2022年度全国会计专业技术资格考试辅导教材

初级会计资格

初级会计实务

财政部会计资格评价中心　编著

中国财经出版传媒集团
经济科学出版社

图书在版编目（CIP）数据

初级会计实务/财政部会计资格评价中心编著. —
北京：经济科学出版社，2021.10
2022年度全国会计专业技术资格考试辅导教材
ISBN 978-7-5218-2855-9

Ⅰ.①初… Ⅱ.①财… Ⅲ.①会计实务-资格考试-
自学参考资料 Ⅳ.①F233

中国版本图书馆CIP数据核字（2021）第185841号

责任编辑：庞丽佳
责任校对：靳玉环
责任印制：李 鹏 邱 天

防伪鉴别方法

封一左下方粘贴有防伪标识。在荧光紫外线照射下可见防伪标识中部呈现红色“会计”二字。刮开涂层获取防伪码，该防伪码可通过扫描二维码或者登录网站（http://www.cfeacc.cn）进行考试用书真伪验证。正版图书可享受免费增值服务。

2022年度全国会计专业技术资格考试辅导教材
初级会计资格
初级会计实务
财政部会计资格评价中心 编著
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京市海淀区阜成路甲28号 邮编：100142
总编部电话：010-88191217 发行部电话：010-88191522
天猫网店：经济科学出版社旗舰店
网址：http://jjkxcbs.tmall.com
河北眺山实业有限责任公司零五印刷分公司印装
787×1092 16开 21印张 480000字
2021年12月第1版 2021年12月第1次印刷
印数：000001—400000册
ISBN 978-7-5218-2855-9 定价：53.00元
（图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010-88191510）
（打击盗版举报热线：010-88191661，QQ：2242791300）

前 言

为帮助考生全面理解和掌握全国会计专业技术资格考试领导小组办公室印发的2022年度初级会计专业技术资格考试大纲，更好地复习备考，财政部会计资格评价中心组织专家按照考试大纲的要求和最新颁布的法律法规，编写了《初级会计实务》《经济法基础》辅导教材，并对《全国会计专业技术资格考试参考法规汇编》作了相应调整。编写和调整所参照的法律法规截止到2021年8月底。

本考试用书作为指导考生复习备考之用，不作为全国会计专业技术资格考试指定用书。考生在学习过程中如遇到疑难问题，可登录全国会计资格评价网咨询答疑栏目提出问题，并注意查阅有关问题解答。

书中如有疏漏和不当之处，敬请指正，并及时反馈我们。

财政部会计资格评价中心

二〇二一年十二月

目 录

第一章 概述 …… 1

第一节 会计概念、职能和目标 …… 2

第二节 会计基本假设和会计基础 …… 5

第三节 会计信息质量要求 …… 7

第四节 会计职业道德 …… 11

第五节 内部控制基础 …… 16

第二章 会计基础 …… 21

第一节 会计要素及其确认与计量 …… 22

第二节 会计科目和借贷记账法 …… 29

第三节 会计凭证和会计账簿 …… 39

第四节 财产清查 …… 58

第五节 会计账务处理程序 …… 63

第六节 成本与管理会计基础 …… 67

第七节 政府会计基础 …… 74

第三章 流动资产 …… 80

第一节 货币资金 …… 81

第二节 交易性金融资产 …… 88

第三节 应收及预付款项 …… 97

第四节 存货 …… 108

第四章 非流动资产 …… 143

第一节 长期投资 …… 144

第二节 投资性房地产 …… 152
第三节 固定资产 …… 158
第四节 生产性生物资产 …… 181
第五节 无形资产和长期待摊费用 …… 184

第五章 负债 …… 192
第一节 短期借款 …… 193
第二节 应付及预收账款 …… 194
第三节 应付职工薪酬 …… 202
第四节 应交税费 …… 211
第五节 非流动负债 …… 229

第六章 所有者权益 …… 232
第一节 实收资本或股本 …… 233
第二节 资本公积 …… 239
第三节 留存收益 …… 242

第七章 收入、费用和利润 …… 246
第一节 收入 …… 247
第二节 费用 …… 265
第三节 利润 …… 271

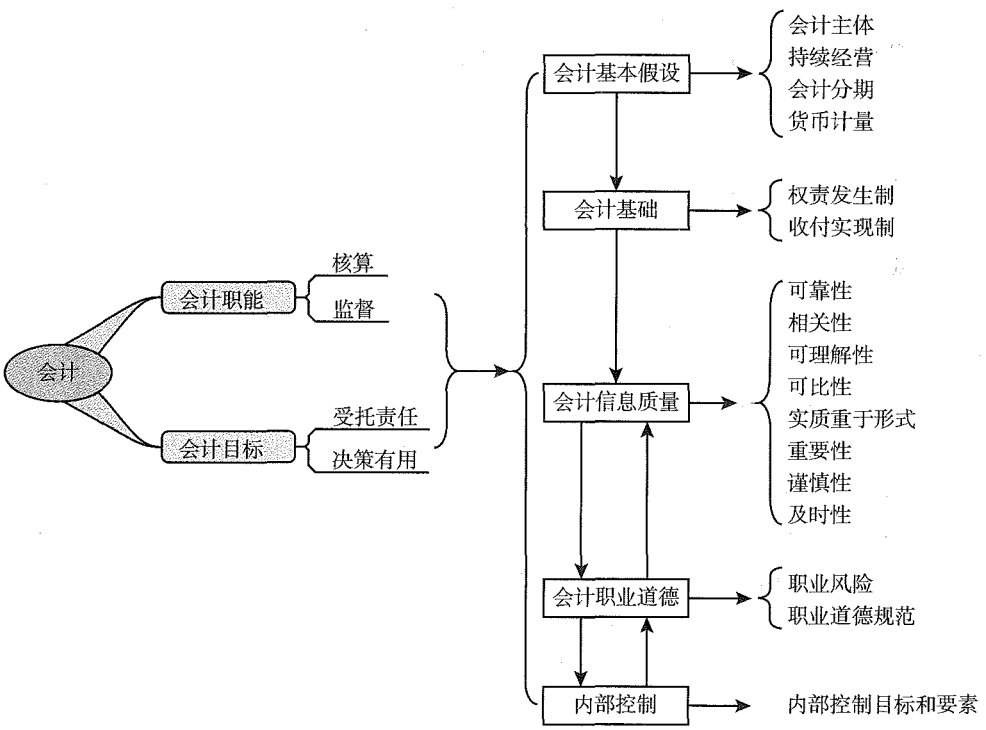
第八章 财务报告 …… 280
第一节 概述 …… 281
第二节 资产负债表 …… 285
第三节 利润表 …… 298
第四节 现金流量表 …… 304
第五节 所有者权益变动表 …… 322
第六节 财务报表附注及财务报告信息披露要求 …… 327

第一章 概 述

本章要求

掌握：会计基本假设和会计基础、会计信息质量要求、会计职业道德规范及其内容；**熟悉：**会计基本职能、会计目标、内部控制的要素；**了解：**会计概念、会计扩展职能、会计职业风险、内部控制的目标。

本章主要内容



经济越发展，会计越重要。在现代市场经济和现代企业制度环境下，会计在保护财产和产权安全、落实经管责任、有效配置经济资源、合理分配经济利益等方面发挥越来越重要的作用。本章主要介绍会计的概念、会计职能和会计目标、会计的基本假设和基础、会计信息质量要求以及从会计职业道德和内部控制两方面简述保障会计工作质量的制度安排和措施。

第一节 会计概念、职能和目标

一、会计概念

（一）会计的定义

会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。人类的生存与发展始终面临经济资源有限与需求不断增长的矛盾，提高经济资源使用效率，讲求经济效益，必然要求对经济活动过程及其结果进行如实计量和记录。随着社会生产力的发展、人类文明的不断进步以及经济社会组织的不断变革与发展，社会的生产、分配、交换和消费的协调与和谐发展问题日益复杂和突出，会计的内容和方法等也随之得到不断发展，会计由生产的附带部分逐渐从生产活动中独立出来成为一项专门的经济管理活动。特别是为适应市场经济发展和现代企业制度建立的需要，基于经济资源配置和生产组织的委托代理关系中权属性质界定，如实反映受托责任履行情况的诚实性和可靠性，成为会计的基本职责。保护财产安全、落实经管责任、有效配置经济资源、合理分配经济利益，进而促进社会进步与和谐发展成为现代会计的基本属性。经济越发展，会计越重要。因此，现代会计是以货币为主要计量单位，采用专门方法和程序，对企业和行政、事业单位的经济活动过程及其结果进行准确完整、连续系统的核算和监督，以如实反映受托责任履行情况和提供有用经济信息为主要目的的经济管理活动。本章未特别说明时，均以企业会计为对象进行介绍。

（二）会计的基本特征

会计的基本特征表现为以货币为主要计量单位和准确完整性、连续系统性两个方面。

1. 以货币为主要计量单位。

对经济社会生产、分配、交换和消费过程及其结果进行计量的尺度通常有实物计量尺度、劳动计量尺度、时间计量尺度和货币计量尺度等多种。其中，货币计量尺度由货币为一般等价物的性质所决定，具有全面性、综合性等特征，是衡量一般商品价值的共同尺度。因此，以货币为主要计量单位、其他计量尺度作为辅助性补充成为会计的基本特征之一。

2. 准确完整性、连续系统性。

会计产生于人们对经济活动过程中生产耗费、生产成果的观察、计量以及记录和比较的需要，会计记录的真实完整、会计计量的准确完整是经济社会对会计的基本要求，是会计的本质特征。从宏观经济角度而言，生产、分配、交换和消费是一个连续系统的

过程，从微观企业单位而言，经济活动或业务活动也是一个连续系统的过程，这决定了会计核算和监督的过程也必然是一个连续系统的过程。同时，会计履行核算和监督职能是一项十分复杂缜密的有机整体性工作，其所采用的各种专门方法和程序之间也形成了一个科学系统，会计凭证、会计账簿和会计报表是一个有机整体。因此，连续系统性是会计的另一项基本特征。

二、会计职能

会计职能，是指会计在经济活动及其管理过程中所具有的功能。会计作为经济活动“过程的控制和观念总结”，具有会计核算和会计监督两项基本职能，还具有预测经济前景、参与经济决策、评价经营业绩等拓展职能。

（一）会计核算

会计的核算职能，是指会计以货币为主要计量单位，对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告。会计核算贯穿于经济活动的全过程，是会计最基本的职能。会计确认是指依据一定的标准，核实、辨认经济交易或事项的实质并确定应予以记录的会计对象的要素项目，并进一步确定已记录和加工的会计资料是否应列入财务报告和如何列入财务报告的过程。会计确认包括初始确认和再确认两个环节。会计计量是指主要以货币为计量单位对各项经济交易或事项及其结果进行计量的过程。会计计量包括计量属性的选择和计量单位的确定。会计记录是指对经过会计确认、会计计量的经济交易或事项，采用一定方法填制会计凭证、登记会计账簿的过程。会计报告是以会计账簿记录为依据，采用表格和文字等形式，把会计凭证和会计账簿记录的会计资料进一步进行系统性加工汇总整理形成财务状况、经营成果和现金流量等的结构性表述的过程。

会计核算的内容主要包括：（1）款项和有价证券的收付；（2）财物的收发、增减和使用；（3）债权、债务的发生和结算；（4）资本、基金的增减；（5）收入、支出、费用、成本的计算；（6）财务成果的计算和处理；（7）需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

（二）会计监督

会计的监督职能，是指会计机构、会计人员对其特定主体经济活动和相关会计核算的真实性、完整性、合法性和合理性进行审查，使之达到预期经济活动和会计核算目标的功能。真实性审查，是指检查各项会计核算是否根据实际发生的经济业务进行，是否如实反映经济交易或事项的真实状况。完整性审查，是指检查会计核算的范围和内容是否全面，是否有遗漏等不完整的情况。合法性审查，是指检查各项经济交易或事项及其会计核算是否符合国家有关法律法规，遵守财经纪律，执行国家各项方针政策，以杜绝违法乱纪行为。合理性审查，是指检查各项财务收支是否符合客观经济规律及经营管理方面的要求，保证各项财务收支符合特定的财务收支计划，实现预算目标，保持会计核算的准确性和科学性。

会计监督的依据主要有：（1）财经法律、法规、规章；（2）会计法律、法规和国家统

一会计制度；（3）各省、自治区、直辖市财政厅（局）和国务院业务主管部门根据《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）和国家统一会计制度制定的具体实施办法或者补充规定；（4）各单位根据《会计法》和国家统一会计制度制定的单位内部会计管理制度；（5）各单位内部的预算、财务计划、经济计划、业务计划等。

会计监督的主要内容有：（1）对原始凭证进行审核和监督；（2）对伪造、变造、故意毁灭会计账簿或者账外设账行为，应当制止和纠正；（3）对实物、款项进行监督，督促建立并严格执行财产清查制度；（4）对指使、强令编造、篡改财务报告行为，应当制止和纠正；（5）对财务收支进行监督；（6）对违反单位内部会计管理制度的经济活动，应当制止和纠正；（7）对单位制定的预算、财务计划、经济计划、业务计划的执行情况进行监督等。

