

普通高校会计专业核心课程系列教材

# 中级财务会计

主编 左和平 王红英

副主编 刘萍 欧阳春

立信会计出版社

# 前 摇 摇 言

随着世界经济一体化趋势加强,会计标准也日趋国际化。知识经济时代的到来,使会计的作用更加显现,对会计的质量也提出了更高的要求。近年来,我国会计改革的步伐明显加快,会计规范体系逐步完善和成熟。如:财政部 1993 年颁布的《企业会计准则》、1995 年 5 月颁布的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》、1995 年 5 月全国人大常委会第二次修订并颁布的《中华人民共和国会计法》、1995 年 5 月国务院发布的《企业财务会计报告条例》、1995 年 5 月财政部发布的《企业会计制度》等等,这些会计规范的颁布和实施,标志着我国会计实务又有重大变化和发展。

会计学科是个完整的体系,为体现会计课程之间相互递进、内容整合、相互衔接的关系,我们在会计学基础、中级财务会计与高级财务会计之间,会计理论教学与会计操作技能的培养之间,成本会计、管理会计与财务管理之间,以及这些课程与审计之间必须按照教学规律,统筹兼顾、合理安排教材内容。

为了反映会计改革的主要精神,吸收国内外会计学教学、科研上的最新成果,我们组织了长期从事相关学科教学和研究的教授、专家编写了这套“普通高校会计专业核心课程系列教材”,现在呈现在各位面前的《中级财务会计》便是其中之一。

与本书衔接的,前有《会计学基础》,后有《高级财务会计》。本书以我国《企业会计制度》和已公布的《企业会计准则》及财政部颁发的截止 1995 年 5 月 31 日的会计制度补充规定的内容为依据,按照与国际接轨的原则,以财务会计的目标为导向,以对外报告的生成为主线,以会计基本假设为前提,在简要介绍了财务会计基本理论后,按照会计要素在资产负债表和利润表中的列示顺序,进行了系统而深入浅出的论述。最后,结合实例介绍了财务会计报告的基本理论和编制方法。

本书在编写过程中力求做到结构严谨、理论联系实际。为便于读者学习,

每章后附有复习思考题,并备有与本书配套的《会计模拟实验》,并将陆续推出配有复习思考题答案的课件,以供读者巩固所学内容及教师教学之需。

本书可作为普通高校经济管理、会计学、财务管理等专业财务会计课的教材,也可作为财会、管理、财经干部及在职财会人员学习财会知识的参考用书。

本书由左和平、王红英任主编,欧阳春、刘萍任副主编。参加本书编写的人员还有(以编写章节先后为序):何忠勇、黄丽萍、何勤、段巧玲、史晓红、朱建农、赵文平、张碧安等。成书后由左和平负责全书的总纂和定稿工作。

本书在编写过程中,参考、借鉴了许多国内外专家学者的论文、专著和教材,并得到了立信会计出版社、景德镇陶瓷学院、江西农业大学、华东交通大学、南昌航空工业学院、东华理工学院、江西科技师范学院、浙江省经贸职业技术学院绍兴分院、河南省新乡市广发银行、九江学院、江西财经大学、宜春学院、井冈山学院、焦作大学等单位有关领导和老师的大力支持,在此一并表示由衷的感谢!

由于作者水平所限,兼之会计学是一门不断发展和完善的学科,许多理论和实践问题尚处于发展之中,书中不足之处,恳请有关专家和广大读者批评指正。

编摇摇者

圆园零年 远月

# 目 录

第一章 总论.....	1
第一节 现代会计的演变.....	1
第二节 财务会计环境.....	2
第三节 财务会计理论结构.....	3
第四节 财务会计基本前提.....	4
第五节 财务会计基本原则.....	5
第六节 财务会计基本要素.....	6
第七节 财务会计规范.....	7
复习思考题.....	7
第二章 货币资金.....	8
第一节 货币资金概述.....	8
第二节 现金.....	9
第三节 银行存款.....	9
第四节 其他货币资金.....	10
复习思考题.....	10
第三章 应收及预付款项.....	11
第一节 应收票据.....	11
第二节 应收账款.....	12
第三节 预付账款及其他应收款.....	13
复习思考题.....	13
第四章 存货.....	14
第一节 存货概述.....	14
第二节 存货计价.....	15

摇第三节摇存货核算 .....	123
摇复习思考题 .....	123
第五章摇投资 .....	124
摇第一节摇投资概述 .....	124
摇第二节摇短期投资 .....	124
摇第三节摇长期债权投资 .....	124
摇第四节摇长期股权投资 .....	124
摇第五节摇长期投资减值 .....	124
摇复习思考题 .....	124
第六章摇固定资产 .....	124
摇第一节摇固定资产概述 .....	124
摇第二节摇固定资产取得 .....	124
摇第三节摇固定资产折旧 .....	124
摇第四节摇固定资产修理与改良 .....	124
摇第五节摇固定资产清理与清查 .....	124
摇复习思考题 .....	124
第七章摇无形资产、长期待摊费用和其他长期资产 .....	124
摇第一节摇无形资产 .....	124
摇第二节摇长期待摊费用 .....	124
摇第三节摇其他长期资产 .....	124
摇复习思考题 .....	124
第八章摇流动负债 .....	124
摇第一节摇流动负债概述 .....	124
摇第二节摇短期借款 .....	124
摇第三节摇应付票据 .....	124
摇第四节摇应付及预收款项 .....	124
摇第五节摇应交款项 .....	124
摇第六节摇应付工资及应付福利费 .....	124
摇第七节摇应付利润及应付股利 .....	124
摇第八节摇其他流动负债 .....	124

摇复习思考题.....	页源
第九章摇长期负债.....	页远
摇第一节摇长期负债概述.....	页远
摇第二节摇长期借款.....	页园
摇第三节摇应付债券.....	页猿
摇第四节摇长期应付款.....	页源
摇复习思考题.....	页远
第十章摇所有者权益.....	页苑
摇第一节摇所有者权益概述.....	页苑
摇第二节摇实收资本.....	页愿
摇第三节摇资本公积.....	页源
摇第四节摇留存收益.....	页愿
摇复习思考题.....	页园
第十一章摇费用与成本.....	页源
摇第一节摇费用概述.....	页源
摇第二节摇生产成本.....	页远
摇第三节摇期间费用.....	页园
摇复习思考题.....	页源
第十二章摇收入和利润.....	页远
摇第一节摇收入概述.....	页远
摇第二节摇营业收入.....	页远
摇第三节摇本年利润.....	页愿
摇第四节摇所得税.....	页缘
摇第五节摇利润分配.....	页园
摇复习思考题.....	页源
第十三章摇财务报告.....	页远
摇第一节摇财务报告概述.....	页远
摇第二节摇资产负债表.....	页园
摇第三节摇利润表.....	页愿

摇第四节摇现金流量表.....	圆
摇复习思考题.....	猿
主要参考文献.....	缘

# 第一章 摇摇总摇摇论

## 第一节 摇摇现代会计的演变

众所周知,会计是“商业活动的语言”。会计与会计学科的历史源远流长,它的历史起点可以追溯到人类的史前时期。通常把 1494 年意大利数学家卢卡·帕乔利的《簿记论》的发表作为划分近代会计与古代会计的标志,而一般又把近代会计的历史终点确定在 19 世纪 30 年代左右。

在 1494~1930 年,会计虽经历了很长的历史时期,但会计实务通常采用实用主义态度。这一时期的会计实务,对会计人员来说是相当自由的,可以自由选择会计程序、会计方法、会计表格的内容等。其特点是:第一,不同企业会计报表不可比,因为各自采用的会计程序和方法不同;第二,会计目标主要是为了计算应税收益,而且要尽可能少缴所得税;第三,会计人员人为地平衡各年度的收益,如随意采用递延方法;第四,大多数会计程序和方法缺少理论依据。

第二次世界大战以后,生产的社会化程度有了大幅度提高,对会计信息的要求也日趋迫切。同时,由于先进技术在多方面的应用,促进了生产力的提高和企业组织形式的改变,作为一门适应性学科的会计,必然也要适应这些变化。

从对会计信息的需要方面讲,社会化的大生产使所有权与经营权进一步分离,从而导致外部与企业利益的相关者特别关注能反映企业财务状况和经营成果的会计信息;同时,会计工作也日益向基层单位、管理部门和生产技术领域渗透,从而与企业的日常管理活动紧密相连,而最初的受托经济责任已渐渐降到次要地位。在这种情况下,会计理论和方法随着企业内部和外部对会计信息的要求而分化为两个领域,即财务会计和管理会计,并基本上形成了各自的理论体系及相应的程序和方法。概括地说,财务会计作为一个经济信息系统,它主要通过定期的财务报告,向企业外部的利害关系人提供有关企业过去和现在的经济活动的情况及其结果的会计信息,为其作出正确的经营决策提供依据。为保证所提供的财务信息能客观、真实地反映企业的财务状况和经营成果,财务会计必须满足会计准则的要求。至于管理会计,则是把财务资料等各种信息,运用数学、统计学等一系列技术方法,通过整理、计算、对比、分析,主要向企业内部各级管理人员提供用以对日常经营活动进行短期或长期经营决策、制订有关预测、指导、评估和控制企业拥有的资

源的依据,确保充分合理地使用企业拥有的资源和明确经营责任等内部决策的对内报告会计。由此可见,两大领域共同为企业管理服务,只是分工各有所侧重而已。前者侧重于向企业外界提供已发生的历史信息,而后者则侧重于信息的积累、对比、分析和解释,以帮助企业管理当局预测经济前景、参与经营决策、规划未来、控制和评价各责任单位的经济活动。

从会计计算和记录技术的变化方面讲,随着电子计算机的应用与普及,出现了所谓的电算化(电算化)会计,简称电算会计。电算化会计促进了会计信息的传递速度的提高与使用范围的扩大,从而使会计信息的作用更加重要,为会计职能的充分发挥创造了有利条件。因此,电子计算机在会计中的普遍应用,也是会计发展史上的一个划时代的重大事件。

## 第二节 摇财务会计环境

会计属于社会科学的范畴,和其他社会科学一样,会计的理论和方法都或多或少地受到自然界和社会上许多部门各种因素的影响。会计实践从无到有,从简单到复杂,从低级到高级的发展,都与一定时期的社会环境有着密切联系。综合起来看,环境对会计的主要影响表现在影响制定会计准则的基本方法,影响国家经济宏观调控和微观搞好搞活所需的信息,影响企业内部和外部决策者所需的信息,影响会计准则的完善程度,以及影响会计工作和会计人员在整个社会中的作用和地位。会计对环境的主要影响是,会计信息在一定程度上影响国家和政府部门对资源重新进行有效、合理分配的一系列宏观调控措施,确定征税的范围、税种和制定各项减、免税的优惠政策,制定更切合实际的对内、对外的各项经济政策。具体来说,对会计发生影响的因素归纳起来主要有以下几个方面:

### 一、经济因素

直接对会计产生影响的经济因素主要有:① 经济体制,包括所有制、经济调节机制、企业组织形式与制度等。② 经济发展水平,包括生产方式、生产技术、经济活动的复杂程度、管理要求等。③ 资本市场。④ 通货膨胀情况。⑤ 国家间的经济联系与体制等。经济因素,在工业时代是一个相对稳定的因素,变化平缓;而在信息技术时代,由于商品价格、利率和汇率变动剧烈及技术的迅速发展,使得企业产品和生产设备很快就会过时,所占有的市场份额或边际利润会在顷刻间被竞争对手“抢走”,产品寿命周期大大缩短,加之各种复杂的金融业务和创新金融工具的大量涌现,使得金融市场更加变幻莫测,波动频繁。因此,在信息技术时代,经济因素对会计的影响更大,要求更高。

## 二、科学技术因素

科学技术的进步,对社会发展的影响是非常显著的,最典型的事例是电子计算机在会计实务中的应用。随着电子计算机的日益普及及其制造技术的日益进步,电算化会计日益发展成熟,手工操作的会计信息系统已迅速被电算化所取代。计算机的出现与广泛应用,对会计的影响是非常深刻的,它已经发生,而且还在大步向前迈进之中。

## 三、政治与法律因素

影响会计的政治因素主要包括:① 社会制度。② 民主程度与传统观念。③ 政治在社会生活中的影响。④ 原殖民地与宗主国之间的传统关系,等等。政治因素对会计的影响有些是直接的,有些则表现得较为间接。一般来讲,政治因素往往通过法律的形式对会计施加影响。在我国,影响会计的法律有《会计法》、《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《税法》、《破产法》、《民法》、《专利法》等。特定的法律框架,基本上决定了会计的模式与特征。

## 四、文化教育因素

文化教育因素对会计的影响主要来自管理者、会计人员、会计信息需要者的价值观和行为方式。这类因素主要有:① 社会的进取性和竞争意识。② 社会人际关系。③ 教育水平和受教育程度等。文化教育因素以无形的力量、潜移默化的影响深深积淀在民族心理、民族性格之中。

显然,在影响会计的诸多因素中,经济因素是最主要的,它不仅对会计有着直接的影响,还是形成政治、法律、科学技术、文化教育等因素的基础。一个国家某一阶段的会计,归根到底是上述因素影响的必然结果。

## 第三节 摇财务会计理论结构

财务会计理论结构或概念体系是会计实务工作者确认、计量和报告企业财务状况和经营成果的依据,是会计准则制定者选定会计和报告方法的基础。自从1899年卢卡·帕乔利发表了有关簿记的第一本论著以来,人们为财务会计理论体系的建立作出了不懈的努力,但直到1936年美国注册会计师协会下属的会计准则委员会的《财务报表的目标》发表之前,财务会计理论结构还未基本形成。这份报告构成了后来美国财务会计准则委员会所发布的第1号和第2号财务会计概念公告的主要内容。该报告提出财务报表的基本目标是向有关使用者提供据以进行经济决策的信息,在其附录部分,列出

了财务会计与呈报概念框架的基本要素及其相互关系,并解释了各要素的基本含义。具体内容如图 1-1 所示。

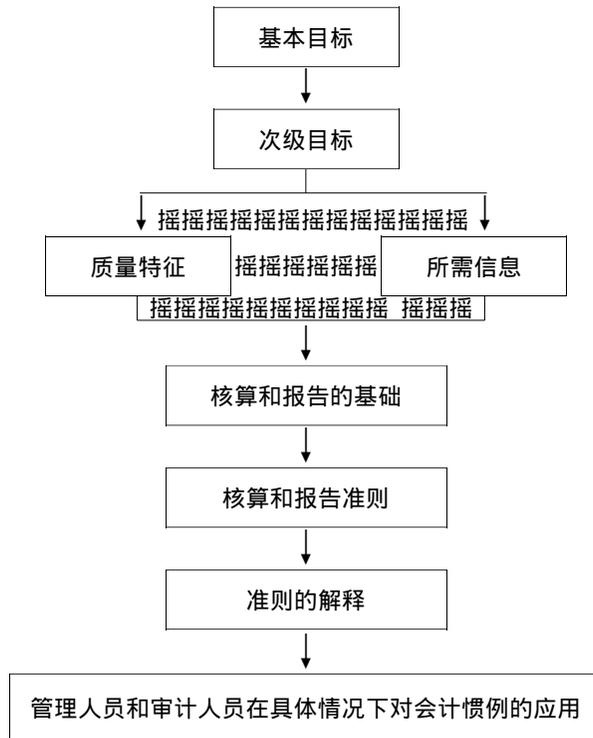


图 1-1 财务会计概念体系的要素层次结构

图 1-1 中:

“目标”是指“所有努力追求的目标或最终结果”。

“所需信息”包括“用户所需的各种财务会计信息”。

“质量特征”是指“可以增强会计信息有用性的性质”,它可望具有:① 经得起时间的检验。② 普遍适用性,即可以应用于所有的会计主体。③ 可操作性,即能够应用而且也已经得起客观性的验证。

“基础”是指“应用于交易和事项计量,以及以一种对会计信息用户有意义的方式揭示的基本概念,这类基础可以包括会计主体、资产、负债、收益、收入、费用、实现以及其他的定义”。

“准则”是指“代表财务会计问题的一般方法”。

“解释”是指“对会计核算及报告准则进行归类、解释和例示,以帮助将其应用于会计实务”。

“惯例”是指“实现财务会计基本目标的手段”。

将财务会计准则委员会的研究成果和其他研究成果结合起来,构成了如图 1-1 所示的财务会计理论结构。

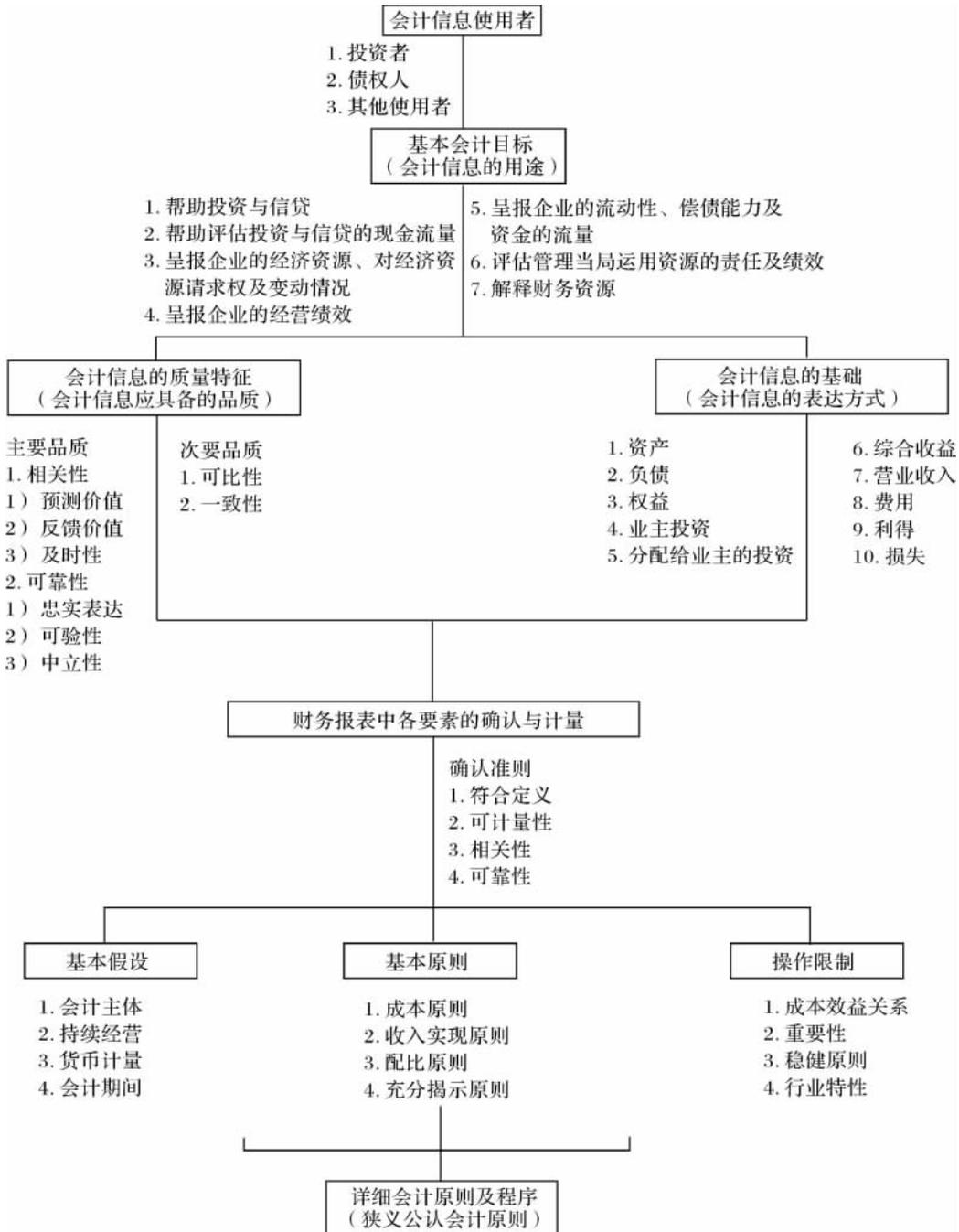


图 1-1 摇摇财务会计理论结构

## 第四节 摇财务会计基本前提

财务会计反映和控制的企业经营活动具有不确定性,要使财务会计能连续地、系统、全面、综合地反映企业经营活动,提供使用者决策所需的信息,就必须对会计核算的对象及环境作出合理的假设,即建立财务会计的基本前提(通常也叫基本会计假设)。根据现代会计理论,财务会计的基本前提主要包括:会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

### 一、会计主体

会计主体又称为会计实体、会计个体,是指会计信息所反映的特定单位或者组织。凡是独立组织会计工作、独立计算盈亏、独立编制财务报告的经济单位都是会计主体。它可以是一家企业本身,或其所属的分支机构,如分公司、分厂等,亦可以是有着控股关系而在某一统一决策机构指挥下运营的企业集团。

会计主体规定了会计核算的空间范围,要求我们以企业作为会计核算的主体,把企业与企业的相关利益主体尤其是投资者、关联方企业区分开来,只核算本企业发生的各项交易、事项,记录和反映本企业自身的各项生产经营活动。所谓交易,是指企业与外部主体之间所发生的价值交换行为,如向供应商购进材料物资、向经销商出售产品或商品等。所谓事项,主要是指企业主体内部所发生的价值转移行为,如制造业生产车间领用原材料、产成品完工入库等,此外,还包括一些外部环境因素对企业所产生的直接影响,如给单位造成实际损失的火灾、地震等。

会计主体的界定对会计核算有着重要的影响和作用。首先,只有明确会计主体,才能划定会计所需处理的各项交易或事项的范围。在会计核算工作中,只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认和计量,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认和计量。会计核算工作中通常所讲的资产、负债的确认,收入的取得,费用的发生,都是针对特定会计主体而言的。其次,只有明确会计主体,才能把握会计处理的立场。企业作为一个会计主体,对外销售商品时(不涉及税金),形成一笔收入,同时增加一笔资产或者减少一笔负债,而不是相反;采购材料时,导致现金减少、存货增加,或者债务增加、存货增加,而不是相反。最后,只有明确会计主体,才能将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。例如,由自然人所创办的独资企业或合伙企业,不具有法人资格,企业的资产和负债在法律上被视为业主或合伙人的资产和负债,但在会计核算上必须将企业作为一个会计主体,以便将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。

会计主体与法律主体并不是同一概念。一般来说,法律主体必然是会计主体,但会计主体并不一定就是法律主体。任何企业,无论是独资、合资还是合伙企业,都是会计主体;

在企业规模较大的情况下,为了便于掌握其分支机构的生产经营活动和收支情况,可以将分支机构作为一个会计主体,要求其定期编制财务报告。此外,在控股经营的情况下,母公司及其控制的子公司均为独立的法律主体,也各为一个会计主体,但在编制合并会计报表时,也可将母公司和子公司这些独立的法律主体组成的企业集团视为一个会计主体,将其各自的财务报告予以合并,以反映企业集团整体财务状况和经营成果。也就是说,会计主体可以是独立法人,也可以是非法人(为合伙经营活动);可以是一个企业,也可以是企业内部某一单位或企业中一个特定的部分(如企业的分公司、企业设立的事业部);可以是单一企业,也可以是由几个企业组成的企业集团。

## 二、持续经营

持续经营是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。它是相对非持续经营状况而言的,它要求会计人员在此前提下选择会计程序及会计处理方法,进行会计核算。

会计核算上所使用的一系列会计原则和会计处理方法都是建立在会计主体持续经营基础上的。例如,历史成本原则就是在假定企业在正常经营的情况下,在运用它所拥有的各种经济资源和依照原来的偿还条件偿付其所负担的各种债务的前提下,才能运用于会计核算之中。企业对于它所使用的机器设备、厂房等固定资产,只有在持续经营的前提下,才可以在机器设备的使用年限内,按照其价值和使用情况,确定采用某一折旧方法计提折旧。如果没有持续经营这一项基本前提,从理论上来说,机器设备等固定资产的价值则只能采用可变现价值来予以计量;对于其所负担的债务,如应付款项,也只有持续经营的前提下,才可以按照规定的条件偿还。若没有这一前提,负债则必须按照资产变现后的实际负担能力来清偿。因此,在持续经营的前提下,企业在会计信息的核算和处理上所使用的会计处理方法才能保持稳定,企业的会计记录和财务报告才可能真实可靠。如果这一前提不存在,则一系列会计准则和会计方法也将失去存在的基础。

## 三、会计分期

会计分期又称会计期间,是指将会计主体持续不断的经营活动人为地分割为相等的会计期间,以分期考核其经营活动的成果。企业通常以1年作为划分会计期间的标准,称为会计年度。会计年度可以是日历年度,也可以是任何一个等长的营业年度。我国《企业会计准则》规定:“会计期间分为年度、季度和月度。年度、季度和月度的起讫日期采用公历日期”。很显然,我国基本会计期间采用的是日历年度,即以每年的公历1月1日至12月31日作为一个会计年度。除了基本会计期间之外,《企业会计制度》还规定了一些会计中期,即短于1年的会计期间,包括半年度、季度和月度,会计中期的起讫时间也一律以公历的起讫日期为准,例如,1年分为两个半年度,即1月1日至6月30日为一个半年

度 苑月 员日至 苑月 猿日为 一个半年度。

根据持续经营基本前提, 一个企业将要按当前的规模和状态持续经营下去, 要最终确定企业的生产经营成果, 只能等到若干年后企业歇业的时候核算一次盈亏。但是, 企业的经营活动和投资决策需要及时的信息, 不能等到歇业时一次性地核算盈亏。因此, 会计期间的划分对会计核算有着重要的影响和作用。由于有了会计期间, 才产生了本期与非本期的区别; 由于有了本期与非本期的区别, 才产生了权责发生制和收付实现制, 才使不同类型的会计主体有了记账的基准, 进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊等会计处理方法。

#### 四、货币计量

货币计量是指货币是会计进行日常核算、编制会计报表的最佳计量单位。在商品经济条件下, 货币是商品的一般等价物, 是衡量商品价值的共同尺度, 会计核算选择货币作为其计量单位, 以货币形式来反映企业生产经营活动的全过程, 从而使会计信息能够全面综合地反映企业的经营成果和财务状况及其变动情况。其他的计量单位, 如重量、容积、长度、台、件等, 只能从一个侧面反映企业的生产经营情况, 无法在量上进行汇总和比较, 不便于管理和会计计量。根据这个前提, 会计核算的内容只限于那些能够用货币来计量的企业经济活动。但影响企业财务状况和经营成果的因素, 如企业的经营战略、在消费者心目中的信誉度、企业的技术开发能力等, 并不都是能用货币计量的, 为了弥补货币计量的局限性, 要求企业采用一些非货币指标作为会计报表的补充。

在我国, 一般要求企业采用人民币作为记账本位币, 特殊情况下: 一是对日常经营业务收支以人民币以外的货币为主的企业, 可选择其中一种外币作为记账本位币, 进行日常的记账工作, 但是编制的财务会计报告应当将外币折算为人民币。二是在境外设立的中国企业, 由于开展经营活动和在所在国提交的财务报告和申报纳税的需要, 日常会计核算需要采用当地的法定货币作为记账本位币, 但其向国内报送的财务会计报告, 应当将外币折算为人民币。

货币计量是以货币价值不变、币值稳定为条件的, 但现实经济社会, 币值变动的现象时有发生。甚至在一些国家的某一时期, 货币价值发生急剧变化, 出现恶性通货膨胀, 这对货币计量提出了挑战。有的国家针对恶性通货膨胀的情况, 已采用通货膨胀会计来组织核算。

## 第五节 摇财务会计基本原则

为了满足会计报表使用者对会计信息的要求, 并使企业不同时期的财务状况和经营成果能够加以比较, 保证会计信息的质量, 必须明确财务会计的基本原则。这些基本

原则是会计实践的经验总结,体现了会计核算的基本要求,成为财务会计进行会计处理和编制财务报告的依据。

一般地,财务会计基本原则可分为三大类:一是对会计信息质量的要求;二是对会计确认、计量的要求;三是修订性惯例。

## 一、对会计信息质量的要求

### (一) 客观性原则

客观性原则要求“会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量”,即企业不得虚构、歪曲和隐瞒经济业务事项,它是杜绝会计信息失真的基本前提。它是对会计核算工作的基本要求,如果会计信息不能真实地反映企业的实际情况,会计工作就失去了存在的意义,甚至会误导会计信息的使用者,导致经济决策的失误。

客观性原则有三方面的涵义:一是真实性,即所提供的会计信息必须如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量;二是可靠性,即对经济业务的确认、计量、记录和报告应不偏不倚,以客观事实为依据,不受主观意志左右;三是可验证性,即需有可靠的凭据以供核查其数据来源和信息提供过程。

### (二) 相关性原则

相关性原则要求“企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要”,即要求会计信息与使用者的经济决策相关,对使用者有用。

会计信息的使用者包括投资者、债权人、政府、职工、其他利益主体乃至社会公众,不同的使用者使用会计信息的目的不同,因为他们各自进行的是不同的经济决策,企业的会计信息正是为这些与企业相关的各种经济决策提供信息支持,因而要求其与此类经济决策相关。

我国财务会计的目标是与社会主义市场经济体制相适应的,具体包括三个方面:一是为国家宏观经济管理和调控提供会计信息;二是满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要;三是满足企业加强内部经营管理的需要。

### (三) 一贯性原则

一贯性原则要求“企业的会计核算方法前后各期应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的内容和理由、变更的累积影响数,以及累积影响数不能合理确定的理由等,在会计报表附注中予以说明”。

在对企业的会计核算信息进行利用时,经常需要进行纵向的历史比较,如果前后期的会计核算方法不一致,就会出现会计核算信息因口径不一致而缺乏可比性。因此,企业的会计核算方法应保持一贯性。

当然,一贯性并不是绝对禁止企业对会计核算方法做出必要的变更。如果确有必要变更的,则应该采取替代的补救措施,即加以说明。说明的内容包括:①变更的具体内容。②变更的理由。③变更的累积数,即按照变更后的会计核算方法对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额,如果不能合理地确定变更的累积影响数,应当说明不能确定的理由。

#### (四)可比性原则

可比性原则要求“企业的会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致,相互可比”。如果说一贯性原则是对同一个企业在不同会计期间(纵向)保持会计核算方法和会计资料口径的一致的话,那么可比性原则针对的是不同企业之间(横向)保持会计核算方法和会计资料口径的一致。

要保证会计核算资料横向可比、可加,就要求各个企业会计指标的口径一致,而这种要求只有在所有企业都严格按照国家统一的会计制度规定的会计处理方法进行会计处理时才能得到满足。

#### (五)及时性原则

及时性原则要求“企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后”。会计核算如果不及及时,就很难准确地反映企业在一定时点上的财务状况和一定期间的经营成果和现金流量。个别企业甚至通过提前或延后确认收入、费用来人为地调节利润,造成会计信息失真,这是应该严厉禁止的。

在市场经济条件下,市场瞬息万变,企业竞争日趋激烈,各方面对会计信息的及时性要求越来越高,这一原则越发显得重要。在会计核算中坚持及时性原则,一是要及时收集会计信息;二是要及时对会计信息进行加工处理;三是要及时传递会计信息。

#### (六)明晰性原则

明晰性原则要求“企业的会计核算和编制的财务报告应当清晰明了,便于理解和使用”。会计核算是一个运用会计的专门方法把企业的经济业务事项逐渐抽象、加工、整理成有用的会计信息的过程,如果生成的会计信息不能清晰、明了地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,就会影响会计信息的功用。

## 二、对会计确认、计量的要求

### (一)权责发生制原则

权责发生制原则要求“企业的会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用”。

权责发生制是与收付实现制相对应的,后者在确认收入和费用时一律以实际的款项收付为标志。按照权责发生制确认收入和费用,比较符合经济业务事项的经济实质,有利

于准确地反映企业的财务状况和经营成果。

### （二）配比原则

配比原则要求“企业在进行会计核算时,收入与其成本、费用应当相互配比,同一期间内的各项收入和与其相关的成本、费用,应当在该会计期间内确认”。

配比原则是确认收入、成本和费用以及计算利润的重要原则。它包括两层含义:①对象配比,即销售一项产品或劳务所实现的收入,应当与其制造成本及相关的费用相互配比,以便计算销售该项产品或劳务所实现的利润。由于企业所生产的产品或劳务往往不止一种,而且交替进行,难以准确地具体辨认,因此会计核算中的对象配比通常仅仅体现在主营业务收入与主营业务成本及相应的期间费用的配比、其他业务收入与其他业务支出的配比等大类性的对象配比上。②期间配比,即同一期间的收入与相关的成本费用的配比,计算期间损益的过程实际上就是期间配比的具体运用。

### （三）实际成本原则

实际成本原则要求“企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量。其后,各项财产如果发生减值,应当按照规定提取相应的减值准备。除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定者外,企业一律不得自行调整其账面价值”。

实际成本原则是资产计价的重要原则,它强调按照实际取得成本(历史成本)对资产进行计量。资产的账面价值一经确定,均不得随意调整。对于因技术进步、市场供求变化、财产老化等原因造成的财产减值,应当提取相应的减值准备。

### （四）划分收益性支出与资本性支出原则

划分收益性支出与资本性支出原则要求“企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出”。

合理划分收益性支出和资本性支出是准确计算期间损益的重要前提之一。收益性支出的受益期一般就在当年(或一个营业周期)之内。例如,购买原材料的支出、职工工资和福利费支出等,因而应当作为当期的成本、费用,直接体现到当期的损益之中。资本性支出的受益期一般跨越几个年度(或多个营业周期)。例如,购建固定资产的支出等,需要在支出发生的当期予以资本化,然后在其受益期内逐期摊销。

## 三、修订性惯例

### （一）谨慎性原则

谨慎性原则要求企业在进行会计核算时,“不得多计资产或收益、少计负债或费用,但不得计提秘密准备”。

谨慎性原则在《企业会计制度》中的突出表现是计提各种财产减值准备、关注和反映或有负债、固定资产的加速折旧、在物价上涨情况下发出存货计价的后进先出法等。

谨慎性原则的目的在于避免虚夸资产和收益,抑制由此给企业生产经营带来的风险。但是,谨慎性原则并不能与蓄意隐瞒利润、逃避纳税等画上等号,因而制度中明令禁止提取各项不符合规定的秘密准备。

### (二) 实质重于形式原则

实质重于形式原则要求“企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据”。

在会计核算过程中,可能会碰到一些经济实质与法律形式不吻合的业务或事项。例如,融资租入的固定资产,在租期未满以前,从法律形式上讲,所有权并没有转移给承租人,但是从经济实质上讲,与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人,承租人实际上也能行使对该项固定资产的控制,因此承租人应该将其视同自有的固定资产,一并计提折旧和大修理费用。

遵循实质重于形式原则,体现了对经济实质的尊重,能够保证会计核算信息与客观经济事实相符。

### (三) 重要性原则

重要性原则要求企业“在会计核算过程中对交易或事项应当区别其重要程度,采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响,并进而影响财务报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务报告中予以充分、准确的披露;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者作出正确判断的前提下,可适当简化处理”。

重要性原则是会计核算本身进行成本、效益权衡的体现。这里需要强调的是,对于某一会计事项是否重要,除了严格参照有关的会计法规的规定之外,更重要的是依赖于会计人员结合本企业具体情况所作出的专业判断。

## 第六节 摇财务会计基本要素

会计要素是会计核算对象的基本分类,是设定财务报告结构和内容的依据,也是进行确认和计量的依据。对会计要素加以严格的定义,就能为会计核算奠定坚实的基础。财务会计基本要素主要包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等。

### 一、资产

资产是指由过去的交易、事项形成,并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。

资产具有以下特点:第一,资产从本质上讲是一种经济资源,即可以作为要素投入到生产经营中去。这就把资产同一些已经不能再作为生产经营要素投入的耗费项目区分开

来。第二,资产是由过去的交易、事项所形成的。资产的成因是资产存在和计价的基础。未来的、尚未发生的事项的可能后果不能确认为资产,也没有可靠的计量依据。第三,资产是由企业拥有或控制的。强调权属是会计主体假设的必然要求。在这里,所谓拥有,是指该项资产的法定所有权属于本企业;所谓控制,是指虽然本企业并不拥有该项资产的所有权,但是该项资产上的收益和风险已经由本企业所承担,例如,融资租入的固定资产等。把企业虽不拥有,但能对其行使控制权的资产纳入会计核算的范畴,反映了客观的经济实质,是实质重于形式原则的具体体现。第四,资产应该是预期能给企业带来经济利益的。强调未来的经济利益流入是对资产作为经济资源这一本质属性的突出强调。按照这个规定,企业的一些已经不能带来未来经济利益流入的项目,例如,陈旧毁损的实物资产、已经无望收回的债权等,都不能再作为资产来核算和列报。现在很多企业资产和利润被虚夸,会计信息失真,潜亏严重,其中很重要的原因之一就是会计核算上没有强调构成资产的这一标准,从而导致许多已经不能带来未来经济利益的项目被列为资产,形成巨额的不良资产,积重难返。实际上,对一些资产项目采用账面价值与可收回金额孰低的原则列报,对存货、应收账款、固定资产、在建工程、无形资产、短期投资、长期投资等资产项目提取减值准备(跌价准备),也是强调资产的这一属性的具体体现。

资产按其流动性可分为流动资产和非流动资产。流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或耗用的资产,主要包括:货币资金、短期投资、应收及预付款项、待摊费用和存货等;任何不符合流动资产定义的资产均称为非流动资产,一般包括长期投资、固定资产、无形资产、长期待摊费用和其他资产等。

## 二、负债

负债是指过去的交易、事项形成的现时义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业。如果把资产理解为企业的权利,那么,负债就可以理解为企业所承担的义务。

负债具有如下特点:第一,负债是一项经济责任,或者就是一项义务,它需要企业进行偿还;第二,清偿负债会导致企业未来经济利益的流出;第三,负债是企业过去的交易、事项的一种后果。

企业的负债按其流动性,分为流动负债和长期负债。流动负债是指将在1年(含1年)或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付工资、应付福利费、应付股利、应交税金、其他应付款项、预提费用和1年内到期的长期借款等。长期负债是指偿还期在1年或者超过1年的一个营业周期以上的负债,包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

## 三、所有者权益

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的

余额,又称为净资产。所有者权益相对于负债而言,具有如下特点:第一,所有者权益不需要偿还,除非发生减资、清算,企业不需要偿还其所有者。第二,企业清算时,负债往往优先清偿,而所有者权益只有在清偿了负债之后才还给所有者。第三,所有者权益能够分享利润,而负债则不能参与利润的分配。所有者权益包括实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润四项。其中,盈余公积和未分配利润合称为留存收益。

#### 四、收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。

收入具有以下特点:第一,收入是从企业的日常活动中产生的,如工商企业销售商品、提供劳务的收入。有些交易、事项也能为企业带来经济利益,但由于不是从企业的日常活动中产生的,就不属于企业的收入,而作为利得。例如,出售固定资产所取得的收益就不能作为企业的收入。第二,收入可能表现为企业资产的增加,如增加银行存款、形成应收账款,也可能表现为企业负债的减少,如以商品或劳务抵偿债务,也可能同时引起资产的增加和负债的减少,比如以销售商品抵偿债务,同时收取部分现金。第三,收入将引起企业所有者权益的增加。第四,收入只包括本企业经济利益的流入,而不包括为第三方或客户代收的款项。

按企业所从事的日常活动的性质,收入有三种来源:一是对外销售商品,通过销售商品取得现金或者形成应收账款;二是提供劳务;三是让渡资产的使用权,主要表现为对外贷款、对外投资或者对外出租等等。

按日常活动在公司、企业所处的地位,收入还可以分为主营业务收入、其他业务收入。其中,主营业务收入是企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要项目,可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定。例如,工业、商品流通企业的主营业务是销售商品,银行的主营业务是存贷款和办理结算等等。其他业务收入是主营业务以外的其他日常活动,如工业企业销售材料、提供非工业性劳务等。

#### 五、费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。费用与收入相配比,即为企业经营活动中取得的盈利。与收入相对应,费用的特点在于:第一,费用是企业在销售商品、提供劳务等日常活动中发生的经济利益的流出,如固定资产清理损失就不是日常活动发生的经济利益的流出,所以属于损失。第二,费用可以表现为资产的减少,如耗用存货,也可能引起负债的增加,如负担利息,或者同时表现为资产的减少和负债的增加,如对提供劳务的成本一部分以现金支付,一部分赊欠。第三,费用将引起所有者权益的减少。

费用按照其与收入的关系,可以分为营业成本和期间费用两部分。其中,营业成本是指所销售商品的成本,或者所提供劳务的成本。营业成本按照所销售商品或提供劳务在企业日常活动中所处地位,可以分为主营业务成本和其他业务成本。期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。管理费用是企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用,营业费用是企业销售商品、提供劳务等日常活动中发生的除营业成本以外的各项费用,以及专设销售机构的各项经费,财务费用是企业筹集生产经营所需资金而发生的费用。

## 六、利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润为营业利润、投资净收益和营业外收支净额等三个项目的总额减去所得税费用之后的余额。有些补贴收入也计入利润。

营业利润是企业销售商品、提供劳务等日常活动中所产生的利润,为主营业务利润和其他业务利润减去有关期间费用后的余额;投资净收益是投资收益与投资损失的差额;营业外收支是与企业的日常经营活动没有直接关系的各项收入和支出。其中,营业外收入项目主要有捐赠收入、固定资产盘盈、处置固定资产净收益、罚款收入等,营业外支出项目主要有固定资产盘亏、处置固定资产净损失等。

## 第七节 摇财务会计规范

我国现行的财务会计规范体系主要由会计法律、会计行政法规、会计部门规章、地方性会计法规四个层次组成。

### 一、会计法律

会计法律是指由国家最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会制定的会计法律规范。在会计领域中,只有《中华人民共和国会计法》属于国家法律层次。它是会计法规体系中权威性最高、最具法律效力的法律规范,是制定其他各层次会计法规的依据,是会计工作的基本法。

现行的《中华人民共和国会计法》是1985年1月1日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过、根据1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》修正、1999年10月1日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订的。它共分为七章五十二条,主要对会计核算、会计监督、会计机构和会计人员、法律责任等作出了规定。该法自1999年10月1日起施行。

## 二、会计行政法规

会计行政法规是指由国家最高行政机关——国务院制定的会计法律规范。会计行政法规根据会计法律制定,是对会计法律的具体化或某个方面的补充。

在我国现行的会计法规中,属于会计行政法规的有《企业财务会计报告条例》、《总会计师条例》等。

《企业财务会计报告条例》是国务院于 1995 年 2 月 28 日发布的,自 1995 年 3 月 1 日起施行。它共分为六章四十六条,主要对企业财务会计报告的构成、编制、对外提供和法律责任等作出了规定。

《总会计师条例》是国务院于 1990 年 5 月 1 日发布的。它共分为五章二十三条,主要对总会计师的职责、总会计师的权限、任免与奖惩等作出了规定。

## 三、会计部门规章

会计部门规章是指国家主管会计工作的行政部门——财政部以及其他相关部委制定的会计方面的法律规范。制定会计部门规章必须依据会计法律和会计行政法规的规定。

我国现行的会计法律中将国务院财政部门制定的会计部门规章称为“国家统一的会计制度”。它包括国家统一的会计核算制度、国家统一的会计监督制度、国家统一的会计机构和会计人员管理制度、国家统一的会计工作管理制度等。

### (一) 国家统一的会计核算制度

它主要包括会计准则和会计制度。

1. 会计准则。它包括企业会计准则和非企业会计准则。

(1) 企业会计准则。企业会计准则是规范企业会计确认、计量、报告的会计准则,它包括企业会计基本准则和企业会计具体准则两个层次。目前已经发布和实施的企业会计准则包括:《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》、《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——资产负债表日后事项》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——收入》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——或有事项》、《企业会计准则——无形资产》、《企业会计准则——借款费用》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——固定资产》、《企业会计准则——存货》、《企业会计准则——中期财务报告》等。

(2) 非企业会计准则。非企业会计准则是企业之外的其他单位适用的会计准则,主要包括《事业单位会计准则(试行)》等。

2. 会计制度。现行的会计制度主要包括分行业的企业会计制度、分经济成分的企业

会计制度以及非企业会计制度。

(员) 分行业的企业会计制度。它是于 1993 年会计制度改革之后陆续制定和实施的, 体现行业经营特点和管理要求的会计制度。它主要包括:《工业企业会计制度》、《商品流通企业会计制度》、《运输(交通)企业会计制度》、《运输(铁路)企业会计制度》、《运输(民用航空)企业会计制度》、《邮电通信企业会计制度》、《农业企业会计制度》、《房地产开发企业会计制度》、《施工企业会计制度》、《对外经济合作企业会计制度》、《旅游、服务企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《保险公司会计制度》等。

(圆) 分经济成分的企业会计制度。它主要包括:从 2006 年 1 月 1 日起执行的新的《企业会计制度》,关于外商投资企业的会计核算,还有相关的制度和补充规定。

(猿) 非企业会计制度。它是指除企业以外的其他单位适用的会计制度。它主要包括:《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》、《财政总预算会计制度》等。

除了会计准则和会计制度之外,财政部还根据会计实务的需要,对会计准则和会计制度中没有规定或者虽有规定但已经不能适应新的情况的会计问题,作出了暂行规定或补充规定,它们也属于国家统一的会计核算制度的范畴。

#### (二) 国家统一的会计监督制度

现行的国家统一的会计监督制度散见于相关的会计制度之中,如《会计基础工作规范》中对于会计监督的规定等。

#### (三) 国家统一的会计机构和会计人员管理制度

现行的国家统一的会计机构和会计人员管理制度主要包括:《会计从业资格管理办法》、《会计人员继续教育暂行规定》等。

#### (四) 国家统一的会计工作管理制度

现行的国家统一的会计工作管理制度主要包括:《会计档案管理办法》、《会计电算化管理办法》、《代理记账管理暂行办法》等。

### 四、地方性会计法规

除了以上三个层次之外,各省、自治区、直辖市也可能会根据会计法律、会计行政法规和国家统一的会计制度的规定,结合本地区的实际情况制定一些在本行政区域之内的地方性会计法规。

由上述分析可以很清楚地看出,《企业会计制度》在我国现行的会计法规体系中,属于第三层次,即属于国家统一的会计制度的范畴。

## 复习思考题

1. 简述财务会的定义。

圆 财务会计的特征是什么？它与管理会计有哪些联系与区别？

猿 会计核算的基本前提包括哪些内容？

源 会计要素包括哪几个要素？各会计要素有何特征？它们之间存在哪些关系？

缘 我国财务会计核算的一般原则有哪些？

远 财务会计的运作过程有哪几步？

# 第二章 货币资金

## 第一节 货币资金概述

### 一、货币资金的性质与范围

#### (一) 货币资金的性质

货币资金是指停留在货币形态上,直接以货币形态存在的那部分经营资金。它是流动性最强的一项流动资产,也是流动资产的重要组成部分。

在流动资产中,货币资金不仅是唯一能够直接转化为其他任何资产形态的流动性资产,也是唯一能够代表企业现实购买力水平的资产。为了确保生产经营活动的正常进行,企业必须拥有一定数量的货币资金,以便购买材料、交纳税金、发放工资、支付利息及股利等。企业所拥有的货币资金是分析判断企业偿债能力与支付能力的重要指标。

#### (二) 货币资金的范围

货币资金一般包括硬币、纸币、存于银行或其他金融机构的活期存款以及本票和汇票存款等可以立即支付使用的交换媒介物。凡是不能立即支付使用的(如银行冻结存款),均不能视为货币资金。

从其内容上看,货币资金包括了现金、银行存款和其他货币资金。

### 二、货币资金的内部控制制度

货币资金中的绝大部分,如现金和银行存款可随时用以购买企业所需的商品和劳务,可随时用以清偿企业所结欠的债务,具有最强的流动性,也最容易被经管人员挪用和侵吞。同时,企业绝大部分的经济业务都与货币资金收付有关,因此,任何企业都必须特别重视对货币资金的管理和控制。

内部控制制度是企业重要的内部管理制度,是指在处理各种业务活动时,依照分工负责的原则在有关人员之间建立的相互联系、相互制约的管理体系。货币资金的内部控制制度是企业最重要的内部控制制度,它要求货币资金收支与记录的岗位分离,收支凭证须经过有效复核或核准,收支须及时入账且应分开处理,必须建立严密的清查和核对制度,做到账实相符,防止货币资金被挪用和贪污。

财政部于 2013 年 12 月 18 日发布的《内部会计控制规范——货币资金(试行)》共六章二十七条,适用于国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他经济组织。该规范规定,单位负责人对本单位货币资金内部控制的建立健全和有效实施以及货币资金的安全完整负责。

该规范规定:

单位应当建立货币资金业务的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责权限,确保办理货币资金业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。单位不得由一人办理货币资金业务的全过程。

办理货币资金业务,应当配备合格的人员,并根据单位具体情况进行岗位轮换。办理货币资金业务的人员应当具备良好的职业道德,忠于职守,廉洁奉公,遵纪守法,客观公正,不断提高会计业务素质和职业道德水平。

单位应当对货币资金业务建立严格的授权批准制度,明确审批人对货币资金业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施,规范经办人办理货币资金业务的职责范围和工作要求。审批人应当根据货币资金授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内,按照审批人的批准意见办理货币资金业务。对于审批人超越授权范围审批的货币资金业务,经办人员有权拒绝办理,并及时向审批人的上级授权部门报告。单位对于重要货币资金支付业务,应当实行集体决策和审批,并建立责任追究制度,防范贪污、侵占、挪用货币资金等行为。严禁未经授权的机构或人员办理货币资金业务或直接接触货币资金。

单位应当加强与货币资金相关的票据的管理,明确各种票据的购买、保管、领用、背书转让、注销等环节的职责权限和程序,并专设登记簿进行记录,防止空白票据的遗失和被盗用。

单位应当加强银行预留印鉴的管理。财务专用章应由专人保管,个人名章必须由本人或其授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章,按规定需要有关负责人签字或盖章的经济业务,必须严格履行签字或盖章手续。

单位应当建立对货币资金业务的监督检查制度,明确监督检查机构或人员的职责权限,定期和不定期地进行检查。货币资金监督检查的内容主要包括:

(一) 货币资金业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在货币资金业务不相容职务混岗的现象。

(二) 货币资金授权批准制度的执行情况。重点检查货币资金支出的授权批准手续是否健全,是否存在越权审批行为。

(三) 支付款项印章的保管情况。重点检查是否存在办理付款业务所需的全部印章交由一人保管的现象。

(源) 票据的保管情况。重点检查票据的购买、领用、保管手续是否健全, 票据保管是否存在漏洞。

对监督检查过程中发现的货币资金内部控制中的薄弱环节, 应当及时采取措施, 加以纠正和完善。

### 三、货币资金核算的主要科目及其在会计报表上的列示

货币资金包括现金、银行存款和办理结算的本票存款、汇票存款以及外埠存款等其他货币资金。不同形式的货币资金有不同的管理方式和内容, 为了适应货币资金管理的需要, 一般设置“现金”、“银行存款”和“其他货币资金”等科目。其中, “现金”科目用以核算企业的库存现金, 但不包括企业内部周转使用的备用金; “银行存款”科目用以核算企业存入银行或其他金融机构的各种存款, 但不包括企业的外埠存款、银行本票存款和银行汇票存款等; “其他货币资金”科目用以核算企业除现金、银行存款以外的其他货币资金, 包括外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款和在途货币资金等。

为总括反映企业货币资金的基本情况, 资产负债表上一般只列示“货币资金”项目, 不再按货币资金的组成项目单独列示。

## 第二节 摇摇金

### 一、现金的性质和范围

现金是流动性最强的一种资产, 其显著特点是具有普遍的可接受性, 可随时用来购买其他资产、接受劳务和偿还债务。

会计上的现金通常有狭义和广义之分。我国会计上的现金是指狭义的现金, 即指库存的现金, 包括库存的人民币和外汇; 西方会计所说的现金是指广义的现金, 包括库存现金和存于银行的随时可动用的存款, 以及其他符合现金定义的票证(如银行本票、银行汇票、支票、邮政汇票等)。

### 二、现金管理的主要内容

#### (一) 现金的使用范围

根据国家现金管理制度和结算制度的规定, 企业收支的各种款项必须按照国务院颁发的《现金管理暂行条例》的规定办理, 在规定的范围内使用现金。企业可以使用现金的范围主要包括:

① 职工工资、津贴。

② 个人劳务报酬。

猿援根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金。

源援各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出。

缘援向个人收购农副产品和其他物资的价款。

远援出差人员必须随身携带的差旅费。

苑援结算起点以下的零星支出(结算起点为 员圆园元)。

愿援中国人民银行确定需要支付现金的其他支出。

凡是不属于上述现金结算范围的,应通过银行进行转账结算。

## (二) 库存现金的限额

库存现金限额是指为保证各单位日常零星支出按规定允许保留现金的最高数额。库存现金的限额,由开户银行根据开户单位的实际需要和距离远近等情况核定,一般按不超过企业猿~缘天日常零星开支的正常需要量确定。远离银行和交通不便的企业库存现金,可以多于缘天,但不超过苑天的日常零星开支量。凡是超过限额的现金,应及时送存银行,库存现金不足限额时可以向银行提取现金,补足限额。

## (三) 现金日常收支管理

现金日常收支管理的内容主要有:

员援现金收入应于当日送存银行,如当日送存银行确有困难,须由开户银行确定送存时间。

圆援企业可以在现金使用范围内支付现金或从银行提取现金,但不得从本单位的现金收入中直接支付,即不准坐支现金。因特殊情况需要坐支现金的,应当事先报经开户银行审查批准,由开户银行核定坐支范围和限额,企业应定期向开户银行报送坐支金额和使用情况。

猿援企业从银行提取现金时,应当在取款凭证上写明具体用途,并由本单位财会部门负责人签字盖章,交开户银行审核后方可支取。

源援因采购地点不固定、交通不便、生产或者市场急需、抢险救灾以及其他情况必须使用现金的,企业应当提出申请,经开户银行审核批准后,方可支付现金。

缘援企业不准用不符合制度的凭证顶替库存现金,即不得“白条顶库”;不准谎报用途套取现金;不准用银行账户代其他单位和个人存入或支取现金;不准将单位的现金以个人名义存储;不准保留账外公款,不得设置“小金库”等。

## (四) 现金账目管理

企业必须建立健全现金账目,逐笔登记现金收入和支出,做到账目日清月结,账款相符。

## (五) 现金收支管理的内部控制制度

各企业现金内部控制制度的具体措施,应结合企业规模的大小、现金流入与流出量的多少等情况来确定。一般来说,现金内部控制制度主要包括以下基本内容:

员援建立现金事项的日常会计处理规程。

圆指定专人负责现金收支。

猿填制收付款凭证与款项收付的职责应分开,由两个经手人分别办理。

源收支现金后,必须核对现金和账面记录,核对过程中收支人员和记录人员应分开工作。

缘所有涉及现金收支的事项应当及时登记入账,经管现金收支的人员不得进行现金收支记录,即实行钱、账分管。

远超过一定数额的款项收支应使用支票。

苑对现金收支实行经常性和突击性检查。

### 三、现金的核算

为了详细反映现金收支及结存的具体情况,企业除应设置“现金”科目对现金进行总分类核算以外,还必须设置“现金日记账”进行序时核算。现金日记账一般采用三栏式的订本账,由出纳人员根据审核以后的原始凭证或现金收款凭证、现金付款凭证逐日逐笔序时登记。每日终了,应计算当日现金收入、现金支出合计数及结存数,并与现金实存额核对相符,月末,现金日记账余额应与现金总账余额核对一致,做到日清月结。

有外币现金的企业,应分别按人民币现金、外币现金设置“现金日记账”进行明细核算。

#### (一) 现金收付的核算

企业收入现金的途径主要包括:从银行提取现金,收取不足转账起点的小额销货款,职工交回的多余出差借款等。企业收到现金时,应根据审核无误的会计凭证,借记“现金”科目,贷记有关科目。

企业的现金支出包括现金开支范围以内的各项支出。企业实际支付现金时,应依据审核无误的会计凭证,借记有关科目,贷记“现金”科目。

#### (二) 现金清查的核算

为了确保账实相符,应对现金进行清查。现金清查包括两部分内容:一是出纳人员于每日营业终了进行账款核对;二是清查小组进行定期或不定期的盘点和核对。

对现金实存额进行盘点,必须以现金管理的有关规定为依据,不得以白条抵充,不得超额保管现金。对现金进行账实核对,如发现有待查明原因的现金短缺或溢余,应通过“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目核算,及时调整账目,使账款相符,待查明原因后再转账。对发生的长款和短款,应查找原因,并按规定进行处理,不得以今日长款弥补他日短款。如为现金短缺,属于应由责任人或保险公司赔偿的部分,应借记“其他应收款”科目,属于无法查明的其他原因,应根据管理权限,经批准后借记“管理费用——现金短缺”科目,贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目;如为现金溢余,应借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,对于属于应支付给有关人员或

单位的,应贷记“其他应付款”科目,属于无法查明原因的现金溢余,经批准后贷记“营业外收入——现金溢余”科目。

## 第三节 银行存款

### 一、银行存款账户开设和使用规定

银行存款是指企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。企业日常生产经营活动所发生的各项经济往来,除按照国家现金管理规定可以使用现金以外,都必须通过银行存款账户进行转账结算。企业库存现金超过库存现金规定限额的,必须送存银行。

#### (一) 银行存款账户管理的基本规定

根据规定,企业应在银行或其他金融机构开立账户,以办理存款、取款和转账结算等。企业开立账户,必须遵守有关银行账户管理的各项规定。

银行账户分为基本账户、一般存款账户、临时存款账户和专用存款账户。基本存款账户是企业办理日常结算和现金收付的账户,企业的工资、奖金等现金的支取,只能通过基本存款账户办理;一般存款账户是企业的基本存款账户以外的银行借款转存、与基本存款账户的企业不在同一地点的附属非独立核算单位的账户,企业可以通过本账户办理转账结算和现金缴存,但不能办理现金支取;临时存款账户是企业因临时经营活动需要开立的账户,企业可以通过该账户办理转账结算和根据国家现金管理的规定办理现金收付;专用存款账户是企业因特定用途需要开立的账户。一个企业只能选择一家银行的一个营业机构开立一个基本存款账户,不得在多家银行机构开立基本存款账户;不得在同一家银行的几个分支机构开立一般存款账户。

#### (二) 银行结算纪律

企业通过银行办理支付结算时,应认真执行国家各项管理办法和结算制度。

单位和个人办理支付结算,不准签发没有资金保证的票据或远期支票,套取银行信用。

不准签发、取得、转让没有真正交易和债权债务的票据,套取银行和他人资金。

不准无理拒绝付款,任意占用他人资金。

不准违反规定开立和使用账户。

### 二、银行结算方式

不同国家和地区以及不同的经济业务,采用的转账结算方式是有差别的。我国用于国内转账结算的方式主要有银行汇票、银行本票、商业汇票、支票、汇兑、委托收款和异地托收承付等结算方式。各种结算方式均有相应的适用条件和结算程序。企业应按照中国

人民银行的有关规定办理各项结算业务。

### （一）银行汇票

银行汇票是汇款人将款项交存当地出票银行,由出票银行签发的,由其在见票时,按照实际结算金额无条件支付给收款人或持票人的票据。银行汇票具有使用灵活、票随人到、兑现性强的特点,适用于先收款后发货或钱货两清的商品交易。单位和个人的各种款项结算,均可使用银行汇票。

银行汇票可用于转账,填明“现金”字样的银行汇票也可用于支取现金。银行汇票的付款期限为自出票日起 1 个月内。超过付款提示期限付款不曾实行的,持票人须在票据权利时效内向出票银行作出说明,并提供本人身份证件或单位证明,持银行汇票和解讫通知向出票银行请求付款。

采用银行汇票结算方式的付款单位办理银行汇票结算,必须按规定填写“银行汇票申请书”。银行受理银行汇票申请书,收受款项后签发银行汇票,将银行汇票和解讫通知一并交给汇款人。收款企业在收到付款单位送来的银行汇票时,应对汇票内容进行认真审核,审核无误后,根据实际需要的款项办理结算,将实际结算金额以及多余金额分别填写在银行汇票和解讫通知的有关栏内,连同进账单一起交开户银行办理转账结算。银行汇票的实际结算金额低于出票金额的,其多余款项由出票银行退交申请人。

### （二）银行本票

银行本票是银行签发的,承诺自己在见票时无条件支付确定的金额给收款人或持票人的票据。银行本票由银行签发,实行见票即付的付款方式,全额结算,具有信誉高、支付功能强的特点。无论任何单位或个人在同一票据交换区域范围内进行各种款项的结算均可以使用银行本票。

银行本票按其金额记载方式不同,分为定额本票和不定额本票两种。定额本票面值分别为 1 千元、5 千元、1 万元和 5 万元。在票面划去转账字样的,即为现金本票。银行本票自出票日起,付款期限最长不得超过 1 个月。

企业支付购货款等款项时,应按规定填写“银行本票申请书”。出票银行受理银行本票申请书后,收受款项签发银行本票并交给申请人。申请人取得银行本票后,即可向填明的收款单位办理结算。

### （三）商业汇票

商业汇票是出票人签发的,由承兑人承兑,委托付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或持票人的票据。在银行开立存款账户的法人以及其他组织之间须具有真实的交易关系或债权债务关系,才能使用商业汇票。商业汇票在同城或异地均可使用。商业汇票一律记名,允许背书转让。商业汇票的付款期限由交易双方商定,但最长不得超过 6 个月。

商业汇票可以由付款人签发并承兑,也可以由收款人签发交付付款人承兑。定日付款

或出票后定期付款的商业汇票,持票人应在汇票到期日前向付款人提示承兑;见票后定期付款的汇票,持票人应当自出票日起1个月内向付款人提示承兑。汇票未按规定期限提示承兑的,持票人丧失对前手的追索权。付款人应当自收到提示承兑的汇票之日起3日内承兑或者拒绝承兑。付款人拒绝承兑的,必须出具拒绝承兑的证明。

商业汇票按其承兑人不同,分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。商业承兑汇票是由收款人签发,经付款人承兑,或由付款人签发并承兑的票据。银行承兑汇票是收款人或承兑申请人签发,并由承兑申请人向开户银行申请,经银行审查同意承兑的票据。

采用商业承兑汇票结算方式时,需付款人承兑。收款人或被背书人对将要到期的商业承兑汇票,应送交开户银行办理收款;付款人应于商业汇票到期前将票款足额交存银行,银行在到期日凭票将款项划转给收款人、被背书人或贴现银行。如付款日付款人账户存款不足支付,其开户银行则将商业承兑汇票退给收款人、被背书人或贴现银行,由其自行处理,同时银行将按规定对付款人处以罚款。

采用银行承兑汇票结算方式时,承兑申请人应向银行提交必要的合同及有关材料,经银行审查同意后,由承兑申请人向银行交纳一定的承兑手续费,银行予以承兑。经银行承兑的商业汇票,其结算程序与商业承兑汇票的结算程序基本相同。只是当承兑申请人于银行承兑汇票到期日未能足额交存票款时,承兑银行除凭票向收款人、被背书人或贴现银行无条件支付款项外,还依承兑协议的规定,对承兑申请人执行扣款,并将未扣回的承兑金额作为逾期贷款,同时按规定计收罚息。

收款人可以持未到期的商业汇票到开户银行申请贴现。所谓贴现,是指收款人向银行贴付自贴现日至汇票到期前1日的利息,由银行将汇票到期金额扣除贴现利息后的余额支付该收款人的票据转让行为。通过贴现,有利于收款人在急需资金时融通资金。

采用商业汇票结算方式,可以使企业之间的债权债务关系表现为外在的票据,使商业信用票据化,加强约束力,有利于维护和发展社会主义市场经济。

#### (四) 支票

支票是出票人签发的,委托办理支票存款业务的银行或其他金融机构在见票时无条件支付确定金额给收款人或持票人的票据。单位和个人在同一票据交换区域的各种款项结算,均可以使用支票。

支票分为现金支票、转账支票和普通支票三种。现金支票只能用于支取现金,不得用于转账;转账支票只能用于转账,不得支取现金;普通支票既可用于支取现金,也可以用于转账。出纳人员在签发支票之前,应该认真查明银行存款账面结存数额,防止签发超过存款余额的空头支票。支票见票即付,不得另行记载付款日期。支票的持票人应自出票日起5日内提示付款。

#### (五) 汇兑

汇兑是汇款人委托银行将款项汇给外地收款人的结算方式。单位和个人的各种款项

的结算 均可使用汇兑结算方式。

汇兑分为信汇和电汇两种。信汇是指委托银行通过邮寄方式将款项划给收款人 ;电汇是指汇款人委托银行通过电报将款项划给收款人。汇票人可以根据需要选择使用汇兑方式。汇兑结算方式适用于异地之间的各种款项结算。这种结算方式划拨款项简便、灵活。

#### (六) 委托收款

委托收款是收款人委托银行向付款人收取款项的结算方式。

委托收款人按其划回方式不同 ,分为邮寄划回和电报划回两种。企业可以根据需要选用。委托收款结算方式在同城和异地均可使用。无论单位还是个人都可凭已承兑商业汇票、债券、存单等付款人债务证明办理款项收取。委托收款还适用于收取电费、电话费等付款人众多、分散的公用事业费等有关款项。

企业委托银行收款时 ,应填制委托收款凭证。付款单位接到银行通知及有关附件后 ,应在规定的付款期(猿天)内付款。如果在付款期满未向银行提出异议 ,付款银行视为同意付款 ,并于付款期满的次日将款项主动划出 ;如果付款单位审查有关单据后 ,决定全部或部分拒付时 ,应在付款期内对拒付部分填制拒绝付款理由书 ,连同有关单据通过银行转交收款企业 ,但银行不负责审查拒付理由。

#### (七) 托收承付

托收承付是根据购销合同由收款单位发货后委托银行向异地付款单位收取款项 ,由付款单位向银行承认付款的结算方式。

使用托收承付结算方式的收款单位和付款单位 ,必须是国有企业、供销合作社以及经营管理较好 ,并经开户银行审查同意的城乡集体所有制工业企业。办理托收承付结算的款项 ,必须是购销双方签有符合我国《经济合同法》的购销合同的商品交易 ,以及因商品交易产生的劳务供应的款项。代销、寄销、赊销商品的款项 ,不得办理托收承付结算。

托收承付结算每笔起点为 5000元 ,款项划回方式分为邮寄和电报两种。收款人办理托收 ,必须具有商品确已发运的证件和证明。收款人按合同发货后 ,向银行提供有关单据 ,办理托收。付款人收到有关单据后 ,应立即审核。按结算办法规定 ,承付货款的方式分为验单付款和验货付款两种 ,具体方式应在合同中规定。验单付款的承付期为 猿天 ,验货付款的承付期为 5天 ,付款单位在承付期内可以根据实际情况提出拒付理由 ,填制“拒绝付款理由书” ,应由银行审查认可后 ,办理全部或部分拒绝付款手续。

#### (八) 信用卡

信用卡是指商业银行向个人和单位发行的 ,凭此向特约单位购物、消费和向银行存取现金 ,且具有消费信用的特制载体卡片。

信用卡按使用对象分为单位卡和个人卡 ;按信誉等级分为金卡和普通卡。

凡在中国境内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡。单位卡可申领若干

张,持卡人资格由申领单位法定代表人或其委托的代理人书面指定和注销,持卡人不得出租或转借信用卡。单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入,在使用过程中,需要向其账户续存资金的,也一律从其基本存款账户转账存入,不得交存现金,不得将销货收入的款项存入其账户。单位卡一律不得用于 1000 万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算,不得支取现金。

信用卡在规定的限额和期限内允许善意透支。透支期限最长为 20 天。透支利息,自签单日或银行记账日起 15 日内的按日息 5‰ 计算,超过 15 日的按日息 10‰ 计算,超过 30 日或透支金额超过规定限额的按日息 15‰ 计算。透支计息不分段,按最后期限或者最高透支额的最高利率档次计息。超过规定限额或规定期限,并且经发卡银行催收无效的透支行为称为恶意透支,持卡人使用信用卡不得发生恶意透支。严禁将单位的款项存入个人卡账户中。

单位或个人申领信用卡,应按规定填制申请表,连同有关资料一并送交发卡银行。符合条件并按银行要求交存一定金额的备用金后,银行为申领人开立信用卡存款账户,并发给信用卡。

### (九) 信用证

信用证结算方式是国际结算的一种主要形式。经中国人民银行批准经营结算业务的商业银行总行以及经商业银行总行批准开办信用证结算业务的分支机构,也可以办理国内企业之间商品交易的信用证结算业务。

采用信用证结算方式的,收款单位收到信用证后,即备货装运,签发有关发票账单,连同运输单据和信用证送交银行。根据退还的信用证等有关凭证编制收款凭证。付款单位在接到开证行的通知时,根据付款的有关单据编制付款凭证。

## 三、银行存款的核算

### (一) 银行存款的总分类核算

为了监督、核算和反映企业存入银行或其他金融机构的各种存款,企业应设置“银行存款”科目对银行存款进行总分类核算。“银行存款”科目的借方反映企业存款的增加数,贷方反映企业存款的减少数,期末借方余额反映企业存款的实有余额。企业将款项存入银行或其他金融机构时,借记“银行存款”科目,贷记“现金”或“其他应收款”等有关科目;提取和支出存款时,借记“现金”等有关科目,贷记“银行存款”科目。

企业在银行的其他存款,如外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用证存款等,应在“其他货币资金”科目核算,不包括在“银行存款”科目的核算范围内。

【例 8-1】摇某企业于 2015 年 1 月发生如下两项有关银行存款收付业务,编制会计分录如下:

(1) 1 日,接到银行通知,预收某单位的账款 50000 元,款项已收妥入账。

摇摇：银行存款

员员员

摇摇：预收账款

员员员

(圆) 苑日,企业提取现金 员元,准备购买办公用品。

摇摇：现金

员

摇摇：银行存款

员

## (二) 银行存款的序时核算

为了逐日逐笔核算和监督银行存款的收入来源、支出用途和结存情况,企业应按开户银行和存款种类的不同,分别设置“银行存款日记账”。有外币存款的企业,应分别人民币和各种外币设置银行存款日记账进行明细核算。银行存款日记账的建立和应用,对于及时反映银行存款的动态、监督银行存款的使用,有很重要的作用。银行存款日记账的格式,可根据企业的具体情况,采用三栏式或多栏式日记账。

银行存款日记账应由财会部门的出纳人员根据银行存款收款凭证、付款凭证和存入银行现金时的现金付款凭证(为了避免重复记账,将现金存入银行只编制现金付款凭证,不编制银行收款凭证),按照业务发生的顺序,逐日逐笔登记。同时,要逐日加计收付合计数及结存款,月末还应结出本月收入、付出的合计数和月末结余额。银行存款日记账应定期与银行对账单核对,至少每月核对一次。

银行存款日记账的一般格式如表 员所示。

表 员

银行存款日记账

员伊年		凭摇摇证		摘摇摇要	对摇摇方 科摇摇目	收摇摇入	付摇摇出	余摇摇额
月	日	种类	号数					
员	员			月初余额				员员员
员	苑	银付	员	提取现金	现金		缘员	
员	愿	银收	员	收回华夏公司货款	应收账款	员员		
				本月合计		员员	缘员	员缘员

## 四、银行存款的核对

为查明企业在银行的实际存款余额,检查企业和开户银行账户登记是否有错漏,企业应定期将银行存款日记账的记录与银行对账单进行核对,每月至少一次。如发现两者余额不一致,除企业或银行记账有差错外,还可能是因企业和银行之间存在着收付结算凭证的时间差异,造成的未达账项所导致的。未达账项是指企业与银行之间由于各种收付款

的结算凭证在传递过程中存在一定的时间差,导致一方已登记入账,而另一方尚未登记入账的款项。企业与银行之间的未达账项有如下四种情况:

员企业已经收款入账,银行尚未收款入账的款项。

圆企业已经付款入账,银行尚未付款入账的款项。

猿银行已经收款入账,企业尚未收款入账的款项。

源银行已经付款入账,企业尚未付款入账的款项。

银行存款余额调节表有多种编制方法,会计实务中一般采用“补记式”余额调节法。其基本原理是假设未达账项全部补记入账,银行存款日记账及银行对账单的余额应相等。其编制原理是在双方现有余额基础上,分别加上对方已收、本方未收的未达账项,减去对方已付、本方未付的未达账项,计算调节双方应有余额。用公式表示如下:

$$\text{银行存款日记账余额} + \text{银行已收而企业未收的账项} - \text{银行已付而企业未付的账项} = \text{银行对账单余额} + \text{企业已收而银行未收的账项} - \text{企业已付而银行未付的账项}$$

【例 圆圆】某企业 圆圆年 猿月 猿日的银行存款日记账余额为 远圆元,同日银行对账单余额为 苑圆元。经逐笔核对,发现存在如下未达账项:

(员) 企业收到大众厂偿付货款 缘元的转账支票一张,企业已将支票送存银行,并入账,但银行因尚未办妥内部手续而未入账。

(圆) 企业于 猿月 猿日开出的支票 源元,持票人迄今未向银行要求兑现。

(猿) 企业委托银行代收货款 猿元,银行已收款入账,但企业因未收到银行的收款通知而未入账。

(源) 企业存款利息收入 猿元,银行已主动划入企业账户,企业应付结算手续费 源元,银行已直接从企业账户中扣除。

(缘) 猿月 猿日,企业送存银行支票 苑元,银行尚未入账。

按上述情况,企业所编制的“银行存款余额调节表”如表 圆圆所示。

表 圆圆

项	金	项	金
项	额	项	额
企业银行存款日记账余额	远圆	银行对账单余额	苑圆
加:未入账银行代收款	猿	加:未入账大众厂货款	缘
银行存款利息收入	猿	未入账存款支票	苑
减:未入账的银行已扣费用	源	减:未兑现支票	源
调节后日记账余额	苑圆	调节后对账单余额	苑圆

## 第四节 其他货币资金

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的各种货币资金,如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款和在途货币资金等。由于其他货币资金的存放地点和用途都与库存现金和银行存款不同,因而要对其单独组织核算。

为了反映其他货币资金的增减变动和结存情况,企业应设置“其他货币资金”科目。该科目应根据实际需要设置“外埠存款”、“银行汇票存款”、“银行本票存款”、“在途货币资金”等明细科目。

### 一、外埠存款

外埠存款是指企业到外地进行临时或零星采购时,汇往采购地银行开立采购专户的款项。

【例 4-1】某企业根据发生的有关外埠存款收付业务,编制会计分录如下:

(1) 企业委托当地开户银行汇款 20000 元给采购地银行开立采购专户。

摇借:其他货币资金——外埠存款	20000
摇摇贷:银行存款	20000

(2) 收到采购人员交来采购材料的发票账单,材料价款 10000 元,增值税额 1700 元。

摇借:物资采购	10000
应交税金——应交增值税(进项税额)	1700
摇摇贷:其他货币资金——外埠存款	11700

(3) 用外埠存款采购结束后,将多余的款项转回当地银行时,收到银行的收账通知,余款 8000 元收妥入账。

摇借:银行存款	8000
摇摇贷:其他货币资金——外埠存款	8000

### 二、银行汇票存款

银行汇票存款是指企业为取得银行汇票按照规定存入银行的款项。其账务处理与外埠存款基本相同。

【例 4-2】某企业根据发生的有关银行存款收付业务,编制会计分录如下:

(1) 企业向银行申请办理银行汇票,企业填送“银行汇票委托书”,并将 50000 元交

存银行 转为银行汇票存款。

摇借：其他货币资金——银行汇票存款 50000  
 摇摇贷：银行存款 50000

(圆) 企业使用银行汇票 购买材料的价款 50000元 增值税额 5000元。

摇借：物资采购 50000  
       应交税金——应交增值税(进项税额) 5000  
 摇摇贷：其他货币资金——银行汇票存款 55000

(猿) 银行汇票使用完毕 接开户银行通知 多余款 5000元已收受入账。

摇借：银行存款 5000  
 摇摇贷：其他货币资金——银行汇票存款 5000

### 三、银行本票存款

银行本票存款是指企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项。银行本票存款的核算 除会计科目采用“其他货币资金——银行本票存款”外 其会计处理与银行汇票存款相同 不再举例说明。

### 四、在途货币资金

在途货币资金是指企业同所属单位之间和上下级之间的汇、解款项 在月终时尚未到达的汇入款项。

【例 圆缘】摇某企业根据发生的有关在途货币资金收付业务 编制会计分录如下：

(员) 企业收到所属单位汇出款项的通知 已汇出款项 50000元。

摇借：其他货币资金——在途货币资金 50000  
 摇摇贷：其他应收款(或有关科目) 50000

(圆) 收到银行转来的收款通知 上述款项已收受入账。

摇借：银行存款 50000  
 摇摇贷：其他货币资金——在途货币资金 50000

除以上四种其他货币资金外 有境外往来结算业务的企业所发生的信用证存款 也在“其他货币资金”科目核算。其会计处理与银行汇票存款和银行本票存款相似 不再详述。

### 五、信用卡存款

信用卡存款是指企业为取得信用卡 按照规定存入银行的款项。信用卡存款的核算，

除会计科目采用“其他货币资金——信用卡存款”外,其会计处理与银行汇票存款大致相同,不再举例说明。

## 六、存出投资款

存出投资款是指企业已存入证券公司但尚未进行短期投资的现金。

企业向证券公司划出资金时,应按实际划出的金额,借记“其他货币资金——存出投资款”科目,贷记“银行存款”科目;购买股票、债券时,按实际发生的金额,借记“短期投资”科目,贷记“其他货币资金——存出投资款”科目。

## 复习思考题

问:现金的使用范围有哪些?

问:如何建立现金管理的内部控制制度?

问:货币资金包括哪些内容?其他货币资金包括哪些内容?

问:银行转账结算方式有哪些?如何办理有关手续?各适用于什么范围?