（三）会计核算与会计监督的关系及其职能的扩展

1. 会计核算与会计监督的关系。

会计核算与会计监督是相辅相成、辩证统一的。会计核算是会计监督的基础，没有核算提供的各种系统性会计资料，监督就失去了依据；会计监督又是会计核算质量的保障，只有核算没有监督，就难以保证核算提供信息的质量。

2. 会计职能的扩展。

会计职能的拓展，是指会计基本职能的延伸与扩展。

（1）预测经济前景，是指根据财务报告等提供的信息，定量或者定性地判断和推测经济活动的发展变化规律，以指导和调节经济活动，提高经济效益。

（2）参与经济决策，是指根据财务报告等提供的信息，运用定量分析和定性分析方法，对备选方案进行经济可行性分析，为企业经营管理等提供与决策相关的信息。

（3）评价经营业绩，是指利用财务报告等提供的会计资料，采用适当的方法，对企业一定经营期间的资产运营、经济效益等经营成果，对照相应的评价标准，进行定量及定性对比分析，作出真实、客观、公正的综合评判。

三、会计目标

（一）会计目标的概念

会计目标，是要求会计工作完成的任务或达到的标准。会计的基本目标是向财务报告使用者提供企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计资料和信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策，达到不断提高企业事业单位乃至经济社会整体的经济效益和效率的目的和要求。从更高层面看，会计的目标还包括规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序，为市场在资源配置中起决定性作用和更好发挥政府作用提供基础性保障作用，实现经济高质量发展。会计目标的实现状况及其结果主要表现为会计的经济后果，即反映受托责任的履行情况和有助于作出经济决策以及维护经济秩序、提高经济效益等所产生的影响及其经济结果。

（二）会计资料及会计信息的使用者

会计资料，是指会计凭证和会计账簿记录以及进一步进行系统性加工汇总整理形成

财务状况、经营成果和现金流量等结构性表述的会计核算专业资料，是企业尚未对外报告或披露的会计处理结果的资料，其存在或储存形式可以是纸质资料也可以是电子文档资料。会计资料通常主要为企业内部保管与使用。会计信息，是指由会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他相关资料等构成的综合反映企业财务状况、经营成果、现金流量和所有者权益变动等内容的财务、会计信息的总称。会计信息除包括会计信息或财务信息外，还包括必要的非财务信息。会计资料是会计信息的基础。

会计资料及会计信息的使用者既包括企事业单位的内部使用者又包括外部使用者，主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点，企业编制财务报告、提供会计信息必须与投资者的决策密切相关。因此，财务报告提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权，以及经济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用和利润的金额及其变动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等。从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等；有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策；有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。除投资者以外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及其有关部门、社会公众等。由于投资者是企业资本的主要提供者，如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求，通常情况下也可以满足其他使用者的大部分信息需求。

第二节 会计基本假设和会计基础

一、会计基本假设

（一）会计基本假设概念

会计基本假设是对会计核算时间和空间范围以及所采用的主要计量单位等所作的合理假定，是企业会计确认、计量、记录和报告的前提。会计假设对于履行会计职能、实现会计目标要求等具有重要的作用和意义。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（二）会计基本假设主要内容

1. 会计主体。

.会计主体，是指会计工作服务的特定对象，是企业会计确认、计量、记录和报告的空间范围。会计核算应当集中反映某一特定企业的经济活动，并将其与其他经济实体区别开来。在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量、记录和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动和其他相关活动。如果企业所有者的经济交易或事项是属于企业所有者主体所发生的，则不应纳入企业会计核算的范围。如果企业所有者向企业投入资本或企业向投资者分配利润，则属于企业会计主体的核算范围。

2. 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。在持续经营假设下，会计确认、计量、记录和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提，企业的资产将按照既定用途使用、债务将按照既定的债务合约条件进行清偿，企业会计在此基础上进行会计估计并选择相应的会计原则和会计方法。

3. 会计分期。

会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的，是据以分期结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。会计期间通常分为会计年度和中期。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间，如月度、季度、半年度等。

4. 货币计量。

货币计量，是指会计主体在会计确认、计量、记录和报告时主要以货币作为计量单位，来反映会计主体的生产经营活动过程及其结果。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。选择货币作为共同尺度进行计量，具有全面、综合反映企业的生产经营情况及其结果的作用。其他计量单位，如重量、长度、容积、台、件等，只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，难以对不同性质、不同种类、不同质量的交易或事项按照统一的计量单位进行会计确认、计量、记录和报告，难以汇总和比较。采用货币计量单位进行会计核算和会计监督不排斥采用其他计量单位，其他计量单位可以对货币计量单位进行必要的补充和说明。例如，原材料的实物量度（吨、千克等）可以补充说明原材料的储存、耗费等经管责任的落实状况。

二、会计基础

会计基础，是指会计确认、计量、记录和报告的基础，具体包括权责发生制和收付实现制。

（一）权责发生制

权责发生制，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。

在实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关款项收付时间有时并不完全一致。例如，本期款项已经收到，但销售并未实现而不能确认为本期的收入；或者款项已经支付，但与本期的生产经营活动无关而不能确认为本期的费用。为了真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量、记录和报告。

根据权责发生制，凡是当期已经实现的收入和已经发生或者应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；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。

（二）收付实现制

收付实现制，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。

在我国，政府会计由预算会计和财务会计构成。其中，预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定；财务会计采用权责发生制。

（三）权责发生制和收付实现制下会计处理结果的差异

权责发生制和收付实现制是相对应的两种会计核算基础。相较于收付实现制，权责发生制下会计处理较为复杂，其会计处理结果存在一定的差异。在交易或者事项的发生时间与相关款项收付时间不一致时产生两种会计基础下确认的利润差额。例如，在商品销售收入已经实现而销售款项尚未收到时，按照权责发生制确认的当期收入和利润高于按照收付实现制确认的当期收入和利润，在资产负债表日应对应收款项的账面价值进行评估，即基于应收款项的信用减值迹象进行职业判断并获得已发生信用减值损失的评估结果，从而影响当期损益，因此，权责发生制为企业管理层进行会计政策选择和盈余管理留有一定的判断空间。

第三节 会计信息质量要求

一、会计信息

（一）会计信息作用

会计信息是企业和外部利益相关者进行交流的较为直接、重要的信息来源和载体。会计信息的主要作用有：降低企业和外部利益相关者之间的信息不对称；有效约束公司管理层的行为，提高公司治理的效率；帮助投资者甄别其投资的优劣进而作出投资决策；有利于债权人作出授信决策；提高经济和资本市场的运作效率等。

（二）会计信息质量

会计信息质量，是指会计信息符合会计法律、会计准则等规定要求的程度，是满足企业利益相关者需要的能力和程度。

二、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告所提供会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

（一）可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量、记录和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在。保证会计信息真实可靠，要求企业不能将不存在的交易或者事项在确认、计量、记录和报告及会计信息披露文件中予以

记载；保证会计信息内容完整要求，企业在会计确认、计量、记录和报告及信息披露文件中不能存在遗漏行为，即不存在未将应当记载的交易或者事项完全或者部分予以记载的行为。如果企业以虚假的交易或者事项进行确认、计量、记录和报告或存在遗漏，属于违法行为，不仅会严重损害会计信息质量，而且会误导投资者，干扰资本市场，导致会计秩序、财经秩序混乱。保持会计信息可靠性还要求企业会计信息应当是中立的、无偏的，会计职业判断和会计政策选择应保持中立的、无偏的立场，不得为了达到某种事先设定的结果或效果，通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断。例如，在资产负债表日对应收款项的账面价值进行评估时，不是基于应收款项的信用减值迹象的客观事实进行职业判断并获得评估结果，而是迫于股东或管理层压力提高当期利润或降低当期利润的主观意图，确认、计量、记录和报告信用减值损失而达到操纵当期利润的目的。

（二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用是会计信息质量的重要标志和基本特征之一。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于财务报告使用者依据会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。在证券市场上，股东主要依据企业披露的会计信息对企业的偿债能力、营运能力、盈利能力和现金流量等作出基本评价和预测，以此为基础对企业价值作出基本评估，进而形成其投资决策方案。例如，在财务会计报告中区分收入和利得、费用和损失，有助于财务会计报告使用者评价企业实际的盈利能力，同时还有助于预测企业未来的盈利能力；区分流动资产和非流动资产，有助于财务会计报告使用者评价和预测企业资产流动性和支付能力；在区分流动资产和非流动资产的同时区分流动负债和非流动负债，有助于财务会计报告使用者评价和预测企业的短期偿债能力和长期偿债能力；实施资产减值准备会计政策，有助于提高企业投资者作出决策过程中的谨慎性；适度引入公允价值信息，有助于提高会计信息的预测价值，提升会计信息的有用性。

（三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，要让使用者有效使用会计信息，应当让其了解会计信息的内涵，弄懂会计信息的内容，这就要求财务报告提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。会计信息应当使用明确、贴切的语言和简明扼要、通俗易懂的文字，数据记录和文字说明应能一目了然地反映出交易或事项的来龙去脉，对于性质和功能不同的项目应当分项列示，对于性质和功能相同的项目应当合并列示，对于即使分项列示或合并列示的项目应加以附注说明。对于交易或事项本身较为复杂或者会计处理较为复杂的信息，对使用者的经济决策相关的，企业应当在财务会计报告中予以充分披露。不得含有含糊其辞、夸大或者缩小等性质的

词句，不得有误导性陈述。例如，对于财务会计报表中计提减值准备的资产项目，在财务会计报表的正表中采用净额列示的，应在附注中说明相应已计提减值准备的金额；财务会计报表中汇总合计列报的项目，如资产负债表中货币资金、存货等项目，应在附注中逐项列示说明明细核算信息。

（四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。主要包括两层含义：

1. 同一企业不同时期可比。

同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。但是，如果按照规定或者在会计政策变更后能够提供更可靠、更相关的会计信息，企业可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。会计政策是指企业在会计确认、计量、记录和报告中所采用的原则、基础和处理方法。

保持同一企业不同时期会计信息的可比性，有助于比较考核企业管理层受托责任的履行情况；有助于会计信息使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势，比较企业不同时期的会计信息，全面、客观地评价过去、预测未来，作出决策。

2. 不同企业相同会计期间可比。

不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或事项，应当采用同一会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量、记录和报告要求提供有关会计信息。

保持不同企业相同时期会计信息的可比性，有助于会计信息使用者了解不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其差异，比较分析不同企业相同时期的会计信息产生差异的原因，全面、客观地评价不同企业的优劣，作出相应决策。

（五）实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量、记录和报告，不仅仅以交易或事项的法律形式为依据。

在实际工作中，交易或事项的法律形式并不总能完全反映其经济实质内容。多数情况下，企业发生交易或事项的经济实质与法律形式是一致的。但在有些情况下，会出现不一致。例如，企业租入的资产（短期租赁和低值资产租赁除外），虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权，但是由于租赁合同规定的租赁期相当长，往往接近于该资产的使用寿命，租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权，在租赁期内承租企业拥有资产使用权并从中受益等。从其经济实质来看，企业能够控制租入资产所创造的未来经济利益，在会计确认、计量、记录和报告中就应当将租入的资产视为企业的资产，在资产负债表中填列使用权资产。

（六）重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或事项。

在实务中，如果某项会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和

实际情况，从项目的功能、性质和金额大小多方面加以判断。例如，企业发生的某些支出金额较小，从支出的受益期来看，可能需要在若干会计期间进行分摊，但根据重要性要求，可以一次性计入当期损益，如低值易耗品可以采用一次摊销法或分次摊销法摊销，尚未摊销的部分作为周转材料合并列入资产负债表存货项目，而不作为单独项目列报；又如企业发生的研发支出中属于研究阶段的支出，尽管多数情况下其金额较大，但是，从其功能看尚未形成预期会给企业带来经济利益的资源，在发生期作为期间费用计入当期损益核算并列报。

（七）谨慎性

谨慎性要求企业对交易或事项进行会计确认、计量、记录和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，如应收款项的可收回性、固定资产的预期使用寿命、无形资产的预期使用寿命等。会计信息质量的谨慎性要求，需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时，应当保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。如果企业高估资产或收益、低估费用会导致高估利润，可能导致会计信息使用者高估企业盈利能力而盲目乐观，作出不切合实际的决策，存在误导性列报和陈述的风险；如果低估负债，可能诱导会计信息使用者高估企业的偿债能力，作出不准确或不恰当的决策。例如，要求企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备、要求企业对售出商品很可能发生的保修义务确认预计负债、对很可能承担的环保责任确认预计负债等，就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

（八）及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或事项，应当及时进行确认、计量、记录和报告，不得提前或延后。

在会计确认、计量、记录和报告过程中贯彻及时性要求，一是要求及时收集会计信息，即在交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时对交易或事项进行确认和计量，并编制财务报告；三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和决策。

例如，某企业将自行研制的软硬件为一体的商品进行销售，销售合约约定商品销售后还将提供免费维护和免费升级服务。如果企业不考虑商品销售后提供免费维护和升级服务将全部销售一次性确认为当期销售收入，就属于提前确认、计量、记录和报告销售收入；反之，如果企业在提供后续服务合约到期日再确认全部销售收入，则属于延后确认、计量、记录、报告销售收入。正确的会计处理应当按合理的比例在销售当期和后期维护及升级合约持续期间分配确认各期销售收入。

【例1-1】下列各项企业的会计处理中，符合谨慎性质量要求的有（　　）。

A. 在存货的可变现净值低于成本时，计提存货跌价准备

B. 在应收款项实际发生坏账损失时，确认坏账损失

C. 对售出商品很可能发生的保修义务确认预计负债

D. 企业将属于研究阶段的研发支出确认为研发费用

解析 答案为选项A、C、D。选项A、C、D符合企业会计准则的相关规定，会计处理的结果使得资产不多计、费用不少计，符合谨慎性质量要求。选项B不符合谨慎性质量要求。

第四节 会计职业道德

一、会计职业及其风险

（一）会计职业

1. 会计职业概念。

会计职业，是指利用会计专门的知识和技能，为经济社会提供会计服务，获取合理报酬的职业。

2. 会计职业的特征。

（1）会计职业的社会属性。会计职业是社会的一种分工，履行会计职能，为社会提供会计服务，维护生产关系和经济社会秩序，正确处理企业利益相关者和社会公众的经济权益及其关系。

（2）会计职业的规范性。会计职业具有系统性的专业规范操作要求，具有严格职业道德的规范性要求。

（3）会计职业的经济性。会计职业是会计人员赖以谋生的劳动过程，具有获取合理报酬的特性。

（4）会计职业的技术性。会计职业采用各种专门方法和程序履行其职能。

（5）会计职业的时代性。会计职业应适应经济社会生产经营方式、发挥市场在经济资源配置中决定作用和更好发挥政府作用以及文化、社会组织等多种因素的变化要求，切实贯彻创新、协调、绿色、开放、共享的高质量发展理念，与时俱进，适应具有我国社会主义特色新时代要求。

（二）会计职业风险

会计职业风险，是指会计职业行为产生差错或不良后果应由会计行为人承担责任的可能性。企业会计的职业风险主要产生于以货币作为主要计量单位和公司治理等多方面。以货币作为计量单位受到多种计量属性以及币值变动的影响，不同交易或者事项的确认、计量、记录和报告采用不同的计量属性形成不同的会计核算结果，产生不同的经济后果，导致会计面临不同会计技术处理、职业判断和选择不当甚至会计差错的职业风险。企业会计作为公司治理结构的重要组成部分，受公司治理的权责结构和代理冲突的极大影响，导致企业会计面临客观、公正、公允、公平、及时以及维护企业利益相关者和社会公众

利益的道德冲突的职业风险，如不当盈余管理甚至会计造假或财务舞弊等。除此之外，会计法律、规章制度和会计准则等规范性文件的变化，以及相应会计处理技术方法改进等导致企业会计确认、计量、记录和报告过程中可能发生的合法性、准确性的偏差甚至错误的风险等。

二、会计职业道德概述

（一）会计职业道德的概念

会计职业道德，是指会计人员在会计工作中应当遵循的、体现会计职业特征的、调整会计职业关系的职业行为准则和规范。会计职业道德由特定的社会生产关系和经济社会发展水平所决定，属于社会意识形态范畴。会计职业道德由会计职业理想、会计职业责任、会计职业技能、会计工作态度、会计工作作风和会计职业纪律等构成。

如前所述，在现代市场经济和现代企业制度环境条件下，基于经济资源配置和生产组织的委托代理关系中的权属性质界定，如实反映受托责任履行情况的诚实性和可靠性是会计的基本职责，因此，会计职业道德的核心是诚信。诚信是指诚实、守信、真实的总称，也就是实事求是、真实客观、不弄虚作假，它要求会计人员客观公正、遵守统一会计制度，言行一致，表里如一，不做假账，忠诚为人，以诚待人。准确核算、如实反映、讲求诚信是决定会计工作成败和质量好坏的根本标准，会计人员应当以诚信为本，保持客观公正。区块链、云计算、大数据、人工智能等现代信息技术在会计工作中广泛运用，对会计诚信提出了更高的要求。

（二）会计职业道德与会计法律制度的联系与区别

1. 会计职业道德与会计法律制度的联系。

会计职业道德与会计法律制度在内容上相互渗透、相互吸收；在作用上相互补充、相互协调。会计职业道德是会计法律制度的重要补充，会计法律制度是会计职业道德的最低要求，是会计职业道德的基本制度保障。

2. 会计职业道德与会计法律制度的区别。

（1）性质不同。会计法律制度通过国家权力强制执行，具有很强的他律性；会计职业道德通过行业行政管理部门规范和会计从业人员自觉执行，具有内在的控制力，可以约束会计人员的内在心理活动，具有职业的更高目标，要求会计人员“应该做什么或者不应该做什么”，具有很强的自律性。

（2）作用范围不同。会计法律侧重于调整会计人员的外在行为和结果的合法化，具有较强的客观性；会计职业道德不仅调整会计人员的外在行为，还调整会计人员内在的精神世界，作用范围更加广泛。

（3）表现形式不同。会计法律制度是通过一定的程序由国家立法部门或行政管理部门制定、颁布的，其表现形式是具体的、明确的、正式形成文字的成文规定。会计职业道德出自会计人员的职业生活和职业实践，其表现形式既有成文的规范，也有不成文的规范。

（4）实施保障机制不同。会计法律制度依靠国家强制力保证其贯彻执行。会计职业道德主要依靠行业行政管理部门监管执行和职业道德教育、社会舆论、传统习惯和道德评价来实现。

（5）评价标准不同。会计法律制度依法律规定为评价标准，会计职业道德以行业行政管理规范和道德评价为标准。

三、会计职业道德的内容

会计职业道德的主要内容可概括为爱岗敬业、诚实守信、廉洁自律、客观公正、坚持准则、提高技能、参与管理、强化服务等八个方面。

1. 爱岗敬业。会计人员在会计工作中应当遵守职业道德，树立良好的职业品质、严谨的工作作风，严守工作纪律，努力提高工作效率和工作质量。要求会计人员正确认知会计职业，树立职业荣誉感；热爱会计工作，敬重会计职业；安心会计工作和工作岗位，任劳任怨；严肃认真，一丝不苟；忠于职守，尽心尽力，尽职尽责。爱岗与敬业相辅相成、相互支持。

2. 诚实守信。会计人员应当保守本单位的商业秘密。除法律规定和单位领导人同意外，不能私自向外界提供或者泄露单位的会计信息。要求会计人员做老实人，说老实话，办老实事，执业谨慎，不弄虚作假；不为利益所诱惑，保密守信，信誉至上。

3. 廉洁自律。要求会计人员树立正确的人生观和价值观；公私分明，清正廉洁，不贪不占，保持清白；遵纪守法，一身正气；坚持职业标准，严格自我约束，自觉抵制不良欲望的侵袭和干扰。

4. 客观公正。会计人员办理会计事务应当实事求是、客观公正。要求会计人员端正态度，以客观事实为依据，依法依规办事；实事求是，不偏不倚；公正处理企业利益相关者和社会公众的利益关系，保持应有的独立性。

5. 坚持准则。会计人员应当按照会计法律、法规和国家统一会计制度规定的程序和要求进行会计工作，保证所提供的会计信息合法、真实、准确、及时、完整。要求会计人员熟悉国家法律、法规和国家统一会计制度，始终坚持按法律、法规和国家统一的会计制度的要求进行会计核算，实施会计监督；坚持会计准则发生道德冲突时，应以客观公正原则和法律、法规及国家统一的会计制度的要求精神，作出合理公正的职业判断，以维护国家利益、社会公众利益和正常的经济秩序。

6. 提高技能。会计人员应当热爱本职工作，努力钻研业务，使自己的知识和技能适应所从事工作的要求。要求会计人员具有不断提高会计专业技能的意识和愿望，不断增强提高专业技能的自觉性和紧迫感；具有勤学苦练的精神和科学的学习方法，刻苦钻研，不断进取，提高业务技能水平。

7. 参与管理。会计人员应当广泛宣传财经法律、法规、规章和国家统一会计制度。充分发挥会计在企业经营管理中的职能作用，努力钻研相关业务，全面熟悉本单位经营活动和业务流程，建立健全企业内部控制、促进完善企业规章制度和业务流程，保障企

业生产经营活动合法合规；主动提出合理化建议，充分发挥决策支持的功能作用，积极参与管理，促进企业可持续高质量健康发展。

8. 强化服务。会计人员应当熟悉本单位的生产经营和业务管理情况，运用掌握的会计信息和会计方法，为改善单位内部管理、提高经济效益服务。要求会计人员树立服务意识，提高服务质量，努力维护和提升会计职业的良好社会形象。会计的根本宗旨是解决现代市场经济和公司治理中信息不对称及其带来的权益保护等问题。保护企业投资者等利益相关者及社会公众权益是会计的基本任务。这就要求会计人员必须树立为企业、为人民服务的根本思想，将强化服务贯彻落实到会计工作的全过程，维护会计人员和会计职业的良好社会形象。

【例1-2】下列各项企业会计人员行为中，属于遵守客观公正会计职业道德的有（　　）。

A. 在企业发生严重亏损时，坚持按照会计准则要求计提资产减值准备

B. 面对众多利益相关者始终保持不偏不倚的客观态度

C. 在处理利益相关者关系时保持应有的独立性

D. 坚持以合法有效的原始凭证为依据进行会计处理

解析 答案为选项A、B、C、D。客观公正要求会计人员端正态度，以客观事实为依据，依法依规办事；实事求是，不偏不倚；公正处理企业利益相关者和社会公众的利益关系，保持应有的独立性。

四、会计职业道德管理

（一）增强会计人员诚信意识

1. 强化会计职业道德意识。引导会计人员自觉遵纪守法、勤勉尽责、参与管理、强化服务，不断提高专业胜任能力；督促会计人员坚持客观公正、诚实守信、廉洁自律、不做假账，不断提高职业操守。

2. 加强会计诚信教育。采取多种形式，广泛开展会计诚信教育。将会计职业道德作为会计人员继续教育的必修内容，大力弘扬会计诚信理念，不断提升会计人员诚信素养。要充分发挥新闻媒体对会计诚信建设的宣传教育、舆论监督等作用，大力发掘、宣传会计诚信模范等会计诚信典型，深入剖析违反会计诚信的典型案例。引导财会类专业教育开设会计职业道德课程，努力提高会计后备人员的诚信意识。鼓励用人单位建立会计人员信用管理制度，将会计人员遵守会计职业道德情况作为考核评价、岗位聘用的重要依据，强化会计人员诚信责任。

（二）建设会计人员信用档案

1. 建立严重失信会计人员“黑名单”制度。将有提供虚假财务会计报告，做假账，隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告，贪污，挪用公款，职务侵占等与会计职务有关违法行为的会计人员，作为严重失信会计人员列入“黑名单”，纳入全国信用

信息共享平台，依法通过“信用中国”网站等途径，向社会公开披露相关信息。

2. 建立会计人员信用信息管理制度。制定会计人员信用信息管理办法，规范会计人员信用评价、信用信息采集、信用信息综合利用、激励惩戒措施等，建立会计人员信息纠错、信用修复、分级管理等制度，建立健全会计人员信用信息体系。

3. 完善会计人员信用信息管理系统。以会计专业技术资格管理为抓手，有序采集会计人员信息，记录会计人员从业情况和信用情况，建立和完善会计人员信用档案，构建全国统一的会计人员信用信息平台。

（三）会计职业道德管理的组织实施

1. 组织领导。根据国家关于加强社会诚信建设的有关文件精神，通过信用信息公开和共享，建立跨部门、跨地区、跨领域的联合激励与惩戒机制，形成政府部门协同联动、行业组织自律管理、信用服务机构积极参与、社会舆论广泛监督的共同治理格局，建立联席制度，共同推动会计人员诚信建设工作有效开展。

2. 广泛宣传。财政部门及其他有关部门、会计行业组织充分利用报纸、广播、电视、网络等渠道，加大对会计人员诚信建设工作的宣传力度，教育引导会计人员和会计后备人员不断提升会计诚信意识。积极引导社会各方依法依规利用会计人员信用信息，褒扬会计诚信，惩戒会计失信，扩大会计人员信用信息的影响力和警示力，使全社会形成崇尚会计诚信、践行会计诚信的社会风尚。

3. 褒奖守信会计人员。将会计人员信用信息作为先进会计工作者评选、会计职称考试或评审、高端会计人才选拔等资格资质审查的重要依据。鼓励用人单位依法使用会计人员信用信息，优先聘用、培养、晋升具有良好信用记录的会计人员。