## 练习习题

问:某企业发生如下经济业务:

(1) 企业从银行提取现金 5000元。

(2) 企业销售产品 50000元,开户银行已收到该款。

(3) 企业发放已经提取的备发工资 5000元。

(4) 企业用现金购买办公用品计 500元。

(5) 企业以现金 5000元支付出差人员差旅费。

(6) 上述出差人员报销差旅费 5000元,余额退回。

(7) 企业收回了兴昌公司前欠的货款 50000元,已存入银行。

(8) 企业为到上海办理采购业务,于 2004年 12月 15日委托开户银行汇出 50000元在上海某银行设立采购专户, 16日,收到采购人员寄来的发票及有关凭证 5张,材料金额计 40000元,采购的材料尚未运到。 17日,接到银行的收款通知,剩余的款项 10000元已转回开户银行。 18日,采购的材料运达企业并已验收入库。

(9) 企业为取得银行汇票于 2004年 12月 20日将款项 50000元交存银行,企业在使用汇票购买商品后于 12月 25日取得发票计 50000元。 12月 28日,将余额退交开户银行(企业适用增值税税率为 17%)。

要求:根据上述资料,编制会计分录。

某企业 2016 年 1 月份发生如下经济业务：

(1) 业务员李某报销差旅费 200 元，原借款 500 元，余额退回。

(2) 在现金清查中发现长款 500 元，经反复核查仍未查明原因，报经批准作营业外收入处理。

(3) 委托开户银行汇往安徽某银行 50000 元开立采购专户，并从安徽钢厂购买钢材一批，价款 40000 元，增值税额 6000 元。采购完毕，将外埠存款余额退回开户银行。

(4) 填制“银行汇票委托书”，将 40000 元交存银行，取得银行汇票。采购员持银行汇票至上海宝钢购买钢材一批，价款 20000 元，增值税额 3000 元，银行汇款余款退回。

(5) 从银行提取现金 5000 元，当日发放工资。

要求：根据上述资料，编制会计分录。

某企业 2016 年 1 月 31 日银行存款日记账的账面余额为 100000 元，而银行对账单上企业存款余额为 80000 元，经核对，发现有以下未达账项：

(1) 1 月 28 日，企业委托银行代收款项 5000 元，银行已经收妥入账，企业尚未接到银行的收款通知，所以未登账。

(2) 1 月 30 日，企业开出支票 10000 元，持票人尚未到银行办理转账，银行尚未登账。

(3) 1 月 31 日，银行代付电话费 1000 元，企业尚未接到银行付款通知，企业尚未登账。

(4) 1 月 31 日，企业送存支票 5000 元，银行尚未记入企业存款账户。

要求：根据上述资料编制“银行存款余额调节表”。

# 第三章 应收及预付款项

## 第一节 应收票据

应收及预付款项是指企业在日常生产经营过程中发生的各项债权,主要包括应收票据、应收账款、预付账款和其他应收款等。

商业票据是一种载有一定的付款日期、付款地点、付款金额和付款人的无条件支付的流通证券,也是一种可以由持票人自由转让给他人的债权凭证,包括支票、银行本票、银行汇票和商业汇票等。

### 一、应收票据的性质与分类

应收票据是指企业持有的未到期、未兑现的票据,它是企业因销售商品或提供劳务而形成的债权。在我国会计实务中,支票、银行本票及银行汇票均为即期票据,可以即刻收款或存入银行成为货币资金,无需作为应收票据核算。因此,在我国,应收票据是指商业汇票。由于我国商业汇票的期限一般不超过远个月,因而我国的应收票据是一种流动资产。

商业汇票按承兑人不同,可分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。商业承兑汇票是指由收款人签发,经付款人承兑,或由付款人签发并承兑的商业汇票;银行承兑汇票是指由收款人或承兑申请人签发,由承兑申请人向银行申请承兑,经银行审查同意承兑的商业汇票。商业汇票的承兑人负有到期无条件支付票款的责任。

商业汇票按是否计息,可分为不带息商业汇票和带息商业汇票。不带息商业汇票是指商业汇票到期时,承兑人只按票面金额(面值)向收款人或被背书人支付款项的汇票;带息商业汇票是指商业汇票到期时,承兑人必须按票面金额加上应计利息向收款人或被背书人支付票款的票据。

### 二、应收票据的计价

应收票据的计价有现值法和面值法两种方法。现值法是指应收票据以到期值的现值为入账价值,其面值与现值之间的差额在票据持有期内按一定的方法进行摊销并计入当期损益;面值法是指应收票据以其面值作为入账价值。从理论上讲,考虑到资金的时间价值和通货膨胀等因素对票据的影响,应收票据采用现值法是比较科学合理的。但在我国

的会计实务中,由于营业活动中产生的应收票据一般期限不长,其现值与面值差异不大,因此,从重要性原则以及成本效益关系考虑,一般短期的应收票据(1年以内)采用面值法计价。而借贷交易产生的应收票据及营业活动产生的长期应收票据采用现值法计价。鉴于我国目前的经济交易中一般不使用长期应收票据,借贷活动也不采用票据的形式,因此,我国会计实务中应收票据是按面值法进行计价的。

但对于带息的应收票据,按《企业会计制度》的规定,应于期末按照应收票据的本金或票面价值与确定的利率计提利息,计提的利息应增加应收票据的账面价值,并确认为利息收入,计入当期损益。

相对于应收账款来讲,应收票据(尤其是银行承兑汇票)发生坏账的风险比较小,因此,一般不对应收票据计提坏账准备。超过承兑期收不回的应收票据应转作应收账款,并对应收账款计提坏账准备。

### 三、应收票据的核算

为了反映应收票据的取得、转让及款项收回情况,应设置“应收票据”科目进行核算。该科目属于资产类科目,借方反映应收票据的面值和期末按面值计提的利息,贷方反映到期收回或转让票据的面值和利息,借方余额反映尚未到期的应收票据的面值和利息。

#### (一) 不带息应收票据的核算

不带息应收票据的到期值等于票据的面值。企业收到承兑的应收票据时,借记“应收票据”科目,贷记“应收账款”、“主营业务收入”、“应交税金”等科目。应收票据到期收回的票面金额,借记“银行存款”科目,贷记“应收票据”科目。商业承兑汇票到期,承兑人违约拒付或无力偿付票款,企业应将到期票据的票面金额转入“应收账款”科目。

【例 7-10】粤企业销售一批产品给月公司,货已发出,货款 500 000 元,增值税额 85 000 元。按合同规定 3 个月以后付款,月公司交给粤企业一张不带息的 3 个月到期的商业承兑汇票,票据面额 585 000 元。粤企业编制会计分录如下:

摇借:应收票据——月公司	585 000
摇摇贷:主营业务收入	500 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	85 000

3 个月后,应收票据到期收回款项 585 000 元,存入银行:

摇借:银行存款——摇摇	585 000
摇摇贷:应收票据——月公司	585 000

如果票据到期,月公司无力偿还票款,粤企业应将到期票据的票面金额转入“应收账款”科目:

摇借:应收账款——月公司	585 000
摇摇贷:应收票据——月公司	585 000



企业可以将自己持有的商业汇票背书转让。背书是指持票人在票据背面签字,签字人称为背书人,背书人对票据的到期付款负连带责任。

企业将持有的应收票据背书转让,以取得所需物资时,按应计入物资成本的价值,借记“物资采购”或“原材料”、“库存商品”等科目,按取得的专用发票上注明的增值税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,按应收票据的账面价值,贷记“应收票据”科目,按带息应收票据尚未计提的利息,贷记“财务费用”科目,按收到或付出的金额,借记或贷记“银行存款”等科目。

## 五、应收票据的贴现

### (一) 应收票据贴现的性质

企业所持有的应收票据在到期前,如果出现资金短缺,可以持未到期的票据向银行申请贴现,以解决临时的资金需要。贴现是指持票人将未到期的票据转让给银行,由银行按票据的到期值扣除贴现日至票据到期日的利息后,将余额付给持票人的融资行为。票据到期时,银行按到期值向票据付款人或承兑人收取票款。可见,票据贴现实质上是企业融通资金的一种形式,是企业与贴现银行之间就票据权利所作出的一种转让行为。

票据贴现的有关计算公式如下:

票据到期值 = 票据面值  $\times$  (1 + 年利率  $\times$  票据到期天数)

或 票据到期值 = 票据面值  $\times$  (1 + 年利率  $\times$  票据到期月数)

对于不带息票据来说,票据的到期价值就是其面值。

贴现利息 = 票据到期价值  $\times$  贴现率  $\times$  贴现天数

贴现所得金额 = 票据到期价值 - 贴现利息

贴现天数是指自贴现日至票据到期前一日止的实际天数。

【例】粤企业销售给月企业一批商品,价款为 100000 元,收到出票日为 2005 年 1 月 1 日、面值为 100000 元、年利率为 6%、3 月 1 日到期的带息商业汇票一张。粤企业因临时资金需要,于 2005 年 2 月 1 日持票据向银行贴现,贴现率为 5%。该应收票据贴现期为 2 个月,该票据的到期值、贴现息、贴现实得金额的计算如下:

票据到期值 = 100000  $\times$  (1 + 6%  $\times$  3) = 118000 (元)

贴现利息 = 118000  $\times$  5%  $\times$  2 = 11800 (元)

贴现实得金额 = 118000 - 11800 = 106200 (元)

### (二) 应收票据贴现的会计处理

根据票据的风险是否转移,可分为带追索权和不带追索权两种方式,因此应收票据贴

现的会计处理也不尽相同。

不带追索权的应收票据贴现。不带追索权的应收票据贴现指企业向贴现银行贴现时,将应收票据的风险和未来的经济利益全部转让给银行,票据到期日,贴现银行无法收回票据时,无权向背书人追索。因此,不带追索权的应收票据贴现时,无论是带息票据还是不带息票据,企业均应按实际收到的贴现净额,借记“银行存款”科目,按贴现票据的账面金额,贷记“应收票据”科目,贴现净额与账面价值的差额,借记或贷记“财务费用”科目。在我国,企业将银行承兑汇票贴现基本上不存在到期不能收回票款的风险。根据这一实际情况,企业可将银行承兑汇票贴现视为不带追索权的商业汇票贴现业务对待。

【例 猿月 猿日】根据[例 猿月 猿日]的资料,粤企业于 缘月 员日贴现时,应编制会计分录如下:

(员) 猿月末、源月末计提利息时:

摇摇借:应收票据——月企业	猿缘猿猿猿
摇摇贷:财务费用摇摇摇摇	猿缘猿猿猿

(圆) 缘月 员日贴现时:

摇摇借:银行存款	猿缘猿猿猿
财务费用摇摇摇摇	猿缘猿猿猿
摇摇贷:应收票据——月企业摇摇	猿缘猿猿猿

带追索权的应收票据贴现。带追索权的应收票据贴现指企业向银行贴现时,因背书而在法律上负连带偿还责任,即当贴现银行无法收回票款时,有权向贴现企业追索,由贴现企业承担债务责任,这种责任在会计上称为或有负债,对此会计上有两种处理方法:

(员) 设立“应收票据贴现”科目进行核算。企业向银行贴现时,要承担由于背书行为而造成的法律上的连带责任,因此,为了真实地反映企业的这一或有负债情况,企业以应收票据向贴现银行贴现时,不直接转销“应收票据”科目,而是通过“应收票据贴现”科目进行核算。“应收票据贴现”科目是“应收票据”科目的备抵科目,发生贴现业务时记入该科目的贷方,票据到期日因贴现银行如数收回票款而使企业解除或有负债责任或因付款人无力支付由贴现企业承担付款责任时,再记入“应收票据贴现”科目的借方,并转销“应收票据”科目。

【例 猿月 猿日】根据[例 猿月 猿日]的有关资料,粤企业应编制会计分录如下:

① 缘月 员日向银行贴现时:

摇摇借:银行存款	猿缘猿猿猿
财务费用	猿缘猿猿猿
摇摇贷:应收票据贴现摇摇	猿缘猿猿猿

② 苑月 员日贴现银行如数收回票款时:

摇摇借:应收票据贴现	猿缘猿猿猿
摇摇贷:应收票据——月企业	猿缘猿猿猿



## 第二节 应收账款

### 一、应收账款的性质与范围

应收账款是企业在日常经营活动中因销售商品或提供劳务而形成的债权。具体来说,应收账款是指企业因销售商品或提供劳务等原因,应向购货或接受劳务的客户收取的款项或代垫的运杂费等。

从应收账款的回收期来看,应收账款是指在1年内收回的短期债权。在资产负债表上,应收账款应列为流动资产项目。

会计上所指的应收账款有其特定的范围。首先,应收账款是指企业在销售商品或提供劳务时形成的债权,不包括应收职工欠款、应收认股款等其他应收款;其次,应收账款是指流动资产性质的债权,不包括长期的债权,如购买的长期债权等;第三,应收账款是指本企业应收客户的款项,不包括本企业付出的各类存出保证金,如投标保证金和租入包装物保证金等。

判断一项债权是否属于应收账款的标准在于其是否与企业基本经营业务有关,以及是否采用了票据化的表现形式。凡是企业在正常经营过程中由于主要经营业务而发生的应向客户收取的款项,且未采用票据化表现形式的,均属于应收账款的范围。

由于应收账款是因销售商品或提供劳务而产生的债权,因而,应收账款应于收入实现时予以确认入账。

### 二、应收账款的计价

应收账款通常按实际发生额入账,但在确定应收账款入账价值时,还需考虑商业折扣和现金折扣等因素。

#### (一) 商业折扣

商业折扣是指企业根据市场供需状况,或针对不同的顾客,在商品标价上给予的扣除。商业折扣是企业最常用的促销手段。企业为了扩大销售、占领市场,对于批发商往往给予商业折扣,采用销量越多、价格越低的促销策略,即通常所说的“薄利多销”。对于季节性商品,在销售的淡季,为了扩大销售,企业也常常采用商业折扣的方式。但也并非完全如此,在市场竞争日益激烈的情况下,企业也往往利用人们的消费心理,即使在销售旺季也把商业折扣作为一种常用的促销竞争手段。

商业折扣通常用百分数表示,如八折、九折等,扣减折扣后的净额才是实际销售价格。商业折扣一般在交易时即已确定,它仅仅是确定实际销售价格的一种手段,不需要在买卖双方任何一方的账上反映,所以商业折扣对应收账款的入账价值没有实质性的影响。因此,

在存在商业折扣的情况下,企业应收账款入账金额应按扣除商业折扣后的实际售价确认。

## (二) 现金折扣

现金折扣是指企业为了鼓励客户在一定期限内尽早偿还货款,而对其付款额给予一定比例的扣减。企业赊销商品时,一般规定一个信用期限,同时规定一个信用期限更短的折扣期限,客户在折扣期限内越早付款,所得到的扣减额越大,超过折扣期限付款,则得不到折扣。现金折扣条件一般用“~~2/10, N/30~~”的方式来表示,即若在~~10~~天内付款,可得到~~2%~~的折扣;若在~~10~~天内付款,可得到~~1%~~的折扣;若在~~10~~天内付款,则没有折扣。由此可见,现金折扣将使销售方的应收账款的收回金额随客户付款是否及时而异,这必然对应收账款的入账价值产生影响。在存在现金折扣的情况下,应收账款入账价值的确定有总价法和净价法两种方法。

在总价法下,应将未减去现金折扣前的金额作为实际售价,记作应收账款的入账价值。现金折扣只有客户在折扣期内支付货款时,才予以确认。在这种情况下,销售方把给予客户的现金折扣视为融资的理财费用,会计上作为财务费用处理。我国的会计实务中通常采用这种方法。

在净价法下,应将扣减现金折扣后的金额作为实际售价,据以确认应收账款的入账价值。这种方法把客户取得折扣视为正常现象,认为一般客户都会提前付款,而将由于客户超过折扣期限而多收入的金额,视为提供信贷获得的收入。每个会计期间终了,企业应对尚未收回的应收账款中客户已丧失的折扣进行调整,冲减企业的财务费用,同时增加应收账款。

## 三、应收账款的核算

为了反映应收账款的发生与收回情况,企业应设置“应收账款”科目。该科目属于资产类账户,借方登记应收账款的发生数,贷方登记款项的收回、转销数,借方余额反映企业应收未收的账款。该科目应按不同的债务人设置明细账,进行明细核算。

### (一) 基本业务

企业发生应收账款时,按应收金额,借记“应收账款”科目,按实现的营业收入,贷记“主营业务收入”等科目,按专用发票上注明的增值税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目;收回应收账款时,借记“银行存款”等科目,贷记“应收账款”科目。

【例~~10~~】~~10~~月企业销售给~~10~~月企业甲产品一批,货款~~100000~~元,增值税额~~17000~~元,价税合计~~117000~~元,发运时以支票为~~10~~月企业代垫运杂费~~1000~~元。上述款项采用托收承付结算方式结算。据此应编制会计分录如下:

借:应收账款—— <del>10</del> 月企业	<del>117000</del>
借:主营业务收入	<del>100000</del>
应交税金——应交增值税(销项税额)	<del>17000</del>
银行存款	<del>1000</del>

企业的应收账款在收回之前,又改为商业汇票结算的,应将应收账款的金额从“应收账款”科目转入“应收票据”科目。

企业发生的应收账款,在存在商业折扣的情况下,应按照扣除商业折扣后的金额入账。

【例 猿圆】某企业销售一批产品,按价目表标明的价格计算,金额为 猿园园园元。由于是成批销售,所以给购货方 员豫的商业折扣,折扣额为 猿园园元,销售方销售货款的金额为 猿园园元,适用 员豫的增值税税率。应编制会计分录如下:

(员) 销售货物时:

摇摇借:应收账款摇摇	猿园园园
摇摇贷:主营业务收入	猿园园园
应交税金——应交增值税(销项税额)	猿园

(圆) 收到货款时:

摇摇借:银行存款	猿园园园
摇摇贷:应收账款	猿园园园

(二) 现金折扣

员当企业采用总价法核算时,按未扣除现金折扣前的总额作为应收账款的入账价值。收款时按实际发生的现金折扣作为财务费用处理。

【例 猿圆】某工业企业销售产品 猿园园元,规定的现金折扣条件为“猿园/猿”,适用增值税税率为 员豫,产品交付并办妥受托收手续。在总价法下应编制会计分录如下:

(员) 销售货物时:

摇摇借:应收账款	猿园园
摇摇贷:主营业务收入	猿园园
应交税金——应交增值税(销项税额)	猿园

(圆) 收到货款时,根据购货企业是否得到现金折扣的情况入账。如上述货款在 猿天内收到,则:

摇摇借:银行存款	猿源元
财务费用	源元
摇摇贷:应收账款摇摇	猿源元

(猿) 如果超过了现金折扣的最后期限,则:

摇摇借:银行存款	猿源元
摇摇贷:应收账款	猿源元

员当企业采用净价法核算时,企业销售商品时应按扣减现金折扣后的金额确认应收

账款和销售收入。收款时对客户丧失的现金折扣冲减财务费用。

【例 猿猿】摇粤企业销售给 月企业甲商品一批,货款为 猿猿元,其中增值税额为 猿元,付款条件为“猿猿”。在净价法下,应编制会计分录如下:

(员) 销售商品时:

摇借:应收账款——月企业	猿猿元
摇摇贷:主营业务收入	猿元
应交税金——应交增值税(销项税额)	猿元

(圆) 如果在 猿天内收到货款,则:

摇借:银行存款	猿猿元
摇摇贷:应收账款——月企业	猿猿元

(猿) 如果在 猿天内收到货款,则:

摇借:银行存款	猿元
摇摇贷:应收账款——月企业	猿元
财务费用	猿元

(源) 如果超过了 猿天收到货款,则:

摇借:银行存款	猿元
摇摇贷:应收账款——月企业	猿元
财务费用	猿元

(缘) 如果客户超过信用期限尚未付款,则:

摇借:应收账款——月企业	猿元
摇摇贷:财务费用	猿元

上述两种方法中,总价法能够全面反映销售过程,但在客户可能享受现金折扣的情况下,会引起应收账款和销售收入的高估。若期末结账时,有些应收账款尚未超过折扣期限,企业无法确定客户是否享受现金折扣。如果有一部分客户能够享受现金折扣,而账上未作反映,则会导致期末应收账款余额的虚增。

净价法可以避免总价法的不足,但由于应收账款按净价入账,在客户不能享受现金折扣的情况下,需查找原销售额,且期末结账时,对已经超过折扣期但客户尚未付款的应收账款,应对客户未享受的现金折扣进行调整,操作起来比较麻烦。

我国习惯上采用总价法对现金折扣进行核算。

#### 四、坏账

商业信用的发展,为企业间商品交易提供了条件,但由于企业的外部环境复杂,不可

避免地为应收账款的收回带来了风险。坏账就是指企业无法收回或收回可能性极小的应收账款。由于发生坏账而产生的损失,称为坏账损失。

### (一) 坏账的确认

企业确认坏账时,应遵循财务报告的目标和会计核算的基本原则,具体分析各应收账款的特征、金额的大小、信用期限、债务人的信誉和当时的经营状况等因素。一般来讲,企业的应收账款符合下列条件之一的,应确认为坏账:

1. 债务人死亡,以其遗产清偿后仍然无法收回。

2. 债务人破产,以其破产财产清偿后仍然无法收回。

3. 债务人较长时间内未履行其偿债义务,并有足够的证据表明无法收回或收回的可能性很小。

企业应当定期或者至少在年度终了时对应收账款进行检查,并预计可能产生的坏账损失。应当指出,对已确认为坏账的应收账款,并不意味着企业放弃了其追索权,一旦重新收回,应及时入账。相对于应收账款来讲,应收票据发生坏账的风险较小,一般不对应收票据计提坏账准备,超过承兑期收不回的应收票据,应转作应收账款,计提坏账准备;此外,如有确凿证据表明预付账款已不符合其性质,应将其转入其他应收款,计提坏账准备。

### (二) 坏账的会计处理

坏账的核算方法有两种:直接转销法和备抵法。我国《企业会计制度》规定,企业只能采用备抵法核算坏账损失。

1. 直接转销法。直接转销法是指在实际发生坏账时,确认坏账损失,计入期间费用,同时注销该笔应收账款。在发生坏账时,借记“管理费用”科目,贷记“应收账款”科目。如果已经确认的坏账又如数收回,应先冲销发生坏账时的会计分录,再按正常程序反映应收账款的收回。

【例 猿 猿 猿】粤公司欠月公司的账款 愿 愿 愿 元已超过了猿年。月公司屡催无效,断定无法收回,则应对该客户的应收账款作坏账处理。月公司在直接转销法下应编制会计分录如下:

摇借:管理费用——坏账损失	愿 愿 愿
摇摇贷:应收账款——粤公司	愿 愿 愿

如果已冲销的应收账款又收回时:

摇借:应收账款——粤公司	愿 愿 愿
摇摇贷:管理费用——坏账损失	愿 愿 愿

同时:

摇借:银行存款	愿 愿 愿
摇摇贷:应收账款——粤公司	愿 愿 愿

直接转销法的优点是账务处理简单。但是这种方法忽视了坏账损失与赊销业务的联系,在转销坏账损失的前期,对于坏账不作任何处理,显然不符合权责发生制及配比原则。而且,核销手续繁杂,易使企业发生的大量陈账、呆账、长年挂账得不到处理,既虚增了利润,也夸大了前期资产负债表上应收账款的可实现价值。

**备抵法。**备抵法是指按期估计坏账损失并计入当期管理费用形成坏账准备,当某一应收账款全部或部分被确认为坏账时,将其金额冲减坏账准备并相应转销应收账款的方法。在这种方法下,企业应设置“坏账准备”科目进行核算。该科目是“应收账款”科目的备抵科目,其贷方反映坏账准备的提取额,借方反映坏账准备的转销额,贷方余额反映已经提取尚未转销的坏账准备金额。

企业应当在期末分析各项应收款项的收回可能性,并预计可能产生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失,计提坏账准备。企业计提坏账准备的方法由企业自行确定。企业应当制定计提坏账准备的政策,明确计提坏账准备的范围、提取方法、账龄的划分和提取比例,按照法律、行政法规的规定报有关各方备案,并备置于企业所在地。坏账准备计提方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应当在会计报表附注中予以说明。

在确定坏账准备的计提比例时,企业应当根据以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量等相关信息予以合理估计。除有确凿证据表明该项应收款项不能够收回或收回的可能不大外(如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务等,以及3年以上的应收款项),下列各种情况不能全额计提坏账准备:

- 第一,当年发生的应收款项。
- 第二,计划对应收款项进行重组。
- 第三,与关联方发生的应收款项。
- 第四,其他已逾期,但无确凿证据表明不能收回的应收款项。

企业的预付账款,如有确凿证据表明其不符合预付账款性质,或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的,应当将原计入预付账款的金额转入其他应收款,并按规定计提坏账准备。

企业持有的未到期应收票据,如有确凿证据证明不能够收回或收回的可能性不大时,应将其账面余额转入应收账款,并计提相应的坏账准备。

**【例 7-10】** 摇粤企业 2014 年年末估计坏账损失为 2000 元,原 2014 年确认坏账损失为 1000 元。在备抵法下应编制会计分录如下:

估计坏账损失时:

摇借:管理费用——坏账损失

2000

摇摇贷:坏账准备

2000

确认坏账损失时：

摇摇借：坏账准备

猿猿猿猿

摇摇贷：应收账款——伊客户

猿猿猿猿

备抵法的优点主要包括：一是预计不能收回的应收账款作为坏账损失及时计入费用，可以避免企业虚增利润；二是在报表上列示应收账款净额，使报表阅读者更能了解企业真实的财务情况；三是使应收账款实际占用资金接近实际，消除了虚列的应收账款，有利于加快企业资金周转，提高企业的经济效益。

备抵法首先需要按期估计坏账损失。估计坏账损失主要有应收账款余额百分比法、赊销百分比法、账龄分析法和个别认定法四种方法。

(员) 应收账款余额百分比法。应收账款余额百分比法是以应收账款期末余额为基础，估计可能发生的坏账损失的方法。企业首先应根据历史经验，确定坏账损失占应收账款余额的百分比，并以该百分比乘以期末应收账款余额计算出应有的坏账准备金额，并以此作为“坏账准备”科目的期末余额，然后将计算出来的应有的坏账准备金额与账面实有的坏账准备进行比较，以确定本期应计提的坏账准备。企业期末应有的坏账准备金额大于实有坏账准备金额时，则应补提差额部分，借记“管理费用”科目，贷记“坏账准备”科目；若应有的坏账准备金额小于实有金额的，则按其差额冲减管理费用，借记“坏账准备”科目，贷记“管理费用”科目。

【例 猿猿猿】摇摇某企业于 猿猿猿年 猿月 猿日开始按应收账款余额的 猿豫计提坏账准备。猿猿猿年应收账款年末余额为 猿猿猿猿元，猿猿猿年发生的坏账损失：甲单位 猿猿猿元、乙单位 猿猿元，共 远猿元。猿猿猿年 猿月 猿日应收账款余额为 猿猿猿猿元。猿猿猿年，收回上年已冲销的应收甲单位账款 猿猿元，年末应收账款余额为 猿猿猿元。编制会计分录如下：

① 猿猿猿年首次提取坏账准备时，应提取坏账准备 猿猿元(猿猿猿元伊猿豫)元：

摇摇借：管理费用——坏账损失

猿猿猿

摇摇贷：坏账准备

猿猿猿

② 猿猿猿年冲销坏账时：

摇摇借：坏账准备

远猿

摇摇贷：应收账款——甲单位

猿猿猿

——乙单位摇摇

猿

③ 猿猿猿年年末坏账准备为 猿猿元(猿猿猿元伊猿豫)元，由于提取前“坏账准备”科目实有余额为借方余额 圆元，因此提取数为 远猿元(猿猿元伊猿豫)元：

摇摇借：管理费用——坏账损失

猿猿

摇摇贷：坏账准备摇摇

猿猿

④ 因原年,上年已冲销的甲单位账款 源元又收回入账时:

摇借:应收账款——甲单位 源元  
 摇摇贷:坏账准备 源元

同时:

摇借:银行存款 源元  
 摇摇贷:应收账款——甲单位 源元

必须指出,为了便于分析债务人的财务状况及其信誉,已确认并转销的坏账,但以后又收回时,应通过“应收账款”科目记录其偿债信誉情况,而不应只借记“银行存款”科目,贷记“坏账准备”科目。还应注意,已作为坏账处理的应收账款又收回时,采用上述做法,虽与借记“坏账准备”科目,贷记“管理费用”科目的结果是相同的,但采用上述做法,不但能使“坏账准备”科目集中、清楚地反映坏账准备的提取、核销、收回、结余等情况,而且能够使“管理费用”科目仅反映提取的或冲回的坏账准备数额。

⑤ 因原年年末提取坏账准备应有金额为猿元(猿元伊员豫)元,由于提取前“坏账准备”科目贷方余额为愿元(猿元伊源元)元,超过了应提坏账数,故应冲回多提坏账准备缘元(猿元伊源元)元:

摇借:坏账准备 缘元  
 摇摇贷:管理费用——坏账损失 缘元

(圆) 赊销百分比法。赊销百分比法是根据由历史数据确定的坏账损失占赊销总额的百分比,来估计当期由于赊销可能发生的坏账损失的方法。如果赊销额和总销售额的比例比较稳定,也可以按全部销售额的一定比例估计。计算公式如下:

$$\text{估计坏账损失} = \text{本期赊销净额} \times \text{估计坏账百分比}$$

【例猿】摇某企业因原年赊销额为源元,根据经验,估计坏账百分率为员豫。年末估计坏账损失为源元(源元伊员豫)元,编制会计分录如下:

摇借:管理费用——坏账损失 源元  
 摇摇贷:坏账准备 源元

赊销百分比的显著优点是计算简便。其缺点是,估计坏账百分比与实际发生坏账的百分比往往不一致,估计过高时,会多计费用,使当期收益偏低,应收账款余额偏小;反之,则会少计费用,使当期收益偏高,应收账款余额偏大。因此,倘若发现估计坏账过高或过低,就应及时调整百分比。

(猿) 账龄分析法。账龄分析法是根据应收账款时间的长短分别确定不同的计提比率来估计坏账损失的方法。虽然应收账款能否收回及能收回多少,不一定完全取决于时间

的长短,但一般来说,账款拖欠的时间越长,发生坏账的可能性就越大,计提比率越高,账龄越短的计提比率越低。至于计提的主要核算方法与应收账款余额百分比法类似。

【例 猿猿】摇某企业于 圆园源年 猿月 猿日应收账款账龄及坏账损失估计如表 猿圆所示。

表 猿圆

应收账款账龄及坏账损失估计表

应收账款账龄	应收账款金额(元)	估计损失(豫)	估计损失金额(元)
未到期	源元	猿豫	源元
过期 员个月	缘元	员	缘元
过期 圆个月	员元	猿	源元
过期 猿个月	员元	缘	缘元
过期 猿个月以上	圆元	远	员圆元
合摇摇计	员元		圆元

摇摇如表 猿圆所示,企业 圆园源年 猿月 猿日“坏账准备”科目的账面金额应为 圆元,企业需要根据前期“坏账准备”科目的账面余额,计算本期应入账的金额,编制调整分录,予以入账。由于调整分录的入账金额受调整前账面余额的影响,将会出现两种情况。分别应编制会计分录如下:

① 假设调整前“坏账准备”科目的账面余额为贷方 圆元,则本期调整分录的金额应为 圆元(圆元+圆元)元:

摇摇借:管理费用——坏账损失 圆元  
摇摇贷:坏账准备 圆元

② 假设调整前“坏账准备”科目的账面余额为借方 圆元,则本期调整分录的金额应为 圆元(圆元-圆元)元:

摇摇借:管理费用——坏账损失 圆元  
摇摇贷:坏账准备 圆元

(源)个别认定法。个别认定法是根据每一笔应收账款的情况来估计坏账损失的方法。当某项应收账款的可收回性与其他各项应收账款存在明显的差别,导致该项应收账款如果按照与其他各项应收账款同样的方法计提坏账准备,将无法真实地反映其可收回金额时,可对该项应收账款采用个别认定法计提坏账准备。

比较备抵法的四种方法,都能正确地反映出应收账款的估计可变现数额,但从坏账损

失的归属期来看,应收账款余额百分比法、账龄分析法和个别认定法都没有将其反映在所属的会计期间,而赊销百分比法可以做到这一点。从理论上讲,坏账损失是由于向客户赊销而客户无力偿付账款所引起的,应由发生赊销的会计期间承担,应在赊销期予以确认,而应收账款余额百分比法、账龄分析法和个别认定法则要等到账款不能被收回时,才予以确认,此时赊销期已过,因而只能由后期的营业收入来负担,其收入和费用在不同的会计期间入账,不符合配比原则的要求,从而使各期的净收益计算不够准确。

### 第三节 预付款项及其他应收款

#### 一、预付款项

预付款项是指企业按照购货合同的规定,预付给供应单位的货款。与应收账款一样,预付款项在资产负债表上也列作流动资产,但应收账款于销货时产生,而预付款项与购货时发生,两者在性质上是不同的。

对预付款项的核算,一般应单独设置“预付款项”科目。企业对外预付货款时,记入该科目借方,企业结算或退回预付货款时,记入该科目贷方,该科目借方余额反映尚未结转的预付货款。预付款项应按照供应单位设置明细科目,进行明细核算;但是当企业的预付款项不多时,也可不设“预付款项”科目,而将预付货款直接记入“应付账款”科目的借方。但在编制财务会计报告时,仍然要将“预付款项”和“应付账款”的金额分开报告。

企业按购货合同的规定预付货款时,应按预付金额借记“预付款项”科目,贷记“银行存款”科目。企业收到货物时,应根据发票账单等列明的应计入购入货物成本的金额借记“原材料”、“库存商品”等科目,按专用发票上注明的增值税额借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,按应付的金额贷记“预付款项”科目;补付货款时,借记“预付款项”科目,贷记“银行存款”科目。退回多余的款项时,借记“银行存款”科目,贷记“预付款项”科目。

【例 3-1】 某企业按照购货合同的规定,预付给长城公司材料款 10000 元,采用支票结算方式。应编制会计分录如下:

(1) 企业签发转账支票预付货款时:

摇借:预付款项——长城公司	10000
摇摇贷:银行存款	10000

(2) 材料验收入库后,发票账单注明该批材料价款为 10000 元,增值税额 1700 元,共计 11700 元:

借：物资采购	猿园猿园
应交税金——应交增值税(进项税额)	缘园
摇摇贷：预付账款——长城公司	猿园猿园
 (猿) 补付货款时：	
借：预付账款——长城公司	苑园
摇摇贷：银行存款摇摇摇摇	苑园

## 二、其他应收款

其他应收款是指除应收票据、应收账款和预付账款以外的,企业应收、暂付其他单位和个人的各种款项。主要包括:预付给企业内部单位和个人的备用金、应收保险公司或其他单位和个人的各种赔款、应收的各种罚金、应收出租包装物的租金、存出的保证金、应向职工收取的各种垫付款项和应收、暂付上级单位或所属单位的款项及其他不属于上述各项的其他应收款项。

为了反映和监督其他应收款的发生和结算情况,企业应设置“其他应收款”科目,并按其他应收款的项目分类,按不同的债务人设置明细科目进行明细核算。

企业发生其他应收款时,按应收金额借记“其他应收款”科目,贷记有关科目。收回各种款项时,借记有关科目,贷记“其他应收款”科目。

在其他应收款业务中,特别需要指出的是备用金的核算。企业因业务经营需要,往往需要一定数额的备用金。备用金是指企业内部各车间、部门等周转使用的货币资金。它主要包括:预付给科室、车间及非独立核算的经营单位等用于日常开支的款项。会计核算中,企业应以“其他应收款”科目核算备用金业务,并设置“备用金”明细科目进行明细核算(企业也可单独设置“备用金”总分类科目进行核算)。

根据备用金的预付方式不同,备用金分为定额备用金和非定额备用金两种。不同形式的备用金其会计处理方法也不一样。

定额备用金是指用款单位按定额持有的备用金。其具体方法是,根据用款单位的实际需要核定备用金定额,由财会部门按定额将备用金支付给用款部门,待用款部门实际支用后,经财会部门审核后凭有效单据报账领款,以补足用款单位定额备用金。这种方法便于企业对备用金的使用进行控制,一般适用于具有经常性费用开支的内部用款单位。由于用款单位报销领款后,备用金数额仍按定额持有,所以报销费用时,视同货币资金支付费用处理,借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”、“现金”科目;在用款单位不再需要备用金时,才将备用金退回,借记“现金”等科目,贷记“其他应收款——备用金”科目。

【例 猿园】某企业根据发生的有关定额备用金的经济业务,编制会计分录如下:

(员) 开出现金支票,向销售科支付定额备用金 缘园元:

摇摇借：其他应收款——备用金(销售科) 缘园  
 摇摇贷：银行存款 缘园

(圆) 销售科向财会部门报销日常办公用品费 猿园元, 财会部门以现金支付：

摇摇借：管理费用 猿园  
 摇摇贷：现金 猿园

(猿) 销售科不再需要备用金, 将备用金 缘园元退回：

摇摇借：现金 缘园  
 摇摇贷：其他应收款——备用金(销售科) 缘园

非定额备用金是指用款单位不按固定定额持有的备用金。其一般做法是, 根据实际需要, 由财会部门预付款单位一定时期的备用金数额, 用款单位支用备用金后, 向财会部门报账核销。备用金支用完毕, 再根据需要, 由财会部门拨付下一时期的备用金。这种方法手续简单, 但不便于对备用金的使用进行控制, 一般适用于非经常性开支的用款单位。由于用款单位报账核销时, 财会部门并不以货币资金补充其备用金, 而是作为债权的收回处理, 因此, 用款单位报销费用时, 应借记“管理费用”等科目, 贷记“其他应收款——备用金”科目。

【例 猿园】摇摇某企业根据发生的有关非定额备用金的经济业务, 编制会计分录如下：

(员) 以现金拨付总务部门备用金 远园元：

摇摇借：其他应收款——备用金(总务部门) 远园  
 摇摇贷：现金 远园

(圆) 用款单位报销日常办公用品费 源园元：

摇摇借：管理费用 源园  
 摇摇贷：其他应收款——备用金(总务部门) 源园

### 三、待摊费用

待摊费用是指企业已经支付但应由本期和以后各期分别负担的分摊期在 员年以内(包括 员年)的各项费用, 如低值易耗品摊销、出租出借包装物摊销、预付保险费、固定资产修理费用, 以及一次购买数额较大需分摊的印花税等。

待摊费用应当按受益期限在 员年内分摊计入成本、费用, 未摊销余额在会计报表中单独列示。如果某项待摊费用已经不能使企业受益, 应当将其摊余价值一次性全部转入当期成本费用, 不得再留待以后期间摊销。

对于待摊费用业务, 一般应设置“待摊费用”科目, 并按费用种类设置明细账进行核算。企业发生各项待摊费用时, 借记“待摊费用”科目, 贷记“银行存款”、“包装物”等科

目分期摊销时,借记“制造费用”、“营业费用”、“管理费用”等科目,贷记“待摊费用”科目。

【例 猿猿】摇第一车间领用新的工具一批,实际成本为 员园园园元,分 员园个月摊销。应编制会计分录如下:

(员) 领用时,按实际成本结转:

摇借:待摊费用	员园园园
摇摇贷:低值易耗品	员园园园

(圆) 分次摊销时:

摇借:制造费用	员园园
摇摇贷:待摊费用	员园园

(猿) 工具报废时,残料价值为 缘园元,冲减当月费用:

摇借:原材料	缘园
摇摇贷:制造费用	缘园

若预付费用的受益期在 员年以上,则不应当作为流动资产核算,而应作为长期待摊费用,通过“长期待摊费用”科目核算。

## 复习思考题

员援什么是坏账损失?确认坏账损失应符合哪些条件?

圆援简述票据贴现的概念及其实质。

猿援应收账款指的是什么?试举几个不能在“应收账款”科目中核算的例子。

源援试述坏账直接转销法的优缺点。

缘援简述其他应收款的核算范围。

## 练习习题

员援某企业从 圆园园年起按期末应收账款余额的 猿豫计提坏账准备。圆园园年年末应收账款余额为 员园园园元,圆园园年发生坏账损失 员园园元,圆园园年年末应收账款余额为 员园园元,圆园园年收回 圆园园年年末已确认并已转销的坏账损失 缘园元,圆园园年年末应收账款的余额为 员园园元。

要求:计算 圆园园年年末、圆园园年年末及 圆园园年年末实际应计提的坏账准备数额,并编制相应的会计分录。

圆援某公司应收账款以总价法核算,圆园园年有关应收账款交易事项如下:

(员) 赊销收入 猿圆元, 应交增值税额 猿元。

(圆) 赊销客户还款(其中包括扣除 猿元的现金折扣后归还的净额 猿元)存入银行 猿元。

(猿) 现销客户支付现款 猿元及税款 猿元存入银行。

(源) 转销本年的坏账损失 猿元。

(缘) 赊销产品的销货退回 猿元, 税款 猿元。

(远) 现销产品的销货退回 猿元, 税款 猿元。

(苑) 收回已转销的坏账 猿元。

上年末资产负债表上“应收账款”项目的金额为 猿元, “坏账准备”项目金额为 猿元。

要求:

(员) 根据上述资料编制有关会计分录;

(圆) 按 猿年年末应收账款余额的 源%计提坏账准备。

猿某公司 猿年 猿月 猿日取得面值为 猿元 猿个月到期的带息应收票据, 利率为 猿%, 当年 源月 猿日即票据到期前 圆个月, 该公司持该票据向银行贴现, 贴现率为 猿%, 贴现款存入银行。票据到期后, 付款人和该公司均无力支付, 收到银行通知, 已将贴现款转作逾期贷款处理。

要求:

(员) 计算该票据的到期值、贴现息和贴现净额。

(圆) 编制票据贴现及到期后的会计分录。

# 第四章 存货

## 第一节 存货概述

### 一、存货的性质及特征

存货是指企业在日常生产经营过程中为销售或耗用而储存的各种资产。具体来说,是企业在日常生产经营过程中持有以备出售,或仍然处在生产过程,或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等。它包括各类材料、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、产成品和商品等。

判断一项资产是否属于存货,关键是要看企业持有该资产的目的和用途。从存货的定义可以看出,企业持有存货的目的是为了耗用或者出售。由于目的和用途不同,同一资产在不同企业表现为不同性质的资产。例如,汽车在一般企业通常是交通运输工具,是作为固定资产管理的,但对于汽车制造厂而言,其所生产的汽车是对外销售的商品,是企业的存货;同样,在一般企业作为固定资产核算的房屋,在经营房产的企业则是一项存货。需要注意的是,为建造固定资产的专项工程而储备的各种材料,虽然也有存货的某些特征,但它们不符合存货的定义,因此不能作为企业的存货核算;企业的特种储备以及按国家指令专项储备的资产,也不符合存货的定义,因而也不属于企业的存货。

存货属于流动资产,与其他资产相比具有如下特征:

① 存货是有形资产。企业的存货,不论处于何种状态或存放于何处都是实物资产。

② 存货具有较强的流动性。在企业中,存货经常处于不断购买、销售、耗用的过程中,具有较快的变现能力和明显的流动性,属于流动资产。

③ 存货具有时效性和发生潜在损失的可能性。在正常生产经营活动下,存货能够有规律地转换为货币资产或其他资产,但长期不能耗用或销售的存货就有可能变为积压物资或只能降价销售,从而造成企业的损失。

存货在企业流动资产或全部资产中通常占有很大比重。存货数量及价值的计算,直接影响到资产负债表中资产价值的真实性。同时,由于存货成本与销售成本之间存在着有机的联系,存货的计价还将直接影响到当期和以后各期的财务成果。因此,存货会计所生成的会计信息是否真实、可靠,不仅影响到资产价值是否正确,也将直接影响到损益的

确定是否准确。

## 二、存货的确认

存货在同时满足以下两个条件时,才能加以确认:一是该存货包含的经济利益很可能流入企业;二是该存货的成本能够可靠地计量。同时,为了正确确定企业存货的数量,必须合理确定存货的范围。存货范围的确认,应以企业对存货是否具有法定所有权(或法定产权)为依据。凡是在盘存日期,法定所有权属于企业的一切物品,不论其存放在何处或处于何种状态,都应确认为企业的存货;反之,凡法定所有权不属于企业的物品,即使存放于企业,也不应包括在本企业存货范围之内。

关于存货的范围,需要说明以下几点:

**1. 代销商品的归属。**从商品所有权的角度来看,代销商品在售出之前,所有权仍属于委托方,受托方只是代对方销售商品,因此,代销商品应作为委托方的存货处理。但为了使受托方加强对代销商品的核算和管理,我国《企业会计制度》也要求受托方将其受托代销商品纳入账内核算。

**2. 关于在途商品的处理。**对于在途商品,应根据购销交易的具体情况分别确认为销售方或购货方的存货:对于销售方按销售合同、协议规定已确认销售(如已收到货款),而尚未发运给购货方的商品,应作为购货方的存货而不应再作为销货方的存货;对于购货方已收但尚未收到销货方结算发票的商品,应作为购货方的存货处理;对于购货方已经确认为购进(如已付款等)而尚未到达入库的在途商品,购货方应将其作为存货处理。

**3. 关于购货约定。**对于约定未来购入的商品,由于企业并没有实际购货行为的发生,因此不作为企业的存货。

## 三、存货的分类

为了加强存货管理,提供有用的会计信息,应科学合理地对待存货进行分类。

### (一) 按存货的存放地点分类

存货按其存放地点通常分为库存存货、在途存货和加工中存货三类。

**1. 库存存货。**它是指已验收合格并入库的各种存货,如产成品。

**2. 在途存货。**它是指货款已经支付、正在运输途中的存货,以及已经运达企业但尚未验收入库的存货。

**3. 加工中存货。**它是指本企业正在加工中的和委托其他单位加工的存货。

### (二) 按存货的来源分类

存货按其来源通常可分为如下几类:

**1. 外购存货。**它是指从企业外部购入的存货,如商品流通企业的外购商品、工业企业的外购材料等。

圆 自制存货。它是指由企业制造的存货,如工业企业的自制在产品、产成品等。

猿 委托加工存货。它是指企业将外购或自制的某些存货通过支付加工费的方式委托外单位进行加工生产的存货,如工业企业的委托加工材料、商品流通企业的委托加工商品等。

此外,按其来源来看,企业的存货中还可能由投资者投入的存货、接受捐赠的存货和盘盈的存货等。

### (三) 按存货的经济内容分类

不同性质的企业,存货的内容各有不同。服务性企业的存货主要是各种物料用品,如办公用品、家具等;商品流通企业最主要的存货是库存商品,即企业库存的准备对外销售的商品;工业企业的存货最为复杂,存在于生产经营过程的各个阶段,一般可分为以下几类:

员 原材料。它是指企业购入的各种原料、主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件、包装材料、外购产成品等。

圆 在产品。它是指在企业尚未加工完成、需要进一步加工且正在加工的在制品。

猿 自制半成品。它是指在本企业已完成一定生产过程的加工,已验收合格入库,但需要进一步加工的中间产品。

源 库存商品。它是指本企业已完成全部生产过程并已验收合格入库,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或可以作为商品对外销售的产品。

缘 包装物。它是指为了包装本企业的产品而储存的各种包装容器,如桶、箱、瓶等。

远 低值易耗品。它是指不作为固定资产核算的各种工具、用具物品。

苑 外购商品。它是指企业购入的不需要任何加工即可对外销售的商品。

## 第二节 摇存 货 计 价

存货核算的核心是存货的计价,即正确确定取得、发出及结存存货的价值;而正确进行存货计价,又取决于存货数量的确定是否准确和存货计价方法的选择是否恰当。

### 一、存货数量的盘存方法

企业存货的数量需要通过盘存来确定,常用的存货数量盘存方法主要有两种:一种是实地盘存制;另一种是永续盘存制。

#### (一) 实地盘存制

实地盘存制也称定期盘存制,是指会计期末通过对全部存货进行实地盘点,以确定期末存货的结存数量,然后分别乘以各项存货的盘存单价,计算出期末存货的总金额,并倒轧本期已耗用或已销售存货成本的盘存方法。

采用这种方法,平时对有关存货科目只登记存货购进数量,不登记发出数量,期末通

过实地盘点来确定存货实际结存数量,并据以计算期末存货成本,然后计算出当期耗用或销售存货成本。因此,这一方法也称为“以存计耗”或“以存计销”的方法,该方法是以下基本等式为依据:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{期初存} & \text{本期购} & \text{本期耗用或} & \text{期末存} \\ \text{货成本} & \text{增} & \text{减} & \text{增} \\ & \text{货成本} & \text{销售存货成本} & \text{货成本} \end{array}$$

## (二)永续盘存制

永续盘存制也称账面盘存制,是指对存货项目设置经常性的库存记录,即分别按存货的品名、规格设置明细账,逐笔或逐日登记收入发出的存货,并随时记列结存数的盘存方法。采用这种方法,通过会计账簿资料,就可以完整地反映存货的收入、发出和结存情况。永续盘存制下对存货进行实物盘点的目的,是为了对存货账面记录进行账实核对,以加强对存货的管理。

企业可以根据存货类别和管理要求,对有些存货实行永续盘存制,而对另一些存货实行实地盘存制。但不论采用何种方法,前后各期应保持一致。

## 二、存货取得时的计价

我国采用的是以历史成本计量属性作为存货的计价基础。《企业会计准则》规定,“各种存货应当按取得时的实际成本记账”。在实际工作中,存货的来源不同,其实际成本的构成也不同。

### (一)外购存货的入账价值

影响外购存货入账价值的因素,主要有以下三个方面:

**1. 采购价格。**一般而言,所有购入的存货,均应根据发票金额确认购货价值。但在发生购货折扣的情况下,将会导致发票价格与实际价格不一致。购货价格是指已扣除商业折扣但包括现金折扣的金额。在折扣期限内取得的现金折扣,应作为理财收益,冲减当期财务费用,而不得抵减有关存货项目的成本。

**2. 附带成本。**它是指存货成本中除购买价格以外因采购和保管货物而支付的各项费用。附带成本按其用途可分为采购费用和储存费用两部分。采购费用是指从货物采购到入库以前发生的除购价以外的必要支出,如包装费、运杂费、保险费、运输途中的合理损耗以及入库前的整理挑选费等;储存费用是指从货物入库到出库前所发生的必要支出,如仓库租金、保管费用等。这些附带成本在理论上均应构成存货的成本。但在实务中,将上述费用完全准确地归集起来并在所购买的各项存货之间进行分配,在很多情况下显得非常困难,因而难以合理分配计入有关存货的价值。因此,对部分难以分清其受益对象、数额较小的附带成本,可直接计入期间费用。

根据我国现行会计制度规定,商品流通企业的进货附带成本,一般作为期间费用直接计入当期损益;工业企业外购材料物资入库前所发生的采购费用,一般计入外购存货成

本,至于仓储费用,通常也作为期间费用处理。

**猿援税金。**企业购入货物负担的税金,哪些构成采购成本,哪些不构成采购成本,是正确核算企业存货成本的一个重要问题。一般地说,价内税(如消费税、资源税、城市维护建设税等)和进口货物的关税应计入存货成本。对于价外征收的增值税,应区别情况处理:

(员)经确认为小规模纳税人的企业,其采购货物支付的增值税,一律计入所购货物的采购成本。

(圆)经确认为一般纳税人的企业,其采购货物支付的增值税,凡增值税专用发票或完税证明中注明的,应作为进项税额单独入账;用于非应交增值税项目或免税项目以及未能取得增值税专用发票或完税证明的,其支付的增值税应计入购入货物的采购成本。

(猿)一般纳税人企业采购的农产品,可按其买价的 员园豫视同增值税进项税额,单独核算,企业应按扣除这部分进项税额后的价款作为购入物资的采购成本。

(源)一般纳税人企业收购的废旧物资不能取得增值税专用发票的,根据税务机关批准使用的收购凭证上说明的收购金额按 员园豫的扣除率计算进项税额,企业应按扣除这部分进项税额后的价款作为购入物资的采购成本。

## (二) 委托加工物资的入账价值

企业委托其他单位加工的物资入账价值包括加工耗用物资的实际成本、支付的加工费用、往返运输费及支付的税金等,但不包括企业垫付的应向购买者收取的增值税。

凡加工物资用于应交增值税项目并取得了增值税专用发票的一般纳税人企业,其加工物资所应负担的增值税可作为进项税处理,不计入加工物资的成本;加工物资用于非应交增值税项目或免交增值税项目,以及未取得增值税专用发票的一般纳税人企业,应将税金计入加工物资成本。小规模纳税人企业加工物资所应负担的增值税,应直接计入加工物资成本。

凡加工物资收回后直接出售的,其所负担的消费税应计入加工物资成本;如果收回的加工物资用于生产应税消费品的,应将所负担的消费税,借记“应交税金——应交消费税”科目,用以抵扣加工的应税消费品销售后所负担的消费税。

## (三) 自制存货的入账价值

关于自制存货,如自制半成品、产成品等,应按制造过程中实际发生的成本计价,包括直接材料、直接人工、制造费用等内容。

## 三、存货发出的计价

各类商品的价格经常在变动,当同类商品于同年内不同时期购进时,各批成本可能不同。存货流转包括实物流转和成本流转两个方面。从理论上说,购置存货时所确定的成本应当随着该项存货的销售或耗用而结转,使存货的成本流转与实物流转保持一致。这

种一致的情况在实务中是非常少见的,这主要是因为:同一种存货尽管单价不同,但均能满足销售或生产的需要,无需逐一辨别哪批实物发出,哪批实物留作库存,成本的流转顺序与实物的流转顺序可以分离;而且企业存货进出量很大,品种繁多,单位成本多变,如果均需进行个别认定,必将给企业存货管理带来极大的难度,增加许多不必要的工作量。

存货的成本流转顺序与实物流转顺序分离后,就出现了存货成本流转假设,产生了不同的发出存货计价方法。按照国际惯例,结合我国实际情况,常用的存货计价方法有:个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法、后进先出法、毛利率法、计划成本法、零售价法等。

发出存货计价方法的不同,对企业财务状况、盈亏情况会产生不同的影响,主要表现在以下三个方面:第一,存货计价对企业损益的计算有直接影响。表现在:①期末存货计价(估价)如果过低,当期的收益可能因此而相应减少。②期末存货计价(估价)如果过高,当期的收益可能因此而相应增加。③期初存货计价如果过低,当期的收益可能因此而相应增加。④期初存货计价如果过高,当期的收益可能因此而相应减少。第二,存货计价对于资产负债表有关项目数额计算有直接影响,包括流动资产总额、所有者权益等项目,都会因存货计价的不同而有不同的数据。第三,存货计价方法的选择对计算所得税费用的数额有一定的影响。因为不同的计价方法,对结转当期销售成本的数额会有所不同,从而影响企业当期利润数额的确定。

### (一) 先进先出法

先进先出法是以先购入的存货先发出为假定前提,对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法,收入存货时,需逐笔登记入库存货的数量、单价和金额;发出存货时,按照先进先出的原则计价,逐笔登记存货的发出成本和结存金额。

【例 2-10】某企业 2015 年 1 月甲商品明细账如表 2-10 所示。

表 2-10

存 货 明 细 账  
(按先进先出法)

金额单位:元

2015年 月 日	凭证号	摘要	收 入			发 出			结 存		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1月	略	期初结存							100	10	1000
	缘	购入	100	10	1000				100	10	1000

						1000	1000	1000	1000	1000	1000
--	--	--	--	--	--	------	------	------	------	------	------

(续表)

2019年		凭证号	摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
12	31	(略)	购入						1000	1000	1000	
			发出						1000	1000	1000	
			合计	1000		1000	1000		1000	1000	1000	

存货在甲商品明细账中,采用先进先出法计算发出存货和期末存货的成本。

采用先进先出法,期末存货成本接近于现行的市场价值,因而资产负债表能较真实地反映企业的财务状况。但与现行收入相配比的是较早期的存货成本,而不是现行成本,因此,使利润表不能真实地反映本期收益,尤其在物价持续上涨时,会高估企业当期利润和库存存货价值。同时,采用这种方法比较繁琐,特别是当存货收发业务多且存货单价不稳定时,其工作量较大。

### (二) 后进先出法

后进先出法是以以后入库的存货先发出为假定前提,对发出存货按最近入库存货的单位成本进行计价的一种方法。这种方法的成本流转假设与先进先出法刚好相反。

【例 10-10】仍以【例 10-9】甲商品明细账为例,在明细账中采用后进先出法计算发出存货和期末存货的成本如表 10-10 所示。

表 10-10

 存货明细账  
 (按后进先出法)

金额单位:元

2019年		凭证号	摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
12	1	(略)	期初结存						1000	1000	1000	
			购入	1000	1000				1000	1000	1000	
			发出			1000	1000	1000	1000	1000	1000	

圆	购摇摇入	圆	圆	圆				缘	圆	缘
缘	发摇摇出				圆	圆	圆	缘	圆	缘
猿	合摇摇计	缘		缘	缘		远	缘	圆	缘

摇摇采用后进先出法的优点是 在物价持续上涨时 本期发出存货可按最近入库存货的单位成本计算 从而使当期成本升高 利润降低 可以减少通货膨胀给企业带来的不利影响 , 这也是会计实行稳健原则的方法之一 , 但采用这种方法进行日常核算时比较繁琐。

### (三) 加权平均法

加权平均法亦称全月一次加权平均法 是以期初存货数量和本期收入存货数量为权数 于月末一次计算存货平均单位成本 据以计算当月发出存货和月末结存存货实际成本的方法。其计算公式如下：

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{期初存货实际成本} + \text{本期收入存货实际成本}}{\text{期初存货数量} + \text{本期收入存货数量}}$$

$$\text{本期发出存货成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

【例 源】摇摇仍以【例 源】甲商品明细账为例 , 采用加权平均法计算该批商品成本如下：

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{员元} \times \text{圆} + \text{缘元} \times \text{猿}}{\text{圆} + \text{猿}} = \text{缘元} \text{ (元)}$$

$$\text{本期发出存货实际成本} = \text{缘元} \times \text{远} = \text{远元} \text{ (元)}$$

$$\text{期末存货实际成本} = (\text{员元} \times \text{圆} + \text{缘元} \times \text{猿}) - \text{远元} = \text{缘元} \text{ (元)}$$

加权平均法较上述两种方法简便 , 有利于简化成本计算工作。但采用这种方法平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额 不利于加强对存货的管理。

### (四) 移动平均法

移动平均法亦称移动加权平均法 是以本次新入库存货的成本加原有库存存货的成本 除以本次入库存货数量加原有库存存货数量 据以计算移动平均单位成本 并对发出存货进行计价的一种方法。其计算公式如下：

$$\text{移动平均单位成本} = \frac{\text{原有库存存货成本} + \text{本次入库存货成本}}{\text{原有库存存货数量} + \text{本次入库存货数量}}$$

【例 源】摇摇仍以【例 源】甲商品明细账为例 , 采用移动平均法计算其存货成本如下：

$$\text{缘日 购入存货后的平均单位成本} = \frac{\text{员元} \times \text{圆} + \text{缘元}}{\text{圆} + \text{猿}} = \text{缘元} \text{ (元)}$$

$$\text{远日 发出存货的成本} = \text{缘元} \times \text{远} = \text{远元} \text{ (元)}$$

远月 购入存货后的 平均单位成本 (元)

远月 发出存货的成本 (元)

月 末 存货成本 (元)

移动平均法的优点在于能使管理当局及时了解存货的结存情况,而且计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观。但采用这种方法,每次收货都要计算一次平均单价,计算工作量较大。

#### (五) 个别计价法

个别计价法又称个别认定法、具体辨认法,它假设存货成本流转与实物流转一致,是以每次收入存货实际成本作为计算各批发出存货成本的依据。采用这种方法,不仅要按各个不同种类的存货分别核算,而且对同一种、但不同批次收入的存货也要分别保管,并在货品上贴标签或编号,以便具体确认发出存货和期末存货所属批次,从而确定其成本。

采用个别计价法计算成本准确,符合实际情况,但实务操作工作量繁重,一般只适用于容易识别、存货品种数量不多、单位成本较高的存货计价,如房产、船舶、飞机、珠宝等贵重物品。另外,对于不能替代使用的存货,以及为特定项目专门购入或制造的存货,一般应当采用个别计价法确定发出存货的成本。

#### (六) 计划成本法

计划成本法是指企业存货的收入、发出和结存均按预先制定的计划成本计价,同时另设“材料成本差异”科目,登记实际成本与计划成本差额的存货计价方法。材料品种繁多的企业可采用计划成本进行核算。

以工业企业来说,原材料的计划成本所包括的内容原则上与材料实际成本的构成内容相同。计划成本一般由企业的供应部门会同计划部门、财会部门等共同制定,并列出材料计划成本目录,以便有关方面遵照执行。计划成本一经制定,如无正当理由,一般在一个年度内不予变动。

原材料等存货在按计划成本进行日常核算时,所涉及的计划成本与实际成本之间的差异应该设置“材料成本差异”科目集中加以反映。同时,按历史成本计价原则,在计算产品成本和编制资产负债表时,应将发出领用和库存原材料的计划成本加上或减去其应承担的成本差异,调整为实际成本。调整的基本公式如下:

$$\text{发出存货的实际成本} = \text{发出存货的计划成本} + \text{发出存货应承担的成本差异}$$

$$\text{期末存货的实际成本} = \text{期末存货的计划成本} + \text{期末存货应承担的成本差异}$$

材料成本差异随着材料存货的入库而形成,包括外购材料、自制材料、委托加工物资

入库等,同时也随着材料出库而减少,如领用材料、出售材料、消耗材料等。期初和当期形成的材料成本差异,应在当期已发出材料和期末结存材料之间进行分配,属于已消耗材料应分配的材料成本差异,从“材料成本差异”科目转入有关科目。企业通常在月份终了时计算材料成本差异率,据以分配当月形成的材料成本差异。材料成本差异率的计算公式如下:

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}}$$

$$\text{本月发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{材料成本差异率}$$

【例 8-10】某企业 2015 年 1 月初结存原材料计划成本为 50000 元,本月入库材料的计划成本为 20000 元,本月发出材料的计划成本为 10000 元。原材料成本差异的月初数为 2000 元(节约),本月入库材料成本差异为 5000 元(超支)。材料成本差异率及发出材料应承担的成本差异计算如下:

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{原}2000\text{元} + \text{本}5000\text{元}}{\text{原}50000\text{元} + \text{本}20000\text{元}} = 10\%$$

$$\text{本月发出材料应承担的成本差异} = 10000 \times 10\% = 1000 \text{ (元)}$$

$$\text{月末结存材料应承担的成本差异} = 40000 \times 10\% = 4000 \text{ (元)}$$

$$\text{本月发出材料实际成本} = 10000 + 1000 = 11000 \text{ (元)}$$

$$\text{月末结存材料实际成本} = 40000 + 4000 = 44000 \text{ (元)}$$

### (七) 毛利率法

毛利率法是指根据本期销售收入乘以上期实际(或本月计划)毛利率,以计算本期销售毛利,并计算发出存货成本的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{毛利率} = \frac{\text{销售毛利}}{\text{销售收入}}$$

$$\text{销售毛利} = \text{销售收入} \times \text{毛利率}$$

$$\text{销售成本} = \text{销售收入} - \text{销售毛利}$$

$$\text{期末存货成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销售成本}$$

【例 8-11】某商场月初粤类商品库存 100000 元,本月购货 50000 元,销售收入 150000 元,上季度该类商品毛利率为 10%,计算本月已销商品和月末库存商品的成本。

$$\text{销售毛利} = 150000 \times 10\% = 15000 \text{ (元)}$$

$$\text{销售成本} = 150000 - 15000 = 135000 \text{ (元)}$$

月末存货成本  $\frac{\text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销售成本}}{\text{期初存货数量} + \text{本期购货数量} - \text{本期销售数量}}$  (元)

用毛利率法计算本期销售成本和期末存货成本,在商品流通企业较为常见,特别是商业批发企业。如按每种商品计算并结转销售成本工作量较为繁重,而且商品流通企业的同类商品毛利率大致相同,采用这种存货计价方法既能减轻工作量,又能满足对存货管理的需要。

#### (八) 零售价法

零售价法是指用成本占零售价的百分比计算期末存货成本的一种方法,也称售价成本法。采用这种方法的基本内容如下:

1. 期初存货和本期购货同时按成本和零售价记录,以便计算可供销售的存货成本和售价总额。

2. 本期销货只按售价记录,从本期可供销售的存货售价总额中减去本期销售的售价总额,计算出期末存货的售价总额。

3. 计算存货成本占零售价的百分比,即成本率。其计算公式如下:

$$\text{成本率} = \frac{\text{期初存货成本} + \text{本期购货成本}}{\text{期初存货售价} + \text{本期购货售价}}$$

4. 计算期末存货成本。其计算公式如下:

$$\text{期末存货成本} = \text{期末存货售价总额} \times \text{成本率}$$

5. 计算本期销售成本。其计算公式如下:

$$\text{本期销售成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{期末存货成本}$$

【例】某商店 2015 年 1 月份的期初存货成本 10000 元,售价总额 15000 元;本期购货成本 20000 元,售价总额 30000 元;本期销售收入 25000 元。计算期末存货成本和本期销货成本如表 10-1 所示。

表 10-1

#### 零 售 价 法

金额单位:元

项 目	成 本	售 价
期初存货		
本期购货		
本期销售		
期末存货		

期初存货	源	缘
加：本期购货	源	远
可供销售商品	缘	康
成本率 越缘	源	缘
减：销售收入		远
摇摇期末存货售价		员
期末存货成本(员	源	
摇摇本期销售成本	源	摇

摇摇对于从事商业零售的企业,如百货商场、超级市场等,这类企业的商品品种规格繁多,且每种商品都标上了零售价,适宜采用这一类方法。

#### 四、存货的期末计价

企业期末存货的价值通常是以历史成本确定的,但是,当存货的可变现净值低于其成本价值时,仍然以其历史成本计价,就会出现虚夸资产的现象,这对企业的生产经营来讲显然是不稳健的。因此,我国《企业会计制度》规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了按“成本与可变现净值孰低法”对期末存货进行计量。

##### (一) 成本与可变现净值孰低法的含义

所谓成本与可变现净值孰低法,是指对期末存货按照成本与可变现净值两者之间较低者计价的方法。即当成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当可变现净值低于成本时,存货按可变现净值计价。这里所指的“成本”,是指存货的历史成本;所指的“可变现净值”是指在正常生产经营过程中,以预计售价减去预计完工成本和销售所必需的预计税金、费用的净值,并不是指存货的现行售价。

##### (二) 可变现净值的确定

员确定可变现净值应考虑的主要因素。企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的可靠证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项等因素。

圆可变现净值中预计售价的确定。企业在确定存货的预计售价时,应当以资产负债表日为基准,但是如果当月存货价格变动较大时,则应当以当月该存货平均销售价格或资产负债表日最近几次销售价格的平均数,作为其预计售价的基础。此外,企业还应当按照以下原则确定存货的预计售价:

(员) 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计量基础。

(圆) 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量,超出部分存货可变现净值应

当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。

(猿) 没有销售合同或者劳务合同约定的存货,其可变现净值应当以产成品或商品一般售价或原材料的市场价格作为计量基础。

### (三) 成本与可变现净值孰低法的运用

企业按成本与可变现净值孰低规则对存货计价时,有三种不同的计算方法可供选择:

猿援单项比较法。单项比较法亦称逐项比较法或个别比较法,是指对库存中每一种存货的成本与可变现净值逐项进行比较,每项存货均取较低数确定存货的期末成本的方法。

圆援分类比较法。分类比较法亦称类比法,是指按各类存货的成本与可变现净值进行比较,每类存货取其较低数确定存货的期末成本的方法。

猿援总额比较法。总额比较法亦称综合比较法,是指按全部存货的总成本与可变现净值总额相比较,以较低数作为期末全部存货成本的方法。

【例 源圆】摇某企业 圆园园源年年末有甲、乙两大类 粤、月、悦、阅四种存货,各种存货分别按三种计算方法确定期末存货成本如表 源圆所示。

表 源圆

期末存货成本与可变现净值比较表

金额单位:元

项 目	数 量	成 本		可 变 现 净 值		单 项 比 较 法	分 类 比 较 法	总 额 比 较 法
		单 价	总 额	单 价	总 额			
甲类存货								
粤存货	100	100	10000	95	9500	9500		
月存货	200	150	30000	140	28000	28000		
小计			40000		37500		37500	
乙类存货								
悦存货	300	120	36000	110	33000	33000		
阅存货	100	180	18000	170	17000	17000		
小计			54000		50000		50000	
合 计			94000		87500	87500	87500	87500

由表 源圆可见,单项比较法计算的期末存货的成本最低,分类比较法次之,总额比较法最高。其原因是单项比较法所确定的均为各项存货的最低价。

根据我国《企业会计制度》规定,存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量,如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关,且实际

上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货,可以合并计量成本与可变现净值;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计量成本与可变现净值。

#### (四) 成本与可变现净值孰低法的账务处理

企业每期都应当重新确定存货的可变现净值,企业在定期检查时,如果出现了以下情形之一,应当考虑计提存货跌价准备:

(员) 市价持续下跌,并且在可以预见的未来无回升的希望。

(圆) 企业继续使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。

(猿) 企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而原材料的市场价格又低于其账面成本。

(源) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,导致市场价格逐渐下跌。

(缘) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

企业在确定了期末存货的价值之后,应视具体情况进行有关的账务处理:

员 成本低于可变现净值。如果期末存货的成本低于可变现净值时,则仍按期末账面价值(成本)对存货进行计价,不需进行对存货价值进行调整的账务处理。

圆 可变现净值低于成本。如果期末存货的可变现净值低于成本时,则必须在当期确认存货跌价损失,并进行有关的账务处理。具体的账务处理主要有两种方法:一是直接冲销法,即在确认存货跌价损失时,直接冲减存货科目的金额,将存货成本调整为可变现净值。采用这种方法,要直接冲销或恢复有关存货的相关明细账记录,工作量较大,而且在资产负债表上无法揭示存货跌价损失,因而在会计实务中并不常用;二是备抵法,即存货跌价损失不直接冲减有关存货科目,而是另设“存货跌价准备”这一存货科目的备抵科目单独反映。这种方法的优点在于不需在存货明细科目上调整,不仅工作量小,而且存货明细科目依然能完整地保持原始成本的记录。因而,我国《企业会计制度》要求采用这一方法进行账务处理。

企业应当定期或者至少于每年年度终了,比较成本与可变现净值,计算出应计提的存货跌价准备,然后与“存货跌价准备”科目的余额进行比较。若应提取数大于已提数,则应补提,并将提取的跌价损失计入当期管理费用,提取和补提存货跌价准备时,借记“管理费用——计提的存货跌价准备”科目,贷记“存货跌价准备”科目;若应提数小于已提数,则应冲销部分已提数,并作相反会计分录。“存货跌价准备”科目属于存货备抵项目。

【例 源-猿】 摇现以表 源-猿 单项比较法的数据为例,据此应编制会计分录如下:

圆 员 年 年 末 确 认 粤 存 货 跌 价 损 失 员 元 时:

摇借:管理费用——计提的存货跌价准备

员 元

摇贷:存货跌价准备

员 元

假设 2013 年 12 月 31 日存货的可变现净值恢复为 1000 元, 则应冲减计提的存货跌价准备 1000 元:

借: 存货跌价准备 1000  
 贷: 管理费用——计提的存货跌价准备 1000

企业在对存货清查时, 若存在以下一项或若干项情况时, 应将存货账面价值全部转入当期损益: ① 已霉烂变质的存货。② 已过期且无转让价值的存货。③ 生产中已不再需要, 并且已无使用价值和转让价值的存货。④ 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

企业当期发生上述情况时, 应按存货的账面价值, 借记“管理费用——计提的存货跌价准备”科目, 按已计提的存货跌价准备, 借记“存货跌价准备”科目, 按存货的账面金额, 贷记“库存商品”等科目。

### 第三节 摇存 货 核 算

#### 一、原材料

原材料是指直接用于产品生产并构成产品实体的原料、主要材料, 以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。它包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品(外构件)、修理用备件、包装材料、燃料等。

按现行制度规定, 材料日常核算可以按实际成本核算, 也可以按计划成本核算。具体采用哪一种方法, 由企业根据具体情况自行确定。

##### (一) 按实际成本计价的核算

在采用实际成本核算时, 从材料的收发凭证到明细账和总账全都按实际成本计价, 并需设置“在途物资”、“原材料”等科目进行核算。企业外购材料时, 由于支付方式不同, 原材料入库时间和支付货款时间可能不一致, 在会计处理上也有所不同。

凭结算凭证到达并同时材料验收入库。结算凭证到达并同时材料验收入库, 是指在办理有关结算的同时, 收到材料并验收入库的情况。发生此类业务时, 应根据入库材料的实际成本, 借记“原材料”科目, 根据入库材料的增值税额, 借记“应交税金”科目, 根据实际付款金额, 贷记“银行存款”、“其他货币资金”等科目, 或根据已承兑的商业汇票的金额, 贷记“应付票据”科目。

【例 4-1】摇企业从新光公司购入甲材料一批, 专用发票(指增值税专用发票, 下同)上记载的货款为 10000 元, 增值税额 1700 元, 另外, 该公司代垫运杂费 100 元, 全部货款已用转账支票付讫, 材料已验收入库。应编制会计分录如下:

借：原材料——甲材料	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷：银行存款	117000

【例 10-10】结算凭证先到、材料后入库。结算凭证先到、材料后入库,是指在办理有关结算时即获得材料的所有权,但材料尚未到达企业,待办妥有关收货手续后,材料才验收入库的情况。发生此类业务时,应根据有关结算凭证中记载的已付款材料的价款,借记“在途物资”科目,根据已付款材料的增值税额,借记“应交税金”科目,根据实际付款金额,贷记“银行存款”或“其他货币资金”科目,或根据已承兑的商业汇票的金额,贷记“应付票据”等科目。

【例 10-11】某企业采用汇兑结算方式向某化工厂购入丙材料一批,发票及账单已收到,货款 100000 元,增值税额 17000 元,运杂费 1000 元,材料尚未到达。应编制会计分录如下:

借：在途物资——丙材料	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷：银行存款	117000

上述购入的丙材料收到并验收入库时:

借：原材料——丙材料	100000
贷：在途物资——丙材料	100000

【例 10-12】材料先验收入库、结算凭证后到达。材料先验收入库、结算凭证后到达,是指企业收到材料并验收入库时即获得材料的所有权,但尚未付款或尚未签发承兑商业汇票的情况。发生此类业务时,因企业从外埠进货未收到有关结算凭证,因而无法准确计算入库材料实际成本中由销售方代垫的采购费用,无法对入库材料的实际成本加以确定;而且,材料先到、结算凭证后到,是因为材料运输时间短于结算凭证的传递时间所致,并不是一般的赊购业务。因此,为了简化会计核算手续,在收到材料验收入库时,可以暂不作账务处理,只将有关的入库单证单独保管,待结算凭证到达后,按结算凭证到达并同时材料验收入库的情况处理。但如果会计期末仍有已经入库而未付款的材料,为了反映企业存货及负债的情况,应将其估价入账,借记“原材料”科目,贷记“应付账款”科目,下月初以红字分录冲回。

在这种情况下,如果发票账单已到,按发票账单所记载有关金额记账;如果发票账单月末仍然未到达,应按照暂估价记账,下月初再用红字冲回,收到发票账单后再按照实际金额记账。

【例 10-13】某企业采用托收承付结算方式从某钢铁公司购入乙材料一批,货款 100000 元,增值税额 17000 元,对方代垫运费 1000 元,银行转来的结算凭证已到,款项尚未支付,材料已验收入库。应编制会计分录如下:

摇借：原材料——乙材料	贷：应付账款
应交税金——应交增值税（进项税额）	应交税金
摇摇贷：应付账款——某钢铁公司	应付账款

【例 4-10】摇企业采用委托收款结算方式从某化工厂购入丙材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到，暂估价为 10000 元。应编制会计分录如下：

摇借：原材料——丙材料	贷：应付账款
摇摇贷：应付账款——某化工厂	应付账款

下月初用红字冲回：

摇借：原材料——丙材料	贷：应付账款
摇摇贷：应付账款——某化工厂	应付账款

企业发出材料时，为简化核算，可以在月末根据“领料单”或“限额领料单”中有关领料的单位、部门加以归类，编制“发料凭证汇总表”，据以编制记账凭证，登记入账。发出材料的实际成本，应当采用先进先出法、后进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法等方法确定。

【例 4-11】摇根据“发料凭证汇总表”的记录，愿月份基本生产车间领用甲材料 10000 元，辅助生产车间领用甲材料 2000 元，车间管理部门领用甲材料 3000 元，企业行政管理部门领用甲材料 1000 元。应编制会计分录如下：

摇借：生产成本——基本生产成本	贷：原材料
——辅助生产成本	制造费用
制造费用	管理费用
管理费用	摇摇贷：原材料——甲材料
摇摇贷：原材料——甲材料	应付账款

#### （二）按计划成本计价的核算

它是指原材料的日常收发及结存，均按照计划成本计价的核算方法。其特点是：收发凭证按材料的计划成本计价，原材料总分类账和明细分类账均按计划成本登记，原材料的实际成本与计划成本的差异，通过“材料成本差异”科目核算。月份终了，通过分配成本差异，将发出原材料的计划成本调整为实际成本。原材料按计划成本核算所需设置的主要科目有：“原材料”、“物资采购”和“材料成本差异”。其中“材料成本差异”科目反映已入库材料的实际成本与计划成本的差异，借方登记入库材料的超支差异，贷方登记入库材料的节约差异及发出材料应负担的成本差异（超支用蓝字，节约用红字），期末如果是借方余额，表示库存材料的超支差异，如果是贷方余额，表示库存材料的节约差异。

【例 4-12】摇企业购入甲材料一批，货款 10000 元，增值税额 1700 元，发票账单已收到，材料的计划成本为 10000 元。材料已验收入库，全部款项以银行存款支付。应编制

会计分录如下：

(员) 借：物资采购	圆园园园元
应交税金——应交增值税(进项税额)	猿园园元
贷：银行存款	圆猿园园元
(圆) 借：原材料	圆园园园元
贷：物资采购	圆园园园元
(猿) 借：物资采购	圆园园元
贷：材料成本差异	圆园园元

注：为简化核算，企业可在月末汇总结转入库材料的计划成本，并结转本月入库材料成本差异。即上述(圆)、(猿)笔分录可在月末根据汇总表编制。

至于发出材料计划成本的结转，可在月末根据领料单等编制“发料凭证汇总表”，借记有关科目，贷记“原材料”科目，同时结转发出材料应负担的成本差异。

【例 源-1】摇企业月初结存材料的计划成本为 员园园园元，成本差异为节约 猿园元；本月入库材料的计划成本为 圆园园元，成本差异为超支 圆元。根据“发料凭证汇总表”，本月消耗的原材料的计划成本为：基本生产车间领用 圆元，辅助生产车间领用 猿元，车间管理部门领用 缘元，企业行政管理部门领用 圆元，在建工程领用 猿元。应编制会计分录如下：

(员) 发出材料：

摇借：生产成本——基本生产成本	圆元
——辅助生产成本	猿元
制造费用	缘元
管理费用	圆元
在建工程	猿元
摇摇贷：原材料	圆元

(圆) 同时结转发出材料应负担的成本差异：

材料成本差异率  $\frac{\text{原猿元} + \text{圆元}}{\text{员园元} + \text{圆元}} = \frac{\text{猿元}}{\text{员圆元}}$  伊 缘元 = 猿元

摇借：生产成本——基本生产成本	猿元
——辅助生产成本	猿元
制造费用	圆元
管理费用	猿元
在建工程	猿元
摇摇贷：材料成本差异	猿元

## 二、包装物

包装物是指为了包装本企业的产品而储备的各种包装容器,如箱、桶、瓶、坛等。在实务中,应把包装物同一般包装材料、低值易耗品和固定资产区分核算。对于纸张、铁丝、铁皮、绳子等包装材料,应作为辅助材料在“原材料”科目中核算。企业用于储存材料、产品而不对外出售、出租或出借的包装物,应按价值大小和使用年限长短,分别在“固定资产”或“低值易耗品”科目核算。作为企业商品产品的自制包装物,应在“库存商品”科目核算。

企业应设置“包装物”科目核算包装物的收入、发出和结存情况。

包装物可以按实际成本计价,也可以按计划成本核算。其核算方法同原材料的核算方法基本相同。

包装物发出时,应视其具体用途分别进行核算:

①生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物。应将生产领用包装物的成本计入生产成本。在生产领用时,借记“生产成本”等科目,贷记“包装物”科目。

②随同产品出售且单独计价的包装物。其销售收入要单独反映为“其他业务收入”,而其成本应作为其他业务支出以冲减其收入。应按包装物成本,借记“其他业务支出”科目,贷记“包装物”科目。

③随同产品出售而不单独计价的包装物。在产品销售时将其成本作为包装物费用计入当期营业费用,借记“营业费用”科目,贷记“包装物”科目。

④出租、出借的包装物。企业可以将多余或闲置未用的包装物出租、出借给外单位使用。在摊销其价值时,可视其价值的大小,采用一次或分次摊销的方法将出租包装物的成本列支在其他业务支出中,将出借包装物成本计入营业费用中。出租、出借包装物金额较大的可通过“待摊费用”或“长期待摊费用”科目分次摊销。

出租、出借包装物频繁、数量多、金额大的企业,也可采用五五摊销法计算各期应摊销的包装物成本。所谓五五摊销法,是指在领用新包装物时摊销其成本的50%,在报废时再摊销其成本的50%的方法。在这种情况下,包装物科目应设置“库存未用包装物”、“库存已用包装物”、“出租包装物”、“出借包装物”四个明细科目,以分别核算企业库存未用的新包装物、库存已用包装物和出租、出借包装物实际成本的增减变化情况,并需设置“包装物摊销”明细科目,以反映出租、出借以及库存已用包装物摊销的成本。

【例】某企业出租给某单位库存未用铁桶 100 个,单位实际成本 1000 元。收到出租包装物押金 2000 元,租金 2000 元,全部款项已存入银行,出租包装物采用五五摊销法核算。应编制会计分录如下:

(1) 企业出租包装物时:

摇借:包装物——出租包装物

1000 元

摇摇贷：包装物——库存未用包装物	愿源
(圆) 收到出租包装物租金时：	
摇摇借：银行存款	愿源
摇摇贷：其他业务收入	愿源
(猿) 出租时摊销包装物成本的缘：	
摇摇借：其他业务支出	愿源
摇摇贷：包装物——包装物摊销	愿源
(源) 收到出租包装物押金时：	
摇摇借：银行存款	愿源
摇摇贷：其他应付款——存入保证金	愿源
(缘) 出租包装如数收回时：	
摇摇借：包装物——库存已用包装物	愿源
摇摇贷：包装物——出租包装物	愿源
(远) 报废时：	
摇摇借：其他业务支出	愿源
摇摇贷：包装物——包装物摊销	愿源
同时：	
摇摇借：包装物——包装物摊销	愿源
摇摇贷：包装物——出租包装物	愿源

### 三、低值易耗品

低值易耗品是指不作为固定资产核算的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿，以及在经营过程中周转使用的包装容器等。它与固定资产一样，也属于劳动资料，但其价值较低、使用期限较短、容易损坏，在核算与管理上通常作为存货对待，一般可分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳保用品等。

企业应设置“低值易耗品”科目，以反映企业库存低值易耗品的增减变化。

低值易耗品可以按实际成本，也可以按计划成本进行核算。其核算方法同原材料的核算方法基本相同。

考虑到低值易耗品本身的特点，企业可以根据具体情况分别确定低值易耗品的摊销方法。一般可以采用一次摊销法和分期摊销法。对于价值较小或者易于损坏的低值易耗品，如玻璃器皿等，采用一次摊销法。在其领用时，可将其价值一次计入有关成本和费用，

应借记“制造费用”等成本费用科目,贷记“低值易耗品”科目。而对于价值较大、使用期相对较长的低值易耗品,可以采用分次摊销法摊销其价值,领用低值易耗品时,应借记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目,贷记“低值易耗品”科目。分期摊入有关成本费用时,应借记“制造费用”等有关科目,贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。此外,对在用低值易耗品按使用车间、部门进行数量和金额明细核算的企业,也可以采用五五摊销法核算。这时,需要在“低值易耗品”科目下设置“在库低值易耗品”、“在用低值易耗品”和“低值易耗品摊销”三个明细科目,以反映在库和在用低值易耗品的增减变化及摊销价值。

【例 源圆】摇粤企业的低值易耗品采用一次摊销法核算。本月基本生产车间领用低值易耗品一批,计划成本为 缘元,材料成本差异为 猿元。应编制会计分录如下:

摇借:制造费用	缘元
摇摇贷:低值易耗品	缘元
材料成本差异	猿元

【例 源圆】摇月企业的低值易耗品采用五五摊销法核算。基本生产车间 圆月份领用新低值易耗品一批,实际成本为 远元。该批低值易耗品于 缘月 圆日报废,收回残料入库,估价 猿元。应编制会计分录如下:

(员) 领用时,结转低值易耗品成本:

摇借:低值易耗品——在用低值易耗品	远元
摇摇贷:低值易耗品——在库低值易耗品	远元

(圆) 领用时,摊销其成本的 缘元:

摇借:制造费用	猿元
摇摇贷:低值易耗品——低值易耗品摊销	猿元

(猿) 报废时,摊销其成本的 缘元:

摇借:制造费用	猿元
摇摇贷:低值易耗品——低值易耗品摊销	猿元

(源) 注销低值易耗品的成本及摊销值:

摇借:低值易耗品——低值易耗品摊销	远元
摇摇贷:低值易耗品——在用低值易耗品	远元

(缘) 残料的价值冲减有关成本费用:

摇借:原材料	猿元
摇摇贷:制造费用	猿元

#### 四、委托加工物资

委托加工物资是指企业将外购或自制的某些存货通过支付加工费的方式委托外单位进行加工生产的存货。

企业需设置“委托加工物资”科目,以核算企业委托外单位加工的各种物资的实际成本。该科目的借方登记委托加工物资发生的实际成本,包括加工中耗用物资的实际成本,支付的加工费用、往返运杂费和委托加工物资应负担的增值税(小规模纳税人)和消费税,贷方登记受托方返回剩余物资的成本和验收入库的委托加工物资的成本,借方余额反映委托外单位加工但尚未加工完成物资的实际成本。

【例 10-10】 摇企业于源月缘日委托横江工具厂加工一批工具,发出材料一批,计划成本远元,材料成本差异率圆豫,以现金支付运杂费猿元,源月缘日企业收回由横江工具厂代加工的工具,以银行存款支付加工费员元,增值税额员元(员伊圆豫)元和回程运杂费源元。该批工具已验收入库,其计划成本为愿元。应编制会计分录如下:

(员) 发出材料时:

摇借:委托加工物资——横江工具厂	远元
摇摇贷:原材料	远元
材料成本差异	元

(圆) 支付运杂费时:

摇借:委托加工物资——横江工具厂	猿元
摇摇贷:现金	猿元

(猿) 支付加工费和回程运杂费时:

摇借:委托加工物资——横江工具厂	员元
应交税金——应交增值税(进项税额)	元
摇摇贷:银行存款	员元

(源) 工具入库时:

摇借:低值易耗品——在库低值易耗品	愿元
摇摇贷:委托加工物资——横江工具厂	苑元
材料成本差异	元

委托加工中支付的消费税,应视收回的委托加工物资的用途而作不同处理。收回的委托加工物资直接用于销售的,所支付的消费税计入委托加工物资的成本,即借记“委托加工物资”科目,贷记“银行存款”等有关科目;收回的委托加工物资用于连续生产最终应税消费品的,所支付的消费税留待以后抵扣,即借记“应交税金——应交消费税”科目,贷记“银行存款”等有关科目。

## 五、库存商品

库存商品是指企业已完成全部生产过程并已验收入库、符合标准规格和技术条件,可以按照合同规定的条件递交订货单位,或可以作为商品对外销售的产品。它包括库存的外购商品、企业自行制造的商品产品、存放在门市部准备出售的商品、接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品等。

企业应设置“库存商品”科目,以核算企业库存商品的增减变化。库存商品可以采用实际成本核算,也可以采用计划成本核算,其方法与原材料的核算相似。

对于库存商品采用实际成本核算的企业,当库存商品生产完成并验收入库时,应按实际成本,借记“库存商品”科目,贷记“生产成本——基本生产成本”科目;库存商品发出时,企业应根据所发出商品的用途和销售方式的不同,分别进行会计处理。如对于已实现销售的产品,结转销售成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目;对于尚未实现销售的发出商品,借记“发出商品”等有关科目,贷记“库存商品”科目;对采用分期收款方式销售的商品,借记“分期收款发出商品”科目,贷记“库存商品”科目;对于企业在建工程所领用的库存商品,企业应根据其用途,借记“在建工程”等有关科目,贷记“库存商品”科目。

## 六、存货盘盈、盘亏、毁损

企业存货的清查盘点,可分为定期盘点和不定期盘点两种,定期盘点一般在月末、季末、年终进行;不定期盘点是指临时性的盘点以及发生事故损失、会计交接、存货调价等情况而进行的盘点清查。企业应该做好存货清查工作,加强存货管理,以免出现存货积压或毁损。

为了保证账实相符,企业应定期进行存货清查盘点,编制“存货盘存报告单”,并将其作为存货清查的原始凭证。将存货盘存记录的实存数与账面记录相核对,若账面存货小于实际存货,为存货的盘盈;反之,为存货的盘亏。对于盘盈、盘亏、毁损的存货要记入“待处理财产损益”科目,待查明原因后进行处理。

### (一) 存货的盘盈

发生盘盈的存货,经查明是由于收发计量或核算上的误差等原因造成的,应及时办理存货入账的手续,调整存货账面记录,按盘盈存货的计划成本或估计成本记入“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,经过有关部门批准后,再冲减“管理费用”科目。

### (二) 存货的盘亏和毁损

发生盘亏或毁损的存货,在报经批准以前,应按其成本转入“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,非正常损失的存货价值应包括其实际成本和应负担的进项税额两部分。发生非正常毁损(如自然灾害、被盗窃及管理不善造成大量霉烂变质等)时,

应按非正常损失的价值,借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,按非正常损失存货的实际成本,贷记有关存货科目,按非正常损失存货应负担的进项税额,贷记“应交税金”科目。报经批准以后,再根据造成盘亏或毁损的原因,分别情况进行处理。属于自然损耗产生的定额内损耗以及存货日常收发计量上的差错,经批准后转入“管理费用”科目;对于应由过失人赔偿和保险公司赔偿的损失应列入“其他应收款”科目;对于自然灾害等不可抗拒原因而发生的存货损失,在扣除残料价值和可以收回的保险赔偿后,将净损失列入“营业外支出”科目。

【例 源圆】摇某企业因发生火灾,对其财产进行清查盘点,其中,产成品毁损额按实际成本计算为源圆元,产成品耗用的原材料及应税劳务的进项税额为源元,并通知保险公司。应编制会计分录如下:

借:待处理财产损益——待处理流动资产损益	源元
摇摇贷:库存商品	源元
应交税金——应交增值税(进项税额转出)	源元

【例 猿圆】摇上述企业因火灾造成的产成品损失已作出最后处理,残料估价猿元,可以由保险公司赔偿的损失为猿元,由企业负担的损失为源元。应编制会计分录如下:

借:原材料	猿元
其他应收款	猿元
营业外支出	源元
摇摇贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益	源元

## 复习思考题

- 员援什么是存货?存货有何特点?
- 圆援存货是如何计价的?各种计价方法的优缺点是什么?
- 猿援什么是材料?如何对其进行分类?
- 源援材料按实际成本计价核算与按计划成本计价核算有何区别?分别适用于哪些企业?各有何优缺点?
- 缘援怎样结转材料成本差异?材料成本差异率如何计算?
- 远援什么是低值易耗品?其核算与原材料的核算有何异同?
- 苑援什么是包装物?其核算与原材料及低值易耗品的核算有何异同?
- 愿援出租与出借包装物在核算上有何区别?
- 怨援包装物和低值易耗品的摊销方法有哪些?