（四）建立健全会计职业联合惩戒机制

建立健全失信会计人员联合惩戒机制，明确联合惩戒对象、信息共享与联合惩戒的实施方式和惩戒措施。联合惩戒对象，主要指在会计工作中违反《会计法》《公司法》《证券法》以及其他法律、法规、规章和规范性文件，违背诚实信用原则，经财政部门及相关部门依法认定的存在严重违法失信行为的会计人员（以下简称“会计领域违法失信当事人”）。信息共享与联合惩戒的实施方式，是指认定联合惩戒对象名单的相关部门和单位通过全国信用信息共享平台将会计领域违法失信当事人的相关信息推送给财政部，并及时更新。

联合惩戒措施主要有：

（1）罚款、限制从事会计工作、追究刑事责任等惩戒措施。对于严重失信会计人员，依法取消其已经取得的会计专业技术资格。会计人员有违反《会计法》《公司法》《证券法》等违法会计行为，依法给予罚款、限制从事会计工作等惩戒措施；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任，不得再从事会计工作。

（2）记入会计从业人员信用档案。对会计领域违法失信当事人，将其违法失信记录记入会计人员信用档案。

（3）将会计领域违法失信当事人信息通过财政部网站、“信用中国”网站予以发布，同时协调相关互联网新闻信息服务单位向社会公布。

（4）实行行业惩戒。支持行业协会商会按照行业标准、行规、行约等，视情节轻重对失信会员实行警告、行业内通报批评、公开谴责、不予接纳、劝退等惩戒措施。

（5）限制取得相关从业任职资格，限制获得认证证书。对会计领域违法失信当事人，限制其取得相关从业任职资格，限制获得认证证书。

会计人员职称评价标准要突出评价会计人员职业道德。坚持把职业道德放在评价首位，引导会计人员遵纪守法、勤勉尽责、参与管理、强化服务，不断提高专业胜任能力；要求会计人员坚持客观公正、诚实守信、廉洁自律、不做假账，不断提高职业操守。完善守信联合激励和失信联合惩戒机制，违反《会计法》有关规定，以及剽窃他人研究成果，存在学术不端行为的，在会计人员职称评价过程中实行“一票否决制”。对通过弄虚作假取得的职称一律撤销。

（6）依法限制参与评先、评优或取得荣誉称号。对会计领域违法失信当事人，限制其参与评先、评优或取得各类荣誉称号；已获得相关荣誉称号的予以撤销。在会计专业技术资格考试或会计职称评审、高端会计人才选拔等资格资质审查过程中，对严重失信会计人员实行“一票否决制”。

（7）依法限制担任金融机构董事、监事、高级管理人员。对会计领域违法失信当事人，依法限制其担任银行业金融机构、保险公司、保险资产管理公司、融资性担保公司等的董事、监事、高级管理人员，以及保险专业代理机构、保险经纪人的高级管理人员及相关分支机构主要负责人，保险公估机构董事长、执行董事和高级管理人员；将其违法失信记录作为担任证券公司、基金管理公司、期货公司的董事、监事和高级管理人员及分支机构负责人任职审批或备案的参考。已担任相关职务的，依法提出其不再担任相关职务的意见。

（8）依法限制其担任国有企业法定代表人、董事、监事。对会计领域违法失信当事人，依法限制其担任国有企业法定代表人、董事、监事；已担任相关职务的，依法提出其不再担任相关职务的意见。

（9）限制登记为事业单位法定代表人。对会计领域违法失信当事人，限制登记为事业单位法定代表人。

（10）作为招录（聘）为公务员或事业单位工作人员以及业绩考核、干部选任的参考。对会计领域违法失信当事人，将其违法失信记录作为其被招录（聘）为公务员或事业单位工作人员的重要参考；对会计领域违法失信当事人，将其违法失信记录作为业绩考核、干部选拔任用的参考等。

第五节　内部控制基础

一、内部控制的概述

（一）内部控制的概念

内部控制，是指由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制

目标的过程。内部控制通过对企业生产经营管理过程中各种资源、权力和活动的掌握、支配和牵制，使控制对象的各项活动不超出一定的控制目标范围。

内部控制的实施主体由企业董事会、监事会、经理层和全体员工所构成。各控制主体在职务职权、业务岗位、控制范围及内容体系中互为分工、互为控制，共同构成企业内部控制的主体。

控制的过程涵盖三个方面：一是企业生产经营管理活动全过程的控制；二是企业风险控制的全过程，包括风险控制目标设定、风险识别、风险分析和风险应对等各环节的控制；三是信息收集、整理、传递与运用的全过程，包括会计确认、计量、记录和报告等会计信息和生产经营管理活动中非财务信息以及可能对企业产生影响的外部信息的收集整理与传递使用的全面控制。

（二）内部控制的作用

实施规范、高质量的企业内部控制对于提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益等具有重要的意义和作用。主要作用有以下三方面。

1. 有利于提高会计信息质量。健全有效的内部控制，发挥其查错防弊功能有利于保障财务报告及相关信息真实完整，满足企业投资者等利益相关者对高质量会计信息的需求，对实现资本市场“公开、公平、公正”的原则要求、保护投资者合法权益等具有重要的意义。

2. 有利于合理保证企业合法合规经营管理。健全有效的内部控制，可以有效保证企业遵守国家法律、法规、规章及其他相关规定，堵塞管理漏洞，保障公司资产的安全，有效提高公司风险防范能力，减少乃至避免舞弊事件的发生。

3. 有助于提高企业生产经营效率和经济效益。健全有效的内部控制，可以提升企业经营管理水平、盈利能力和持续发展能力，增强公司竞争力，从而提高上市公司质量，最大限度地回报股东和社会。

（三）内部控制的目标

内部控制的目标，是建立健全并实施内部控制应实现的目的和要求。企业内部控制的目标包括合理保证企业经营管理合法合规、资产安全完整、财务报告及相关信息真实完整、提高经营效率和效果、促进企业实现发展战略等相互联系、围绕企业安全和健康发展要求的五个目标。

1. 合理保证企业经营管理合法合规。

企业组织和开展各项生产经营活动和管理活动应当符合相关的法律、法规、规章、制度要求。企业应当按照《会计法》《公司法》《企业内部控制基本规范》等法律法规的要求，建立健全企业内部控制的规章制度和操作手册，包括股东会、董事会、监事会、经理以及各基层管理和业务经管部门及人员的内部控制权限、职责、义务范围、工作方式方法及奖惩内容、办法等都应以科学合理的制度形式加以固定，尤其是各部门及经办人员的内部控制的目标及具体内容应具体详尽、科学合理适当；同时，企业还应建立健全与内控制度协调一致的企业内部的其他各项管理规章制度，并合理确保这些规章制度

有效贯彻执行。

2. 资产安全完整。

资产安全完整既指资产作为一种自然物质及其权力形态的安全完整，又指资产价值形态的安全完整。资产安全完整是企业及其各生产经营活动和管理职能部门共同的内部控制目标和职责。企业应当建立健全资产安全的规章制度、落实经管责任，合理保证能够预防或及时发现对企业资产的未经授权的购买、使用或处置，防止企业资产、资源的流失，包括由于偷窃、浪费、经营的无效性，以及由于企业经营管理决策不当或错误所引起的资产或资源流失。

3. 财务报告及相关信息真实完整。

企业财务报告及相关信息，在范围上包括企业内部的财务报告和各种相关的信息；在性质和内容上既包括财务信息，又包括非财务信息。企业应当建立健全财务报告及相关信息的规章制度，合理保证财务报告及相关信息真实、准确、完整、及时和有效，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

4. 提高经营效率和效果。

企业经营的效率和效果目标，包括企业生产经营活动及其管理活动的效率和经营业绩及盈利能力目标。企业应当建立健全生产经营活动及其管理活动的规章制度、落实经管责任，努力提高企业的经营效率、效果。同时，要求企业合理恰当地处理效率和效果的关系，不能过分强调经济效果而使各项规章制度、管理程序等过于繁冗，不讲效率；反之，也不能只讲究提高经营管理效率，而忽视经济效果。

5. 促进企业实现发展战略。

企业发展战略是企业内部控制的高层次目标，是与企业的使命任务和预期相联系并支持企业的使命任务和预期实现的过程。该目标要求企业内部控制对企业战略的规划、制定、实施、调整、结果考核与评价的全过程提供合理保障，促进企业实现发展战略。在企业战略规划阶段，要求企业发挥内部控制的分权制衡、风险评估、信息与沟通等职能作用和控制优势，确保企业战略规划能够依据企业外部环境、自身条件状况及其发展趋势并置于充分的信息与沟通、科学的风险评估和决策过程的民主化程序之下，促进提高企业战略规划的科学性、可行性水平。在企业发展战略的实施及实施结果考评阶段，要求企业内部控制发挥会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等作用，发现并及时纠正战略实施偏差，保障企业发展战略的顺利实施或及时调整，促进企业长期可持续的高质量发展。

二、内部控制要素

内部控制要素，是指对内部控制的内容和措施方法的系统的、合理的、简明的划分。合理确定内部控制要素有利于具体实施内部控制制度。企业内部控制涵盖企业经营管理的各个层级、各个方面和各项业务环节。不同所有制形式、不同组织形式、不同行业、不同规模的企业可以结合实际情况，从不同的角度入手建立健全内部控制。建立有效的

内部控制，至少应当考虑内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督等五项基本要素。

（一）内部环境

内部环境，是指影响、制约企业内部控制建立与执行的各种内部因素的总称，是实施内部控制的基础。内部环境主要包括治理结构、组织机构设置与权责分配、企业文化、人力资源政策、内部审计机构设置、反舞弊机制等。

（二）风险评估

风险评估，是指及时识别、科学分析和评价影响企业内部控制目标实现的各种不确定因素并采取应对策略的过程，是实施内部控制的重要环节。企业应当针对影响其目标实现的内部因素和外部因素，结合本企业的规模大小、经营的复杂性及其组织结构和管理特点等，评估风险发生的可能性及其影响，确定风险应对策略。风险评估主要包括风险目标设定、风险识别、风险分析和风险应对。

（三）控制活动

控制活动，是指企业根据风险评估结果，采用相应的控制措施，将风险控制在可承受范围和程度之内的过程，是实施内部控制的具体方式方法和手段。控制措施应结合企业具体业务和事项的特点与要求制定，主要包括职责分工控制、授权控制、审核批准控制、预算控制、财产保护控制、会计系统控制、内部报告控制、经济活动分析控制、绩效考评控制、信息技术控制等。

（四）信息与沟通

信息与沟通，是指及时、准确、完整地收集与企业经营管理相关的各种信息，并使这些信息以适当的方式在企业有关层级之间进行及时传递、有效沟通和正确应用的过程，是实施内部控制的重要条件。企业各有关层级之间以及企业与其外部的市场、监管机构等的信息不对称是企业经营管理及其效率面临的关键性基础问题，降低信息不对称化程度是整个内部控制系统的生命线。因此，企业应当建立信息与沟通制度，明确内部控制相关信息的收集、处理和传递程序，确保信息及时沟通，促进内部控制有效运行。信息与沟通主要包括信息的收集机制及在企业内部和与企业外部有关方面的沟通机制等。

（五）内部监督

内部监督，是指企业对其内部控制的健全性、合理性和有效性进行监督检查与评估，形成书面报告并作出相应处理的过程，是实施内部控制的重要保证。企业应当根据内部控制制度规范、配套指引等规范文件要求及自身特点，制定企业内部控制监督制度，明确内部审计机构（或经授权的其他监督机构）和其他内部机构在内部监督中的职责权限，规范内部监督的程序、方法和要求。内部监督主要包括对建立健全并执行内部控制的整体情况进行持续性监督检查，对内部控制的某一方面或者某些方面进行专项监督检查，以及提交相应的检查报告、提出有针对性的改进措施并监督整改等。企业内部控制自我评价是内部控制监督检查的一项重要内容。内部监督分为持续性的日常监督和专项监督。

企业对在监督检查过程中发现的内部控制缺陷，应当采取适当的形式及时进行报告。

内部控制缺陷按其成因分为设计缺陷和运行缺陷。设计缺陷，是指内部控制的设计存在漏洞、不能有效防范错误与舞弊。运行缺陷，是指内部控制的运行存在弱点和偏差、不能及时发现并纠正错误与舞弊的情形。内部控制缺陷按缺陷的影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。重大缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，可能导致企业严重偏离控制目标。如某公司及子公司未制定对账制度，对应收账项的多个往来科目未定期与对方公司核对，导致企业财务报表中应收账款、应付账款和其他应收款、其他应付款等科目存在真实准确性的认定风险，进而导致资产安全完整和财务报告及相关信息真实完整等控制目标难以实现，属于重大缺陷。重要缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，其严重程度低于重大缺陷，但仍有可能导致企业偏离控制目标。一般缺陷，是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。

（六）内部控制要素间的关系

内部控制各项控制要素之间是一个有机的多维的相互联系、相互影响、相互作用的整体，共同构成实现内部控制目标的体制机制和方式方法的完整体系。内部环境作为五要素之首，是整个内部控制体系的基础和环境条件；风险评估是实施内部控制的重要环节，是实施控制的对象内容；控制活动是实施内部控制的具体方式方法和手段；信息与沟通是实施内部控制的重要条件，贯穿于风险评估、控制活动和内部监督各要素之间；内部监督是实施内部控制的重要保证。