问什么是自制半成品和产成品？两者在核算上有何异同？

## 练摇习摇题

问某企业有关粤材料的储存、购进和发出情况如下：

- 猿月 员日, 结存数量 猿园件, 单价 猿元。  
 猿月 圆日, 购进数量 猿园件, 单价 猿元。  
 猿月 愿日, 发出数量 猿园件。  
 猿月 源日, 购进数量 源园件, 单价 猿元。  
 猿月 缘日, 发出数量 源园件。  
 猿月 愿日, 购进数量 源园件, 单价 猿元。  
 猿月 圆日, 发出数量 猿园件。  
 猿月 缘日, 购进数量 源园件, 单价 猿元。  
 猿月 愿日, 销售数量 源园件。  
 猿月 猿日, 购进数量 猿园件, 单价 猿元。

要求：根据上述资料, 分别采用先进先出法、后进先出法、加权平均法计算本月发出材料的成本和月末库存材料的成本。

问某制造业企业的甲材料采用计划成本计价核算, 材料的单位计划成本为 猿元/千克, 甲材料的实际采购成本包括买价、进货运费、途中合理损耗与入库前的挑选整理费用, 材料成本差异分配率按本期全部存货计算。猿月 员日材料明细账的资料为: 库存 猿园园千克, 材料成本差异贷方余额为 猿元。猿月份发生下列业务:

(员) 猿月 圆日, 购入材料 源园园千克, 发票价每千克 怨元, 购入材料以银行存款支付进货费用 猿元, 材料价款已于上月预付(上月已入账)。

(圆) 猿月 缘日, 收到猿月 圆日购入的甲材料 源园园千克, 并全部验收入库。

(猿) 猿月 源日, 生产产品领用甲材料 源园园千克。

(源) 猿月 缘日, 购入甲材料 源园园千克, 以银行存款支付买价 源元。

(缘) 猿月 苑日, 收到购入的甲材料 源园园千克, 长余 园园千克, 原因待查(长余材料的实际成本按材料买价计算)。另以现金支付入库前挑选整理费用 园元。

(远) 猿月 缘日, 收到甲材料 猿园园千克, 该材料作为企业的存货入账, 但货款未付。

(苑) 猿月 愿日, 生产产品领用材料 猿园园千克。

(愿) 猿月 猿日, 仍未支付猿月 缘日收到的材料款, 暂按计划成本估价入账, 待下月初以红字冲回。

要求: 根据以上资料:

- (员) 计算结转入库材料成本差异。

(圆) 计算成本差异率。

(猿) 计算结转生产领用材料应负担的成本差异。

(源) 计算月末结存材料应负担的成本差异。

(缘) 编制该企业猿月份有关甲材料收发业务的会计分录。

猿某小规模纳税人企业圆园年猿月在存货清查中发生下列经济业务：

(员) 猿日,粤材料盘盈员千千克,每千克计划成本为愿元,盘盈原因待查。

(圆) 猿日,月材料盘亏苑千千克,每千克计划成本为愿元;悦材料盘亏缘千千克,每千克计划成本为远元。盘亏原因待查,材料成本差异率为圆像。

(猿) 上述粤材料盘盈经查明系发料差错所致。猿日报经批准可冲减当期管理费用。

(源) 上述月材料盘亏经查明是由于意外灾害所致,可收回残料缘元;上述悦材料盘亏经查明是由于经营管理不善造成的,追究责任,由过失人负担圆像,其余部分作为一般经营损失处理。猿日报经批准后,同意按上述原因进行账务处理。

要求：编制上述业务的会计分录。

## 第五章摇摇摇摇资

### 第一节摇摇投资概述

#### 一、投资的概念与特征

会计中的投资有广义和狭义之分。广义的投资包括权益性投资、债权性投资、期货投资、房地产投资、固定资产投资、存货投资等,它包括对内投资(如固定资产投资、存货投资)和对外投资(如权益性投资)等两大类。狭义的投资一般仅包括对外投资,如权益性投资、债权性投资,而不包括对内投资。我国《企业会计准则——投资》仅指狭义投资中的权益性投资和债权性投资,还不包括房地产投资、期货投资和外币投资的折算等。

我国《企业会计准则——投资》中将投资定义为:“企业为通过分配来增加财富,或为谋求其他利益,而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产”。从投资的定义可以看出,投资具有以下特征:

(员) 投资是以让渡其他资产而换取的另一项资产,如支付现金以购买债券,以固定资产向其他单位投资以取得其他单位的股权等,即企业将所拥有的现金、固定资产等让渡给其他单位使用,以换取债券投资或股权投资。这项资产与其他资产一样,能为投资者带来未来的经济利益,这种经济利益能直接或间接地增加流入企业的现金或现金等价物。

(圆) 投资所流入的经济利益,与其他资产为企业带来的经济利益在形式上有所不同。企业所拥有和控制的除投资以外的其他资产,通常能为企业带来直接的经济利益,如商业企业的库存商品是为转售而储备的,对这些存货的出售可以直接为企业带来经济利益;又如,工业生产企业所拥有的为生产产品而持有的固定资产,是企业生产产品不可或缺的一部分,虽然其为企业带来直接的经济利益不很直观,需通过所生产的产品创造的经济利益得到体现,但这种经济利益的流入是企业本身经营所产生的,从这个意义上看,也能为企业带来直接的经济利益。而投资通常是将企业的部分资产转让给其他单位使用,通过其他单位使用投资者投入的资产创造效益后分配取得经济利益,或者通过投资改善贸易关系等从而达到获取利益的目的。

(猿) 某些投资,如在证券市场上进行短期性质的股票或债券的买卖,这种投资实际上是将现金投入证券交易所(或证券交易代理机构),通过证券的买卖获取收益。这种收益实际上是对购买证券的投资者投入的现金进行再次分配的结果,以使资本增值。这里的资本

增值主要是指通过证券市场买卖证券所取得的高于原投入资金的增值部分,即价差收入。

## 二、投资的分类

对投资进行适当的分类,是正确确定投资会计核算方法和会计报表披露的前提。按照不同的标准,投资有各种不同的分类方法,主要有如下几种:

### (一) 按照投资的性质分类

按照投资的性质,可以分为权益性投资、债权性投资、混合性投资等。

**权益性投资。**它是指为获取另一企业的权益或净资产所作的投资。这种投资的目的是为了获得另一企业的控制权,或实施对另一企业的重大影响,或为其他目的而进行的,如对另一个企业的普通股股票投资,属于权益性投资。

**债权性投资。**它是指为取得债权所作的投资。这种投资的目的是为了获得另一企业的剩余资产,而是为了获取高于银行存款利率的利息,并保证按期收回本息,如购买公司债券,属于债权性投资。

**混合性投资。**它是指既有权益性性质,又有债权性性质的投资,它往往表现为混合性证券投资,如购买可转换公司债券等,属于混合性投资。

### (二) 按照投资的目的分类

按照投资的目的,可以分为短期投资和长期投资两类。

**短期投资。**它是指能够随时变现并且持有时间不准备超过1年的投资。这种投资在很大程度上是为了暂时存放剩余资金,并通过这种投资取得高于银行存款利率的利息收入或价差收入,待需要使用时即可兑换成现金。

**长期投资。**它是指短期投资以外的投资。这种投资在很大程度上是为了积累大笔资金以供特定用途之需,或为了达到控制其他单位或对其他单位实施重大影响,或出于其他长期性的目的而进行的投资。

按照投资目的分类,是为了确定投资的会计核算方法和在资产负债表上的列示。通常情况下,短期投资由于期限较短,并且能够随时变现,在会计核算中采用较为简单的方法,在资产负债表上作为流动资产列示,而长期投资由于期限长,投资金额较大,在会计中采用不同的方法进行核算,在资产负债表上作为长期资产列示。因此,投资按照投资目的分类,在会计核算中具有重要意义。

## 第二节 短期投资

### 一、短期投资的概念及特征

短期投资是指企业购入能够随时变现且持有时间不准备超过1年(含1年)的投资,

包括各种股票、债券、基金等。短期投资按照投资性质又可分为短期股票投资、短期债券投资和短期其他投资。短期投资通常是能上市流通的各种股票、债券以及其他能随时变现的投资。短期投资的特点主要有：

① 变现能力强。短期投资是现金的暂时存放形式，其流动性仅次于现金，具有很强的变现能力。

② 持有期限较短。短期投资通常不是为了长期持有，也不是为了对另一企业实施控制、实施重大影响等长期目的，而是计划在短期内出售以兑换成现金。但是“短期内出售”并不代表必须在 1 年内出售，虽然短期投资定义是将其持有时间定为不超过 1 年的投资，但这是划分短期投资和长期投资的一般标准，而不是绝对标准。

③ 一项投资是否作为短期投资，在很大程度上取决于企业管理当局意图所在，如果企业管理当局意在短期内（通常不超过 1 年的期限）将投资转化为现金的，则应作为短期投资核算。

④ 短期投资是不以控制被投资单位为目的而进行的投资。作为短期投资，应当符合以下两个条件：① 能够在公开市场进行交易，并且有明确的市价。② 持有投资作为剩余资金的存放形式，并保持其流动性和获利性。

## 二、短期投资初始投资成本的确定

按照历史成本计价原则，企业取得的投资，在取得时应以初始投资成本计价。初始投资成本是指为取得初始投资而实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用，但不包括为获得一项投资的同时而获得的一项债权所发生的支出。实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，实际上是一笔债权，而不是一项投资，应作为应收项目单独核算。

对企业购入的各种能随时变现，持有时间不超过 1 年的投资，应设置“短期投资”科目核算。该科目属于资产类科目，借方登记取得的各种短期投资的实际成本，贷方登记售出短期投资时转出的账面成本。在“短期投资”科目下，应按股票、债券等不同的投资种类设置明细账进行明细核算。

【例 5-1】摇甲企业于 2009 年 1 月 1 日以银行存款购入下列股票作为短期投资如表 5-1 所示。

据表 5-1 应编制会计分录如下：

摇借：短期投资——股票 粤	1000000
——股票 月	1000000
——股票 悦	1000000
摇摇贷：银行存款	3000000

表 续

甲企业购入股票明细表

金额单位:元

项 目	股数(股)	每股单价	税 费	投资成本
股票 粤	10000	15.00	1000	151000
股票 月	50000	2.50	500	125500
股票 悦	100000	1.50	1000	150000
合 计	—	—	—	426500

如果购入股票实际支付的价款中包含已宣告而尚未领取的现金股利,其股利部分作为应收股利,实际成本部分记入“短期投资”科目。

【例 2-10】摇上述甲企业于 2008 年 1 月 1 日以银行存款购入已宣告但尚未领取现金股利的股票 10000 股作为短期投资,每股成交价 15.10 元,其中 15.00 元为已宣告但尚未领取的现金股利,股权截止日为 1 月 1 日。另支付相关税费 1000 元,甲企业于 1 月 1 日收到该公司(股票 粤)发放的现金股利。应编制会计分录如下:

(1) 计算初始投资成本:

摇成交价(10000×15.10)	151000元
加:税费	1000元
减:已宣告股利(10000×15.00)	150000元
初始投资成本	15000元

(2) 购入短期投资时:

摇借:短期投资——股票 粤	150000元
应收股利	15000元
摇贷:银行存款	150000元

(3) 收到现金股利时:

摇借:银行存款	15000元
摇贷:应收股利	15000元

如果购入债券实际支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息,应作为应收利息处理,实际成本部分记入“短期投资”科目。

【例 2-11】摇上述甲企业于 2008 年 1 月 1 日购入 月企业 2007 年 1 月 1 日发行的 猿年

期债券作为短期投资,该债券面值总额为 猿园园园元,年利率 怨豫,甲企业按 猿缘园园元的价格购入,另支付税费等相关费用 员缘园元,该债券利息按半年领取。应编制会计分录如下:

(员) 甲企业购入的该项短期投资成本为 猿缘园园元,支付的价款中包含的分期付息债券利息为 员缘园元(猿缘园园元-猿园园园元)。

(圆) 购入债券时:

摇借:短期投资——月企业债券	猿缘园园
应收利息——月企业债券	员缘园
摇摇贷:银行存款	猿远缘园

### 三、短期投资的现金股利或利息

短期投资在取得时,或在持有期间内通常可以取得股利或利息。短期投资取得的股利或利息应区分以下不同情况分别处理:

员短期投资取得时实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利,或已到期但尚未领取的债券利息,因属于在购买时暂时垫付的资金,是在投资时所取得的一项债权。因此,在实际收到时冲减已记录的应收股利或应收利息。

圆短期投资持有期间所获得的现金股利或利息,除取得时已记入应收项目的现金股利或利息外,以实际收到时作为投资成本的收回,冲减短期投资账面价值。其理由是:①企业本年度购入的短期投资所获得的现金股利或利息,通常是由被投资单位上年度及以前年度实现的损益分配的,是属于投资前被投资单位所产生的损益分配,应作为投资成本的收回,冲减投资成本。②短期投资持有期间较短,持有的主要目的是为了转卖而获利,只有处置短期投资时发生的损益,才是该项投资所真正产生的损益。③通常情况下,投资持有期间所获得的现金股利或利息,只有投资后所获得的部分才能确认为投资收益。如果短期投资持有期间内所获得的现金股利或利息确认为当期投资收益,需要计算投资前和投资后所获得的部分,计算过程较为繁琐。因此,会计准则规定,短期投资持有期间所获得的现金股利或利息,除取得时已计入应收项目的现金股利或利息外,应于实际收到时冲减短期投资的账面价值。

【例 缘】摇某公司(股票 月)圆年 缘月 源日宣告于 远月 员日发放股利,每 员股派 园元股票股利,每股派 园元的现金股利,其他资料如[例 缘]所示。甲企业应编制会计分录如下:

(员) 宣告发放股利时:

摇借:应收股利——股票 月	(员缘园伊园)员缘园
摇摇贷:短期投资——股票 月	员缘园

(圆) 宣告分派的股票股利,甲企业不编制会计分录,只作备查登记,登记增加 月股票 猿 万股 取得股利后的每股成本为 缘 元(员 圆 元 原 缘 元) 衣 猿 万股 猿 元) 元。

#### 四、短期投资的期末计价

##### (一) 短期投资的计价方法

短期投资的期末计价是指期末短期投资在资产负债表上反映的价值,也是指期末短期投资的账面价值。按国际惯例,短期投资在持有期间的期末计价方法有以下三种:

**员 成本法。**它是指按投资成本入账后直到出售变现前均不调整短期投资账面价值的方法。按成本计价在投资持有期间内,不确认由于对短期投资进行估价而产生的未实现损益,直到短期投资出售时,才确认损益。以成本法计价的理论依据为:① 虽然市价可以反映企业的变现能力,但对投资者而言,更关心的是投资的成本和实际的投资收益。② 当企业将某一债权性短期投资作为流动资产看待时,根据重要性原则,投资人不必摊销其溢价或折价。由于该项投资持有时间一般不超过 员 年,债券溢价或折价的摊销对企业报告当期收益总额没有重大影响。因此,当市价波动幅度较小,或短期投资占流动资产的比重不大时,短期投资期末采用成本法计价是比较合理的。以成本法计价,可使会计期间内企业损益计量比较客观公正,但在资产计价方面则有所欠缺。

**圆 市价法。**它是指在每一会计期末编制财务报告时,短期投资账面价值按市场价值调整,并据此反映于资产负债表上的方法。采用市价法计价的理论依据主要有:① 市价代表公允价值,只有市价才是衡量企业实际可用资金的唯一尺度。② 企业关心的不是投资的成本,而是对其处置时所能得到的现金。③ 投资通常可以快速出售变现,以市价计价可以反映未来的现金流量。④ 将出售的一项短期投资所得的现金存入银行,与按市价确认的短期投资的价值是相同的,因而应采用市价计价。但是,按市价计价也有一些缺陷。首先,证券市场的价格是起伏不定的,且变动频繁而无规则,报表编制时的市价,在一定程度上能说明企业的真实财务状况和经营成果,但并不能真正说明企业短期投资实际拥有的变现能力;其次,采用市价计价,会带来未实现损益的会计处理问题,而且会造成企业每期损益随着短期投资市价的波动而上下波动。因此,以市价法计价,可使会计期间内企业资产计价较为客观、准确,但在损益计量方面则有所欠缺。

**猿 成本与市价孰低法。**它是指短期投资的市价在购买日以后下跌时,投资成本也应减少到一个较低的价值所采用的一种计价方法。在具体处理时,当市价低于成本时按市价计价,当市价高于成本时则按成本计价。采用成本与市价孰低法计价的理论依据为:① 短期投资作为现金的后备来源,当市价低于成本时,表明投资者不能按投入的成本转

换为现金,投资损失已经发生,应当在发生跌价的当期确认损失,而不应等到出售时再予入账。②由于证券 market 价格的频繁变动不规则,短期投资采用成本与市价孰低法计价,可使会计期间内企业资产计量较为客观、明确,在损益计量方面较为稳健,更符合谨慎性原则。由于我国证券市场尚不成熟,短期投资采用市价计价不一定能够反映企业期末短期投资的真正价值,且我国资产普遍存在高估现象,因此,我国《企业会计准则——投资》要求采用成本与市价孰低法对期末短期投资进行计价。

### (二) 成本与市价孰低法的运用

在采用成本与市价孰低法对短期投资计价时,企业应设置“短期投资跌价准备”科目,该科目是“短期投资”科目的备抵科目。企业持有的短期投资,在期末或者至少在年度终了时应以成本与市价孰低计价,计提跌价准备,并将市价低于成本的金额确认为当期投资损失。

短期投资跌价准备的计算。采用成本与市价孰低法计价时,可根据企业的具体情况分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计算并确定计提的跌价损失准备,如果某项短期投资比重较大(如占短期投资总额及以上),则应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价损失准备。

(员) 按投资总体计算。它是指按短期投资的总成本与总市价孰低计算提取跌价准备的方法。

(圆) 按投资类别计算。它是指按短期投资的类别总成本与相同类别市价孰低计算提取跌价准备的方法。

(猿) 按单项投资计算。它是指按每一单项短期投资的成本与市价孰低计算提取跌价准备的方法。

短期投资跌价准备可按以下公式计算:

$$\text{当期应提取的短期投资跌价准备} = \text{当期市价低于成本的金额} - \text{“短期投资跌价准备”科目的贷方余额}$$

式中,市价是指在证券市场上挂牌的交易价格,在具体计算时一般按期末证券市场上的收盘价格作为市价。

短期投资跌价准备计提的会计处理。如果当期短期投资市价低于成本的金额大于“短期投资跌价准备”科目的贷方余额,应按其差额提取短期投资跌价准备,借记“投资收益”科目,贷记“短期投资跌价准备”科目。如果当期短期投资市价低于成本的金额小于“短期投资跌价准备”科目的贷方余额,应按其差额冲减已计提的短期投资跌价准备,借记“短期投资跌价准备”科目,贷记“投资收益”科目。如果当期短期投资市价高于成本,应将已计提的短期投资跌价准备全部冲回。

【例】甲企业短期投资按成本与市价孰低法计价,其短期投资成本与市价金额如表所示。

表 8-10

甲企业短期投资成本与市价金额表

金额单位：元

项 目	成 本	市 价	预计跌价(损)益
短期投资——股票			
股票 粤	2000	1800	(200)
股票 月	1000	1100	100
小 计	3000	2900	(100)
短期投资——债券			
悦企业债券	1000	1100	100
阅企业债券	1000	900	(100)
小 计	2000	2000	0
合 计	5000	4900	(100)

甲企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提短期投资跌价准备。应编制会计分录如下：

(一) 按单项投资计提时：

应提短期投资跌价准备 200(1800-2000)元

借：投资收益——短期投资跌价准备	200
贷：短期投资跌价准备——股票 粤	200
——悦企业债券	0

(二) 按投资类别计提时：

股票投资应提跌价准备 100(2900-3000)元

债券投资应提跌价准备 0(2000-2000)元

借：投资收益——短期投资跌价准备	100
贷：短期投资跌价准备——股票	100
——债券	0

(三) 按投资总体计提时：

应提短期投资跌价准备 100(4900-5000)元

借：投资收益——短期投资跌价准备	100
贷：短期投资跌价准备	100

【例 8-10】上述甲企业 2008 年 1 月 1 日短期投资按成本与市价孰低法计价，成本

与市价有关资料如表 5-1 所示。

表 5-1

甲企业短期投资成本与市价金额表

金额单位：元

项 目	成 本	市 价	预计跌价(损)益
短期投资——股票			
股票 月	100000	100000	0
小 计	100000	100000	0
短期投资——债券			
悦企业债券	100000	90000	(10000)
阅企业债券	100000	100000	0
小 计	200000	190000	(10000)
合 计	300000	290000	(10000)

甲企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提跌价准备。应编制会计分录如下：

(1) 按单项投资计提时：

借：投资收益——短期投资跌价准备 10000  
 贷：短期投资跌价准备——悦企业债券 10000

(2) 按投资类别计提时：

由于短期股票投资的市价已恢复，甲企业应将原已计提的短期投资跌价准备全部冲回。

借：短期投资跌价准备——股票 10000  
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 10000

由于短期债券投资的市价仍然继续下降，应补提短期投资跌价准备 10000 元。

借：投资收益——短期投资跌价准备 10000  
 贷：短期投资跌价准备——债券 10000

(3) 按投资总体计提时：

短期投资成本高于市价 10000 元，甲企业年末应补提短期投资跌价准备 10000 元。

借：投资收益——短期投资跌价准备 10000  
 贷：短期投资跌价准备 10000

## 五、短期投资的处置

处置短期投资主要指短期投资的出售、转让等情形。处置短期投资时,按所收到的处置收入与短期投资账面价值的差额确认为当期投资损益。处置短期投资时,除确认相应的处置损益外,还需明确以下几个问题:

### (一) 短期投资跌价准备的处理

处置短期投资时,已计提的短期投资跌价准备是否应同时结转,应视具体情况而定:

(1) 如果短期投资跌价准备按单项投资计提跌价准备,由于跌价准备与单项投资有着对应关系,因而处置短期投资时可以同时结转已计提的短期投资跌价准备。如果企业在处置短期投资时未同时结转已计提的短期投资跌价准备,也可以在期末时一并调整。

(2) 如果短期投资跌价准备按投资类别或总体计提,由于跌价准备是按单项投资市价涨跌相抵销后的下跌净额计提的,无法将其分摊到每个单项投资,因此,处置短期投资时不同时结转已计提的短期投资跌价准备,短期投资跌价准备到期末时再予以调整。

### (二) 处置时投资成本的结转

处置短期投资时,其成本根据以下不同情况结转:

(1) 全部处置某项短期投资时,其成本为短期投资的账面余额。这里的账面余额是指原投资成本或经过调整后的新的投资成本。原投资成本是指投资时所确定的成本,新的投资成本则是指收到短期投资持有期间的现金股利或利息冲减投资成本后的余额。

(2) 部分处置某项短期投资时,应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本。例如,丙企业购买某股票 1000股,其投资成本 10000元,每股成本为 10元。3个月后又购入该相同股票 1000股,每股成本为 12元,假如丙企业出售该股票的 1000股,其出售该项股票的成本为 10000元(10000元/1000股×1000股) [10000元]。

### (三) 部分处置某项短期投资时相关的跌价准备的处理

部分处置某项短期投资时,在短期投资跌价准备按单项投资计提的情况下,可按出售比例相应结转已提的跌价准备,或在期末时一并调整;在短期投资跌价准备按投资类别或投资总体计提的情况下,不需要结转已提的跌价准备,待期末一并调整。

【例 5-10】 假设上述甲企业于 2010年 12月 31日全部出售股票 A,实际销售价格 10000元(不考虑相关税费等),该股票原已计提跌价准备 1000元如表 5-10所示。甲企业应编制会计分录如下:

借: 银行存款	10000
短期投资跌价准备	1000
贷: 短期投资——股票 A	10000
投资收益——出售短期股票	1000

## 六、短期投资的划转

短期投资划转为长期投资时,应按成本与市价孰低结转,并按此确定的价值作为长期投资的初始投资成本,初始投资成本与短期投资账面余额的差额,首先冲减短期投资跌价准备,不足冲减的直接计入当期损益。拟处置的长期投资不调整至短期投资,待处置长期投资时再进行处理。

【例 缘园】摇甲企业“短期投资——股票 粤”科目的账面余额 苑园园元,计提跌价损失准备 圆园园元。甲企业计划长期持有 粤企业的股份,圆园园年 员月 猿日,甲企业持有的 粤企业股票的市价为 缘园园元,则甲企业在编制 圆园园年度会计报表时,将该项投资转为长期投资。甲企业应编制会计分录如下:

摇借:长期股权投资——股票 粤	苑园园
短期投资跌价准备	圆园园
投资收益——投资划转损失	员园园
摇贷:短期投资	苑园园

## 第三节 摇长期债权投资

短期投资以外的投资为长期投资,长期投资按照投资性质可以分为长期股权投资和长期债权投资等。

### 一、长期债权投资的概念

长期债权投资按照投资对象,可以分为长期债券投资和其他债权投资两类。长期债券投资是指企业购入国家或其他单位发行期限超过 员年,准备长期持有的债券;其他债权投资是指除了长期债券投资以外属于长期债权性质的投资,如企业将多余资金委托银行贷款而形成的债权性质的投资。

债权投资的特点主要有:

(员) 债权投资只能按约定的利率收取利息,到期收回本金。

(圆) 债权投资可以转让,但在债权债务方约定的期限内一般不能要求债务单位提前偿还本金。

(猿) 债权投资与其他债权一样,存在一定的债权风险。

(源) 投资企业无权参与被投资企业的经营管理。

### 二、长期债权初始投资成本的确定

长期债权投资在取得时,应按初始投资成本计价。长期债权投资取得时的初始投资

成本是指取得长期债权投资时支付的全部价款,包括税金、手续费等相关费用。但实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息,应作为应收项目单独核算,不构成债权投资的初始投资成本。如果实际支付的价款中包含尚未到期的债权利息(如分期付息到期还本债券的未到期利息)构成长期债权初始投资成本,并在长期债权投资中单独核算。

我国《企业会计准则——投资》规定,购入长期债券所发生的税金、手续费等相关费用计入投资成本。当金额较小时,可根据重要性原则于购入时一次性计入当期损益;当金额较大时,应计入初始投资成本,并单独核算,于债券购入后至到期前的期间内,在确认相关债券利息收入时予以摊销,计入投资收益。未摊销的相关费用,在“长期债权投资”科目下设置“债券费用”明细科目单独核算。

### 三、长期债券溢折价的确定

购入长期债券时,有的按债券面值购入,有的按高于或低于债券面值的价格购入。溢价或折价购入是由于债券的名义利率(或票面利率)与实际利率(或市场利率)不同而引起的。当债券票面利率高于市场利率,表明债券发行单位实际支付的利息将高于按市场利率计算的利息,发行单位则在发行时按照高于债券票面价值的价格发行,即溢价发行,对投资者而言则为溢价购入。溢价发行对投资者而言,其溢价是为以后多得利息而事先付出的代价;对于发行单位而言,是为以后多付利息而事先得到的补偿。当债券票面利率低于市场利率,表明债券发行单位实际支付的利息将低于按市场利率计算的利息,发行单位则在发行时按照低于债券票面价值的价格发行,即折价发行,对于购买单位而言,则为折价购入。折价发行对投资者而言,是为今后少得利息而事先得到的补偿;对发行单位而言,是为今后少付利息而事先付出的代价。

长期债券投资溢价或折价按以下公式计算:

$$\text{债券投资溢价或折价} = \text{债券投资成本} - (\text{相关费用} + \text{原应收利息}) - \text{原债券面值}$$

式中,相关费用是指取得债券投资时构成债券初始投资成本的费用;应收利息是指构成债券初始投资成本的债券利息。

溢价或折价购入的债券,其溢价或折价应在债券购入后至到期前的期间内于确认相关债券利息收入时摊销,摊销的方法可以采用直线法,也可以采用实际利率法。直线法是指将债券的溢折价按债券的还款期限(或付息期数)平均分摊的方法。在直线法摊销溢折价时,每期溢折价的摊销数额相等。在实际利率法下,债券投资的每期应计利息收入等于债券的每期期初账面价值乘以实际利率。由于债券的账面价值随着债券溢折价的分摊而减少或增加,因此,所计算出的应计利息收入随之逐期减少或逐期增加。每期利息收入和按票面利率计算的应计利息收入的差额,即为每期溢折价的摊销额。

长期债券投资溢价或折价的摊销,应与确认相关债券利息收入同时进行,以调整各期

的投资收益。当期按债券面值和票面利率计算的应收利息扣除当期摊销的溢价和债券费用,或当期按债券面值和票面利率计算的应收利息与摊销的折价合计扣除摊销的债券费用,确认为当期投资收益。

#### 四、长期债券投资利息的处理

长期债券投资利息应根据不同的情况分别处理:

① 长期债券投资应当按期计提利息,计提的利息按债券面值以及票面利率计算,并计入当期投资的收益(假如不考虑溢价或折价)。

② 持有的一次还本付息的债券投资,应计未收利息于确认投资收益时增加投资的账面价值;分期付息的债券投资,应计未收利息于确认投资收益时作为应收利息单独核算,不增加投资的账面价值。

③ 实际收到的分期付息长期债券投资利息,冲减已计的应收利息;实际收到的一次还本付息债券利息,冲减长期债券投资的账面价值。

#### 五、长期债券投资的核算

为了反映长期债权投资的取得、计息以及投资的收回,企业应设置“长期债权投资”科目,并分别设置“债券投资”和“其他债权投资”明细科目。

① “债券投资”明细科目。企业应在本明细科目下设置如下三级科目进行明细核算:

(1) “面值”三级科目。

(2) “溢折价”三级科目。

(3) “应计利息”三级科目。

(4) “债券费用”三级科目。

② “其他债权投资”明细科目。企业应在本明细科目下设置“本金”和“应计利息”三级科目进行明细核算。

企业无论债券投资是按面值投资,还是按溢价或折价投资,均按债券面值记入“长期债权投资——债券投资”科目的“面值”三级科目,实际投资成本与面值及相关费用的差额,记入“溢折价”三级科目;到期一次还本付息的债券投资的应计利息,应按权责发生制原则按期计提并记入“应计利息”三级科目;债券投资时发生的相关费用可记入“债券费用”三级科目分期摊销,如果购入债券时发生的手续费等相关税费金额较小,也可直接计入当期损益,可不设置“债券费用”三级科目;另外,长期债权投资发生价值减损时,应设置“长期投资减值准备”科目单独核算。

【例 5-10】 甲企业于 2014 年 1 月 1 日购入 2014 年 1 月 1 日发行的 5 年期债券,债券面值 1000 元,票面利率 5%,企业按 1050 元的价格购入 100 张,另支付有关税费 50 元,该债券每年付息一次,最后一年还本并支付最后一期的利息。甲企业计提利息并分别在实

际利率法和直线法下摊销溢价。应编制会计分录如下：

(员) 初始投资时：

摇摇投资成本(愿伊伊元)	愿伊伊元
减：债券面值(愿伊伊元)	愿伊伊元
债券溢价	源元

(圆) 购入债券时：

摇摇借：长期债权投资——债券投资(面值)	愿伊伊元
摇摇摇摇摇摇——债券投资(折价)	源元
摇摇投资收益——长期债券费用摊销	源元
摇摇贷：银行存款	愿伊伊元

(猿) 年度终了计提利息并摊销溢价时：

方法一 按实际利率法摊销溢价(见表 缘原)。

表 缘原

债券溢价折价摊销表(实际利率法)

金额单位：元

计息日期	日期应收利息	利息收入	溢价摊销	未摊销溢价	面值和未摊销溢价之和
	(员) 越面值伊票面利率	(圆) 越上期(缘)伊实际利率	猿越(员)原(圆)	(源) 越上期(漏)原(猿)	(缘) 越上期(缘)原(猿)
愿伊伊元				源元	愿伊伊元
愿伊伊元	怨元	愿缘元	远源元	猿缘元	愿猿缘元
愿伊伊元	怨元	愿源元	苑元	圆元	愿圆元
愿伊伊元	怨元	愿元	苑元	员元	愿元
愿伊伊元	怨元	愿元	愿元	怨元	愿怨元
愿伊伊元	怨元	愿元 <sup>①</sup>	怨元	园	愿元
合计	源元	源元	源元	—	—

摇摇① 尾差在最后一年调整。

实际利率法在计算实际利率时,首先应计算债券的实际利率。如果债券采取分期收取利息、到期一次收回本金的方式,应当根据“债券面值垣债券溢价(或减去债券折价)越债券到期应收本金的贴现值垣各期收取的债券利息的贴现值”,并采用“插入法”计算出债券的实际利率。

根据上述公式,先按 10% 的利率测试:

$$\frac{1000000}{1.1} + \frac{1000000}{1.1^2} + \frac{1000000}{1.1^3} + \frac{1000000}{1.1^4} + \frac{1000000}{1.1^5} + \frac{1000000}{1.1^6} + \frac{1000000}{1.1^7} + \frac{1000000}{1.1^8} + \frac{1000000}{1.1^9} + \frac{1000000}{1.1^{10}} + \frac{1000000}{1.1^{11}} + \frac{1000000}{1.1^{12}} + \frac{1000000}{1.1^{13}} + \frac{1000000}{1.1^{14}} + \frac{1000000}{1.1^{15}} + \frac{1000000}{1.1^{16}} + \frac{1000000}{1.1^{17}} + \frac{1000000}{1.1^{18}} + \frac{1000000}{1.1^{19}} + \frac{1000000}{1.1^{20}} + \frac{1000000}{1.1^{21}} + \frac{1000000}{1.1^{22}} + \frac{1000000}{1.1^{23}} + \frac{1000000}{1.1^{24}} + \frac{1000000}{1.1^{25}} + \frac{1000000}{1.1^{26}} + \frac{1000000}{1.1^{27}} + \frac{1000000}{1.1^{28}} + \frac{1000000}{1.1^{29}} + \frac{1000000}{1.1^{30}} + \frac{1000000}{1.1^{31}} + \frac{1000000}{1.1^{32}} + \frac{1000000}{1.1^{33}} + \frac{1000000}{1.1^{34}} + \frac{1000000}{1.1^{35}} + \frac{1000000}{1.1^{36}} + \frac{1000000}{1.1^{37}} + \frac{1000000}{1.1^{38}} + \frac{1000000}{1.1^{39}} + \frac{1000000}{1.1^{40}} + \frac{1000000}{1.1^{41}} + \frac{1000000}{1.1^{42}} + \frac{1000000}{1.1^{43}} + \frac{1000000}{1.1^{44}} + \frac{1000000}{1.1^{45}} + \frac{1000000}{1.1^{46}} + \frac{1000000}{1.1^{47}} + \frac{1000000}{1.1^{48}} + \frac{1000000}{1.1^{49}} + \frac{1000000}{1.1^{50}} + \frac{1000000}{1.1^{51}} + \frac{1000000}{1.1^{52}} + \frac{1000000}{1.1^{53}} + \frac{1000000}{1.1^{54}} + \frac{1000000}{1.1^{55}} + \frac{1000000}{1.1^{56}} + \frac{1000000}{1.1^{57}} + \frac{1000000}{1.1^{58}} + \frac{1000000}{1.1^{59}} + \frac{1000000}{1.1^{60}} + \frac{1000000}{1.1^{61}} + \frac{1000000}{1.1^{62}} + \frac{1000000}{1.1^{63}} + \frac{1000000}{1.1^{64}} + \frac{1000000}{1.1^{65}} + \frac{1000000}{1.1^{66}} + \frac{1000000}{1.1^{67}} + \frac{1000000}{1.1^{68}} + \frac{1000000}{1.1^{69}} + \frac{1000000}{1.1^{70}} + \frac{1000000}{1.1^{71}} + \frac{1000000}{1.1^{72}} + \frac{1000000}{1.1^{73}} + \frac{1000000}{1.1^{74}} + \frac{1000000}{1.1^{75}} + \frac{1000000}{1.1^{76}} + \frac{1000000}{1.1^{77}} + \frac{1000000}{1.1^{78}} + \frac{1000000}{1.1^{79}} + \frac{1000000}{1.1^{80}} + \frac{1000000}{1.1^{81}} + \frac{1000000}{1.1^{82}} + \frac{1000000}{1.1^{83}} + \frac{1000000}{1.1^{84}} + \frac{1000000}{1.1^{85}} + \frac{1000000}{1.1^{86}} + \frac{1000000}{1.1^{87}} + \frac{1000000}{1.1^{88}} + \frac{1000000}{1.1^{89}} + \frac{1000000}{1.1^{90}} + \frac{1000000}{1.1^{91}} + \frac{1000000}{1.1^{92}} + \frac{1000000}{1.1^{93}} + \frac{1000000}{1.1^{94}} + \frac{1000000}{1.1^{95}} + \frac{1000000}{1.1^{96}} + \frac{1000000}{1.1^{97}} + \frac{1000000}{1.1^{98}} + \frac{1000000}{1.1^{99}} + \frac{1000000}{1.1^{100}}$$

(注: 10% 年期、利率为 10% 的复利现值系数和年金现值系数分别为 0.37689 和 6.14457)

再按 8% 的利率测试:

$$\frac{1000000}{1.08} + \frac{1000000}{1.08^2} + \frac{1000000}{1.08^3} + \frac{1000000}{1.08^4} + \frac{1000000}{1.08^5} + \frac{1000000}{1.08^6} + \frac{1000000}{1.08^7} + \frac{1000000}{1.08^8} + \frac{1000000}{1.08^9} + \frac{1000000}{1.08^{10}} + \frac{1000000}{1.08^{11}} + \frac{1000000}{1.08^{12}} + \frac{1000000}{1.08^{13}} + \frac{1000000}{1.08^{14}} + \frac{1000000}{1.08^{15}} + \frac{1000000}{1.08^{16}} + \frac{1000000}{1.08^{17}} + \frac{1000000}{1.08^{18}} + \frac{1000000}{1.08^{19}} + \frac{1000000}{1.08^{20}} + \frac{1000000}{1.08^{21}} + \frac{1000000}{1.08^{22}} + \frac{1000000}{1.08^{23}} + \frac{1000000}{1.08^{24}} + \frac{1000000}{1.08^{25}} + \frac{1000000}{1.08^{26}} + \frac{1000000}{1.08^{27}} + \frac{1000000}{1.08^{28}} + \frac{1000000}{1.08^{29}} + \frac{1000000}{1.08^{30}} + \frac{1000000}{1.08^{31}} + \frac{1000000}{1.08^{32}} + \frac{1000000}{1.08^{33}} + \frac{1000000}{1.08^{34}} + \frac{1000000}{1.08^{35}} + \frac{1000000}{1.08^{36}} + \frac{1000000}{1.08^{37}} + \frac{1000000}{1.08^{38}} + \frac{1000000}{1.08^{39}} + \frac{1000000}{1.08^{40}} + \frac{1000000}{1.08^{41}} + \frac{1000000}{1.08^{42}} + \frac{1000000}{1.08^{43}} + \frac{1000000}{1.08^{44}} + \frac{1000000}{1.08^{45}} + \frac{1000000}{1.08^{46}} + \frac{1000000}{1.08^{47}} + \frac{1000000}{1.08^{48}} + \frac{1000000}{1.08^{49}} + \frac{1000000}{1.08^{50}} + \frac{1000000}{1.08^{51}} + \frac{1000000}{1.08^{52}} + \frac{1000000}{1.08^{53}} + \frac{1000000}{1.08^{54}} + \frac{1000000}{1.08^{55}} + \frac{1000000}{1.08^{56}} + \frac{1000000}{1.08^{57}} + \frac{1000000}{1.08^{58}} + \frac{1000000}{1.08^{59}} + \frac{1000000}{1.08^{60}} + \frac{1000000}{1.08^{61}} + \frac{1000000}{1.08^{62}} + \frac{1000000}{1.08^{63}} + \frac{1000000}{1.08^{64}} + \frac{1000000}{1.08^{65}} + \frac{1000000}{1.08^{66}} + \frac{1000000}{1.08^{67}} + \frac{1000000}{1.08^{68}} + \frac{1000000}{1.08^{69}} + \frac{1000000}{1.08^{70}} + \frac{1000000}{1.08^{71}} + \frac{1000000}{1.08^{72}} + \frac{1000000}{1.08^{73}} + \frac{1000000}{1.08^{74}} + \frac{1000000}{1.08^{75}} + \frac{1000000}{1.08^{76}} + \frac{1000000}{1.08^{77}} + \frac{1000000}{1.08^{78}} + \frac{1000000}{1.08^{79}} + \frac{1000000}{1.08^{80}} + \frac{1000000}{1.08^{81}} + \frac{1000000}{1.08^{82}} + \frac{1000000}{1.08^{83}} + \frac{1000000}{1.08^{84}} + \frac{1000000}{1.08^{85}} + \frac{1000000}{1.08^{86}} + \frac{1000000}{1.08^{87}} + \frac{1000000}{1.08^{88}} + \frac{1000000}{1.08^{89}} + \frac{1000000}{1.08^{90}} + \frac{1000000}{1.08^{91}} + \frac{1000000}{1.08^{92}} + \frac{1000000}{1.08^{93}} + \frac{1000000}{1.08^{94}} + \frac{1000000}{1.08^{95}} + \frac{1000000}{1.08^{96}} + \frac{1000000}{1.08^{97}} + \frac{1000000}{1.08^{98}} + \frac{1000000}{1.08^{99}} + \frac{1000000}{1.08^{100}}$$

(注: 10% 年期、利率为 8% 的复利现值系数和年金现值系数分别为 0.46319 和 8.24423)

根据插入法计算实际利率:

$$\text{实际利率} = \frac{1000000 \times 10\% - (1000000 \times 0.37689 - 1000000 \times 0.46319)}{1000000 \times (0.37689 - 0.46319)}$$

① 10 年期 1 月 1 日:

摇借: 应收利息	1000000
摇摇贷: 投资收益——债券利息收入	100000
长期债权投资——债券投资(溢价)	100000

② 10 年期 1 月 1 日:

摇借: 应收利息	1000000
摇摇贷: 投资收益——债券利息收入	100000
长期债权投资——债券投资(溢价)	100000

③ 10 年期 1 月 1 日:

摇借: 应收利息	1000000
摇摇贷: 投资收益——债券利息收入	100000
长期债权投资——债券投资(溢价)	100000

④ 10 年期 1 月 1 日:

摇借: 应收利息	1000000
摇摇贷: 投资收益——债券利息收入	100000
长期债权投资——债券投资(溢价)	100000

⑤ 10 年期 1 月 1 日:

摇借: 应收利息	1000000
摇摇贷: 投资收益——债券利息收入	100000
长期债权投资——债券投资(溢价)	100000

方法二: 按直线法摊销溢价(见表 10-10)(会计分录每年相同)。

表 续

债券溢折价摊销表(直线法)

金额单位:元

计息日期	应 收 利 息	利 息 收 入	溢 价 摊 销	未 摊 销 溢 价	面 值 和 未 摊 销 溢 价 之 和
	(员) 越 面 值 伊 票 面 利 率	(圆) 越 员 原 獭	(獭)	(源) 越 上 期 (源 原 獭)	(缘) 越 上 期 (缘 原 獭)
1999年1月1日				源0000	愿0000
1999年12月31日	怨0000	愿0000	愿0000	獭0000	愿0000
2000年12月31日	怨0000	愿0000	愿0000	圆0000	愿0000
2001年12月31日	怨0000	愿0000	愿0000	员0000	愿0000
2002年12月31日	怨0000	愿0000	愿0000	愿0000	愿0000
2003年12月31日	怨0000	愿0000	愿0000	园	愿0000
合 计	源00000	源00000	源0000	一 獭	—

摇摇摇摇: 应收利息

怨0000

摇摇贷: 投资收益——债券利息收入

愿0000

长期债权投资——债券投资(溢价)

愿0000

(源) 各年收到债券利息(除最后一次付息外)时:

摇摇: 银行存款

怨0000

摇摇贷: 应收利息

怨0000

(缘) 到期还本并收到最后一年利息时:

摇摇: 银行存款

愿00000

摇摇贷: 长期债权投资——债券投资(面值)

愿00000

应收利息

怨00000

## 六、其他长期债权投资的核算

其他长期债权投资是指除长期债权投资以外的债权投资,如企业委托银行贷款。

为其他长期债权投资支付的委托手续费,金额较小的,可以于委托时一次计入损益;金额较大的,可以在委托贷款期间于确认利息收入时摊销,计入损益。其他长期债权投资应与长期债券投资相同,按期计提利息,计入损益。

## 七、委托贷款的核算

我国《企业会计制度》仍然将委托贷款视为投资,但在具体核算时又有别于短期投资

和长期债权投资。其核算有如下特点：

(员) 单独设置“委托贷款”科目,并在“委托贷款”科目下设置“本金”、“利息”、“减值准备”等明细科目。“委托贷款”科目的期末余额,即为委托贷款的账面价值。

(圆) 委托贷款按期计提应收利息,增加“委托贷款”科目的账面价值,并确认投资收益(利息收入),计入损益。但是,如果委托贷款应收利息到期未收回的,立即将已确认的利息收入予以冲回,并在备查簿中登记冲回的利息金额。其后,收回已冲减利息收入的利息,冲减委托贷款本金。委托贷款已计的利息不计提坏账准备。

(猿) 期末,检查委托贷款本金的可收回性。如果委托贷款本金的可收回金额低于其本金的,应当计提减值准备,计提的减值准备冲减投资收益。

(源) 在资产负债表中,委托贷款按其长短期性质,分别在“短期投资”或“长期债权投资”项目反映。

【例 缘园】摇甲公司于 圆园园年 苑月 员日委托银行贷款给乙公司 猿园万元,年利率为 远%,贷款期限为 圆年,利息于每季度终了后的 缘日支付。至 圆园园年 员月 猿日,甲公司尚未收到第三季度利息(甲公司于季末计提利息)。甲公司根据乙公司的财务状况预计其本金的可收回金额为 圆园万元。甲公司应编制会计分录如下：

(员) 第三季度计提利息 越猿园伊远%伊猿 伊缘 越缘圆园(元)

摇借：委托贷款——利息	源缘圆
摇摇贷：投资收益——委托贷款利息收入	源缘圆

(圆) 员月 猿日,甲公司未收到利息,冲回已确认的利息：

摇借：投资收益——委托贷款利息收入	源缘圆
摇摇贷：委托贷款——利息	源缘圆

(猿) 第四季度确认利息收入(略)。

(源) 年度终了,计提委托贷款本金减值准备：

摇借：投资收益——委托贷款减值	员园
摇摇贷：委托贷款——减值准备	员园

## 八、长期债权投资的处置

处置长期债权投资时,按所收到的处置收入与长期债权投资账面价值的差额确认为当期投资损益。处置长期债权投资时,应同时结转已计提的减值准备,部分处置某项长期债权投资时,应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本,并按相应比例结转已计提的减值准备。

【例 缘园】摇承[例 缘园],如果该企业于 圆园园年 员月 员日将所持的债券全部出售,共

获价款 1000000 元,此时 2005 年的债券利息尚未支付,企业已在 2005 年年末根据市价变动情况为该债券计提减值准备 200000 元(假设企业采用直线法摊销溢折价)。应编制会计分录如下:

- (员) 出售债券时债券账面价值 1000000 元(原值 1000000 元减溢折价 200000 元)  
 (圆) 出售债券发生的投资收益 200000 元(原值 1000000 元减溢折价 200000 元)  
 (猿) 处置时:

摇借:银行存款	1000000
长期投资减值准备	200000
投资收益——债权出售损失	200000
摇贷:长期债权投资——债券投资(面值)	1000000
——债券投资(溢价)	200000
应收利息	200000

## 第四节 长期股权投资

长期股权投资是指以投资取得股权的方式对其他企业进行的长期投资。长期股权投资通常为长期持有,不准备随时出售的投资。投资企业往往通过所持有的股权对被投资企业进行控制、共同控制,或对被投资企业施加重大影响。它具有投资金额大、投资期限长、能为企业带来较大的利益和风险等特点。

### 一、长期股权投资初始成本的确定

长期股权投资应以取得时的初始投资成本计价。长期股权投资的初始投资成本是指取得长期股权投资时支付的全部价款,或放弃非现金资产的账面价值加减补价,以及支付的税金、手续费等相关费用,不包括为取得长期股权投资所发生的评估、审计、咨询等费用。企业取得长期股权投资时,如果实际支付的价款中包含已宣告而尚未领取的现金股利,应作为应收股利单独核算,不计入长期股权投资的成本。

### 二、长期股权投资的核算

企业的长期股权投资应当根据股权投资的具体情况不同,分别采用成本法或权益法进行会计核算。当企业对投资单位无控制、无共同控制且无重大影响时,应当采用成本法核算;企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的,应当采用权益法核算。通常情况下,企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额的 10% 或 10% 以上,或虽投资不足 10% 但具有重大影响的,应当采用权益法核算。企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额的 10% 以下,或对其投资虽占该单位有表决权资本总额的 10% 或

以上,但不具有重大影响的,应当采用成本法核算。

### (一) 长期股权投资的成本法

成本法是以企业实际投出的金额作为长期股权投资核算的依据,反映在长期股权投资账面上的价值一直是长期股权投资的历史成本。采用成本法核算时,“长期股权投资”科目以取得时的初始投资成本入账,除追加投资、将应分得的现金股利或利润转回投资或收回投资外,“长期股权投资”的账面价值一般应当保持不变。对于被投资单位宣告分派的利润或现金股利,投资企业按应享有的部分作为当期投资收益。

【例 缘缘】摇甲企业于 缘缘年 猿月 缘日购入 匀公司的股份 缘缘万股,实际支付价款 缘缘元,支付的价款中包含已宣告发放而尚未支付的股利 缘元,另支付相关税费 缘元。甲企业购入 匀公司股权的缘缘,并准备长期持有;甲企业于 缘缘年 猿月 缘日收到购入的股利 缘元。甲企业应编制会计分录如下:

#### (员) 初始投资时:

摇借:长期股权投资——匀公司	缘元
应收股利	缘元
摇贷:银行存款	缘元

#### (圆) 收到购入时已宣告发放的股利时:

摇借:银行存款	缘元
摇贷:应收股利	缘元

需要特别注意的是,企业确认的投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累计净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的现金股利或者利润超过数额的部分,应该视为清算性股利,作为初始投资成本的收回,冲减长期股权投资的账面价值。通常投资企业获得投资年度的利润或现金股利、确认投资收益或冲减投资成本的金额,可按以下公式计算:

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资当年被投资单位每股盈余} \times \text{投资企业所持股份} \times \text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(\text{圆})}$$

或

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资当年被投资单位实现的净损益} \times \text{投资企业持股比例} \times \text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(\text{圆})}$$

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \frac{\text{被投资单位分派的利润或现金股利} \times \text{投资企业持股比例} - \text{投资企业投资年度应享有的投资收益}}$$

如果投资企业投资年度应享有的被投资单位分派的利润或现金股利大于投资企业投资年度应享有的投资收益,应按上述公式计算应冲减的投资成本;如果投资企业投资年度应享有的被投资单位分派的利润或现金股利等于或小于投资企业投资年度应享有的投资

收益,则不需要计算冲减投资成本的金额,应分得的利润或现金股利全部确认为当期投资收益。

以后年度投资企业所获得的利润或现金股利确认投资收益或冲减投资成本,可按以下公式计算。

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \left( \begin{array}{l} \text{投资后至本年末止} \\ \text{被投资单位累计分派} \\ \text{的利润或现金股利} \end{array} - \begin{array}{l} \text{投资后至上年末} \\ \text{止被投资单位累} \\ \text{计实现的净损益} \end{array} \right) \times \frac{\text{投资企业持有的比例}}{\text{投资企业原已冲减的投资成本}}$$

$$\text{应确认的投资收益} = \begin{array}{l} \text{投资企业当年获得} \\ \text{的利润或现金股利} \end{array} - \text{应冲减投资成本金额}$$

如果投资后至本年末止被投资单位累计分派的利润或现金股利大于投资后至上年末止被投资单位累计实现的净损益,则按上述公式计算应冲减投资成本的金额;如果投资后至本年末止被投资单位累计分派的利润或现金股利等于或小于投资后至上年末止被投资单位累计实现的净损益,则被投资单位当期分派的利润或现金股利中应由投资企业享有的部分,应于当期确认为投资企业的投资收益。

【例 猿猿】摇 甲企业于 圆园猿年 源月 圆日购入悦公司股份 缘园万股,每股价格 猿元,另支付相关税费 猿元,甲企业购入悦公司股份占悦公司有表决权资本的 猿,并准备长期持有。悦公司于 圆园猿年 缘月 圆日宣告分派 圆园圆年度的现金股利,每股 园元。甲企业应编制会计分录如下:

(员) 计算投资成本:

摇摇成交价	(缘园万股伊猿元) 猿元
加 税费	猿元
摇摇投资成本	猿元

(圆) 购入时:

摇摇:长期股权投资——悦公司	猿元
摇摇贷:银行存款	猿元

(猿) 悦公司宣告分派股利时:

摇摇:应收股利	(缘园万股伊园元) 园元
摇摇贷:长期股权投资——悦公司	园元

注:在我国,当年实现的盈余一般于下一年度一次发放股利。本例中,甲企业于 圆园猿年 源月 圆日购入悦公司股票,悦公司于 缘月 圆日宣告分派 圆园圆年度的现金股利,这部分股利实质上是由投资以前年度的盈余分配得来的,故不作为当期的投资收益,而应当冲减投资成本。

【例 猿猿】摇 假设甲公司于 圆园猿年 源月 缘日宣告以 猿月 员日为基准日,分派每股现

金股利 100000 元。如果悦公司 2014 年度每股盈余 20 元,其他资料如[例 7-1]。甲企业应编制会计分录如下:

(丙) 甲企业 2014 年度所持悦公司股票应享有的每股盈余 =  $\frac{2014 \text{ 年度每股盈余}}{2014 \text{ 年度每股盈余}} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}} = \frac{20}{20} \times \frac{12}{12} = 1 \text{ (元)}$

注:长期股票投资采用成本法核算,应以被投资单位宣告分配的利润或现金股利,确认为当期投资收益。但在本例中,所分派的现金股利超过当年每股盈余,其超过部分视为清算股利,作为投资成本的收回冲减投资成本,而不确认为投资收益。

(圆) 甲公司分派现金股利应冲减的投资成本 =  $\frac{2014 \text{ 年度每股盈余}}{2014 \text{ 年度每股盈余}} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}} = \frac{20}{20} \times \frac{12}{12} = 1 \text{ (元)}$

(猿) 投资收益 =  $\frac{2014 \text{ 年度每股盈余}}{2014 \text{ 年度每股盈余}} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}} = \frac{20}{20} \times \frac{12}{12} = 1 \text{ (元)}$

(源) 悦公司宣告分派股利时:

借: 应收股利——悦公司	(100000 - 100000) 100000
借: 长期股权投资——悦公司	100000
投资收益——股利收入	100000

## (二) 长期股权投资的权益法

长期股权投资的权益法是指长期股权投资按投资成本入账后,长期股权投资的账面价值应随着被投资单位所有者权益的变动而相应调整。采用权益法核算时投资最初以初始投资成本计量。如果投资企业的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间存在差额,应当作为股权投资差额单独核算,并调整初始投资成本。投资后,长期股权投资的账面价值需随着被投资单位所有者权益的变动而调整。因此,长期股权投资采用权益法核算时,在会计上主要解决的问题有:① 股权投资差额的处理。② 投资企业在投资后被投资单位实现净利润或发生净亏损的处理。③ 被投资单位因除净损益以外的其他因素导致所有者权益变动的处理。

股权投资差额的会计处理。股权投资差额是指采用权益法核算长期股权投资时,初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额。股权投资差额应在取得股权时,按照取得股权时被投资单位所有者权益总额计算确定。其计算公式如下:

$$\text{股权投资差额} = \frac{\text{初始投资成本}}{\text{原投资时被投资单位所有者权益}} \times \text{投资持股比例}$$

企业应在“长期股权投资”科目下设置“投资成本”明细科目单独核算股权投资成本的增减变化,并设置“股权投资差额”明细科目单独核算股权投资差额的增减变化,而且按一定的期限平均摊销股权投资差额,计入损益。对于股权投资差额的摊销期限的规定如下:合同规定了投资期限的,按合同规定投资期限摊销;合同没有规定投资期限的,应根据谨慎性原则,初始投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,按不超过 10 年的期限摊销;初始投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,计入资本公积(股权投资差额)。

【例 缘】粤企业于 圆年 月 员日以银行存款 猿元 购买 月企业普通股,占 月企业普通股的 缘,并对 月企业有重大影响。投资时,月企业所有者权益总额为 元。该企业股权投资差额按 年摊销。粤企业编制会计分录如下:

(员) 股权投资差额 越 元

(圆) 投资时:

摇借:长期股权投资——月企业(投资成本) 猿元

摇摇贷:银行存款 猿元

摇借:长期股权投资——月企业(股权投资差额) 元

摇摇贷:长期股权投资——月企业(投资成本) 元

(猿) 每年摊销股权投资差额时:

摇借:投资收益 元

摇摇贷:长期股权投资——月企业(股权投资差额) 元

圆被投资单位实现净损益的会计处理。在采用权益法核算时,被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损均会影响其所有者权益的变动。因此,投资企业长期股权投资的账面价值也需要进行相应的调整,并记入当期投资损益。在具体处理时,企业应在“长期股权投资”科目下设置“损益调整”明细科目,单独核算由于被投资企业实现净损益对投资企业长期股权投资账面价值的调整金额。

(员) 属于被投资单位当年实现的净利润而影响的所有者权益的变动,投资企业应按所持表决权资本比例计算应享有的份额,增加长期股权投资的账面价值,并确认为当期投资收益,借记“长期股权投资——股票投资(损益调整)”或“长期股权投资——其他股权投资(损益调整)”科目,贷记“投资收益”科目。

(圆) 被投资单位宣告分派利润或现金股利等,由于投资企业的长期股权投资已包含应享有被投资单位净资产的份额,而被投资单位分派利润或现金股利必然将使净资产减少。因此,投资企业按持股比例计算的应分得的利润或现金股利,应冲减长期股权投资的账面价值,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资——股票投资(损益调整)”或“长期股权投资——其他股权投资(损益调整)”科目。

(猿) 属于被投资单位当年发生的净亏损而影响的所有者权益的变动,投资企业应按所持表决权资本的比例计算应分担的份额,减少长期股权投资的账面价值,并确认为当期投资损失,借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资——股票投资(损益调整)”或“长期股权投资——其他股权投资(损益调整)”科目。但是投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应以投资账面价值减记至零为限。如果被投资单位以后各期实现净利润,企业应在计算的收益分担额以后,按超过未确认的亏损分担额的金额,恢复投资的账面价值。

【例 2-10】摇东方公司于 2013 年 1 月对甲企业进行投资,占该公司有表决权资本的 30%,并对该公司具有重大影响。2013 年年末,甲企业实现净利润 1000000 元,2014 年 1 月,甲企业宣告向普通股股东分派现金股利 100000 元,2014 年年末,甲企业发生年度亏损 100000 元。东方公司各年编制会计分录如下:

(1) 2013 年年末,按照甲企业实现的净利润计算应享有的份额 300000 元(1000000×30%)元:

摇借:长期股权投资——股票投资(损益调整)	300000
摇摇贷:投资收益——股权投资收益	300000

(2) 2014 年 1 月,公司应收股利 30000 元(100000×30%)元:

摇借:应收股利	30000
摇摇贷:长期股权投资——股票投资(损益调整)	30000

(3) 2014 年年末,按照甲企业发生的亏损计算应分担的份额 100000 元(100000×30%)元:

摇借:投资收益——股权投资损失	100000
摇摇贷:长期股权投资——股票投资(损益调整)	100000

被投资单位因其他因素导致所有者权益变动的会计处理。被投资单位除实现净损益会影响所有者权益变动外,接受捐赠资产价值、外币折算差额等因素也会影响其所有者权益的变动。采用权益法核算时,投资企业的长期股权投资账面价值也应随着被投资单位所有者权益变动而变动,并增加资本公积。具体核算时,投资企业应在“长期股权投资”下设置“股权投资准备”明细科目,单独核算由于被投资单位接受捐赠资产、外币资本折算差额、增资扩股而增加的资本溢价等因素影响所有者权益变动,而引起的投资企业长期股权投资账面价值的增减变化。因被投资单位接受捐赠资产等引起的所有者权益增加时,投资企业应借记“长期股权投资——股票投资(股权投资准备)”或“长期股权投资——其他股权投资(股权投资准备)科目”,贷记“资本公积”科目。

### 三、成本法与权益法的转换

#### (一) 权益法转为成本法

投资企业对被投资单位的持股比例下降,或其他原因对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时,应中止采用权益法,改按成本法核算。投资企业应在中止采用权益法时,按长期股权投资的账面价值作为新的投资成本,与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目,不作任何处理。其后,被投资单位宣告分派利润或现金股利时,属于已计入长期股权投资账面价值的部分,作为新的投资成本的收回,冲减投资成本。



外股数的  $\frac{1}{3}$ , 另支付  $10000$  元相关税费。至此, 持股比例达  $\frac{1}{3}$ , 改用权益法核算此项投资。如果  $2010$  年  $1$  月  $1$  日公司所有者权益合计为  $1000000$  元,  $2010$  年度实现的净利润为  $100000$  元,  $2011$  年度实现的净利润为  $100000$  元。粤企业和月公司的所得税税率均为  $25\%$ 。股权投资差额按  $5$  年摊销。粤企业应编制会计分录如下:

(员)  $2010$  年  $1$  月  $1$  日投资时:

摇借: 长期股权投资——月公司 (  $\frac{1000000}{3} + 10000$  )  $333333.33$   
 摇摇贷: 银行存款  $333333.33$

(圆)  $2010$  年宣告分派股利:

摇借: 应收股利  $100000$   
 摇摇贷: 长期股权投资——月公司  $100000$

(猿)  $2011$  年  $1$  月  $1$  日再次投资时:

第一 对原按成本法核算的对月公司投资采用追溯调整法, 调整原投资的账面价值。

$2010$  年投资时产生的股权投资差额  $\frac{1000000}{3} + 10000 - 1000000 \times \frac{1}{3}$  (  $333333.33 - 333333.33$  ) 元)

$2010$  年应摊销股权投资差额  $\frac{333333.33 - 333333.33}{5}$  (  $0$  ) 元)

$2010$  年应确认的投资收益  $100000 \times \frac{1}{3}$  (  $33333.33$  ) 元)

成本法改为权益法的累积影响数  $33333.33 - 0 = 33333.33$  (  $33333.33$  ) 元)

摇借: 长期股权投资——月公司(投资成本) (  $\frac{1000000}{3} + 10000 + 33333.33$  )  $333333.33$   
 ——月公司(股权投资差额) (  $333333.33 - 333333.33$  )  $0$   
 ——月公司(损益调整)  $33333.33$   
 摇摇贷: 长期股权投资——月公司 (  $\frac{1000000}{3} + 10000$  )  $333333.33$   
 利润分配——未分配利润  $33333.33$

第二 追加投资。

摇借: 长期股权投资——月公司(投资成本) (  $1000000 + 10000$  )  $1010000$   
 摇摇贷: 银行存款  $1010000$

(源) 计算再次投资的股权投资差额:

成本法改为权益法时初始投资成本  $1000000 + 10000 + 1000000 \times \frac{1}{3}$

$1333333.33$  (  $1333333.33$  ) 元)

摇借: 长期股权投资——月公司(投资成本)  $1333333.33$   
 摇摇贷: 长期股权投资——月公司(损益调整)  $1333333.33$

股权投资差额  $1333333.33 - 1000000 - 1000000 \times \frac{1}{3} = 333333.33$  (  $333333.33$  ) 元)

$333333.33 - 333333.33 = 0$  (  $0$  ) 元)

摇借：长期股权投资——月公司(股权投资差额) 边源原元

摇摇贷：长期股权投资——月公司(投资成本) 边源原元

成本法改为权益法时新的投资成本为  $\frac{\text{员缘缘元}}{\text{源元}} \times \frac{\text{源元}}{\text{源元}} = \text{员缘元}$  元,即为“长期股权投资——月公司(投资成本)”科目的账面余额。

粤企业应享有月公司所有者权益份额为  $\frac{\text{员缘缘元}}{\text{源元}} \times (\text{源元} - \text{源元}) = \text{缘元}$  元,即新的投资成本等于粤企业应享有月公司所有者权益份额。

股权投资差额按  $\frac{\text{员元}}{\text{源年}}$  摊销,由于  $\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$  已经摊销了  $\frac{\text{员元}}{\text{源年}}$ ,原股权投资差额尚可摊销年限为  $\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$ ,追加投资时产生的股权投资差额按  $\frac{\text{员元}}{\text{源年}}$  摊销。

$\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$  应摊销额  $\frac{\text{源元}}{\text{源年}} - \frac{\text{员元}}{\text{源年}} = \frac{\text{缘元}}{\text{源年}}$  (元)

摇借：投资收益——股权投资差额摊销 缘元

摇摇贷：长期股权投资——月公司(股权投资差额) 缘元

(缘) 计算  $\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$  应享有的投资收益：

$\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$  应享有的投资收益  $\frac{\text{缘元}}{\text{源年}} \times \frac{\text{源元}}{\text{源元}} = \frac{\text{缘元}}{\text{源年}}$  (元)

摇借：长期股权投资——月公司(损益调整) 缘元

摇摇贷：投资收益——股权投资收益 缘元

$\frac{\text{源元}}{\text{源年}}$   $\frac{\text{员元}}{\text{源月}}$  猿日,长期股权投资的账面价值  $\frac{\text{缘元}}{\text{源元}} \times \frac{\text{源元}}{\text{源元}} = \frac{\text{缘元}}{\text{源元}}$  (元)  $\frac{\text{缘元}}{\text{源元}} \times \frac{\text{源元}}{\text{源元}} = \frac{\text{缘元}}{\text{源元}}$  (元)  $\frac{\text{缘元}}{\text{源元}} \times \frac{\text{源元}}{\text{源元}} = \frac{\text{缘元}}{\text{源元}}$  (元)。

## 第五节 摇长期投资减值

### 一、计提减值准备的条件及判断标准

企业持有的长期股权或债权投资作为一项资产,与其他资产一样,应能为企业带来未来的经济利益。当一项长期投资不能再为企业带来经济利益时,或者一项长期投资预计未来收回的价值低于原投资成本或账面价值时,则长期投资不能再保持原来的账面价值,而应将预计低于投资账面价值的部分确认为一项资产损失,以避免高估资产。企业应当定期或者至少于每年年度终了,对长期投资逐项进行检查,如果由于市价持续下跌或被投资单位经营状况恶化等原因导致其可收回金额低于账面价值的,应当计提长期投资减值准备。

企业持有的长期股权或债权投资,有的有市价,有的没有市价。对持有的长期投资是否计提减值准备,可以根据下列迹象判断:

员、有市价的长期投资。有市价的长期投资是否应当计提减值准备,可以根据下列迹

象判断：

- (员) 市价持续 圆年低于账面价值。
- (圆) 该项投资暂停交易 员年或 员年以上。
- (猿) 被投资单位当年发生严重亏损。
- (源) 被投资单位持续 圆年发生亏损。
- (缘) 被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。

圆援无市价的长期投资。无市价的长期投资是否应当计提减值准备,可以根据下列迹象判断：

(员) 影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化,如税收、贸易等法规的颁布或修订,可能导致被投资单位出现巨额亏损。

(圆) 被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,从而导致被投资单位的财务状况发生严重恶化。

(猿) 被投资单位所在行业的生产技术或竞争者数量等发生变化,被投资单位已失去竞争能力,从而导致财务状况发生严重恶化,如进行清理、整顿、清算等。

(源) 有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

## 二、长期投资减值的核算

长期投资的减值可以分为暂时性减值和永久性减值,暂时性减值是由于被投资单位暂时的财务状况不佳,或由于市价发生暂时下跌所产生的减值;永久性减值是在可预计的未来不可能恢复的长期投资减损。无论是暂时性还是永久性的价值减损,均将其减值直接计入当期损益。企业应设置“长期投资减值准备”科目单独核算提取的长期投资减值准备,该科目是“长期股权投资”和“长期债权投资”科目的备抵科目,需在资产负债表上单独列示。

在会计核算时,期末长期投资可收回金额低于账面价值的差额,借记“投资收益”科目,贷记“长期投资减值准备”科目,如果已计提减值准备的长期投资的价值又得以恢复,应在已计提的减值准备内转回,借记“长期投资减值准备”科目,贷记“投资收益”科目。

【例 缘猿】粤企业于 圆园园年 员月 员日以 缘园园元购买 月企业股份 愿园股,占其股权的 圆缘,并按权益法核算。圆园园年 员月,由于 月公司出现严重亏损,使其股票价格下跌为每股 猿元。圆园园年 愿月,由于 月公司业绩好转,其股份又回升至每股 缘元。粤企业应编制会计分录如下：

(员) 圆园园年 员月,月公司出现严重亏损时,粤企业应提取投资减值准备：

摇借：投资收益——计提的长期投资减值准备

圆园园元

摇摇贷：长期投资减值准备——月企业

圆园园元

(圆) 2015年 1月,粤企业长期股权投资的价值又回升时:

借:长期投资减值准备——月企业

贷:投资收益

借:投资收益——计提的长期投资减值准备

贷:长期投资减值准备

## 复习思考题

1. 短期投资的目的是什么?短期投资有何特征?

2. 简述短期投资的取得以及投资收益的会计处理方法。

3. 短期投资期末有哪几种计价方法?你认为哪一种计价方法比较合理?为什么?

4. 何谓债权性证券?何谓权益性证券?何谓混合性证券?

5. 长期投资有哪几种类型?

6. 长期债券投资溢折价的摊销方法有几种?它们各有何优缺点?

7. 长期股票投资核算的成本法有何特点?

8. 长期股票投资核算的权益法有何特点?