本章思考题

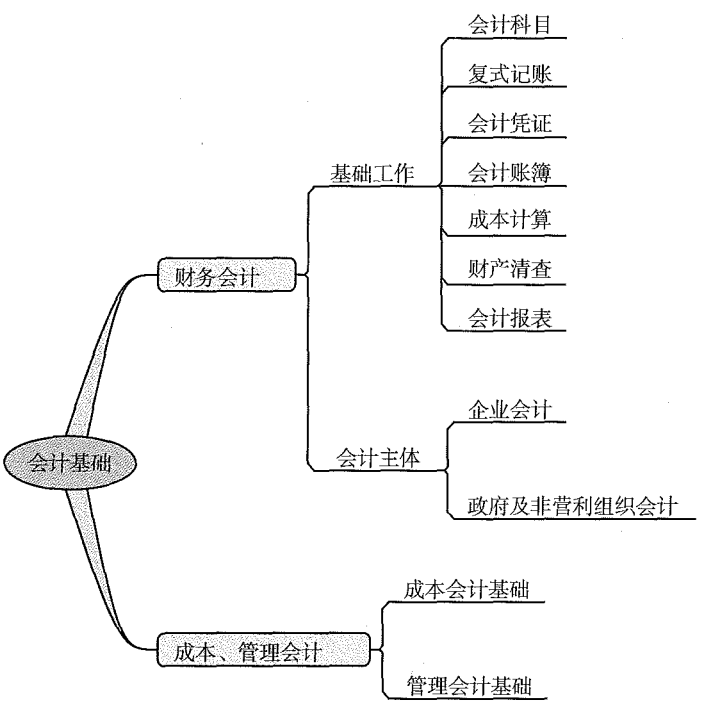
1. 会计基本职能是什么？实务中如何实现会计的基本职能？
2. 会计目标是什么？实务中是怎样实现会计目标的？
3. 会计核算基础有哪两项？二者有何不同？
4. 会计信息质量要求有哪些？在会计职业道德内容中是怎样体现这些要求的？
5. 会计职业道德的主要内容有哪些？
6. 内部控制目标有哪些？实施内部控制对会计信息质量有哪些影响？
7. 内部控制要素有哪些？各种内部控制要素间的关系是怎样的？

第二章　会计基础

本章要求

掌握：借贷记账法、会计凭证、会计账簿和账务处理程序，财产清查的分类、方法和清查结果的账务处理；**熟悉：**会计要素及其分类、会计计量属性、会计等式；**了解：**会计科目和账户的分类、成本会计基础、管理会计基础、政府会计基础。

本章主要内容



会计基础，会计通常由财务会计、成本会计和管理会计工作构成。财务会计工作又分为企业财务会计和政府及非营利组织会计。财务会计基础工作包括会计科目及账户的设置、复式记账、会计凭证、会计账簿、成本计算、财产清查和会计报表编制等七方面工作，各部分之间的相互关系如图 2－1 所示。本章主要介绍财务会计、成本会计和管理会计基础工作内容，重点介绍企业财务会计基础工作内容。

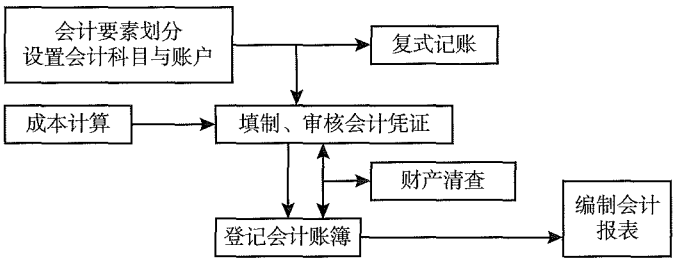


图 2－1　财务会计基础工作体系

第一节　会计要素及其确认与计量

一、会计要素及其确认条件

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象和基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。

（一）资产

1. 资产的定义。

资产，是指企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下三方面特征：

（1）资产应为企业拥有或者控制的资源。资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

（2）资产预期会给企业带来经济利益。是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，或可以转化为现金或者现金等价物的形式，或可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

（3）资产是由企业过去的交易或者事项形成的。资产应当由企业过去的交易或者事项形成，过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为等。只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如，企业有购买某项商品的意愿或计划，但是购买行为尚未发生，就不符合资产的定义，不能因此而确认存货资产。

2. 资产的确认条件。

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业。从资产的定义可以看出，能为企业带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入企业的不确定性程度的判断结合起来。

（2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。在实务中，企业取得的许多资产都需要付出成本。例如，企业购买或者生产的商品、企业购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只有实际发生的成本或者生产成本能够可靠计量，才符合资产确认的可计量性条件。

3. 资产的分类和内容。

企业资产分为流动资产和非流动资产两大类。其中，流动资产包括货币资金、交易性金融资产、衍生金融资产、应收票据、应收账款、应收款项融资、预付款项、其他应收款、存货、合同资产、持有待售资产、一年内到期的非流动资产、其他流动资产；非流动资产包括债权投资、其他债权投资、长期应收款、长期股权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、投资性房地产、固定资产、在建工程、生产性生物资产、油气资产、使用权资产、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、递延所得税资产、其他非流动资产。

（二）负债

1. 负债的定义。

负债，是指企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义，负债具有以下三方面特征：

（1）负债是企业承担的现时义务。负债必须是企业承担的现时义务，这里的现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

（2）负债预期会导致经济利益流出企业。预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征，只有在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如，用现金偿还或以实物资产形式偿还，以提供劳务形式偿还，部分转移资产、部分提供劳务形式偿还，将负债转为资本等。

（3）负债是由企业过去的交易或者事项形成的。负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。换句话说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

2. 负债的确认条件。

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

（1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业。从负债的定义可以看出，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实务中，企业履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖大量的估计。因此，

负债的确认应当与经济利益流出企业的不确定性程度的判断结合起来。

（2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。

3. 负债的分类和内容。

企业负债分为流动负债和非流动负债两大类。其中，流动负债包括短期借款、交易性金融负债、衍生金融负债、应付票据、应付账款、预收款项、合同负债、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、持有待售负债、一年内到期的非流动负债、其他流动负债；非流动负债包括长期借款、应付债券、租赁负债、长期应付款、预计负债、递延收益、递延所得税负债、其他非流动负债。

（三）所有者权益

1. 所有者权益的定义。

所有者权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业的资产扣除债权人权益后应由所有者享有的部分，既可反映所有者投入资本的保值增值情况，又体现了保护债权人权益的理念。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等，通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、其他综合收益、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者投入的资本，是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本的金额，也包括投入资本超过注册资本或股本部分的金额，即资本溢价或股本溢价，这部分投入资本作为资本公积（资本溢价）反映。

其他综合收益，是指企业根据会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

留存收益，是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，包括盈余公积和未分配利润。

2. 所有者权益的确认条件。

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此，所有者权益的确认和计量主要依赖于资产和负债的确认和计量。例如，企业接受投资者投入的资产，在该资产符合资产确认条件时，就相应地符合所有者权益的确认条件；当该资产的价值能够可靠计量时，所有者权益的金额也就可以确定。

（四）收入

1. 收入的定义。

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。根据收入的定义，收入具有以下三方面特征：

（1）收入是企业在日常活动中形成的。日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品，就属于企业的日常活动。

（2）收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入应当会导致经济利益的

流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，应当收到现金或者有权在未来收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是在实务中，经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加导致的，所有者投入资本的增加不应当确认为收入，应当将其直接确认为所有者权益。

（3）收入会导致所有者权益的增加。与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。例如，企业向银行借入款项，虽然也导致经济利益流入企业，但该流入并不导致所有者权益的增加，反而使企业承担了一项现时义务。因此，企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加，不应将其确认为收入，应当确认为一项负债。

2. 收入的确认条件。

企业收入的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征虽然有所不同，但其收入确认条件却是相同的。当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（2）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；（3）该合同有明确的与所转让商品或提供劳务相关的支付条款；（4）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（5）企业因向客户转让商品或提供劳务而有权取得的对价很可能收回。

（五）费用

1. 费用的定义。

费用，是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有以下三方面特征：

（1）费用是企业在日常活动中形成的。费用必须是企业在日常活动中形成的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。日常活动产生的费用通常包括营业成本（主营业务成本和其他业务成本）、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用等。将费用界定为日常活动形成的，目的是为了将其与损失相区分，企业非日常活动形成的经济利益的流出不能确认为费用，而应当计入损失。

（2）费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加，其表现形式包括现金或者现金等价物的流出，存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于所有者权益的抵减项目，不应确认为费用，应当将其排除在费用的定义之外。

（3）费用会导致所有者权益的减少。与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

2. 费用的确认条件。

费用的确认除了应当符合定义外，还至少应当符合以下条件：（1）与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；（2）经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；（3）经济利益的流出额能够可靠计量。

（六）利润

1. 利润的定义。

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下，如果企业实现了利润，表明企业的所有者权益将增加；反之，如果企业发生亏损（即利润为负数），表明企业的所有者权益将减少。

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失。其中，利得，是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入；损失，是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

2. 利润的确认条件。

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额。因此，利润的确认主要依赖于收入和费用，以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

（一）历史成本

历史成本又称实际成本，是指取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者现金等价物。采用历史成本计量时，资产按照其购置时支付的现金或现金等价物的金额，或者按照购置时所付出对价的公允价值计量。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（二）重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。采用重置成本计量时，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（三）可变现净值

可变现净值，是指在生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值。采用可变现净值计量时，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额，扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

（四）现值

现值，是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价

值因素等的一种计量属性。采用现值计量时，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

（五）公允价值

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

三、会计等式

会计等式，又称会计恒等式、会计方程式或会计平衡公式，是表明会计要素之间基本关系的等式。

（一）会计等式的表现形式

企业要进行经济活动，必须拥有一定数量和质量的能给企业带来经济利益的经济资源，即资产。企业的资产最初来源于两个方面：一是由企业所有者投入；二是由企业向债权人借入。所有者和债权人将其拥有的资产提供给企业使用，就相应地对企业的资产享有要求权。前者称为所有者权益，后者则称为债权人权益，即负债。

资产表明企业拥有什么经济资源和拥有多少经济资源，负债和所有者权益表明经济资源的来源渠道，即谁提供了这些经济资源。因此，资产和负债、所有者权益三者之间在数量上存在下列恒等关系，用公式表示如下：

资产 = 负债 + 所有者权益

这一等式反映了企业在某一特定时点资产、负债和所有者权益三者之间的平衡关系，因此，该等式被称为财务状况等式、基本会计等式或静态会计等式，它是复式记账法的理论基础，也是编制资产负债表的依据。

企业进行生产经营活动的目的是获取收入，实现盈利。企业在取得收入的同时，必然要发生相应的费用。通过收入与费用的比较，才能确定一定期间的盈利水平，确定实现的利润总额。在不考虑利得和损失的情况下，它们之间的关系用公式表示如下：

收入 - 费用 = 利润

这一等式反映了企业利润的实现过程，被称为经营成果等式或动态会计等式。收入、费用和利润之间的上述关系，是编制利润表的依据。

（二）交易或事项对会计等式的影响

企业发生的交易或事项按其对财务状况等式的影响不同，可以分为以下 9 种基本类型：（1）一项资产增加、另一项资产等额减少的经济业务；（2）一项资产增加、一项负债等额增加的经济业务；（3）一项资产增加、一项所有者权益等额增加的经济业务；（4）一项资产减少、一项负债等额减少的经济业务；（5）一项资产减少、一项所有者权益等额减少的经济业务；（6）一项负债增加、另一项负债等额减少的经济业务；（7）一项负债增加、一项所有者权益等额减少的经济业务；（8）一项所有者权益增加、一项负债等额减少

的经济业务；（9）一项所有者权益增加、另一项所有者权益等额减少的经济业务。

以财务状况等式为例，上述9类基本经济业务的发生均不影响会计等式的平衡关系，具体分为三种情形：基本经济业务（1）、（6）、（7）、（8）、（9）使会计等式左右两边的金额保持不变；基本经济业务（2）、（3）使会计等式左右两边的金额等额增加；基本经济业务（4）、（5）使会计等式左右两边的金额等额减少。经济业务对会计等式的影响，如〖例2-1〗所示。

【例2-1】2021年1月，甲公司发生的经济业务资料如下：

（1）从银行存款提取现金2万元。

该项经济业务发生后，甲公司的一项资产（库存现金）增加2万元、另一项资产（银行存款）同时减少2万元，即会计等式左边资产要素内部的金额有增有减，增减金额相等，其平衡关系保持不变。属于上述第（1）种经济业务类型。

（2）从银行借入期限为3个月的短期借款8 000万元。

该项经济业务发生后，甲公司的一项资产（银行存款）增加8 000万元、一项负债（短期借款）同时增加8 000万元，即会计等式左右两边金额等额增加，其平衡关系保持不变。属于上述第（2）种经济业务类型。