## 练习习题

1. 2015年 1月 1日购入兴安公司普通股股票 1000股作为短期投资,该股票每股面值 1元,每股购入价 1.5元,成交时支付佣金 20元、印花税 10元、手续费 10元。兴安公司于 2015年 1月 10日宣布分派股利,分派股利的公告规定按 1月 10日收市时登记的股东名册,于 1月 15日至 1月 20日每股分派现金股利 0.5元。

要求:如果山海公司在 1月 20日出售了 1月 1日购入的兴安公司的普通股 1000股,出售得款 1500元,试编制购入时和出售时的会计分录。

2. 2015年 1月 1日以每张 1.5元的价格购入乙公司 2015年 1月 1日发行的债券 1000张作为短期投资,每张债券面值为 1元,年利率 10%,每年 1月 1日付息一次。成交时另付经纪人佣金 100元,2015年 1月 1日出售 1000张,共获价款 1100元,2015年 1月 1日出售 1000张,共获价款 1100元。

要求:编制 2015年 1月 1日至 2015年 1月 1日所有有关债券投资的会计分录。

3. 某企业购入债券的情况如下:

(1) 溢价购入天安公司发行的债券,面值为 10000元,购入价格为 10500元,另支付有关税费 500元,债券的偿还期为 5年,年利率为 10%。

(2) 某企业折价购入广安公司发行的债券,面值为 10000元,实际购入价格为 9500元,另支付有关税费 500元,偿还期 5年,年利率为 10%。

要求 编制购入债券、每期结账及债券到期时的会计分录(债券摊销采用直线法)。

源某公司于 2015 年 9 月 1 日购入粤公司于同年 8 月 1 日发行的公司债券 200 000 元作为长期投资,价款 205 000 元(包括利息),该债券年利率 6%,每年 8 月 1 日及 2 月 1 日各计息一次,将于 2017 年 9 月 1 日到期。2016 年 8 月 1 日,该公司将上述债券出售,债券售价为 200 000 元,款项存入银行。

要求 编制 2015 年和 2016 年与债券有关的会计分录,以及 2016 年出售时的会计分录(债券摊销采用直线法)。

缘某公司长期股权投资的情况如下:

(员) 购买时代公司发行的 200 000 股普通股的 1000 股,每股售价 5 元,另外在购买时发生 200 元的费用,款项已通过银行支付。

(圆) 从证券交易所购入斯隆公司的普通股 500 000 股,每股价格 3 元,其中含有已宣告发放的股利每股 0.5 元,另支付交易费用 5000 元,款项已通过银行支付。

(猿) 收到上述时代公司发放的股利 5000 元和斯隆公司已宣告发放的股利 250 000 元。

要求 根据上述业务编制会计分录(采用成本法核算)。

源某公司长期股权投资股票的情况如下:

(员) 投资 200 000 元购入华润公司的普通股 200 000 股,从而拥有了该公司 2% 的权益。

(圆) 本年度末华润公司的报告净收益为 500 000 元,按报告净收益 2% 调整该公司的长期投资账户。

(猿) 实际收到华润公司发放的股利 10 000 元。

要求 根据上述业务编制会计分录。

苑某企业对外投资的情况如下:

(员) 以 1 台设备向另一个企业投资,投资转出的设备账面原值为 500 000 元,已提折旧 200 000 元,经评估确认该台设备的评估确认价值为 300 000 元。

(圆) 该企业为扩大产量,将多余的一批原材料向其他企业投资,该批原材料的实际成本为 500 000 元,经评估确认该批原材料的价值为 300 000 元,以这批原材料对外投资时按税法规定应交增值税额为 50 000 元。

(猿) 企业收到其他投资分得的利润 500 000 元,采用成本法核算。

(源) 企业收到其他投资分得的利润 500 000 元(按持股比例计算权益增加 200 000 元),采用权益法核算。

(缘) 企业收回投资,其中设备 1 台,账面原值 500 000 元,已提折旧 200 000 元,原投出资产数额 300 000 元。

(远) 企业收回货币资金投资 300 000 元,收回投资的价值比账面价值多 200 000 元。

要求 根据上述业务编制会计分录。

## 第六章 摇摇固定资产

### 第一节 摇摇固定资产概述

#### 一、固定资产的概念及特征

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：

(员) 企业持有固定资产的目的,是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理的需要,而不是用于出售。它与库存商品等流动资产的持有目的有明显区别。

(圆) 企业使用固定资产的期限较长,使用年限一般超过 员年,并且在使用过程中保持原来的物质形态不变。因此,企业为购建固定资产所发生的支出属于资本性支出而不是收益性支出。

(猿) 企业的固定资产单位价值较高,其价值在使用过程中随实物的磨损而逐步转移到成本费用中去,并从收入中得到补偿。

一项资产是否属于固定资产,要从两方面加以确认。首先,需要符合固定资产的定义;其次,需要符合固定资产的确认条件,即,该固定资产包含的经济利益很可能流入企业,该固定资产的成本能够可靠地计量。判断某项固定资产包含的经济利益是否很可能流入企业,主要标准是与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业。其中,与固定资产所有权相关的风险是指由于经营情况变化造成的相关利益的变动,以及由于资产闲置、技术陈旧等原因造成的损失;与固定资产所有权相关的报酬是指在固定资产使用寿命内直接使用该资产而获得的收入,以及处置该资产所实现的利益等。只要同时满足上述确认条件,企业就可以对固定资产加以确认,否则,不应加以确认。

#### 二、固定资产的分类

企业的固定资产种类繁多、用途各异,在经营活动中起着不同的作用。对固定资产进行合理的分类,有利于加强对固定资产的核算和管理。固定资产的分类方法主要有以下几种：

##### (一) 按固定资产的经济用途分类

员 生产经营用固定资产。它是指直接参与企业生产经营过程或直接为生产经营服务的各类固定资产,如生产经营用的房屋、机器、设备、工具等。

属于非生产经营用固定资产。它是指那些与企业生产经营活动无直接关系,用于非生产经营方面的各种固定资产,如食堂、职工宿舍等职工福利方面的房屋、设备等。

对固定资产按经济用途分类有利于掌握企业固定资产的构成和分布情况,借以考核和分析企业固定资产的利用情况,促使企业更合理地配备固定资产,充分发挥其效用。

### (二) 按固定资产的所有权分类

属于自有固定资产。它是指企业拥有所有权的固定资产。

属于租入固定资产。它是指企业采用租赁的方式从其他单位租入的固定资产。租赁的方式可分为经营租赁和融资租赁。不论是哪种租赁方式,在承租期间,出租人仍拥有租入固定资产的所有权,因而租入固定资产与自有固定资产在所有权的归属上有明显不同。但在融资租赁方式下,与融资租赁固定资产所有权相关的全部风险和报酬已转移给承租人,根据实质重于形式原则,承租人应将融资租入固定资产视同自有固定资产进行核算。

### (三) 按固定资产的使用情况分类

属于使用中的固定资产。它是指正在使用中的经营性和非经营性固定资产,包括在使用、租出和内部替换使用的固定资产,因季节性经营和修理等原因暂时停止使用的固定资产也属于企业使用中的固定资产。

属于未使用固定资产。它是指已完工或已购建的尚未交付使用的新增固定资产以及因进行改建、扩建等原因暂停使用的固定资产等。

属于不需用固定资产。它是指本企业多余或不适用,需要调配处理的各种固定资产。

这种分类有利于反映企业固定资产的使用情况,便于分析固定资产利用效率,促使企业合理使用固定资产,也便于企业合理计提固定资产折旧。

在实际工作中,企业经常结合上述三种分类方式进行综合分类,一般分为生产经营用固定资产、非生产经营用固定资产、租出固定资产、不需用固定资产、未使用固定资产、融资租入固定资产和土地等七大类。

## 三、固定资产的计价

### (一) 固定资产的计价基础

属于按原始价值计价。原始价值亦称历史成本或原值,是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。按这种计价方法确定的价值,均是实际发生并有支付凭据的支出,具有客观性和可验证性。因此,这种计价基础是我国会计实务对固定资产计价的基本标准。

属于按重置完全价值计价。重置完全价值也称现时重置成本,是指在现时的生产技术条件下重新购建同样的固定资产所需要的全部支出。按现时重置成本计价,虽然可以较真实地反映固定资产的现时价值,但也带来了一系列的其他问题,会计实务操作也比较复杂。因此,仅在无法确定固定资产历史成本的情况下使用这种方法,或在对财务报告进行

补充、附注说明时采用。

**獐**按净值计价。固定资产净值也称折余价值,是指固定资产原始价值或重置完全价值减去已提折旧后的净额。它可以反映企业实际占用在固定资产方面的资金数额和固定资产新旧程度,主要用于计算固定资产盘盈、盘亏、毁损等的溢余或损失。

在对固定资产核算时,企业应设置“固定资产”科目和“累计折旧”科目。“固定资产”科目用来核算企业固定资产原值的增减变化,“累计折旧”科目用来核算企业固定资产累计折旧的增减变化,“固定资产”科目期末余额与“累计折旧”科目期末余额的差额反映企业固定资产的净值。

## (二) 固定资产价值的构成

根据实际成本原则,固定资产的价值应包括企业为购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理和必要的支出,既包括直接发生的支出,如购置固定资产的价款、运杂费、包装费、进口关税、运输和保险费用和安装成本等;也包括间接发生的支出,如应分摊的借款利息、外币借款汇兑差额等。

固定资产来源渠道不同,其价值构成的具体内容也各不相同:

**獐**外购固定资产。其入账价值包括买价、增值税额(实行增值税转型试点的企业除外)、进口关税等相关税费,以及为使固定资产达到预定可使用状态前发生的可直接归属于该资产的其他支出,如场地整理费、运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。外购固定资产分为需要安装的固定资产和不需要安装的固定资产。

**獐**自行建造的固定资产。按建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出作为入账价值。

**獐**接受投资取得的固定资产。按投资各方确认的价值作为入账价值。

**獐**融资租入的固定资产。按租赁开始日租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者,作为入账价值。其中,最低租赁付款额是指在租赁期内,承租人应支付或可能被要求支付的各种款项,加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。但是,如果该项租赁资产占企业资产总额的比例不大(等于或低于獐獐),承租人在租赁开始日也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。

**獐**改扩建的固定资产。在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的,按原固定资产的账面价值,加上由于改建、扩建而使该项固定资产达到预定可使用状态前发生的支出,减去改建、扩建过程中发生的变价收入作为入账价值。

**獐**接受捐赠的固定资产。应根据具体情况确定其入账价值:

(员) 如果捐赠方提供了有关凭据,应按凭据上标注的金额加上应支付的相关税费作为入账价值。

(圆) 如果捐赠方没有提供有关凭据的,则应根据同类或类似固定资产是否存在活跃市场来确定其入账价值。如果存在活跃市场,应按同类或类似固定资产的市场价格估计

的金额,加上相关的税费作为入账价值;否则,应按该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量的现值作为入账价值。

(狗)如受赠的是旧的固定资产,则应按以上方法确认的价值减去按该项固定资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为入账价值。

猿援盘盈的固定资产。如果同类或类似固定资产存在活跃市场的,按同类或类似固定资产的市场价格,减去按该项固定资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为入账价值;如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的,按该项固定资产的预计未来现金流量现值,作为入账价值。

愿经批准无偿调入的固定资产。按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用作为入账价值。

上述固定资产的入账价值中,还应当包括企业为取得固定资产而缴纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关费用。企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件,与所购置的计算机硬件一并作为固定资产管理。

### (三) 固定资产的期末计价

固定资产因发生损坏、技术陈旧或其他经济原因,导致其可收回金额低于其账面净值,这种情况称为固定资产价值减值。对于已经发生的固定资产价值减值如果不予确认,必将导致虚夸资产价值、虚增利润,这既不符合客观性原则,也有悖于谨慎性原则。

根据我国《企业会计制度》规定,企业应当在期末或者至少在每年年度终了时对固定资产逐项进行检查,如果由于市价持续下跌,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值,应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。固定资产减值准备应按单项资产计提。

如果企业的固定资产实质上已经发生了减值,应当计提减值准备。但是,当存在下列情况之一时,应当按照该项固定资产的账面价值全额计提减值准备:

(员)长期闲置不用,在可预见的未来不会再使用,且已无转让价值的固定资产。

(圆)由于技术进步等原因,已不可使用的固定资产。

(猿)虽然固定资产尚可使用,但使用后产生大量不合格品的固定资产。

(源)已遭毁损,以致不再具有使用价值和转让价值的固定资产。

(缘)其他实质上已经不能再给企业带来经济效益的固定资产。

(远)企业对已全额计提减值准备的固定资产不应再计提折旧。

企业应设置“固定资产减值准备”科目用来核算企业提取的固定资产减值准备,该科目是“固定资产”科目的备抵科目。企业发生固定资产减值时,借记“营业外支出”科目,贷记本科目;如已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复,应在原已提减值准备的范围内转回,借记本科目,贷记“营业外支出”科目。在资产负债表中,固定资产减值准备应当作为固定资产净值的减项反映。

## 第二节 摇固定资产取得

企业一般通过购置、自行建造、接受投资、融资租入、接受捐赠等渠道取得固定资产。根据固定资产的取得渠道不同,企业应当分别进行会计处理。

为了核算固定资产取得的业务,在会计上应设置“固定资产”和“在建工程”两个科目。“固定资产”科目用来核算企业固定资产原值增减变化情况,其借方登记取得的固定资产原值,贷方登记减少的固定资产原值,期末余额在借方,反映现有固定资产的原值。为了反映固定资产的详细情况,企业应设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”,按固定资产的类别、使用部门和每项固定资产进行明细核算;“在建工程”科目用来核算企业进行基建工程、安装工程、技术改造工程、大修理工程等发生的实际支出,包括需要安装设备的价值。企业购入不需安装的固定资产、为生产准备的工具器具及发生的不属于工程支出的费用,不通过“在建工程”科目核算。“在建工程”科目应当设置“建筑工程”、“安装工程”、“在安装设备”、“技术改造工程”、“大修理工程”、“其他支出”等明细科目。工程项目较多且工程支出较大的企业,应当按照工程项目的性质分项核算。

### 一、购入固定资产的核算

企业购入的固定资产,有的需要经过比较复杂的安装、调试和试运行过程才能在生产经营中使用,称为需要安装的固定资产;有的则不需要经过安装工程,购入后即可交付使用,或者安装过程比较简单,不需要花费多少安装费用,称为不需安装的固定资产。对购入不需安装的固定资产,在购入时应将所发生的全部支出直接记入“固定资产”科目;对购入需要安装的固定资产,应先记入“在建工程”科目,待安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目。

【例 2-1】摇某企业购入一台不需要安装的设备,发票价格为 20000 元,增值税额 3400 元,支付运费 500 元,款项已全部付清。编制会计分录如下:

摇借:固定资产	20500
摇摇贷:银行存款	20500

【例 2-2】摇某工厂购入一台需要安装的设备,发票价格为 50000 元,增值税额 8500 元,运杂费 500 元,安装时领用原材料 2000 元,购进该批材料时支付的增值税额为 340 元,支付工资 5000 元。编制会计分录如下:

(员) 购入该项设备时:

摇借:在建工程	50500
摇摇贷:银行存款	50500

(圆) 发生安装费用时：

摇借：在建工程	猿猿猿元
摇摇贷：原材料	圆元
应交税金——应交增值税(进项税额转出)	猿元
应付工资	员元

(猿) 该项设备安装完成交付使用时：

摇借：固定资产	猿猿猿元
摇摇贷：在建工程	猿猿猿元

## 二、自行建造固定资产的核算

除购固定资产外，企业还经常根据生产经营的特殊需要利用自有的人力、物力条件自行建造固定资产。自行建造的固定资产在尚未交付使用前，被称为在建工程。在建工程按其实施的方式不同可分为自营工程和出包工程两种。企业的自营工程，应当按照直接材料、直接工资、直接机械施工费等计量；采用出包工程方式的企业，按照应支付的工程价款等计量。工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出，应计入在建工程的成本。

企业购入的准备用于工程建设的各种物资，须单独设置“工程物资”科目进行核算，该科目下设“专用材料”、“专用设备”、“预付大型设备款”、“为生产准备的工具及器具”四个明细科目。企业购入为工程准备的物资，应按实际成本和专用发票上注明的增值税额，借记“工程物资”科目(专用材料、专用设备)，贷记“银行存款”等科目。企业购置大型设备而预付款时，借记“工程物资”科目(预付大型设备款)，贷记“银行存款”科目。工程完工，将为生产准备的工具及器具交付生产使用时，应按实际成本，借记“低值易耗品”科目，贷记“工程物资”科目(为生产准备的工具及器具)。盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本；工程已经完工的，计入营业外收支。

### (一) 自营工程

【例 2-10】摇企业购入工程材料，对方发票价格为 猿元，进项税额为 圆元，企业用银行存款支付，企业实际领用工程材料 猿元，并领用企业生产用原材料 员元(该批原材料进项税额为 员元)，领用企业产成品 员元(假定该产品计税价格为 员元)；支付自营工程工人工资 猿元，并计算应提福利费。工程完工前，盘点工程物资，盘亏 员元；工程完工，办理竣工决算，交付使用，工程成本为 猿元。编制会计分录如下：

(员) 购入工程材料时：

摇摇借：工程物资——专用材料  
摇摇贷：银行存款

(圆) 领用工程材料时：

摇摇借：在建工程——自营工程  
摇摇贷：工程物资——专用材料

(猿) 领用生产用原材料时：

摇摇借：在建工程——自营工程  
摇摇贷：原材料  
          应交税金——应交增值税(进项税额转出)

(源) 领用企业产成品时：

摇摇借：在建工程——自营工程  
摇摇贷：产成品  
          应交税金——应交增值税(销项税额)

注 这里的销项税额是以产成品的计税价格来计算,而不是按成本价计算的。

(缘) 支付工程人员工资时：

摇摇借：在建工程——自营工程  
摇摇贷：应付工资  
          应付福利费

注 这里的应付福利费是按自营工程人员工资的 员豫 计提的。

(远) 工程物资盘亏时：

摇摇借：在建工程——自营工程  
摇摇贷：工程物资——专用材料

(苑) 工程竣工决算、交付使用时：

摇摇借：固定资产  
摇摇贷：在建工程——自营工程

(二) 出包工程

企业采用出包工程方式建造的固定资产,应按照支付的工程价款等计量,其工程的具体支出在承包单位核算。在这种方式下,“在建工程”科目实际上已成为企业与承包单位的结算科目,企业将与承包单位结算的工程价款作为工程成本,通过“在建工程”科目核算。

【例 远】 摇摇某公司以出包方式建造仓库一座,预付工程款 圆缘园元,工程完工决算,

根据竣工工程决算表,需补付工程价款 1000000 元。编制会计分录如下:

(员) 预付工程款时:

摇摇借:在建工程——仓库	1000000
摇摇贷:银行存款	1000000

(圆) 补付工程价款时:

摇摇借:在建工程——仓库	1000000
摇摇贷:银行存款	1000000

(猿) 根据竣工工程决算表,结转工程成本时:

摇摇借:固定资产——仓库	1000000
摇摇贷:在建工程——仓库	1000000

企业应当定期或者至少于每年年度终了,对在建工程进行全面检查,如果有证据表明在建工程已经发生了减值,存在下列一项或若干项情况的,应当计提减值准备:

(员) 长期停建并且预计在未来 1 年内不会重新开工的在建工程。

(圆) 所建项目无论在性能上,还是在技术上已经落后,并且给企业带来的经济利益具有很大的不确定性。

(猿) 其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。

企业发生在在建工程减值时,借记“营业外支出——计提的在建工程减值准备”科目,贷记“在建工程减值准备”科目,如已计提减值准备的在建工程价值又得以恢复,应在原已提减值准备的范围内转回,借记“在建工程减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的在建工程减值准备”科目。“在建工程减值准备”科目是“在建工程”的备抵科目。

### 三、投资者投入固定资产的核算

投资者投入的固定资产,要按投资各方确认的价值,增加固定资产,同时要反映投资者投资的增加。

【例 2-20】粤企业收到月企业投入的固定资产一台,月企业记录的该固定资产原值为 100 万元,已提折旧 20 万元,粤月两企业同意按固定资产净值确认投资额。接受投资时,编制会计分录如下:

摇摇借:固定资产	800000
摇摇贷:实收资本	800000

### 四、租赁固定资产的核算

租赁是指在约定的期间内,出租人将资产使用权让与承租人以获取租金的协议。按

其性质和形式的不同,租赁可分为融资租赁和经营租赁两种,其中,融资租赁是指实质上转移了与固定资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁;经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。

### (一) 经营租赁

经营租赁主要用于解决企业对某些大型通用设备、专用设备一次性使用或临时短期使用的需要。承租企业不需长期使用和拥有租赁资产的所有权,租赁期限较短,在一定条件下,承租人可以提前解约退还设备或改租更先进的设备;租赁期满,承租企业必须将租赁资产退还给出租人。在经营租赁方式下,与租赁固定资产相关的风险和报酬仍归属于出租人,并未转移给承租企业。因而,承租企业不能将租入的固定资产确认为本企业资产;承租企业支付租金,应在租赁期内一次性或分期摊销计入各会计期间的损益;企业为经营租赁固定资产发生的维修支出应按实际发生额计入当期损益;经营租赁固定资产发生的改良支出,应记入“待摊费用”科目或“长期待摊费用”科目,并在租赁期限与改良工程耐用期限两者孰短的期限内平均摊销,计入各期损益。

【例 2010】某企业以经营租赁方式租入设备一台供生产使用,租赁合同规定租期为 1 年,租金总额为 120000 元,于租赁开始日一次付清。编制会计分录如下:

#### (1) 租赁开始日预付租金:

借:待摊费用	120000
贷:银行存款	120000

#### (2) 各期摊销时[每期应摊销租金为 10000 元]:

借:制造费用	10000
贷:待摊费用	10000

### (二) 融资租赁

与经营租赁相比,融资租赁的主要特点有:① 租赁期占租赁固定资产使用年限的大部分,租赁期较长。② 租约通常不能被取消。③ 承租人支付的租金包括了设备的价款、租赁费和借款利息。这可以保证出租人回收其资本支出并另加一笔投资收益。④ 租赁期满,承租人有优先选择廉价购买租赁资产的权利。也就是说,在这种租赁方式下,尽管租赁固定资产所有权仍由出租人拥有,但与租赁固定资产有关的主要风险和报酬已转移给承租人。因此,承租人应将融资租入固定资产作为本企业固定资产计价入账,并同时确认相应的负债。

为区别企业其他自有固定资产,企业应在“固定资产”科目下单独设置“融资租入固定资产”明细科目,对融资租入固定资产的增减变化进行核算。在租赁开始日,企业应按租赁固定资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入固定资产的入账价值,借记“固定资产”科目,按最低租赁付款额,贷记“长期应付款”科目,按其差额,

借记“未确认融资费用”等科目,在租赁期间,企业对租入固定资产计提折旧,并按合理的方法分摊未确认融资费用,分摊时,借记“财务费用”科目,贷记“未确认融资费用”科目;租赁期满,如果将设备所有权转归承租企业,应将固定资产从“融资租入固定资产”明细科目转入自有固定资产的有关明细科目。

如果该项租赁固定资产占企业固定资产总额的比例等于或小于 30% 的,为简化核算,在租赁开始日,企业也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。这时,企业应按最低租赁付款额,借记“固定资产”科目,贷记“长期应付款”科目。

【例 20-10】 某企业采用融资租赁方式租入大型设备一台用于生产,按租赁协议确定的租赁价款为 1000000 元,租赁价款分 5 年等额支付。该生产线的折旧年限为 5 年,采用直线法计提折旧(不考虑净残值),租赁期满,该设备的所有权转归承租企业拥有。该租赁资产占全部固定资产总额的 30%。编制会计分录如下:

(1) 租入生产线时:

摇借:固定资产——融资租入固定资产	1000000
摇摇贷:长期应付款——应付融资租赁款	1000000

(2) 每期支付融资租赁费时:

摇借:长期应付款——应付融资租赁款	200000
摇摇贷:银行存款	200000

(3) 每期计提折旧时:

摇借:制造费用	200000
摇摇贷:累计折旧	200000

(4) 租赁期满时:

摇借:固定资产——生产经营用固定资产	1000000
摇摇贷:固定资产——融资租入固定资产	1000000

## 五、接受捐赠的固定资产

接受捐赠的固定资产,在接受时,按我国会计制度规定确定的入账价值,借记“固定资产”科目,按确定的捐赠价值,贷记“待转资产价值”科目。年终,将应交的所得税转入“应交税金——应交所得税”科目的贷方,将扣除应交所得税后的金额转入“资本公积”科目的贷方。

【例 20-11】 某企业接受捐赠设备一台,根据提供的有关发票单据确定其价值为 1000000 元,企业发生设备运输费 10000 元。该企业适用所得税税率为 25%。编制会计分录如下:

(员) 企业在收到捐赠设备时 :

摇借 : 固定资产

猿园园园

摇摇贷 : 待转资产价值

猿园园园

银行存款

员园园园

(圆) 年终转账时 :

摇借 : 待转资产价值

猿园园园

摇摇贷 : 资本公积

猿园园园

应交税金——应交所得税

怨园园园

### 第三节 摇固定资产折旧

#### 一、固定资产折旧概述

##### (一) 固定资产折旧的性质

固定资产的折旧是指在固定资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统的分摊。其中,应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产扣除其预计净残值后的余额,如已对固定资产计提减值准备,还应扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。固定资产折旧实际上也是对固定资产由于使用发生磨损或价值损耗所进行的补偿。这部分折旧通过产品(商品)的销售取得收入而得到补偿。固定资产的损耗分为有形损耗和无形损耗两种。有形损耗是指固定资产在使用过程中由于使用和自然力的影响而引起的在使用价值和价值上的损耗,无形损耗则是指由于科学技术进步等原因而引起的固定资产价值的损耗。固定资产的有形损耗是显而易见的,如机械磨损和自然条件的侵蚀等,但是,随着科学技术的日新月异,一些固定资产的无形损耗有时比有形损耗更为严重,对计算折旧的影响更大。

##### (二) 影响固定资产折旧的因素

为了保证企业将来有能力重置固定资产,同时把固定资产的成本分配到各个受益期,实现收入与费用的正确配比,企业必须在固定资产的有效使用年限内提取一定数额的折旧费。由此可见,企业计算各期折旧额的依据或者说影响折旧的因素主要有以下四个方面:

员 爰 折旧的基数。计算固定资产折旧的基数一般为取得固定资产的原始成本,即固定资产的账面原价。

圆 爰 固定资产的净残值。它是指固定资产报废时所能收回残余资产的价值,即固定资产在报废清理时预计残值收入扣除预计清理费用后的净额。实务中常用固定资产原值的

一定百分比估算。在计算折旧时,应按固定资产原值减去估计净残值后的余额作为固定资产的应计折旧总额。

**预测**固定资产的使用年限。固定资产使用年限的长短直接影响各期应提的折旧额。在确定固定资产使用年限时,应当考虑下列因素:①该固定资产的预计生产能力或实物产量。②该固定资产的有形损耗。③该固定资产的无形损耗。④有关固定资产使用的法律或者类似的限制。由于固定资产的使用年限只能预计,同样具有主观随意性。企业应根据国家的有关规定,结合本企业的具体情况,合理地确定固定资产的折旧年限。

**来源**固定资产的折旧方法。折旧方法不同,各期计提折旧的数额相差很大。

### (三) 固定资产折旧的范围

计提折旧不仅要明确影响折旧的因素,而且还要明确折旧的范围,即哪些固定资产应提折旧,而哪些固定资产不提折旧。

根据《企业会计准则——固定资产》的规定,除以下情况外,企业应对所有固定资产计提折旧:第一,已提足折旧仍继续使用的固定资产;第二,按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

已达到预定可使用状态的固定资产,如果尚未办理竣工决算的,应当按照估计价值暂估入账,并计提折旧;待办理了竣工决算手续后,再按照实际成本调整原来的暂估价值,同时调整原已计提的折旧额。

融资租入的固定资产,应当采用与自有应计折旧固定资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁固定资产所有权的,应当在租赁固定资产尚可使用年限内计提折旧;无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁固定资产所有权的,应当在租赁期与租赁固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

企业对固定资产进行更新改造时,应将更新改造的固定资产账面价值转入在建工程,并在此基础上确定经更新改造后的固定资产原价。处于更新改造过程而停止使用的固定资产,因已转入在建工程,因此不计提折旧;待更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后,再按重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

因进行大修理而停用的固定资产,应当照提折旧,计提的折旧应计入相关成本费用。

从理论上讲,固定资产应按各月实际使用天数计算各月应计提折旧最为准确,但其计算工作量较大。为简化核算,按会计制度规定,企业一般应按月计提折旧,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月照提折旧,从下月起不提折旧。

## 二、固定资产折旧的方法

会计上计算折旧的方法很多,有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和

法等。

### (一) 平均年限法

平均年限法又称直线法,是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。采用这种方法计算的每期折旧额均是等额的,其计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{原值} \times \text{预计净残值率}}{\text{预计使用年限}} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \frac{\text{年折旧率}}{12}$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率}$$

$$\text{预计净残值率} = \frac{\text{预计残值收入} - \text{原预计清理费用}}{\text{固定资产原值}} \times 100\%$$

在实际工作中,企业按照固定资产原值乘以月固定资产折旧率,按月计算固定资产折旧额。固定资产折旧率可以分为个别折旧率、分类折旧率和综合折旧率。固定资产个别折旧率是指某项固定资产在一定期间的折旧额与该项固定资产原值的比率,是按单项固定资产计算的折旧率。固定资产分类折旧率是指固定资产分类折旧额与该类固定资产原值的比率。采用这种方法计算折旧率时,应先把性质、结构和使用年限接近的固定资产归纳为一类,再按类计算平均折旧率。固定资产的综合折旧率是指某一期间企业全部固定资产折旧额与全部固定资产原值的比例。各类折旧率的计算公式如下:

$$\text{某项固定资产月折旧率} = \frac{\text{该项固定资产年折旧额}}{\text{该项固定资产原值}} \times 100\%$$

$$\text{某类固定资产月折旧率} = \frac{\sum \text{该类各项固定资产年折旧额}}{\sum \text{该类各项固定资产原值}} \times 100\%$$

$$\text{固定资产月综合折旧率} = \frac{\sum \text{各项固定资产原值} \times \text{各项固定资产年折旧率}}{\sum \text{各项固定资产原值}} \times 100\%$$

采用个别折旧率计算固定资产折旧最准确,分类折旧率次之,综合折旧率计算结果的准确性最低。因此,企业一般不宜采用综合折旧率计算固定资产折旧。

采用平均年限法计算折旧简便易行、容易理解,因而是实务中最常使用的一种方法。但平均年限法在应用上还存在着一些明显的不足:

(员) 一般来说,随着固定资产的使用时间的延长,其所需的修理、保养等费用势必会逐渐增加。而按照直线法所计提的前后各期的折旧费用都相同,这就会使固定资产的使用成本在整个使用期间的早期负担偏低,后期负担偏高,从而使企业生产经营所负担的固定资产使用成本在各个使用年度内不均衡。

(圆) 直线法只注重固定资产的估计使用时间,忽视各期的实际使用情况,使固定资产无论物质磨损程度如何,即不论固定资产在减工时期还是在加班工作时期,都为它计提同

样的折旧费用,这显然与计算折旧的目的不完全吻合。

【例 2-10】某企业固定资产的有关资料如表 2-10 所示。

表 2-10

折 旧 计 算 表(平均年限法)

金额单位:元

资产名称	原始成本	预计净残值	应提折旧总额	预计使用年限	年折旧费
粤	20000	4000	16000	4	4000
月	30000	6000	24000	5	4800
悦	10000	2000	8000	5	1600
阅	50000	10000	40000	8	5000
耘	8000	1000	7000	7	1000
云	50000	10000	40000	8	5000
合 计	150000	30000	120000	—	15000

## (二) 工作量法

工作量法是指根据固定资产实际工作量计提折旧额的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{单位工作量折旧额} = \frac{\text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计总工作量}}$$

$$\text{某项固定资产月折旧额} = \frac{\text{该项固定资产} \times \text{单位工作量折旧额}}{\text{当月工作量}}$$

由于工作量的表现形式不一样,各类工作量折旧额的计算公式如下:

(1) 按照行驶里程计算折旧的公式:

$$\text{单位里程折旧额} = \frac{\text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计总行驶里程}}$$

$$\text{月折旧额} = \frac{\text{月内实际完成的行驶里程} \times \text{单位里程折旧额}}{\text{月内实际完成的行驶里程}}$$

(2) 按照工作小时计算折旧的公式:

$$\text{每工作小时折旧额} = \frac{\text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计总工作小时}}$$

$$\text{月折旧额} = \frac{\text{月内实际完成的工作小时数} \times \text{每工作小时折旧额}}{\text{月内实际完成的工作小时数}}$$

工作量法实际上也是直线法,因为它也是按工作量平均计算。这种方法弥补了平均年限法只重使用时间,不考虑使用强度的缺点。

【例 2-11】某企业计提折旧的机器设备,账面原值为 50 万元,预计净残值率为 10%,

固定资产预计可以工作 1000 小时,投入使用后第一个月实际完成 300 小时,第二个月实际完成 400 小时,第三个月实际完成 300 小时,各月折旧额的计算如下:

每工作小时应提折旧额  $\frac{100000 - 10000}{1000}$  (元/小时)

第一个月折旧额  $\frac{100000 - 10000}{1000} \times 300$  (元)

第二个月折旧额  $\frac{100000 - 10000}{1000} \times 400$  (元)

第三个月折旧额  $\frac{100000 - 10000}{1000} \times 300$  (元)

工作量法也存在一定的不足之处:

(一) 这种方法将有形损耗看作是折旧的唯一因素而未能考虑无形损耗因素。事实上,固定资产由于受无形损耗的影响,即使不使用也会发生损耗。但采用工作量法时,不使用则不计提折旧,所以其折旧额也因无形损耗的存在而显得并不完全合理。

(二) 实务中,固定资产在预计使用年限中究竟能完成多少工作量是很难测定的,假如没有较为可靠的估计依据,则工作量法的应用可能会因此而变得很不合理。

工作量法比较适合于各月工作量不均衡或某些大型机器设备及运输设备等固定资产的折旧计算。

### (三) 双倍余额递减法

双倍余额递减法是加速折旧法的一种。加速折旧法也称递减折旧法,是指为了加速资本投资的收回,对固定资产在使用前期多提折旧,后期少提折旧,各期折旧额呈逐年递减的趋势。

双倍余额递减法是在不考虑固定资产净残值的情况下,根据每期期初固定资产账面余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。其计算公式如下:

年折旧率  $\frac{2}{\text{预计使用年限}}$

月折旧率  $\frac{\text{年折旧率}}{12}$

月折旧额  $\text{固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$

由于双倍余额递减法没有考虑到固定资产的净残值,因此,在采用这种方法时,必须注意这样几个问题:一是在固定资产折旧年限到期时,不能使固定资产的净值大于或小于它的预计净残值,否则意味着固定资产在预计折旧年限内多提或少提了折旧;二是要保证固定资产后期折旧额不能大于前期折旧额。为了便于企业使用这一折旧方法,简化核算手续,在实际工作中,企业可在固定资产预计使用年限到期的前 2 年内,将固定资产净值扣除预计净残值的差额平均摊销。

【例 7-1】某项设备的原值为 100000 元,预计净残值为 10000 元(净残值率为 10%),

预计使用年限为 5 年,采用双倍余额递减法计算各年折旧额如表 2-10 所示。

表 2-10

某项设备折旧计算表(双倍余额递减法)

金额单位:元

年份	期初账面折余价值	折旧率(豫)	折旧额	累计折旧额	期末账面净值
1	10000	40%	4000	4000	6000
2	3600	40%	1440	5440	2160
3	1584	40%	633.6	6073.6	986.4
4	950.4		236.8	6310.4	713.6
5	713.6		142.72	6453.12	570.88

表中,折旧率 40% (即 20% × 2) 从第四年起改为直线法。

从第四年起改用平均年限法,其年折旧额为 236.8 元 (713.6 ÷ 3) 元。

#### (四) 年数总和法

年数总和法又称合计年限法,也是加速折旧法的一种。它是将固定资产的原值减去预计净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额。这个分数的分子代表固定资产尚可使用年数,分母代表使用年数的逐年数字总和。其计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用年数}}{\text{预计使用年限的年数总和}} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \frac{\text{预计使用年限} - \text{原已使用年限}}{\text{预计使用年限} \times (\text{预计使用年限} + 1)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧额} = \text{年折旧率} \times \text{原值}$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

【例 2-10】某项固定资产的原值为 10000 元,预计使用年限为 5 年,预计净残值为 500 元。采用年数总和法计算各年折旧额如表 2-11 所示。

表 2-11

折旧计算表(年数总和法)

金额单位:元

年份	尚可使用年限	原值 - 原净残值	各年折旧率	各年折旧额	累计折旧
1	4	9500	16%	1520	1520
2	3	9500	24%	2280	3800
3	2	9500	32%	3040	6840
4	1	9500	40%	3800	10640
5	0	9500	48%	4560	15200

员	缘	源	缘	员	员
圆	源	源	源	员	圆
猿	猿	源	猿	怨	猿
源	圆	源	圆	远	源
缘	员	源	员	猿	源

摇摇与平均年限法和工作量法比较,采用加速折旧法并不改变固定资产折旧年限,也不改变固定资产折旧总额,只改变了固定资产折旧在各年的分布情况,即从固定资产全部折旧年限看,折旧总额是不变的。采用加速折旧法有其理论依据:第一,符合配比原则。因为固定资产早期的生产能力强,创造的收益也比较大,故多提折旧,随着固定资产创收能力的递减,其折旧额也逐期减少。第二,均衡各期使用成本。采用加速折旧法早期的折旧额多于后期折旧额,但固定资产维修费会因固定资产使用逐年增加,这样,就总体而言,每年折旧额与维修费之和应相近,能使固定资产的使用成本大体上保持平衡。第三,考虑了固定资产的无形损耗。固定资产折旧除了要考虑有形损耗外,无形损耗也是不可忽视的因素,尤其在科学技术日新月异的情况下,一些更新换代快的产品,它们的无形损耗已成为确定折旧时必须考虑的一个重要因素,实行加速折旧可以减少旧技术淘汰时发生的损失。第四,能使固定资产账面净值更接近于市价。因为固定资产一经投入使用就成为旧货,它的价值就会大大降低,早期多提折旧符合固定资产价值变化。不仅如此,采用加速折旧法,由于早期多提折旧,后期少提折旧,表现在会计账面上早期收益就相应减少,后期增加,从而能使企业延迟纳税。如果税法允许,相当于政府给企业提供若干年的无息贷款,所以一般企业乐于接受此种方法。作为企业可按有关规定有权选择折旧方法,但如果与税法规定有不一致的地方,可在纳税时对由此产生的会计收益和纳税所得的时间性差额进行调整。

企业应当根据固定资产的性质和消耗方式,合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值,并根据科技发展、环境及其他因素,选择合理的固定资产折旧方法,如平均年限法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等,按照管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准,作为计提折旧的依据。同时,按照法律、行政法规的规定报送各方备案,并备置于企业所在地,以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报送,或备置于企业所在地的有关固定资产预计使用年限和预计净残值、折旧方法等,一经确定不得随意变更,如需变更,仍然应当按照上述程序,经批准后报送有关各方备案,并在会计报表附注中予以说明。

### 三、固定资产折旧的核算

根据规定,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少或者停

用的固定资产,当月仍提折旧,从下月起停止计提折旧。因此,固定资产计提折旧时,可以月初可提折旧的固定资产账面原值为依据。实务中,企业各月计算提取折旧时,是在上月计提折旧的基础上,对上月固定资产的增减情况进行调整后计算当月应计提的折旧额。其计算公式如下:

$$\text{本月应计提折旧额} = \text{上月应计提折旧额} + \text{上月增加固定资产应计提折旧额} - \text{上月减少固定资产应计提折旧额}$$

在我国的会计实务中,各月计提折旧的工作一般是通过编制“固定资产折旧计算表”来完成的。

【例 2-10】摇某企业 2015 年 1 月份的固定资产折旧计算表如表 2-10 所示。

表 2-10

使用部门	固定资产项目	上月折旧额	上月增加固定资产		上月减少固定资产		本折旧额	分配费用
			原摇价	折旧额	原摇价	折旧额		
一车间	厂房摇	猿圆园					猿圆园	制造费用
	机器设备	员缘园					员缘园	
	其他设备	员圆园					员圆园	
二车间	厂房摇	猿圆园					猿圆园	
	机器设备	员圆园	员圆园	缘园			员圆缘园	
三车间	厂房摇	圆园园					圆园园	
	机器设备	员源园			源圆园	员圆园	员猿圆园	
厂部管理部门	房屋建设	员圆园					员圆园	管理费用
	运输工具	员圆园					员圆园	
租出	运输工具	员圆园					员圆园	其他业务支出摇
合摇计		缘圆园	员圆园	缘园	源圆园	员圆园	缘猿圆园	

为了反映和监督企业固定资产折旧的增减变动以及累计折旧额,在总分类核算中应设置“累计折旧”科目。该科目是固定资产的备抵科目,当计提固定资产折旧额和增加固定资产而相应增加已提折旧时,记入该科目的贷方,因出售、报废清理、盘亏、投资等原因减少固定资产而相应转销其折旧额时,记入该科目的借方,余额在贷方反映企业现有固定资产累计折旧额。在资产负债表中,累计折旧作为固定资产的减项单独列示。

根据上述“固定资产折旧计算表”的有关数据,编制会计分录如下:

借:制造费用——一车间	100000
摇摇摇摇——二车间	150000
摇摇摇摇——三车间	150000
管理费用	100000
其他业务支出	100000
摇摇贷:累计折旧	500000

## 第四节 摇固定资产修理与改良

### 一、固定资产的修理

#### (一) 固定资产修理的内容

固定资产修理是恢复固定资产原有性能的行为,一般地说,修理并不能延长固定资产使用年限或提高其预计的服务能力。

固定资产在其使用过程中,由于各个组成部分耐用程度不同或者使用的条件不同,因而往往发生固定资产的局部损坏。为保证固定资产的正常运转和使用,企业必须对固定资产有计划地、及时地进行修理。

由于固定资产修理的规模和性质不同,固定资产修理可分为大修理和日常修理。

固定资产大修理是为了恢复固定资产的原有生产能力,对企业的固定资产进行全面修理和局部更新。例如,机器设备进行全部拆卸和部分更换主要部件、配件,房屋建筑进行翻新等。由此可见,固定资产大修理的主要特点是:修理范围大、间隔时间长、修理次数少、支出费用大。

固定资产的日常修理也称中小修理,它是为了维护和保持固定资产正常工作状况所进行的经常性修理工作。例如,对机器设备进行局部检修、更换少数零件、排除障碍或清洗设备以及房屋、建筑物的局部修缮等。由此可见,固定资产日常修理的特点是:修理范围小、间隔时间短、修理次数多、费用支出少。

#### (二) 固定资产修理的核算

由于固定资产修理只是为了保证固定资产正常运转、恢复固定资产的使用效能,并不能延长其使用期限、提高服务能力、改进服务功能,所以其支出不能作为固定资产价值的增加,而应计入有关费用。这部分支出从性质上看,应属于收益性支出,不可能使流入的经济利益超过原来的估计,故现行会计制度规定,企业发生的固定资产修理支出,不论是大修还是日常维修,都应在发生时一次性直接计入当期费用,不再通过预提或者待摊的方式进行核算。

【例 2-20】某公司年初对办公用房进行大修理,领用修理备件及维修材料 15000 元,以银行存款支付修理人员工资 15000 元,修理费用总额为 30000 元。编制会计分录如下:

借:管理费用	15000
借:原材料	15000
银行存款	15000

【例 2-21】某企业管理部门的车辆委托汽车修理厂进行日常修理,支付修理费 1000 元,用银行存款转账支付。编制会计分录如下:

借:管理费用	1000
借:银行存款	1000

## 二、固定资产的改良

固定资产改建、扩建也称固定资产改良。固定资产的扩建是指对原有固定资产的扩充、增建和添加,如房屋的扩充、增加楼层、增添辅助设备。由于扩建的固定资产在实物数量上得以增加,并且能在以后数年内获益,因此扩建工程的支出应作为资本性支出计入固定资产成本。固定资产的改建是指为提高固定资产的质量而采取的措施,如以自动装置代替非自动装置,以水泥墙代替原有石膏板隔墙等。通过改建,不仅固定资产使用寿命得以延长,且由于固定资产性能的提高、生产产品质量的改进,将给企业带来很大的经济利益。因此,改建工程的支出应计入固定资产成本。至于改建、扩建过程中发生的变价收入,则应冲减改建、扩建支出。

在对改建、扩建工程进行核算时,一般要求先将改建、扩建支出先通过“在建工程”科目核算,工程完工交付使用时再转入“固定资产”科目增加固定资产的原值。由于改建、扩建后增加了固定资产原值,因此不论是否延长了使用年限,均应对改建、扩建后各期的固定资产折旧额进行调整。

【例 2-22】某企业对一条生产线进行改建。该生产线的原始成本为 100000 元,改建过程中发生各种支出共计 150000 元,拆卸部分不使用的零配件的变价收入 20000 元。改建后,该生产线的成本为 130000 元(100000+150000-20000)元。编制会计分录如下:

(1) 将原生产线转入在建工程时:

借:在建工程——改建工程	100000
借:固定资产——旧生产线	100000

(2) 支付改建工程支出时:

摇借：在建工程——改建工程	原值
摇摇贷：银行存款(相关科目等)	原值
(猿) 收回零配件变价收入时：	
摇借：银行存款	原值
摇摇贷：在建工程——改建工程	原值
(源) 改建完工交付使用时：	
摇借：固定资产	原值
摇摇贷：在建工程——改建工程	原值

企业因更新改造等原因而调整固定资产价值的,应当根据调整后的价值、预计尚可使用年限和净残值,按选用的折旧方法计提折旧。

上例中,若改建前该生产线预计使用 5 年,预计残值 1000 元。到改建时,该生产线已使用 2 年,按直线法计提折旧,每年应提的折旧额为 1600 元(原值 10000 元 - 1000 元) / 5 年;每月应计的折旧额为 133.33 元(1600 元 / 12 个月);到改建时,累计折旧额为 3200 元,若改建工程投入生产以后,不改变其使用年限,那么改建完工后的年折旧额就变为 1600 元 [(原值 10000 元 - 原值 1000 元) / 5 年];改建后的月折旧额就变为 133.33 元(1600 元 / 12 个月)。

如果改建后的生产线投入生产后,不仅提高了生产效率,同时也延长了使用年限,从改建完工投入使用时起,还可用 5 年,则调整后的年折旧额为 1600 元(原值 10000 元 - 原值 1000 元) / 5 年。

## 第五节 固定资产清理与清查

### 一、固定资产的清理

#### (一) 固定资产清理的内容

企业购置的固定资产是为本企业生产经营使用的,但对那些不适用或不需用的应出售转让的固定资产、由于使用而不断磨损直至最终报废的固定资产、或由于技术进步等原因发生提前报废的固定资产、或由于遭受自然灾害等非常损失发生毁损的固定资产等,都要按规定办理报废、转让手续,转入清理。为了如实反映和严格监督固定资产的清理过程,企业必须做好固定资产的清理核算工作。

#### (二) 固定资产清理的核算

企业设置“固定资产清理”科目用来核算企业因出售、报废和毁损等原因转入清理的固定资产净值以及在清理过程中所发生的清理费用和清理收入。其借方登记转入清理固

定资产的原值扣除累计折旧和减值准备后的净值、发生的清理费用及税金,贷方登记清理固定资产的变价收入和应由保险公司或过失人赔偿的损失,清理结束后清理净损益要结转至相关科目中。固定资产清理后的净收益,应区别情况分别处理:属于筹建期间的,冲减长期待摊费用,借记“固定资产清理”科目,贷记“长期待摊费用”科目;属于生产经营期间的,计入当期损益,借记“固定资产清理”科目,贷记“营业外收入——处理固定资产净收益”科目;固定资产清理后的净损失,应区别情况处理:属于筹建期间的,计入长期待摊费用,借记“长期待摊费用”科目,贷记“固定资产清理”科目;属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的损失,借记“营业外支出——非常损失”科目,贷记“固定资产清理”科目;属于生产经营期间正常的处理损失,借记“营业外支出——处理固定资产净损失”科目,贷记“固定资产清理”科目。

❶ 固定资产的出售。企业因调整经营方针或因考虑技术进步等因素,可以将不需用的固定资产出售给其他企业。按照《税法》规定,企业销售不动产还应按营业额计算交纳营业税。

【例 2-20】 某企业出售一座建筑物,原价为 1000000 元,已使用 5 年,计提折旧为 400000 元,支付清理费用 5000 元,出售价格收入为 600000 元,营业税税率为 5% (应计提的城市维护建设税和教育费附加略)。编制会计分录如下:

(1) 固定资产转入清理时:

借: 固定资产清理	1000000
累计折旧	400000
贷: 固定资产	1000000

(2) 发生的清理费用时:

借: 固定资产清理	5000
贷: 银行存款	5000

(3) 收到出售收入时:

借: 银行存款	600000
贷: 固定资产清理	600000

(4) 计算应缴纳的营业税 30000 (600000 × 5%) 元时:

借: 固定资产清理	30000
贷: 应交税金——应交营业税	30000

(5) 结转固定资产清理后的净收益时:

借: 固定资产清理	600000
贷: 营业外收入——处理固定资产净收益	600000

固定资产的报废。固定资产的报废有的属于正常报废,有的属于非正常报废。正常报废包括:使用磨损报废和由于技术进步而发生的提前报废;非正常报废主要是指自然灾害和责任事故所致。

(员) 固定资产的正常报废。

【例 远源】摇企业基本生产车间一台技术落后的设备经批准提前报废,该设备的原值为 苑园园元,已累计计提折旧 缘园园元和减值准备 员园园元。清理过程中发生的各项清理费用为 远园元,残料变价收入为 圆园园元,分别以银行存款收付。该报废设备已清理完毕。编制会计分录如下:

① 将报废设备的净值转入清理时:

摇借:固定资产清理	员园园元
累计折旧	缘园园元
固定资产减值准备	员园园元
摇摇贷:固定资产	苑园园元

② 以银行存款支付清理费用时:

摇借:固定资产清理	远园元
摇摇贷:银行存款	远园元

③ 取得残料的变价收入时:

摇借:银行存款	圆园园元
摇摇贷:固定资产清理	圆园园元

④ 结转固定资产清理的净损失时:

摇借:营业外支出——处置固定资产净损失	员园园元
摇摇贷:固定资产清理	员园园元

(圆) 固定资产的非正常报废。固定资产的非正常报废的核算可比照固定资产正常报废的核算方法处理,由于其属非正常报废,故有保险公司的赔偿收入或过失人赔款。

【例 远源】摇某公司的运输卡车一辆,原价 圆园园元,已提折旧 苑园元和减值准备 缘园元。在一次交通事故中报废,收回过失人赔偿款 缘园元,卡车残值变价收入 员园元。编制会计分录如下:

① 将报废卡车转销时:

摇借:固定资产清理	员缘园元
累计折旧	苑园元
固定资产减值准备	缘园元
摇摇贷:固定资产	圆园元

## ② 收到过失人赔偿及残值变卖收入时：

摇借：银行存款

200000

摇摇贷：固定资产清理

200000

## ③ 结转固定资产净损益时：

摇借：营业外支出——非常损失

200000

摇摇贷：固定资产清理

200000

## 二、固定资产的清查

## (一) 固定资产清查的组织

为保证固定资产核算的真实性,充分挖掘企业现有固定资产的潜力,企业应当定期地对固定资产盘点清查,每年至少实地盘点清查一次。在固定资产清查过程中,如果发现有盘盈、盘亏、毁损的固定资产,应查明原因,填制“固定资产盘盈盘亏报告表”,写出书面报告,并根据企业的管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准后,在期末结账前处理完毕。盘盈的固定资产,计入当期营业外收入;盘亏的固定资产,在减去过失人或保险公司等赔款或残料价值之后,计入当期营业外支出。例如,盘盈、盘亏、毁损的固定资产,在期末结账前尚未批准处理的,在对外提供财务报告时应按上述规定进行处理,并在会计报表附注中作出说明,如果其后批准的金额与已处理的金额不一致,应按其差额调整财务报告相关项目的年初数。

## (二) 固定资产清查的核算

1. 盘盈固定资产的核算。盘盈固定资产在未按规定程序批准之前,先通过“待处理财产损溢”科目进行核算。盘盈的固定资产应按同类或类似固定资产的市场价格,减去按该项固定资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额作为入账价值,借记“固定资产”科目,贷记“待处理财产损溢”科目。按规定程序批准后,借记“待处理财产损溢”科目,贷记“营业外收入”科目。

【例 2-10】摇在财产清查中,发现账外设备一台,市场上同类全新设备的价格为 80000 元,八成新。编制会计分录如下：

## (员) 发现账外设备时：

摇借：固定资产

64000

摇摇贷：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

64000

## (圆) 上述盘盈设备,按规定程序批准后转账时：

摇借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

64000

摇摇贷：营业外收入——固定资产盘盈

64000

固定资产盘亏的核算。盘亏固定资产在未按规定程序批准之前,先通过“待处理财产损益”科目进行核算,即按盘亏固定资产的净值,借记“待处理财产损益”科目,按已提折旧额,借记“累计折旧”科目,按原值,贷记“固定资产”科目。按规定程序批准后,应按盘亏固定资产净值扣除过失人及保险公司赔偿金额后的差额转入“营业外支出”科目。

【例 2011】某企业在财产清查中,发现盘亏设备一台,其原价为 100000 元,累计折旧为 40000 元。编制会计分录如下:

(员) 发现盘亏设备时:

借:待处理财产损益——待处理固定资产损益	100000
累计折旧	40000
贷:固定资产	100000

(圆) 上述盘亏固定资产,经批准,由过失人赔偿 10000 元,其余部分予以转账时:

借:其他应收款	10000
营业外支出——固定资产盘亏	90000
贷:待处理财产损益——待处理固定资产损益	100000

## 复习思考题

1. 什么是固定资产?确定固定资产的标准是什么?

2. 固定资产有几种计价方法?它们各在什么情况下使用?

3. 在哪些情况下企业可以变动、调整固定资产的账面价值?

4. 简述固定资产计提折旧的范围。

5. 计提固定资产折旧主要有哪几种方法?

6. 何谓分类折旧率和综合折旧率?如何计算?

7. 如何进行固定资产修理的账务处理?

8. 如何进行固定资产清理的账务处理?

## 练习习题

某企业在 2011 年发生固定资产业务如下:

(员) 购入设备 1 台,价款 100000 元,包装及运杂费 5000 元,设备运到交付安装,开出转账支票,支付设备价款及包装运杂费。

(圆) 上述设备安装耗用原材料 10000 元,应计安装工人工资 5000 元。

(猿) 上述设备安装完毕,并交付使用。

(源) 接受上级单位投资的圆台设备,其账面原值源元,评估价值猿元。

(缘) 接受社会捐赠的设备猿台,市场价格为缘元,同时用存款支付运杂费、手续费等共计员元。

(远) 发现账外旧设备员台,市场价值员元,估计折旧为缘元。

要求 根据上述业务编制会计分录。

某企业有关固定资产的使用情况如下:

(员) 某项固定资产原值为员元,预计残值收入远元,预计清理费用圆元,预计使用年限为愿年,采用直线法计提每月折旧。

(圆) 某项固定资产原值为远元,预计净残值源元,预计其工作总时数为员小时,本月工作缘小时,采用工作时数法计提该项固定资产每月折旧。

(猿) 某项固定资产原值为怨元,预计使用苑年,预计净残值远元,采用双倍余额递减法计提各年折旧。

(源) 某项固定资产原值为圆元,预计净残值员元,预计使用年限为远年,采用年数总和法计提各年折旧。

要求 分别按资料所示计算折旧额。

某企业苑月份有关固定资产的资料如下:

(员) 某工业企业固定资产月分类折旧率为:运输设备员%、机器设备缘%,厂房缘%。

(圆) 远月份厂部购入汽车员辆,原值为猿元,基本生产车间出售设备员台,原值为员元。

(猿) 苑月份基本生产车间售出员台设备,原值为愿元。

(源) 远月份应计提折旧的固定资产总值为源元。如下表所示:

使用部门	固定资产原值			
	运输设备	机器设备	厂房	合计
基本生产车间		圆		圆
辅助生产车间	员	员		员
企业管理部门	苑		员	员
合计	愿	猿	员	源

要求 根据以上资料计算苑月份应提折旧额,编制苑月份有关折旧计提的会计分录。

某企业对车间用固定资产进行修理,共支付费用员元,其中银行存款缘元、应付工资员元、原材料员元,假设该项费用分远个月摊销完毕。

要求 根据上述业务编制会计分录。

资产

缘某企业 员台设备需提前报废 ,该设备原值为 圆肆肆肆元 ,预计残值 源肆元 ,预计清理费用 圆肆肆元 ,预计使用年限为 肆肆年 ,已使用了 肆肆年 ,实际支付清理费用 圆肆肆元 ,残料 肆肆元入库。

要求 根据上述业务编制会计分录。

## 第七章 摇无形资产、长期待摊费用和其他长期资产

### 第一节摇无 形 资 产

#### 一、无形资产概述

##### (一) 无形资产的概念

无形资产是指用于生产商品或提供劳务、出租给他人或为行政管理目的而持有的、无实物形态存在的非货币性长期资产。

这种资产一般由法律或合同关系赋予企业掌握某种特殊权利,使其能在较长的时期内在经营上带来优越的获利能力。因此,它具有很大的潜在价值。如专利权、专有技术、土地使用权、商标权、商誉和特许经营权等。

##### (二) 无形资产的特征

无形资产一般应具有如下特征:

1. 没有实物形态。这是无形资产区别于其他资产的显著标志。这一特征使得无形资产价值的损耗只具有无形损耗这种单一形式,其报废时也没有残值。需要指出的是,无实物形态是无形资产最显著的特性,但并不是其独有的特性,也就是说,没有实物形态的资产不一定是无形资产,如应收账款等。

2. 能在较长的时期内使企业获得经济效益。无形资产以科学技术、知识产权为主体内容,同时科学技术的创新性决定了无形资产的使用价值在于给企业创造或带来未来获取超额收益的能力。需要指出的是,无形资产可以在一个以上会计年度给企业带来收益,由此被界定为长期资产或广义的固定资产,而不是流动资产。但是,其有效期具有不确定性,除法律规定期限外,其提供收益期和企业受益程度事先难以确定。

3. 持有的目的是使用而不是出售。企业持有无形资产的目的是用于生产商品或提供劳务、出租给他人,或为了管理目的,而不是为了对外销售。

4. 所能提供的未来经济利益具有不确定性。无形资产能够给企业提供未来经济利益的大小具有高度的不确定性。因为,无形资产的经济价值在很大程度上受企业外部因素的影响,其预期的获利能力不能准确地加以确定。

缘是企业有偿取得的。只有花费了支出的无形资产,才能作为无形资产入账,否则,不能作为无形资产入账。

根据无形资产的上述特征,企业的无形资产只有在满足以下两个条件时,才能加以确认:

(一)该资产产生的经济利益很可能流入企业。

(二)该资产的成本能够可靠地计量。

(三)无形资产分类

无形资产可按不同标准分类:

按能否辨认分类,可分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产两类。所谓可辨认无形资产,是指有特定的证明文件来予以辨认,并能单独脱离企业被认定,可以个别地取得或转让的无形资产,如专利权、商标权、土地使用权、专有技术、特许经营权等。所谓不可辨认无形资产,是指无特定证明文件来予以辨认,且由若干因素影响所组成,使之不能脱离企业而单独取得或转让的无形资产,如只能是企业作为一个整体进行产权转移时才能产生的商誉。可见,企业绝大多数的无形资产均属于可辨认无形资产。

按取得方式分类,可分为外来无形资产和自创无形资产两类。所谓外来无形资产,是指由国家授予的某种特权,或由投资人作为资本投入的,或企业以一定代价从外单位购入的各种无形资产,如专利权、特许经营权、土地使用权等。所谓自创无形资产,是指企业自行研制、开发而取得的无形资产,如商标权、专利权等。

按期限分类,可分为期限确定的无形资产和期限不确定的无形资产两类。所谓期限确定的无形资产,是指在法律允许的一定期限内,其占有权受法律保护的无形资产,如专利权、著作权、商标权、土地使用权、特许权等。所谓期限不确定的无形资产,是指没有相应法律规定其有效期限,其经济寿命难以预先准确估计的无形资产,如专有技术、商誉等。

## 二、无形资产的计价

(一)无形资产入账价值的确定

企业取得的各种无形资产,应该依据一定的原则和方法计价入账。按照《企业会计准则——无形资产》的有关规定,企业以不同方式取得的无形资产分别按以下规定确定其入账价值:

购入的无形资产。应以实际支付的价款作为入账价值。

通过非货币性交易换入的无形资产。其入账价值应按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。

投资者投入的无形资产。应以投资各方确认的价值作为入账价值;但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值。

源通过债务重组取得的无形资产。其入账价值应按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。

缘接受捐赠的无形资产。其入账价值应分别以下情况确定：

(员) 捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定。

(圆) 捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定:同类或类似无形资产存在活跃市场的,应参照同类或类似无形资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费确定;同类或类似无形资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值确定。

选自行开发并依法申请取得的无形资产。其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。

## (二) 无形资产的内容及计价方法

员专利权。它是指政府根据发明人的申请,按照有关法律的规定,在一定期限内授予其制造、使用、销售,或处置某项发明等方面的独占专有权利。可见,专利权是在法律的保护下,具有公开性、期限性的一种技术使用方面的工业产权。我国《专利法》将专利分为发明专利和实用新型及外观设计两类,前者法定的有效期限为 员缘年,后者法定的有效期限为 缘年,期满前专利发明人还可申请延长 猿年。

企业所拥有的专利权主要是从三个方面取得的,即外购、自创和投资人作为投资转入的。外购是指企业从外部购入的。即根据合同规定,一次性支付一笔款项购入,其整个成本包括买价、过户费、公证费等开支。这种从开始使用时一次性购入的专利权,一般都应将购买成本予以资本化,作为无形资产进行核算。自创是指企业通过自行研究开发成功的新技术成果,通过申请取得专利权。企业自创专利权的成本,应包括在研究过程中所发生的一切支出,以及在申请专利权过程中发生的所有费用。但是,在会计实务中,由于企业在研究开发过程中很难确定其是否获得成功,因此,为慎重起见,把研究开发成本作为期间费用,列入当期费用处理。而自创的专利权成本仅包括在申请过程中所支付的注册费用、律师费用、模型、图样制作等各项费用。投资人作为投资转入是指企业投资者各方把所拥有的某项专利权作为投资价值转入。企业接受投资者投入的该项专利权,可按投资各方确认的价值作为入账价值。

此外,企业无需将其所拥有的一切专利权都予以资本化,作为无形资产核算,只有那些能够给企业带来较大经济价值,并且企业为此花费了支出的专利才能作为无形资产核算。

圆专有技术又称非专利技术,是指未申请专利权的知识和技术,它具有秘密性和实用性,且能使企业在市场竞争中处于优势地位,带来一定的经济效益。因此,它也是一项无形资产。这些知识和技术,包括各种未公开的设计图纸、资料、数据、技术规范、工艺流

程、原材料配方和经营管理资料,以及企业员工所掌握的独特的经验和技巧等。由于它未向政府进行申请注册,故不受法律保护。

专有技术绝大部分为自创,因自己开发研究,可能成功也可能失败,故研究过程中发生的费用,会计核算上一般将其全部列作期间费用处理,不作无形资产核算。此外,专有技术可通过向外部购买取得,也可通过投资人作为投资转入。外购的,应按实际发生的一切支出予以资本化,作为无形资产核算。

**划拨土地使用权。**它是指企业按照法律、法规的规定在一定时期内向国家取得对国有土地开发、利用、经营和取得收益的权利。我国《土地管理法》规定,我国土地实行社会主义公有制,任何单位和个人不得侵占、买卖或以其他形式非法转让土地。但公有制土地可以依法确定给单位和个人使用,且使用权可以依法转让。

企业对原有通过行政划拨所拥有的未入账的土地使用权,不能作为无形资产进行核算。根据《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》规定,企业向政府土地管理部门申请土地使用权时,应按规定交纳出让金,在会计处理上应予以资本化,作为无形资产进行核算。如果企业没有把所拥有的原行政划拨作为无形资产核算的土地使用权对外进行有偿转让、出租、抵押和投资时,应依法补交土地出让金,该项土地出让金应予以资本化,作为无形资产进行核算。

**商标权。**商标是用来辨认特定商品、劳务、质量特征或牌号等的一种标识。商标权是指商标持有者进行依法注册登记所取得的一种专用权。可见,商标权具有促进生产者保证商品质量和维护商品声誉,以及保障消费者的利益等方面的财产权。商标权的内容包括独占使用权和禁止权。独占使用权是指持有人在商标注册的范围内独家占有使用其商标的权力;禁止权是指他人使用持有人所注册的商标是一种侵权行为,持有人有权予以禁止使用。我国《商标法》规定,注册商标有效期限为10年,期满前可以依法申请继续延长享受商标权。

企业自创商标在注册过程中将会支付一定的费用,通过较长时间的各种媒体宣传也将支付一定的广告费。会计实务中,由于注册费用不大,一般不予以资本化。而广告费用也是作为营业费用处理,计入当期费用。因此,自创的已注册商标通常不作为无形资产核算。对从外部购入的商标权成本,包括买价、登记等各项费用,其一次性的支出数额较大,可以使其资本化,列作无形资产核算。

此外,商标可以转让,但使用者必须保证产品的质量,以维护商标的价值。

**著作权。**它是指著作权人对其著作依法享有的出版、发行等方面的专有权利。著作权可以转让、出售或者赠与。著作权包括发表权、署名权、修改权、保护作品完整权、使用权和获得报酬权等。

**商誉。**它是指企业在经营过程中能获得比同行业超额收益能力的无形价值。因此,企业在正常经营中会计处理上是不存在商誉这一概念的,只有随着企业产权变动有偿

转让时才发生。其形成的原因很多,如企业的地理环境优美、企业的信誉良好、经营管理方法和生产技术先进等,均有可能产生超额的收益。

商誉是与企业整体相关而存在的。它不能单独存在,也不能与企业其他可辨认的各项资产分开而单独出售。由于有助于形成商誉的个别因素不能用任何方法或公式进行单独的计价,因此商誉的价值是以企业作为一个整体来看待,按总额加以确定。

商誉可以是自创的,也可以是外购的,但只有外购的才能作为无形资产入账,即只有企业在购买另外一个企业时,才能将商誉作为无形资产进行核算。

特许经营权又称专营权。它是指经过政府授权或经营双方合同规定专门经营某种方法、技术、名称或在特定地区从事某种事业等的权利。如政府授权特定企业对烟草、盐等商品,以及对电力、邮电、煤气、自来水等公用事业进行经营,在某种意义上这是一种政府的管理行为;又如经营双方合同规定由一个企业授予另一个企业某种特殊的权利来经营该企业的某种商品,如专卖店或连锁店等,这是一种纯企业行为。会计上的特许经营权主要是指后一种情况。只有支付了费用取得的特许经营权才能作为无形资产入账。

### 三、无形资产的核算

#### (一) 无形资产取得

企业对确认的无形资产按计价原则合理计价后,应予以登记入账。企业购入或自行创造并按法律程序申请取得的各种无形资产,应按实际价值,借记“无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目;其他单位投资转入的无形资产,应按确认的价值,借记“无形资产”科目,贷记“实收资本”科目;接受捐赠的无形资产,应按市价或有关凭证确定的金额,借记“无形资产”科目,贷记“资本公积”科目。

【例 7-10】 摇企业购入一项专利权,所支付的专利技术转让费及有关手续费共计 700 000 元;另外,企业的甲方投资者以土地使用权作价投资,经评估确认其价值为 300 000 元。编制会计分录如下:

摇借:无形资产——专利权	700 000
摇摇贷:银行存款	700 000
摇借:无形资产——土地使用权	300 000
摇摇贷:实收资本	300 000

#### (二) 无形资产摊销

企业无形资产一般都有一定的有效期限,它所具有的价值权利或特权总会终结或消失,因此,无形资产的成本,应自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销。如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,其摊销期限,应根据以下具体情况确定:合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的,摊销年限不应超过受益年限;合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的,摊销年限不应超过有效年

限,合同规定了受益年限,法律也规定了有效年限的,摊销年限不应超过受益年限与有效年限两者之中较短者;合同没有规定受益年限,且法律没有规定有效年限的,摊销年限不应超过 5 年。

由于无形资产没有实物形态的存在,因此,在摊销时不需像固定资产那样考虑其残值。在账务处理时也不另设“累计摊销”备抵科目,其各期摊销数可直接在“无形资产”科目中冲减,一般作为管理费用列支。

【例 7-20】 某企业外购专利权 100 000 元,有效期限为 5 年,每年摊销 20 000 元,每月应摊销 1 666.67 元。编制会计分录如下:

借:管理费用——无形资产摊销	20 000
贷:无形资产——专利权	20 000

### (三) 无形资产出售

企业出售无形资产时,按实际取得的转让收入,借记“银行存款”等科目,按该项无形资产已计提的减值准备,借记“无形资产减值准备”科目,按无形资产的账面余额,贷记“无形资产”科目,按应支付的相关税费,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目,按其差额,贷记“营业外收入——出售无形资产收益”科目或借记“营业外支出——出售无形资产损失”科目。

【例 7-21】 某企业将一已入账的非专利技术出售转让给另一企业。合同规定受让方一次性支付技术转让费 100 000 元,企业共支付有关费用 20 000 元,营业税税率为 5%。该无形资产的原账面价值为 120 000 元。编制会计分录如下:

借:银行存款	100 000
贷:无形资产——非专利技术	120 000
银行存款	20 000
应交税金——应交营业税	5 000
营业外收入——出售无形资产收益	55 000

### (四) 无形资产出租

企业出租无形资产所取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目;结转出租无形资产的成本时,借记“其他业务支出”科目,贷记“无形资产”科目。

【例 7-22】 某企业出租土地使用权,获得租金收入 100 000 元,该项无形资产购入时的成本为 50 000 元。编制会计分录如下:

借:银行存款	100 000
贷:其他业务收入	100 000
借:其他业务支出	50 000

摇摇贷：无形资产——土地使用权

摇摇贷

#### 四、无形资产的后继支出及转销

对于在无形资产确认后发生的支出,如在一项原材料配方的专有技术改进时发生的研究费用,为慎重和简化核算,应在发生时确认为当期费用。

当无形资产预期不能为企业带来经济利益时,企业应将该无形资产的账面价值全部转入当期损益,借记“管理费用”科目,贷记“无形资产”科目。无形资产预期不能为企业带来经济利益的情形主要包括:

- (员) 该无形资产已被其他新技术等所替代,且已不能为企业带来经济利益。
- (圆) 该无形资产不再受法律的保护,且不能给企业带来经济利益。

#### 五、无形资产的减值

企业应定期对无形资产的账面价值进行检查,至少在每年年末检查一次。如发现以下一种或数种情况,应对无形资产的可收回金额进行重新估计,并将该无形资产的账面价值超过可收回金额的部分确认为减值准备:

- (员) 该无形资产已被其他新技术等所替代,使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响。
- (圆) 该无形资产的市价在当期大幅下跌,在剩余摊销年限内预期不会恢复。
- (猿) 其他足以表明该项无形资产的账面价值已超过可收回金额的情形。

将无形资产的减值准备确认为当期费用,对于已确认价值减损的无形资产,如有充分的证据表明其减损的价值又得以恢复,应按已恢复部分,在无形资产减值准备的数额内,冲减无形资产的减值准备,并确认为当期收益。

企业应单独设置“无形资产减值准备”科目以核算企业计提的无形资产减值准备,该科目是“无形资产”科目的备抵科目,需要在财务报告中单独反映。无形资产应按单项项目计提减值准备。

企业所持有无形资产的账面价值高于其可收回金额的,应按其差额,借记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目,贷记“无形资产减值准备”科目;如已计提减值准备的无形资产价值又得以恢复,应在已计提减值准备的范围内转回,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。

## 第二节 摇长期待摊费用

## 一、长期待摊费用的特点

长期待摊费用是指企业已经支付或发生,但摊销期限在 1 年以上(不含 1 年)的各项费用。长期待摊费用应当单独核算,在费用项目的受益期限内分期平均摊销。

从本质上来看,长期待摊费用是一种费用,但这些费用的数额较大,受益期限超过一个会计年度,按照收入与费用相配比的原则,应把它视作为一项资产,递延分摊于以后各个受益的会计年度。如果长期待摊费用项目不能使以后会计期间受益的,应当将该项目的摊余价值全部转入当期损益。

## 二、长期待摊费用的内容

### (一) 筹建期间的费用

企业在筹建期间发生的费用包括筹建期间人员的工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费,以及不计入固定资产价值的借款费用等,应先在长期待摊费用中归集,待企业开始生产经营的当月起一次计入开始生产经营当月的损益。

### (二) 租入固定资产改良支出

租入固定资产改良支出是指企业由于经营活动的需要,以经营租赁方式向外单位租入固定资产,按照双方合同规定,企业可根据自身的需要,对租入的固定资产进行改良所发生的费用支出。其支出由承租企业负担。

租入固定资产通过改良,有助于提高其使用功能或延长其使用寿命。从理论上讲,这些改良支出应构成固定资产的价值,但由于采用经营租赁方式,固定资产的所有权不属于承租企业,承租方仅在租赁期内有使用权,因此,列入长期待摊费用核算。租入固定资产改良支出应当在租赁期限与租赁固定资产尚可使用年限两者孰短的期限内平均摊销。

### (三) 其他长期待摊费用

企业其他长期待摊费用是指除筹建期间的费用、租入固定资产改良支出以外,其摊销期限在 1 年以上的长期待摊费用。如一次性预付 1 年以上的固定资产租金等。

## 三、长期待摊费用的核算

各项长期待摊费用均应以其实际发生的支出确认入账。由于它本质上属于费用性质,因此,在摊销时不考虑其残值的因素,并同无形资产一样,直接将摊销数在“长期待摊费用”科目中冲减。“长期待摊费用”科目的借方登记长期待摊费用发生时的增加数,贷方登记长期待摊费用的摊销数,余额在借方反映尚未摊销的价值。

企业发生长期待摊费用时,借记“长期待摊费用”科目,贷记“银行存款”等有关科目;摊销时,借记“管理费用”、“制造费用”、“营业费用”等科目,贷记“长期待摊费用”科目。

【例 7-10】某企业以经营租赁方式租入办公用房,按合同规定由承租方自行装修,其

支出由承租方负担,现共计支付改良费用 400000 元,按租赁期 5 年进行摊销。编制会计分录如下:

(1) 支付装修费用时:

摇借:长期待摊费用——固定资产改良支出	400000
摇摇贷:银行存款	400000

(2) 每年按月计提摊销时:

摇借:管理费用	8000
摇摇贷:长期待摊费用——固定资产改良支出	8000

### 第三节 摇其他长期资产

#### 一、其他长期资产的内容

企业的其他长期资产是指除流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、长期待摊费用以外的其他资产,主要包括特种储备物资、银行冻结存款、冻结物资、临时设施、涉及诉讼的财产等。

##### (一) 特种储备物资

特种储备物资是指具有专门用途,但不参加企业生产经营活动的经国家批准储备的特种物资。特种储备物资主要用于国家应付自然灾害和意外事故等特殊需要。

##### (二) 银行冻结存款和冻结物资

冻结是指人民法院对被执行人在银行的存款或企业的物资等财产实施强制执行的一种措施。根据我国《民事诉讼法》的规定,被执行人拒不履行法院判决规定的义务,而在银行有存款、企业有物资的,人民法院有权冻结其存款和物资,有权向有关的银行或企业发出协助执行通知书,冻结被执行人的存款或物资,不准被执行人提取或转移。冻结是一种临时性措施,在规定的期限内,被执行人自动履行了义务,人民法院可以解除冻结。

##### (三) 涉及诉讼中的财产

诉讼是指司法机关在案件当事人和其他诉讼参与人的参加和配合下,为解决案件而依照法定程序所进行的活动。涉及诉讼中的财产,主要是指已被查封、扣押、冻结的财产。企业对这些涉及诉讼中的财产,不得隐藏、转移、变卖、毁损。

#### 二、其他长期资产的核算

其他长期资产不参加企业的生产经营活动,企业也无权动用,但毕竟企业负有保管、储备的责任,因而有必要作为企业的一项资产,在财务报告上作出反映。

大部分企业没有或很少有其他长期资产。因此,在会计核算上没有为其他长期资产设置专门会计科目。企业如果发生了这类业务,可以增设相应的科目进行核算。例如,对国家拨给特种储备物资的企业,可以增设“特种储备物资”科目和“特种储备基金”科目;对发生冻结物资、存款及发生涉及诉讼财产的企业,也可相应地设置“冻结存款”、“冻结物资”、“涉及诉讼财产”等科目核算。

其他长期资产不参加或暂时不参加企业的正常经营过程,因而并不具有流动性,企业应将其作为一项长期资产进行核算。在资产负债表上,应以“其他长期资产”项目单独列示。

【例 7-10】某企业一项账面原值为 1000000 元,账面净值为 700000 元的办公房的所有权发生诉讼。用存款支付诉讼费用 50000 元,最终败诉。编制会计分录如下:

(负)诉讼中财产转为其他长期资产时:

摇借:其他长期资产——涉及诉讼财产	1000000
累计折旧	300000
摇摇贷:固定资产	1000000

(圆)支付诉讼费时:

摇借:其他长期资产——涉及诉讼财产	50000
摇摇贷:银行存款	50000

(猿)败诉时:

摇借:营业外支出	1000000
摇摇贷:其他长期资产——涉及诉讼财产	1000000

若胜诉,相关费用支出可列入管理费用,并重新恢复这一资产的原始状态:

摇借:管理费用	50000
固定资产	1000000
摇摇贷:其他长期资产——涉及诉讼财产	1000000
累计折旧	300000

## 复习思考题

1. 无形资产有哪些特征?

2. 简述无形资产的内容和分类。

3. 无形资产的有效使用期限如何确定?

4. 长期待摊费用包括哪些内容?

## 练习习题题

猿某公司购买一项专利,支付款项 愿源元,有效期为 愿年,买入 源年后又将其转让给另一家公司,协商作价 缘元,价款已由银行收到。

要求 根据上述业务(取得、摊销、转让)编制会计分录。

圆某企业发生以下有关无形资产的经济业务:

(员)某投资人以专利权作为资本投资,经投资各方确认该项专利估价 愿元,专利有效期为 愿年。

(圆)投资人以其注册的商标作为资本投资,经投资各方确认并批准,该商标权作价 愿元,由投资各方共享权益。

(猿)从某研究所购入一项专有技术,作价 愿元。先支付 源元,其余款项在猿年内分次支付。

(源)依法从政府有关部门取得一块土地,使用权为 愿年,缴付使用费 愿元,支付各项手续费 愿元。

(缘)以上无形资产除商标权分 愿年摊销、专有技术分 缘年摊销外,其余均按有效期分月摊销。

(远)上述专有技术使用 愿年后,转让给外单位,作价 愿元。

要求 根据上述业务编制会计分录。

猿某公司开办期间发生开办费用的情况为:

(员)公司筹办期间发生各项筹办费用 猿元,经批准列入开办费,其中 愿元通过银行支付,另 愿元为应付账款。

(圆)经批准,开办费于正式营业当月摊销。

要求 编制上述业务的会计分录。

# 第八章 流动负债

## 第一节 流动负债概述

### 一、流动负债的概念

流动负债是指将在1年(含1年)或长于1年的一个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应交税金、其他暂收及应付款项、应付工资、应付福利费、应付股利、预提费用和1年内到期的长期借款等。

流动负债的特点是偿还期短,它必须在1年内或超过1年的一个营业周期内偿还。确认流动负债的目的主要是将其与企业的流动资产进行比较,了解企业的财务状况,评价企业的偿债能力。

### 二、流动负债的分类

#### (一) 按偿付手段分类

1. 用货币资产偿付的流动负债。它是指负债到期时,需要以现金、银行存款或其他货币性资产偿付的流动负债,主要包括短期借款、应付票据、应付账款、应付工资、应交税金等。

2. 用商品或劳务偿付的流动负债。它是指负债到期时,需要用商品偿还或用劳务抵付的流动负债,主要包括预收账款、其他应付款等。

3. 用新的流动负债清偿旧的流动负债,主要包括向银行举借短期借款偿付到期的应付票据款,以经承兑的商业汇票清偿前欠应付账款等。

#### (二) 按偿付金额确定的程度分类

1. 金额确定的流动负债。它是指有确切的债权人和偿付日期,并有确切的偿付金额的流动负债,主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款等。

2. 金额视经营情况而定的流动负债。它是指需要根据一定时期的经营情况才能确定应付金额的负债,主要包括应交税金、应付利润、应付股利、应付工资、应付福利费等。

#### (三) 按形成方式分类

1. 融资活动形成的流动负债。它是指企业从银行和其他金融机构筹集资金形成的流动负债,主要包括短期借款和预提的借款利息。

圆经营活动形成的流动负债。它是指企业在正常的生产经营活动中形成的流动负债,可以分为外部结算业务形成的流动负债和内部往来形成的流动负债。外部结算业务形成的流动负债主要包括应付票据、应付账款、预收账款、应交税金等;内部往来形成的流动负债主要包括应付工资、应付福利费、预提固定资产修理费等。

猿收益分配形成的流动负债。它是指企业根据所实现的净利润进行分配所形成的各项流动负债,主要包括应付利润、应付股利、应交所得税等。

### 三、流动负债的计价

各项流动负债,应按实际发生额入账。短期借款、带息应付票据、短期应付债券应当按照借款本金或债券面值,按照确定的利率按期计提利息,计入损益。

## 第二节 短期借款

短期借款是指企业从银行或其他金融机构借入的偿还期在 1 年以内(含 1 年)的各种借款。短期借款一般是企业为维持正常的生产经营活动所需的资金而借入的,或是为了归还某项债务而临时借入的,并能在 1 年内或一个营业周期内归还的款项。

### 一、短期借款的取得

企业向银行或其他金融机构借款,应按规定程序提出申请,并签订借款协议;取得借款时,通常按取得金额入账,借记“银行存款”科目,贷记“短期借款”科目。

【例 2-1】摇某企业从银行取得短期借款 100 000 元,期限为 3 个月,年利率为 6%,到期一次性归还本息。编制会计分录如下:

摇借:银行存款	100 000
摇摇贷:短期借款	100 000

### 二、短期借款利息费用的核算

企业为取得短期借款而发生的利息费用一般应作为财务费用处理,计入当期损益。企业核算利息费用的方法一般有以下两种:

#### (一) 预提法

如果短期借款的利息是按期支付的(如按季或年)或者利息在借款到期时连同本金一起归还,并且数额较大的,为了正确计算各期的盈亏,按照权责发生制原则,可以采用预提的办法,在月末估计当月的利息费用数额,按月进行预提,借记“财务费用”科目,贷记“预提费用”科目;在实际支付利息的月份,按照已经预提的数额,借记“预提费用”科目,

按实际支付的利息金额与预提数的差额(即尚未提取的部分),借记“财务费用”科目,按实际支付的利息金额,贷记“银行存款”科目;在实际支付利息的月份,也可以根据实际支付的利息,借记“预提费用”科目,贷记“银行存款”科目,月末再调整预提费用的差额,借记“财务费用”科目,贷记“预提费用”科目。

【例 8-10】仍以[例 8-9]资料为例,该企业采用预提法进行利息费用的核算,按月计提借款利息 50000 元(500000 元×6%×1/12)。编制会计分录如下:

(1) 前 3 个月每月预提利息费用 50000 元,共预提 150000 元时:

摇借:财务费用	50000
摇摇贷:预提费用	50000

(2) 第三个月实际支付借款利息 50000 元时:

摇借:预提费用	50000
财务费用	50000
摇摇贷:银行存款	50000

在实际支付借款利息时,也可以:

摇借:预提费用	50000
摇摇贷:银行存款	50000

月末时:

摇借:财务费用	50000
摇摇贷:预提费用	50000

### (二) 直接摊销法

如果企业的短期借款利息是按月支付的,或者利息在借款到期时连同本金一起归还,但是数额不大的,也可以采用简化的核算方法,而不需用预提的方法,即在实际支付利息的月份或收到银行的计息通知时,将其全部作为当月的财务费用处理,计入当期损益,借记“财务费用”科目,贷记“银行存款”或“现金”科目。总之,短期借款利息费用的核算,最值得注意的是,在预提或实际支付时均不通过“短期借款”科目,而是通过“预提费用”或“财务费用”科目核算。

### 三、短期借款的归还

企业在短期借款到期时,应及时归还。不论是按期支付利息,还是在借款到期时连同本金一起归还,在归还借款时,通过“短期借款”科目核算的金额仍然是借入时取得的金额,借记“短期借款”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 8-11】仍以[例 8-9]资料为例,该企业到期归还短期借款 500000 元。编制会

计分录如下：

摇借：短期借款  
摇摇贷：银行存款

员  
员

## 第三节摇应付票据

### 一、应付票据的概念

应付票据是企业在购货过程中由于采用商业汇票结算方式延期付款而形成的流动负债。应付票据是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。在我国，应付票据主要指短期应付票据，即商业汇票，其付款期限最长为 远个月。

### 二、应付票据的核算

#### （一）应付票据的一般核算

应付票据一般按票面价值入账。企业开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款，借记“物资采购”、“原材料”、“库存商品”、“应付账款”、“应交税金——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“应付票据”科目。支付银行承兑汇票的手续费，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目；收到银行支付到期票据的付款通知时，借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。“应付票据”科目期末贷方余额，反映企业持有尚未到期的应付票据本息。

#### （二）应付票据利息的核算

员带息应付票据的核算。带息应付票据是指票面上注明利息率的应付票据，这种票据到期时，除支付票面金额外，还要按票面利率支付利息。

（员）计算应付利息，并增加应付票据的账面价值。对于带息票据，企业应按照票据的存续期间和票面利率计算应付利息，并相应增加应付票据的账面价值，期末计算应付利息，借记“财务费用”科目，贷记“应付票据”科目；票据到期支付本息时，按票据账面余额，借记“应付票据”，按未计的利息，借记“财务费用”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。

在存续期间内何时计算应付利息并入账，由企业自行决定，但在中期期末和年度终了时，企业必须计算带息票据的利息，并计入当期损益。

（圆）按期预提利息。企业按照票据的票面价值和票据规定的利率计算预提应付利息，应记入“财务费用”和“预提费用”科目。票据到期支付本息时，冲减“预提费用”科目。应付票据期限较长、利息金额较大时，为了正确计算盈亏并反映企业实际的负债金

额,通常采用这种方法。

(猿)发生时列支。如果票据期限较短,利息金额不大,为了简化核算手续,可以于票据到期支付票据面值和利息时,一次记入“财务费用”科目。

我国目前会计实务中一般采用第一种方法。

【例 愿愿】摇远东公司于 愿愿年 猿月 员日开出一张期限为 远个月、年利率为 猿%的带息票据,购入价值为 猿元肆肆元的商品。编制会计分录如下:

(员) 愿愿年 猿月 员日购入商品开出票据时:

摇借:库存商品	猿元肆肆
应交税金——应交增值税(进项税额)	猿元肆肆
摇摇贷:应付票据	猿元肆肆

(圆) 愿愿年 猿月 猿日计算 源个月的应付利息 源元肆肆元肆角肆分(猿元肆肆伊猿%伊源)元时:

摇借:财务费用	源元肆肆
摇摇贷:应付票据	源元肆肆

(猿) 愿愿年 猿月 员日到期付款时:

摇借:应付票据	猿元肆肆
财务费用	源元肆肆
摇摇贷:银行存款	猿元肆肆

愿不带息应付票据的核算。不带息应付票据是指票面上未注明利率的应付票据,这种票据到期时,只需按面值偿付。我国各企业一般采用不带息应付票据,且同城、异地均可使用。

不带息应付票据的面值就是票据到期时的应付金额。不带息应付票据有两种情况:一种是票据面值所记载的金额不含利息;另一种是面值中已包含了一部分应计利息,但在票面上未注明利率。在第一种情况下,一般按票据面值记账;在第二种情况下,又可以有两种处理方法:一是对面值中所含的利息部分不单独核算,将其视为不含息应付票据,按面值记账;二是按一定的利率计算票据面值中所含的利息,将其从购入的资产的成本中扣除后记账。由于第一种方法核算更为简便,而且,我国应付票据最长期限为 远个月,即使是带息的应付票据,利息也不会很大。所以,我国会计实务中采用第一种方法进行核算,并在报表中按其票据面值列示于流动负债项目内。

【例 愿愿】摇某企业于 缘月 员日购入原材料一批,买价为 猿元肆肆元,增值税额 肆元肆肆元,共计 猿元肆肆元,原材料已验收入库,采用商业汇票结算方式进行结算。该企业签付一张不带息的商业承兑汇票,付款期限为 猿个月。愿月 员日,用银行存款支付票据款 猿元肆肆元。编制会计分录如下:

(员) 缘月 员日签付商业承兑汇票 猿元肆肆元时:

借：原材料	应付账款
应交税金——应交增值税(进项税额)	应付账款
贷：应付票据	应付账款

(四) 每月支付票据款时：

借：应付票据	应付账款
贷：银行存款	应付账款

### (三) 应付票据到期的核算

企业签付的商业汇票到期时,应无条件支付票据款。由于企业筹集付款资金的方法和能力有所不同,到期时可能会出现有能力支付票据款和无能力支付票据款两种情况。

**有能力支付票据款。**在商业汇票到期时,如果企业有能力支付票据款,则企业的开户银行在收到商业汇票付款通知时,无条件支付票据款。企业在收到开户银行的付款通知时,核销应付票据。

**无能力支付票据款。**在商业汇票到期时,如果企业无能力支付票据款,则应根据不同承兑人进行承兑的商业汇票作不同处理。

采用商业承兑汇票进行核算,承兑人即为付款人。如果付款人无能力支付票据款,银行将把商业承兑汇票退还给收款人,由收付款双方协商解决。由于商业汇票已经失效,付款人应将应付票据转为应付账款,应付的利息也应计入应付账款。如果是不带息的商业汇票,企业应按票面价值,借记“应付票据”科目,贷记“应付账款”科目;如果是带息的商业汇票,企业应按票面价值,借记“应付票据”科目,按应付的利息,借记“财务费用”科目,按到期价值,贷记“应付账款”科目。

采用银行承兑汇票进行结算时,承兑人为承兑银行。如果付款人无力支付票据款,承兑银行将代为支付票据款,并将其转为对付款人的逾期贷款。由于商业汇票已经失效,付款人应将应付票据转为短期借款,应付的利息也应计入短期借款。如果是不带息的商业汇票,企业应按票面价值,借记“应付票据”科目,贷记“短期借款”科目;如果是带息的商业汇票,企业应按票面价值,借记“应付票据”科目,按应付的利息,借记“预提费用”、“财务费用”科目,按到期价值,贷记“短期借款”科目。企业支付的罚息,应计入财务费用。

【例 8-10】 如例 8-9 中,到期日企业无力支付票据款,商业汇票为商业承兑汇票。编制会计分录如下：

借：应付票据	应付账款
财务费用	应付账款
贷：应付账款	应付账款

如例 8-10 中,到期日企业无力支付票据款,商业汇票为银行承兑汇票。编制会计分录如下：

应付票据

财务费用

短期借款

应付账款

应收账款

预收账款

企业如果以签发新的票据方式清偿已到期的应付票据款的,应将票据款从“应付账款”科目转回到“应付票据”科目进行核算。

企业应当设置“应付票据备查簿”,详细登记每一应付票据的种类、号数、签发日期、到期日、票据金额、票面利率、合同交易号、收款人姓名或单位名称,以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时,应当在备查簿内逐笔注销。

## 第四节 应付及预收款项

### 一、应付账款的核算

#### (一) 应付账款核算的内容

应付账款是指企业在正常的生产经营过程中因购进货物或接受劳务应在1年内偿付的债务,属于流动负债。这是一种最常见、最普遍的负债,主要是由于企业取得资产的时间与结算付款的时间不一致而形成的。应付账款与前述应付票据不同,虽然两者都是由交易引起、都属于流动负债,但应付账款属于尚未结清的债务,而应付票据是一种期票,是延期付款、承诺付款的证明。票据到期时,企业负有无条件支付票据款的责任。

应付账款核算的主要内容,一是入账时间的确定;二是入账价值的确定。

#### (二) 应付账款入账时间的确定

从理论上讲,应付账款入账时间的确定,应以所购买物资的所有权已转移或接受劳务已发生为标志,即在企业取得所购物资的所有权或已接受劳务时确定应付账款。但是,在实际工作中,应区别情况处理:

在货物和发票账单同时到达的情况下,应付账款一般待货物验收入库后,才按发票账单登记入账。这主要是为了确认所购入的物资无论从质量上还是数量上或品种上都与合同上订明条件相符,以避免发生入账后在验收入库时发现购入货物错、漏、破损等问题再进行调账的情况。

在物资和发票账单不是同时到达的情况下,由于应付账款要根据发票账单入账,有时候物资已到而发票账单在月末仍未到达,由于这笔负债已经成立,应作为一项负债反映。企业应对其进行估价,从而在资产负债表上客观地反映企业所拥有的资产和承担的债务,但为了规范实际支付款项时的核算方法,应在下月初编制红字记账凭证予以冲销。

#### (三) 应付账款入账价值的确定

一般来说,应付账款不再单独计算利息,因为应付账款的偿付期限较短,往往在月内

能够付款。为了简化核算工作,业务发生时的金额即为未来应付的金额,延期付款期间的利息已经包含在业务发生时的金额之内,按照重要性原则,应付账款一般按照业务发生时的金额即未来应付的金额入账。企业确认应付账款时,借记有关科目,贷记“应付账款”科目;在偿还应付账款时,借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”等科目。

如果应付账款中含有现金折扣,其入账价值的确定方法有总价法和净价法两种。根据我国《增值税暂行条例》的规定,不论企业是否得到折扣,增值税额都必须按折扣前的货款金额来计算。

**净价法。**总价法的特点是购进的货物和应付账款均按发票账单中的金额入账,借记“原材料”、“应交税金”等科目,贷记“应付账款”等科目。企业如果在折扣期内支付了货款,取得了现金折扣,就将其视为提前付款取得的利息收入,冲减“财务费用”科目,按应付账款的总价值,借记“应付账款”科目,按实际支付的价款,贷记“银行存款”科目,按取得的现金折扣,贷记“财务费用”科目;如果未取得现金折扣,按总价支付货款时,借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 10-10】摇海星公司于 1 月 10 日购入原材料一批,发票中注明的买价为 10000 元,增值税额 1700 元,共计 11700 元,原材料已经验收入库。付款条件为“2/10, N/30”。该企业采用总价法进行核算。1 月 15 日实际支付价款 11500 元,取得现金折扣 200 元。编制会计分录如下:

(1) 1 月 10 日购入原材料,按总价入账时:

摇借:原材料	11700
应交税金——应交增值税(进项税额)	1700
摇摇贷:应付账款	11700

(2) 1 月 15 日支付价款 11500 元时:

摇借:应付账款	11700
摇摇贷:银行存款	11500
财务费用	200

**净价法。**净价法的特点是购进的货物和应付账款均按发票账单中的金额扣除了最大现金折扣后的金额入账。在我国,现金折扣在销货方不能抵减增值税销项税额,因而在购货方也不应抵减增值税进项税额,而应抵减购货成本。企业购进货物以后,应按购进货物发票的买价扣除最大现金折扣后的金额,借记“原材料”等科目,按发票中注明的增值税进项税额,借记“应交税金”科目,按发票的全部价款扣除最大现金折扣后的金额,贷记“应付账款”科目。企业支付货款时,如果取得了最大的现金折扣,应按实际支付的价款,借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”科目;如果未能取得最大的现金折扣,比应付账款账面价值多付的金额,一般视为迟付货款多付的利息,记入“财务费用”科目,应按应

付账款价值,借记“应付账款”科目,按多付的价款,借记“财务费用”科目,按实际支付的价款,贷记“银行存款”科目。

需要指出的是,采用净价法时,为了正确反映应付账款的数额,对于期末已经丧失的现金折扣予以调整,丧失的现金折扣一般也视为迟付货款多付的利息,记入“财务费用”科目。调整丧失的现金折扣时,借记“财务费用”科目,贷记“应付账款”科目。

【例 8-10】仍以【例 8-9】资料为例,该企业采用净价法进行核算。编制会计分录如下:

(员) 圆月 缘日购入原材料,按净价入账时:

最大现金折扣 越员苑元(伊圆豫 越员苑元)摇摇摇  
应付账款净价 越员苑元(伊圆豫越员苑元)  
原材料入账价值 越员苑元(伊圆豫越员苑元)

摇借:原材料	猿苑元
应交税金——应交增值税(进项税额)	员苑元
摇摇贷:应付账款	猿苑元

(圆) 圆月 员缘日支付价款 猿苑元时:

摇借:应付账款	猿苑元
摇摇贷:银行存款	猿苑元

(猿) 如果该公司 圆月 员缘日未支付货款,而在 圆月 圆缘日支付货款,则只能取得 员豫的现金折扣 员苑元,实际支付价款 猿缘元(猿苑元伊圆豫)元时:

摇借:应付账款	猿苑元
财务费用	员苑元
摇摇贷:银行存款	猿缘元

(源) 如果该公司 猿月 员日仍未支付货款,则现金折扣 圆源元全部丧失,应予以调整时:

摇借:财务费用	圆源元
摇摇贷:应付账款	圆源元

上述总价法和净价法都是应付账款核算的较为常用的方法,各有利弊。

从经营管理者角度以及购进货物计价的客观性来说,净价法具有较大的优越性。在规范的市场经济条件下,现金折扣是促使购买者尽快支付货款的有效手段。企业管理者大多不愿意放弃现金折扣,一般通过以较低的利率向银行借款偿付账款。此外,采用净价法可以正确反映购进货物的价值,而总价法则会多计购进货物的价值。

但从价值控制角度来说,采用总价法购进货物的入账价值与发票所列价格相同,便于进行控制,而采用净价法购进货物的入账价值与发票上所列的价格不符,不便于进行

控制。

需要注意的是,有些应付账款由于债权单位撤销或其他原因,而使企业无法支付这笔应付款项,这笔无法支付的应付款项,应作为企业的一项额外收入,将其列入资本公积处理。

## 二、预收账款的核算

### (一) 预收账款核算的内容

预收账款是买卖双方协议商定,由购货方预先支付一部分货款给供应方而发生的一项负债,这项负债要用以后的商品或劳务等在 1 年以内偿付。对于预收账款,在核算上有两种可供选择的方法,一种方法是将发生的预收账款单独设置“预收账款”科目核算,待企业以商品或劳务偿付此项负债后,再进行结算。这种核算方法能完整地反映这项负债的发生及偿付情况,并且便于填列财务报告;另一种方法是将预收的货款直接作为应收账款的减项,贷记“应收账款”科目,待发生应收账款时,再在“应收账款”科目核算。这种方法在“应收账款”科目中能够完整地反映与购货方结算的情况,但在填列财务报告时需要根据“应收账款”科目的明细科目进行分析填列。

企业预收账款的核算,应视具体情况而定。如果企业预收账款业务比较多,可以设置“预收账款”科目进行核算,而在企业预收账款业务不多的情况下,为了简化核算工作,也可以不设置“预收账款”科目,预收的款项直接记入“应收账款”科目的贷方。采用这种方式,“应收账款”科目所属的明细科目可能会有贷方余额,月末,在资产负债表上应将“应收账款”科目所属明细科目的贷方余额列入“预收账款”项目。

### (二) 预收账款的账务处理

单独设置“预收账款”科目的企业,自购货单位预收款项时,借记“银行存款”科目,贷记“预收账款”科目;销售货物或提供劳务实现时,借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”、“应交税金——应交增值税(销项税额)”等科目。退还多收的货款时,借记“预收账款”科目,贷记“银行存款”科目;收到购货单位补付的货款时,借记“银行存款”科目,贷记“预收账款”科目。采用这种方式,在销货的全部价款大于预收账款而尚未收到购货方补付的账款时,“预收账款”科目所属的明细科目会有借方余额。月末,“预收账款”科目的借方余额在资产负债表上应列入“应收账款”项目。

【例 8-10】 摇兴华企业接受一批订货合同,按合同规定,货款金额总计为 100 000 元,预计远个月完成。订货方预付货款 50 000 元,另 50 000 元待完工发货后再支付。该物资的增值税税率为 17%。编制会计分录如下:

(1) 收到预付的货款时:

摇借:银行存款  
摇摇贷:预收账款

100 000  
50 000

(圆) 远个月后产品发出时：

摇摇借：预收账款	源愿源愿源
摇摇贷：主营业务收入	源愿源愿源
应交税金——应交增值税(销项税额)	源愿源愿源

(猿) 订货单位补付货款时：

摇摇借：银行存款	猿愿源愿源
摇摇贷：预收账款	猿愿源愿源

### 三、其他应付款的核算

其他应付款是指企业除了短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付工资、应付福利费、应交税金以及应付利润等流动负债以外,发生的其他各种应付、暂收单位或个人的款项,如应付经营租入固定资产和包装物的租金、存入保证金、应付统筹退休金、职工未按期领取的工资、应付、暂收所属单位和个人的款项等。这种应付、暂收款也构成企业的一项流动负债。

由于其他应付款的数额一般能够直接确定,为了总括反映其他应付款的经济业务,在我国会计实务中,设置“其他应付款”科目,用来核算企业应付、暂收其他单位或个人的款项。该科目贷方登记增加数,借方登记减少数;余额在贷方,表示尚未支付或归还的各种应付和暂收款项的实有数。该科目按款项类别和单位或个人设置明细科目进行明细分类核算。而企业经常发生的应付供应单位的货款等,应在“应付账款”、“应付票据”等科目核算,不需要通过“其他应付款”科目核算。对于发生的除了应付账款、应付票据、应付股利、应交税金等以外的其他应付款项,企业应及时清偿。

通常情况下,有关其他应付款的账务处理如下:

企业采用经营性租赁方式租入固定资产的租赁费用,借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目,贷记“其他应付款”科目;实际支付时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”等科目。

实行退休金统筹办法的企业,按期提取的统筹退休金,借记“管理费用”科目,贷记“其他应付款”科目;实际交纳时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”等科目;企业收到社会保险等机构拨补的统筹退休金,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;企业支付退休职工的退休金时,应借记“其他应付款”科目,贷记“现金”等科目。

企业发生的应付未付的租金和其他款项,收取出租包装物押金及其他各种暂收款项时,借记有关科目,贷记“其他应付款”科目。上交、偿还或转销这些款项时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”等科目。

【例 愿源】摇摇远东公司发生如下经济业务。据此,编制会计分录如下:

(员) 远东公司从京华企业租入一项固定资产,双方经协商,决定采用经营性租赁方式,月租费 员缘园元:

摇借:制造费用	员缘园
摇摇贷:其他应付款	员缘园

实际支付每月租金时:

摇借:其他应付款	员缘园
摇摇贷:银行存款	员缘园

(圆) 某企业按规定提取统筹退休金 缘园元时:

摇借:管理费用——劳动保险费	缘园
摇摇贷:其他应付款	缘园

该企业如数向有关部门交纳统筹退休金时:

摇借:其他应付款	缘园
摇摇贷:银行存款	缘园

(猿) 某企业收到出租包装物押金 园园元,存入银行时:

摇借:银行存款	园园
摇摇贷:其他应付款	园园

若该企业出租包装物没有如期收回,对上述押金作没收处理时:

摇借:其他应付款	园园
摇摇贷:其他业务收入	员园
应交税金——应交增值税(销项税额)	园园

## 第五节 摇应 交 款 项

### 一、应交款项的内容

企业在一定时期取得的营业收入和实现的利润,要按规定向国家交纳税金、费用,这些应交、应付款项要按照权责发生制原则预提计入有关科目。这些应交、应付款项,在未交、未付之前暂时停留在企业,从而形成一种流动负债。应交款项主要包括企业依法缴纳的税金和应交的各种费用。

企业依法缴纳的各种税金即应交税金,是指企业在生产经营过程中产生的应向国家

交纳的各种税金 主要包括增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、所得税等。应交的各种费用即其他应交款 是指企业应向国家交纳的除了应交税金、应付股利等以外的各种应交款项 如教育费附加、矿产资源补偿费、应交住房公积金等。本章主要讲述应交增值税、消费税、营业税、城市维护建设税以及教育费附加的核算。

## 二、应交增值税的核算

### (一) 纳税义务人

增值税是以商品生产、流通以及工业性加工、修理修配各个环节的增值额为征税对象的一种流转税。在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人为增值税纳税义务人。

按照我国现行制度规定 增值税纳税义务人分为一般纳税人和小规模纳税人两种。一般纳税人是指年应征增值税销售额超过《增值税暂行条例实施细则》规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位。小规模纳税人是指年销售额在规定的数额以下、会计核算不健全的纳税义务人 其应交增值税采用简化的核算方法。

### (二) 企业增值税会计科目的设置

企业应交的增值税 应在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目进行核算。“应交税金——应交增值税”科目分别设置“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出多交增值税”等专栏。小规模纳税人企业只需设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细科目中设置上述专栏。

### (三) 增值税进项税额的核算

增值税进项税额是指一般纳税人购进货物或接受应税劳务支付价款中所含的增值税额。企业支付的增值税进项税额能否在销项税额中抵扣 应视具体情况而定。

不得抵扣的进项税额。下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- (员) 购进固定资产。
- (圆) 用于非应税项目的购进货物或者应税劳务。
- (猿) 用于免税项目的购进货物或应税劳务。
- (源) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。
- (缘) 非正常损失的购进货物。
- (远) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。
- (苑) 小规模纳税人不得抵扣进项税额。

可以抵扣的进项税额。一般来说 凡是未明确规定不得抵扣的进项税额都可以抵扣 可以抵扣的进项税额分为两种情况：一种是取得增值税扣税凭证的；另一种是未取得增值税扣税凭证的。

(员) 取得增值税扣税凭证。企业购进的一般货物及接受的应税劳务,必须取得增值税扣税凭证,才能从销项税额中抵扣,这部分进项税额不计入购进货物或应税劳务的成本。企业购进货物或接受应税劳务时,应根据增值税专用发票中货物或应税劳务的价款,借记“原材料”等科目,根据增值税专用发票中的进项税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,根据全部价款,贷记“银行存款”等科目。

(圆) 未取得增值税扣税凭证。企业购进的货物如为免税的农业产品或废旧物资,由于销售方不收增值税,因而企业无法取得增值税专用发票。但是,按照我国税法规定,企业购进免税农产品按买价的 13% 和废旧物资按收购价的 10% 计算进项税额。

企业购进货物时,支付的价款中如果含有销货单位代垫的运费(即运输部门开具的运费发票),由于运费属于非增值税项目,运输部门不能开具增值税专用发票,但是按照现行会计制度规定,也可以按照这部分运费的 7% 作为进项税额抵扣。

【例 8-10】 摇华运企业发生如下经济业务。据此,编制会计分录如下:

(员) 华运企业购入一批原材料,增值税专用发票上注明的原材料价款为 500000 元,增值税额 65000 元,运输部门开具的运费发票注明运费 50000 元。货款已经支付,材料已经到达并验收入库:

借: 原材料	565000
应交税金——应交增值税(进项税额)	65000
贷: 银行存款	615000

(圆) 华运企业收购农业产品,实际支付的价款为 500000 元,收购的农业产品已验收入库:

	进项税额 65000 (500000 × 13%)
借: 物资采购	565000
应交税金——应交增值税(进项税额)	65000
贷: 银行存款	630000

#### (四) 增值税进项税额转出

一般纳税人在购进货物时如果不能直接认定其进项税额能否抵扣,支付的进项税额可以先予以抵扣,待以后用于不得抵扣进项税额的项目时,再将其进项税额转出,抵减当期进项税额。进项税额转出后,借记有关科目,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目。

【例 8-11】 摇华运企业发生如下经济业务。据此,编制会计分录如下:

(员) 华运企业自建固定资产需领用原材料一批,实际成本 500000 元,购进该批原材料时支付的进项税额为 65000 元,并已经抵扣。工程领用材料时:

摇借：在建工程	员员元元元
摇摇贷：原材料	员元元元元
应交税金——应交增值税(进项税额转出)	员元元元

(圆) 因自然灾害,企业损失了一批产成品,实际成本 源元元元元,该批产品所耗购进货物的进项税额为 猿元元元元:

摇借：待处理财产损益——待处理流动资产损益	源元元元
摇摇贷：库存商品	源元元元
应交税金——应交增值税(进项税额转出)	猿元元元

### (五) 增值税销项税额的核算

增值税销项税额是指一般纳税人销售货物或提供应税劳务收取价款中所含的增值税额。

员员计算增值税的销售额。增值税的销售额是指企业销售货物或提供应税劳务向购买方收取的除销项税额、代扣代交的消费税以及代垫运杂费以外的全部价款和价外费用。价外费用主要包括手续费、包装费、违约金以及自营运杂费等。

员员销项税额的计算。企业如果采用不含税定价的方法,销项税额可以直接根据不含税的销售额乘以增值税税率计算;如果采用合并定价的方法,销项税额应根据下列公式计算:

$$\begin{aligned} \text{销售额} &= \text{含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率}) \\ \text{销项税额} &= \text{销售额} \times \text{增值税税率} \end{aligned}$$

企业销售货物或提供应税劳务以后,应根据全部价款,借记“银行存款”等科目,根据销项税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目;根据其他价款和价外费用,贷记“主营业务收入”等科目。

【例 愿愿】摇华运企业销售产品收入为 员元元元元元(不含应向购买者收取的增值税),货款尚未收到,增值税税率为 员元,不交纳消费税。编制会计分录如下:

摇借：应收账款	员元元元元元
摇摇贷：主营业务收入	员元元元元元
应交税金——应交增值税(销项税额)	员元元元元元

猿猿视同销售行为。它是指企业在会计核算中未作销售处理而税法中要求按照销售行为交纳增值税的行为。主要包括:

- (员) 将自产或委托加工的货物用于非应税项目。
- (圆) 将自产、委托加工或购买的货物用于投资、提供给其他单位或个体经营者。
- (猿) 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。
- (源) 将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

(缘) 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

(远) 将自产、委托加工或购入货物兑换原材料等。

(苑) 将货物交付他人代销。

(愿) 销售代销货物。

在会计核算中,上述视同销售行为的货物一般按成本转账不计入销售收入,会计账目中不反映销售额。在计算交纳增值税时,销售额应按下列顺序确定:

(员) 按当月同类货物的平均销售价格确定。

(圆) 按最近时期同类货物的平均销售价格确定。

(猿) 按组成计税价格确定,其计算公式如下:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \div (1 - \text{成本利润率})$$

属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。

【例 愿-猿】 摇华运企业用原材料对其他企业投资,假设原材料的公允价值与其成本相同。该批原材料的成本为猿缘园园元,计税价格为猿缘园园元。假设该原材料的增值税税率为员豫。编制会计分录如下:

对外投资转出的原材料的销项税额 越猿缘园园伊员豫 越缘缘园园(元)

摇借:长期股权投资

猿缘园园

摇摇贷:原材料

猿缘园园

    应交税金——应交增值税(销项税额)

    缘缘园园

源 混合销售行为。它是指在一项销售业务中既涉及货物又涉及非应税劳务的行为。对于从事货物生产、批发或零售的企业,混合销售行为视同销售货物,收取的非应税劳务价款,也应一并计征增值税。如前述计征增值税销售额中的价外费用大部分属于营业税项目,但由于其与销售货物一并进行,属于混合销售行为,故应计征增值税。混合销售行为中的非应税项目计征增值税后,不再计征营业税。

缘 兼营销售行为。它是指在不同的销售业务中分别涉及货物或非应税劳务的行为。企业兼营非应税劳务,如果能够单独进行准确的核算,可以按非应税劳务的性质计征营业税,不计征增值税;如果不分别核算或者不能准确核算的,则应与销售货物或提供应税劳务一并计征增值税。

#### (六) 增值税出口退税

按照我国《税法》规定,出口货物的增值税税率为零,即出口货物在出口环节不征收增值税,但企业在购进出口货物或购进出口货物所耗原材料时还要照常支付增值税进项税额。企业支付的进项税额,按规定可以先计入增值税进项税额,在货物出口以后,再根据出口报关单等有关凭证,向税务部门申报办理该项出口货物的退税。

按照我国现行会计制度规定,企业购进出口货物支付的进项税额,不予全额退还。企

业收到退还的进项税额时,借记“银行存款”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(出口退税)”科目;未退还的部分,也不能从内销产品的销项税额中抵扣,应将其从进项税额中转出,计入产品销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目。

【例 8-10】摇华运企业出口产品若干件,价款合计人民币 100000 元,尚未收到。其中所耗的材料成本 60000 元,进项税额为 10000 元,申报退税后,实际退回 12000 元,存入银行;而未退回的进项税额 8800 元,计入产品销售成本。编制会计分录如下:

(员) 出口产品时:

摇摇借:应收账款	100000
摇摇贷:主营业务收入	100000

(圆) 申报退税后:

摇摇借:银行存款	12000
摇摇贷:应交税金——应交增值税(出口退税)	12000

(猿) 处理未退回的进项税额时:

摇摇借:主营业务成本	8800
摇摇贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)	8800

(七) 交纳增值税

我国《增值税暂行条例》要求,一般纳税人企业主要采用设置若干专栏的方法核算增值税的进项税额和销项税额等内容。按照增值税会计处理规定,“应交税金——应交增值税”科目的期末贷方余额反映企业应交未交的增值税,期末借方余额反映企业期末多交或尚未抵扣的增值税额。这样处理,一方面从不同的月份来看,企业在以前月份有欠交增值税的情况下,可能会把应由以后月份抵扣的增值税抵扣以前月份欠交的增值税,这是不合理的。另一方面从不同企业来看,一些企业某一月份可能是欠交增值税,而另外一些企业可能是未抵扣增值税,如果把若干企业的“应交增值税明细表”加总起来以后,就不好直观地反映某一期间企业是欠交还是尚未抵扣增值税。因此,我国现行会计制度规定:

(员) 在“应交税金”科目下增设“未交增值税”明细科目,用来核算一般纳税企业月终时转入的应交未交增值税和多交的增值税。

(圆) 在“应交税金——应交增值税”科目下增设“转出多交增值税”和“转出未交增值税”两个专栏,分别记录一般纳税人企业月终转出未交或多交的增值税。

【例 8-11】摇华运企业 1 月份购进商品等支付的增值税进项税额为 10000 元,本月销售商品等发生的销项税额为 12000 元。假定 1 月份月初没有未抵扣以及欠交或多交的

增值税,也没有其他涉及增值税的业务,员月份上交增值税额为 苑园肆肆元。该企业 圆月份购进商品等支付进项税额 肆圆肆肆元,销售商品等发生的销项税额为 肆圆肆肆元,除此以外,圆月份该企业没有发生其他涉及增值税的业务。编制会计分录如下:

员月份上交本月应交增值税 肆圆肆肆元(肆圆肆肆元-肆圆肆肆元)

摇借:应交税金——应交增值税(已交税金) 肆圆肆肆元  
摇贷:银行存款 肆圆肆肆元

转出 员月份未交的增值税额 苑圆肆肆元时:

摇借:应交税金——应交增值税(转出未交增值税) 苑圆肆肆元  
摇贷:应交税金——未交增值税 苑圆肆肆元

圆月份抵扣的增值税额为 肆圆肆肆元,留待以后月份抵扣,即“应交税金——应交增值税”科目借方余额为 肆圆肆肆元。如果 圆月份该企业交纳了 员月份欠交的增值税额为 苑圆肆肆元:

摇借:应交税金——未交增值税 苑圆肆肆元  
摇贷:银行存款 苑圆肆肆元

#### (八) 小规模纳税人企业的核算

我国《税法》中对小规模纳税企业的规定标准为:

(员) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或提供应税劳务为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应征增值税销售额在 肆圆肆肆万元以下。

(圆) 从事货物批发或零售的纳税人,年应征增值税销售额在 肆圆肆肆万元以下。

同时,我国《税法》中规定,如果小规模纳税人的会计核算健全,能按要求准确核算进项税额、销项税额和应纳税额,可以认定为一般纳税人。

小规模纳税人企业应交税金的核算采用简化的方法,即购进货物或直接接受应税劳务支付的增值税进项税额,一律不予抵扣,均计入购进货物或接受应税劳务的成本,销售货物或提供应税劳务时,应按应征增值税销售额的 肆圆肆肆%计算,但不得开具增值税专用发票。

一般来说,小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法,按照公式“销售额=含税销售额/(1+征收率)”还原为不含税销售额计算。

小规模纳税人的应纳税额也不计入销售收入。在销售货物或提供应税劳务时,应按全部价款,借记“银行存款”等科目,按不含税销售额,贷记“主营业务收入”等科目,按应纳税额,贷记“应交税金——应交增值税”科目。

【例 肆圆肆肆】摇红河企业为小规模纳税人,某月购进原材料一批,价款 肆圆肆肆元,增值税额 肆圆肆肆元,款项用银行存款支付;又销售产品一批,全部价款为 肆圆肆肆元,款项收到,存

入银行。编制会计分录如下：

(员) 购进材料时：

摇摇借：原材料

员元

摇摇贷：银行存款

员元

(圆) 销售产品时：

不含税销售额 员元 (员元) 员元 (元)

应征税额 员元 (元) 员元 (元)

摇摇借：银行存款

员元

摇摇贷：主营业务收入

员元

    应交税金——应交增值税(销项税额)

员元

### 三、应交消费税的核算

为了调节消费结构、正确引导消费方向,国家在普遍征收增值税的基础上,选择部分消费品,再征收一道消费税。

(一) 生产和销售应税消费品的核算

消费税实行价内征收,企业交纳的消费税记入“主营业务税金及附加”科目,并抵减主营业务收入,企业按规定应交的消费税,在“应交税金”科目下设置“应交消费税”明细科目核算。

目前,我国消费税实行从价定率、从量定额和复合征收的方法,从 2006 年 1 月 1 日起,对酒类产品中的粮食白酒和薯类白酒实行复合税率(即定额税率和比例税率同时使用)计算征收。自 2006 年 1 月 1 日起,对甲、乙、丙三类卷烟也实行复合计税的方法。其计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额} (\text{适用的定额税率}) + \text{销售额} \times \text{适用的比例税率}$$

而使用其他两种方法的计算公式如下：

$$\text{实行从价定率方法计算的应纳税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

$$\text{实行从量定额方法计算的应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额}$$

企业销售需要交纳消费税的物资,应分别情况进行处理：

员援企业将生产的产品直接对外销售的。对外销售产品应交纳的消费税通过“主营业务税金及附加”或“其他业务支出”科目核算。

【例 2-1】摇摇某企业 1 月份根据发生的有关消费税业务。编制会计分录如下：

(员) 销售应税消费品一批,不含增值税的价款为 10000 元,增值税销项税额为 1700 元,款项收到,存入银行：

借：银行存款	100000
借：主营业务收入	100000
应交税金——应交增值税(销项税额)	15000

(圆) 销售该产品的消费税税率为 10%，结转应交消费税额 15000 元。

借：主营业务税金及附加	15000
借：应交税金——应交消费税	15000

企业以应税消费品换取生产资料和消费资料、抵偿债务等，也应视同销售进行会计处理。企业以应税消费品换取生产资料和消费资料的，应按售价借记“物资采购”、“原材料”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。以应税消费品抵偿债务的，按售价借记“应付账款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。以应税消费品支付代购手续费，按售价借记“应付账款”、“原材料”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。

【例 10-10】某企业为增值税一般纳税人企业，以其生产的应纳消费税产品换取原材料，应纳消费税产品的售价为 100000 元，假设应换取的原材料的价格、增值税额与该应纳消费税产品的售价、增值税额相同，产品成本为 60000 元。该产品的增值税税率为 17%，消费税税率为 10%，产品已经发出，材料已经到达。编制会计分录如下：

应向购买者收取的增值税 17000 元(100000 × 17%)  
 应交的消费税 10000 元(100000 × 10%)

借：原材料	60000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
主营业务税金及附加	10000
借：库存商品	60000
应交税金——应交增值税(销项税额)	17000
营业税金及附加	10000
借：主营业务税金及附加	10000
借：应交税金——应交消费税	10000
借：主营业务成本	60000
借：库存商品	60000

企业用应税消费品对外投资或用于在建工程、非生产机构等其他方面，按规定应交纳的消费税计入有关的成本。

【例 10-11】某企业将应税消费品用于对外投资，该批消费品成本 50000 元，计税价格 70000 元，该消费品的增值税税率为 17%，消费税税率为 10%。编制会计分录如下：

增值税额 11900 元(70000 × 17%)  
 应交的消费税 7000 元(70000 × 10%)

借：长期股权投资	1000000
借：库存商品	1000000
应交税金——应交消费税	100000
应交增值税(销项税额)	100000

## (二) 委托加工应税消费品的核算

需要交纳消费税的委托加工物资,于委托方提货时,由受托方代收代缴税款(除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由委托方交纳消费税外)。委托加工物资收回后,直接用于销售的,应将代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本;委托加工物资收回后用于连续生产的,按规定准予抵扣的,应按代收代缴的消费税,借记“应交税金——应交消费税”科目。

【例 8-1】某企业委托 A 企业加工材料,原材料价款为 1000000 元,加工费用为 100000 元,由受托方代收代缴的消费税额为 100000 元,材料已经加工完毕并验收入库,加工费用尚未支付。编制会计分录如下:

(1) 如果委托方收回加工后的材料用于继续生产应税消费品:

借：委托加工物资	1000000
借：原材料	1000000
借：委托加工物资	100000
应交税金——应交消费税	100000
借：应付账款	100000
借：原材料	1000000
借：委托加工物资	1000000

(2) 如果该企业收回加工后的材料直接用于销售:

借：委托加工物资	1000000
借：原材料	1000000
借：委托加工物资	100000
借：应付账款	100000
借：原材料	1000000
借：委托加工物资	1000000

## 四、应交营业税的核算

营业税是指对提供劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人征收的税种。营业税按照规定的税率和营业额计算应纳税额,其公式为:“应纳税额=营业额×税率”。这里的营业额是指企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项

及其他各种性质的价外收费。企业按规定应交的营业税,在“应交税金”科目下设置“应交营业税”明细科目核算。

#### (一) 营业税的一般核算

企业主营业务应交的营业税通过“主营业务税金及附加”科目核算;主营业务以外的其他业务应交的营业税,通过“其他业务支出”科目核算。

【例 8-10】 摇某企业对外提供运输劳务,收入 50000 元,营业税税率为 3%,用银行存款上交营业税 1500 元,企业的这项业务作为其他业务处理。编制会计分录如下:

摇借:其他业务支出	5000
摇摇贷:应交税金——应交营业税	1500
摇借:应交税金——应交营业税	1500
摇摇贷:银行存款	1500

#### (二) 销售不动产的核算

企业销售不动产取得的收入,也应按规定交纳营业税。由于不动产属于固定资产,销售不动产的核算,应通过“固定资产清理”科目进行。

【例 8-11】 摇某企业销售楼房一栋,实际收取价款 100000 元,存入银行,并结转应交的营业税,营业税税率为 3%。编制会计分录如下:

摇借:银行存款	100000
摇摇贷:固定资产清理	100000
摇借:固定资产清理	3000
摇摇贷:应交税金——应交营业税	3000

#### (三) 出售无形资产的核算

企业出售无形资产,按实际取得的转让收入,借记“银行存款”等科目,按该项无形资产已计提的减值准备,借记“无形资产减值准备”科目,按无形资产的账面余额,贷记“无形资产”科目,按应支付的相关税费,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目,按其差额,贷记“营业外收入——出售无形资产收益”科目或借记“营业外支出——出售无形资产损失”科目。

### 五、应交城市维护建设税的核算

为了加强城市的维护建设,扩大和稳定城市建设资金的来源,国家开征了城市维护建设税。

城市维护建设税是一种附加税,按照现行税法规定,城市维护建设税应根据应交增值税、消费税和营业税之和的一定比例计算交纳。城市维护建设税也是一种价内税,应由形成应交税金的各种收入来源补偿。在进行会计核算时,企业按规定计算出的城市维护建

设税,借记“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”等科目,贷记“应交税金——应交城市维护建设税”科目;实际上交时,借记“应交税金——应交城市维护建设税”科目,贷记“银行存款”科目。

## 六、应交教育费附加的核算

教育费附加是国家为了发展我国的教育事业,提高人民的文化素质而征收的一项费用。它也是一项附加费,计算方法与应交城市维护建设税的计算方法相同,并与流转税一起交纳。在会计核算时,由于教育费附加不是税,因而不通过“应交税金”科目核算,而是通过在“其他应交款”科目下设置“应交教育费附加”明细科目核算。企业按规定计算出应交纳的教育费附加,借记“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”等科目,贷记“其他应交款——应交教育费附加”科目;实际交纳时,借记“其他应交款——应交教育费附加”科目,贷记“银行存款”科目。

# 第六节 应付工资及应付福利费

## 一、应付工资的核算

应付工资是企业对职工个人的一种负债,是企业使用职工的知识、技能、时间和精力而给予职工的一种补偿或报酬。企业应付职工的劳动报酬,在会计上设置“应付工资”科目进行核算。“应付工资”科目集中反映企业应付职工的工资总额,即构成职工工资总额的内容都通过“应付工资”科目核算。“应付工资”科目的贷方反映应付职工的工资,包括实际工资总额同经济效益挂钩企业提取的工资及工资增长基金,未实行工资总额同经济效益挂钩的企业以及实行其他工资办法的企业应付职工的工资;借方反映实际支付给职工的工资,包括基本工资、各种奖金、各种津贴等;期末贷方余额反映应付未付的工资,在“资产负债表”上单列项目反映。

工资总额是各单位在一定时间内支付给本单位全部职工的劳动报酬,工资总额的计算应以直接支付给职工的全部劳动报酬为依据。反映在会计核算上,工资总额应为“应付工资”科目的借方发生额的合计数。工资总额一般由下列六个部分组成:

① 计时工资。它是指按照职工的计时工资标准和工作时间支付给职工的劳动报酬。实行结构工资制企业的计时工资包括基础工资和职务工资。

② 计件工资。它是指按照计件工资标准和职工完成工作的数量支付给职工的劳动报酬。计件工资分为个人计件工资和集体计件工资。

③ 奖金。它是指按照职工的超额劳动工作量和增收节支业绩支付给职工的劳动报酬,如综合奖、节约奖等。

**源**津贴和补贴。津贴是指为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和其他特殊原因支付给职工的劳动报酬,如保健津贴等;补贴是指为了保证职工的工资水平不受物价变动的影响支付给职工的劳动报酬,如物价补贴等。

**缘**加班加点工资。它是指按照规定的标准和职工加班加点的时间支付给职工的劳动报酬,如节日加班工资等。

**远**特殊情况下支付的工资。它是指按照国家法律、法规和政策规定支付给职工的非工作时间的劳动报酬,如病假、产假、探亲假工资等。

有些随同工资一起支付给职工的款项,如洗理费、市内交通费、劳动保护用品费以及伙食补助费等,不属于劳动报酬,不应计入工资总额。

企业应按劳动工资制度的规定,根据考勤记录、工时记录、产量记录、工资标准、工资等级等,编制工资单(亦称工资结算单、工资表、工资计算表等),计算各种工资。财务会计部门应将“工资单”进行汇总,编制“工资汇总表”。按照规定手续从银行提取现金,借记“现金”科目,贷记“银行存款”科目;支付工资时,借记“应付工资”科目,贷记“现金”科目;从应付工资中扣还的各种款项(如代垫的房租费、职工家属医药费、个人所得税等),借记“应付工资”科目,贷记“其他应收款”、“应交税金——应交个人所得税”等科目;职工在规定期限内未领取的工资,应由发放的单位及时交回财务会计部门,借记“现金”科目,贷记“其他应付款”科目。

对企业本月应发放的工资,在月份终了要进行分配,并计入有关的成本费用。主要有以下几种:

(员) 一线生产人员的工资,借记“生产成本”科目,贷记“应付工资”科目。

(圆) 车间管理人员的工资,借记“制造费用”科目,贷记“应付工资”科目。

(猿) 管理人员(包括炊事员、工会人员)的工资,借记“管理费用”科目,贷记“应付工资”科目。

(源) 应由销售费用开支的人员工资,借记“营业费用”科目,贷记“应付工资”科目。

(缘) 应由在建工程负担的人员工资,借记“在建工程”科目,贷记“应付工资”科目。

(远) 应由职工福利费开支的人员工资,借记“应付福利费”科目,贷记“应付工资”科目。

**【例 缘】**某工业企业提取源元现金发放工资。月份终了,分配应付的工资,其中:生产工人工资猿元,车间管理人员工资缘元,厂部管理人员工资员元,在建工程人员工资猿元。另支付退休人员退休工资员元。编制会计分录如下:

(员) 从银行存款提取现金时:

摇摇借:现金

源元

摇摇贷:银行存款

源元

(圆) 发放在职职工工资时:

摇摇借: 应付工资	源圆元
摇摇贷: 现金	源圆元

(猿) 支付退休人员工资时:

摇摇借: 管理费用	员元
摇摇贷: 现金	员元

(源) 月份终了, 分配工资时:

摇摇借: 生产成本	猿元
制造费用	缘元
管理费用	员元
在建工程	猿元
摇摇贷: 应付工资	源圆元

## 二、应付福利费的核算

应付福利费是指企业准备用于企业职工福利方面的资金。这是企业使用了职工的劳动技能、知识等以后除了有义务承担必要的劳动报酬外, 还必须负担的对职工福利方面的义务。

企业按规定用于职工福利方面的资金来源, 包括从费用中提取和净利润中提取两部分。从费用中提取的职工福利费主要用于职工个人的福利, 在会计核算中将其作为一项负债, 亦即单独设置“应付福利费”科目用来核算企业从费用中提取的福利费; 而从净利润中提取的福利费则用于集体福利设施, 在会计核算中将其作为所有者权益。从费用中提取的职工福利费按职工工资总额的 员豫提取。职工福利费主要用于职工的医疗费、医护人员的工资、医务经费、职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助、职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员的工资等。

企业从费用中提取福利费时, 应按照职工所在的岗位分配, 如从事生产经营人员的福利费, 借记“生产成本”科目, 贷记“应付福利费”科目; 行政管理人员的福利费, 借记“管理费用”科目, 贷记“应付福利费”科目。实际支付职工医疗卫生费用、职工困难补助和其他福利费, 以及应付的医务、福利人员的工资时, 借记“应付福利费”科目, 贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”等科目。

【例 愿】摇摇在[例 愿]中, 实际发放的工资为 源圆元, 应提职工福利费 远元。其中: 生产工人应提的福利费 源元, 车间管理人员应提的福利费 元, 厂部管理人员应提的福利费 元, 在建工程人员应提的福利费 元。另支付职工生活困难补助费和医药费共计 元。编制会计分录如下:



股利就构成企业的一项流动负债 ;如果董事会或股东大会决议确定发放股票股利 ,则并不构成企业的负债 ,因为它只是从未分配利润转增股本 ,是所有者权益内部的一种变化 ,不会引起任何含有经济利益的资源外流。因此 ,按现行会计制度规定 ,设置“应付股利”科目用来核算内容为企业经董事会或股东大会决议确定分配的现金股利 ,而企业分配的股票股利 ,在正式办理增资手续以前 ,只需在备查簿中进行相应登记 ,不需要进行正式的账务处理。

通常 ,企业派发现金股利需经历两个步骤或阶段 :首先 ,是董事会或股东大会决议确定并宣告股利分配方案 ,这时 ,按应支付的现金股利 ,借记“利润分配——应付股利”科目 ,贷记“应付股利”科目 ;然后 ,企业如数拨出一笔现款存入受托的证券公司或银行 ,用于实际支付股东的现金股利 ,此时 ,借记“应付股利”科目 ,贷记“现金”、“银行存款”等科目。

【例 8-1】 摇经股东大会表决通过 ,华远企业 2015 年度的分配方案为每 1 股派发 1 元的现金股利 ,共计 1000 元。编制会计分录如下 :

(1) 宣告发放现金股利时 :

摇借 : 利润分配——应付股利	1000.00
摇摇贷 : 应付股利	1000.00

(2) 支付现金股利时 :

摇借 : 应付股利	1000.00
摇摇贷 : 现金	1000.00

## 第八节 摇其他流动负债

### 一、预付费用的核算

预提费用是指预先计入本期成本、费用但尚未实际发生支付的各项应付成本、费用 ,如预提的租金、保险费、借款利息等。它是根据权责发生制原则来处理当期的收入与支出的配比关系的。由于预提费用偿付期在 1 年以内 ,故作为一种流动负债来列示。

预提费用作为一项负债 ,其金额必须能够合理地估计 ,并在预提期内按月计入产品成本或期间费用。预付费用的预提期长短 ,在不同的业务中有所不同 ,如预提短期借款利息费用 ,预提期一般为 3 个月等等。为了总括地反映预提费用经济业务 ,企业应设置“预提费用”科目 ,在预提各项成本、费用时 ,借记各有关科目 ,贷记“预提费用”科目 ;实际发生各项支出时 ,借记“预提费用”科目 ,贷记各有关科目。在预提期末 ,应对“预提费用”科目进行调整 ,实际发生的支出大于预提数的差额 ,应予以补提 ,借记有关科目 ,贷记“预提费

用”科目,实际发生的支出小于预提数的差额,应予以冲销,用红字编制上述分录。预提期末,“预提费用”科目应没有余额。如果预提费用为一次性偿付的支出,在实际偿付时,也可以根据已经预提的金额,借记“预提费用”科目,根据尚未预提的数额,借记有关成本、费用科目,根据实际支付的数额,贷记“银行存款”等科目。

【例 8-10】摇某企业员圆月份各预提厂部财产保险费员圆元,猿月末实际向保险公司支付保险费源元。编制会计分录如下:

(员) 员圆月末预提保险费时:

摇借:管理费用	员圆
摇摇贷:预提费用	员圆

(圆) 猿月实际支付保险费时:

摇借:管理费用	员圆
预提费用	圆
摇摇贷:银行存款	源

按第一种方法处理,可以在“预提费用”科目中完整地反映修理费用支出情况;按第二种方法处理比较简便。

## 二、待转资产价值的核算

外商投资企业待转的接受非现金资产(包括固定资产、无形资产、原材料等)捐赠的价值,通过“待转资产价值”科目核算。因为外商投资企业接受的非现金资产捐赠,将在年度终了时转入“应交税金——应交所得税”和“资本公积——其他资本公积”科目,在转入其他科目之前,属于其他流动负债的性质。由于受赠非现金资产归属于所有者权益,故将此部分核算的内容放在“所有者权益”一章讨论。

## 三、预计负债的核算

预计负债是指企业预计的各项负债,包括对外提供担保、商业承兑汇票贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债。企业应按照规定的项目以及确认标准,合理地计提各项很可能产生的负债。

企业应根据谨慎性原则的要求设置“预计负债”科目,以单独核算和反映企业各项很可能发生的预计负债。“预计负债”科目应按预计负债项目设置明细账,进行明细核算。本科目期末贷方余额反映企业已预提但尚未支付的债务。

企业按规定的预计项目和预计金额确认的预计负债,借记“管理费用”、“营业外支出”等科目,贷记“预计负债”科目;实际偿付负债时,借记“预计负债”科目,贷记“银行存款”等科目。

## 复习思考题

- 员援什么是流动负债？简述其特点和分类。
- 圆援什么是应付票据？怎样进行核算？
- 猿援简述“应付账款”的用途与结构。
- 源援简述短期借款取得、还息、归还的账务处理。
- 缘援应付工资应如何核算？
- 远援应交税金的主要内容有哪些？简述它们的计算方法。
- 苑援简述其他应交款的核算。
- 愿援什么是预提费用？应如何对其进行账务处理？

## 练摇习摇题

员援某企业发生下列经济业务：

(员) 圆园07年 苑月 员日,以现金 缘000元和一张 员年期、利率为 员%的带息票据 员000元,购入一项设备。

(圆) 圆园07年 怨月 员日,向银行开出一张不带息的 员年期票据,面额为 员000元,以票据兑换现金 怨00元。

(猿) 圆园07年 员0月 员日,公司对外宣布发放现金股利 愿000元,支付股利日为 员0月 员日。

(源) 圆园07年 员0月 员日,公司支付现金股利 愿000元。

(缘) 圆园07年 员0月 猿日,编制年末调整分录。

(远) 圆园07年 苑月 员日,偿还 圆园07年 苑月 员日为购买设备所开出的票据及票据利息。

(苑) 圆园07年 怨月 员日,偿还 圆园07年 怨月 员日所开出的票据及票据利息。

要求 根据上述业务编制会计分录。

圆援某企业 圆园07年 源月 员日向银行借入短期借款 圆00万元,年利率为 员%,借款期为 猿个月,借款利息随本金在到期时一并归还。该企业短期借款采取预提方法核算。

要求 编制该企业 源缘远月份借款借入、计息及还本付息的会计分录。

猿援某工业企业提取现金 缘000元,发放工资。月份终了,分配应付的工资费用,其中,生产工人工资 猿000元,车间管理人员工资 愿000元,厂部管理人员工资 缘000元,在建工程人员的工资 源000元,工会人员工资 员000元。另支付退休人员退休费 员000元。该企业按应付工资总额的 员%提取应付福利费。

要求 根据上述业务编制会计分录。

源某企业为一般纳税人, 2014年 9月发生如下经济业务:

(员) 企业收到 粤工厂包装物押金 4000元, 存入银行。

(圆) 9月末, 粤工厂所借包装物逾期未退还, 且已表明无法退还。

(猿) 预收甲工厂货款 2000元, 存入银行。

(源) 给甲工厂发货, 售价 2000元, 收到甲工厂开出的银行承兑汇票一张, 金额 2000元, 按规定开出增值税专用发票。

(缘) 交纳应交消费税 1000元及教育费附加 400元。

要求: 根据上述业务编制会计分录。

缘某企业为一般纳税人, 本月发生如下经济业务:

(员) 购进原材料一批, 取得符合规定的增值税专用发票, 货款 10000元, 增值税额 1600元, 款已付。

(圆) 本期销售产品开出增值税专用发票, 取得销售额 10000元, 销项税额 1600元, 款已收到。

(猿) 购入甲材料一批, 增值税专用发票上注明的增值税额为 1000元, 材料价款 10000元。材料已入库, 货款已经支付(假如该材料按实际成本进行核算)。甲材料入库, 该企业将其全部用于工程项目。

(源) 期末盘点发生库存材料盘亏, 实际成本为 10000元。

(缘) 企业领用本厂产品建造托儿所, 价值 10000元。

要求:

(员) 计算该企业本月应交增值税额。

(圆) 根据上述业务编制会计分录。

## 第九章 长期负债

### 第一节 长期负债概述

#### 一、长期负债的内容

长期负债是指偿还期在 1 年或超过 1 年的一个营业周期以上的负债。与流动负债相比,长期负债具有偿还期限较长、债务金额大、可以分期偿还的特点。

长期负债主要有长期借款、应付债券、长期应付款等。长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的、偿还期限在 1 年(不含 1 年)以上的借款;应付债券是指企业为筹措长期资金而对外发行债券所形成的长期负债;长期应付款主要包括应付补偿贸易引进设备价款、应付融资租赁款等长期负债。各项长期负债应当分别核算,并在资产负债表中分列项目反映。根据会计制度规定,长期负债应当按实际发生额入账。

#### 二、借款费用

##### (一) 借款费用的涵义

根据我国《企业会计准则——借款费用》的规定,借款费用是指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用,以及因外币借款而发生的汇兑差额。按国际惯例,借款费用通常有如下两种处理方法:

**1. 借款费用费用化。**所谓借款费用费用化,是指不论借款用途如何,均在发生时直接确认为当期费用,冲减当期收益。持这种观点的人认为:首先,支付借款费用是为了维持企业的整体生产经营活动,凡是要将借款费用与特定资产相联系的做法,都必然是主观的,因而应将其计入当期损益;其次,如果将借款费用资本化,将使同类资产的成本仅仅由于企业筹集资金的方法不同而产生差异;第三,以借款费用冲减收益,能使财务报告提供的财务成果信息可比性更强、更能反映企业未来的现金流量。

**2. 借款费用资本化。**所谓借款费用资本化,是指借款费用在企业的财务会计报告中作为所购置资产的一部分历史成本。持这种观点的人认为:首先,为购置资产而发生的借款费用,与通常列为资本支出的其他费用没有本质区别;其次,如果不将与购置资产有关的借款费用列为资本支出,就会由于购置资产而减少当期损益;第三,借款费用资本化可以使建设期间分批付款的资产与完工后一笔付款的资产之间有较大的可比性(后者价格

中通常包括借款费用)。

## (二) 我国借款费用的具体会计处理

我国《企业会计准则——借款费用》规定,除符合规定条件的购建固定资产的专门借款所发生的借款费用予以资本化外,其他借款费用均应于发生当期确认为费用,直接计入当期财务费用。

(员) 属于流动负债性质的借款费用,或者虽然是长期借款性质但不是用于购建固定资产的专门借款所发生的借款费用,直接计入当期损益。

(圆) 需要经过相当长时间才能达到可销售状态的存货,其借款费用不计入所制造的存货的价值内。但房地产开发企业为开发房地产而借入的资金所发生的利息等借款费用,在开发产品完工之前,计入开发产品成本。

(獭) 如果是为投资而发生的借款费用,不予以资本化,应直接计入当期财务费用。

(源) 筹建期间发生的除专门借款外的借款费用,先计入长期待摊费用。

(缘) 清算期间发生的长期借款费用,计入清算损益。

## 三、专门借款的借款费用的处理

为购建固定资产的专门借款所发生的借款费用,应根据其费用种类分别核算。

因安排专门借款而发生的辅助费用,如公司债券的发行费用和银行借款的手续费等,属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的,如果金额较大的应当在发生时予以资本化,直接计入所购建的固定资产成本;如果辅助费用的金额较小,也可以于发生当期直接计入财务费用;在所购建固定资产达到预定可使用状态后发生的辅助费用,应当于发生当期确认为财务费用。

所购建的固定资产达到预定可使用状态是指固定资产达到购买方、建造方预定的可使用状态。具体来说,当存在下列情况之一时,可认为所购建的固定资产已达到了预定可使用状态:① 资产的实体建造(包括安装)工作已经全部完成或者实质上已经全部完成。② 已经过试生产或试运行,并且其结果表明资产能够正常运行或者能够稳定地生产出合格产品时,或者试运行结果表明能够正常运转或营业时。③ 继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。④ 所购建的固定资产已经达到设计或合同要求,或与设计或合同要求相符或基本相符,即使有极个别地方与设计或合同不相符,也不足以影响其正常使用。

因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应作如下处理:

### (一) 开始资本化

当以下三个条件同时具备时,专门借款的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化,计入所购建固定资产的成本:

(员) 资产支出(只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或承担带息

债务形式发生的支出)已经发生。

(圆) 借款费用已经发生。

(獭) 为使资产达到预定可使用状态所必需的购建活动已经开始。

只有当这三个条件同时满足的情况下,专门借款的借款费用才能开始资本化。例如,已筹借到为建造某项固定资产所借的专门借款并已开始计息,但其资产支出尚未发生,这时,该专门借款的借款费用就不能计入资产的成本,而只能作为当期费用处理。

(二) 资本化金额的计算

在应予资本化的每一会计期间,利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额的资本化金额分别按如下方法计算:

1. 利息的资本化金额的计算。其计算公式如下:

$$\text{每一会计期间利息的资本化金额} = \frac{\text{至当期末止购建固定资产累计支出加权平均数}}{\text{伊}} \times \text{资本化率}$$

式中累计支出加权平均数的计算公式如下:

$$\text{累计支出加权平均数} = \sum \left( \frac{\text{每笔资产支出额} \times \text{每笔资产支出占用的天数}}{\text{会计期间涵盖的天数}} \right) \text{伊}$$

为简化计算,也可以以月数作为计算累计支出加权平均数的权数。其计算公式如下:

$$\text{累计支出加权平均数} = \frac{\text{月初资产支出余额} + \text{当月资产支出算术平均数}}{2} \times \text{月数}$$

其中 当月资产支出算术平均数 =  $\frac{\text{当月资产支出总额}}{\text{月数}}$

2. 资本化率的确定原则为:当企业为购建固定资产只借入一笔专门借款时,资本化率为该项借款的利率;当企业为购建固定资产借入一笔以上的专门借款时,资本化率为这些借款的加权平均利率。加权平均利率的计算公式如下:

$$\text{加权平均利率} = \frac{\text{专门借款当期实际发生的利息之和}}{\text{专门借款本金加权平均数}} \text{伊}$$

$$\text{专门借款本金加权平均数} = \sum \left( \frac{\text{每笔专门借款本金} \times \text{每笔专门借款实际占用的天数}}{\text{会计期间涵盖的天数}} \right) \text{伊}$$

为简化计算,也可以以月数作为计算专门借款本金加权平均数的权数。其计算公式如下:

$$\text{专门借款本金加权平均数} = \sum \left[ \frac{\left( \frac{\text{月初专门借款本金余额} + \text{当月新增专门借款本金算术平均数}}{2} \right) \times \text{月数}}{\text{会计期间涵盖的月数}} \right] \text{伊}$$

利息资本化金额的限额:当企业按照前述简化方法计算每期利息(包括折价或溢价的摊销)的资本化金额时,有时由于资产支出的发生不够均衡,有可能会出现所计算的利息和折价或溢价的摊销的资本化金额超过当期实际发生的利息和折价或者溢价的摊销金

额的情况,在这种情况下,每期允许企业资本化的利息和折价或者溢价的摊销金额应当以当期实际发生的利息和折价或者溢价的摊销额为限,即不超过当期专门借款实际发生的利息和折价或者溢价的摊销金额。对利息和折价或者溢价的摊销的资本化金额设置限额,可以有效避免资产价值高估和利润虚增。

【例 2-10】某企业为建造办公楼分别专门借入两笔款项如下:在 2015 年 1 月 1 日为建造办公楼专门借款 2000 万元,年利率为 6%,期限为 3 年;12 月 1 日为建造办公楼又专门借入 1000 万元,年利率为 8%,期限为 2 年。在 2015 年 1 月 1 日、7 月 1 日和 12 月 1 日分别发生资产支出 1000 万元、1000 万元和 1000 万元。企业按年计算利息资本化金额。编制会计分录如下:

为简化计算,全年按 360 天计算,每月按照 30 天计算,则企业在 2015 年 12 月 31 日计算当年利息资本化金额为:

- (1) 累计支出加权平均数  $\frac{1000 \times 360 + 1000 \times 270 + 1000 \times 180}{360} = 1166.67$  (万元)
- (2) 当年共发生专门借款利息金额  $\frac{2000 \times 6\% \times 360}{360} + \frac{1000 \times 8\% \times 360}{360} = 360$  (万元)
- (3) 专门借款本金加权平均数  $\frac{2000 \times 360 + 1000 \times 180}{360} = 1666.67$  (万元)
- (4) 资本化率  $\frac{360}{1666.67} = 21.6\%$
- (5) 利息资本化金额  $1166.67 \times 21.6\% = 251.9$  (万元)

应计入当期损益的专门借款利息金额  $360 - 251.9 = 108.1$  (万元)

2015 年年末:

借借:在建工程	251.9
财务费用	108.1
借借借:长期借款	360

2. 折价或溢价摊销的资本化金额的计算。在计算资本化率时,如果企业发行债券发生债券折价或溢价的,其资本化金额的计算同利息资本化金额的计算,但还应当将每期应摊销的折价或溢价金额作为利息的调整额,对资本化率作相应调整。其加权平均利率的计算公式如下:

$$\text{加权平均利率} = \frac{\text{专门借款当期实际发生的利息之和} + \text{债券折价或溢价摊销额}}{\text{专门借款本金加权平均数}}$$

3. 汇兑差额的资本化金额的计算。如果专门借款为外币借款,则在应予资本化的每一会计期间,汇兑差额的资本化金额为当期外币专门借款本金及利息所发生的汇兑差额,其资本化金额的计算与利息资本化金额的计算相同。

4. 辅助费用资本化金额的确定。辅助费用是指企业为了安排借款以供支出而发生的必要费用,包括借款手续费(如发行债券手续费)、承诺费、佣金等。如果企业不发生这些费用,就无法取得借款,因此辅助费用是企业借入款项所付出的一种代价,是借款费用

的有机组成部分。与利息费用一样,为安排专门借款所发生的辅助费用也应当资本化,计入固定资产成本。但是,由于辅助费用往往是在借款时一次发生的,而且金额相对较小,因此它与利息费用在特征上是有所差别的,即使其中的承诺费是陆续发生的,但由于承诺费会随着划入的借款金额的增加而逐步减少,与利息费用通常随着借款金额的增加而增加的特点还是有所不同。基于辅助费用的这一特点,对其采用了简化处理的原则,即没有将应予资本化的辅助费用与资产支出相挂钩。其具体处理原则为:

(负) 因安排专门借款而发生的辅助费用,属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的,应当在发生时予以资本化。显然辅助费用的资本化金额即为其实际发生额。

(圆) 如果因专门借款而发生的辅助费用的金额较小,出于重要性原则的考虑,再将其资本化的意义不是很大,因此可以在发生时直接计入当期损益,不予资本化。

(獭) 在所购建的固定资产达到预定可使用状态之后所发生的专门借款的辅助费用和除专门借款之外的其他借款所发生的辅助费用,则均应当在发生时计入当期损益。

### (三) 暂停资本化

如果某项固定资产的购建发生非正常中断,并且中断时间超过猿个月,应当暂停借款费用资本化,其中断期间所发生的借款费用,不计入所购建固定资产成本,将其确认为当期费用,直至资产的购建活动重新开始,再将其后至固定资产达到预定可使用状态前所发生的借款费用,计入所购建固定资产的价值。

如果中断是使购建的固定资产达到预定可使用状态所必需的程序,则中断期间所发生的借款费用仍应计入该项固定资产的成本。

### (四) 停止资本化

当所购建的固定资产达到预定可使用状态时,应当停止其借款费用的资本化;以后发生的借款费用应当于发生当期确认为费用。

如果所购建固定资产的各部分分别完工,每部分在其他部分继续建造过程中可供使用,并且为使该部分固定资产达到预定可使用状态所需的购建活动实质上已经完成,则这部分固定资产所发生的借款费用不再计入所建造的固定资产成本,而直接计入当期财务费用;如果某项建造的固定资产各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用,则应当在该资产整体完工时,其所发生的借款费用才不再计入所建造的固定资产成本,而直接计入当期财务费用。

## 第二节 摇 长 期 借 款

### 一、长期借款的分类

长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在员年以上(不含员年)的各

项借款。它可按不同标准进行分类：

①按贷款单位分类,可分为国内长期借款和国外长期借款。国内长期借款可进一步按各专业银行、金融机构等分类,国外长期借款可分为世界银行长期借款、亚洲复兴开发银行长期借款等。

②按借款用途分类,可分为生产经营借款、基本建设借款、技术改造借款等。

③按借款币种分类,可分为人民币借款、美元借款、日元借款等。

④按借款偿还方式分类,可分为到期一次偿还的长期借款和分期偿还的长期借款。

## 二、长期借款的核算

长期借款应按实际的借款本金及借款期内形成的利息之和计价核算。相应地,长期借款利息与本金同在“长期借款”科目中核算,这与短期借款不同。

“长期借款”是负债类科目,企业借入长期借款和计算应付长期借款利息时,借记“银行存款”、“在建工程”等科目,贷记“长期借款”科目,归还本息时,借记“长期借款”科目,贷记“银行存款”科目。期末如有余额在贷方反映尚未偿还的长期借款本息。

长期借款的核算内容包括本金、借款利息及借入和归还的核算,外币借款发生的外币折合差额的核算等。

长期借款利息的计算方法有单利和复利两种。单利就是按借款本金计算利息,其所生利息不再加入本金重复计算利息。其计算公式如下：

$$\text{本利和} = \text{本金} + \text{本金} \times \text{利率} \times \text{期数}$$

复利就是经过一定期间(如员年),将所生利息加入本金再计利息,逐期核算。其计算公式如下：

$$\text{本利和} = \text{本金} \times (\text{员} + \text{利率})^{\text{期数}}$$

按照权责发生制原则,企业应分期确认长期借款利息。企业取得的长期借款,通常到期一次支付利息的,因应付而未付的借款利息与本金一样,属于长期负债,贷记“长期借款”科目,而确认的利息费用,则应根据借款的用途等情况,确定应予费用化还是资本化,分别借记有关科目,属于筹建期间的,记入“长期待摊费用”科目,属于生产经营期间的,记入“财务费用”科目,属于发生的与固定资产购建有关的专门借款的借款费用,在固定资产达到预定可使用状态前按规定予以资本化的,借记“在建工程”科目,固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用及按规定不能予以资本化的,记入“财务费用”科目。

【例 2-10】某企业于 2007 年 7 月 1 日向银行借入人民币 200 万元,期限为 2 年,年利率为 6%,每年年末支付当年借款利息,借款期满后一次还本。基建工程于 2007 年年末竣工,并办理决算和交付使用手续。编制会计分录如下：

(员) 2007 年 7 月 1 日,借入资金时：

摇摇：银行存款 源元源元源元

摇摇贷：长期借款 源元源元源元

(圆) 源年 苑月至 源月各月末计息时：

摇摇：在建工程 (源元源元源元伊愿缘 伊员衣源)源元源元

摇摇贷：长期借款 源元源元

(猿) 源年 源月末支付本年度利息时：

摇摇：长期借款 源元源元源元

摇摇贷：银行存款 源元源元源元

(源) 自 源年 员月起，发生的借款利息按月记入“财务费用”科目，每月月末：

摇摇：财务费用 (源元源元源元伊愿缘 伊员衣源)源元源元

摇摇贷：长期借款 源元源元

(缘) 源年 源月末支付本年度利息时：

摇摇：长期借款 源元源元源元

摇摇贷：银行存款 源元源元源元

(以后的会计处理基本同上 略)

长期外币借款所发生的外币折合差额，应按照外币业务核算的有关办法，按期计算汇兑损益，计入在建工程成本或当期损益。

【例 怨】摇摇某企业于 源年 源月 员日向银行借入 员源源源元美元进口成套设备，借期 源年，年利率 源缘。源年 源月 猿日，安装完工交付使用，共发生安装成本人民币 缘源元。借款利息于还款时一次支付，有关汇率为 源年 源月 员日，市场汇率为 员美元 越源缘元人民币；源年 源月 猿日，市场汇率为 员美元 越源缘元人民币；源年 源月 猿日，市场汇率为 员美元 越源缘元人民币；源年 源月 猿日，市场汇率为 员美元 越源缘元人民币；源年 源月 猿日，市场汇率为 员美元 越源缘元人民币。编制会计分录如下：

(员) 源年 源月 员日借入时：

摇摇：在建工程 员源源源源元

摇摇贷：长期借款——美元户 (哉杂\$ 员源源源源元愿源) 员源源源源元

(圆) 发生安装费用时：

摇摇：在建工程 缘源源元

摇摇贷：银行存款 缘源源元

(猿) 源年 源月 猿日，计算利息为 哉杂\$ 圆源源 哉杂\$ 员源源源源元伊愿缘 伊猿衣源，折合人民币 员源源源 哉杂\$ 圆源源 伊愿缘元。按年末汇率调整长期借款人民币金额

远源元 哉杂\$ 员源元伊(愿源元原愿源) ]元时:

摇摇借:在建工程	圆源元
摇摇贷:长期借款——美元账户	(哉杂\$ 圆源元岳 愿源元) 员源元
——美元账户	远源元

同时结转工程成本:

摇摇借:固定资产	员源元
摇摇贷:在建工程	员源元

(源) 圆源年 员月 猿日,计算利息为 哉杂\$ 愿源元 哉杂\$ 员源元伊(愿源元)折合人民币 远源元 哉杂\$ 愿源元伊(愿源元)元。按年末汇率调整长期借款人民币金额 远源元 哉杂\$ 员源元伊(愿源元原愿源) ]元时:

摇摇借:财务费用——利息支出	远源元
摇摇贷:长期借款——美元户	(哉杂\$ 愿源元岳 愿源元) 远源元
摇摇借:财务费用——汇兑损益	远源元
摇摇贷:长期借款——美元户	远源元

(缘) 圆源年 员月 员日归还本息,圆源年利息费用为 哉杂\$ 远源元 哉杂\$ 员源元伊(愿源元伊愿源元)折合人民币 缘源元 哉杂\$ 远源元伊(愿源元)元时:

摇摇借:财务费用——利息支出	缘源元
长期借款——美元户	(哉杂\$ 员源元岳 愿源元) 员源元
摇摇贷:银行存款——美元户	(哉杂\$ 员源元岳 愿源元) 员源元

(远) 圆源年 员月 猿日,按年末汇率调整“长期借款”科目如下:

摇摇借:财务费用——汇兑损失	员源元
摇摇贷:长期借款——美元户	员源元

这里要注意,利息支出和外币折合差额计入固定资产成本和当期损益的时间界限。

### 第三节 摇应付债券

#### 一、债券的性质和分类

##### (一) 债券的性质

发行债券是企业筹集长期资金的一种重要方式。公司债券是指企业按法定程序发行,约定在一定期限内还本付息但不享有股利分配权的有价证券。债券票面应载明还款期和本金额(即债券面值),以及利息支付方式和债券的利率。举债企业应按债券规定的

时间和利率向债券持有人支付利息,债券到期应按面值偿还本金。它是企业筹措资金的常用方法之一,与长期借款和增发股票等筹资方式都有区别。

员按公司债券与长期借款的区别。其区别主要表现在:

(员) 负债对象不同。长期借款的债权人是银行或其他金融机构,而债券的债权人是公众或其他企业。

(圆) 对债务企业的了解程度不同。长期借款对象限于金融机构,而金融机构对企业的偿债能力比较了解;发行债券时,购买债券的单位或个人一般对举债企业的偿债能力不大了解,所以债券发行时,需有金融机构作担保。

(猿) 表现形式不同。债券是一种有价证券,一般可以自由流通和转让,长期借款不能自由流通和转让。

圆按公司债券与股票的区别。其区别主要表现在:

(员) 性质不同。公司债券是企业的负债,发行企业是债务人,债券持有人为债权人;股票是投资行为,股票持有者为股东。

(圆) 主体的法律地位不同。公司债券的债权人只是作为一般债权人享有债权,无权参与企业的经营,作为投资者的股东则享有公司法和公司章程规定的权力,并相应承担一定的义务。

(猿) 利润分配不同。公司债券的债权人按固定利率获取定额利息,而股东获取的股利,需视企业经营状况的优劣及盈余的多少而定,只有当董事会宣布发放股利时,股东才能真正分享公司盈余。

第九章 摇摇长期  
(源) 风险责任不同。公司债券的债权人一般不承担企业的风险责任,债券到期,发行企业必须按规定还本付息,企业清算解散时,债券的偿还优先于股票;对公司股东的出资额,在企业经营活动期间不予还本,企业清算解散时,股东也只能参与剩余财产的分配,当剩余财产不够偿还股金时,股东就无法收回股本。

(二) 债券的分类

员按偿还本金的方式分类,债券可分为一次还本债券、分期还本债券和提前还本债券。一次还本债券是指同一发行日期发行的债券全部在同一到期日偿还本金的债券;分期还本债券是指同一日期发行的债券在指定日期分批清偿归还本金的债券;提前还本债券是指举债单位有权按契约规定,在债券到期日前通知债券持有者提前还本的债券。

圆按期限长短分类,债券可分为短期债券和长期债券。短期债券是指偿还期在 员年以下(包括 员年)的债券;长期债券是指偿还期在 员年以上的债券。

猿按特殊偿还方式分类,债券可分为可赎回债券和可转换债券。可赎回债券是指债券发行企业有权在债券到期日以前,按预先设定的价格提前赎回的债券;可转换债券是指债券发行一定期限后,持有人可以按一定价格转换成企业其他证券(比如普通股)的债券。

源按有无担保品分类,债券可分为抵押债券和信用债券。抵押债券是指发行企业以特定资产作为抵押担保而发行的债券;信用债券是指没有特定资产作为抵押担保,单凭发行企业的信用而发行的债券。

缘按是否记名分类,债券可分为记名债券和不记名债券。记名债券是指将持有人的姓名登记于发行公司的债券;不记名债券是指不将持有人的姓名登记于发行公司的债券。

远按发行价格与面值关系分类,债券可分为按折价发行债券、按溢价发行债券和按面值发行债券。按折价发行债券是指发行价低于面值的债券;按溢价发行债券是指发行价高于面值的债券;按面值发行债券是指发行价等于面值的债券。

## 二、长期债券的发行价格

我们知道,货币是有时间价值的,现在的员元钱与员年以后的员元钱不等值。时间越长,货币的时间价值越大,现值与终值的相差也就越大。长期债券的偿还期通常较长,因而货币的时间价值也比较明显。债券发行时的价值(即发行公司的现金流入量)就是债券的现值。由于债券到期既要还本还要按期付息,因而其价格应等于到期还本金额的现值和支付利息的现值之和。在计算现值时,应以债券发行时通行的市场利率,即偿还期限及风险与所发行的债券相似的长期借贷资本利率为计算基础,因为这是举债公司实际负担的利率,也是债券持有人实际获得的利率,这一利率通常称为“实际利率”。实际利率与票面利率可能一致,也可能不一致。

【例 怨】假设某公司于 圆年源年 员月 员日发行面值总额为 员圆园园元,年利率为 愿豫,期限为 猿年期,每年付息一次。发行时市场利率为 远豫,则发行价格可计算如下:

(员) 面值部分。猿年后一次偿还 员圆园园元,应按市场利率 远豫计算 猿年复利的现值。

$$\text{猿年复利的现值} = \frac{\text{员圆园园元}}{(1 + \frac{\text{远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} = \frac{\text{员圆园园元}}{(1 + \frac{\text{远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \text{元}$$

(圆) 利息部分。每年付息一次,每年付息额为 愿园元,其年金现值为:

$$\text{年金现值} = \frac{\text{愿园元}}{\frac{\text{远豫}}{\text{年}}} \left[ 1 - \frac{1}{(1 + \frac{\text{远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \right] = \frac{\text{愿园元}}{\frac{\text{远豫}}{\text{年}}} \left[ 1 - \frac{1}{(1 + \frac{\text{远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \right] \text{元}$$

因此,当市场利率为 远豫时,债券的发行价格为 员缘猿原元(愿园元 + 员缘猿原元),超过面值 缘猿原元。

若发行时市场利率为 员远豫,则债券的发行价格可计算如下:

$$\begin{aligned} \text{到期偿还面值的现值} &= \frac{\text{员圆园园元}}{(1 + \frac{\text{员远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \\ &= \frac{\text{员圆园园元}}{(1 + \frac{\text{员远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \\ &= \frac{\text{员圆园园元}}{(1 + \frac{\text{员远豫}}{\text{年}})^{\text{猿}}} \text{元} \end{aligned}$$

各期利息的现值  $\frac{1000 \times 10\%}{1+10\%} + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^n}$

$\frac{1000 \times 10\%}{1+10\%} + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^n}$

(元)

发行价格  $\frac{1000}{1+10\%} + \frac{1000 \times 10\%}{1+10\%} + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 10\%}{(1+10\%)^n}$  (元)

因此,发行价格低于面值,比面值少 100 元。

若发行时市场利率为 8%,则有:

到期偿还面值的现值  $\frac{1000}{1+8\%} + \frac{1000}{(1+8\%)^2} + \dots + \frac{1000}{(1+8\%)^n}$

$\frac{1000}{1+8\%} + \frac{1000}{(1+8\%)^2} + \dots + \frac{1000}{(1+8\%)^n}$

(元)

各期利息的现值  $\frac{1000 \times 8\%}{1+8\%} + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^n}$

$\frac{1000 \times 8\%}{1+8\%} + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^n}$

(元)

发行价格  $\frac{1000}{1+8\%} + \frac{1000 \times 8\%}{1+8\%} + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^2} + \dots + \frac{1000 \times 8\%}{(1+8\%)^n}$  (元)

因此,发行价格等于面值。

从以上计算可以看出,债券的发行价格与面值关系可能有三种情况:一是若票面利率大于市场利率,债券的发行价格大于其面值,此时债券溢价发行,发行价格与面值之差为债券溢价;二是若票面利率小于市场利率,债券的发行价格小于其面值,此时债券折价发行,发行价格与面值之差为债券折价;三是票面利率与市场利率相等,此时债券发行价格与面值相同,此时债券按面值发行。

### 三、长期债券发行的核算

为核算企业应支付的长期债券的本息,会计上设立“应付债券”科目,并设置“债券面值”、“债券溢价”、“债券折价”和“应计利息”四个明细账户。长期债券的明细核算应按债券种类设置明细科目进行明细核算。

【例 9-10】仍以【例 9-9】资料为例,债券发行时,编制会计分录如下:

(一) 按面值发行时:

借:银行存款 1000000  
 贷:应付债券——债券面值 1000000

(二) 按溢价发行时:

借:银行存款 1050000  
 贷:应付债券——债券面值 1000000  
     应付债券——债券溢价 50000

(猿) 按折价发行时:

摇摇: 银行存款	猿猿猿猿猿
应付债券——债券折价	源源源
摇摇猿: 应付债券——债券面值	员员员员员

(源) 企业发行债券时,如果发行费用大于发行期间冻结资金所产生的利息收入,按发行费用减去发行期间冻结资金所产生的利息收入后的差额,根据发行债券筹集资金的用途,属于用于固定资产项目的,按照借款费用资本化的处理原则处理;属于其他用途的计入当期财务费用。如果发行费用小于发行期间冻结资金所产生的利息收入,按发行期间冻结资金所产生的利息收入减去发行费用后的差额,视同发行债券的溢价收入,在债券存续期间于计提利息时摊销。其他借款费用的处理原则,比照长期借款费用资本化的规定办理。

#### 四、利息的计付与溢价或折价的摊销

##### (一) 利息的计付

企业债券发行之后,应根据权责发生制原则的要求按期确认债券利息,并按约定时间支付利息。债券利息的支付可以采取定期支付和到期一次支付两种方式。

【例 猿猿 摇摇以[例 猿源]资料为例,该公司按面值发行债券后,所得资金用于经营周转,每年支付利息 源源元,应计入财务费用。编制会计分录如下:

支付利息时:

摇摇: 财务费用	源源源
摇摇猿: 银行存款	源源源

若采用到期一次支付方式,则应按照权责发生制原则的要求,每年提取应付利息 源源元:

摇摇: 财务费用	源源源
摇摇猿: 应付债券——应计利息	源源源

应付债券的利息归属原则,视所筹资金的用途计入资产购建成本或期间费用。发行债券用于购建固定资产的,在所购建的固定资产达到预定可使用状态前所发生的利息支出,应予以资本化,计入所购建固定资产的成本,这时计付的利息应记入“在建工程”科目;在购建的固定资产达到预定可使用状态后所发生的利息支出,应于发生当期直接计入当期财务费用,记入“财务费用”科目。

##### (二) 溢价或折价的摊销

发行债券公司为了筹集到所需资金,在票面利率大于市场利率的情况下,计付利息须

按高于市场利率的票面利率来计付,这样方可吸引投资者踊跃购买,发行债券公司在发行时须按高于面值的价格出售,即溢价发行。这种溢价,可以理解为购买者在债券存续期内对举债公司多付利息的一种补偿,或者说,由于举债公司须多付利息,因而在发行时先向债券购买者预收一笔款项作为补偿。这笔款项应在债券存续期限内分期予以摊销,调整举债公司的利息。换言之,在举债公司按票面利率支付的利息费用中,有一部分是预收款项返还债券购买者,余下部分才是举债公司实际承担的利息费用。因此,债券溢价应逐期摊销,冲减利息费用。

如果票面利率小于市场利率,债券发行公司按票面利率计付的利息比按市场利率计付的利息要低,债券购买者得到了较少的利息,对投资者而言缺乏足够的吸引力,因而要求债券按低于面值的价格发行,即折价发行。这种折价可以理解为债券发行公司在债券的整个存续期限内对债券购买者少得利息的一种补偿。也就是说,由于举债公司在债券期限内支付较低的利息,因而在发行时少收一笔款项,作为以后少付利息的补偿。这笔款项应在整个债券存续期限内分期予以摊销,调整举债公司的利息费用,换言之,举债公司按票面利率按期支付的利息费用只是公司实际承担的全部利息费用的一部分,而不是全部,企业实际承担的全部利息费用还包括折价的摊销。

债券溢价或折价的摊销方法,通常有直线法和实际利率法两种,下面对这两种方法作一简单介绍。

**直线法。**它是指将债券折价或溢价在债券的存续期间内平均分摊于债券各付息期间的一种摊销方法。在直线法下,债券各付息期间所负担的债券折价或溢价,其金额相等,分别转作利息费用或冲减利息费用。

【例 9-10】某公司于 2014 年 1 月 1 日发行面值为 1000 万元、3 年期的债券,若票面利率为 5%,实际利率为 4%,其发行价格为 950 万元,折价按直线法摊销,可编制摊销表如表 9-10 所示。编制会计分录如下:

表 9-10

债券折价摊销表(直线法)

金额单位:元

期次	付息期	应负担利息费用 (借:财务费用)	支付利息 (贷:银行存款)	摊销折价(贷:应付 债券——债券折价)	未摊销折价 (借方余额)	债券账面价值 (贷方余额)
1	2014.1.1—2014.3.31				500000	9500000
2	2014.4.1—2014.6.30	125000	100000	25000	475000	9750000
3	2014.7.1—2014.9.30	125000	100000	25000	250000	9990000
4	2014.10.1—2014.12.31	125000	100000	25000	0	10000000

合摇摇计	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	—摇	—摇
------	--------	--------	--------	----	----

摇摇各付息期间会计分录相同：

摇摇：财务费用 猿园猿园猿园  
 摇摇贷：应付债券——债券折价 猿园猿园猿园  
           银行存款 猿园猿园猿园

若采用到期一次支付利息的方式：

摇摇：财务费用 猿园猿园猿园  
 摇摇贷：应付债券——债券折价 猿园猿园猿园  
           ——应计利息 猿园猿园猿园

如果债券实际利率为 愿豫,发行价格为 愿园猿园元,其余条件不变。采用直线法摊销溢价,编制摊销表如表 怨圆所示。

表 怨圆

债券溢价摊销表(直线法)

金额单位：元

期次	付息期	支付利息 (贷：银行存款)	应负担利息费用 (借：财务费用)	摊销折价(贷：应付 债券——债券折价)	未摊销折价 (贷方余额)	债券账面价值 (贷方余额)
员	猿园猿园猿园				猿园猿园猿园	愿园猿园猿园
圆	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	愿园猿园猿园
猿	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	愿园猿园猿园
源	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	园	愿园猿园猿园
合摇摇计		猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	猿园猿园猿园	—摇	—摇

摇摇各付息期会计分录相同：

摇摇：应付债券——债券溢价 猿园猿园猿园  
           财务费用 猿园猿园猿园  
 摇摇贷：银行存款 猿园猿园猿园

若采用到期一次支付利息的方式：

摇摇：应付债券——债券溢价 猿园猿园猿园  
           财务费用 猿园猿园猿园  
 摇摇贷：应付债券——应计利息 猿园猿园猿园

直线法摊销折价或溢价,方法虽然简便易行,但结果不甚精确,表现为每年的利息费

用都相等,而债券的实际价值却每年都不同,因而每年实际承担的利息率是不相等的。在溢价发行的情况下,由于债券价值逐渐降低,因而利息负担前期轻,后期重;而在折价发行的情况下则正好相反,债券价值逐年增加,因而利息负担前期重,后期轻。这一现象是不合理的,为解决这一缺陷,可采用实际利率法摊销。

**实际利率法。**实际利率法是指按照均衡负担的原则,根据实际利率计算确定每年实际应负担的利息费用,在此基础上进一步求得折价或溢价摊销额的一种摊销方法。采用实际利率法摊销债券折价或溢价,可以克服直线法的缺点。采用实际利率法的要点是:以期初债券的账面价值(面值减去未摊销折价或加上未摊销溢价)乘以债券发行时的实际利率,据以确定当期应确认的利息费用,再将其与当期的票面利息相比较,以两者的差额作为该项应摊销的债券折价或溢价。按这种方法摊销债券折价或溢价,会使各期的利息费用随着债券账面价值的变动而变动。

【例 9-10】仍以【例 9-9】的资料为例,采用实际利率法摊销债券折价、溢价摊销表如表 9-10 和表 9-11 所示。编制会计分录如下:

表 9-10

债券折价摊销表(实际利率法)

金额单位:元

期次	付息期	应负担利息费用 (借:财务费用)	支付利息 (贷:银行存款)	摊销折价(贷:应付 债券——债券折价)	未摊销折价 (借方余额)	债券账面价值 (贷方余额)
员	2010年1月1日				猿园园园	苑园园园
圆	2010年7月1日	怨园园园	愿园园园	员园园园	圆德园园	苑园园园
猿	2011年1月1日	怨园园园	愿园园园	员园园园	员家园园	苑园园园
源	2011年7月1日	怨园园园 <sup>①</sup>	愿园园园	员家园园 <sup>①</sup>	园	愿园园园
合	摇摇计	圆德园园	圆德园园	猿园园园		

摇摇<sup>①</sup> 为含尾差调整。

表 9-11

债券溢价摊销表(实际利率法)

金额单位:元

期次	付息期	支付利息 (贷:银行存款)	应负担利息费用 (借:财务费用)	摊销折价(借:应付 债券——债券折价)	未摊销折价 (贷方余额)	债券账面价值 (贷方余额)
员	2010年1月1日				源园园园	愿园园园
圆	2010年7月1日	愿园园园	远园园园	员园园园	圆德园园	愿园园园
猿	2011年1月1日	愿园园园	远园园园	员园园园	员德园园	愿园园园

源	源	源①	源	源	源
合摇摇计	源	源	源	—摇	—摇

摇摇① 为合尾差调整。

(员) 源年 月 日 :

摇摇借 : 财务费用 源  
 摇摇贷 : 银行存款(或应付债券——应计利息) 源  
           应付债券——债券折价 源

其余各期类推。

(圆) 源年 月 日 :

摇摇借 : 财务费用 源  
           应付债券——债券溢价 源  
 摇摇贷 : 银行存款 源  
           (或应付债券——应付利息)

其余各期类推。

从本例可以看出,实际利率法下每年利息负担均衡,尽管每年债券的价值不同,但实际利息负担也相应不同。在溢价情况下,债券价值逐年降低,利息费用也逐年减少;在折价情况下,债券价值逐年增加,利息费用也逐年增加。实际利率法与直线法相比,虽然计算复杂些,但结果却更为准确。

## 五、债券的还本

企业在发行债券时,合同中一般都规定了如何还本的条款,因此,发行债券的企业应严格遵守发行债券的条款偿还本金。债券的还本方式,一般有一次还本、分期还本和提前还本等形式。

### (一) 一次还本

一次还本是指全部在一个固定的到期日偿还本金。对债券发行企业来说,不论发行债券时是按面值发行,还是按溢价或折价发行,到期日的债券价值总额都等于面值(溢价或折价都于债券存续期内摊销完毕),因此,还本时都按面值进行。

【例 源】摇摇以[例 源]的资料为例,源年 月 日该债券到期还本。编制会计分录如下:

摇摇借 : 应付债券——债券面值 源  
 摇摇贷 : 银行存款 源

若该发行债券企业采用到期一次还本付息,债券到期除还本外,还应支付全部利息

(债券实际利率为 10%)。

摇借：应付债券——应计利息  
——债券面值

1000000

1000000

摇摇贷：银行存款

1000000

## (二) 分期偿还

分期偿还是指在债券发行时规定,债券本金从某一特定年份起分多次偿还。通常每期偿还的债券本金是均等的。分期偿还的优点在于避免一次性偿付大量现金,有利于财务管理。分期还本时,除应冲销已还本的债券面值之外,还应考虑到债券折价或溢价的摊销。

【例 10-10】摇某公司于 2015 年年初按面额的 1000 万元发行票面利率为 10% 的债券 1000 万元,期限为 5 年。规定本金从第三年年末到第五年年末分 3 次平均偿还,利息待第五年年末一次性支付。编制会计分录如下:

(1) 发行时:

摇借：银行存款  
应付债券——债券折价

1000000

100000

摇摇贷：应付债券——债券面值

1000000

(2) 按月计息时,首先要确定应计利息和折价摊销数。在分期偿还的情况下,各期的本金数不相等,由此而计算的应计利息和债券折价摊销数亦不相等。

第一至第三年每年应计利息 1000000 × 10% = 100000 (元)

第四年应计利息 1000000 × 10% = 100000 (元)

第五年应计利息 1000000 × 10% = 100000 (元)

折价摊销可计算如表 10-10 所示。

表 10-10

折价摊销计算表

余额单位:元

年摇摇份	年初债券本金	占总计数的百分比 (%)	应摊销的折价数
2015	1000000	100%	100000 × 10% (100000)
2016	1000000	100%	100000 × 10%
2017	1000000	100%	100000 × 10%
2018	1000000	100%	100000 × 10% (100000)

源	源	源	猿(源伊源)
总源计	源	—	—

那么 年 月 日计息时：

借：财务费用	源
贷：应付债券——债券折价	源
——应计利息	源

年至 年各月末计息时的会计分录同 年 月 日。

(猿) 年年末第一次还本时：

借：应付债券——债券本金	源
贷：银行存款	源

(源) 因 年年末已归还本金 元, 剩余未还本金为 元, 则 年各月末计息时：

借：财务费用	苑
贷：应付债券——债券折价	远
——应计利息	远

(缘) 年年末归还本金 元的会计分录同 年年末第一次还本时的会计分录。

(远) 年各月末计息时：

借：财务费用	猿
贷：应付债券——债券折价	猿
——应计利息	猿

(苑) 年年末还本付息时：

借：应付债券——债券面值	源
——应计利息	源
贷：银行存款	愿

### (三) 提前偿还

提前偿还是指债券发行后未到债券偿还日而归还本金。债券的提前偿还有两种情况：一种情况是在发行公司债券时就规定, 发行公司有提前偿还权; 另一种情况是, 发行公司在债券到期日前选择有利时机, 在证券市场上陆续购回发行在外的债券。例如, 在市场利率下降时, 提前偿还旧债券, 另外发行利率低的公司债券, 可以使发行债券的公司少付利息。

提前偿还债券,在进行会计处理时应注意:

(员) 如果债券提前偿还日不是规定的计息日(月末),那么,上次计息日至提前偿还日止的应计利息应与债券本金和已计未付利息一并支付。

(圆) 提前偿还的债券面值及相应的未摊销溢价或折价应予注销。

(猿) 赎回公司债券所付出的价款与公司债券账面价值的差额,作为财务费用处理。

【例 怨】 摇印机公司于 圆园缘年 员月 员日溢价 缘园园元发行年利率为 员豫的猿年期债券,面值 缘园万元,每年付息一次。假定印机公司于 圆园缘年 苑月 员日以 远园万元收回面值 缘园万元的债券,债券溢价按直线法摊销。可计算提前偿还损益,编制会计分录如下:

摇摇提前偿还共付出现金	远园园园园元
摇摇减:应计远个月利息(缘园园园伊员豫伊远伊远)	缘园园园元
摇摇提前偿还债券实付价款	缘园园园元
摇摇债券面值	缘园园园元
摇摇未摊销溢价( $\frac{缘园园园}{猿}$ 伊员伊 $\frac{缘园园园}{猿}$ )	员缘园园元
摇摇提前偿还债券账面价值	缘园缘园元
摇摇提前偿还债券损失	远园缘园元

(员) 圆园缘年 员月 员日至 圆园缘年 苑月 员日利息与溢价摊销:

摇摇:财务费用	圆园缘园
应付债券——债券溢价	源园苑
摇摇贷:应付债券——应计利息	缘园园园

(圆) 偿还债券损益时:

摇摇:应付债券——债券面值	缘园园园园
摇摇摇摇——债券溢价	员缘园
摇摇摇摇——应计利息	缘园园园
营业外支出	远园缘园
摇摇贷:银行存款	远园缘园

## 第四节 长期应付款

### 一、长期应付款概述

长期应付款是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付债务,主要包括采用补偿贸易方式下的应付引进国外设备款和融资租入固定资产应付租赁款等。

补偿贸易方式引进国外设备和融资租入固定资产,一般情况下,是资产使用在前,款

项支付在后。如采用补偿贸易方式引进设备时,企业可先取得设备,设备投产后,用其生产的产品偿还设备价款。因此,补偿贸易引进设备和融资租入固定资产,在尚未偿还价款或尚未支付租赁费前,形成企业的一项长期负债,称其为长期应付款。

长期应付款除具有长期负债的一般特点外,还具有两个特点:一是具有分期付款的性质,如融资租入固定资产的租赁费是在整个租赁期间内逐期偿还的;二是长期应付款涉及的外币债务比较多,因此,在汇率变动的情况下,会影响还款时人民币的数额。另外,企业通过长期应付款取得固定资产,可以减少长期投资所承担的风险,而且不必在取得固定资产的同时支付款项。

## 二、长期应付款的核算

### (一) 应付补偿贸易引进设备款

补偿贸易是指企业从国外引进设备,再用该设备生产的产品归还设备价款的一种贸易方式。正因如此,一般情况下,设备的引进和偿还设备价款没有现金的流入和流出。在核算时,引进设备的资产价值以及相应的负债,作为企业的一项资产和一项负债,在资产负债表中分别在“固定资产”和“长期应付款”项目中反映,企业用引进设备生产的产品偿还这项负债时,视同销售进行处理。

企业按照补偿贸易方式引进设备时,应按设备、工具、零配件等价款以及国外运杂费的外币金额和规定的汇率折合人民币记账,借记“在建工程”、“原材料”等科目,贷记“长期应付款——应付补偿贸易引进设备款”科目;企业用人民币借款支付关税、国内运杂费和安装费时,借记“在建工程”、“原材料”等科目,贷记“银行存款”、“长期借款”科目;按补偿贸易方式引进的国外设备交付验收使用时,应将其全部价值,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目;归还引进设备款时,借记“长期应付款——应付补偿贸易引进设备款”科目,贷记“银行存款”、“应收账款”等科目。

【例 2-20】 摇甲企业开展补偿贸易业务,从国外引进设备价款折合人民币 2000000 元(不需要安装就可投入使用),企业准备用所生产的产品归还引进设备款。引进设备投产后,第一批生产产品 1000 件,每件销售价格 2000 元,销售成本 1000 元,这一批产品全部用于还款。编制会计分录如下:

#### (1) 引进设备时:

摇借:固定资产	2000000
摇摇贷:长期应付款——应付补偿贸易引进设备款	2000000

#### (2) 第一批产品销售时:

摇借:应收账款	2000000
摇摇贷:主营业务收入	2000000

(猿) 结转成本时:

摇摇借: 主营业务成本

猿猿猿猿

摇摇借: 库存商品

猿猿猿猿

(源) 用第一批产品价款偿还设备价款时:

摇摇借: 长期应付款——应付补偿贸易引进设备款

猿猿猿猿

摇摇借: 应收账款

猿猿猿猿

(二) 应付融资租入固定资产租赁费

融资租入固定资产,应当在租赁开始日按租赁开始日租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为入账价值,借记“在建工程”或“固定资产”科目,按最低租赁付款额,贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目,按其差额,借记“未确认融资费用”科目。

如果融资租赁资产占企业资产总额的比例等于或低于猿猿的,在租赁开始日,应按最低租赁付款额作为融资租赁固定资产和长期应付款的入账价值,借记“固定资产”等科目,贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目;按期支付融资租赁费时,借记“长期应付款——应付融资租赁款”科目,贷记“银行存款”科目。租赁期满,如合同规定将设备所有权转归承租企业,应当进行转账,将固定资产从“融资租入固定资产”明细科目转入有关明细科目。

企业长期应付款所发生的借款费用(包括利息、汇兑损益等),比照长期借款借款费用处理的规定处理。

## 复习思考题

猿援什么是长期借款?如何进行核算?