（3）收到投资者投入的机器一台，价值5 000万元。

该项经济业务发生后，甲公司的一项资产（固定资产）增加5 000万元、一项所有者权益（实收资本）同时增加5 000万元，即会计等式左右两边金额等额增加，其平衡关系保持不变。属于上述第（3）种经济业务类型。

（4）以银行存款2 000万元偿还前欠货款。

该项经济业务发生后，甲公司的一项资产（银行存款）减少2 000万元、一项负债（应付账款）同时减少2 000万元，即会计等式左右两边金额等额减少，其平衡关系保持不变。属于上述第（4）种经济业务类型。

（5）股东大会决定减少注册资本3 000万元，以银行存款向投资者退回其投入的资本。

该项经济业务发生后，甲公司的一项资产（银行存款）减少3 000万元、一项所有者权益（实收资本）同时减少3 000万元，即会计等式左右两边金额等额减少，其平衡关系保持不变。属于上述第（5）种经济业务类型。

（6）已到期的应付票据2 500万元因无力支付转为应付账款。

该项经济业务发生后，甲公司的一项负债（应付账款）增加2 500万元、另一项负债（应付票据）同时减少2 500万元，即会计等式右边负债要素内部的金额有增有减，增减金额相等，其平衡关系保持不变。属于上述第（6）种经济业务类型。

（7）宣布向投资者分配利润1 000万元。

该项经济业务发生后，甲公司的一项负债（应付利润）增加1 000万元、一项所有者权益（未分配利润）同时减少1 000万元，即会计等式右边一项负债增加而一项所有者权益等额减少，其平衡关系保持不变。属于上述第（7）种经济业务类型。

（8）经批准将已发行的公司债券5 000万元转为实收资本。

该项经济业务发生后，甲公司的一项负债（应付债券）减少5 000万元、一项所有者权益（实收资本）同时增加5 000万元，即会计等式右边一项所有者权益增加而一项负债等额减少，其平衡关系保持不变。属于上述第（8）种经济业务类型。

（9）经批准用资本公积3 000万元转为实收资本。

该项经济业务发生后，甲公司的一项所有者权益（实收资本）增加3 000万元、另一项所有者权益（资本公积）同时减少3 000万元，即会计等式右边所有者权益要素内部的金额有增有减，增减金额相等，其平衡关系保持不变。属于上述第（9）种经济业务类型。

由此可见，每一项经济业务的发生，都必然会引起会计等式的一边或两边有关项目相互联系地发生等量变化，即当涉及会计等式的一边时，有关项目的金额发生相反方向的等额变动；当涉及会计等式的两边时，有关项目的金额发生相同方向的等额变动，但始终不会影响会计等式的平衡关系。

第二节 会计科目和借贷记账法

一、会计科目与账户

（一）会计科目

会计科目，简称科目，是对会计要素具体内容进行分类核算的项目，是进行会计核算和提供会计信息的基础。会计科目可以按其反映的经济内容（即所属会计要素）、所提供信息的详细程度及其统驭关系分类。

1. 按反映的经济内容分类。

会计科目按其反映的经济内容不同，可分为资产类科目、负债类科目、共同类科目、所有者权益类科目、成本类科目和损益类科目。每一类会计科目可按一定标准再分为若干具体科目。

（1）资产类科目，是对资产要素的具体内容进行分类核算的项目，按资产的流动性分为反映流动资产的科目和反映非流动资产的科目。反映流动资产的科目主要有“库存现金”“银行存款”“应收账款”“原材料”“库存商品”等科目；反映非流动资产的科目主要有“长期股权投资”“长期应收款”“固定资产”“在建工程”“无形资产”等科目。

（2）负债类科目，是对负债要素的具体内容进行分类核算的项目，按负债的偿还期限长短分为反映流动负债的科目和反映非流动负债的科目。反映流动负债的科目主要有“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”等科目；反映非流动负债的科目主要有“长期借款”“应付债券”“长期应付款”等科目。

（3）共同类科目，是既有资产性质又有负债性质的科目，主要有“清算资金往来”“货币兑换”“套期工具”“被套期项目”等科目。

（4）所有者权益类科目，是对所有者权益要素的具体内容进行分类核算的项目，主要有“实收资本”（或“股本”）、“资本公积”、“其他综合收益”、“盈余公积”、“本年利润”、“利润分配”、“库存股”等科目。

（5）成本类科目，是对可归属于产品生产成本、劳务成本等的具体内容进行分类核算的项目，主要有“生产成本”“制造费用”“劳务成本”“研发支出”等科目。

（6）损益类科目，是对收入、费用等要素的具体内容进行分类核算的项目。其中，反映收入的科目主要有“主营业务收入”“其他业务收入”等科目；反映费用的科目主要有“主营业务成本”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。

2. 按提供信息的详细程度及其统驭关系分类。

会计科目按其提供信息的详细程度及其统驭关系，可分为总分类科目和明细分类科目。总分类科目，又称总账科目或一级科目，是对会计要素的具体内容进行总括分类，提供总括信息的会计科目。明细分类科目，又称明细科目，是对总分类科目作进一步分类，提供更为详细和具体会计信息的科目。如果某一总分类科目所辖的明细分类科目较多，可在总分类科目下设置二级明细科目，在二级明细科目下设置三级明细科目，以此类推。二级明细科目是对总分类科目进一步分类的科目，三级明细科目是对二级明细科目进一步分类的科目。

（二）账户

账户是根据会计科目设置的，具有一定格式和结构，用于分类反映会计要素增减变动情况及其结果的载体。

同会计科目分类相对应，账户可以根据其核算的经济内容、提供信息的详细程度及其统驭关系进行分类。根据核算的经济内容，账户分为资产类账户、负债类账户、共同类账户、所有者权益类账户、成本类账户和损益类账户；根据提供信息的详细程度及其统驭关系，账户分为总分类账户和明细分类账户。

账户具有一定的结构以用来连续、系统、完整地记录企业经济活动。由于经济业务发生所引起的各项会计要素的变动，从数量上看不外乎为增加和减少两种情况，账户的基本结构相应地分为增加和减少两个基本部分，在T型账户下分为左右两方，一方登记增加，另一方登记减少。账户记载的内容分为期初余额、本期增加发生额、本期减少发生额和期末余额等四项，其相互之间的关系用公式表示为：

$$\text{期末余额} = \text{期初余额} + \text{本期增加发生额} - \text{本期减少发生额}$$

二、借贷记账法

借贷记账法，是以“借”和“贷”作为记账符号的一种复式记账法。

（一）复式记账法

复式记账法，是指对于每一笔经济业务，都必须用相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记，全面、系统地反映会计要素增减变化的一种记账方法。

复式记账法有借贷记账法、增减记账法、收付记账法等。

我国会计准则规定，企业、行政单位和事业单位会计核算采用借贷记账法记账。

（二）借贷记账法的基本原理

1. 借贷记账法的账户结构。

借贷记账法下，账户的左方为借方，右方为贷方。所有账户的借方和贷方按相反方向记录增加数和减少数，即一方登记增加额，另一方就登记减少额。至于“借”表示增加还是“贷”表示增加，则取决于账户的性质与所记录经济内容的性质。

通常情况下，资产类、成本类和费用类账户的增加用“借”表示，减少用“贷”表示；负债类、所有者权益类和收入类账户的增加用“贷”表示，减少用“借”表示。

（1）资产类和成本类账户的结构。

在借贷记账法下，资产类、成本类账户的借方登记增加额；贷方登记减少额；期末余额一般在借方。其余额计算公式为：

期末借方余额 = 期初借方余额 + 本期借方发生额 - 本期贷方发生额

资产类和成本类账户结构用 T 型账户表示，如图 2 - 2 所示。

借方	资产类和成本类账户		贷方
期初余额	×××		
本期增加额	×××	本期减少额	×××
	×××		×××
	……		……
本期借方发生额合计	×××	本期贷方发生额合计	×××
期末余额	×××		

图 2 - 2　资产类和成本类账户结构

（2）负债类和所有者权益类账户的结构。

在借贷记账法下，负债类、所有者权益类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额；期末余额一般在贷方。其余额计算公式为：

期末贷方余额 = 期初贷方余额 + 本期贷方发生额 - 本期借方发生额

负债类和所有者权益类账户结构用 T 型账户表示，如图 2 - 3 所示。

借方	负债类和所有者权益类账户		贷方
		期初余额	×××
本期减少额	×××	本期增加额	×××
	×××		×××
	……		……
本期借方发生额合计	×××	本期贷方发生额合计	×××
		期末余额	×××

图 2 - 3　负债类和所有者权益类账户结构

（3）损益类账户的结构。

损益类账户主要包括收入类账户和费用类账户。

在借贷记账法下，收入类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额。本期收入净额在期末转入“本年利润”账户，用以计算当期损益，结转后无余额。收入类账户结构用T型账户表示，如图2-4所示。

借方	收入类账户		贷方
本期减少额	×××	本期增加额	×××
本期转出额	×××		×××
	……		……
本期借方发生额合计	×××	本期贷方发生额合计	×××

图2-4 收入类账户结构

在借贷记账法下，费用类账户的借方登记增加额；贷方登记减少额。本期费用净额在期末转入“本年利润”账户，用以计算当期损益，结转后无余额。费用类账户结构用T型账户表示，如图2-5所示。

借方	费用类账户		贷方
本期增加额	×××	本期减少额	×××
	×××	本期转出额	×××
	……		……
本期借方发生额合计	×××	本期贷方发生额合计	×××

图2-5 费用类账户结构

2. 借贷记账法的记账规则。

记账规则，是指采用某种记账方法登记具体经济业务时应当遵循的规律。借贷记账法的记账规则是“有借必有贷，借贷必相等”。即：任何经济业务的发生总会涉及两个或两个以上的相关账户，一方（或几方）记入借方，另一方（或几方）记入贷方，记入借方的金额等于记入贷方的金额。如果涉及多个账户，记入借方账户金额的合计数等于记入贷方账户金额的合计数。

以〖例2-1〗所列举的9种基本经济业务为例，运用借贷记账法记账，其记账规则的对应关系如图2-6所示。

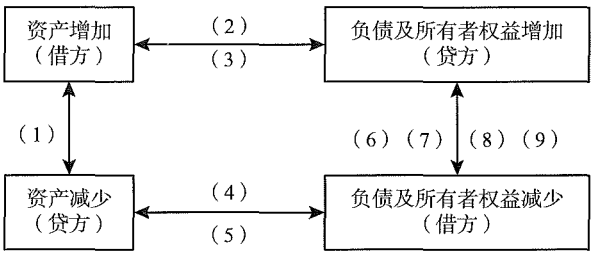


图2-6 资金运动与记账规则的对应关系

借贷记账法记账规则的具体运用，如〖例2-2〗至〖例2-5〗所示。

【例2-2】甲公司购入原材料一批，价款1 000元，用银行存款支付，假定不考虑增值税因素。

该项经济业务发生后，甲公司原材料增加1 000元，银行存款同时减少1 000元，它涉及“原材料”和“银行存款”这两个资产类账户。应在“原材料”账户借方登记1 000元，在“银行存款”账户贷方登记1 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图2-7所示。

借方	银行存款	贷方
期初余额	30 000	
	(1) 1 000	

借方	原材料	贷方
期初余额	30 000	
(1) 1 000		

图2-7　以银行存款购入原材料

注：T型账户业务序号来自次页该业务会计分录的序号（1），下同。

【例2-3】甲公司已到期的应付票据20 000元因无力支付转为应付账款。

该项经济业务发生后，甲公司应付账款增加20 000元，应付票据同时减少20 000元，它涉及“应付账款”和“应付票据”这两个负债类账户。应在“应付票据”账户借方登记20 000元，在“应付账款”账户贷方登记20 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图2-8所示。

借方	应付账款	贷方
	期初余额	12 000
	(2) 20 000	

借方	应付票据	贷方
	期初余额	50 000
(2) 20 000		

图2-8　已到期的应付票据转为应付账款

【例2-4】甲公司收到投资者投入资本金50 000元，款项存入银行。

该项经济业务发生后，甲公司银行存款增加50 000元，所有者对甲公司的投资同时增加50 000元，它涉及“银行存款”这个资产类账户和“实收资本”这个所有者权益类账户。应在“银行存款”账户借方登记50 000元，在“实收资本”账户贷方登记50 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图2-9所示。

借方	实收资本	贷方
	期初余额	14 000
	(3) 50 000	

借方	银行存款	贷方
期初余额	30 000	
(3) 50 000		

图2-9　收到投资者投入的资本金

【例2-5】甲公司以银行存款30 000元，偿还到期的长期借款。

该项经济业务发生后，甲公司的银行存款减少30 000元，长期借款同时减少30 000元，它涉及“银行存款”这个资产类账户和“长期借款”这个负债类账户。应在“长期借款”账户的借方登记30 000元，在“银行存款”账户的贷方登记30 000元。该项经济业务在T型账户中的登记，如图2-10所示。