圆援什么是公司债券?公司债券的种类有哪些?

猿援应付债券的面价、溢价及折价发行的核算及利息处理有何不同?

源援什么是融资租赁?我国财务制度对企业融资租入设备有何规定?

## 练摇摇题

猿援某企业于圆园园年 员月 员日发行缘年期面值为缘园万元的债券,票面利率为员豫,企业按缘园万元的价格出售(债券发行费用略)。

要求:根据上述经济业务,编制有关收到发行债券款、计提利息和摊销溢价的会计分录。

圆爱兴华企业向某租赁公司融资租入不需安装的设备 员台,协定租金总额为 愿圆肆肆元,租赁期 源年,每年支付租金一次,同时按 员圆豫付息,承租期满,出租方以 圆肆肆元名义价格将设备出售给该企业。

要求 根据上述业务,编制会计分录。

# 第十章 所有者权益

## 第一节 所有者权益概述

### 一、所有者权益的性质

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额。所有者权益包括实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润等。

企业的资产总额只有在满足了债权人的全部要求权后,剩余的才能归企业投资人所有。因此,从另一个角度看,所有者权益是投资者对企业剩余财产的一种要求权,是企业的剩余权益。它由投资者的原始投入(投入资本和资本公积的一部分)和资本的经营增值构成。在企业资本额不变的情况下,所有者权益的增长主要依靠企业的有效经营。企业获利时,净资产增加,所有者权益也随之增加;企业亏损和向投资者分配利润时,所有者权益也相应减少。

所有者权益与企业的负债虽然都是形成企业资产的来源,都对企业资产拥有一定的要求权,在资产负债表上都反映在右方,负债和所有者权益的合计总额等于资产总额。但是负债和所有者权益之间又存在着明显的区别,主要表现在:

**对象不同。**负债是对债权人负担的经济责任;所有者权益是对投资人负担的经济责任。

**性质不同。**负债是在经营或其他事项中发生的债务,是债权人对其债务的权利;所有者权益是投资者对投入的资本及其投入资本的运用所产生的盈余(或亏损)的权利。

**偿还期限不同。**负债须于一定时期(特定日期或确定的日期)偿还;所有者权益一般只有在企业解散清算时(除按法律程序减资等外),其破产财产在偿付破产费用、债权人的债务等以后,如有剩余财产才可能还给投资者,在企业持续经营的情况下,一般不能收回投资。

**享受的权利不同。**债权人只享有收回债务本金和利息的权利,而无权参与企业收益分配;所有者权益在某些情况下,除了可以获得利益外,还可参与经营管理。

### 二、所有者权益的组成内容

从会计核算角度看,不同组织形式的企业在对资产、负债、收入、费用和利润的会计核

算中一般并无区别,但在所有者权益的核算上却差别很大,尤其是公司制企业中的股份有限公司对所有者权益的核算,比其他类型企业更复杂。而对于公司制企业所有者权益的核算,由于涉及每个股东、债权人以及其他利益相关者的利益,往往在法律上规定得比较详细,如我国《公司法》对公司制企业的股票发行、转让、利润的分配、减资等均作了比较详细的规定。

从组成内容看,企业的所有者权益主要包括以下几个组成部分:

**实收资本。**实收资本是指投资者向企业缴付的出资额,包括国家、其他单位、个人对企业的各种投资。

**资本公积。**资本公积是指归所有者共有的、非收益转化而形成的资本,包括资本(或股本)溢价、接受捐赠资产、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额等形成的所有者权益。

**盈余公积。**盈余公积是指从税后净利润中提取的,具有特别用途的资金,包括法定盈余公积、任意盈余公积和法定公益金。

**未分配利润。**未分配利润是指企业净利润分配后的剩余部分,即净利润中尚未指定用途的,归所有者所有的资金。

在我国现行的会计核算中,为反映所有者权益的构成,便于投资者和其他报表阅读者了解企业所有者权益的来源及其变动状况,会计核算时,将所有者权益分为实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润四部分,分别设置总账科目(或明细账科目)进行核算,在资产负债表上,单列项目予以反映。

## 第二节 实收资本

### 一、实收资本概述

企业要进行经营,必须要有一定的“本钱”。我国《民法通则》中明确规定,设立企业法人必须要有必要的财产。我国《企业法人登记管理条例》也明确规定,企业申请开业,必须具备符合国家规定并与其生产经营和服务规模相适应的资金数额。我国《公司法》也将股东出资达到法定最低限额作为公司成立的必要条件。我国《公司法》对各类公司注册资本的最低限额的规定为:以生产经营为主的公司人民币 500 万元;以商品批发为主的公司人民币 500 万元;以商业零售为主的公司人民币 100 万元;科技开发、咨询、服务性公司人民币 50 万元。特定行业的有限责任公司注册资本最低限额高于上述所定限额的,由法律行政法规另行规定。股份有限公司注册资本的最低额为人民币 1000 万元。股份有限公司注册资本最低限额需高于上述所定限额的,由法律、法规另行规定。

实收资本是指投资者按照企业章程,或合同、协议的约定,实际投入企业的资本。所

有者向企业投入的资本,在一般情况下无需偿还,并可以长期周转使用。我国目前实行的是注册资本制度,因而在投资者足额缴纳资本之后,企业的实收资本应该等于企业的注册资本。企业实有资本比原注册资金数额增减超过10%时,应持资金使用证明或验资证明向原登记主管机关申请变更登记。如擅自改变注册资金或抽逃资金等,要受到工商行政管理部门的处罚。

我国《公司法》中也明确规定,公司的发起人、股东在公司成立后,抽逃其出资的,责令更正,处以所抽逃资金额5%以上10%以下的罚款。构成犯罪的,依法追究刑事责任。因此,实收资本核算的基本要求是:反映和监督投资者投入企业资本的增减变动情况;防止抽逃资金,保证投资者投入资本的安全与完整;为正确研究资本结构,进行筹资决策,提供可靠的依据。

## 二、核算实收资本设置的科目

为了总括地反映投资者投入资本的增减变动情况。除股份有限公司对股东投入资本应设置“股本”科目外,一般企业对所有者投入的资本,设置“实收资本”科目以核算企业实际收到的投资人投入的资本。该科目的贷方登记企业收到所有者投入企业各种资产的价值,借方登记按规定程序减少注册资本的数额,期末贷方余额反映投资者实际投入的资金。企业收到投资者投入的资金,超过其在注册资本中所占的份额的部分,作为资本溢价或股本溢价,在“资本公积”科目核算,不记入本科目。

## 三、实收资本的核算

企业可以用现金投资,也可以用现金以外的其他有形资产投资;符合国家规定比例的,可以用无形资产投资。

由于企业的组织形式不同,实收资本的核算也不尽相同。下面把企业的组织形式归为两类:一般企业和股份有限公司。下面分别介绍其投入资本的核算。

### (一) 一般企业实收资本的核算

1. 一般企业投入资本核算的特点。

(1) 国有独资公司的投入资本。我国《公司法》将股东人数必须在两个以上作为公司成立的必备条件,但同时规定国家授权投资的机构或国家授权的部门可以单独投资设立国有独资的有限责任公司。

在会计核算时,单独把国有独资公司作为一种类型,原因是在这类企业组建时,所有者投入的资金全部作为实收资本入账,而其他类型的企业,所有者投入的资金不一定全部作为实收资本入账。国有独资公司不发行股票,不会产生股票溢价发行收入。投资者为单一所有者,因此也不会追加投资时,为维持一定的投资比例而产生资本公积。

(2) 有限责任公司的投入资本。有限责任公司是指由两个以上股东共同出资,每个

股东以其所认缴的出资额对公司承担有限责任,公司以其全部资产对债务承担责任的企业法人。与独资企业的主要区别是:有限责任公司的投资者必须是两人以上,不像独资企业是单一的投资者,对企业承担的责任以出资额为限。我国《公司法》将国家授权机构或者国家授权部门可以单独投资设立的国有独资公司也划入有限责任公司范围。由于单一投资者与多个投资者设立的企业在会计核算上有区别,所以论述所有者权益问题时,把有限责任公司限定为两个以上股东共同出资设立的企业,而将国有独资企业单设一类。

圆媛一般企业实收资本应按以下规定核算。

(员) 投资者以现金投入的资本,应当以实际收到或者存入企业开户银行的金额作为实收资本入账。实际收到或者存入企业开户银行的金额超过其在该企业注册资本中所占份额的部分计入资本公积,借记“银行存款”科目,贷记“实收资本”和“资本公积”科目。

(圆) 投资者以非现金资产投入的资本,应按投资各方确认的价值作为实收资本入账,借记有关资产科目,贷记“实收资本”和“资本公积”科目。为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应按该项无形资产在投资方的账面价值,借记“无形资产”科目,贷记“实收资本”和“资本公积”科目。

(猿) 外商投资企业的投资者投入的外币,合同约定汇率的,按合同约定的汇率折合,企业应接收到外币当日的汇率折合的人民币金额,借记“银行存款”等科目,按合同约定汇率折合的人民币金额,贷记“实收资本”科目,按其差额,借记或贷记“资本公积——外币资本折算差额”科目;如果合同没有约定汇率的,企业应接收到出资额当日的汇率折合的人民币金额,借记“银行存款”科目,贷记“实收资本”科目。

(源) 中外合作经营企业依照有关法律、法规的规定,在合作期间归还投资者投资,按实际归还的金额,借记“已归还投资”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 员圆】 摇甲、乙两个企业共同出资兴建 酝有限责任公司,公司注册资本为 缘圆园园园元。其中,甲企业投入 员圆园园园元和一批机器设备,设备账面价值为 圆园园园园元,累计折旧为 源园园园元(双方确认价值等于净值);乙企业投入一批原材料,价值为 员缘园园园元(双方确认价值等于材料成本),增值税额为 圆缘园园元,同时还以一项专利权出资,协议确定的价值为 远缘园园元。编制会计分录如下:

(员) 收到甲企业的投入资本时:

摇借:银行存款	员圆园园园
固定资产——机器设备	员源园园园
摇摇贷:实收资本——甲企业	圆缘园园园

(圆) 收到乙企业的投入资本时:

借借：原材料

    应交税金——应交增值税（进项税额）

    无形资产——专利权

借借借：实收资本——乙企业

贷贷贷贷

贷贷贷

贷贷贷

贷贷贷

## （二）股份有限公司股本的核算

股份有限公司是指全部资本由等额股份构成，并通过发行股票筹集资本，股东以其所持股份对公司承担有限责任，公司以其全部资产对公司债务承担责任的企业法人。

股份有限公司的投入资本在会计核算上，应注意以下几个方面的问题：

根据不同的设立方式，选择不同的会计处理方法。股份公司设立方式有发起式和募集式两种。发起式设立的特点是公司的股份全部由发起人认购，不向发起人之外的任何人募集股份；募集式设立的特点是公司股份除发起人认购外，还可以采用向其他法人或自然人发行股票的方式进行募集。

公司设立方式不同，涉及所有者权益的会计处理方法也不同，其主要区别有：

（一）筹集资本的费用处理不同。采用发起式筹集资本，其筹集费用按《企业会计制度》规定应当在开始生产经营的当日起一次计入开始生产经营当月的损益。采用募集式设立方式来筹集资本，其支付给证券商的发行费用一般较高，在会计上应进行如下处理：公司支付给券商的手续费或佣金，减去发行股票冻结期间的利息收入后的相关费用，从发行股票的溢价中不够抵销的，或者无溢价的，作为长期待摊费用，在不超过 3 年的期限内平均摊销，计入管理费用。

（二）筹集资本的风险不同。发起式设立公司，其所需资本由发起人一次认定，一般不会发生设立公司失败的情况，因此，其筹资风险小。募集式设立公司，其筹资对象是广泛的，在资本市场不景气或股票发行价格不恰当的情况下，有发行失败的可能，因此其筹资风险大。按有关规定，发行失败损失由发起人负担，包括承担筹建费用，承担公司筹建过程中的债务，承担对认股人已缴纳的股款支付银行同期存款利息等责任。

股份有限公司的股本应按以下规定进行核算。

（一）股份有限公司的股本应当在核定的股本总额及核定的股份总额的范围内发行股票。公司发行的股票，应按其面值作为股本，超过面值发行取得的收入，其超过面值的部分，作为股本溢价，计入资本公积。公司发行的股票，在收到现金等资产时，按实际收到的金额，借记“现金”、“银行存款”等科目，按股票面值和核定的股份总额的乘积计算的金额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

（二）境外上市公司以及在境内发行外资股的公司，按确定的人民币股票面值和核定的股份总数的乘积计算的金额，作为股本入账，按收到股票当日的汇率折合的人民币金额与按人民币计算的股票面值总额的差额，作为资本公积处理。收到股款时，按收到股款当日的汇率折合的人民币金额，借记“银行存款”等科目，按股票面值与核定的股份总额的

乘积计算的金额,贷记“股本”科目,按取得股款当日的汇率折合人民币金额与按人民币计算的股票面值总额的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

#### 四、实收资本的增减变动

##### (一) 实收资本增减变动应具备的条件

通常情况下,企业的实收资本应相对稳定,但在某些特定情况下,实收资本可能发生增减变化。

我国《企业法人登记管理条例》中规定,除国家另有规定外,企业的注册资金应与实有资金一致。该条例还规定,企业法人实有资金比原注册资金数额增加或减少超过 10% 时,应持资金证明或验资证明,向原登记机关申请变更登记。这表明,企业的实收资本,在一般情况下,不得随意增减,如有必要增减,首先应具备一定条件。

企业的组织形式不同,实收资本增减变动应具备的条件也不同。

1. 股份有限公司增加股本应符合的条件。

- (1) 前一次发行的股份已募足,并间隔 1 年以上。
  - (2) 公司在最近 1 年内连续盈利,并可向股东支付股利。
  - (3) 公司在最近 1 年内财务会计文件无虚假记载。
  - (4) 公司预期利润率可达同期银行存款利率。
  - (5) 经股东会议决议,同意并修改公司章程。
  - (6) 经国务院授权部门或省级人民政府批准。
- 如向社会公开募集的,还须经证券管理部门批准。

2. 有限责任公司增加注册资本的条件比较少,只要经股东会决议(但必须经代表 2/3 以上表决权的股东通过),并修改公司章程即可。

3. 企业(包括有限责任公司和股份有限公司)减少注册资本,应符合的条件。

- (1) 企业减资应事先通知所有债权人,债权人无异议,方可允许减资。
- (2) 经股东会议同意,并修改公司章程。
- (3) 公司减资后的注册资本不得低于法定注册资本的最低限额。

另外,公司增资或减资,均须向原登记机关办理变更登记手续。

##### (二) 实收资本增减变动的核算

1. 实收资本增加的核算。

(1) 一般企业增加资本的途径主要有三条:一是,将资本公积转为实收资本。在会计上借记“资本公积”科目,贷记“实收资本”科目。二是,将盈余公积转为实收资本。在会计上借记“盈余公积”科目,贷记“实收资本”科目。三是,所有者投入。企业应在收到投资者投入的资金时,借记“银行存款”、“固定资产”、“原材料”等科目,贷记“实收资本”科目。

(圆) 股份有限公司以发放股票股利的方式实现增资。采用发放股票股利实现增资的,在发放股票股利时按照股东原来持有的股份数分配,如股东所持股份按比例分配的股利不足一股时,应采用恰当的方法处理。股东大会批准的利润分配方案中应分配的股票股利,应在办理增资手续后,借记“利润分配”科目,贷记“股本”科目。

(猿) 企业发行的可转换债券按规定转为股本时,按该债券的面值,借记“应付债券——债券面值”科目,按未摊销溢价或折价,借记或贷记“应付债券——债券溢价(债券折价)”科目,按已提利息,借记“应付债券——应计利息”科目,按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额,贷记“实收资本”或“股本”科目,按实际用现金支付的不可转换股票的部分,贷记“现金”科目,按其差额,贷记“资本公积——资本(或股本)溢价”科目。

圆实收资本减少的核算。企业实收资本减少的原因大体有两种:一是资本过剩;二是企业发生重大亏损而需减少实收资本。企业因资本过剩而减资,一般要发还股款。有限责任公司和一般企业在发还投资时,按发还投资的款额,借记“实收资本”科目,贷记“银行存款”等科目。股份有限公司由于采用的是发行股票的方式筹集股本,“股本”科目是按股票的面值登记的。企业按规定程序报经批准减少注册资本的,借记“股本”科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目。

股份有限公司采用收购本企业股票方式减资的,按注销股票的面值总额减少股本。购回股票支付的价款超过面值总额的部分,依次减少资本公积和留存收益,借记“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目,贷记“银行存款”、“现金”科目;购回股票的支付价款低于面值总额的,按股票面值,借记“股本”科目,按支付的价款,贷记“银行存款”、“现金”等科目,按其差额,贷记“资本公积”科目。股份有限公司股份的种类,按股东享有的权利,可分为普通股和优先股两种。

普通股是指在利润分配和剩余财产分配方面不享有任何优先权的股份,是股份有限公司的基本股份。在公司只发行一种股份时,所有股份均为普通股。

优先股是指在利润分配和剩余财产分配方面享有优先权的股份。优先股的“优先”是相对普通股而言的。

【例 猿圆】摇某股份有限公司委托证券公司代理发行普通股股票 源圆万股,每股面值 员元,并发行优先股股票 缘万股,每股面值 圆元。证券公司按发行收入的 员豫收取手续费,从发行收入中扣除。编制会计分录如下:

摇借:银行存款	源圆
长期待摊费用	缘
摇摇贷:股本——普通股	源圆
——优先股	缘

【例 猿猿】摇某股份有限公司委托证券公司代理发行普通股股票 员圆万股,每股面值 员元,按每股价格 员缘元溢价发行。证券公司按发行价的 员豫收取手续费,从溢价中扣

除。编制会计分录如下：

	应扣除手续费 $\frac{\text{元}}{\text{元}} \times \frac{\text{元}}{\text{元}} \times \frac{\text{元}}{\text{元}}$ (元)	
摇借：银行存款		贷：盈余公积
资本公积——股本溢价		未分配利润

企业因亏损严重而减资,借记“实收资本”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。企业作此分录主要是考虑到有些公司由于特殊原因发生了重大亏损,在短期内用利润、公积金弥补亏损,不能发放股利。在这种情况下,企业如不进行减资,就是以后年度有了利润,也不能发放股利,而要先弥补亏损,如一个企业长期不能发放股利,将会动摇投资者的信心,影响其投资信誉。所以,经股东大会决议并履行减资手续后,用实收资本弥补亏损,企业可以放下包袱,转入正常营业。

## 第三节 资本公积

### 一、资本公积概述

为了提高企业自我发展及承担风险的能力,企业可以按照规定建立公积金,公积金按其形成的渠道不同,分为盈余公积和资本公积两种。盈余公积是指按照国家有关规定从税后利润中提取的那部分公积金。资本公积是指由投资者投入但不能构成实收资本,或从其他来源取得,由所有者享有的资金,该部分资金由全体股东共同享有,资本公积在转增资本时,按各个股东在实收资本中所占的投资比例计算的金额,分别转增各个股东的投资金额。资本公积具体包括资本(或股本)溢价、接受捐赠资产价值、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、其他资本公积等。

### 二、资本公积的来源及其用途

#### (一) 资本(或股本)溢价

资本(或股本)溢价是指企业投资者投入的资金超过其在注册资本中所占份额的部分。

1. 资本溢价。在两个以上投资者合资经营的企业(不含股份有限公司),投资者根据其出资比例对被投资企业的经营决策享有表决权,依据其所认缴的出资额承担有限责任。在创立之初,出资者认缴的出资额全部记入“实收资本”科目。

在企业发展重组并有新的投资者加入时,为了维护原有投资者的权益,新加入的投资者的出资额并不一定全部作为实收资本处理。原因是企业在创立初始,要经过筹备、试运营、为产品开拓市场等过程,并且,新设立的企业在创立的最初阶段,往往盈利能力都较

低,并且从投入资金到获得资金回报需要经过较长的时间。对于初始投资者而言,这种投资带有很大的风险性,这种风险及低收益是由最初的投资者承担。在企业进入正常经营以后,资本利润率会高于企业的初创阶段,并且企业也会由于经营而有一定的积累。高于初创阶段的资本利润率是以初创时必要的垫支资本带来的,企业的初创者为此付出了代价。对于相同数额的投资者,由于出资的时间不同,其承担的风险也有差别,对企业的影响程度不同,由此带给投资者的权力也不同,往往是前者大于后者,对于新加入企业的投资者要想取得与原有投资者相同的投资比例,则必须付出高于原投资者的出资额。从另一个角度看,企业在经营过程中实现利润的一部分,留在企业形成留存收益,而留存收益也属投资者权益,但其未转入实收资本。对于新加入的投资者,他们与原投资者共享这部分留存收益的权益,原投资者对于新投资者同样要求其必须付出大于原投资者出资额,才能取得与原投资者相同的投资比例。

新投资者投入企业的资本将分为两部分:一部分按其投资比例确定的出资额记入“实收资本”科目;另一部分投资资本超过投资比例确定的出资额记入“资本公积——股本溢价”科目。

股本溢价。股份有限公司是以发行股票的方式筹集资本,股票是企业签发的证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面证明。

股票有多种分类,按其是否有面值可分为有面值股票和无面值股票两种。有面值股票的每股面值是以核定的资本总额除以核定的股份总额而确定的,系股票上标明的每股名义价值。无面值股票是指股票上不标明面值的股票,对于无面值股票,可以为每股规定一个价值,称为设定价值。目前,我国只允许发行有面值股票。按其发行价格可分为按面值发行股票、溢价发行股票和折价发行股票。面值发行股票是指股票的发行价格与股票面值一致,溢价发行股票是指股票发行价格高于股票面值,折价发行股票是指股票发行价格低于股票面值。目前,我国只允许按面值和溢价发行股票,不允许折价发行股票。

股份有限公司的股东按其所持企业的股份来承担义务且享受权利,为了能准确反映各股东持有股票在企业中占全部股票的比重,企业的总股本应是股份总数与股票面值的乘积。在采用面值发行股票的情况下,发行股票所取得的收入,应全部记入“股本”科目;在采用溢价发行股票的情况下,企业发行股票所取得的收入则要分成两部分,相当于股票面值部分记入“股本”科目,超过股票面值的溢价收入部分则记入“资本公积——资本溢价”科目。

## (二) 接受捐赠资产价值

企业可能收到来自国家、其他企业法人以及个人捐赠的财产,这些财产既可能是货币资金,也可能以实物形式捐赠。捐赠人捐赠资产时不一定要谋求对企业资产提出要求的权利,也不会由于其捐赠资产行为对企业承担责任。所以捐赠人不是企业的所有者。但从性质上看,捐赠人所捐赠的资产归企业投资者所有,属于所有者权益范畴,但它又不同

于投入资本,因为它的形成不是由投资者的投资行为带来的,所以不能将其汇入“实收资本”科目中,按照我国《企业会计准则》规定,企业接受捐赠的资产价值作为资本公积,记入“资本公积”科目。

接受捐赠资产分为两个项目:

①接受非现金资产捐赠准备。它是指企业因接受非现金资产捐赠而增加的资本公积,企业接受捐赠非现金资产,按确定的价值,借记有关科目,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,接受捐赠的非现金资产处置时,按转入资本公积的金额,借记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

外商投资企业按规定接受的非现金资产捐赠应转入资本公积的金额,借记“待转资产价值”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

②接受现金捐赠。它是指企业因接受现金捐赠而增加的资本公积。企业接受的现金捐赠转入资本公积的金额,借记“银行存款”科目,贷记“资本公积——接受现金捐赠”科目。

外商投资企业接受捐赠的现金,按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按接受捐赠的现金与现行所得税税率计算应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按接受捐赠的现金资产的价值减去应交所得税后的差额,贷记“资本公积——接受现金捐赠”科目,年度终了,企业根据年终清算的结果,按接受捐赠的现金原计算的应交所得税与实际应交所得税的差额,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“资本公积——接受现金捐赠”科目。

### (三) 股权投资准备

股权投资准备是指企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,因被投资单位接受捐赠等原因增加的资本公积。企业按其持股比例计算而增加的资本公积,借记“长期股权投资”科目,贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

### (四) 拨款转入

拨款转入是指企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后,按规定转入资本公积的部分。形成各项资产的部分,应按实际成本,借记“固定资产”等科目,贷记有关科目;同时,借记“专项应付款”科目,贷记“资本公积——拨款转入”科目。

### (五) 外币资本折算差额

外币资本折算差额是指企业接受外币投资因所采用的汇率不同而产生的资本折算差额。

企业接受外币投资时,收到的外币资产应作为资产登记入账,同时,对接受的外币资产投资应作为投资者的投入,增加实收资本。在我国,一般以人民币为记账本位币,在收

到外币资产时需要将外币资产价值折合为人民币记账,由于有关资产科目与实收资本科目在折合成人民币时所采用的折合汇率不同而产生的人民币差额,作为资本公积处理,记入“资本公积——外币资本折算差额”科目。

#### (六) 其他资本公积

其他资本公积是指除上述各项资本公积以外所形成的资本公积以及从资本公积各准备项目转入的金额。债权人豁免的债券也在本项目核算。

实行国家拨补流动资本的企业,应在“资本公积”科目下设置“补充流动资本”明细科目进行核算。企业收到国家拨补的流动资本时,借记“银行存款”科目,贷记“资本公积——补充流动资本”科目。

按规定无偿调入或调出固定资产的企业,应在“资本公积”科目下设置“无偿调入固定资产”、“无偿调出固定资产”明细科目进行核算。

企业的资本公积主要用于转增资本,企业按规定的程序进行增资时,应按资本公积转增资本的数额,借记“资本公积”科目,贷记“实收资本”或“股本”科目。资本公积各准备项目不能转增资本(或股本)。

### 三、资本公积的核算

#### (一) 科目设置

企业在进行资本公积核算时,应设置“资本公积”科目,用来核算资本公积的增减变动情况。“资本公积”科目属于所有者权益类科目,资本公积增加时记入该科目的贷方,资本公积减少时记入该科目的借方,该科目的期末余额一般在贷方反映期末企业实有的资本公积。

在“资本公积”总分类账户下按资本公积形成的类别设置明细账户,进行明细账核算。

#### (二) 资本公积业务核算举例

【例 10-1】 摇某有限责任公司新加一投资者甲公司,甲公司出资 1000 万元,其中 800 万元作为资本金,款额存入银行。编制会计分录如下:

摇借: 银行存款	10000000
摇摇贷: 实收资本——甲公司	8000000
资本公积——资本溢价	2000000

【例 10-2】 摇某公司委托南方证券公司代理发行普通股 1000000 股,每股面值 1 元,按每股 1.5 元的价格发行。公司与受托单位约定,按发行收入的 5% 收取手续费,从发行收入中扣除。假如收到的股款已存入银行。编制会计分录如下:

摇借: 银行存款	[1000000 × (1 - 5%) = 950000]
----------	-------------------------------

摇摇贷：股本 ( 圆) 圆(伊) 圆(圆) 圆  
 资本公积——股本溢价 猿(圆) 圆

【例 猿(圆)】摇摇某外商投资企业收到外商投入的资金 员(圆) 圆万美元,当时的市场汇率为 员(圆) 圆美元 越(圆) 圆元人民币,而双方签订的投资合同中约定的汇率为 员(圆) 圆美元 越(圆) 圆元人民币。编制会计分录如下:

摇摇借：银行存款——美元户 ( 哉) 圆\$ 员(圆) 圆(圆) 圆(圆) 圆  
 摇摇贷：实收资本——外商投资企业 ( 哉) 圆\$ 员(圆) 圆(圆) 圆(圆) 圆  
       资本公积——外币资本折算差额 猿(圆) 圆

【例 猿(圆)】摇摇某公司根据股东会决议,决定将资本公积 员(圆) 圆万元按投资者出资比例转增资本金,其中 宰公司投资比例 猿(圆) 圆,晕公司投资比例 源(圆) 圆,匀公司投资比例 猿(圆) 圆。编制会计分录如下:

摇摇借：资本公积 员(圆) 圆(圆) 圆  
 摇摇贷：实收资本——宰公司 猿(圆) 圆(圆) 圆  
       摇摇摇摇——晕公司 源(圆) 圆(圆) 圆  
       摇摇摇摇——匀公司 猿(圆) 圆(圆) 圆

## 第四节 留存收益

### 一、留存收益概述

留存收益是指通过企业的生产经营活动,从历年实现利润中提取或形成的留存于企业内部的积累。

投资者投入企业的资金作为实收资本,参与企业的生产经营活动。企业在生产经营活动过程中生产、销售商品,提供劳务,取得各种收入,在补偿生产经营活动中发生的各种耗费后实现盈利,并按照税法的规定缴纳企业所得税,按照公司章程等对企业的税后利润进行分配。在税后利润进行分配时,一方面要按照国家法律的规定提取法定盈余公积金、法定公益金、任意盈余公积金,将当年实现的利润留存于企业,形成企业的内部积累,成为留存收益的组成部分;另一方面要向所有者分配利润或股利,分配利润或股利后的剩余部分则作为未分配利润,留待以后年度分配。这部分未分配利润也是企业留存收益的组成部分。

#### (一) 盈余公积

盈余公积是指企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。

盈余公积按用途分为法定盈余公积、任意盈余公积、法定公益金三部分。法定盈余公积是指按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积,一般按照税后利润的 员(圆) 圆来提取。

当累计的法定盈余公积达到注册资本的50%以上时,可不再提取。法定盈余公积可用于弥补亏损或转增资本,但转增资本后,企业的法定盈余公积一般不低于注册资本的50%。任意盈余公积是指企业股东大会或类似机构批准按照规定的比例,从税后利润中提取的盈余公积,它的提取不受法律限制,由企业自行决定。任意盈余公积金可用于弥补亏损、转增资本、购置固定资产、增补流动资金等。法定公益金是指企业按照规定的比例从净利润中提取的用于职工集体福利设施的公益金。法定公益金一般按照税后利润的10%来提取。法定公益金用于集体福利时,应当将其转入任意盈余公积。

外商投资企业的盈余公积包括:

1. 储备基金。它是指按照法律、行政法规规定从净利润中提取的、经批准用于弥补亏损和增加资本的储备基金。

2. 企业发展基金。它是指按照法律、行政法规规定从净利润中提取的,用于企业生产发展和经批准用于增加资本的企业发展基金。

3. 利润归还投资。它是指中外合作经营企业按照规定在合作期间以利润归还投资者的投资。

## (二) 未分配利润

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润,也是企业所有者权益的组成部分。它有两层意义:一是留待以后年度处理的利润;二是未指定特定用途的利润。未分配利润从数量上来看,它是期初未分配利润,加上本期实现的税后利润,减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。

## 二、留存收益的核算

### (一) 科目设置

为了对企业提取的盈余公积的增减变动进行核算,需设置“盈余公积”科目。该科目属于所有者权益类,其贷方登记盈余公积的提取数,即增加数,借方登记盈余公积的转销数,即减少数,该科目的期末余额在贷方,反映期末盈余公积的结存数。

由于法定公益金与一般盈余公积(包括法定盈余公积和任意盈余公积)有着不同的使用方向,企业应当分别设置“法定公益金”、“任意盈余公积”、“法定盈余公积”三个明细科目。外商投资企业应当分别设置“储备基金”、“企业发展基金”、“利润归还投资”三个明细科目。

为了对未分配利润进行核算,企业需设置“利润分配——未分配利润”科目。该科目贷方登记从“本年利润”科目结转来的当年实现的净利润,借方登记从“利润分配”其他各明细科目转入的数额,如果当年是亏损,则期末将亏损数从“本年利润”科目的贷方结转到“利润分配——未分配利润”科目的借方,如果企业盈余,该科目的期末余额在贷方,表示期末应分给投资者而尚未分配的利润的结存数;反之,如果“利润分配——未分配利

润”科目的余额在借方,反映企业累计亏损数。

## (二) 留存收益的核算

企业应按盈余公积的种类设置明细账进行明细核算。

企业提取盈余公积时,借记“利润分配——提取法定盈余公积(或提取法定公益金、提取任意盈余公积)”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积(或法定公益金、任意盈余公积)”科目。

外商投资企业提取储备基金、企业发展基金,借记“利润分配——提取储备基金(或提取企业发展基金)”科目,贷记“盈余公积——储备基金(或企业发展基金)”科目。

中外合作经营企业以利润归还投资时,按实际归还投资的金额,借记“已归还投资”科目,贷记“银行存款”科目;同时,借记“利润分配——利润归还投资”科目,贷记“盈余公积——利润归还投资”科目。

企业经股东大会或类似机构决议,用盈余公积弥补亏损时,借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——其他转入”科目。

股份有限公司经股东大会决议,用盈余公积派送新股时,按派送新股计算的金额,借记“盈余公积”科目,按股票面值和派送新股总数计算的金额,贷记“股本”科目,如有差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

企业经股东大会或类似机构决议,用盈余公积分配现金股利或利润时,借记“盈余公积”科目,贷记“应付股利”科目;用盈余公积分配股票股利或转增资本,应当于实际分配股票股利或转增资本时,借记“盈余公积”科目,贷记“实收资本”或“股本”科目。

外商投资企业经批准将储备基金用于转增资本,借记“盈余公积——储备基金”科目,贷记“实收资本”科目;企业经批准用储备基金弥补亏损时,借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——其他收入”科目;用企业发展基金转增资本时,借记“盈余公积——企业发展基金”科目,贷记“实收资本”科目。

企业按规定以法定公益金用于集体福利设施的,应按实际发生的金额,借记“盈余公积——法定公益金”科目,贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目。

按规定实行补充流动资本的国有工业企业,应当在“盈余公积”科目下设置“补充流动资金”明细科目进行核算。企业按规定从税后利润中提取用于补充流动资金的部分,借记“利润分配——补充流动资金”科目,贷记“盈余公积——补充流动资金”科目。

【例 2-20】 某上市公司 2007 年实现净利润 1000000 元,公司董事会于 2008 年 1 月 1 日提出公司当年利润分配方案,拟对当年实现利润进行分配。其分配方案如下:

提取法定盈余公积	100000 元
提取法定公益金	100000 元
提取任意盈余公积	100000 元
分配股利	100000 元

摇摇摇摇其中：股票股利	员元元元元元
摇摇摇摇摇摇现金股利	缘元元元元元
摇摇摇摇摇摇合摇摇计	圆元元元元元

根据上述资料,编制会计分录如下:

在对经董事会批准的利润分配方案进行账务处理时:

摇摇借：利润分配——提取法定盈余公积	圆元元元元元
——提取法定公益金	圆元元元元元
——提取任意盈余公积	员元元元元元
——应付普通股股利	缘元元元元元
摇摇贷：盈余公积——法定公益金	圆元元元元元
摇摇摇摇——法定盈余公积	圆元元元元元
摇摇摇摇——任意盈余公积	员元元元元元
应付股利	缘元元元元元

经有关部门批准增资后:

摇摇借：利润分配	员元元元元元
摇摇贷：股本	员元元元元元

【例 员元元元】摇摇某上市公司用公益金购建职工宿舍一栋,价款为 员元元元元元,款项由银行存款支付。编制会计分录如下:

摇摇借：固定资产	员元元元元元
摇摇贷：银行存款	员元元元元元
摇摇借：盈余公积——法定公益金	员元元元元元
摇摇贷：盈余公积——任意盈余公积	员元元元元元

【例 员元元元】摇摇某公司以前年度累计未弥补亏损 缘元元元元元,按照规定已超过了以税前利润弥补亏损的期间。本公司董事会决议并经股东大会批准,以盈余公积弥补以前年度未弥补亏损。编制会计分录如下:

摇摇借：盈余公积——法定盈余公积	缘元元元元元
摇摇贷：利润分配——其他转入	缘元元元元元

【例 员元元元】摇摇某上市公司经有关部门批准同意,在本期将任意盈余公积 苑元元元元元用于转增资本。编制会计分录如下:

摇摇借：盈余公积——任意盈余公积	苑元元元元元
摇摇贷：股本	苑元元元元元

【例 员元元元】摇摇某上市公司 圆元元元年发生亏损 员元元元元元。在年度终了时,该公司应当

结转本年发生的亏损。编制会计分录如下：

摇借：利润分配——未分配利润	猿园园猿园
摇摇贷：本年利润	猿园园猿园

【例 猿园猿】摇某上市公司 圆园园源年度实现利润 员园园园元, 交纳企业所得税 猿园园元, 税后利润为 远园园元。在年度终了时, 该公司结转本年度已实现的利润。编制会计分录如下：

(员) 结转本年利润时：

摇借：本年利润	员园园园
摇摇贷：利润分配——未分配利润	员园园园

(圆) 计算应纳税所得时：

摇借：所得税	猿园园
摇摇贷：应交税金——应交所得税	猿园园
摇借：本年利润	猿园园
摇摇贷：所得税	猿园园

(猿) 上述核算的结果, 该企业 圆园园源年“利润分配——未分配利润”科目的期末贷方余额(假设该账户期初无余额)为：

员园园园元(员园园园元-猿园园元=远园园元)

## 复习思考题

员援什么是所有者权益？它与负债有何区别？

圆援如何运用“实收资本”科目进行投入资本的核算？

猿援资本公积包括哪些内容？如何进行核算？

源援什么是盈余公积？试说明其计提方法和用途。

## 练习摇题

员援绿美公司 圆园园源年亏损数额为 圆园园元, 经董事会批准动用盈余公积 圆园园元弥补以前年度亏损, 同时为维护公司信誉, 动用盈余公积 猿园元分派股利。

要求 根据上述资料, 编制有关会计分录。

圆援有关经济业务如下：

(员) 某国有独资企业收到国家拨入资本 缘园万元, 存入开户银行。

(圆) 某企业收到联营单位投入的财产一批,其中原材料实际成本 员圆园园元,进项税额 员猿元,专用工具实际成本 圆园元,进项税额 猿元,均已收妥入库。

(猿) 某企业接受外单位投入固定资产 员台,投出单位账面原价 员元,已提折旧 元,双方协议价值为 元。固定资产已投入使用。

(源) 某股份有限公司发行股票,委托证券公司代理发行普通股 员万股,每股面值 元,按每股 元的价格对外发行。按发行收入的 缘向证券公司支付发行费用。股票发行已完成,股款已全部存入银行。

(缘) 某企业接受 月公司捐赠设备 员台,无发票单据,该设备市场价格为 元,设备已交付使用。

(远) 某企业决定用资本公积 元、盈余公积 元,一并转增资本。

(苑) 某企业年初累计未弥补亏损 元,本年度实现利润 元,经决定用本年实现利润弥补以前年度累计亏损 元。

要求 根据上述业务,编制会计分录。

# 第十一章 费用与成本

## 第一节 费用概述

### 一、费用的概念

费用有广义和狭义之分,广义的费用是指企业各种日常活动发生的所有耗费,狭义的费用仅指与本期营业收入相配比的那部分耗费。企业在生产经营过程中,必然要发生各种耗费,主要包括原材料等劳动对象的耗费,机器设备等劳动手段的耗费,以及人工等活劳动的耗费。《企业会计制度》规定“费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所产生的经济利益的流出”,它具有如下特征:

费用最终会导致企业资源的减少。这种减少往往表现为企业的资金支出,或表现为资产的耗费。从这个意义上说,费用本质上是一种资源流出企业,它与资源流入企业所形成的收入相反。不论是支付工资和其他费用,还是消耗材料和机器设备等,最终都将会使企业耗费资源。因此,费用也可以理解为为了取得收入而产生的资产耗费,目的是获得更多的资产。

费用最终会减少企业的所有者权益。一般而言,企业的所有者权益会随着收入的增长而增加,相反,费用的增加会减少企业的所有者权益。但是,企业在生产经营过程中,有两类支出是不应归入费用的:一是企业的偿债性支出,如以银行存款归还以前所欠的债务,它将使企业资产和负债等额减少,对所有者权益没有影响,因而不构成费用;二是企业向所有者分配利润,虽然减少了企业的所有者权益,但其属性是对利润的分配,不是经营活动的结果,也不作为费用。

### 二、费用的分类

根据费用的性质或特征,可将费用作不同的分类。

#### (一) 按照经济内容分类

费用按照经济内容分类,可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。为了具体地反映企业各种费用的构成和水平,在此基础上,可进一步划分为如下九个费用要素:

外购材料。它是指企业为进行生产而耗用的一切从外部购入的原材料、半成品、

辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

⑨外购燃料。它是指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各种燃料。

⑩外购动力。它是指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各种动力。

⑪工资。它是指企业应计入生产费用的职工工资。

⑫计提的职工福利费。它是指企业按照职工工资的规定比例计提的职工福利费。

⑬折旧费。它是指企业所拥有的或控制的固定资产按照使用情况计提的折旧费用。

⑭利息支出。它是指企业为筹集生产经营资金而发生的利息支出。

⑮税金。它是指企业应计入生产费用的各种税金,如房产税、车船使用税、土地使用税等。

⑯其他支出。它是指不属于以上各要素的费用支出。

按照上列费用要素反映的费用,称为要素费用。费用按照经济内容分类,可以反映企业在一定时期发生了哪些费用,数额各是多少,用以分析企业各个时期各种费用占全部费用的比重,考核费用计划的执行情况,为计算工业净产值和国民收入提供资料。

## (二) 按照经济用途分类

费用按照其经济用途分类,可分为生产成本和期间费用两大类。

①生产成本。企业一定期间发生的费用中,为生产一定种类和一定数量的产品所发生的费用,就是本期生产成本(或称为制造成本)。为了具体地反映计入产品成本的生产费用的各种用途,还应进一步划分为若干成本项目。一般分为:

(员)直接材料。它是指直接用于产品生产,构成产品实体的原料、主要材料、外购半成品及有助于产品形成的辅助材料。

(圆)直接人工。它是指直接参加产品生产的工人工资以及按生产工人工资总额和规定的比例计算提取的职工福利费。

(猿)制造费用。它是指企业为生产产品(或提供劳务)而发生的,应该计入产品成本,但没有专设成本项目的各项生产费用。

在构成产品成本的各项生产费用中,能分清是哪种产品所耗用,可以直接计入某种产品成本的费用,称为直接计入费用;不能分清是哪种产品所耗用,不能直接计入某种产品成本,而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用,称为间接计入费用。

②期间费用。期间费用是指企业当期发生的必须从当期收入得到补偿的费用,正是由于它仅与当期实现的收入相关,必须计入当期损益,所以称为期间费用。期间费用主要包括管理费用、营业费用和财务费用。

企业应当合理划分期间费用和生产成本的界限。期间费用应当直接计入当期损益;生产成本应当按照适当的方法计入所生产的产品生产成本或所提供劳务的成本中去。

### 三、费用的确认

费用应当按权责发生制原则在确认有关收入的那一期间予以确认。凡属于本期发生的费用,不论其款项是否支付,均应作为本期费用;反之,不属于本期发生的费用,即使其款项已在本期支付,也不作为本期费用。

在确认费用时,首先应当划分生产经营费用与非生产经营费用的界限。例如,企业购置和建造固定资产、购买无形资产以及进行对外投资,这些经济活动都不是企业日常的生产经营活动,其支出属于资本性支出,不应计入当期的生产经营费用。其次,在确认为当期费用后,还必须划分生产成本与期间费用的界限,严格按照规定的成本开支范围核算本期的生产成本。

在确认费用时,对于确认为期间费用的费用,必须进一步分为管理费用、营业费用和财务费用;对于确认为生产成本的费用必须根据该费用发生的实际情况,分别不同的费用性质将其确认为不同产品生产所负担的费用;对于几种产品共同发生的费用,应按受益原则采用一定方法和程序将其分配计入相关产品的生产成本。

### 四、费用的计量

费用是通过所使用或所耗用的商品或劳务的价值来计量的。通常的费用计量成本是实际成本,实际成本是世界各国会计实务中长期并广泛采用的计量标准。

费用是资产的一种转化形式。有些资产将会使几个会计期间受益,通过系统、合理的分摊而形成的费用,是以其资产取得成本的实际分摊数来进行计量的。如固定资产的折旧、无形资产摊销和长期待摊费用的分摊都是这种情况;有些费用可以立即确认,这时,可以按其实际发生额进行计量。

## 第二节 生产成本

### 一、生产成本的概念

成本的概念有广义和狭义之分,广义的成本泛指取得资产的代价。取得固定资产的代价就是固定资产成本,生产产品所花费的代价就是产品生产成本等等。狭义的成本是指产品的生产成本,又称为制造成本。它是指为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各项费用的总和。生产成本与费用是一个既有联系也有区别的概念。首先,成本是对象化的费用,生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,它是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集所形成的。企业费用的发生过程,也就是产品成本的形成过程。其次,费用是指某一期间为进行生产而发生的费用,它与一定的期间相联

系;产品生产成本是指为生产某一种产品或几种产品而消耗的费用,它与一定种类和数量的产品相联系。

## 二、产品成本计算的原则与一般程序

### (一) 产品成本计算的原则

**合法性原则。**它是指计入成本的费用都必须符合法律、法令、制度等的规定,不合规定的费用不能计入成本。

**可靠性原则。**它包括真实性和可核实性。真实性是指所提供的成本信息与客观的经济事项相一致,不应掺假,或人为地提高、降低成本。可核实性是指成本核算资料按一定的原则由不同的会计人员加以核算,都能得到相同的结果。真实性和可核实性是为了保证成本核算信息的正确可靠。

**相关性原则。**它包括成本信息的有用性和及时性。有用性是指成本核算要为管理当局提供有用的信息,为成本、预测、决策等服务。及时性是指强调及时的信息反馈,可及时地采取措施,改进工作。

**分期核算原则。**企业为了获得一定期间所生产产品的成本资料,必须将连续的生产活动按一定阶段(如月、季、年)划分为各个时期,分别计算各期产品的成本。成本核算的分期,必须与会计年度的分月、分季、分年相一致,这样便于利润的计算。

**权责发生制原则。**该原则要求应由本期成本负担的费用,不论是否已经支付,都要计入本期成本,不应由本期成本负担的费用(即已计入以前各期的成本,或应由以后各期成本负担的费用),虽然在本期支付,也不应计入本期成本,以便正确提供各项成本信息。

**实际成本计价原则。**该原则要求生产所耗用的原材料、燃料、动力要按实际耗用数量的实际单位成本计算,完工产品成本的计算要按实际发生的成本计算。

**一致性原则。**该原则要求成本核算所采用的方法,前后各期必须一致,以使各期的成本资料有统一的口径、前后连贯、互相可比。

**重要性原则。**对于成本有重大影响的项目应作为重点,力求计算准确,而对于那些不太重要的琐碎项目,则可以从简处理。

### (二) 产品成本计算的一般程序

**对费用进行确认,确定产品成本的核算范围。**

**将应计入本月产品成本的各种要素费用,在各种产品之间按照成本项目进行分配和归集,计算出各种产品成本。**

**对既有完工产品又有在产品的产品,将月初在产品费用与本月生产费用之和,在完工产品与月末在产品之间进行分配和归集,计算出该种完工产品成本。**

### 三、生产费用的核算

生产费用的归集与分配是产品成本计算的前提和基础。为了正确核算生产费用、控制生产费用的支出,企业应当设置“生产成本”、“制造费用”、“待摊费用”、“预提费用”等成本费用类科目,将已经发生的费用加以归集和分配,据以计算产品成本。进行生产费用的归集和分配时,发生的直接费用应直接计入成本计算对象,发生的间接费用应当选择合理的标准分配计入有关成本计算对象。

#### (一) 生产成本的归集

生产成本通过“生产成本”科目进行归集。“生产成本”科目用于核算企业进行工业性生产所发生的各项生产费用,包括生产各种产成品、自制半成品、提供劳务和自制材料、工具、设备等所发生的各项费用。该科目应设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个明细科目,并分别按成本计算对象进行明细核算。其中,“基本生产成本”明细科目核算为完成企业主要生产目的而进行的商品产品生产而发生的费用,计算基本生产成本;“辅助生产成本”明细科目核算为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应所发生的费用,计算辅助生产产品和劳务成本。

企业发生的直接用于产品生产且专门设置有相应的成本项目的直接材料、直接人工等费用应直接归集记入“生产成本”科目,企业为生产而发生的其他不能归入专设成本项目的各种费用应先通过“制造费用”科目归集,再按一定标准分配,从“制造费用”科目转入“生产成本”科目。企业完工产品验收入库应将其完工产成品及自制半成品的实际成本,自“生产成本”科目及其所属的“基本生产成本”明细科目贷方转至“库存商品”等科目借方。“生产成本”科目的借方余额反映尚未完工的在产品成本。

企业辅助生产车间发生的费用,首先在“生产成本”科目所属的“辅助生产成本”明细科目中归集核算,然后,按照一定的标准分配计入各受益对象。即根据其受益对象,将“辅助生产成本”明细科目汇集的费用,转入“生产成本”科目所属的“基本生产成本”明细科目、“管理费用”科目等。

#### (二) 制造费用的归集

制造费用通过“制造费用”科目进行归集,该科目用于核算企业为生产产品和提供劳务而发生的,应计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用。制造费用包括间接用于产品生产费用,如机物料消耗费用,制造部门用于组织和管理生产的费用,如车间的管理人员工资和办公费用;也包括直接用于生产,但管理上不要求或者核算上不便于单独核算,因而没有专设成本项目的费用,如机器的折旧费、修理费。

“制造费用”科目应按不同的车间、部门设置明细科目,账内按制造费用的项目内容设专栏进行明细核算,发生的各项费用记入该科目及其所属明细账的借方;月末,将制造费用分配计入有关的成本计算对象时,记入“制造费用”科目及其所属明细科目的贷方。

结转后“制造费用”科目一般无余额。

此外,生产费用的核算还包括待摊费用和预付费用的归集和分配。

#### 四、完工产品成本的核算

##### (一) 生产费用在完工产品与在产品之间的分配

每月月末,通过上述各项费用的归集和分配,生产过程中发生的各项成本全部归集在“生产成本——基本生产成本”科目,如果产品已经全部完工,明细科目中归集的生产费用(如果有月初在产品,还包括月初在产品生产费用)之和,就是该种完工产品成本;如果产品全部没有完工,明细科目中归集的生产费用之和,就是该种在产品的成本;如果既有完工产品又有在产品,明细科目中归集的生产费用之和,还应该在完工产品与月末在产品之间,采用适当的分配方法,进行生产费用的归集和分配,以计算完工产品和月末在产品的成本。

月初在产品成本、本月生产费用与本月完工产品成本和月末在产品成本四者之间的关系,可用下列公式表示:

$$\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用} = \text{本月完工产品成本} + \text{月末在产品成本}$$

或

$$\text{月初在产品成本} + \text{本月发生费用} = \text{月末在产品成本} + \text{本月完工产品成本}$$

由于公式中的前两项是已知数,所以在完工产品与月末在产品之间分配费用的方法有两类:一是将前两项之和按一定比例在后两项之间进行分配,从而求得完工产品与月末在产品的成本;二是先确定月末在产品成本,再计算求得完工产品的成本。

生产费用在完工产品与在产品之间的分配,在成本计算工作中是一项重要而又比较复杂的步骤。企业应根据在产品数量的多少、各月在产品数量变化程度、各项费用比重的大小,以及定额管理基础的好坏等具体条件,采用适当的分配方法。常见的分配方法有:

**先进先出法** 先进先出法。采用这种分配方法时,虽然有月初和月末在产品,但不计算成本,而是将本期归集的生产费用全部作为本期完工产品成本,这种方法适用于期末在产品数量很少、期末在产品成本对完工产品成本影响不大的情况下采用。

**约当产量法** 约当产量法。这种方法与第一种方法类似,因为在产品成本每月都固定不变,也就是说,每月初在产品成本与月末在产品成本相等,本月发生的费用全部由当月完工产品成本负担。只有在年末时,才根据实际盘点的在产品数量,重新计算在产品成本,以避免因在产品成本年初与年末的实际数相差过大而影响成本计算的准确性。这种方法一般在各月末在产品数量比较稳定,相差不多的情况下采用。

**在产品按所耗原材料费用计价法**。采用这种方法时,月末在产品只计算其所耗的原材料费用,其他费用全部由完工产品成本负担。这种方法是在原材料费用在产品成本

中所占比重较大,而且原材料是在生产开始时一次就全部投入的情况下采用。

**约当产量法。**采用这种方法时,首先应将月末在产品数量按照完工程度折算为相当于完工产品的产量,即计算出月末在产品的约当产量,然后按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算完工产品费用和月末在产品费用。这种方法适用于月末在产品数量较多,各月末在产品数量变化也较大,产品成本中各项费用比重相差不多的情况下采用。

**在产品按定额成本计价法。**采用这种方法时,期末在产品成本按定额成本计算。月末时将期初在产品成本加上本月发生费用,减去按定额成本计算的月末在产品成本,计算出完工产品成本。这种方法适用于定额准确、稳定,且各月末在产品数量变化不大的情况下采用。

**定额比例法。**采用这种方法时,产品的生产费用在完工产品与月末在产品之间按照两者的定额消耗量或定额费用比例分配。这种方法适用于各项消耗定额或费用定额比较准确稳定,且各月末在产品数量变动较大的情况下采用。

## (二) 完工产品成本的核算

在计算得出当期完工产品单位成本后,应当根据完工产品的数量和计算确定的完工产品的单位成本,计算确定并结转本期完工产品的总成本。

企业的完工产品包括产成品、自制材料及自制工具、模型等低值易耗品,以及为在建工程生产的专用设备和提供的修理劳务等。本期完工产品的成本,应从“生产成本”科目的贷方转入有关科目,其中完工入库的产成品的成本,转入“库存商品”科目的借方;自制材料、工具、模型等的成本,转入“原材料”、“低值易耗品”等科目的借方;为企业在建工程提供的劳务费用,不论月末是否完工,都应将其实际成本转入“在建工程”科目的借方。“生产成本——基本生产成本”科目月末余额,就是基本生产在产品的成本。

## 五、成本计算的方法

企业在进行成本计算时,应根据其生产经营特点,生产经营组织类型和成本管理的要求,自行确定成本计算方法。成本计算的基本方法有品种法、分批法和分步法三种。

### (一) 品种法

产品成本计算的品种法是指以产品品种作为成本计算对象归集和分配生产费用,计算产品成本的一种方法。它一般适用于单步骤、大量生产的企业,如发电、供水、采掘等企业,也适用于不要求计算半成品成本的多步骤、大批量生产的企业,如水泥、造纸、制糖等企业。按照产品的品种计算成本,是成本计算最起码的要求,因而,品种法是计算产品成本的最基本方法。

### (二) 分批法

产品成本计算的分批法亦称单法,是指以产品批别作为成本计算对象归集和分配

生产费用,计算产品成本的一种方法。它主要适用于单件、小批量生产的企业,如造船、重型机器制造等企业,企业内部进行试验性生产、新产品试制等作业也采用这种方法。分批法的主要特点是所有的生产费用要分别按产品的定单或批别来归集,成本计算对象是购买者事先订货或企业规定的产品批别;同时,根据分批法的要求,在定单完工后计算产成品成本,所以成本计算是非定期的,也就是说,其成本计算期与生产周期一致而与会计核算的报告期不一致。

### (三) 分步法

产品成本计算的分步法是按照产品的生产步骤(分品种)为成本计算对象归集和分配生产费用,计算产品成本的一种方法。它适用于大量大批的多步骤生产,如纺织、冶金、大量大批的机械制造企业。在这类企业中,产品生产可以分为若干个生产步骤进行,为了加强各生产步骤的成本管理,往往不仅要求按照产品品种计算成本,而且还要求按照各生产步骤计算成本,以便为考核和分析各种产品及各生产步骤的成本计划的执行情况提供资料。

分步法的主要特点是除了按品种计算结转产品成本外,还需要计算和结转产品的各步骤成本,其成本计算对象是各种产品及其所经过的各个加工步骤。同时,其成本计算期是固定的,与产品的生产周期不一致,而与会计核算的报告期一致。

在多步骤大量生产方式下,生产过程较长,各步骤月终均有在产品,因此需将费用在完工产品和在产品之间进行分配。在分步法中,根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求和简化计算工作的考虑,各生产步骤成本的结转采用逐步结转和平行结转两种方法。在逐步结转分步法下,上一步骤所产半成品成本,要随半成品实物的转移,从上一步骤的产品成本明细科目转入下一步骤相同产品的成本明细科目中,以便逐步计算半成品成本和最后一个步骤的产成品成本,因此,它是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法,从计算程序上看,它实际上就是品种法的多次连续应用。当然,按照半成品成本在下一步骤成本明细账中的反映方法,又可分为综合结转和分项结转两种方法,平行结转分步法适用于不需要分步计算半成品成本的企业,平行结转分步法对上一步骤的半成品成本不结转,只计算每一步骤中应由最终产成品成本负担的那部分份额,然后平行相加即可求得产成品的成本。

除此之外,还有一些可与基本方法结合使用的成本计算方法。例如,采用品种法计算成本,在产品品种规格繁多的情况下,为了简化成本计算工作,可以先将产品划分为若干类别,分别计算各类别产品成本,然后在各个类别内部采用一定的分配标准,计算出各个规格产品的成本,这种方法称为分类法。在定额管理制度比较健全的企业中,为了加强成本的定额控制,还可以以定额成本为基础,计算产品的实际成本,这种方法就称为定额法。这些方法都不是独立的成本计算方法,而是成本计算的辅助方法。

需要指出的是,由于企业生产情况错综复杂,在实际工作中,各种成本计算方法往往

是同时使用或结合使用的。这主要取决于企业的生产特点,其目标是力求达到既要正确计算产品成本,又要简化成本的核算工作。

### 第三节 期间费用

期间费用是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。它容易确定其发生的期间,而难以判别其所应归属的产品,因而在发生的当期便从当期损益中扣除。期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。

#### 一、管理费用

##### (一) 管理费用的概念及其内容

管理费用是指为组织和管理企业生产经营活动而发生的各种费用。包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的,或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销及其他公司经费)、工会经费、待业保险费(指企业按照国家规定交纳的待业保险基金)、劳动保险费(指离退休职工的退休金、价格补贴、医疗费、易地安家费、职工退职金、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休干部的各项经费以及实行社会统筹办法的企业按规定提取的统筹退休基金)、董事会会费(指企业最高权力机构及其成员为执行其职能而发生的费用,如差旅费、会议费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备和存货跌价准备等。

##### (二) 管理费用的核算

为了反映企业发生的各项管理费用,应设置“管理费用”科目,该科目是损益类科目。管理费用发生时记入该科目的借方,期末,将本科目借方归集的管理费用全部由该科目的贷方转入“本年利润”科目的借方,计入当期损益,结转后,该科目期末无余额。为了加强对管理费用的考核、监督和管理,该科目应按费用项目设置明细账进行明细核算。

【例 5-10】 摇报销职工李伍差旅费 800 元(预借 500 元)。编制会计分录如下:

摇借:管理费用	800
摇摇贷:其他应收款——李伍	500
现金	300

【例 5-11】 摇经计算,企业当月应交纳房产税 500 元,车船使用税 800 元,土地使用税 500 元。编制会计分录如下:

摇借：管理费用

猿原园

摇摇贷：应交税金

猿原园

## 二、营业费用

### （一）营业费用的概念及其内容

营业费用是指企业销售商品和提供工业性劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的各项经费。具体包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业商品而专设的销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

商品流通企业在进货过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的整理挑选费用,也属于营业费用。

### （二）营业费用的核算

为了反映和监督营业费用的发生情况,企业应设置“营业费用”科目。该科目是损益类科目,其借方登记企业所发生的各项主营业务的费用,贷方登记企业月终结转“本年利润”科目的营业费用,结转后该科目应无余额。为了加强对营业费用的监督和考核,“营业费用”科目应按具体费用项目设置明细科目进行明细核算。

【例 5-20】摇企业本月专设销售机构业务人员工资 愿元,并按规定提取职工福利费 元。编制会计分录如下:

摇借：营业费用

怨元

摇摇贷：应付工资

愿元

    应付福利费

员元

【例 5-21】摇百货商场支付购进商品发生的运杂费 苑元。编制会计分录如下:

摇借：营业费用

苑元

摇摇贷：银行存款

苑元

## 三、财务费用

### （一）财务费用的概念及其内容

财务费用是指企业筹集生产经营所需资金而发生的费用。具体包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。为购建固定资产的专门借款费用,在固定资产达到预定可使用状态前按规定应予资本化的部分,不包括在本科目的核算范围内。

### （二）财务费用的核算

为了反映和监督财务费用的发生情况,企业应设置“财务费用”科目。企业发生的各

项财务费用应记入该科目的借方,企业发生的利息收入、汇兑收益应记入该科目的贷方,期末将借方归集的财务费用全部结转到“本年利润”科目,计入当期损益,结转后,该科目期末无余额。该科目应按费用项目设置明细科目,进行明细核算。

【例 5-20】 摇企业按计划预提本月短期借款利息 1500 元。编制会计分录如下:

摇借:财务费用——利息支出	1500
摇摇贷:预提费用	1500

【例 5-21】 摇企业将一还有 3 个月才能到期的面值为 10000 元的不带息商业汇票到银行办理贴现,贴现实得款 9800 元已收妥存入银行。编制会计分录如下:

摇借:银行存款	9800
财务费用——利息支出	200
摇摇贷:应收票据	10000

## 复习思考题

1. 产品的成本项目由哪几部分组成?

2. 材料费用的分配有哪几种方法?它们各有什么特点?

3. 辅助生产费用的分配有哪几种方法?各种方法的优缺点是什么?

4. 制造费用的分配方法有哪几种?各种方法有什么优缺点?

5. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法有哪些?各种方法的使用条件是什么?为什么?

## 练摇习摇题

1. 某生产车间领用粤原料 1000 千克,单价 5 元,原料费用合计 5000 元,用于生产甲产品 200 件,乙产品 300 件,甲产品消耗定额为 2 千克,乙产品消耗定额为 1 千克。

要求:根据以上资料,计算甲、乙两种产品所应分摊的材料费用。

2. 新兴工厂生产甲产品 200 件,乙产品 300 件,生产甲产品工时定额为 2 小时,生产乙产品为 1.5 小时,甲、乙两种产品工资费用共 1500 元。

要求:根据以上资料,计算甲、乙两种产品所应分配的工资费用。

3. 某企业有供水、供电两个辅助生产车间。供水车间在 2008 年 3 月份供应 1000 吨水,单价为 0.5 元,其中:供电车间耗用 200 吨水,生产粤产品耗用 400 吨水,生产月产品耗用 400 吨水,企业管理部门耗用 200 吨水;供电车间供应 1000 度电,单价 0.5 元,其中:供水车间耗电 200 度,生产粤产品耗电 400 度,生产月产品耗电 400 度。

度,企业管理部门耗 灵 度。

要求:采用一次交互分配法分配两个辅助生产车间的费用,并编制相应的会计分录。

源 某工业企业生产某种产品,原材料在开始生产时一次投入,该产品的工时定额为 缘 小时,其中第一道工序的工时定额为 员 小时,第二道工序的工时定额为 猿 小时,第三道工序的工时定额为 员 小时。期初无在产品,本期完工产品 缘 件,期末在产品为 圆 件,其中第一道工序的在产品为 员 件,第二道工序的在产品为 圆 件,第三道工序的在产品为 愿 件。

要求:计算各道工序在产品完工程度和在产品约当产量。

# 第十二章 收入和利润

## 第一节 收入概述

### 一、收入的概念及特征

对收入一词目前存在着两种不同的理解,按照不同的收入观点,即是否把非经营性的收入列入收入,分成广义的收入观点和狭义的收入观点。

广义的收入是指把所有经营和非经营活动的所得都看作是收入。就是说,所有使企业净资产增加的部分都是收入,包括营业收入、投资收益和营业外收入,狭义的收入则仅把来自营业活动的收入即营业收入包括在内,而把其他不属于经营收入的“偶然”所得统统排除在外。我国《企业会计准则——收入》将收入定义为企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常经营活动中所形成的经济利益的总流入。显然,我国收入准则对收入作了狭义的定义,每个企业都应按营业收入反映其收入的金额。

收入具有以下特征:

①收入从企业的日常活动中产生,而不是从偶发的交易或事项中产生,如工商企业销售商品、提供劳务的收入等。有些交易或事项也能为企业带来经济利益,但不属于企业的日常活动,其流入的经济利益是利得,而不是收入。例如,出售固定资产,因固定资产是为使用而不是为出售而购入的,将固定资产出售并不是企业的经营目标,也不属于企业的日常活动,出售固定资产取得的收益不作为收入核算。

②收入可能表现为企业资产的增加,如增加银行存款、应收账款等,也可能表现为企业负债的减少,如以商品或劳务抵偿债务,或者两者兼而有之。例如,商品销售的货款中部分抵偿债务,部分收取现金。这里所指的以商品或劳务抵债不包括债务重组中的以商品抵债。

③收入能导致企业所有者权益的增加。如上所述,收入能增加资产或减少负债或两者兼而有之。因此根据“资产=原负债+所有者权益”的公式,企业取得收入一定能增加所有者权益。但收入扣除相关成本费用后的净额,则可能增加所有者权益,也可能减少所有者权益。这里仅指收入本身导致的所有者权益的增加,而不是指收入扣除相关成本费用后的毛利对所有者权益的影响。

④收入只包括本企业经济利益的流入,不包括为第三方或客户代收的款项,如增值

税、代收利息等。代收的款项,一方面增加企业的资产;另一方面增加企业的负债,因此不增加企业的所有者权益,也不属于本企业的经济利益,不能作为本企业的收入。

## 二、收入的分类

收入可以按不同的标准进行分类。

按按其性质分类,可分为销售商品的收入、提供劳务收入和他人使用本企业资产的收入等。

(一) 销售商品的收入主要指取得货币资产方式的商品销售,以及正常情况下的以商品抵偿债务的交易等。这里的商品主要是指企业为销售而生产或购进的商品,如工业企业生产的产品、商品流通企业购进的商品。企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。但企业以商品进行投资、捐赠及自用等,会计上均不作为商品销售处理。

(二) 提供劳务的收入主要有提供旅游、运输、饮食、广告、理发、照相、洗染、咨询、代理、培训、产品安装等所获取的收入。

(三) 他人使用本企业资产的收入是指企业让渡资产使用权所获取的收入,包括因他人使用本企业现金而获得的利息收入、因他人使用本企业的无形资产而形成的使用费收入和出租固定资产取得的租金收入等。

按收入的性质进行分类,有助于企业根据收入的不同特点来确认、计量收入。

按经营业务的主次关系分类,可分为主营业务收入和其他业务收入。

(一) 主营业务收入是指企业在其主营的业务活动中所取得的营业收入,也称基本业务收入。主营业务是指企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动,可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定。如工商企业的主营业务是销售商品,银行的主营业务是贷款和为企业办理结算。主营业务收入在企业收入中占有较大的比重,直接影响着企业的经济利益,应重点加以核算。

(二) 其他业务收入是指企业除主营业务以外的其他业务活动所取得的收入,也称附营业务收入。如工业企业销售材料、提供非工业性劳务所取得的收入。附营业务属于企业日常活动中的次要交易,这些业务收入的重要性与主营业务收入相比,相对地居于次要地位。

应说明的是,主营业务收入和其他业务收入的划分并不是绝对的。某种企业的主营业务收入可能是另一种企业的其他业务收入,而一种企业的其他业务收入也可能是另一种企业的主营业务收入。同时,随着企业经营业务向多样化转变,主营业务收入和其他业务收入往往要相互转化。因此,这两种收入的划分应以该收入占企业总收入的比重大小以及其发生的稳定性作为标准进行判断。

把收入划分为主营业务收入和其他业务收入,目的是为了加强营业收入的管理,同时,也有利于向外界提供有价值的信息资料。

### 三、商品销售收入的确认和计量

收入的确认实际上是指收入在什么时候记账,并在利润表上反映。合理确认收入,对于正确反映企业的收入,考核企业收入的完成情况,及时足额上交国家税金,都有重要意义。根据配比原则,企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本费用。

由于企业的生产经营活动是持续不断的,确认收入实现的方法也有多种选择,常见的方法有生产法,即营业收入在生产期间内实现;销售法,即营业收入在销售产品或提供劳务时实现;收款法,即营业收入在收到现金时实现。我国《企业会计准则——收入》中根据销售商品、提供劳务、他人使用本企业资产的性质不同分别制定了收入的确认原则。

我国《企业会计准则——收入》规定,企业销售商品时,如果以下四个条件同时成立,即可确认为收入:

#### (一) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方

风险主要指商品由于贬值、损坏、报废等造成的损失;报酬是指商品包含的未来经济利益,包括商品因升值等给企业带来的经济利益。如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担,带来的经济利益也不归本企业所有,则意味着该商品所有权上的风险和报酬已经从本企业转移出去了,即商品的销售实际上已经实现了。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方,需要视不同情况而定:

① 大多数情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移,例如大多数零售交易。

② 有些情况下,企业已将所有权凭证或实物交付给买方,但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移。企业可能在以下几种情况下仍保留着商品所有权上的主要风险和报酬:

(1) 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求,又未根据正常的保证条款予以弥补,因而仍负有责任。此时,买方尚未正式接受商品,商品仍可能被退回,商品所有权上的主要风险和报酬并未转移,因而企业不能确认收入,应递延到已按买方要求进行弥补时予以确认。

(2) 企业销售商品的收入是否能够取得取决于买方销售其商品的收入是否能够取得,如代销或寄销商品。在代销或寄销方式下,受托方只是一个代理商,委托方将商品发出后,商品所有权上的风险和报酬仍在委托方,并未转移给受托方,因而不能确认收入。只有当受托方售出商品后,商品所有权上的风险和报酬才转移出委托方。因此,在代销或寄销方式下,委托方应在受托方售出商品,并取得受托方提供的代销清单时再确认收入。

(3) 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作,且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。在这种情况下,商品发出并不表示商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方,在安装、检验过程中可能会发生一些不确定因素,阻碍该项销售的实现。因

此,只有在安装完毕并检验合格后才能确认收入。

(源) 销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款,而企业又不能确定退货的可能性。如某企业为推销一项新产品,规定凡购买该产品者均有 1 个月的试用期,不满意的,1 个月内给予退货。这种情况下,该企业尽管已将商品售出,也已收到价款,但由于是新产品,无法估计退货的可能性,商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方,该企业在售出商品时不能确认收入。只有待买方正式接受商品时或退货期满时再确认收入。

如果企业只保留了商品所有权上的次要风险,则销售成立,相应的收入应予以确认。例如,卖方仅仅为了到期收回货款而保留商品的法定产权。这表明销售中其他重大不确定因素已不存在,货款的收回也由于保留了商品的法定产权而得到了相当的保障,买方为了取得法定产权,一般会支付货款。因此,可以认为所有权上的主要风险和报酬已经转移,卖方可以确认收入。例如,零售交易中,零售企业一般会承诺,顾客对购买的商品不满意可以退货。但零售企业一般能根据过去的经验及相关因素,合理估计未来的退货量,不会存在重大的不确定因素,此时可以认为企业已转移了所有权上的主要风险的报酬,相关的销售收入应予以确认。

有些情况下,企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,但实物尚未交付。这时应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入,而不管实物是否交付,如交款提货销售。

(二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制

企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后,如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权,或仍然对售出的商品实施控制,则此项销售不能成立,不能确认相应的销售收入。如某制造商将商品销售给中间商后,仍要求中间商转移或退回商品,一般表明制造商对售出的商品仍在实施控制,不能确认此项销售。当然,如果企业对售出的商品保留了与所有权无关的管理权,则不受本条件的限制,应确认为收入。

(三) 与交易相关的经济利益能够流入企业

这里所指的经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中,与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回,是收入确认的一个重要条件,企业在销售商品时,如估计价款收回的可能性不大,即使收入确认的其他条件均已满足,也不应当确认收入。

销售商品的价款能否收回,主要根据企业以前和买方交往的直接经验,或从其他方面取得的信息,或政府的有关政策等进行判断。例如,企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差,或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损,资金周转十分困难,或在出口商品时,不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等等,在这些情

况下,企业应推迟确认收入,直至这些不确定因素消除。

企业在判断价款收回的可能性时,应进行定性分析,当确定价款收回的可能性大于不能收回的可能性时,则应认为价款能够收回。一般情况下,企业售出的商品符合合同或协议规定的要求,并已将发票账单交付买方,买方也承诺付款,则表明销售商品的价款能够收回。如果企业判断价款不能收回,应提供可靠的证据。

#### (四) 相关的收入和成本能够可靠地计量

收入能否可靠地计量,是确认收入的基本前提。如果收入不能可靠地计量,则无法确认收入。企业在销售商品时,售价通常已经确定,但销售过程中由于某种不确定因素,也有可能出现售价变动的情况,则新的售价未确定前不应确认收入。根据收入与费用配比原则,与同一项销售有关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此,如果成本不能可靠地计量,即使其他条件均已满足,也不能确认收入。

商品销售收入的金额应根据企业与购货方签订的合同或协议金额计量,无合同、协议的,应按购销双方都能接受的价格确定。

在某些特殊情况下,商品销售可以按下列原则确认收入:

① 商品需要安装和检验的销售。在这种销售方式下,购买方在接受交货以及安装和检验完毕前一般不应确认收入,但如果安装程序比较简单,或检验是为最终确定合同价格而必须进行的程序,则可以在商品发出时,或在商品装运时确认收入。

② 附有销售退回条件的商品销售。在这种销售方式下,如果企业能够按照以往的经验对退货的可能性作出合理估计的,应在发出商品时,将估计不会发生退货的部分确认收入,估计可能发生退货的部分,不确认收入。如果企业不能合理地确定退货的可能性,则在售出商品的退货期满时确认收入。

③ 代销商品。

(1) 视同买断。即由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取所代销的货款,实际售价可由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。委托方在交付商品时不确认收入,受托方也不作为购进商品处理。受托方将商品销售后,应按实际售价确认为销售收入,并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时,再确认收入。

(2) 收取手续费。即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费,这对受托方来说实际上是一种劳务收入。这种代销方式,受托方通常应按照委托方规定的价格销售,不得自行改变售价。委托方应在受托方将商品销售后,并向委托方开具代销清单时,确认收入;受托方在商品销售后,按应收取的手续费确认收入。

④ 分期收款销售。分期收款销售是指商品已经交付,但货款分期收回的一种销售方式。分期收款销售的特点是销售商品的价值较大,如房产、汽车、重型设备等;收款期较长,有的是几年,有的长达几十年;收取货款的风险较大。因此,分期收款销售方式下,企业应按照合同约定的收款日期分期确认销售收入。

缘以旧换新销售。它是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品的一种销售方式。在这种销售方式下,销售的商品按照商品销售的方法确认收入,回收的商品作为购进商品处理。

#### 四、提供劳务收入的确认与计量

提供一项劳务取得的总收入,一般按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。我国《企业会计准则——收入》规定,劳务收入应分别按以下情况确认和计量:

(员) 同一会计年度内开始并完成的劳务,应在劳务完成时确认收入,确认方法可对照商品销售收入的确认原则,确认的金额为合同或协议总金额。

(圆) 如果劳务的开始和完成分属不同会计年度的,且在资产负债表日能对该项交易的结果作出可靠估计的,企业应在资产负债表日按完工百分比法确认收入。

完工百分比法是指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。提供劳务的交易结果能否可靠估计,应依据以下条件进行判断:

(员) 合同总收入和总成本能够可靠地计量。合同总收入一般根据双方签订的合同或协议注明的交易总额确认,合同总成本包括至资产负债表日止已经发生的成本和完成劳务将要发生的成本。

(圆) 与交易相关的经济利益能够流入企业。

(猿) 劳务的完成程度能够可靠地确定。劳务的完成程度可以采用以下方法确定:① 已完工作的测量。② 已经提供的劳务占提供劳务总量的比例。③ 已经发生的成本占估计总成本的比例。

在采用完工百分比确认收入时,收入和相关的费用应按以下公式计算:

$$\begin{aligned} \text{本年确认的收入} &= \frac{\text{劳务总收入}}{\text{伊}} \times \frac{\text{本年年末止劳务的完成程度}}{\text{伊}} - \text{以前年度已确认的收入} \\ \text{本年确认的费用} &= \frac{\text{劳务总成本}}{\text{伊}} \times \frac{\text{本年年末止劳务的完成程度}}{\text{伊}} - \text{以前年度已确认的费用} \end{aligned}$$

如果以上三个条件能够同时满足,则交易的结果能够可靠地估计,企业应在资产负债表日按劳务的完成程度确认收入和相关费用。

如果不能可靠地估计所提供劳务的交易结果,企业不能按完工百分比法确认收入,这时企业应正确预计已经收回或将要收回的款项能弥补多少已经发生的成本,按已经发生并预计能得到补偿的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本,已经发生的劳务成本中预计不能得到补偿的部分,不确认为收入,但这部分发生的成本应确认为当期费用。

特殊劳务收入的确认标准如下:

(员) 安装费收入。如果安装费是与商品销售分开的,则应在年度终了时根据安装的完工程度确认收入,如果安装费是商品销售收入的一部分,则应与所销售的商品同时确认

收入。

(圆) 广告费收入。宣传媒介的佣金收入应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时予以确认。广告的制作佣金收入则应在年度终了时根据项目的完成程度确认。

(獭) 入场费收入。因艺术表演、招待宴会以及其他特殊活动而产生的收入,应在这些活动发生时予以确认。如果是一笔预收几项活动的费用,则这笔预收款应合理分配给每项活动。

(源) 申请入会费和会员费收入。这方面的收入确认应以所提供服务的性质为依据。如果所收费用只允许取得会籍,而所有其他服务或商品都要另行收费,则在款项收回不存在任何不确定性时确认为收入。如果所收费用能使会员在会员期内得到各种服务或出版物,或者以低于非会员所负担的价格购买商品或接受劳务,则该项收费应在整个受益期内分期确认收入。

(缘) 特许权费收入。特许权费收入包括提供初始及后续服务、设备和其他有形资产及专门技术等方面的收入。其中属于提供设备和其他有形资产的部分,应在这些资产的所有权转移时,确认为收入;属于提供初始及后续服务的部分,在提供服务时确认为收入。

(远) 订制软件收入。它主要是指为特定客户开发软件,不包括开发的商品化软件。订制软件收入应在资产负债表日根据开发的完成程度确认收入。

(苑) 定期收费。有的企业与客户签订合同,长期为客户提供某一种或几种重复的劳务,客户按期支付劳务费。在这种情况下,企业应在合同约定的收款日期确认收入。

(愿) 高尔夫球场果岭券收入。高尔夫球场会员一次性购入若干果岭券,在收到款项时作为递延收益处理,待提供服务收回果岭券时,再确认收入;合同期满,未消费的果岭券全部确认收入。

会员在消费时购买的果岭券(即企业在为会员提供服务时会员购买的果岭券),于会员购买果岭券时确认收入。

(怨) 包括在商品售价内的服务费。如商品的售价内包括可区分的在售后一定期限内的服务费,应在商品销售实现时,按售价扣除该项服务费后的余额确认为商品销售收入。服务费递延至提供服务的期间内确认为收入。在这种情况下,企业可设置“递延收入”科目,核算所售商品的售价中包含的可区分的售后服务费。

## 五、他人使用本企业资产的收入的确认与计量

他人使用本企业资产取得的收入除包括因他人使用本企业现金而收取的利息收入、因他人使用本企业的无形资产等形成的使用费收入外,还包括他人使用本企业固定资产而取得的租金收入、因债权投资取得的利息收入和进行股权投资而取得的股利收入等。后者的确认和计量应遵循我国《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——投资》的规定,而利息和使用费收入则应遵循《企业会计准则——收入》的规定按下列原则进行

确认：

(员) 与交易相关的经济利益能够流入企业。

(圆) 收入的金额能够可靠地计量。

企业应在每个会计期末,按未收回的存款或贷款等的本金、存续期间和适当的利率计算并确认利息收入。

使用费收入应按有关合同协议规定的收费时间和方法确认。如果合同协议规定使用费一次性支付,且不提供后续服务的,应视同该资产的销售一次确认收入;如果提供后续服务的,应在合同协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同规定分期支付使用费的,应按合同规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算的金额分期确认收入。

## 六、建造合同收入的确认与计量

### (一) 建造合同概述

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。这里所讲的资产,是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物以及船舶、飞机、大型机械设备等。所建造的资产从其功能和最终用途看,可分为两类:一类是建成后就可投入使用和单独发挥作用的单项工程,如房屋、桥梁、船舶等;另一类是在设计、技术、功能和最终用途等方面密切相关的由数项资产构成的建设项目,只有这些资产全部建成投入使用时,才能整体发挥效益。如承建一个发电厂,该项目由锅炉房、发电室、冷却塔等几个单项工程构成,只有各单项工程全部建成投入使用时,发电厂才能正常运转和发电。

建造合同的特征主要表现在:先有买主(即客户)后有标的(即资产),建造资产的造价在签订合同时已经确定,资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年;所建造的资产体积大、造价高;建造合同一般为不可取消的合同。

建造合同分为两类:一是固定造价合同,是指按照固定的合同价或固定单价确定工程造价的建造合同;二是成本加成合同,是指以合同允许或其他方式议定的成本为基础,加上该成本的一定比例或定额费用确定工程造价的建造合同。

确定建造合同的会计核算对象有合同分立与合同合并两种方法。如果一项合同包括建造多项资产,企业应按合同分立的原则,确定建造合同的会计核算对象;如果为建造一项或数项资产而签订一组合同,企业应按合同合并的原则,确定建造合同的会计核算对象。

通常情况下,企业应以所订立的单项合同为对象,分别计量和确认各单项合同的收入、费用和利润。

### (二) 合同收入和合同成本

员合同收入。合同收入包括两部分内容:①合同中规定的初始收入,即建造承包商

与客户在双方签订的合同中最初商订的合同总金额,它构成了合同收入的基本内容。②因合同变更、索赔、奖励等形成的收入,这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商订的合同总金额,而是在执行合同过程中由于合同变更、索赔、奖励等原因而形成的追加收入。建造承包商不能随意确认这部分收入,只有在符合规定条件时才能构成合同总收入。因合同变更而增加的收入,应在同时具备下列条件时予以确认:①客户能够认可因变更而增加的收入。②收入能够可靠地计量。索赔款是指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用于补偿不包括在合同造价中的成本的款项。因索赔款而形成的收入,应在同时具备下列条件时予以确认:①根据谈判情况,预计对方能够同意这项索赔。②对方同意接受的金额能够可靠地计量。奖励款是指工程达到或超过规定的标准时,客户同意支付给建造承包商的额外款项。因奖励而形成的收入应在同时具备下列条件时予以确认:①根据目前合同完成情况,足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过既定的标准。②奖励金额能够可靠地计量。

**核算合同成本。**合同费用应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。直接费用是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。间接费用是指为完成合同所发生的、不易直接归属于合同成本核算对象而应分配计入有关合同成本核算对象的各项费用支出。

合同的直接费用包括耗用的人工费用、耗用的材料费用、耗用的机械使用费和其他直接费用四项,主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用等。

间接费用是指企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。这里所说的施工单位是指建筑安装企业的工区、施工队、项目经理部等;生产单位是指船舶企业的现场管理机构,飞机、大型机械设备制造企业的生产车间等。

间接费用主要包括临时设施摊销费用和施工、生产单位发生的管理人员工资、奖金、福利费、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

合同成本不包括:①企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用。②船舶等制造企业的销售费用。销售费用也属于企业的期间费用,应在发生时直接计入当期损益。③企业因筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。如企业生产经营期间发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

**核算合同收入和合同成本的确认和计量。**在一个会计年度内完成的建造合同,应在完成时确认合同收入和合同费用。

固定造价合同的结果能够可靠地估计是指同时具备下列条件:①合同总收入能够可靠地计量。②与合同相关的经济利益能够流入企业。③在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。④为完成合同已经发生的合同成本

能够清楚地区分和可靠地计量,以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。成本加成合同的结果能够可靠地估计是指同时具备下列条件:①与合同相关的经济利益能够流入企业。②实际发生的合同成本,能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

企业确定合同完工进度的方法有以下三种:

(员)根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完工进度较常用的方法。其计算公式如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}}$$

(圆)根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。其计算公式如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}}$$

(猿)已完合同工作的测量。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法。适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。需要指出的是,这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定,而应由专业人员现场进行科学测定。

采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时,累计实际发生的合同成本,实际上是形成工程形象进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本。因此,累计实际发生的合同成本不包括下列内容:①与合同未来活动相关的合同成本。②在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

如果建造合同的结果不能可靠地估计,企业不能采用完工百分比法确认合同收入和费用,而应区别以下两种情况进行会计处理:①合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为费用。②合同成本不能收回的,应在发生时立即确认为费用,不确认收入。

如果合同预计总成本超过合同预计总收入,应将预计损失立即确认为当期费用。

完工百分比法的运用。完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和费用的方法。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

$$\text{当期确认的合同收入} = \frac{\text{合同总收入} \times \text{完工进度}}{\text{以前会计年度累计已确认的收入}}$$

$$\text{当期确认的合同毛利} = \frac{\text{合同总收入} \times \text{完工进度} - \text{合同预计总成本}}{\text{以前会计年度累计已确认的毛利}}$$

$$\text{当期确认的合同费用} = \frac{\text{当期确认的合同收入} - \text{当期确认的合同毛利}}{\text{以前会计年度预计损失准备}}$$

企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同成本时,应分别建造合同的实施情况进行处理:第一种情况,当年开工当年未完工的建造合同。在这种情况下,企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同成本时,在以前会计年度累计已确认的合同收入和合同毛利均为零。第二种情况,以前年度开工本年仍未完工的建造合同。在这种情况下,企业可直接运用上述公式计量和确认当期收入和成本。第三种情况,以前年度开工本年完工的建造合同。在这种情况下,当期计量和确认的合同收入,等于合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额;当期计量和确认的合同毛利,等于合同总收入扣除实际合同总成本减以前会计年度累计已确认的毛利后的余额。第四种情况,当年开工当年完工的建造合同。在这种情况下,当期计量和确认的合同收入,等于该项合同的总收入,当期计量和确认的合同成本,等于该项合同的实际总成本。

## 第二节 营业收入

企业营业收入的种类很多,如商品销售收入、劳务收入、使用费收入等,为取得这些收入均需发生相关的成本和税金等费用支出。根据重要性原则,企业应按主营业务和附营业务分别设置相关的收入、成本、税金科目进行核算。主营业务是企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动,是企业收入的主要来源,应重点加以核算。因此,企业应设置“主营业务收入”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“营业费用”等科目,以详细提供主营业务而取得的收入和发生的成本、费用和税金的相关信息。附营业务属于企业日常活动中次要的交易,可只设“其他业务收入”和“其他业务支出”科目,分别核算其收入和相关的成本、费用、税金等支出。

营业收入的核算,主要包括营业收入的确认、销售退回和折让的核算,营业成本、营业费用的核算及营业税金的核算等。下面着重以工商企业的商品销售收入为例重点介绍主营业务收入的核算。

### 一、主营业务收入的核算

#### (一) 一般商品销售业务的核算

如果企业销售商品符合收入确认原则的,在收入确认时,应按确认的收入金额与应收取的增值税额,借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目,按应收取的增值税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按确认的收入金额,贷记“主营业务收入”科目。

如企业售出的商品不符合商品销售收入确认的四个条件中的任何一条,均不应确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本,企业应设置“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”科目。“发出商品”科目用来核算在一般的

销售方式下,已经发出但尚未确认销售收入的商品成本,“委托代销商品”科目用来核算企业在委托其他单位代销商品的情况下,已经发出但尚未确认收入的商品成本;“分期收款发出商品”科目用来核算分期收款销售的企业,在采用分期确认收入的方法时,已经发出但尚未结转的商品成本。企业对于已发出而不能确认销售收入的商品,应按其实际成本,借记“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目,贷记“库存商品”科目。期末,“发出商品”、“委托代销商品”和“分期收款发出商品”科目的余额,应并入资产负债表“存货”项目反映。

为了正确反映每一会计期间的收入、成本和利润情况,根据收入和费用配比原则,企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本和税金。企业销售商品时,通常在月份终了时,汇总结转已销商品的实际成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”、“发出商品”、“委托代销商品”和“分期收款发出商品”等科目。同时,应按规定计算销售商品应交的消费税、资源税、城市维护建设税和教育费附加等,借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金”、“其他应交款”等科目。

【例 10-10】 摇粤企业向 月企业销售产品 圆件,每件售价(不含增值税)缘元,单位成本猿元,产品品种质量按照合同约定的标准提供,产品已经发出,并收到 月企业承兑的缘个月到期的商业承兑汇票。该产品的增值税税率为 豫,消费税税率为 缘,该批商品销售时应交城市维护建设税 缘元和 教育费附加 缘元。编制会计分录如下:

(员) 实现主营业务收入时:

摇借: 应收票据	缘元
摇摇贷: 主营业务收入	(缘伊缘) 缘元
应交税金——应交增值税(销项税额)	(缘伊缘伊豫) 缘元

(圆) 结转主营业务成本时:

摇借: 主营业务成本	(缘伊缘) 缘元
摇摇贷: 库存商品	缘元

(猿) 结转主营业务税金及附加时:

摇借: 主营业务税金及附加	缘元
摇摇贷: 应交税金——应交消费税	缘元
摇摇摇摇——应交城市维护建设税	缘元
其他应交款——应交教育费附加	缘元

【例 10-11】 摇甲企业于 圆年 月 猿日以托收承付方式,以售价 缘元向乙企业销售一批商品,成本为 缘元,增值税税率为 豫,该批商品已发出,并已向银行办妥托收手续。此时,甲企业得知乙企业由于资金周转发生困难,经交涉确定此项收入目前收回的可能性不大,决定不确认收入。编制会计分录如下:

(员) 发出商品时 :

摇摇借 : 发出商品	愿元
摇摇贷 : 库存商品	愿元

(圆) 同时 将增值税专用发票上注明的增值税额转入应收账款 :

摇摇借 : 应收账款——乙企业(应收销项税额)	愿元
摇摇贷 : 应交税金——应交增值税(销项税额)	愿元

(猿) 假如 员月 圆日甲企业得知乙企业经营情况好转 ,乙企业承诺近期付款 ,甲企业可以确认收入时 :

摇摇借 : 应收账款——乙企业	愿元
摇摇贷 : 主营业务收入	愿元

同时 结转成本 :

摇摇借 : 主营业务成本	愿元
摇摇贷 : 发出商品	愿元

(源) 员月 圆日收到款项时 :

摇摇借 : 银行存款	愿元
摇摇贷 : 应收账款——乙企业	愿元
——乙企业(应收销项税额)	愿元

## (二) 特殊销售业务的核算

分期收款销售。它是指商品已经交付 ,但货款分期收回的一种特殊销售方式。分期收款销售的特点是 :销售商品的价值较大 ,如房产、重型设备等 ;收款期较长 ;收取货款的风险较大。因此 ,在分期收款销售方式下 ,企业应按合同约定的收款日期分期确认收入。

采用分期收款销售方式的企业 ,应设置“分期收款发出商品”科目用来核算已经发出但尚未结转的商品成本。商品发出时 ,按商品的实际成本 ,借记该科目 ,贷记“库存商品”科目 ;在每期销售实现确认收入的同时 ,按商品全部销售成本与全部销售收入的比例计算出本期应结转的销售成本 ,借记“主营业务成本”科目 ,贷记该科目 ;该科目期末借方余额反映分期收款销售方式下已发出而尚未收到货款部分的商品的实际成本。

【例 员】某企业于 缘年 远月 员日采用分期收款方式销售重型设备一台 ,售价 愿元 ,增值税税率为 缘 ,实际成本为 愿元。合同约定分 缘年等额付款 ,每年的付款日期为当年 远月 员日 ,并在商品发出后先支付第一期贷款即每年收回货款 愿元(愿元 缘)和增值税额 愿元(愿元伊缘)元。编制会计分录如下 :

(员) 发出商品时 :

摇摇贷：分期收款发出商品	借：100000
摇摇贷：库存商品	借：100000
(圆) 每年 远月 员日确认收入并结转成本：	
摇摇贷：银行存款(或应收账款)	借：100000
摇摇贷：主营业务收入	借：100000
应交税金——应交增值税(销项税额)	借：10000
同时：	结转销售成本 100000(100000-10000元)
摇摇贷：主营业务成本	借：100000
摇摇贷：分期收款发出商品	借：100000

代理代销商品。在代销方式下,委托方应在受托方售出商品,并取得受托方提供的代销清单时确认收入,而不应在向受托方发出商品时确认收入。代销商品在售出前,仍属于委托方的存货。因此,在代销方式下,委托方应设置“委托代销商品”科目用来核算企业委托其他单位代销的商品的实际成本;发出商品时,按实际成本,借记该科目,贷记“库存商品”科目;收到代销单位报来的代销清单确认收入时,按代销商品的实际成本,借记“主营业务成本”等科目,贷记该科目。

同时,为了加强对代销商品的核算和管理,受托方应设置“受托代销商品”科目用来核算企业接受其他单位委托代销的商品的价款,并在资产负债表的存货项目中反映;同时,应设置“代销商品款”科目用来核算企业接受代销商品的价款,并作为受托代销商品对应的负债项目在资产负债表中反映。

代销通常有两种方式：

第一种,视同买断。即由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取所代销的货款,实际售价可由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。这种销售方式下,委托方将商品交付受托方时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方,在本质上仍是代销。因此,委托方在交付商品时不确认收入,受托方也不作购进商品处理;待受托方将商品销售后,应按实际售价确认销售收入,并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时,再确认本企业的销售收入。

【例】摇摇甲企业委托乙企业销售粤商品缘件,协议价为1000元,商品成本为800元,增值税税率17%。甲企业收到乙企业开来的代销清单时开具增值税专用发票,发票注明:售价1170元,增值税额197元。乙企业实际销售时开具的增值税专用发票上注明:售价1000元,增值税额170元。

(员) 根据上述经济业务,甲企业编制会计分录如下：

① 甲企业将商品交付乙企业时：

摇摇贷：委托代销商品	借：1000(1000)170
------------	-----------------

摇摇贷：库存商品 贷 1000

② 甲企业收到代销清单时确认收入并结转成本：

摇摇借：应收账款——乙企业 贷 1000

摇摇贷：主营业务收入 贷 1000

    应交税金——应交增值税(销项税额) 贷 100

摇摇借：主营业务成本 贷 1000

摇摇贷：委托代销商品 贷 1000

③ 收到乙企业汇来的货款时：

摇摇借：银行存款 贷 1000

摇摇贷：应收账款——乙企业 贷 1000

(圆) 根据上述经济业务,乙企业编制会计分录如下：

① 收到粤商品时：

摇摇借：受托代销商品 借(贷) 1000 贷 1000

摇摇贷：代销商品款 贷 1000

② 实际销售商品时确认收入并结转成本：

摇摇借：银行存款 贷 1000

摇摇贷：主营业务收入 贷 1000

    应交税金——应交增值税(销项税额) 贷 100

摇摇借：主营业务成本 贷 1000

摇摇贷：受托代销商品 贷 1000

摇摇借：代销商品款 贷 1000

    应交税金——应交增值税(进项税额) 贷 100

摇摇贷：应付账款——甲企业 贷 1000

③ 按合同协议价将款项付给甲企业时：

摇摇借：应付账款 贷 1000

摇摇贷：银行存款 贷 1000

第二种,收取手续费。即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费,这对受托方来说实际上是一种劳务收入。与视同买断方式相比,这种代销方式的主要特点是,受托方通常应按照委托方规定的价格销售,不得自行改变售价。在这种代销方式下,委托方应在受托方将商品销售后,并向委托方开具代销清单时,确认收入;受托方在商品销售后,按应收取的手续费确认收入。

【例 10-10】 摇摇假如如【例 10-9】中,乙企业按每件 1000 元的价格出售给顾客,甲企业按售

价的 10% 支付给乙企业手续费,乙企业实际销售时,向买方开出的增值税专用发票注明: 售价 10000 元,增值税额 1700 元。甲企业在收到乙企业交来的代销清单时,向乙企业开具一张相同金额的增值税专用发票。

(丙) 根据上述经济业务,甲企业编制会计分录如下:

① 甲企业将 粤商品交付乙企业时:

摇借: 委托代销商品	10000	摇(缘伊粤)苑缘园
摇摇贷: 库存商品		苑缘园

② 收到代销清单时确认收入,并计算结转销售成本和代销手续费:

摇借: 应收账款——乙企业	11700	摇苑园
摇摇贷: 主营业务收入	10000	摇苑园
应交税金——应交增值税(销项税额)	1700	摇苑园
摇借: 主营业务成本	8000	摇苑园
摇摇贷: 委托代销商品	8000	摇苑园
摇借: 营业费用	(10000伊10%)	1000
摇摇贷: 应收账款	1000	摇苑园

③ 收到乙企业汇来的货款净额 10000 元(11700-1700)元时:

摇借: 银行存款	10000	摇苑园
摇摇贷: 应收账款——乙企业	11700	摇苑园

(圆) 根据上述经济业务,乙企业编制会计分录如下:

① 收到 粤商品时:

摇借: 受托代销商品	10000	摇苑园
摇摇贷: 代销商品款	10000	摇苑园

② 实际销售商品时:

摇借: 银行存款	11700	摇苑园
摇摇贷: 应付账款——甲企业	10000	摇苑园
应交税金——应交增值税(销项税额)	1700	摇苑园
摇借: 应交税金——应交增值税(进项税额)	1700	摇苑园
摇摇贷: 应付账款——甲企业	10000	摇苑园
摇借: 代销商品款	10000	摇苑园
摇摇贷: 受托代销商品	10000	摇苑园

③ 归还甲企业货款并计算代销手续费时:

摇借: 应付账款——甲企业	10000	摇苑园
---------------	-------	-----

摇摇贷：主营业务收入

员元肆圆

银行存款

员元肆圆

(猿) 出口销售。企业出口销售,通常有如下几种成交方式:

第一,离岸价(云韵云)。即商品的价格中包括售价加上商品被搬运到车船或其他运载工具上的所有费用。

第二,工厂交货价格(阅粤云)。即买方直接从卖方工厂提货,商品的价格只包括售价,而不包括运费。

第三,到岸价(愧云)。即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸、保险及运输等费用。

第四,成本加运费价格(愧云)。即商品的价格中,包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸及运输费用。

在不同的成交方式下,商品所有权上的风险和报酬转移的时间不同,确认收入的时点也不一致。同时,不同的成交方式,商品的价格包含的内容不同,所确认的收入金额也不相同。按离岸价成交时,商品被搬运到车船等运载工具,即表示商品所有权上的风险已经转移,收入可以确认,确认的收入金额为合同注明的离岸价格;按工厂交货价格成交时,商品在卖方工厂交货时,即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移,确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格;按到岸价和成本加运费价格成交时,均应在商品被运送到买方指定地点时,确认收入,但收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

### (三) 营业收入的抵减项目

销售业务中,有时发生销售退回和销售折让等情况,对此,应作为营业收入的抵减项目记账。对于销售时发生的现金折扣,根据《企业会计准则——收入》,应在实际发生时确认为当期费用,不作为收入的抵减项目处理。

员云销售折让。它是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让应在实际发生时冲减发生当期的收入。发生销售折让时,如按规定允许扣减当期销项税额的,还应同时用红字冲减“应交税金——应交增值税”科目的“销项税额”专栏。但是,如果发生销售折让时卖方尚未确认销售商品收入,则应直接按扣除后的金额确认销售收入。

【例 员云】摇摇甲企业向乙企业销售商品一批,增值税专用发票上注明的售价为 员元肆肆圆元,增值税额 员元肆肆圆元,货到后乙方发现商品质量不合格,要求在价格上给予 缘元的折让。甲企业按规定开具了一张价款为 猿元肆肆圆元,增值税额为 缘元的红字增值税专用发票。编制会计分录如下:

(员) 销售实现时:

摇摇借:应收账款——乙企业

猿元肆肆圆

摇摇贷：主营业务收入 100000  
     应交税金——应交增值税(销项税额) 10000

(圆) 发生销售折让时：

摇摇借：主营业务收入 (10000伊豫)猿000  
     应交税金——应交增值税(销项税额) (10000伊豫)缘00  
 摇摇贷：应收账款——乙企业 猿000

(猿) 实际收到款项时：

摇摇借：银行存款 20000  
 摇摇贷：应收账款——乙企业 20000

圆媛销售退回。它是指企业售出的商品,由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。销售退回可能发生在企业确认收入之前,这时只要将已记入“发出商品”等科目的商品成本转入“库存商品”科目;如果企业已经确认收入的商品发生销货退回时,为简化会计处理,不论是当年销售的还是以前年度销售的,一般应冲减退回当月的销售收入和销售成本。具体可按以下情况分别处理：

(员) 本年度或以前年度销售的商品,在年度终了前退回的,冲减退回月份的主营业务收入及相关的成本、税金。

(圆) 本年度或以前年度销售的商品,在年度财务报告批准报出前退回的,除应在退回当月作相关的账务处理外,还应作为资产负债表日后发生的调整事项,冲减报告年度的收入及相关的成本和税金。

(猿) 销售退回时,对已发生的现金折扣或销售折让,应同时冲减销售退回当期的折扣、折让。如该项销售在资产负债表日及之前已发生现金折扣或销售折让的,应同时冲减报告年度相关的折扣、折让。

【例 圆000】摇摇某企业于 圆000年 圆月 圆日销售商品一批,售价 100000元,增值税额 10000元,成本 70000元。买方于 圆月 缘日付款 90000元并按规定享受现金折扣 10000元。圆000年 远月 圆日该批产品因质量不符而被退回。编制会计分录如下：

(员) 圆000年 圆月 圆日销售商品时：

摇摇借：应收账款 100000  
 摇摇贷：主营业务收入 100000  
     应交税金——应交增值税(销项税额) 10000  
 摇摇借：主营业务成本 70000  
 摇摇贷：库存商品 70000

(圆) 圆000年 圆月 缘日收到货款时：

摇借：银行存款 1000000  
         财务费用 100000  
 摇摇贷：应收账款 1100000

(猴) 1000年 12月 31日销售退回时：

摇借：主营业务收入 1000000  
         应交税金——应交增值税(销售税额) 100000  
 摇摇贷：银行存款 1100000  
         财务费用 100000  
 摇借：库存商品 1000000  
 摇摇贷：主营业务成本 1000000

## 二、提供劳务收入的核算

提供劳务的收入可能在劳务完成时确认,也可能按完工百分比法确认。劳务收入在确认时,应按确定的收入金额,借记“应收账款”、“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”等科目;结转成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记有关科目。

【例 10-10】摇某股份公司于 1000年 12月 15日接受一项机械工程的安装任务,安装期 3个月,合同总收入 1000000元,至年底已预收款项 400000元,实际发生成本 600000元,估计还会发生成本 400000元。编制会计分录如下：

(员) 按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完成程度：

实际发生的成本占 越  $\frac{600000}{1000000}$  伊 60% 越 60% 摇摇摇摇  
 估计总成本的比例  $\frac{600000}{1000000}$   
 1000年确定的收入 越  $1000000 \times 60\%$  原 600000 (元)  
 1000年结转成本 越  $600000 \times 60\%$  原 360000 (元)

(圆) 实际发生成本时：

摇借：有关生产成本科目 600000  
 摇摇贷：银行存款 600000

(猿) 预收账款时：

摇借：银行存款 400000  
 摇摇贷：预收账款 400000

(源) 确认收入时：

摇借：预收账款 400000  
 摇摇贷：主营业务收入 400000

(缘) 结转成本时:

摇摇借: 主营业务成本

源源源源源

摇摇贷: 有关生产成本科目

源源源源源

### 三、建造合同收入的核算

我国《企业会计准则——建造合同》将工程款结算和收入确认分开来处理。开出了工程结算单时,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算”科目;确认合同收入时,借记“主营业务成本”科目、“工程施工——毛利”科目,贷记“主营业务收入”科目;收到工程款时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”科目。

【例 员缘缘】摇摇某建筑公司与客户签订了一项金额为猿缘源万元的建筑合同,工程已于圆缘缘年苑月员日开工,圆缘缘年苑月完工。该项合同在圆缘缘年年末预计总成本为圆缘源万元。圆缘缘年,客户提出变更部分设计,经双方协商,客户同意追加投资员缘万元。圆缘缘年年末,预计工程总成本为圆缘源万元。该建筑合同执行情况表如表员缘缘所示。

表 员缘缘

建筑合同执行情况表

单位:万元

项摇摇目	圆缘缘年度	圆缘缘年度	圆缘缘年度
累计实际发生成本	源源	员缘源	圆缘源
已结算工程价款	猿源	员缘源	员缘源
实际收到价款	猿源	员缘源	员缘源

摇摇假定该建筑合同的结果能够可靠地估计;该公司采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定该项合同的完工进度。该公司有关合同收入、成本等确认和计量及相关会计处理如下:

员缘计算各年度完工程度。

圆缘缘年完工程度 越源源衣圆缘源伊员缘缘 越源缘

圆缘缘年完工程度 越员缘源衣圆缘源伊员缘缘 越缘缘

圆缘缘年度 编制会计分录如下:

(员) 实际发生合同成本时:

摇摇借: 生产成本——伊伊合同成本

源源源源源

摇摇贷: 应付工资、原材料等

源源源源源

(圆) 记录已结算的工程价款时:

摇摇借: 应收账款

猿源园园园园

摇摇贷: 工程结算

猿源园园园园

(猿) 记录已收的工程价款时:

摇摇借: 银行存款

猿源园园园园

摇摇贷: 应收账款

猿源园园园园

(源) 计算 圆园园园 年确认的合同收入:

合同收入 越 猿源园园园园伊 猿缘 越 猿源缘 万元)

圆园园园 年应确认的合同毛利:

合同毛利 越 (猿源园园园园伊 猿缘) 伊 猿缘 越 源缘 万元)

摇摇借: 主营业务成本

源缘园园园园

    生产成本——毛利

员缘园园园园

摇摇贷: 主营业务收入

猿源缘园园园

猿缘园园 年度编制会计分录如下:

(员) 实际发生合同成本时:

摇摇借: 生产成本——伊伊合同成本

员缘园园园园

摇摇贷: 应付工资、原材料等

员缘园园园园

(圆) 记录已结算的工程价款时:

摇摇借: 应收账款

员缘园园园园

摇摇贷: 工程结算

员缘园园园园

(猿) 记录已收的工程价款时:

摇摇借: 银行存款

员缘园园园园

摇摇贷: 应收账款

员缘园园园园

(源) 计算 圆园园猿 年确认的合同收入:

合同收入 越 (猿源园园园园伊 猿缘) 伊 猿缘 越 猿源缘 万元)

圆园园猿 年应确认的合同毛利:

合同毛利 越 (猿源园园园园伊 猿缘) 伊 猿缘 越 猿缘 万元)

摇摇借: 主营业务成本

猿缘园园园园

    生产成本——毛利

猿缘园园园园

摇摇贷：主营业务收入 员远猿园猿园猿园

源援员源年年度编制会计分录如下：

(员) 实际发生合同成本时：

摇摇借：生产成本——伊伊合同成本 远源猿园猿园

摇摇贷：应付工资、原材料等 远源猿园猿园

(圆) 记录已结算的工程价款时：

摇摇借：应收账款 员远猿园猿园

摇摇贷：工程结算 员远猿园猿园

(猿) 记录已收的工程价款时：

摇摇借：银行存款 员远猿园猿园

摇摇贷：应收账款 员远猿园猿园

(源) 计算 员源年确认的合同收入：

合同收入 越猿猿园园原猿猿园原猿猿园越猿猿园(万元)

员源年应确认的合同毛利：

合同毛利 越猿猿园园原猿猿园原猿猿园越猿猿园(万元)

摇摇借：主营业务成本 远源猿园猿园

    生产成本——毛利 员远猿园猿园

摇摇贷：主营业务收入 愿猿猿园猿园

缘援工程完工时 将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额对冲。编制会计分录如下：

摇摇借：工程结算 猿猿园园猿园

摇摇贷：生产成本——毛利 远源猿园猿园

    摇摇——伊伊合同成本 猿猿园园猿园

#### 四、其他业务收入的核算

其他业务收入是指企业主营业务以外的其他日常活动所取得的收入,如工业企业材料销售,包装物出租和出售,无形资产的出租等业务所取得的收入。由于其他业务不属于企业主要经营的业务,根据重要性原则对其他业务的核算采取比较简单的方法,统设“其他业务收入”和“其他业务支出”科目核算,分别核算属于企业其他业务形成的收入和发生的相关成本、费用、税金等。

企业发生的其他业务收入,按收到或应收的款项,借记“银行存款”、“应收账款”等科

目,按实现的其他业务收入,贷记“其他业务收入”科目,按增值税专用发票上注明的增值税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

企业发生的与其他业务收入相关的成本、费用、税金等支出,借记“其他业务支出”科目,贷记“原材料”、“包装物”、“累计折旧”、“应付工资”、“应付福利费”、“应交税金”、“其他应交款”等科目。

期末,将发生的其他业务收支转入本年利润。

【例 猿猿猿】摇企业销售材料一批,计划成本 圆园园元,材料成本差异率为 猿豫,售价 猿园园元,增值税额 缘元,货款及增值税款已收到存入银行。编制会计分录如下:

(员) 销售时:

摇借:银行存款	猿园园
摇摇贷:其他业务收入	猿园园
应交税金——应交增值税(销项税额)	缘

(圆) 结转销售材料成本时:

摇借:其他业务支出	圆园园
摇摇贷:原材料	圆园园

(猿) 结转应分担的材料成本差异 远(圆园园伊猿豫)元时:

摇借:其他业务支出	远
摇摇贷:材料成本差异	远

### 第三节 摇本年利润

利润是企业一定期间生产经营活动的最终财务成果。获取利润是企业生产经营的主要目的。企业的利润,既有通过生产经营活动而获得的,也有通过投资活动而获得的,还有一些与生产经营活动无直接关系的事项所引起的。根据我国《企业会计准则》的规定,企业的利润一般由营业利润、投资净收益、补贴收入和营业外收支等构成。

#### 一、营业利润

营业利润是企业利润的主要来源,营业利润主要由主营业务利润和其他业务利润构成。

主营业务利润是指企业经营活动中基本业务所产生的利润。企业的主营业务收入净额减去主营业务成本和主营业务应负担的流转税后的余额,通常又称为毛利。

其他业务利润是指企业经营附营活动所产生的利润,是企业的其他业务收入减去其他业务支出后的差额。

主营业务利润与其他业务利润之和再减去营业费用、管理费用和财务费用后的金额为营业利润。营业利润这一指标能够较恰当地反映企业管理者的经营业绩。

## 二、营业外收支

营业外收支是指与企业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项收入和各项支出。营业外收支虽然与企业生产经营活动没有多大的关系,但营业外收入是企业利润总额的一项重要补充内容,营业外支出是利润总额的减项,会对企业利润总额和净利润产生较大的影响,企业应予以重视。

营业外收入主要包括固定资产盘盈、处置固定资产净收益、罚没净收入、处置无形资产净收益、非货币性交易收益、教育费附加返还等。

营业外支出主要包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产损失、计提的固定资产减值准备、计提的无形资产减值准备、计提的在建工程减值准备、非常损失、罚款支出、债务重组损失、捐赠支出等。

企业发生营业外收入和营业外支出时,应在发生的会计期间,按实际发生的金额直接增加或减少当期的利润总额。

企业应当分别设置“营业外收入”、“营业外支出”科目用来核算企业发生的营业外收入和营业外支出。不得以营业外支出直接冲减营业外收入,也不得以营业外收入直接冲减营业外支出。企业取得的各项营业收入,借记“固定资产清理”、“银行存款”、“待处理财产损益”等科目,贷记“营业外收入”科目;企业发生的各项营业外支出,借记“营业外支出”科目,贷记“固定资产清理”、“待处理财产损益”、“银行存款”、“固定资产减值准备”等科目。期末,应将“营业外收入”和“营业外支出”科目的余额分别转入“本年利润”科目。

## 三、利润总额

利润是企业生产经营成果的综合反映,是企业会计核算的重要组成部分。按照规定,利润总额由营业利润、投资净收益、补贴收入和营业外收支等部分组成,净利润是由利润总额扣除所得税费用后的余额。其计算公式如下:

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{投资净收益} + \text{补贴收入} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

$$\text{净利润} = \text{利润总额} - \text{所得税}$$

式中,补贴收入是指企业收到的各种补贴收入,包括国家拨入的亏损补贴、退还的增

值税等。企业取得的补贴收入在“补贴收入”科目核算。

其中：摇摇摇 营业 越 主营业 垣 其他业 原 营业 原 管理 原 财务  
利润 务利润 务利润 费用 费用 费用

主营业 主营业 主营业 主营业 务  
务利润 务收入 务成本 税金及附加

其他业务利润 越 其他业务收入 原 其他业务支出

企业一般应按月计算利润,按月计算利润有困难的企业,可以按季或按年计算利润。企业应设置“本年利润”科目用来核算企业本年度实现的利润(或亏损)总额。期末计算本期利润时,应将各收益类科目的余额转入“本年利润”科目的贷方;将各成本、费用类科目的余额转入“本年利润”科目的借方。结转后本科目如为贷方余额,即为本年度累计实现的净利润,如为借方余额,则为本年度累计发生的亏损。年度终了,应将本科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目,结转后,本科目年末应无余额。

【例 员圆园】摇某企业 愿月份各收益类和费用类账户资料如表 员圆园所示。

表 员圆园

某企业 愿月份各收益类和费用类账户情况表

金额单位：元

账 户 名 称	借方发生额	贷方发生额
摇摇主营业务收入		源圆园园
其他业务收入		员圆园园
投资收益		员圆园园
营业外收入		缘圆园园
主营业务成本	圆园园园	
主营业务税金及附加	源圆园园	
营业费用	源圆园园	
管理费用	猿圆园园	
财务费用	圆园园园	
营业外支出	圆缘园园	
其他业务支出	怨圆园园	
所得税	源圆园园	

合摇摇计	缘缘缘缘	苑苑苑苑
------	------	------

摇摇根据上列资料 编制会计分录如下：

(员) 结转各项费用时：

摇摇借：本年利润	缘缘缘缘
摇摇贷：主营业务成本	苑苑苑苑
主营业务税金及附加	源源源源
营业费用	远源源源
管理费用	猿源源源
财务费用	园源源源
营业外支出	园缘源源
其他业务支出	怨源源源
所得税	远源源源

(圆) 结转各项收益时：

摇摇借：主营业务收入	源源源源
其他业务收入	员源源源
投资收益	员缘源源
营业外收入	缘源源源
摇摇贷：本年利润	苑苑苑苑

结转后，“本年利润”账户借方发生额为缘缘缘缘元，贷方发生额为苑苑苑苑元，根据借、贷方发生额之差，可以计算出当月的净利润为员缘缘缘元。

## 第四节 摇摇所摇摇得摇摇税

### 一、所得税概述

我国《会计法》和《税法》体现着不同的经济关系，分别遵循不同的原则，服务于不同的目的。会计核算必须遵循会计准则的要求，其目的是为了全面、真实、公允地反映企业的财务状况、经营业绩以及财务状况变动的全貌，为财务会计报告的使用者提供决策有用的财务信息资料。我国《税法》是以课税为目的的，根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则，依据有关的税收法规，确定一定时期内纳税人应交纳的税额。从所得税角度考虑，主要确定企业的应纳税所得额（以下简称应税所得），以对企业的经营所得及其他所得进行征税。

会计准则与税法的本质差别在于两者确认收入和费用的时点及标准不同，因此，按照会计方法计算的利润与按照税法规定计算的应税所得就不一定相同。

所得税是为了使企业最终获得净利润而发生的支出,一般认为,所得税属于企业的一项费用,应在净利润前扣除。

## 二、永久性差异和时间性差异

如前所述,会计准则和税法两者目的不同,对收益、费用或损失等的确认时间和范围也不同,导致税前会计利润与应税所得之间产生差异。其差异主要有永久性差异和时间性差异两种类型。

### (一) 永久性差异

永久性差异是指某一会计期间,由于会计准则和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。这种差异在本期发生不会在以后各期转回。永久性差异有以下几种类型:

① 按会计准则规定核算时确认为收益,在计算应税所得时不确认为收益。例如,企业购买的国债利息收入,按税法规定不计入应税所得,不交纳所得税,但按照会计准则规定,企业购买国债产生的利息收入,作为投资收益计入收益。

② 按会计准则规定核算时不确认为收益,在计算应税所得时作为收益需要交纳所得税。例如,企业以自己生产的产品用于对外投资,税法上规定按该产品的售价与成本的差额计入应税所得,但按会计准则规定则不作为销售处理而按成本结转,不计入当期损益。

③ 按会计准则规定核算时确认为费用或损失,在计算应税所得时则不允许扣减。企业支付的违反有关法规而支付的罚款和滞纳金,按会计准则规定计入当期损益,但在计算应税所得时则不允许扣减。

④ 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失,在计算应税所得时允许扣减。

永久性差异的四种情况导致如下两个结果:一是税前会计利润大于应税所得(即上述第①②两种情况)。这种永久性差异不需要交税,在计算应税所得时,应以税前会计利润扣除永久性差异,将税前会计利润调整为应税所得;二是税前会计利润小于应税所得(即上述第③④两种情况),这种永久性差异则需要交税,在计算应税所得时,应将税前会计利润加上发生的永久性差异调整为应税所得,并将永久性差异产生的应交所得税确认为当期所得税费用。在仅存在永久性差异的情况下,按照税前会计利润加减永久性差异调整为应税所得,按照应税所得和现行所得税税率计算的应交所得税作为当期所得税费用。

### (二) 时间性差异

时间性差异是指税法与会计准则在确认收益、费用或损失时,因时间不同而产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。时间性差异发生于某一会计期间,但在以后一期或若干期内能够转回。时间性差异主要有以下几种类型:

① 企业获得的某项收益,在财务报告上确认为当期收益,但按照税法规定需待以后

期间确认为应税所得。例如,按照会计准则规定,对长期股权投资采用权益法核算的企业,应在期末按被投资企业的净利润及投资比例确认投资收益;但按税法规定,如果投资企业的所得税税率大于被投资企业的所得税税率,投资企业从被投资企业分得的利润要补交所得税,这部分投资收益补交的所得税需待被投资企业实际分得利润或于被投资企业宣告分派利润时才计入应税所得,从而产生应纳税时间性差异。

企业发生的某项费用或损失,在财务会计报告上确认为当期费用或损失,但按照税法规定需待以后期间从应税所得中扣减。如产品保修费用,按照会计的权责发生制原则可于产品销售当期计提,但按照税法规定应于实际发生时从应税所得中扣减,从而产生可抵减时间性差异。

企业取得的某项收益,在财务报告上于以后期间确认收益,但按照税法规定需计入当期应税所得,从而产生可抵减时间性差异。

企业发生的某项费用或损失,在财务会计报告上于以后期间确认费用或损失,但按照税法规定可从当期应税所得中扣减。如固定资产折旧,按照税法规定可以采用加速折旧法,而会计则采用直线法,在固定资产使用初期,从应税所得中扣减的折旧额会大于计入当期利润表的折旧金额,从而产生应纳税时间性差异。

上述四项时间性差异,其中第 员 第 源 两项差异会使本期税前会计利润大于应税所得,从而产生应纳税时间性差异,即指将增加未来应税所得的时间性差异;其中第 圆 第 猿 两项差异会使本期税前会计利润小于应税所得,从而产生可抵减时间性差异,即指可抵减未来应税所得的时间性差异。

### 三、所得税的会计处理

对按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法计算的应税所得之间的差异,可以采用应付税款法和纳税影响会计法两种方法进行会计处理。

#### (一) 应付税款法

应付税款法是指将本期税前会计利润与应税所得之间产生的差异均在当期确认所得税费用。这种方法的特点是,本期所得税费用等于本期应交所得税,即本期所得税费用等于本期应税所得与现行税率的乘积。时间性差异产生的影响所得税的金额均在本期确认所得税费用或抵减所得税费用,仅需在会计报表附注中说明其影响的程度,而不需在会计报表中反映为一项负债或一项资产。

采用应付税款法核算的,应设置“所得税”科目用以核算企业从本期损益中扣除的所得税费用;并需设置“应交税金——应交所得税”科目用以核算企业应交的所得税。在应付税款法下,由于本期发生的时间性差异不需单独核算,与本期发生的永久性差异同样处理。也就是说,不管税前会计利润多少,在计算交纳所得税时均应按税前会计利润进行调整,调整为应税所得,再按应税所得计算出应交的所得税,作为本期的所得税费用,即本期

所得税费用等于应交所得税。

【例 10-10】摇摇某企业核定的全年计税工资总额为 500000 元, 2019 年实际发放的工资为 450000 元。该企业固定资产折旧采用年数总和法, 本年折旧额为 700000 元, 按照税法规定采用直线法, 本年折旧额为 500000 元。该企业本年度税前会计利润为 1000000 元, 所得税税率为 25%, 该企业本期应交所得税和本期所得税费用如下:

(一) 税前会计利润	1000000 元
摇摇加: 永久性差异	250000 (500000-500000) 元
摇摇减: 时间性差异	200000 (700000-500000) 元
摇摇应纳税所得	1050000 元
摇摇本期应交所得税	262500 (1050000×25%) 元
摇摇本期所得税费用	262500 元

(二) 2019 年, 编制会计分录如下:

摇摇借: 所得税	262500
摇摇贷: 应交税金——应交所得税	262500

(三) 会计报表附注说明。本期发生会计折旧 700000 元, 按税法规定可在应纳税所得额前扣除的折旧费用为 500000 元, 差异 200000 元, 如按照现行所得税税率 25% 计算, 影响当期所得税费用的金额为 50000 元; 本期计税工资总额为 500000 元, 实际发放工资为 450000 元, 差异为 50000 元, 影响当期所得税费用的金额为 12500 元。

## (二) 纳税影响会计法

纳税影响会计法核算的特点。纳税影响会计法是指将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异造成的影响纳税的金额, 递延和分配到以后各期, 即将本期产生的时间性差异对所得税的影响采取跨期分摊的会计处理方法。采用这种方法, 所得税被视为企业在获得收益时发生的一项费用, 并应随同有关的收入和费用计入同一期内, 以达到收入和费用的配比。时间性差异影响的所得税金额, 反映在利润表的所得税费用项目内, 以及资产负债表中的递延税款余额里。

由于永久性差异在发生后, 不会在以后各期转回, 因此, 纳税影响会计法和应付税款法, 都在产生永久性差异的当期, 将永久性差异对所得税的影响金额确认为所得税费用或抵减所得税费用。这是纳税影响会计法与应付税款法的共同点。

对时间性差异的不同处理是应付税款法与纳税影响会计法的主要区别: 应付税款法不确认时间性差异对所得税的影响金额, 时间性差异的所得税影响金额确认为本期所得税费用或抵减本期所得税费用, 而纳税影响会计法则确认时间性差异的所得税影响, 并将确认的时间性差异的所得税影响金额, 记入“递延税款”科目的借方或贷方, 同时确认所得税费用或抵减所得税费用。

采用纳税影响会计法核算时,除了需设置“所得税”和“应交税金——应交所得税”科目外,还需增设“递延税款”科目用以核算企业由于时间性差异产生的影响纳税金额和以后各期转回的金额。“递延税款”科目的贷方登记企业本期产生的应纳税时间性差异影响纳税的金额,以及本期转销已确认的可抵减时间性差异对纳税影响的金额,其借方登记企业本期产生的可抵减时间性差异影响纳税的金额,以及本期转销已确认的应纳税时间性差异影响纳税的金额,期末贷方或借方余额反映尚未转销的时间性差异影响纳税的金额。在债务法下,该科目还用以核算因税率变动或开征新税调整的递延税款金额。企业应在“递延税款”科目下,按照时间性差异的性质、时间分类进行明细核算。

【例 12-10】 某企业 2015 年的经济业务资料同【例 12-9】,该企业采用纳税影响会计法进行核算。

① 税前会计利润	1000000元
增加:永久性差异	100000元
时间性差异	100000元
应税所得	1000000元
本期应交所得税	100000元
减:本期可抵减时间性差异的	
所得税影响金额	200000(100000×20%)元
本期所得税费用	80000(100000-20000)元

② 2015 年,编制会计分录如下:

借:所得税	80000
递延税款	20000
贷:应交税金——应交所得税	100000

通过上述两例可见,采用纳税影响会计法核算时,对永久性差异 100000 元影响的纳税金额 80000 元确认为本期所得税费用,与应付税款法对永久性差异的处理方法是一致的,对可抵减时间性差异 100000 元产生的所得税影响金额 20000 元抵减本期所得税费用,并将其计入递延税款的借方。

在所得税税率变动的情况下,纳税影响会计法又可分为递延法和债务法两种方法。

**递延法。**它是指将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。

递延法的特点主要有两点:第一,采用递延法核算时,在资产负债表上反映的递延税款余额,并不代表收款的权利或付款的义务,仅被视为资产负债表上的借项或贷项。采用递延法进行会计处理时,递延税款的账面余额是按照产生时间性差异的时期所适用的所得税税率计算确认,而不是用现行税率计算的。在税率变动或开征新税时,对递延税款的

账面余额不作调整。第二,本期发生的时间性差异影响所得税的金额,用现行税率计算,以前发生而在本期转回的各项时间性差异影响所得税的金额,一般用当初的原有税率计算。

采用递延法时,一定时期的所得税费用包括:

(负)按现行税率计算的本期应交所得税。

(圆)本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项或借项即指本期发生的时间性差异用现行所得税税率计算的,未来应交所得税或未来可以抵减的所得税金额。

(猿)本期转回的时间性差异所产生的递延税款贷项或借项(是指以前发生而在本期转回的各项时间性差异用当初的原有税率计算的影响所得税的金额)。

【例 8-10】假设某股份公司于 2009 年 1 月 1 日购入设备一台,原价为 20000 元(不考虑净残值因素)。按税法规定,该设备按直线法计提折旧,折旧年限 5 年;会计上采用直线法计提折旧,折旧年限 3 年。在其他因素不变的情况下,该企业每年税前会计利润为 20000 元,假设 2009 年始所得税税率由 25% 改为 30%。2009~2011 年会计折旧和税收折旧分别如表 8-10 所示,各年所得税费用及递延税款余额如表 8-11 所示。

表 8-10

各年会计折旧、税收折旧及差异

金额单位:元

时期间 项目	2009年	2010年	2011年	2012年	2013年	小计
会计折旧	6666.67	6666.67	6666.67			20000
税收折旧	4000	4000	4000	2000	2000	20000
时间性差异	(2666.67)	(2666.67)	(2666.67)	4000	4000	0

摇摇表 8-11

按递延法计算的各年所得税费用及递延税款金额

金额单位:元

时期间 项目	2009年	2010年	2011年	2012年	2013年	小计
税前会计利润	20000	20000	20000	20000	20000	100000
时间性差异	(2666.67)	(2666.67)	(2666.67)	4000	4000	0
应税所得	17333.33	17333.33	17333.33	24000	24000	100000

所得税税率	摇猿豫	摇猿豫	摇猿豫	猿豫	猿豫	一摇
应交所得税	员袁缘园	员袁缘园	员圆源园	员圆源园	员圆源园	苑圆缘园
递延税款	(员圆源园)	(员圆源园)	(员圆源园)	猿圆源园	猿圆源园	园
所得税费用	员袁缘园	员袁缘园	员圆源园	员圆源园	员圆源园	苑圆缘园

摇摇根据表 员圆猿 所列资料,该公司 圆园员员~ 圆园员源 年各年应交所得税、递延税款及本期所得税费用计算及会计分录列示如下:

(员) 圆园员员 年的会计分录。

- ① 本期应交所得税 越 圆园员员 年伊猿豫 越 员袁缘园 (元)
- ② 本期发生的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越 圆园员员 年伊猿豫 越 圆源园 (元)
- ③ 本期的所得税费用 越 员袁缘园 垣 圆源园 越 员圆源园 (元)

- ④ 借:所得税 员圆源园  
     贷:应交税金——应交所得税 员袁缘园  
         递延税款 圆源园

(圆) 圆园员圆 年的有关会计处理同上。

(猿) 圆园员圆 年的会计分录。

- ① 本期应交所得税 越 圆园员圆 年伊猿豫 越 员圆源园 (元)
- ② 本期发生的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越 圆园员圆 年伊猿豫 越 圆源园 (元)
- ③ 本期所得税费用 越 员圆源园 垣 圆源园 越 员缘园 (元)

- ④ 借:所得税 员缘园  
     贷:应交税金——应交所得税 员圆源园  
         递延税款 圆源园

(源) 圆园员猿 年的会计分录。

- ① 本期应交所得税 越 圆园员猿 年伊猿豫 越 员圆源园 (元)
- ② 本期转回的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越 圆园员猿 年伊猿豫 越 圆源园 (元)
- ③ 本期所得税费用 越 员圆源园 原 圆源园 越 员园源园 (元)

- ④ 借:所得税 员园源园

递延税款	猿援园
摇摇贷：应交税金——应交所得税	猿援园
(缘) 圆原年的会计分录。	
① 本期应交所得税 越猿园伊猿豫 越愿园(元)	
② 本期转回的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越猿园伊猿豫 垣愿园伊猿豫 越员圆园(元)	
③ 本期所得税费用 越愿园伊猿豫 越圆源园(元)	
④ 借：所得税	猿源园
递延税款	猿援园
摇摇贷：应交税金——应交所得税	猿援园

从本例可见,采用递延法处理时,本期发生的时间性差异对未来所得税的影响金额用现行所得税税率计算,本期转回的时间性差异的所得税影响金额用原税率计算。在本例中,第五年转回时间性差异时,先用猿豫的所得税税率计算转回,待原有按猿豫的所得税税率计算确认的时间性差异的所得税影响金额全部转回后,再按猿豫的所得税税率计算转回。

猿援债务法。它是指将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额,在税率变更或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。

债务法的特点主要有两点:第一,本期的时间性差异预计对未来所得税的影响金额,在资产负债表上作为未来应付税款的债务,或者作为代表预付未来税款的资产。采用债务法进行处理时,递延税款的账面余额按照现行所得税税率计算,而不是按照产生时间性差异的时期所适用的所得税税率计算。因此,在所得税税率变更或开征新税时,递延税款的账面余额要进行相应的调整。第二,在采用债务法时,本期发生或转回的时间性差异的所得税影响,均应用现行税率计算确定。

采用债务法时,一定时期的所得税费用包括:①本期应交所得税。②本期发生或转回的时间性差异所产生的递延所得税负债或递延所得税资产。③由于税率变更或开征新税,对以前各期确认的递延所得税负债或递延所得税资产账面余额的调整数。

计算税率变动时递延税款余额的调整金额时的公式如下:

$$\text{调整金额} = \frac{\text{已确认递延税款金额}}{\text{的累计时间性差异}} \left( \frac{\text{现行所得税税率}}{\text{原所得税税率}} \right)$$

或

$$\text{递延税款账面余额} = \frac{\text{已确认递延税款金额}}{\text{的累计时间性差异}} \times \text{现行所得税税率}$$

调整后,期末递延税款的账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积。以后各期转回时间性差异时,均按现行所得税税率计算转回。

【例 猿猿猿】摇某公司有关资料同[例 猿猿猿],该公司采用债务法进行会计核算,各年所得税费用及递延税款金额计算如表 猿猿源所示。

根据表 猿猿源的资料,各年的应交所得税、递延税款及所得税费用计算与会计分录列示如下:

(员) 猿猿猿年的会计分录。

表 猿猿源

按债务法计算的各年所得税费用及递延税款金额

金额单位:元

时摇间 项摇目	猿猿猿年	猿猿源年	猿猿缘年	猿猿陆年	猿猿柒年	小摇计
税前会计利润	缘园园园	缘园园园	缘园园园	缘园园园	缘园园园	缘园园园
时间性差异	(愿园园)	(愿园园)	(愿园园)	员园园园	员园园园	园
应税所得	源园园园	源园园园	源园园园	远园园园	远园园园	缘园园园
所得税税率	猿猿豫	猿猿豫	猿猿豫	猿豫	猿豫	
应交所得税	员猿猿园	员猿猿园	员园远园	员园远园	员园远园	苑园缘园
递延税款	(圆园园)	(圆园园)	(员园园)	猿园园	猿园园	园
所得税费用	员员猿园	员员猿园	员园缘园	员园远园	员园远园	苑园缘园

摇① 本期应交所得税 越愿园园伊猿猿豫 越员猿猿园(元)

② 本期发生的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越愿园园伊猿猿豫 越圆园园(元)

③ 本期的所得税费用 越员猿猿园垣圆园园 越员缘猿园(元)

④ 借:所得税 员缘猿园  
     贷:应交税金——应交所得税 员猿猿园  
         递延税款 圆园园

(圆) 猿猿源年的有关处理同上。

(猿) 猿猿缘年的会计分录。

① 本期应交所得税 越愿园园伊猿猿豫 越员园远园(元)

② 本期发生的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越愿园园伊猿猿豫 越圆园园(元)

③ 本期由于税率变更调减递延所得税负债的金额 越(愿园园垣愿园园)伊(猿豫-猿猿豫) 越愿园(元)

④ 借:所得税 员员缘园

贷：递延税款 (原原原原) 员元  
 应交税金——应交所得税 员元

(源 原年的会计分录。

- ① 本期应交所得税 越元(元) (元)
- ② 本期转回的应纳税时间性差异的所得税影响金额 越元(元) (元)
- ③ 本期所得税费用 越元(元) (元)

④ 借：所得税 员元  
 递延税款 猿元  
 贷：应交税金——应交所得税 员元

(缘 原年的会计处理同 原年。

在本例中, 第三年税率变更时, 应对前两年已按猿%的所得税税率计算的递延税款金额进行调整, 调整为按照猿%的所得税税率计算的金额, 调整的金额源元作为本年所得税费用的调整。同时, 各期发生和转回的时间性差异的所得税影响金额都按现行税率计算。

在税率变动或开征新税时, 债务法要对递延税款科目的余额进行相应的调整, 在资产负债表上所列示的递延所得税资产或负债相应也就比较符合实际, 比较准确。因此, 从理论上讲, 债务法比递延法更科学。相应地, 其缺点是它的运用比递延法更难。

## 第五节 摇 利 润 分 配

### 一、利润分配概述

企业取得的净利润, 应当按规定进行分配。利润分配是企业对一定时期的税后利润在企业与投资者之间进行的分配, 它不仅关系到企业能否长期稳定地发展, 而且还关系到投资者的权益是否得到保护, 具有很强的政策性。因此, 企业必须严格按照国家的法规、制度和企业的章程、决议进行利润分配。

#### (一) 可供分配的利润及其分配

企业当期实现的净利润, 加上年初未分配利润(或减去年初未弥补亏损)和其他转入后的余额, 为可供分配的利润。可供分配的利润按下列顺序分配:

员提取法定盈余公积。法定盈余公积按照本年实现净利润的一定百分比提取, 股份制企业(包括国有独资公司、有限责任公司和股份有限公司, 下同)按公司法规定按净利润的员%提取; 其他企业可以根据需要确定提取比例, 但至少应按员%提取。

圆提取法定公益金。股份制企业按照本年利润的缘%~员%提取法定公益金; 其他

企业按不高于法定盈余公积的提取比例提取公益金。企业提取的法定公益金用于企业职工集体福利设施。

## (二) 可供投资者分配的利润及其分配

可供分配的利润减去提取的法定盈余公积、法定公益金等后的净额,为可供投资者分配的利润。根据规定,可供投资者分配的利润,应按下列顺序分配:

1. 应付优先股股利。对发行了优先股股票的股份有限公司,在提取了法定盈余公积和公益金后,余下的部分应根据利润分配方案分配给优先股股东现金股利。

2. 提取任意盈余公积。企业除提取法定盈余公积外,还可以根据企业政策的需要计提任意盈余公积。任意盈余公积的计提比例由企业自行确定。

3. 应付普通股股利。企业在经过上述顺序分配之后,可根据利润分配方案分配给普通股股东现金股利。

4. 转作资本(或股本)的普通股股利。股份有限公司可根据利润分配方案以分派股票股利的形式转增资本(或股本);其他企业也可根据利润分配方案将利润转增资本金。

## (三) 未分配利润

可供投资者分配的利润,经过上述分配后,为未分配利润(或未弥补亏损)。未分配利润可留待以后年度进行分配。企业如发生亏损,可按规定由以后年度利润进行弥补。

## 二、利润分配核算应设置的科目

企业应设置“利润分配”科目用以核算企业年度内利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的积存余额。该科目属于所有者权益类科目,其借方登记利润的各种分配数或年末从“本年利润”科目转入的待弥补亏损数;贷方登记年末从“本年利润”科目转入的净利润或已经弥补的亏损数。年末若有贷方余额,表示历年积存的未分配利润,若为借方余额,表示历年积存的未弥补亏损。企业应分别核算各种方式的利润分配,“利润分配”科目应分别设置如下明细科目:

1. “其他转入”明细科目。该科目用来核算企业按规定用盈余公积弥补亏损等转入的数额。

2. “提取法定盈余公积”明细科目。该科目用来核算企业按规定提取的法定盈余公积。

3. “提取法定公益金”明细科目。该科目用来核算企业按规定提取的法定公益金。

4. “应付优先股股利”明细科目。该科目用来核算企业分配给优先股股东的现金股利。

5. “提取任意盈余公积”明细科目。该科目用来核算企业提取的任意盈余公积。

6. “应付普通股股利”明细科目。该科目用来核算企业分配给普通股股东的现金股利。

7. “转作资本(或股本)的普通股股利”明细科目。该科目用来核算企业分配给普通

股股东的股票股利。

属“未分配利润”明细科目。该科目用来核算企业历年积存的未分配利润(或未弥补亏损),以及进行年终利润结算。

### 三、利润分配核算的核算

#### (一) 提取盈余公积

企业按照规定从净利润中提取的盈余公积,包括法定盈余公积、任意盈余公积和法定公益金。法定盈余公积和任意盈余公积的作用相同,主要用于企业扩大再生产,也可用于企业弥补亏损或转增资本金。但法定盈余公积是根据有关法律、法规的规定提取的盈余公积,而任意盈余公积是根据企业经营等方面的需要,按企业自行确定的比例,在提取法定公益金和支付优先股股利后提取的。法定公益金是按照净利润的法定比例提取的主要用于兴建职工集体福利设施(如职工宿舍、托儿所、浴室)等方面的积累资金。

企业提取各种盈余公积时,借记“利润分配(提取法定盈余公积、提取法定公益金、提取任意盈余公积)”科目,贷记“盈余公积(法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积)”科目。

【例 5-10】 摇甲公司 2007 年计算的税后利润为 1000000 元,根据董事会批准的年度利润分配方案,公司分别按税后利润的 10%、5% 和 5% 提取法定盈余公积、法定公益金和任意盈余公积。编制会计分录如下:

摇借:利润分配——提取法定盈余公积	100000
——提取法定公益金	50000
——提取任意盈余公积	50000
摇摇贷:盈余公积	200000

#### (二) 分派股利

股利是股东从公司的净利润中所分得的投资报酬。按《企业会计制度》规定,企业的净利润在弥补以前年度亏损、提取法定盈余公积和法定公益金后,可以支付优先股股利;余下的部分在按董事会决定提取任意盈余公积后,可向普通股股东分派普通股股利。

股利分派形式和每股股利的多少,须经公司董事会审议和股东会批准。公司应根据年初累计留存利润和本期可供分派优先股和普通股股利的税后净利润,以及公司近期现金支付股利能力来制定股利分配政策,以决定股利分派的形式、数额和时间。

股利按其分派对象,可分为优先股股利和普通股股利。优先股股利一般按优先股面值和固定的股利率计算,普通股股利则根据公司的盈利水平和股利政策确定。股利按其分派的形式,可分为现金股利、财产股利和股票股利等。下面重点介绍现金股利和股票股利。

1. 现金股利的核算。现金股利是指以现金形式发放的股利,是最常见的股利发放形

式。公司在分派现金股利时,除了应有足够的留存收益外,还需要有充足的现金。不论是普通股股利还是优先股股利,一经董事会宣告,就成为公司对股东的流动负债,借记“利润分配——应付普通股(或优先股)股利”科目,贷记“应付股利”科目;一旦发放,债务随即解除,借记“应付股利”科目,贷记“现金”科目。

【例 11-1】摇甲公司于 2015 年年末,经董事会决定分配现金股利。优先股 100 万股,每股股利 10 元,普通股 200 万股,每股股利 5 元。编制会计分录如下:

(一) 宣告分配现金股利时:

摇借:利润分配——应付优先股股利	1000000
——应付普通股股利	1000000
摇摇贷:应付股利	2000000

(二) 实际支付现金股利时:

摇借:应付股利	2000000
摇摇贷:现金	2000000

股票股利的核算。股票股利是指采用增发股票的方式向股东分派股利。公司通常是按现有普通股股东持股比例进行分配的,一般来讲,公司不向优先股股东分派股票股利。分派股票股利,既保证了股利的发放,也保存了现金,既增加了公司在证券市场上的股票数量,又未影响每个股东占公司股东权益的比重。当公司股东大会或类似机构批准发放股票股利时,税后利润的相应部分便转化为股本,增加了股本,减少了留存收益,但股东权益总额却未改变。因此,分派股票股利并不影响公司的资产和负债,只是股东权益结构发生了变化,即将部分留存收益转为股本。企业按股东大会或类似机构批准的应分配的股票股利金额,在办理增资手续后,借记“利润分配——转作资本(或股本)的普通股股利”科目,贷记“实收资本(或股本)”科目,如果实际发放的股票股利的金额与股票票面金额不一致,应按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

【例 11-2】摇甲公司经股东大会决定并宣告按原普通股股数的 10% 分配股票股利,即以每 10 股配发 1 股,面值不变。宣布之前股东持有普通股 200 万股,每股面值 10 元。编制会计分录如下:

摇借:利润分配——转作股本的普通股股利	2000000
摇摇贷:股本	2000000

(三) 年终利润分配的核算

年终,企业必须进行利润与利润分配的结算,将“本年利润”和“利润分配”两个科目的记录进行结转。这些结转事项是通过“利润分配——未分配利润”科目进行的。

首先,企业应将本年度净利润从“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科

目,借记“本年利润”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目,如为净亏损,则作相反的会计分录。

其次,将本年已分配的利润,从“利润分配”科目下的其他各明细科目转入“利润分配——未分配利润”明细科目。结转后,除“未分配利润”明细科目外,本账户的其他明细科目应无余额。

最后,结算出“利润分配——未分配利润”明细科目的年末余额,其贷方余额表示历年积存的未分配利润,如为借方余额,则表示历年积存的未弥补亏损。

【例 10-10】假设 2015 年,甲公司经过上述利润分配后,其“利润分配”科目所属各明细科目和“本年利润”科目的余额经汇总如表 10-1 所示。

表 10-1

“利润分配”及“本年利润”科目余额汇总表

金额单位:元

总账科目	明细科目	借方余额	贷方余额
本年利润			1500000
利润分配	提取法定盈余公积	100000	
	提取法定公益金	50000	
	提取任意盈余公积	100000	
	应付优先股股利	100000	
	应付普通股股利	500000	
	转作股本的普通股股利	1000000	

摇摇根据上表资料进行年终利润结转时。编制会计分录如下:

借:本年利润	1500000
贷:利润分配——未分配利润	1500000
借:利润分配——未分配利润	1500000
贷:利润分配——提取法定盈余公积	100000
——提取法定公益金	50000
——提取任意盈余公积	100000
——应付优先股股利	100000
——应付普通股股利	500000
——转作股本的普通股股利	1000000

## 复 习 思 考 题

- 员 企业的营业收入如何分类？这种分类在目前有何意义？
- 圆 营业收入确认的内容有哪些？正确确认营业收入的意义是什么？
- 猿 什么是销售折扣？会计上对商业折扣和现金折扣怎样进行核算？
- 源 什么是分期收款销售？这种销售方式的核算要点是什么？
- 缘 什么是企业的利润总额？它由哪些内容组成？
- 远 营业利润由哪些项目组成？各项内容的含义及其对营业利润的影响怎样？
- 苑 营业外收支的内容有哪些？如何进行核算？
- 愿 企业利润分配的基本内容和顺序是怎样的？

## 练 习 题

员 某企业为一般纳税人企业，猿月份发生如下经济业务：

(员) 销售产品 员件，每件售价 猿元、成本为 圆元，该企业采用交款提货销售方式，已将提货单和发票账单交给购货单位，并收到购货方转账支票存入银行。

(圆) 委托商店代销产品一批，价款总额为 缘元，产品成本为售价的 苑缘，同月收到代销清单，已销产品总额为 员元，并收到代销商店汇来款项。

(猿) 向外地销售一批产品，售价总额为 源元(不含增值税额)，产品成本为 猿元，代垫运杂费 员元，采用托收承付结算方式。当月收到全部款项存入银行。

(源) 采用分期收款结算方式销售产品 员件，价值 缘元，分缘个月收款，每期收取价款的 圆缘，当月已收到 圆缘。该产品成本为售价的 苑缘。

(缘) 上年度售出的产品因质量问题发生退货，产品售价为 圆元，增值税额 猿元，成本为售价的 苑缘，退回产品已经入库，并开出支票退还货款和增值税额。

(远) 支付电视广告费 缘元，开出转账支票付讫。

(苑) 上缴当月的城市维护建设税 员元。

(愿) 上缴计算当月的教育费附加 远元。

(怨) 当月发生捐赠支出 圆元，已用银行存款支付。

(员园) 计算当月实现的利润总额并转入“本年利润”科目。

要求 根据上述业务 编制有关会计分录。

圆 某企业 圆年度净利润为 员元，上年未弥补亏损 圆元。本年度进行如下利润分配事项：

(员) 按净利润(减弥补亏损)的 员缘和 缘缘分别提取法定盈余公积和法定公益金。

(圆) 向投资者分配利润 200000元。

要求：根据上述业务，编制有关会计分录。

# 第十三章 财务报告

## 第一节 财务报告概述

### 一、财务报告的涵义

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的书面文件。企业的财务报告是企业会计核算的最终成果,是企业对外提供财务会计信息的主要形式。

在日常的会计核算中,通过会计记录生成的信息量多而且分散,不能集中、概括地说明企业经营活动和财务收支的全貌。因此,还必须对日常会计记录进行分类、加工、整理和汇总,据以编制财务报告,为有关各方提供有用的会计信息。由此可见,财务报告是实现会计目标,把会计信息传递给信息使用者的手段。

### 二、财务报告的目的和作用

财务报告的基本目的是向财务报告的使用者提供有助于他们进行经济决策的会计信息。为了达到财务报告的这个目的或目标,就需要明确:谁需要财务报告?他们需要什么信息?财务报告提供的信息有什么重要作用等问题,下面分别加以说明。

#### (一) 财务报告的使用者

财务报告的使用者主要有:

1. 投资者。投资者需要通过财务报告了解其投资的完整性、投资报酬、资本结构的变化以及企业未来的获利能力和利润分配政策等方面的信息,以便他们作出持有或增减投资的决策。

2. 债权人。债权人通过财务报告可以了解企业的偿债能力和盈利能力以及债权的保障程度,以便他们作出恰当的信贷决策。

3. 政府及其经济管理部门。政府及其经济管理部门通过财务报告,可以全面了解企业的经济情况、管理情况、社会资源的分配情况,执行国家有关方针、政策、法规的情况等信息,以便对整个国民经济实行宏观调控和管理。

4. 企业管理当局。企业管理当局通过财务报告,可以全面、系统、总括地了解企业生

产经营活动情况、财务状况和经营成果等方面的信息,以便作出正确的经营决策,加强和改善企业经营管理。

除此之外,财务报告的使用者还有潜在的投资者和债权人、供应商、从业人员、证券交易所、财务分析人员、承销商、经纪人等,他们也需要财务报告提供信息,以便作出有关的决策。

### (二) 财务报告应提供的会计信息

面对众多的财务报告使用者,从理论上讲财务报告应为所有财务报告使用者提供有助于他们进行投资决策、信贷决策的相关信息。简言之,财务报告提供的信息应是全面的、能为所有使用者所用的信息,但事实上不可能达到这一要求。由于会计本身的局限性和种种条件的限制,财务报告只能针对其主要使用者,为他们提供共同需要的基本财务信息。一般而言,通过财务报告提供的信息主要涉及以下三个方面:

**反映财务状况。**反映企业在某一特定日期的资源状况及对资源的要求权,即提供某特定日期的资产、负债和所有者权益的总额及其构成的信息。这通常是以一定时日的资产负债表来表述的。

**反映经营成果。**反映在一定期间内企业经营活动中引起资产、负债和所有者权益的变动及其结果。如企业在经营过程中耗用的资产,通过销售增加的资产或负债,以及所有者权益的净增加,这些方式构成收入、费用和利润等基本要素的有关信息,主要通过利润表予以表述。

**反映财务状况变动。**侧重于反映现金流动,即反映企业在一定期间内的现金流入和流出情况及其结果。或者说,必须揭示企业从何处及如何取得现金流入,这些现金流向何处,其用途或使用情况如何,通常是以一定期间的财务状况变动表或现金流量表来表述的。

### (三) 财务报告的作用

财务报告的编制,并不是把复式记账所形成的资料简单罗列,而是对已有的会计记录进行再加工,使之转化为系统的财务指标体系,以向财务报告使用者提供有用的财务信息,这对加强企业内部经营管理和改善企业外部经济决策环境具有重要作用。具体说来,财务报告的作用主要表现在以下几个方面:

**反映企业的投资者(包括潜在的投资者)和债权人(包括潜在的债权人),为了进行正确的投资决策和信贷决策,需要利用财务报告掌握有关企业经营成果、财务状况及其变动情况的会计信息。**

**反映企业管理者为了考核和分析财务成本计划和预算的完成情况、总结经济工作的成绩和存在的问题、评价经济效益,需要利用财务报告掌握本企业有关财务状况、经营成果和财务状况变动的会计信息。**

**反映国家有关部门为了加强宏观经济管理,需要各单位提供财务报告资料,以便通过**

汇总分析,了解和掌握各部门、各地区经济计划完成情况和各种财经法律制度的执行情况,并针对企业存在的问题,及时运用经济杠杆和其他手段调控经济活动,优化资源配置。

### 三、财务报告的分类

企业财务报告可以按不同的标志进行分类,其主要分类如下:

#### (一) 企业财务报告按编报时间的长短分类

1. 中期财务报告。它是指以短于一个完整的会计年度的报告期间为基础编制的财务报告,它包括半年度、季度和月度等财务报告。中期财务报告的主要内容如下:

(1) 中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、会计报表附注等四部分内容。其中会计报表附注可以适当简化,但应该遵循重要性原则。

(2) 中期财务报告提供的资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整的会计报表,其格式和内容应当与上年度会计报表相一致。如果法律、行政法规或者规章(如当年新施行的会计准则)对当年度会计报表的格式和内容进行了修改,则中期会计报表应当按照修改后的报表格式和内容编制,与此同时,根据中期财务报告准则的第七条的要求在中期财务报告中提供的上年度比较会计报表的格式和内容也应当作相应调整。

2. 年度财务报告。它是指以一个完整的会计年度的报告期间为基础编制的财务报告。年度财务报告的主要内容包括各种主要对外会计报表(资产负债表、利润及利润分配表、现金流量表)及其附表、会计报表附注和财务情况说明书等三大部分内容。

#### (二) 企业财务报告按报送对象分类

(1) 对外财务报告。它是指企业向外提供的,供国家经济管理部门、其他单位和投资者个人使用的财务报告。它的种类、内容与格式由国家财政部门统一规定,主要有资产负债表、利润及利润分配表和现金流量表等。

(2) 对内财务报告。它是指为适应企业内部管理需要而编制的财务报告。它一般不对外公开,它的内容、格式由企业自行确定,主要有产品生产成本表、主要产品单位成本表、制造费用明细表、管理费用明细表、产品销售费用明细表、产品销售成本表、存货明细表和营业外收支明细表等。

#### (三) 企业财务报告按编报主体分类

(1) 单位财务报告。它是指由企业自身会计核算的基础上,对账簿记录进行加工而编制的,反映单一企业本身的财务状况、经营成果及现金流量的财务报告。

(2) 合并财务报告。它是指在投资企业拥有被投资企业的控制权的情况下,将被投资企业与本企业组成的企业集团视为一个整体而编制的财务报告。它反映的是投资企业与被投资企业所组成的企业集团的经营成果、财务状况等。

(3) 汇总财务报告。它是指上级主管部门根据单位财务报告和汇总单位本身的财务报告汇总编制而成的财务报告。它通常是按照隶属关系,采用逐级汇总办法编制的。

#### 四、财务报告的内容

我国《企业财务会计报告条例》与《企业会计制度》规定,企业的财务报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成。对外会计报表种类与格式由国家统一会计制度规定,企业内部会计报表的种类与格式根据企业内部管理的需要确定。一般要求年度和半年度财务报告中应该包括会计报表附注和财务情况说明书,季度和月度财务报告通常只有会计报表。

会计报表是财务报告的主体部分,它是以企业的会计资料为依据,按照规定的格式、内容和填报要求定期编制,以货币作为计量单位总括地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量的书面报告文件。企业应该向外提供的会计报表包括资产负债表、利润表和现金流量表三张主要会计报表及资产减值准备明细表、利润分配表、股东权益增减变动表、分部报表和应交增值税明细表等附表。

会计报表附注是为了便于会计报表使用者理解会计报表的内容而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法以及主要项目等所作的解释。根据规定,会计报表附注至少应当包括下列内容:①不符合会计核算基本前提的说明。②重要会计政策和会计及其变更情况、变更原因及其对财务状况和经营成果影响的说明。③或有事项和资产负债表日后事项的说明。④关联方关系及其交易的披露。⑤重要资产转让及其出售的说明。⑥企业合并、分立的说明。⑦重大投资、融资活动。⑧会计报表中重要项目的明细资料。⑨有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。⑩收入的说明。⑪所得税的会计处理方法。⑫合并会计报表的说明。

为了帮助财务报告的使用者更加清晰、明确地了解 and 掌握企业的经济活动情况,使财务报告在经济管理中起到更大的作用,企业应在编制、报送财务报告的同时,撰写并报送财务情况说明书。财务情况说明书至少应当对企业报告期的下列情况作出说明:①企业生产经营的基本情况。②利润实现和分配情况。③资金增减和周转情况。④对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。

通常情况下,企业仅在年度和半年度财务报告中包含会计报表附注和财务情况说明书,除国家另有规定外,季度和月度中期财务报告可不要求披露会计报表附注和财务情况说明书。但是,半年度中期财务报告的会计报表附注应当披露所有重大事项,如转让子公司等。

#### 五、财务报告的编制要求

如前所述,编制财务报告的基本目的是提供于决策有用的财务信息。因此,为了达到财务报告的目的、充分发挥财务报告的作用,企业对外报送的财务报告,除了遵循一般会计原则和有关会计准则的约束外,还必须符合使用者对信息的一些基本要求,即保证会计

信息的质量特征,否则,信息使用者将无法依据这些信息作出准确、合理的决策。会计信息的质量特征是指使财务报告提供的信息对使用者有用的那些性质,即什么样的会计信息才算有用或有助于决策。一般来说,会计信息的质量特征主要包括客观性、相关性、及时性、可比性、一贯性以及收益大于成本等。只有符合质量特征的会计信息才能对会计信息使用者的决策有用,才能保证据此所作出的决策准确而合理。

我国《企业会计制度》第一百五十一条规定,“企业应按照《企业财务会计报告条例》的规定,编制和对外提供真实、完整的财务会计报告”。这实际上就是企业编制和提供财务会计报告的总体要求。其基本含义可以从以下三个方面去掌握:

**合法性。**企业编制和对外提供财务会计报告应该符合有关法律法规的规定,具体而言,应该遵循我国《企业财务会计报告条例》的规定。我国《企业财务会计报告条例》是由国务院发布的、专门规范企业财务会计报告的法规,也是制定国家统一的会计制度中有关财务会计报告的规定的的基础和方针。

**真实性。**企业的财务会计报告应该如实地反映企业的生产经营情况及其成果,揭示经济事实,而不应该弄虚作假、勾抹粉饰。目前,我国企业会计信息失真、财务会计报告虚假的问题还比较严重,干扰了社会主义市场经济秩序,必须予以纠正,使财务会计报告真实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

**完整性。**企业的财务会计报告必须完整地反映企业的生产经营情况及其成果,不能残缺不全,更不能故意隐瞒、遗漏。

## 第二节 资产负债表

### 一、资产负债表的性质和作用

资产负债表是反映企业在某一特定日期(通常为月末、季末、年末)财务状况的会计报表。主要反映企业在特定日期的全部资产、负债和所有者权益总额及其构成情况。资产负债表主要反映以下三方面的内容:

(一) 在某一特定日期企业所拥有的经济资源,即某一特定日期企业所拥有或控制的各项资产的余额,包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。

(二) 在某一特定日期企业所承担的债务,包括各项流动负债和长期负债。

(三) 在某一特定日期企业投资者拥有的净资产,包括投资者投入的资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。

### 二、资产负债表项目的分类和排列

资产负债表是根据“资产=负债+所有者权益”这一会计基本等式而编制的。为了

帮助报表使用者分析、解释和评价资产负债表所提供的信息,需要对资产负债表上的项目,按照它们的共同特征进行适当分类与排序。一般说来,在资产负债表中,资产按其流动性程度的高低顺序排列,即先流动资产,后非流动资产,而非流动资产再划分为若干个大类;负债按其到期日由近到远的顺序排列,即先流动负债,后非流动负债(长期负债);所有者权益则按永久性递减的顺序排列,即先实收资本,后资本公积、盈余公积,最后是未分配利润。资产负债表上的项目通常按以下方式分类:

流动资产	流动负债
长期投资	长期负债
固定资产	递延税款贷项
无形资产	所有者权益
长期待摊费用	实收资本
其他长期资产	资本公积
递延税款借项	盈余公积
	未分配利润

资产负债表项目按流动性分类列示,是资产负债表典型的分类和排列方法。按该方法给报表使用者提供的有关财务信息,可用来进行必要的财务分析和作出财务决策。如短期债权人可利用资产负债表计算企业的流动比率、速动比率等指标,以衡量和评价企业资产的流动性和短期偿债能力。

### 三、资产负债表的结构

资产负债表通常包括表头、表身和表尾。表头主要包括资产负债表的名称、编制单位、编制日期和金额单位;表身包括各项资产、负债和所有者权益各项目的年初数和期末数,也是资产负债表的主要部分;表尾主要包括附注资料等。

资产负债表的基本结构主要有账户式和报告式两种。

表身

资产负债表(账户式)

编制单位:百汇有限责任公司

2009年 8月 31日

单位:元

资产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
流动资产			流动负债		
货币资金	100000	120000	短期借款	50000	60000
短期投资	200000	200000	应付票据	100000	100000
应收票据	100000	100000	应付账款	100000	100000
应收账款	100000	100000	预收账款	100000	100000

(续表)

资摇摇摇摇产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
摇减 坏账准备	圆园园园	源园园园	摇应付工资	圆园园园	圆园园园
摇应收账款净额	苑园园园	源园园园	摇应付福利费	员园园园	员园园园
摇预付账款	员园园园		摇应交税金	愿园园园	缘园园园
摇其他应收款	员园园园	员园园园	摇应付股利	员园园园	苑园园园
摇存货	源园园园	圆园园园	摇其他应交款		
摇待摊费用	员园园园		摇其他应付款	员园园园	
摇一年内到期的长期债 摇摇股权投资		原园园园	摇预提费用	圆园园园	圆园园园
摇流动资产合计	员园园园	猿园园园	摇预计负债		
长期投资			摇一年内到期的长期 摇摇负债	缘园园园	员园园园
摇长期股权投资	猿园园园	苑园园园	摇其他流动负债		
摇长期股权投资			摇流动负债合计	员园园园	员园园园
固定资产			长期负债		
摇固定资产原价	圆园园园	猿园园园	摇长期借款	猿园园园	愿园园园
摇减 :累计折旧	愿园园园	愿园园园	摇应付债券		
摇固定资产净值	员园园园	圆园园园	摇长期应付款	怨园园园	怨园园园
摇减 :固定资产减值准备			摇其他长期负债		
摇固定资产净额	员园园园	圆园园园	摇长期负债合计	源园园园	怨园园园
摇固定资产清理			递延税项		
摇在建工程	员园园园	愿园园园	摇递延税款贷项		
摇工程物资	猿园园园	猿园园园	摇负债合计	远园园园	圆园园园
摇固定资产合计	员园园园	圆园园园	所有者权益		
无形资产及其他资产			摇实收资本	圆园园园	圆园园园
摇无形资产	员园园园	源园园园	摇资本公积	员园园园	猿园园园
摇长期待摊费用	员园园园	员园园园	摇盈余公积	圆园园园	圆园园园
摇无形资产及其他资产			摇未分配利润	员园园园	愿园园园
摇摇合计	圆园园园	员园园园	摇所有者权益合计	圆园园园	猿园园园
递延税项			摇		
摇递延税款借项					
资产合计	猿园园园	远园园园	负债及所有者权益合计	猿园园园	远园园园

摇摇账户式资产负债表的结构如表 5-1 所示。分左、右两方反映,左方列示资产项目,右方列示负债和所有者权益各项目。根据“资产=负债+所有者权益”的会计等式,左右两方的合计数应保持平衡。报告式资产负债表又称为垂直式资产负债表,将资产、负债和所有者权益项目采用垂直列的形式反映,在表的上方列示资产项目,表的下方列示负债及所有者权益项目。在我国,资产负债表按账户式反映。

#### 四、资产负债表的编制方法

资产负债表是反映企业报告期末财务状况的会计报表,是一张静态报表。在账簿体系中,静态信息表现为账户的期末余额。因此,资产、负债及所有者权益类各账户的期末余额可以说是资产负债表的主要填列依据。

##### (一) 资产负债表“年初数”栏内各项数字的填列

资产负债表“年初数”栏内各项数字,应根据上年末资产负债表“期末数”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各项目的名称和内容同上年度不相一致,应对上年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度有关规定进行调整,填入本表“年初数”栏内。