借方	银行存款	贷方
期初余额	30 000	
		(4) 30 000

借方	长期借款	贷方
	期初余额	30 000
(4) 30 000		

图2-10 以银行存款偿还到期的长期借款

3. 借贷记账法下的账户对应关系与会计分录。

账户对应关系，是指采用借贷记账法对每笔交易或事项进行记录时，相关账户之间形成的应借、应贷的相互关系。存在对应关系的账户称为对应账户。

会计分录，简称分录，是对每项经济业务应借、应贷的账户名称（科目）及其金额的一种记录。会计分录由应借应贷方向、相互对应的科目及其金额三个要素构成。在我国，会计分录记载于记账凭证中。〖例2-2〗至〖例2-5〗所列示四项经济业务的会计分录分别如下：

(1) 借：原材料 1 000
　　贷：银行存款 1 000

(2) 借：应付票据 20 000
　　贷：应付账款 20 000

(3) 借：银行存款 50 000
　　贷：实收资本 50 000

(4) 借：长期借款 30 000
　　贷：银行存款 30 000

按照所涉及账户的多少，会计分录分为简单会计分录和复合会计分录。简单会计分录，是指只涉及一个账户借方和另一个账户贷方的会计分录，即一借一贷的会计分录，如〖例2-2〗至〖例2-5〗中的会计分录。复合会计分录，是指由两个以上（不含两个）对应账户的会计分录，即一借多贷、多借一贷或多借多贷的会计分录，如〖例2-6〗中的会计分录。

【例2-6】甲公司购入原材料一批，价款60 000元，其中40 000元用银行存款支付，20 000元尚未支付，假定不考虑增值税因素。会计分录如下：

借：原材料 60 000
　　贷：银行存款 40 000
　　应付账款 20 000

复合会计分录实际上是由若干简单会计分录复合而成的，但为了保持账户对应关系清晰，一般不应把不同经济业务合并在一起，编制多借多贷的会计分录。一笔复合会计分录可以分解为若干简单的会计分录，而若干笔相关简单的会计分录又可复合为一笔复合会计分录，复合或分解的目的是便于会计工作更好地反映经济业务的实质。

4. 借贷记账法下的试算平衡。

试算平衡，是指根据借贷记账法的记账规则和资产与权益（负债和所有者权益）的恒等关系，通过对所有账户的发生额和余额的汇总计算和比较，来检查账户记录是否正确的一种方法。

（1）试算平衡的分类。

①发生额试算平衡。

发生额试算平衡，是指全部账户本期借方发生额合计与全部账户本期贷方发生额合计保持平衡，即：

全部账户本期借方发生额合计 = 全部账户本期贷方发生额合计

发生额试算平衡的直接依据是借贷记账法的记账规则，即“有借必有贷，借贷必相等”。

②余额试算平衡。

余额试算平衡，是指全部账户借方期末（初）余额合计与全部账户贷方期末（初）余额合计保持平衡，即：

全部账户借方期末（初）余额合计 = 全部账户贷方期末（初）余额合计

余额试算平衡的直接依据是财务状况等式，即：

资产 = 负债 + 所有者权益

（2）试算平衡表的编制。

试算平衡是通过编制试算平衡表进行的。试算平衡表通常是在期末结出各账户的本期发生额合计和期末余额后编制的，试算平衡表中一般应设置“期初余额”“本期发生额”“期末余额”三大栏目，其下分设“借方”和“贷方”两个小栏。各大栏中的借方合计与贷方合计应该平衡相等，否则，便存在记账错误。为了简化表格，试算平衡表也可只根据各个账户的本期发生额编制，不填列各账户的期初余额和期末余额。

试算平衡只是通过借贷金额是否平衡来检查账户记录是否正确的一种方法。如果借贷双方发生额或余额相等，表明账户记录基本正确，但有些错误并不影响借贷双方的平衡，因此，试算不平衡，表示记账一定有错误，但试算平衡时，不能表明记账一定正确。

不影响借贷双方平衡关系的错误通常有：①漏记某项经济业务，使本期借贷双方的发生额等额减少，借贷仍然平衡；②重记某项经济业务，使本期借贷双方的发生额等额虚增，借贷仍然平衡；③某项经济业务记录的应借、应贷科目正确，但借贷双方金额同时多记或少记，且金额一致，借贷仍然平衡；④某项经济业务记错有关账户，借贷仍然

平衡；⑤某项经济业务在账户记录中，颠倒了记账方向，借贷仍然平衡；⑥某借方或贷方发生额中，偶然发生多记和少记并相互抵销，借贷仍然平衡。

由于账户记录可能存在上述不能由试算平衡表发现的错误，所以需要对一切会计记录进行日常或定期的复核，以保证账户记录的正确性。借贷记账法下试算平衡的运用，如〖例2－7〗所示。

【例2－7】2021年1月初，丙公司各账户的余额，如表2－1所示。

表2－1　　期初余额表

2021年1月1日　　单位：元

账户名称	期初借方余额	账户名称	期初贷方余额
库存现金	10 000	短期借款	230 000
银行存款	260 000	应付票据	120 000
原材料	200 000	应付账款	100 000
固定资产	11 000 000	实收资本	11 020 000
合计	11 470 000	合计	11 470 000

2021年1月，丙公司发生的部分经济业务（假定不考虑增值税因素）如下：

（1）收到投资者按投资合同交来的资本金420 000元，已存入银行。

（2）向银行借入期限为三个月的借款600 000元存入银行。

（3）从银行提取现金8 000元作为备用。

（4）购买原材料60 000元（假定不考虑增值税因素）已验收入库，款未付。

（5）签发三个月到期的商业汇票50 000元抵付上月所欠货款。

（6）用银行存款100 000元偿还前欠的短期借款。

（7）用银行存款300 000元购买不需安装的机器设备一台（假定不考虑增值税因素），设备已交付使用。

（8）购买原材料40 000元（假定不考虑增值税因素），其中用银行存款支付30 000元，其余货款尚欠，材料已验收入库。

（9）以银行存款偿还短期借款100 000元，偿还应付账款60 000元。

根据以上业务，编制会计分录如下：

（1）借：银行存款　　420 000

　　贷：实收资本　　420 000

（2）借：银行存款　　600 000

　　贷：短期借款　　600 000

(3) 借：库存现金　　8 000
　　贷：银行存款　　8 000
(4) 借：原材料　　60 000
　　贷：应付账款　　60 000
(5) 借：应付账款　　50 000
　　贷：应付票据　　50 000
(6) 借：短期借款　　100 000
　　贷：银行存款　　100 000
(7) 借：固定资产　　300 000
　　贷：银行存款　　300 000
(8) 借：原材料　　40 000
　　贷：银行存款　　30 000
　　应付账款　　10 000
(9) 借：短期借款　　100 000
　　应付账款　　60 000
　　贷：银行存款　　160 000

根据上述会计分录登记总分类账户，期末结算各总分类账户的本期发生额和期末余额，如图 2－11 至图 2－18 所示。

借方	银行存款	贷方	
期初余额	260 000		
	(1) 420 000		(3) 8 000
	(2) 600 000		(6) 100 000
			(7) 300 000
			(8) 30 000
			(9) 160 000
本期借方发生额合计	1 020 000	本期贷方发生额合计	598 000
期末余额	682 000		

图 2－11　银行存款账户

借方	实收资本	贷方
	期初余额	11 020 000
		(1) 420 000
本期借方发生额合计	本期贷方发生额合计	420 000
	期末余额	11 440 000

图 2－12　实收资本账户

借方	短期借款	贷方
	期初余额	230 000
（6）100 000		（2）600 000
（9）100 000		
本期借方发生额合计 200 000	本期贷方发生额合计	600 000
	期末余额	630 000

图 2－13　短期借款账户

借方	库存现金	贷方
期初余额 10 000		
（3）8 000		
本期借方发生额合计 8 000	本期贷方发生额合计	
期末余额 18 000		

图 2－14　库存现金账户

借方	原材料	贷方
期初余额 200 000		
（4）60 000		
（8）40 000		
本期借方发生额合计 100 000	本期贷方发生额合计	
期末余额 300 000		

图 2－15　原材料账户

借方	应付账款	贷方
	期初余额	100 000
（5）50 000		（4）60 000
（9）60 000		（8）10 000
本期借方发生额合计 110 000	本期贷方发生额合计	70 000
	期末余额	60 000

图 2－16　应付账款账户

借方	应付票据	贷方
	期初余额	120 000
		（5）50 000
本期借方发生额合计	本期贷方发生额合计	50 000
	期末余额	170 000

图 2－17　应付票据账户

借方	固定资产	贷方
期初余额	11 000 000	
	（7）300 000	
本期借方发生额合计	300 000	本期贷方发生额合计
期末余额	11 300 000	

图 2－18　固定资产账户

根据各账户的期初余额、本期发生额和期末余额，编制总分类账户试算平衡表进行试算平衡，如表 2－2 所示。

表 2－2　　总分类账户试算平衡表

2021 年 1 月 31 日　　单位：元

账户名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	10 000		8 000		18 000	
银行存款	260 000		1 020 000	598 000	682 000	
原材料	200 000		100 000		300 000	
固定资产	11 000 000		300 000		11 300 000	
短期借款		230 000	200 000	600 000		630 000
应付票据		120 000		50 000		170 000
应付账款		100 000	110 000	70 000		60 000
实收资本		11 020 000		420 000		11 440 000
合计	11 470 000	11 470 000	1 738 000	1 738 000	12 300 000	12 300 000

根据表 2－2 可知，本期发生额借贷合计、期末余额借贷合计相等，表明账户记录基本正确。

第三节　会计凭证和会计账簿

一、会计凭证

（一）会计凭证的概念

会计凭证，是指记录经济业务发生或者完成情况的书面证明，是登记账簿的依据，包括纸质会计凭证和电子会计凭证两种形式。每个企业都必须按一定的程序填制和审核会计凭证，根据审核无误的会计凭证进行账簿登记，如实反映企业的经济业务。会计凭

证按照填制程序和用途可分为原始凭证和记账凭证。

1. 原始凭证。

原始凭证，又称单据，是指在经济业务发生或完成时取得或填制的，用以记录或证明经济业务的发生或完成情况的原始凭据。原始凭证的作用主要是记载经济业务的发生过程和具体内容。常用的原始凭证有现金收据、发货票、增值税专用（或普通）发票、差旅费报销单、产品入库单、领料单等。

（1）原始凭证的种类。

原始凭证按照取得来源、格式、填制的手续和内容进行分类。

①按取得来源分类。

原始凭证按照取得来源，分为自制原始凭证和外来原始凭证。

自制原始凭证，是指由本单位有关部门和人员，在经办或完成某项经济业务时填制的原始凭证，如领料单、产品入库单、借款单等。单位内部使用的领料单格式，如表2-3所示。

表2-3　　领料单

领料部门：　　发料仓库：

用途：　　年　月　日　　编号：

材料编号	材料名称	规格	单位	请领数量	实发数量	备注

制单：　　审核：　　领料人：　　发料人：

外来原始凭证，是指在经济业务发生或完成时，从其他单位或个人直接取得的原始凭证，如购买原材料取得的增值税专用发票、职工出差报销的飞机票、火车票和餐饮费发票等。增值税专用发票的格式，如表2-4所示。

②按格式分类。

原始凭证按照格式的不同，可分为通用凭证和专用凭证。

通用凭证，是指由有关部门统一印制、在一定范围内使用的具有统一格式和使用方法的原始凭证。通用凭证的使用范围因制作部门的不同而有所差异，可以是分地区、分行业使用，也可以全国通用，如某省（市）印制的在该省（市）通用的发票、收据等；由中国人民银行制作的在全国通用的银行转账结算凭证、由国家税务总局统一印制的全国通用的增值税专用发票等。

专用凭证，是指由单位自行印制的原始凭证，如领料单、差旅费报销单、折旧计算表、工资费用分配表等。

表2－4

1100143160　　北京增值税专用发票　　№

开票日期：

购买方	名　　称： 纳税人识别号： 地 址、电 话： 开户行及账号：			密码区			
货物或应税劳务、服务名称	规格型号	单位	数　量	单　价	金　额	税率	税　额
合　　计							
价税合计（大写）				（小写）			
销售方	名　　称： 纳税人识别号： 地 址、电 话： 开户行及账号：			备注			

收款人：　　复核：　　开票人：　　销售方：（章）

税总函〔2014〕××号××××公司

第一联：记账联　销售方记账凭证

③按填制的手续和内容分类。

原始凭证按照填制的手续和内容，可分为一次凭证、累计凭证和汇总凭证。

一次凭证，是指一次填制完成，只记录一笔经济业务且仅一次有效的原始凭证，如收据、收料单、发货票、银行结算凭证等。发货票的一般格式，如表2－5所示。

表2－5　　发货票

购买单位：

结算方式：　　年　月　日　　编号：

品名规格	单位	数量	单价	金额

会计：　　复核：　　制单：

累计凭证，是指在一定时期内多次记录发生的同类经济业务且多次有效的原始凭证，如限额领料单。累计凭证的特点是在一张凭证内可以连续登记相同性质的经济业务，随时结出累计数和结余数，并按照费用限额进行费用控制，期末按实际发生额记账。限额领料单的一般格式，如表2－6所示。