##### (二) 资产负债表“期末数”各项目的内容和填列方法

直接根据总账科目的余额填列。例如,“短期投资”、“应收票据”、“其他应收款”、“固定资产原价”、“累计折旧”、“固定资产清理”、“在建工程”、“无形资产”、“长期待摊费用”、“短期借款”、“应付票据”、“其他应付款”、“应付工资”、“应付福利费”、“应交税金”、“应付股利”、“其他应交款”、“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”等项目,应根据各相关总账科目余额直接填列。其中,“应付工资”、“应付福利费”、“应交税金”、“应付利润”、“其他应交款”、“资本公积”等科目如为借方余额,以“原”号填列,“递延税款借项”项目,应根据“递延税款”科目借方余额填列,如果“递延税款”科目为贷方余额,则列入“递延税款贷项”项目。

直接根据明细科目余额填列。例如,“法定公益金”项目,应根据“盈余公积”科目所属的“法定公益金”明细科目的期末余额填列。

根据若干个总账科目余额计算填列。例如,“货币资金”项目,应根据“现金”、“银行存款”和“其他货币资金”科目的期末余额合计填列;“存货”项目,应根据“物资采购”、“原材料”、“低值易耗品”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“受托代销商品”、“生产成本”、“自制半成品”、“库存商品”、“分期收款发出商品”等科目期末余额合计,减去“代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列;“未分配利润”项目,应根据“本年利润”和“利润分配”科目余额计算填列;未弥补的亏损,在本项目内以“原”号填列。

根据若干个明细科目余额计算填列。例如,“应收账款”项目,应根据“应收账

款”、“预收账款”总账科目所属明细科目的借方余额之和计算填列；“预收账款”项目，应根据“应收账款”、“预收账款”总账科目所属明细科目的贷方余额之和计算填列；“应付账款”项目，应根据“应付账款”、“预付账款”总账科目所属明细科目的贷方余额之和计算填列；“预付账款”项目，应根据“应付账款”、“预付账款”总账科目所属明细科目的借方余额之和计算填列；“待摊费用”项目应根据“待摊费用”、“预提费用”总账科目所属明细科目的借方余额之和计算填列。

缘根据总账科目或明细科目余额分析填列。例如，“长期债权投资”项目应根据“长期债权投资”科目的期末余额，减去“长期投资减值准备”科目中有关债权投资减值准备期末余额和员年内到期的长期债权投资后的金额填列。

### （三）编制资产负债表应注意的问题

（员）资产负债表中不少项目在揭示时，既要再确认，又要计量，因而必须注明计价基础，最典型的是存货，应在表内用旁注说明存货是按成本法还是成本与市价孰低法来计价。

（圆）备抵和附加账户的余额需分别和相关项目相抵或相加，以列示其净额或总额及相抵或相加过程。如“坏账准备”科目应与“应收账款”科目相抵减后揭示应收账款净额，“累计折旧”科目应与“固定资产”科目相抵减后揭示固定资产的净值信息。

（猿）资产和负债应分别列示，不得相互抵销，以便全面反映企业的财务状况。

## 五、资产负债表附表

第十三章 摇财  
资产负债表提供的会计信息比较概括，为进一步具体分析企业的财务状况，对某些重要项目的构成变动情况，必须编制资产负债表的附表来提供比较详细的资料。我国《企业会计制度》规定资产负债表的对外附表主要有：资产减值准备明细表、所有者权益（股东权益）增减变动表、应交增值税明细表等。

### （一）资产减值准备明细表

资产减值准备明细表是反映企业各项资产减值准备的增减变动情况的报表。其格式如表 员 所示。

表 员

资产减值准备明细表

编制单位：	摇摇摇摇年度			单位：元
项摇摇摇摇目	年初余额	本年增加数	本年转回数	年末余额
一、坏账准备合计				
摇摇其中：应收账款				

其他应收款				
(续表)				
项摇摇摇摇目	年初余额	本年增加数	本年转回数	年末余额
二、短期投资跌价准备合计				
摇摇其中：股票投资				
债券投资				
三、存货跌价准备合计				
摇摇其中：库存商品				
原材料				
四、长期投资减值准备合计				
摇摇其中：长期股权投资				
长期债权投资				
五、固定资产减值准备合计				
摇摇其中：房屋、建筑物				
机器设备				
六、无形资产减值准备				
摇摇其中：专利权				
商标权				
七、在建工程减值准备				
八、委托贷款减值准备				

摇摇由于在资产负债表中,资产减值准备是作为相关资产项目的抵减金额参与计算填列的,因而单从资产负债表中并不能反映出各项资产减值准备的金额。

资产减值准备明细表应根据“短期投资跌价准备”、“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“无形资产减值准备”等科目的记录分析填列。

#### (二) 所有者权益(或股东权益)增减变动表

所有者权益(或股东权益)是反映企业年末所有者权益(或股东权益)增减变动情况

的,该表为年度报告。其格式如表 12-1 所示。

表 12-1

## 所有者权益(或股东收益)增减变动表

编制单位:

XXXXXX年度

单位:元

项 目	行 次	本 年 数	上 年 数
一、实收资本(或股本):			
年初余额	1		
本年增加数	2		
其中:资本公积转入	3		
盈余公积转入	4		
利润分配转入	5		
新增资本(或股本)	6		
本年减少数	7		
年末余额	8		
二、资本公积:			
年初余额	9		
本年增加数	10		
其中:资本(或股本)溢价	11		
接受捐赠非现金资产	12		
接受现金捐赠	13		
股权投资准备	14		
拨款转入	15		
外币资本折算差额	16		
其他资本公积	17		
本年减少数	18		
其中:转增资本(股本)	19		
年末余额	20		
三、法定和任意盈余公积:			
年初余额	21		

项	行	本年数	上年数
增加数	源		
(续表)			
项	行	本年数	上年数
其中：从净利润中提取数	源		
其中：法定盈余公积	源		
任意盈余公积	源		
储备基金	源		
企业发展基金	源		
法定公益金转入数	源		
本年减少数	源		
其中：弥补亏损	源		
转增资本(股本)	源		
分派现金股利或利润	源		
分派股票股利	源		
年末余额	源		
其中：法定盈余公积	源		
储备基金	源		
企业发展基金	源		
四、法定公益金：			
年初余额	源		
本年增加数	源		
其中：从净利润中提取数	源		
本年减少数	源		
其中：集体福利支出	源		
年末余额	源		
五、未分配利润：			
年初未分配利润	源		
本年净利润(净亏损以“原”号填列)	源		
本年利润分配	源		
年末未分配利润(未弥补亏损以“原”号填列)	源		

摇摇表内各项目应根据“实收资本(或股本)”、“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配”等科目的发生额分析填列。

### (三) 应交增值税明细表

应交增值税明细表是反映企业应交增值税详细情况的报表。其格式如表 员源 所示。

表 员源

应交增值税明细表

编制单位：

摇摇摇摇年度

单位：

项摇摇摇摇摇摇目	行摇摇次	本年年数	上年数
一、应交增值税			
摇摇摇摇年初未抵扣数(以“原”号填列)			
摇摇圆圆销项税额			
摇摇摇摇出口退税			
摇摇摇摇进项税额转出			
摇摇摇摇转出多交增值税			
摇摇摇摇进项税额			
摇摇摇摇已交税金			
摇摇摇摇减免税款			
摇摇摇摇出口抵减内销产品应纳税额			
摇摇圆圆期末未抵扣数(以“原”号填列)			
二、未交增值税			
摇摇摇摇年初未交数(多交数以“原”号填列)			
摇摇圆圆本期转入数(多交数以“原”号填列)			
摇摇圆圆本期已交数			
摇摇圆圆期末未交数(多交数以“原”号填列)			

摇摇其明细表“应交增值税”各项目的填列方法应根据“应交税金——应交增值税”科目及明细科目来填列。

## 第三节 摇摇利摇摇润摇摇表

### 一、利润表的性质和作用

利润表又称损益表或收益表,是用来反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。企业在一定期间的经营成果表现为企业在该期间所取得的利润(或亏损),它是企业经济

效益的综合体现。通过利润表,可以解释、评价和预测企业的获利能力、未来偿债能力和考核管理人员的绩效,有利于管理人员作出经营决策。因此,利润表提供的信息对于信息使用者进行各种经济决策是至关重要的。

编制利润表应着重解决以下两个方面的问题:

①正确确定当期收入与费用。利润是当期收入与当期费用的差额。因此,要正确计算利润,就必须首先确定当期的收入与当期的费用。对于营业收入来说,一般情况下,只有当企业的商品已经销售,或劳务已经提供,才能确认为本期的营业收入并编入利润表。在某些特殊情况下,也可以在生产过程中,或在产品完工时确认营业收入。

②力求保证投入资本的完整。一个企业只有在保持投入资本完整无缺的情况下,才可能获得真正的利润。例如,在通货膨胀的情况下,作为会计计量单位的货币发生贬值,企业以货币计量的投入资本,其期末账面余额可能大于期初余额,但按物价指数换算却可能小于期初余额,因而可能出现虚盈实亏的现象。因此,在通货膨胀严重的情况下,有必要按物价指数进行调整。

## 二、利润表的格式

利润表的表首,应标明企业和该表的名称,表的名称下面应标明编制的期间。为了提供与报表使用者的经济决策相关的信息,收入和费用在利润表中有不同的列示方法,因而利润表的主体部分可以有单步式和多步式两种格式。

### (一) 单步式利润表

所谓单步式利润表,是指将本期所有的收入汇总相加,所有的费用也汇总相加,然后再用收入合计数减去费用合计数,通过一个步骤计算出本期净利润的利润表格式。其基本格式如表 5-1 所示。

表 5-1

利润表(单步式)

编制单位:百汇有限责任公司		2019年度		单位:元
内	金	内	金	
容	额	容	额	



一、主营业务收入	员		愿
摇摇减：主营业务成本	源		猿
摇摇摇摇主营业务税金及附加	缘		缘
二、主营业务利润(亏损以“原”号填列)	园		缘园
摇摇加：其他业务利润	员		园
摇摇减：营业费用	源		员
摇摇摇摇管理费用	缘		缘
摇摇摇摇财务费用	园		员
三、营业利润(亏损以“原”号填列)	愿	(略)摇	猿
摇摇加：投资收益	员		猿
摇摇摇摇补贴收入	园		
摇摇摇摇营业外收入	园		园
摇摇减：营业外支出	缘		员
四、利润总额(亏损以“原”号填列)	园		猿
摇摇减：所得税	愿		员
五、净利润(亏损以“原”号填列)	猿		缘

摇摇多步式利润表是常用的格式,它将企业日常经营活动过程中发生的收入和费用项目与在该过程外发生的收入与费用分开。划分这一界限的标准,主要是看一个项目是否关系到评价企业未来产生现金和现金等价物的能力,或者说,依据一个项目的预测价值。那些经常重复发生的收入与费用项目是预测企业未来的基础;那些偶然发生的收入与费用项目,则不能作为预测的依据。例如,企业变卖固定资产就属于偶然事项,不可能经常反复发生。将这类偶然事项产生的损益分列出来,显然有助于提高利润表信息的预测价值。

适当划分企业的收入和费用项目,并以不同的方式在利润表上将收入与费用项目结合起来,还可以提供各种各样的有关企业经营成果指标。

在多步式利润表上,净利润是分若干个步骤计算出来的。一般来说,工商企业的多步式利润表可以分为以下几步:

第一步,计算主营业务利润,其计算公式如下:

$$\text{主营业务利润} = \text{主营业务收入} - \text{主营业务成本} - \text{主营业务税金及附加}$$

第二步,计算营业利润,其计算公式如下:

营业  
利润  
越  
主营业  
务利润  
增  
其他业  
务利润  
增  
管理  
费用  
原  
财务  
费用  
原  
营业  
费用  
原

第三步,计算利润总额,其计算公式如下:

利润  
总额  
越  
营业  
利润  
增  
投资  
收益  
增  
补贴  
收入  
增  
营业外  
收入  
原  
营业外  
支  
出  
原

第四步,计算净利润,其计算公式如下:

净利润 越利润总额 原所得税

多步式利润表弥补了单步式利润表的不足,可提供比单步式利润表更为全面丰富的信息,而且编制多步式利润表所增加的信息成本也较小。因此,世界上许多国家包括我国大多采用多步式利润表的格式。采用多步式利润表,便于同类型企业之间的比较,也便于前后各期利润表上相应项目之间的比较,更有利于预测企业今后的盈利能力。

### 三、利润表的编制

利润表是一张动态报表,它总括反映企业在报告期内资金收回、已获补偿的资金耗费和财务成果,其数据应来源于有关总账和明细账的报告期发生额累计数。但由于并不是所有账户的发生额均与净利润的计算有关,故确切地说,利润表应根据反映本期收入、费用、成本发生情况的利润类账户的发生额作为依据来编制。

利润表一般设置“本月数”和“本年累计数”两栏。其中“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数,在编报年度报表时,填列上年全年累计实际发生数,并将“本月数”栏改为“上年数”栏。如果上年度的利润表的项目名称和内容与本年度利润表不相一致,应对上年度报表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整,填入利润表“上年数”栏。利润表“本年累计数”栏目则反映各项目自年初起至本月末止的累计实际发生数。

下面说明利润表各项目的填制方法:

①“主营业务收入”项目,反映企业经营主要业务所取得的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”科目的发生额分析填列。

②“主营业务成本”项目,反映企业经营主要业务发生的实际成本。本项目应根据“主营业务成本”科目的发生额分析填列。

③“主营业务税金及附加”项目,反映企业经营主要业务应负担的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。本项目应根据“主营业务税金及附加”科目的发生额分析填列。

④“其他业务利润”项目,反映企业除主营业务以外取得的收入,扣除所发生的相关成本、费用以及相关税金及附加等支出后的净额。本项目应根据“其他业务收入”和“其他业务支出”科目的发生额分析计算填列。

缘“营业费用”项目,反映企业在销售商品和商业性企业在购入商品等过程中发生的费用。本项目应根据“营业费用”科目的发生额分析填列。

远“管理费用”项目,反映企业发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

苑“财务费用”项目,反映企业发生的财务费用。本项目应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。

愿“投资收益”项目,反映企业以各种方式投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列,如为投资损失,以“原”号填列。

怨“补贴收入”项目,反映企业取得的各种补贴收入以及退回的增值税等。本项目应根据“补贴收入”科目的发生额分析填列。

员“营业外收入”项目和“营业外支出”项目,反映企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入和支出。这两个项目应分别根据“营业外收入”科目和“营业外支出”科目的发生额分析填列。

员“利润总额”项目,反映企业实现的利润总额。如为亏损总额,以“原”号填列。

员“所得税”项目,反映企业按规定从本期损益中扣除的所得税。本项目应根据“所得税”科目的发生额分析填列。

员“净利润”项目,反映企业实现的净利润。如为净亏损,以“原”号填列。

为了提高利润表的预测价值和有用性,企业应编制比较利润表。比较利润表是指同一企业将其相邻若干期的利润平行列示的会计报表。

#### 四、利润表附表

利润表的附表包括利润分配表和分部报表,它们是利润表所列资料的延伸和细化。

##### (一) 利润分配表

利润分配表是反映企业一定会计期间对所实现的净利润的分配情况和以前年度未分配利润的分配或者亏损弥补的报表。

如前所述,企业在一定时期实现的利润总额,在交纳了所得税后就是税后净利润。本期税后净利润加上期末的未分配利润,即为可供分配的利润。可供分配的利润应按规定的利润分配顺序进行利润分配,一部分用来提取盈余公积,包括法定盈余公积金、法定公益金、任意盈余公积;另一部分则以股利等形式分配给所有者。可供分配的利润扣除了提取的盈余公积及分配给投资者的利润,剩余的就是期末未分配的利润。

为了便于信息使用者了解企业本期可供分配的利润总额、利润分配的去向及经过分配后年末未分配利润的数额,通常需要编制利润分配表。通过利润分配表来反映企业在一定期间利润的分配情况和年末未分配利润的结余情况。利润分配表的格式如表 员 苑 所示。

表 员

## 利 润 分 配 表

编制单位：百汇有限责任公司

圆 年 度

单位：元

内 容	行 次	本年实际	上年实际
一、净利润	员	员	(略)
摇摇加：年初未分配利润	圆	员	
摇摇摇摇其他转入	源	员	
二、可供分配的利润	愿	员	
摇摇减：提取法定盈余公积	怨	员	
摇摇摇摇提取法定公益金	员	员	
摇摇摇摇提取职工福利及奖励基金	员		
摇摇摇摇提取储备基金	员		
摇摇摇摇提取企业发展基金	员		
摇摇摇摇利润归还投资	员		
三、可供投资者分配的利润	员	员	
摇摇减：应付优先股股利	员		
摇摇摇摇提取任意盈余公积	员		
摇摇摇摇应付普通股股利	员	员	
摇摇摇摇转作资本(或股本)的普通股股利	员		
四、未分配利润	员	员	

摇摇利润分配表中各项目数字主要根据“本年利润”科目及“利润分配”科目及所属各明细科目的记录分析填列。

由于利润分配表的净利润数额与利润表中的净利润数额相一致,年末未分配利润数额应与本年资产负债表上的未分配利润相一致,因此,利润分配表被视为沟通利润表及资产负债表的纽带。

## (二) 分部报表

分部报表是反映企业各行业、各地区经营业务的收入、成本、费用、营业利润、资产总额及负债总额等情况的报表。分部报表分为业务分部报表和地区分部报表两类。

## 第四节 摇 现 金 流 量 表

## 一、现金流量表的性质和作用

现金流量表是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出情况的会计报表。它是广义的财务状况变动表的一种,属于动态的会计报表。企业编制现金流量表的目的,是为财务报告使用者提供企业在一定期间的现金流量信息,以便于报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力,并据以预测企业未来的现金流量。

企业的财务目标主要有两个:一个是获取利润;二是维持偿债能力。获取利润是指通过企业的经营活动增加企业所有者的权益,也就是使企业所有者获得最满意的投资报酬率。而维持偿债能力是指保证企业在债务到期时,具有支付到期债务的能力。企业的报表使用者需要了解企业的获利能力与偿债能力,还需要了解导致企业偿债能力发生变动的的原因,企业盈利与偿债能力有何联系,营业活动对企业的现金流量有何影响,企业在本会计期间内发生了哪些理财活动(筹资活动与投资活动),它们对企业的现金流量有何影响。

利润表能够反映企业本期经营活动的成果,可用于衡量企业在获取利润方面是否获得成功,但它不能说明企业从经营活动中获得了多少可供周转使用的现金,它能够说明本期筹资活动与投资活动的损益,但它不能说明筹资活动与投资活动提供或运用了多少现金。至于那些不涉及损益问题的重要理财业务,利润表根本不予反映。

资产负债表反映某一特定日期的财务状况,说明某一特定日期资产、负债和所有者权益变动的结果,可以显示企业是否具有偿债能力。但它不能反映财务状况的变动。虽然通过两个或几个特定日期的资产负债表的比较,能够在一定程度上反映企业财务状况的变动,但它不能说明其变动原因。

可见,利润表和资产负债表虽然有重要作用,能够为报表使用者提供有用的会计信息,但它们不能完全满足报表使用者的需要。现金流量表恰好可以弥补这两种会计报表的不足。

报表使用者经了解和利用现金流量表提供的现金流入流出及投资与筹资活动等方面的会计信息,可评估以下几方面的事项:

- (员) 企业在未来会计期间产生净现金流量的能力。
- (圆) 企业偿还债务及支付企业所有者的投资报酬的能力。
- (獭) 企业的利润与营业活动所产生的净现金流量发生差异的原因。
- (源) 会计年度内影响或不影响现金的投资活动与筹资活动。
- (缘) 企业向外界筹集资金的必要性。

具体地说,现金流量表的作用主要体现在以下几个方面:

(员) 将现金流量表提供的信息与其他会计报表所提供的信息联系起来,可以得出企业净资产变动情况的信息,同时还可以评价企业的财务结构(包括其资产流动性和偿债

能力)以及企业为适应外部经济环境变化而对其现金流量的金额和确定性进行调整的能力。

(圆) 现金流量信息有助于预测企业将来生成现金和现金等价物的能力,有助于会计报表使用者设计决策模型以评价和比较不同企业未来现金流量的现值。

(猿) 现金流量表剔除了不同企业对同样的交易和事项采用不同的会计处理所造成的影响,因而现金流量的信息提高了不同企业所报告的经营业绩的可比性。

(源) 现金流量表提供的过去的现金流量信息是未来现金流量金额、时间和确定性的指示器,同时它也有助于检查过去对现金流量估量的精确性,有助于明晰获利能力,现金流量净值和价格变动影响之间的关系。

## 二、现金流量表的编制基础

现金流量表是以现金为基础编制的。现金流量表上的现金是指企业库存现金、可以随时用于支付的存款以及现金等价物。具体包括:

员 库存现金。它是指企业持有的、可随时用于支付的现金,即与会计核算中“现金”科目所包括的内容一致。

圆 银行存款。它是指企业存在银行或其他金融机构的、随时可用于支付的存款,即与会计核算中“银行存款”科目所包括的内容基本一致,区别仅在于:存在银行或其他金融机构的款项中不能随时用于支付的存款。例如,不能随时支取的定期存款,不作为现金流量表中的现金,但提前通知银行或其他金融机构便可支取的定期存款,则包括在现金流量表的现金概念中。

猿 其他货币资金。它是指企业存在银行有特定用途的资金,或在途中尚未收到的资金,如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证保证资金、信用卡、在途货币资金等。

源 现金等价物。它是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的投资。企业持有现金等价物只是为了满足其短期现金承付的需要,而不是为了投资或其他目的。一般地说,只有符合必须可以转化为确定数额的现金且到期日必须接近,以至于不存在因利率变动而导致其本身价值变动的重大风险,只有猿个月或猿个月以内到期的证券方可当作现金等价物,一般是包括货币市场基金、国库券及商业票据等。所谓接近到期,一般是指从取得日起猿个月内到期。例如,企业购入期限为猿个月的短期债券或者购入期限虽为猿个月以上(如猿年期),但购买日至到期日不满猿个月的国库券,均属现金等价物。但是企业持有的圆年前购买,离到期日只剩猿个月或不足猿个月的债券或国库券,则不应归属现金等价物的范畴。权益性投资无论时间长短,一般不属于现金等价物,除非其本质上就属于现金等价物。例如,取得期限较短且到期日特定的优先股就可列为现金等价物。

并非所有符合现金等价物定义的证券等都可作为现金等价物处理。不同企业生产经营活动的特点不同,现金等价物的范围也可能不同。企业的经营活动主要为从事短期、流动性强的投资,则该企业可能会将所有投资不作为现金等价物。而不主要从事投资活动的企业,可能将符合上述现金等价物定义的投资列为现金等价物。企业应确定一项会计政策,以决定把哪些符合条件的项目列作现金等价物,并一贯地保持这种划分标准。现金等价物范围和定义的任何变动都应视为会计政策的变更。现金等价物的会计政策及其变更应在会计报表附注中披露。

### 三、影响现金流量的因素

企业日常经营业务是影响企业现金流量的重要因素,但并不是所有的经营业务都影响现金流量。影响或不影响现金流量的因素主要包括:

① 现金各项目之间的增减变动,不会影响现金流量净额的变动。如从银行提取现金,将现金存入银行,用现金购买 3 个月到期的债券等,这些经济业务均属于现金项目之间内部资金转换,不会使现金流量发生变动。现金流量表不包括现金或现金等价物之间的变动。

② 现金项目与非现金项目之间的增减变动,会影响现金流量净额的变动。这类经济业务包括:

- (1) 非现金流动资金项目与现金项目之间一增一减变动的经济业务。
- (2) 长期资产项目与现金项目之间一增一减变动的经济业务。
- (3) 流动负债项目与现金项目之间同增同减的经济业务。
- (4) 长期负债和所有者权益项目与现金项目之间同增同减的经济业务。

上述四类经济业务会影响现金流量净额的变动,是引起现金流入和流出的原因。这类经济业务是现金流量表反映的主要内容。

③ 非现金各项目之间增减变动,不会影响现金流量净额的变动。这类经济业务包括:

- (1) 非现金流动资产项目与流动负债、长期负债和所有者权益之间同增同减的经济业务。
- (2) 流动负债项目与长期负债、所有者权益项目一增一减的经济业务。
- (3) 非现金流动资产项目与长期资产项目之间一增一减的经济业务。
- (4) 长期资产项目与长期负债和所有者权益项目之间同增同减的经济业务。

这类经济业务均属于非现金各项目之间的增减变动,不涉及现金的收支,不会影响现金流量净额的变动。

现金流量表主要反映现金各项目与非现金各项目之间的增减变动情况对现金流量净额的影响。但是,由于非现金各项目之间增减变动的经济业务中有些属于重要的投资和

筹资活动,这些活动可能会影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量,应在报表附注中加以说明。

#### 四、现金流量的分类

编制现金流量表必须对现金流量进行合理的分类。各种机构制定的会计准则对现金流量的分类并不统一。比较常见的分类方法是:对影响现金流量净额的现金项目与非现金项目之间的经济业务按性质进行考察,可将企业的经济活动划分为经营活动、投资活动和筹资活动三大类。依据每一类经济活动对现金流量的影响将现金流量分为经营活动的现金流量、投资活动的现金流量和筹资活动的现金流量,有助于报表使用者了解这些活动对企业财务状况的影响程度以及计量现金和现金等价物的金额,同时也有助于评价这些活动之间的相应关系。

##### (一) 经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。经营活动所形成的现金流量主要来源于企业的主营业务活动,反映企业在净收益的形成过程中的全部交易事项所引起的现金流量。企业可以判断在不动用企业外部筹资的情况下,使用经营活动的现金流量是否足以偿还贷款、维持企业的生产经营、支付股利以及对外投资。并且,经营活动现金流量的历史资料与其他有关资料结合,可以用来预测未来经济活动形成的现金流量。

按照我国《企业会计准则——现金流量表》的规定,经营活动流入的现金主要包括:

① 销售商品和提供劳务收到的现金。② 收到的税费返还。③ 收到的其他与经营活动有关的现金。

经营活动流出的现金主要包括:① 购买商品、接受劳务所支付的现金。② 支付给职工以及为职工支付的现金。③ 支付的各项税费。④ 支付的其他与经营活动有关的现金。

##### (二) 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。其中的长期资产是指固定资产、在建工程、无形资产、其他资产等持有期限在1年以上或一个营业周期以上的资产。投资活动的现金流量代表企业为了获得未来收益和现金流量而导致资源转出的程度,因此有必要单独揭示来自投资活动的现金流量。

按规定,我国投资活动流入的现金主要包括:① 收回投资所收到的现金。② 取得投资收益所收到的现金。③ 处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额。④ 收到的其他与投资活动有关的现金。

投资活动流出的现金主要包括:① 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金。② 投资所支付的现金。③ 支付的其他与投资活动有关的现金。

### （三）筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。单独反映和披露来自筹资活动的现金流量,可以帮助企业资本的投入者从企业将来现金流量中取得索偿产权的信息。

按规定,我国筹资活动流入的现金主要包括:①吸收投资所收到的现金。②取得借款所收到的现金。③收到的其他与筹资活动有关的现金。

筹资活动流出的现金主要包括:①偿还债务所支付的现金。②分配股利、利润或偿付利息所支付的现金。③支付的其他与筹资活动有关的现金。

## 五、现金流量表的编制方法

现金流量表要分段揭示:经营活动现金流量、投资活动的现金流量、筹资活动的现金流量。其一般格式见表员愿所示。

表员愿

现金流量表

编制单位:百汇有限责任公司

圆园园园年度

单位:元

项摇摇摇摇摇摇目	行摇次	金摇摇额
一、经营活动产生的现金流量:		
摇摇销售商品、提供劳务收到的现金	员	员圆猿猿猿猿猿
摇摇收到的税费返还	猿	
摇摇收到的其他与经营活动有关的现金	愿	
摇摇现金流入小计	怨	员圆猿猿猿猿猿
摇摇购买商品、接受劳务支付的现金	员园	缘园园园园园园

(续表)

项摇摇摇摇摇摇目	行摇次	金摇摇额
摇摇支付给职工以及为职工支付的现金	员圆	员猿猿猿猿猿猿
摇摇支付的各项税费	员猿	员猿猿猿猿猿猿
摇摇支付的其他与经营活动有关的现金	员愿	员园园园园园园
摇摇现金流出小计	圆园	怨园园园园园园
摇摇经营活动产生的现金流量净额	圆员	员缘猿猿猿猿猿
二、投资活动产生的现金流量:		
摇摇收回投资所收到的现金	圆圆	员园园园园园园

取得投资收益所收到的现金	源	源
处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额	缘	缘
收到的其他与投资活动有关的现金	源	
现金流入小计	源	源
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	源	缘
投资所支付的现金	源	源
支付的其他与投资活动有关的现金	缘	
现金流出小计	源	源
投资活动产生的现金流量净额	源	源
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资所收到的现金	源	
借款所收到的现金	源	源
收到的其他与筹资活动有关的现金	源	
现金流入小计	源	源
偿还债务所支付的现金	源	源
分配股利、利润或偿付利息所支付的现金	源	
支付的其他与筹资活动有关的现金	源	
现金流出小计	源	源
筹资活动产生的现金流量净额	源	源
四、汇率变动对现金的影响	源	
五、现金及现金等价物净增加额	源	源

(续表)

补充材料	行次	金额
将净利润调节为经营活动现金流量：		
净利润	源	源
加：计提的资产减值准备	源	源
固定资产折旧	源	源
无形资产摊销	源	源
长期待摊费用摊销	源	源

待摊费用减少(减:增加)	源	源
预提费用增加(减:减少)	源	源
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)	源	源
固定资产报废损失	源	源
财务费用	源	源
投资损失(减:收益)	源	源
递延税款贷项(减:借项)	源	
存货的减少(减:增加)	源	源
经营性应收项目的减少(减:增加)	源	源
经营性应付项目的增加(减:减少)	源	源
其他	源	源
经营活动产生的现金流量净额	源	源
不涉及现金收支的投资和筹资活动:		
摇 债务转为资本	源	
摇 一年内到期的可转换公司债券	源	
摇 融资租入固定资产	源	
现金及现金等价物净增加情况:		
摇 现金的期末余额	源	源
摇 减:现金的期初余额	源	源
摇 加:现金等价物的期末余额	源	
摇 减:现金等价物的期初余额	源	
摇 现金及现金等价物净增加额	源	源

经营活动的现金流量在先,然后依次是投资活动的现金流量和筹资活动的现金流量。各类现金流量要将现金流入和现金流出分开列示,以分别反映各类活动的现金流入和现金流出的金额,而不能仅以现金流入和现金流出相抵后的净额反映。经营活动的现金流量净额加上投资和筹资活动的现金流量净额即为企业该会计期间的现金和现金等价物净增加额。将本期的现金和现金等价物净增加额加上期初的现金和现金等价物即为期末的现金和现金等价物。

对于不影响现金及现金等价物发生变动的投资、筹资活动,其报告的方式一般有两种:一是作为现金流量表的附表反映;二是作为报表附注单独反映。我国《企业会计准则——现金流量表》规定,对于不涉及当期现金收支,但影响企业财务状况或可能在未来

影响企业现金流量的重大投资、筹资活动,也应在报表附注中加以说明。

#### (一) 现金流量表的编制思路

编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种:一是直接法;二是间接法。这两种方法通常也称为编制现金流量表的思路。

所谓直接法,是指通过现金收入和支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量。直接法一般是以利润表中的营业收入为起算点,调整与经营活动各项目有关的增减变动,然后分别计算出经营活动各现金流量。

所谓间接法,是指以本期净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及应收应付等项目的增减变动,据此计算并列示经营活动的现金流量。利润表中反映的净利润是按权责发生制确定的,其中有些收入、费用项目并没有实际发生现金流入和流出,通过对这些项目的调整,即可将净利润调节为经营活动现金流量。

直接法的主要优点是能够显示经营活动现金流量的各项流入流出内容。相对间接法而言,它更能体现现金流量表的目的,在现金流量表中列示各项现金流入的来源和现金流出的用途,有助于预测未来的经营活动现金流量,更能揭示企业从经营活动中产生足够的现金来偿付其债务的能力、进行再投资的能力和支付股利的能力。而间接法是在净利润的基础上,调整不涉及现金收支的收入、费用、营业外收支和应收应付等项目,据以确定并列示经营活动现金流量,从而有助于分析影响现金流量的原因以及从现金流量角度分析企业净利润的质量。为此,我国会计制度要求企业按直接法编制现金流量表,并在“补充资料”中提供按间接法将净利润调节为经营活动现金流量的信息,从而兼顾了两种方法的优点。

#### (二) 现金流量表的编制程序

现金流量表的编制程序可以分为两大类:一类是工作底稿法;一类是裁形账户法。

所谓工作底稿法,采用工作底稿法编制现金流量表,就是以工作底稿为手段,以利润表和资产负债表的数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整分录,从而编制出现金流量表。

在直接法下,整个工作底稿纵向分成三段,第一段是资产负债表项目,其中又分为借方项目和贷方项目两部分,第二段是利润表项目,第三段是现金流量表项目。工作底稿横向分为五栏,在资产负债表部分,第一栏是项目栏,填列资产负债表各项目名称;第二栏是期初数,填列资产负债表项目的期初数;第三栏是调整分录的借方;第四栏是调整分录的贷方;第五栏是期末数,填列资产负债表项目的期末数。在利润表和现金流量表部分,第一栏也是项目栏,填列利润表和现金流量表项目名称;第二栏空置不填;第三、第四栏分别是调整分录的借方和贷方;第五栏是本期数,利润表部分这一栏数字应和本期利润数字核对相符,现金流量表部分这一栏的数字可直接用来编制正式的现金流量表。

采用工作底稿法编制现金流量表的程序是:

第一步 将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步 对当期业务进行分析并编制调整分录。调整分录大体有这样几类:第一类涉及利润表中的收入、成本和费用项目以及资产负债表中的资产、负债及所有者的权益项目,通过调整,将权责发生制下的收入费用转换为现金基础;第二类是涉及资产负债表和现金流量表中的投资、筹资项目,反映投资和筹资活动的现金流量;第三类是涉及利润表和现金流量表中的投资和筹资项目,目的是将利润表中有关投资和筹资方面的收入和费用列入现金流量表投资、筹资现金流量中去。此外,还有一些调整分录并不涉及现金收支,只是为了核对资产负债表项目的期末期初变动。

在调整分录中,有关现金和现金等价物的事项,并不直接借记或贷记现金,而是分别记入“经营活动产生的现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目,借记表明现金流入,贷记表明现金流出。

第三步 将调整分录过入工作底稿中的相应部分。

第四步 核对调整分录,借贷合计应当相等,资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后,应当等于期末数。

第五步 根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

四、T形账户法。采用T形账户法编制现金流量表,就是以T形账户为手段,以利润表和资产负债表数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整分录,从而编制出现金流量表。采用T形账户法编制现金流量表的程序如下:

第一步,为所有的非现金项目(包括资产负债表项目和利润表项目)分别开设T形账户,并将各自的期末期初变动数过入各该账户。

第二步,开设一个大的“现金及现金等价物”T形账户,每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分,左边记现金流入,右边记现金流出,与其他账户一样,过入期末期初变动数。

第三步,以利润表项目为基础,结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动,并据此编制调整分录。

第四步,将调整分录过入各T形账户,并进行核对,该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

第五步,根据大的“现金及现金等价物”T形账户编制正式的现金流量表。

## 六、现金流量表各项目的内容和具体填列方法

现金流量表各项目的内容及填列方法如下:

### (一) 经营活动产生的现金流量

1. “销售商品、提供劳务收到的现金”项目,反映企业销售商品、提供劳务实际收到的现金(含销售收入和应向购买者收取的增值税额),包括本期销售商品、提供劳务收到的



支付;本期支付应付票据 1000 万元(含增值税额);用银行汇票支付材料价款,收到银行转来银行汇票多余款收账通知,余额 1000 万元,材料价税合计运费 1000 万元;购买工程用物资 1000 万元(含增值税额),货款已用银行存款支付。则购买商品、接受劳务支付的现金可计算如下:

当期购买商品支付的现金	1000 万元
加:当期支付的应付账款	1000 万元
当期支付的应付票据	1000 元
购买商品、接受劳务支付的现金	3000 万元

“支付给职工以及为职工支付的现金”项目,反映企业实际支付给职工,以及为职工支付的现金,包括本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等,以及为职工支付的其他费用,不包括支付给离退休人员的各项费用和支付给在建工程人员的工资等。企业支付给离退休人员的各项费用,包括支付的统筹退休金以及未参加统筹的退休人员的各项费用,在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映;支付的在建工程人员的工资,在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目反映。该项目可以根据“应付工资”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

企业为职工支付的养老、失业等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金、支付给职工的住房困难补助,以及企业支付给职工或为职工支付的其他福利费用等,应按职工的工作性质和服务对象,分别在该项目和在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目反映。

【例】某公司本期实际支付给职工的工资 1000 万元,各种奖金 1000 万元。其中经营人员的工资为 1000 万元,奖金为 1000 万元,在建工程人员的工资 1000 万元,奖金 1000 万元。

经营人员工资	1000 万元
奖金	1000 元
本期支付的职工工资	2000 万元

“支付的各项税费”项目,反映企业按规定支付的各种税费,包括本期发生并支付的税费,以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金,如支付的教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税、预交的营业税等。不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税等,也不包括本期退回的增值税、所得税,本期退回的增值税、所得税在“收到的税费返还”项目反映。该项目可以根据“应交税金”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

“支付的其他与经营活动有关的现金”项目,反映企业除上述各项目外,支付的其他与经营活动有关的现金流出,如罚款支出、支付的差旅费、业务招待费现金支出、支付的保险费等,其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。该项目可以根据有关科目的记

录分析填列。

【例 12-1】某公司本年度的管理费用为 1000 万元,经查知,计入管理费用但未发生现金支出的项目如下:计提的坏账准备 100 万元,计提的存货跌价准备 50 万元,计提的固定资产折旧 150 万元,计提的办公楼、仓库租金 200 万元,无形资产摊销 100 万元,计提的职工福利费 100 万元,待摊费用摊销 100 万元。根据以上资料,计算用现金支出的管理费用数。

本年度的管理费用	1000 000 元
减:计提的坏账准备	100 000 元
减:计提的存货跌价准备	50 000 元
减:计提的固定资产折旧	150 000 元
减:计提的租金	200 000 元
减:无形资产摊销	100 000 元
减:计提的职工福利费	100 000 元
减:待摊费用摊销	100 000 元
减:管理费用中支付的其他与经营活动有关的现金	100 000 元

## (二) 投资活动产生的现金流量

“收回投资所收到的现金”项目,反映企业出售、转让或到期收回除现金、现金等价物以外的短期投资、长期股权投资而收到的现金,以及收回长期债权投资本金而收到的现金,不包括长期债权投资收回的利息,以及收回的非现金资产。该项目可以根据“短期投资”、“长期股权投资”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

【例 12-2】某公司本年度有以下三项投资业务收回:第一,到期的一次还本付息债券投资一项,金额为 1000 万元,其中本金为 800 万元,利息为 200 万元;第二,出售的长期股权投资一项,账面成本为 1000 万元,出售净收入为 1200 万元;第三,出售短期投资股票一项,账面成本为 500 万元,出售净收入为 550 万元。计算企业收回投资所收到的现金数额。

收回债券投资一项收回本金	800 000 元
收回出售的长期股权投资收到的现金	1200 000 元
收回出售短期投资股票收到的现金	550 000 元
收回投资所收到的现金	2550 000 元

“取得投资收益所收到的现金”项目,反映企业因股权性投资和债权性投资而取得的现金股利、利息,以及从子公司、联营企业和合营企业分回利润收到的现金,不包括股票股利。该项目可以根据“固定资产清理”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

【例 12-3】某企业期初长期股权投资额为 1000 万元,其中 500 万元投资于粤企业,

占其股本的 20% ,采用权益法核算 ,另外 1000 万元和 1000 万元分别投资于 月企业和 悦企业 ,各占投资企业总股本的 50% 与 50% ,采用成本法核算。期末长期投资余额为 1000 万元 ,当年 粤企业盈利 1000 万元 ,分配现金股利 1000 万元 ,月企业亏损没有分配股利 ,悦企业盈利 1000 万元 ,分配现金股利 1000 万元 ;长期债权投资为 1000 万元 ,本年收回利息收入为 1000 万元 ;企业已如数收回股利和利息。计算其产生的现金流量。

粤企业实际分回的投资收益( 1000 万元× 20%)	200 000 元
月企业实际分回的投资收益	0 元
悦企业实际分回的投资收益( 1000 万元× 50%)	500 000 元
利息收入收回的投资收益	1000 000 元
取得的投资收益所收到的现金	1700 000 元

“ 处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额 ” 项目 ,反映企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金 ,减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。由于自然灾害所造成的固定资产等长期资产损失而收到的保险赔偿收入 ,也在该项目反映。该项目可以根据 “ 固定资产清理 ”、“ 现金 ”、“ 银行存款 ” 等科目的记录分析填列。

【例 10-10】 某公司出售一台不需用设备 ,收到价款 100 万元 ,该设备原价 150 万元 ,已提折旧 50 万元。支付该项设备拆卸费用 10 万元 ,运输费用 10 万元 ,设备已由购入单位运走。试计算其产生的现金流量。

出售固定资产收到的款项	100 000 元
支付该项设备的清理费用	10 000 元
出售固定资产现金净额	90 000 元

“ 收到的其他与投资活动有关的现金 ” 项目 ,反映企业除了上述各项目以外 ,收到的其他与投资活动有关的现金流入。其他现金流入如价值较大的 ,应单列项目反映。该项目可以根据有关科目的记录分析填列。

“ 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金 ” 项目 ,反映企业购买、建造固定资产 ,取得无形资产和其他长期资产所支付的现金 ,不包括为购建固定资产而发生的借款利息资本化的部分 ,以及融资租入固定资产支付的租赁费 ,借款利息和融资租入固定资产支付的租赁费 ,在筹资活动产生的现金流量中反映。该项目可以根据 “ 固定资产 ”、“ 在建工程 ”、“ 无形资产 ”、“ 现金 ”、“ 银行存款 ” 等科目的记录分析填列。

【例 10-11】 某公司购入房屋一幢 ,价款 1000 万元 ,通过银行转账支付 800 万元 ,其他价款用公司产品抵偿。为在建厂房购进材料一批 ,价值为 100 万元(含增值税额) ,价

款已通过银行转账支付。试计算其产生的现金流量。

摇购买房屋	员5000000元
摇在建工程购买材料	员2000000元
摇购建固定资产支付的现金	员7000000元

该“投资所支付的现金”项目,反映企业进行权益性投资和债权性投资支付的现金,包括企业取得的除现金等价物以外的短期股票投资、短期债券投资、长期股权投资、长期债权投资支付的现金,以及支付的佣金、手续费等附加费用。该项目可以根据“长期股权投资”、“长期债权投资”、“短期投资”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。企业购买股票和债券时,实际支付的价款中包含的已宣告发放但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券的利息,应在投资活动的“支付的其他与投资活动有关的现金”项目反映;收回购买股票和债券时支付的已宣告发放但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券的利息,在投资活动的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

【例 员200】摇企业购买某银行发行的金融债券,总面值 员200万元,票面利率 愿豫,该债券溢价发行,发行价为每百元 员20元,试计算其产生的现金流量。

该项企业实际支付的现金为 员200(员200+员20伊员200)万元。

该“支付的其他与投资活动有关的现金”项目,反映企业除了上述各项以外,支付的其他与投资活动有关的现金流出。其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。该项目可以根据有关科目的记录分析填列。

### (三) 筹资活动产生的现金流量

该“吸收投资所收到的现金”项目,反映企业收到的投资者投入的现金,包括以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到款项净额(发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额)。以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用,在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映,不从该项目内减去。该项目可以根据“实收资本(或股本)”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

【例 员200】摇某股份有限公司每年度有两个筹资项目。第一,对外公开募集股份 员200万股,每股 员元,发行价每股 员2元,代理发行的证券公司为其支付的各种费用共计 员2万元;第二,为建设一新项目,批准发行 员2000万元的长期债券。该企业与一证券公司签署协议,委托该证券公司代理发行,发行手续费为发行总额的 猿豫,宣传及印刷费由证券公司代为支付,并从发行总额中扣除。该企业至委托协议签署为止,已支付咨询费、公证费等 员200万元。证券公司按面值发行,价款全部收到,支付的宣传及印刷等各种费用 员2000万元。证券公司按协议将发行款划至企业在银行的存款账户上。试计算其产生的现金流量。



信息。采用间接法将净利润调节为经营活动的现金流量时,需要调整的项目可分为四大类:①实际没有支付现金的费用。②实际没有收到现金的收益。③不属于经营活动的损益。④经营性应收应付项目的增减变动。此外,与增值税有关的现金流量没有包括在净利润中,但属于经营活动的现金流量,所以也应进行调整。上述调整项目具体包括:计提的资产减值准备、固定资产折旧、无形资产和长期待摊费用摊销、待摊费用减少、处置固定资产和无形资产及其他长期资产的损益、固定资产报废损失、财务费用、投资损益、递延税款、存货、经营性应收应付项目等。

#### (一)“将净利润调节为经营活动的现金流量”部分的内容及填列方法

“将净利润调节为经营活动的现金流量”各项目的填列方法如下:

**录**“计提的资产减值准备”项目,反映企业计提的各项资产的减值准备。该项目可以根据“管理费用”、“投资收益”、“营业外支出”等科目的记录分析填列。

**圆**“固定资产折旧”项目,反映企业本期累计提取的折旧。该项目可以根据“累计折旧”科目的贷方发生额分析填列。

**獒**“无形资产摊销”和“长期待摊费用摊销”两个项目,分别反映企业本期累计摊入成本费用的无形资产的价值及长期待摊费用。这两个项目可以根据“无形资产”、“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

**源**“待摊费用减少(减:增加)”项目,反映企业本期待摊费用的减少。该项目可以根据资产负债表“待摊费用”项目的期初、期末余额的差额填列;期末数大于期初数的差额,以“原”号填列。

**缘**“预提费用增加(减:减少)”项目,反映企业本期预提费用的增加。该项目可以根据资产负债表“预提费用”项目的期初、期末余额的差额填列;期末数小于期初数的差额,以“原”号填列。

**透**“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)”项目,反映企业本期由于处置固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的净损失。该项目可以根据“营业外收入”、“营业外支出”、“其他业务收入”、“其他业务支出”科目所属有关明细科目的记录分析填列;如为净收益,以“原”号填列。

**苑**“固定资产报废损失”项目,反映企业本期固定资产盘亏(减:盘盈)后的净损失。该项目可以根据“营业外支出”、“营业外收入”科目所属有关明细科目中固定资产盘亏损失减去固定资产盘盈收益后的差额填列。

**愿**“财务费用”项目,反映企业本期发生的应属于投资活动或筹资活动的财务费用。该项目可以根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列;如为收益,以“原”号填列。

**怨**“投资损失(减:收益)”项目,反映企业本期投资所发生的损失减去收益后的净损失。该项目可以根据利润表“投资收益”项目的数字填列;如为投资收益,以“原”号填列。

“递延税款贷项(减:借项)”项目,反映企业本期递延税款的净增加和减少。该项目可以根据资产负债表“递延税款借项”、“递延税款贷项”项目的期初、期末余额的差额填列。“递延税款借项”的期末数小于期初数的差额,以及“递延税款贷项”的期末数大于期初数的差额,以正数填列;“递延税款借项”的期末数大于期初数的差额,以及“递延税款贷项”的期末数小于期初数的差额,以“原”号填列。

“存货的减少(减:增加)”项目,反映企业本期存货的减少(减:增加)。该项目可以根据资产负债表“存货”项目的期初、期末余额的差额填列;期末数大于期初数的差额,以“原”号填列。

“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目,反映企业本期经营性应收项目(包括应收账款、应收票据和其他应收款中与经营活动有关的部分及应收的增值税销项税额等)的减少(减:增加)。

“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目,反映企业本期经营性应付项目(包括应付账款、应付票据、应付福利费、应交税金、其他应付款中与经营活动有关的部分以及应付的增值税进项税额等)的增加(减:减少)。

补充资料中的“现金及现金等价物净增加额”与现金流量表中的“五、现金及现金等价物净增加额”的金额相等。

## (二)“不涉及现金收支的投资和筹资活动”部分的内容及填列方法

“不涉及现金收支的投资和筹资活动”反映企业一定期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。不涉及现金收支的投资和筹资活动各项的填列方法如下:

“债务转为资本”项目,反映企业本期转为资本的债务金额。

“一年内到期的可转换公司债券”项目,反映企业一年内到期的可转换公司债券的本息。

“融资租入固定资产”项目,反映企业本期融资租入固定资产计入“长期应付款”科目的金额。

## 附:会计报表编制举例

### 一、资料

某股份有限公司为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,所得税税率为25%,其2015年12月31日有关科目的余额如表1所示。

表1

科目余额表

单位:元

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
------	------	------	------

现金	圆园园	短期借款	猿园园
银行存款	员圆园园	应付票据	圆园园
其他货币资金	员源园	应付账款	怨猿园
短期投资	员缘园	其他应付款	缘园
应收票据	圆源园	应付工资	员园
应收账款	猿园园	应付福利费	员园
坏账准备	源园	应交税金	猿园
预付账款	员园	其他应交款	远园
其他应收款	缘园	预提费用	员园
物资采购	圆缘园	长期借款	员园
原材料	缘园	其中：一年内到期的长期负债	员园
包装物	猿园	股本	缘园
低值易耗品	缘园	盈余公积	员园
库存商品	员源园	利润分配(未分配利润)	缘园
材料成本差异	猿园		
待摊费用	员园		
长期股权投资	圆缘园		
固定资产	员缘园		
累计折旧	源园		
在建工程	员缘园		
无形资产	远园		
长期待摊费用	圆园		
合摇摇计	愿源园	合摇摇计	愿源园

摇摇圆爰该公司 圆园园原年发生的经济业务如下：

(员) 收到银行通知,用银行存款支付到期的商业承兑汇票 员园园元。

(圆) 购入原材料一批,用银行存款支付货款 员园园元,以及购入材料支付的增值税额 圆缘园元,款项已付,材料未到。

(猿) 收到原材料一批,实际成本 员园园元,计划成本 怨猿园元,材料已验收入库,货款已于上月支付。

(源) 用银行汇票支付采购材料价款,公司收到开户银行转来银行汇票多余款收账通知,通知上填写的多余款为 圆源元,购入材料及运费 怨怨园元,支付的增值税额 员元,原材料已验收入库,该批原材料计划价格 员园园元。

(缘) 销售产品一批,销售价款 猿园园园元(不含应收取的增值税),该批产品实际成本 猿园园园元,产品已发出,价款未收到。

(远) 公司将短期投资(全部为股票投资) 猿园园园元兑现,收到本金 猿园园园元,投资收益 猿园元,均存入银行。

(苑) 购入不需安装的设备 员台,价款 缘园园元,支付的增值税额 员缘园元,支付包装费、运费 员园元。价款及包装费、运费均以银行存款支付。设备已交付使用。

(愿) 购入工程物资一批,价款 猿园园元(含已缴纳的增值税),已用银行存款支付。

(怨) 工程应付工资 园园园元,应付职工福利费 园园元,其他应交款 员园园元。

(员园) 工程完工,计算应负担的长期借款利息 员园元,该项借款本息未付。

(员员) 一项工程完工,交付生产使用,已办理竣工手续,固定资产价值 员园园元。

(员圆) 基本生产车间报废 员台机床,原价 园园园元,已提折旧 员园元,清理费用 缘元,残值收入 愿元,均通过银行存款收支。该项固定资产已清理完毕。

(员猿) 从银行借入 猿年期借款 源园园元,借款已入银行账户,该项借款用于购建固定资产。

(员源) 销售产品一批,销售价款 苑园园元,应收的增值税额 员苑园元,销售产品的实际成本 源园园元,货款由银行收妥。

(员缘) 公司将要到期的一张面值为 园园园元的无息银行承兑汇票(不含增值税)连同解讫通知和进账单交银行办理转账。收到银行盖章退回的进账单一联,款项银行已收妥。

(员远) 收到现金股利 猿园元(该项投资采用成本法核算,对方税率和本企业一致,均为 猿豫),已存入银行。

(员苑) 公司出售 员台不需设备,收到价款 猿园园元,该设备原价 源园园元,已提折旧 员园元,该项设备已由购入单位运走。

(员愿) 归还短期借款本金 园园元,利息 员缘元,已预提。

(员怨) 提取现金 缘园元,准备发放工资。

(圆园) 支付工资 缘园元,其中包括交付给在建工程人员的工资 园园元。

(圆员) 分配应支付的职工工资 猿园元(不包括在建工程应负担的工资),其中生产人员工资 园元,车间管理人员工资 员元,行政管理部门人员工资 员元。

(圆圆) 提取职工福利费 源元(不包括在建工程应负担的福利费 园元),其中生产工人福利费 猿元,车间管理人员福利费 员元,行政管理部门人员福利费 园元。

(圆猿) 提取应计入本期损益的借款利息共 员元,其中,短期借款利息 员元,长期借款利息 员元。

(圆源) 基本生产领用原材料,计划成本 苑园元,领用低值易耗品,计划成本 缘元

元,采用一次摊销法摊销。

(圆) 结转领用原材料应分摊的材料成本差异,材料成本差异率为缘。

(圆) 摊销无形资产 远元,印花税 元,基本生产车间固定资产修理费(已列入待摊费用) 元。

(圆) 计提固定资产折旧 元,其中应计入制造费用 元,管理费用 元。

(圆) 收到应收账款 元(不含增值税)存入银行,按应收账款余额的 计提坏账准备。

(圆) 用银行存款支付产品展览费 元。

(猿) 计算并结转本期完工产品成本 元,没有期初在产品,本期生产的产品全部完工入库。

(猿) 广告费 元,已用银行存款支付。

(猿) 公司采用商业承兑汇票结算方式销售产品一批,价款 元,增值税额 元,收到 元的商业承兑汇票一张,产品实际成本为 元。

(猿) 公司将上述承兑汇票到银行办理贴现,贴现息 元。

(猿) 提取现金 元,准备支付退休费。

(猿) 支付退休金 元,未统筹。

(猿) 公司本期产品销售应交纳的教育费附加为 元。

(猿) 用银行存款交纳增值税 元,教育费附加 元。

(猿) 结转本期产品销售成本 元。

(猿) 计算并结转应交所得税(税率为 猿) 元。

(源) 将各收支科目结转本年净利润 元。

(源) 提取法定盈余公积 元,法定公益金 元,分配普通股现金股利 元。

(源) 将利润分配各明细科目的余额转入“未分配利润”明细科目,结转本年利润。

(源) 偿还长期借款 元。

(源) 用银行存款交纳所得税 元。

## 二、资产负债表的编制

根据该公司所发生的业务编制会计分录如下:

(员) 借:应付票据 元  
贷:银行存款 元

(圆) 借:物资采购 元  
应交税金——应交增值税(进项税额) 元

贷：银行存款	贷：银行存款
(猿) 借：原材料	贷：银行存款
材料成本差异	贷：银行存款
贷：物资采购	贷：银行存款
(源) 借：物资采购	贷：银行存款
银行存款	贷：银行存款
应交税金——应交增值税(进项税额)	贷：银行存款
摇贷：其他货币资金	贷：银行存款
借：原材料	贷：银行存款
摇贷：物资采购	贷：银行存款
材料成本差异	贷：银行存款
(缘) 借：应收账款	贷：银行存款
贷：主营业务收入	贷：银行存款
应交税金——应交增值税(销项税额)	贷：银行存款
(远) 借：银行存款	贷：银行存款
贷：短期投资	贷：银行存款
投资收益	贷：银行存款
(苑) 借：固定资产	贷：银行存款
贷：银行存款	贷：银行存款
(愿) 借：工程物资	贷：银行存款
贷：银行存款	贷：银行存款
(怨) 借：在建工程	贷：银行存款
贷：应付工资	贷：银行存款
应付福利费	贷：银行存款
其他应交款	贷：银行存款
(员园) 借：在建工程	贷：银行存款
贷：长期借款——应付利息	贷：银行存款
(员员) 借：固定资产	贷：银行存款
贷：在建工程	贷：银行存款
(员圆) 借：固定资产清理	贷：银行存款
累计折旧	贷：银行存款
摇贷：固定资产	贷：银行存款
借：固定资产清理	贷：银行存款
摇贷：银行存款	贷：银行存款
借：银行存款	贷：银行存款

摇贷：固定资产清理	康园
借：营业外支出——处理固定资产净损失	员园园园
摇贷：固定资产清理	员园园园
(员园) 借：银行存款	源园园园
贷：长期借款	源园园园
(员园) 借：银行存款	愿园园园
贷：主营业务收入	苑园园园
应交税金——应交增值税(销项税额)	员园园园
(员园) 借：银行存款	园园园园
贷：应收票据	园园园园
(员园) 借：银行存款	猿园园园
贷：投资收益	猿园园园
(员园) 借：固定资产清理	园园园园
累计折旧	员园园园
摇贷：固定资产	源园园园
借：银行存款	猿园园园
摇贷：固定资产清理	猿园园园
借：固定资产清理	缘园园园
摇贷：营业外收入——处置固定资产净收益	缘园园园
(员园) 借：短期借款	园园园园
预提费用	员园园园
贷：银行存款	园园园园
(员园) 借：现金	缘园园园
贷：银行存款	缘园园园
(园园) 借：应付工资	缘园园园
贷：现金	缘园园园
(园园) 借：生产成本	园园园园
制造费用	员园园园
管理费用	员园园园
贷：应付工资	猿园园园
(园园) 借：生产成本	猿园园园
制造费用	员园园园

管理费用	元
贷：应付福利费	元
(圆) 借：财务费用	元
贷：预提费用	元
长期借款——应付利息	元
(圆) 借：生产成本	元
摇贷：原材料	元
借：制造费用	元
摇贷：低值易耗品	元
(圆) 当期领用材料(含低值易耗品)应负担的材料成本差异如下：	
摇摇原材料应负担的材料成本差异 越元伊缘 越元(元)	
摇摇低值易耗品应负担的材料成本差异 越元伊缘 越元(元)	
借：生产成本	元
制造费用	元
摇贷：材料成本差异	元
(圆) 借：管理费用——无形资产摊销	元
摇贷：无形资产	元
借：管理费用——印花税	元
制造费用——固定资产修理费	元
摇贷：待摊费用	元
(圆) 借：制造费用——折旧费	元
管理费用——折旧费	元
摇贷：累计折旧	元
(圆) 借：银行存款	元
摇贷：应收账款	元
借：管理费用——坏账损失	元
摇贷：坏账准备	元
(圆) 借：营业费用——展览费	元
摇贷：银行存款	元
(猿) 借：生产成本	元
摇贷：制造费用	元
借：库存商品	元

摇贷：生产成本	员圆园缘园
(猿) 借：营业费用——广告费	员园园园
摇贷：银行存款	员园园园
(猿) 借：应收票据	圆园缘园
摇贷：主营业务收入	圆园园园
应交税金——应交增值税(销项税额)	缘园
(猿) 借：财务费用	圆园园
银行存款	圆园缘园
摇贷：应收票据	圆园缘园
(猿) 借：现金	缘园园
摇贷：银行存款	缘园园
(猿) 借：管理费用——劳动保险费	缘园园
摇贷：现金	缘园园
(猿) 借：主营业务税金及附加	圆园园
摇贷：其他应交款——应交教育费附加	圆园园
(猿) 借：应交税金——应交增值税(已交税金)	员园园园
其他应交款——应交教育费附加	圆园园
摇贷：银行存款	员园园园
(猿) 借：主营业务成本	苑园园园
摇贷：库存商品	苑园园园
(猿) 借：主营业务收入	员圆缘园园
营业外收入	缘园园
投资收益	猿缘园
摇贷：本年利润	员猿猿缘园
借：本年利润	怨园园园园
摇贷：主营业务成本	苑园园园园
主营业务税金及附加	圆园园园
营业费用	圆园园园
管理费用	员猿园园
财务费用	缘园缘园
营业外支出	员园园园
(源) 本年应交所得税 越(猿园园园园京园园)伊猿豫 越员园园园(元)	

借：所得税	5000000		
摇贷：应交税金——应交所得税		5000000	
借：本年利润	5000000		
摇贷：所得税		5000000	
(源) 本年应提法定盈余公积 4000000元			
借：利润分配——提取法定盈余公积	4000000		
摇贷：盈余公积——法定盈余公积		4000000	
摇摇摇摇本年应提法定公益金 4000000元			
借：利润分配——提取法定公益金	4000000		
摇贷：盈余公积——法定公益金		4000000	
本年分配普通股现金股利 4000000元。			
借：利润分配——应付普通股股利	4000000		
摇贷：应付股利		4000000	
(源) 借：利润分配——未分配利润	4000000		
摇贷：利润分配——提取法定盈余公积		4000000	
——提取法定公益金		4000000	
——应付普通股股利		4000000	
借：本年利润	4000000		
摇贷：利润分配——未分配利润		4000000	
(源) 借：长期借款	5000000		
摇贷：银行存款		5000000	
(源) 借：应交税金——应交所得税	4000000		
摇贷：银行存款		4000000	

根据所作会计分录汇总,可得该公司有关 账形账户中 2005 年 12 月 31 日的科目余额类如表 1-10 所示。

表 1-10

科目余额表

单位：元

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
现金	4000000	短期借款	5000000
银行存款	5000000	应付票据	5000000
其他货币资金	4000000	应付账款	4000000

短期投资		其他应付款	缘元
应收票据	源元	应付工资	元元
应收账款	远元	应付福利费	愿元
坏账准备	原元	应交税金	元缘源
预付账款	元元	其他应交款	元元
其他应收款	缘元	应付股利	猿元缘缘
物资采购	圆缘元	预提费用	
原材料	源元	长期借款	元元元
包装物	猿元	其中：一年内到期的长期负债	
低值易耗品		股本	缘元元
库存商品	圆元元	盈余公积	元缘缘缘
材料成本差异	源元	利润分配(未分配利润)	圆元元
待摊费用			
长期股权投资	圆元元		
固定资产	圆元元		
累计折旧	原元元		
工程物资	元元		
在建工程	缘元		
无形资产	缘元元		
长期待摊费用	圆元元		
合摇计	愿元缘	合摇计	愿元缘

摇财根据该公司年初和年末有关科目余额 编制比较资产负债表如表 员所示。

表 员

资 产 负 债 表

编制单位：伊伊公司

圆年 月 猿日

单位：元

资摇摇产	行次	年初数	期末数	负债及所有者权益 (或股东权益)	行次	年初数	年末数
流动资产：				流动负债：			

货币资金	员	员	源	源	源	源	源	源
短期投资	圆	员	缘		源	源	源	源
应收票据	缘	源	源	源	源	源	源	源
应收股利	远				源			
应收利息	苑				源	源	源	源
应收账款	员	源	缘	源	源	源	源	源
其他应收款	员	缘	缘	源	源		源	源
预付账款	员	源	源	源	缘	源	源	源
应收补贴款	员				缘	远	源	源
存货	员	源	源	源	缘	缘	缘	缘
待摊费用	苑	源			缘	员		
一年内到期的长期股权投资	员				缘			
其他流动资产	圆				缘	员	源	源
流动资产合计	圆	源	缘	源	缘			
长期投资：					缘	圆	源	员
长期股权投资	圆	缘	缘	缘				
长期债权投资	圆				缘	远	员	源
长期投资合计	圆	缘	缘	缘	缘			
固定资产：					远			
固定资产原价	圆	员	源	源				
减：累计折旧	圆	源	员	源	远	员		
固定资产净值	圆	员	源	源	远	远	员	源
短期借款	源	源	源	源	源	源	源	源
应付票据	源	源			源	源	源	源
应付账款	源	源	源	源	源	源	源	源
预收账款	源				源			
应付工资	源				源	源	源	源
应付福利费	源	源	源	源	源	源	源	源
应付股利	源				源		源	源
应交税金	缘	源	源	源	缘	源	源	源
其他应交款	缘				缘	远	源	源
其他应付款	缘	源	源	源	缘	缘	缘	缘
预提费用	缘	员			缘	员		
预计负债	缘				缘			
一年内到期的长期负债	缘	员	源	源	缘	员	源	源
其他流动负债	缘				缘			
流动负债合计	缘	圆	缘	源	缘	圆	缘	源
长期负债：								
长期借款	缘	远	源	源	缘	远	员	源
应付债券	缘				缘			
长期应付款	远				远			
专项应付款	远				远			
其他长期负债	远				远			
长期负债合计	远	远	源	源	远	远	员	源

(续表)

资产	行次	年初数	期末数	负债及所有者权益 (或股东权益)	行次	年初数	年末数
固定资产减值准备				递延税项：			
固定资产净额		员	圆	递延税款贷项	远		
工程物资	猿		员	负债合计	远	猿	圆

摇在建工程	猿	缘	缘	所有者权益(股东权益):		
摇固定资产清理	猿			摇实收资本(或股本)	远	缘
摇固定资产合计	猿	圆	圆	摇减:已归还投资		
无形资产及其他资产:				摇实收资本(或股本)		
摇无形资产	猿	远	缘	净额		
摇长期待摊费用	猿	圆	圆	摇资本公积	远	
摇其他长期资产	猿			摇盈余公积	远	猿
摇无形资产及其他资产				摇其中:法定公益金	远	猿
合计	猿	圆	圆	摇未分配利润	远	圆
递延税项:				摇所有者权益(股东权益)合计	苑	缘
摇递延税款借项	源				缘	缘
资产总计	源	愿	愿	负债及所有者权益(或股东权益)总计	苑	愿

三、利润表及利润分配表的编制

根据前述计算结果,可得该公司 圆年年度有关损益类科目的余额如表 员所示。

表 员

科目余额表

单位:元

科目名称	借方发生额	贷方发生额	科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		员	财务费用	源	
主营业务成本	苑		投资收益		猿
主营业务税金及附加	圆		营业外收入		缘
营业费用	圆		营业外支出	员	
管理费用	员		所得税	员	

根据上述计算结果,编制利润表如表 员所示。

表 员

利润表

编制单位:伊伊公司

圆年年度

单位:元

项	行次	本月数	本年累计数
一、主营业务收入	员		员

摇摇减：主营业务成本	源		缘园园园
摇摇摇摇主营业务税金及附加	缘		园园园园
二、主营业务利润(亏损以“原”号填列)	远		源园园园
摇摇加：其他业务利润(亏损以“原”号填列)	苑		
摇摇减：营业费用	怨		园园园园
摇摇摇摇管理费用	园	(略)	员园园园
摇摇摇摇财务费用	员		源园园园
三、营业利润(亏损以“原”号填列)	圆		园园园园
摇摇加：投资收益(损失以“原”号填列)	猿		猿园园园
摇摇摇摇补贴收入	源		
摇摇摇摇营业外收入	缘		缘园园园
摇摇减：营业外支出	远		员园园园
四、利润总额(亏损总额以“原”号填列)	苑		猿园园园
摇摇减：所得税	愿		员园园园
五、净利润(净亏损以“原”号填列)	怨		园园园园

摇摇猿援根据所得资料,编制利润分配表如表员源园所示。

表员源园

利润分配表

编制单位：伊伊公司

园园园园年度

单位：元

项摇摇摇摇摇摇目	行次	本年实际	上年实际
一、净利润	员	园园园园	
摇摇加：年初未分配利润	圆	缘园园园	
摇摇摇摇其他转入	源		(略)
二、可供分配的利润	愿	园园园园	

(续表)

项摇摇摇摇摇摇目	行次	本年实际	上年实际
摇摇减：提取法定盈余公积	怨	园园园园	
摇摇摇摇提取法定公益金	园	员园园园	

提取职工奖励及福利基金	贷		
提取储备基金	贷		
提取企业发展基金	贷		
利润归还投资	贷		(略)
三、可供投资者分配的利润	贷	1000000	
减：应付优先股股利	借		
提取任意盈余公积	借		
应付普通股股利	借	1000000	
转作股本的普通股股利	借		
四、未分配利润	贷	1000000	

#### 四、现金流量表的编制

根据上述所提供的资料,按照工作底稿法可以编制现金流量表:

第一步 将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步 对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时,要以利润表项目为基础,从“主营业务收入”开始,结合资产负债表项目逐一进行分析。本期编制调整分录如下:

(员) 分析调整主营业务收入:

借:经营活动现金流量——销售商品收到的现金	1000000
应收账款	1000000
贷:主营业务收入	1000000
应收票据	1000000
应交税金	100000

(圆) 分析调整主营业务成本:

借:主营业务成本	700000
应付票据	1000000
贷:经营活动现金流量——购买商品支付的现金	1000000
存货	100000

(猿) 计算营业费用付现:

借:营业费用	1000000
贷:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	1000000

(源) 分析调整本年主营业务税金及附加:

借：主营业务税金及附加	贷：经营活动现金流量——支付的各项税费	借：圆	贷：圆
<b>(缘) 分析调整管理费用：</b>			
借：管理费用	贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	借：圆	贷：圆
<b>(远) 分析调整财务费用：</b>			
借：财务费用	贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	借：圆	贷：圆
预提费用		借：圆	
长期借款		借：圆	
<b>(苑) 分析调整投资收益：</b>			
借：投资活动现金流量——取得投资收益所收到的现金	贷：投资收益	借：圆	贷：圆
——收回投资所收到的现金	短期投资	借：圆	贷：圆
<b>(愿) 分析调整所得税：</b>			
借：所得税	贷：应交税金	借：圆	贷：圆
<b>(怨) 分析调整营业外收入：</b>			
借：投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	贷：营业外收入	借：圆	贷：圆
累计折旧	贷：固定资产	借：圆	贷：圆
<b>(员园) 分析调整营业外支出：</b>			
借：营业外支出	贷：投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	借：圆	贷：圆
累计折旧	贷：固定资产	借：圆	贷：圆
<b>(员员) 分析调整坏账准备：</b>			
借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	贷：坏账准备	借：圆	贷：圆
<b>(员圆) 分析调整待摊费用：</b>			

摇借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	源
摇摇摇摇摇摇——购买商品支付的现金	源
贷：待摊费用	源
(员) 分析调整固定资产：	
摇借：固定资产	源
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	源
在建工程	源
(员) 分析调整累计折旧：	
摇借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	源
——购买商品支付的现金	源
贷：累计折旧	源
(员) 分析调整在建工程和工程物资：	
摇借：在建工程	源
工程物资	源
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	源
长期借款	源
应付福利费	源
其他应交款	源
(员) 分析调整无形资产：	
摇借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	源
贷：无形资产	源
(员) 分析调整短期借款：	
摇借：短期借款	源
贷：筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金	源
(员) 分析调整应付工资：	
摇借：应付工资	源
贷：经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金	源
摇借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	源
——支付的其他与经营活动有关的现金	源
贷：应付工资	源
(员) 分析调整应付福利费：	
摇借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	源

	——支付的其他与经营活动有关的现金	圆	圆
贷：应付福利费		圆	圆
(圆) 分析调整应交税金：			
摇借：应交税金		圆	圆
贷：经营活动现金流量——支付各项税费		圆	圆
	——支付各项税费	圆	圆
	——购买商品支付的现金	圆	圆
(圆) 分析调整预提费用：			
摇借：预提费用		圆	圆
贷：筹资活动现金流量——分配股利、利润或偿付利息所支付的现金		圆	圆
(圆) 分析调整长期借款：			
摇借：长期借款		圆	圆
贷：筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金		圆	圆
摇借：筹资活动现金流量——借款所收到的现金		圆	圆
贷：长期借款		圆	圆
(圆) 结转净利润：			
摇借：净利润		圆	圆
贷：未分配利润		圆	圆
(圆) 提取盈余公积及分配股利：			
摇借：未分配利润		圆	圆
贷：盈余公积		圆	圆
应付股利		圆	圆
(圆) 最后调整现金净变化额：			
摇借：现金净减少额		圆	圆
贷：现金		圆	圆

第三步 将调整分录过入工作底稿的相应部分如表 圆 所示。

表 圆

现金流量表工作底稿

单位：元

项 目	期初数	调 整 分 录		期末数
		借 方	贷 方	

一、资产负债表项目				
摇借方项目：				
摇摇货币资金	员缘元		(圆)缘缘元	愿元
摇摇短期投资	员缘元		(苑)员缘元	
摇摇应收票据	圆缘元		(员)圆缘元	源元
摇摇应收账款	圆缘元	(员)猿元	(员)怨元	缘元
摇摇预付账款	员元			员元
摇摇其他应收款	缘元			缘元
摇摇存货	圆缘元		(圆)缘元	圆缘元
摇摇待摊费用	员元		(员)员元	
摇摇长期股权投资	圆元			圆元
摇摇固定资产原价	员缘元	(员)员缘元	(怨)源元	圆缘元
			(员)圆元	
摇摇工程物资		(员)员元		员元
摇摇在建工程	员缘元	(员)源元	(员)员元	缘元
摇摇无形资产	源元		(员)源元	缘元
摇摇长期待摊费用	圆元			圆元
摇摇借方项目合计	愿元			愿元
摇摇贷方项目：				
摇摇累计折旧	源元	(怨)员元	(员)员元	员元
		(员)员元		
摇摇短期借款	猿元	(员)猿元		缘元
摇摇应付票据	圆元	(圆)员元		员元
摇摇应付账款	怨元			怨元

(续表)

项摇摇摇摇目	期初数	调 整 分 录		期末数
		借 摇 方	贷 摇 摇 方	
摇摇其他应付款	缘元			缘元

应付工资	元	(元)	(元)	元
应付福利费	元		(元)	元
应付股利			(元)	元
应交税金	元	(元)	(元)	元
其他应交款	元		(元)	元
预提费用	元	(元)	(元)	元
长期借款	元	(元)	(元)	元
实收资本	元			元
盈余公积	元		(元)	元
未分配利润	元	(元)		元
贷方项目合计	元		(元)	元
二、利润表项目	一			本期数
主营业务收入				元
主营业务成本		(元)	(元)	元
主营业务税金及附加		(元)		元
其他营业利润				
营业费用		(元)		元
管理费用		(元)		元
财务费用		(元)		元
投资收益				元

(续表)

项目	期初数	调整分录		本期数
		借方	贷方	

摇摇营业外收入		(元)猿缘园	(元)猿缘园	猿缘园
摇摇营业外支出		(元)猿猿园	(元)猿猿园	猿猿园
摇摇所得税		(元)猿猿猿		猿猿猿
摇摇净利润		(元)猿猿猿		猿猿猿
三、现金流量表项目期末数				期末数
(一) 经营活动产生的现金流量：				
摇摇销售商品、提供劳务收到的现金		(元)猿猿园 (元)猿猿园	(元)猿猿园	猿猿园
摇摇现金收入小计				猿猿园
摇摇购买商品、接受劳务支付的现金		(元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园	(元)猿猿园	猿猿园
摇摇支付给职工以及为职工支付的现金			(元)猿猿园	猿猿园
摇摇支付的各种税费			(元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园	猿猿园
摇摇支付的其他与经营活动有关的现金		(元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园 (元)猿猿园	(元)猿猿园 (元)猿猿园	猿猿园
摇摇现金支出小计		(元)猿猿园		猿猿园
摇摇经营活动产生现金流量净额				猿猿园

(续表)

项摇摇摇摇目	期初数	调 整 分 录		期末数
		借 摇 方	贷 摇 摇 方	
(二) 投资活动产生的现金流量：				
摇摇收回投资所收到的现金分得投资收益所收到的现金		( 苑) 员缘园		员缘园
		( 苑) 猿园园		猿园园
摇摇处置固定资产收回的现金净额		( 怨) 猿园园		猿园园
		( 员) 猿园		
摇摇现金收入小计				猿园缘园
摇摇购建固定资产所支付的现金			( 员) 员园园	源园园
摇摇投资活动产生的现金流量净额			( 员) 猿园园	员源园
(三) 筹资活动产生的现金流量：				
摇摇借款所收到的现金		( 圆) 源园园		源园园
摇摇现金收入小计				源园园
摇摇偿还债务所支付现金			( 员) 圆园园	员圆园
			( 圆) 员园园	
摇摇分配股利、利润和偿还利息所支付的现金			( 圆) 员缘园	员缘园
摇摇现金支出小计				员圆缘园
摇摇筹资活动产生现金流量净额				圆源园
(四) 现金及现金等价物净减少额		( 圆) 缘园		缘园
调整分录借贷合计	— 摇	怨 猿园园	怨 猿园园	—

摇摇第四步 核对调整分录,借方、贷方合计数均已经相等,资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后,也已等于期末数。

摇摇第五步 根据工作底稿中的现金流量项目部分编制正式的现金流量表如表 员源园 所示。

表 员源园

现金流量表

编制单位：伊伊公司

XXXX年度

单位：元

项摇摇摇摇摇目	行摇次	金摇摇摇额
一、经营活动产生的现金流量：		
摇摇销售商品、提供劳务收到的现金	员	员猿缘缘园
摇摇收到的税费返还	猿	
摇摇收到的其他与经营活动有关的现金	愿	
摇摇现金流入小计	怨	员猿缘缘园
摇摇购买商品、接受劳务支付的现金	园	猿园园园园
摇摇支付给职工以及为职工支付的现金	园	猿园园园园
摇摇支付的各项税费	猿	员园园园园
摇摇支付的其他与经营活动有关的现金	愿	苑园园园园
摇摇现金流出小计	园	怨园园园园
摇摇经营活动产生的现金流量净额	园	猿园园园园
二、投资活动产生的现金流量：		
摇摇收回投资所收到的现金	园	员园园园园
摇摇取得投资收益所收到的现金	猿	猿园园园园
摇摇处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额	缘	猿园园园园
摇摇收到的其他与投资活动有关的现金	愿	
摇摇现金流入小计	园	猿园园园园
摇摇购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	猿	猿园园园园
摇摇投资所支付的现金	猿	
摇摇支付的其他与投资活动有关的现金	猿	
摇摇现金流出小计	猿	猿园园园园
摇摇投资活动产生的现金流量净额	猿	园园园园园
三、筹资活动产生的现金流量：		
摇摇吸收投资所收到的现金	猿	
摇摇借款所收到的现金	源	猿园园园园

(续表)

项摇摇摇摇摇目	行摇次	金摇摇摇额
摇摇收到的其他与筹资活动有关的现金	源	
摇摇现金流入小计	源	源
摇摇偿还债务所支付的现金	源	源
摇摇分配股利、利润和偿付利息所支付的现金	源	源
摇摇支付的其他与筹资活动有关的现金	源	
摇摇现金流出小计	源	源
摇摇筹资活动产生的现金流量净额	源	源
四、汇率变动对现金的影响	源	
五、现金及现金等价物净增加额	源	源
补摇摇充摇摇资摇摇料		
员将净利润调节为经营活动现金流量：		
摇 净利润	源	源
摇 加：计提的资产减值准备	源	源
固定资产折旧	源	源
无形资产摊销	源	源
长期待摊费用摊销	源	
待摊费用减少(减 增加)	源	源
预提费用增加(减 减少)	源	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减 收益)	源	源
固定资产报废损失	源	源
财务费用	源	源
投资损失(减 收益)	源	源
递延税款贷项(减 借项)	源	
存货的减少(减 增加)	源	源
经营性应收项目的减少(减 增加)	源	源
经营性应付项目的增加(减 减少)	源	源
其他	源	

(续表)

补摇摇充摇摇资摇摇料	行摇摇次	金摇摇额
摇摇经营活动产生的现金流量净额	猿	猿
圆不涉及现金收支的投资和筹资：		
摇摇 债务转为资本	苑	
摇摇 一年内到期的可转换公司债券	苑	
摇摇 融资租入固定资产	苑	
猿现金及现金等价物净增加情况：		
摇摇 现金的期末余额	怨	愿
摇摇 减：现金的期初余额	愿	愿
摇摇 加：现金等价物的期末余额	愿	
摇摇 减：现金等价物的期初余额	愿	
摇摇 现金及现金等价物净增加额	愿	原

## 复习思考题

- 员什么是资产负债表？其结构和主要内容如何？
- 圆什么是利润表？其结构和主要内容如何？
- 猿什么是现金流量表？其结构和主要内容如何？
- 源三张主要会计报表之间有何联系？
- 缘如何正确编制利润分配表？
- 远企业还应编制哪些附表？它们各自反映哪些内容？
- 苑何谓财务报表附注？它的作用是什么？
- 愿财务报表附注包括哪些内容？
- 怨资产负债表日后事项的实质是什么？

## 练习摇摇题

某工业企业为一般纳税人企业，其销售收入均为不含增值税价格，该企业 圆伊伊年的有关资料如下：

(员) 采用托收承付结算方式销售产品，售价 愿元，实际成本 源元，已办妥托收手续。

(圆) 采用商业汇票结算方式销售产品, 售价 员园园园元, 实际成本 远园园元, 收到承兑的商业汇票。

(猿) 采用分期收款方式销售产品, 售价 缘园园元, 实际成本 园园园元, 本年应收货款 员园园元尚未收到。

(源) 采用支票结算方式销售一批材料, 售价 猿园园元, 实际成本 员园园元。

(缘) 发生广告费、展览费、销售费用 园园园元。

(远) 转让无形资产收入 园园园元, 无转让成本。

(苑) 提取坏账准备 缘园元, 交纳房产税 缘园元, 印花税 缘园元。

(愿) 发生其他管理费用 源园元。

(怨) 发生短期借款利息 愿园元。

(员园) 取得企业债券利息收入 猿园元。

(员员) 固定资产盘亏, 报经批准后转销, 盘亏价值 园员元。

(员圆) 产品销售应交的城市维护建设税及教育费附加 员缘元; 其他业务应交的城市维护建设税和教育费附加为 员元。

(员猿) 企业按净利润的 员缘和 怨缘分别提取法定盈余公积和法定公益金。应付投资者利润 源园元。

(员源) 企业所得税税率为 猿缘, 营业税税率为 缘, 增值税税率为 员缘。

要求: 根据上述业务, 编制利润表(本月数栏不填)和利润分配表(上年实际数栏不填)。

## 主要参考文献

- 员 援 财政部颁发的企业基本会计准则和至 2006 年 6 月 30 日的具体会计准则  
员 援 至 2006 年 6 月 30 日财政部颁发的关于执行《企业会计制度》的补充规定  
猿 援 中华人民共和国财政部援企业会计制度 2006 援北京 :经济科学出版社 2006  
源 援 《企业会计制度》研究组援《企业会计制度》及讲解援大连 :东北财经大学出版  
社 2006
- 缘 援 全国会计专业技术资格考试领导小组办公室援中级会计实务(一)援北京 :中国财政  
经济出版社 2006
- 远 援 财政部注册会计师考试委员会办公室援会计援北京 :中国财政经济出版社 2006
- 苑 援 赵惠芳援企业会计学援北京 :高等教育出版社 2006
- 愿 援 谭燕 ,谭劲松援中级财务会计援广州 :广东人民出版社 2005
- 怨 援 戴德明 ,林钢援财务会计学援北京 :中国人民大学出版社 2005
- 员 援 陈信元援财务会计援北京 :高等教育出版社 2006
- 员 援 钱嘉福援财务会计学援北京 :中国财政经济出版社 2005
- 员 援 傅磊 ,刘志翔援会计学援北京 :首都经济贸易大学出版社 2006
- 员 援 汤云为 ,钱逢胜援会计理论援上海 :上海财经大学出版社 2005
- 员 援 刘仲文援会计理论与会计准则问题研究援北京 :首都经济贸易大学出版社 2006
- 员 援 全国会计专业技术资格考试领导小组办公室援中级会计实务(二)援北京 :中国财  
政经济出版社 2006
- 员 援 葛家澍援中级财务会计学援北京 :中国人民大学出版社 2005
- 员 援 刘峰援会计学基础援北京 :高等教育出版社 2006
- 员 援 郭道扬援会计史教程援大连 :东北财经大学出版社 2006
- 员 援 邹玉桃 ,王建成援中级财务会计学援长沙 :中南大学出版社 2006