表 2 -6　　限额领料单

领料部门：　　发料仓库：

用途：　　年　月　日　　编号：

材料编号	材料名称	规格	计量单位	计划单价	领用限额	全月实额	
						数量	金额
领用日期	请领数量	实发数量		领料人签章	发料人签章	限额结余数量	

供应部门负责人：　　领料部门负责人：　　仓库负责人：

汇总凭证，是指对一定时期内反映经济业务内容相同的若干张原始凭证，按照一定标准综合填制的原始凭证。汇总原始凭证合并了同类经济业务，简化了凭证编制和记账工作。发料凭证汇总表是一种常用的汇总凭证，格式如表 2 -7 所示。

表 2 -7　　发料凭证汇总表

年　月

借方科目 / 材料	生产成本	制造费用	管理费用	销售费用	合计
合计					

（2）原始凭证的基本内容。

原始凭证的格式和内容因经济业务和经营管理的不同而有所差异，但原始凭证应当具备以下基本内容（也称为原始凭证要素）：①凭证的名称；②填制凭证的日期；③填制凭证单位名称和填制人姓名；④经办人员的签名或者盖章；⑤接受凭证单位名称；⑥经济业务内容；⑦数量、单价和金额。

2. 记账凭证。

记账凭证，又称记账凭单，是指会计人员根据审核无误的原始凭证，按照经济业务的内容加以归类，并据以确定会计分录后填制的会计凭证，作为登记账簿的直接依据。记账凭证的作用主要是确定会计分录，进行账簿登记，反映经济业务的发生或完成情况，监督企业经济活动，明确相关人员的责任。

（1）记账凭证的种类。

记账凭证按照其反映的经济业务的内容划分，通常可分为收款凭证、付款凭证和转账凭证。

①收款凭证。

收款凭证，是指用于记录库存现金和银行存款收款业务的记账凭证。收款凭证根据有关库存现金和银行存款收款业务的原始凭证填制，是登记库存现金日记账、银行存款日记账以及有关明细分类账和总分类账等账簿的依据，也是出纳人员收讫款项的依据。

②付款凭证。

付款凭证，是指用于记录库存现金和银行存款付款业务的记账凭证。付款凭证根据有关库存现金和银行存款支付业务的原始凭证填制，是登记库存现金日记账、银行存款日记账以及有关明细分类账和总分类账等账簿的依据，也是出纳人员支付款项的依据。

③转账凭证。

转账凭证，是指用于记录不涉及库存现金和银行存款业务的记账凭证。转账凭证根据有关转账业务的原始凭证填制，是登记有关明细分类账和总分类账等账簿的依据。

（2）记账凭证的基本内容。

记账凭证是登记账簿的依据，为了保证账簿记录的正确性，记账凭证必须具备以下基本内容：①填制凭证的日期；②凭证编号；③经济业务摘要；④应借应贷会计科目；⑤金额；⑥所附原始凭证张数；⑦填制凭证人员、稽核人员、记账人员、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章。收款和付款记账凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

（二）原始凭证的编制与生成

1. 原始凭证填制的基本要求。

（1）记录真实。原始凭证所填列经济业务的内容和数字，必须真实可靠，符合实际情况。

（2）内容完整。原始凭证所要求填列的项目必须逐项填列齐全，不得遗漏或省略。原始凭证中的年、月、日要按照填制原始凭证的实际日期填写；名称要齐全，不能简化；品名或用途要填写明确，不能含糊不清；有关人员的签章必须齐全。

（3）手续完备。单位自制的原始凭证必须有经办单位相关负责人的签名盖章；对外开出的原始凭证必须加盖本单位公章或者财务专用章；从外部取得的原始凭证，必须盖有填制单位的公章或者财务专用章；对外开出或从外取得的电子形式的原始凭证必须附有符合《电子签名法》的电子签名；从个人取得的原始凭证，必须有填制人员的签名或盖章。

（4）书写清楚、规范。原始凭证要按规定填写，文字要简明，字迹要清楚，易于辨认，不得使用未经国务院公布的简化汉字。大小写金额必须符合填写规范，小写金额用阿拉伯数字逐个书写，不得写连笔字。在金额前要填写人民币符号“￥”（使用外币时填写相应符号），且与阿拉伯数字之间不得留有空白。金额数字一律填写到角、分，无角无分的，写“00”或符号“-”；有角无分的，分位写“0”，不得用符号“-”。大写金额用汉字壹、贰、叁、肆、伍、陆、柒、捌、玖、拾、佰、仟、万、亿、元、角、分、零、整等，一律用正楷或行书字书写。大写金额前未印有“人民币”字样的，应加写“人民币”三个字且和大写金额之间不得留有空白。大写金额到元或角为止的，后面要

写“整”或“正”字；有分的，不写“整”或“正”字，如小写金额为￥1 007.00，大写金额应写成“壹仟零柒元整”。

（5）编号连续。各种凭证要连续编号，以便检查。如果凭证已预先印定编号，如发票、支票等重要凭证，在因错作废时，应加盖“作废”戳记，妥善保管，不得撕毁。

（6）不得涂改、刮擦、挖补。原始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不得在原始凭证上更正。原始凭证有其他错误的，应当由出具单位重开或更正，更正处应当加盖出具单位印章。

（7）填制及时。各种原始凭证一定要及时填写，并按规定的程序及时送交会计机构审核。

2. 自制原始凭证填制的基本要求。

一次凭证，应在经济业务发生或完成时，由相关业务人员一次填制完成。该凭证往往只能反映一项经济业务，或者同时反映若干项同一性质的经济业务。常见自制的一次原始凭证包括收料单、领料单、工资结算表、制造费用分配表等。

累计凭证，应在每次经济业务完成后，由相关人员在同一张凭证上重复填制完成。该凭证能在一定时期内不断重复地反映同类经济业务的完成情况。典型的累计凭证是限额领料单。

汇总凭证，应由相关人员在汇总一定时期内反映同类经济业务的原始凭证后填制完成。该凭证只能将类型相同的经济业务进行汇总，不能汇总两类或两类以上的经济业务。

3. 原始凭证的审核。

为了如实反映经济业务的发生和完成情况，充分发挥会计的监督职能，保证会计信息的真实、完整，会计人员必须对原始凭证进行严格审核。审核的内容主要包括：

（1）审核原始凭证的真实性。真实性的审核包括凭证日期是否真实、业务内容是否真实、数据是否真实等。对外来原始凭证，必须有填制单位公章或财务专用章和填制人员签章，其中，电子形式的外来原始凭证，应当附有符合《电子签名法》的电子签名（章）；对自制原始凭证，必须有经办部门和经办人员的签名或盖章。此外，对通用原始凭证，还应审核凭证本身的真实性，以防作假。

（2）审核原始凭证的合法性、合理性。审核原始凭证所记录经济业务是否符合国家法律法规，是否履行了规定的凭证传递和审核程序；审核原始凭证所记录经济业务是否符合企业经济活动的需要、是否符合有关的计划和预算等。

（3）审核原始凭证的完整性。审核原始凭证各项基本要素是否齐全，是否有漏项情况，日期是否完整，数字是否清晰，文字是否工整，有关人员签章是否齐全，凭证联次是否正确等。

（4）审核原始凭证的正确性。审核原始凭证记载的各项内容是否正确，包括：①接受原始凭证单位的名称是否正确。②金额的填写和计算是否正确。阿拉伯数字分位填写，不得连写。小写金额前要标明“￥”字样，中间不能留有空位。大写金额前要加“人民币”字样，大写金额与小写金额要相符。③更正是否正确。原始凭证记载的各项内容均不得涂改、刮擦和挖补。

（三）记账凭证的编制与生成

1. 记账凭证填制的基本要求。

记账凭证的填制除了要做到内容完整、书写清楚和规范外，还必须符合下列要求：

（1）除结账和更正错账可以不附原始凭证外，其他记账凭证必须附原始凭证。

（2）记账凭证可以根据每一张原始凭证填制，或根据若干张同类原始凭证汇总填制，也可以根据原始凭证汇总表填制；但不得将不同内容和类别的原始凭证汇总填制在一张记账凭证上。

（3）记账凭证应连续编号。凭证应由主管该项业务的会计人员，按业务发生的顺序并按不同种类的记账凭证采用“字号编号法”连续编号，如银收字1号、现收字2号、现付字1号、银付字2号。如果一笔经济业务需要填制两张以上（含两张）记账凭证的，可以采用“分数编号法”编号，如转字$4\frac{1}{3}$号、转字$4\frac{2}{3}$号、转字$4\frac{3}{3}$号。为便于监督，反映付款业务的会计凭证不得由出纳人员编号。

（4）填制记账凭证时若发生错误，应当重新填制。已经登记入账的记账凭证在当年内发现填写错误时，可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证，在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样，同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证，注明“订正某月某日某号凭证”字样。如果会计科目没有错误，只是金额错误，也可以将正确数字与错误数字之间的差额另编一张调整的记账凭证，调增金额用蓝字，调减金额用红字。发现以前年度记账凭证有错误的，应当用蓝字填制一张更正的记账凭证。

（5）记账凭证填制完成后，如有空行，应当自金额栏最后一笔金额数字下的空行处至合计数上的空行处划线注销。

【例2-8】2021年8月5日，乙公司收到上月向丙公司销售M产品的货款共计11 300元（含增值税），存入中国银行，附原始凭证2张，为乙公司8月第11笔业务。记账凭证的填制，如表2-8所示。

表2-8　　记账凭证

2021年8月5日　　记字第11号

摘要	总账科目	明细科目	√	借方金额											√	贷方金额										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分		亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
收回货款	银行存款	中国银行						1	1	3	0	0	0	0												
收回货款	应收账款	丙公司																		1	1	3	0	0	0	0
合计							¥	1	1	3	0	0	0	0					¥	1	1	3	0	0	0	0

附单据2张

会计主管：　　记账：　　出纳：　　审核：　　制单：张明

2. 收款凭证的填制要求。

收款凭证左上角的“借方科目”按收款的性质填写“库存现金”或“银行存款”；日期填写填制本凭证的日期；右上角填写填制收款凭证的顺序号；“摘要”填写所记录经济业务的简要说明；“贷方科目”填写与收入“库存现金”或“银行存款”相对应的会计科目；“记账”是指该凭证已登记账簿的标记，防止经济业务重记或漏记；“金额”是指该项经济业务的发生额；该凭证右边“附单据×张”是指该记账凭证所附原始凭证的张数；最下边分别由有关人员签章，以明确账证经管责任。

【例2-9】2021年8月8日，丁公司销售甲产品一批，取得销售收入20 000元存入中国银行，并开具增值税专用发票，附原始凭证3张，为丁公司8月第3笔银行存款收款业务。收款凭证的填制，如表2-9所示。

表2-9　　收款凭证

借方科目：银行存款　　2021年8月8日　　银收字第3号

摘要	贷方科目	明细科目	√	金额											
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
销售甲产品	主营业务收入	甲产品						2	0	0	0	0	0	0	
开具增值税专用发票	应交税费	应交增值税（销项税额）							2	6	0	0	0	0	附单据3张
合计							¥	2	2	6	0	0	0	0	

会计主管：　　记账：　　出纳：　　审核：　　制单：李华

3. 付款凭证的填制要求。

付款凭证是根据审核无误的库存现金和银行存款的付款业务的原始凭证填制的。付款凭证的填制方法与收款凭证基本相同，不同的是在付款凭证的左上角应填列贷方科目，即“库存现金”或“银行存款”科目，“借方科目”栏应填写与“库存现金”或“银行存款”相对应的一级科目和明细科目。

对于涉及“库存现金”和“银行存款”之间的相互划转业务，如将现金存入银行或从银行提取现金，为了避免重复记账，一般只填制付款凭证，不再填制收款凭证。

出纳人员在办理收款或付款业务后，应在原始凭证上加盖“收讫”或“付讫”的戳记，以免重收重付。

【例2－10】2021年8月13日，丁公司行政部门购买办公用品支付现金500元；附原始凭证3张，为丁公司8月第7张现金付款业务。付款凭证的填制，如表2－10所示。

表2－10　　付款凭证

贷方科目：库存现金　　2021年8月13日　　现付字第7号

摘要	借方科目	明细科目	√	金额											
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
购入办公用品	管理费用	办公费								5	0	0	0	0
合计									¥	5	0	0	0	0

附单据3张

会计主管：　　记账：　　出纳：　　审核：　　制单：王红

4. 转账凭证的填制要求。

转账凭证通常是根据有关转账业务的原始凭证填制的。转账凭证中“总账科目”和“明细科目”栏填写应借、应贷的总账科目和明细科目，借方科目应记金额在同一行的“借方金额”栏填列，贷方科目应记金额在同一行的“贷方金额”栏填列，“借方金额”栏合计数与“贷方金额”栏合计数应相等。

【例2－11】2021年8月27日，甲公司生产车间计提固定资产折旧1 000元；附原始凭证1张，为甲公司8月第37笔转账业务。转账凭证的填制，如表2－11所示。

表2－11　　转账凭证

2021年8月27日　　转字第37号

摘要	总账科目	明细科目	√	借方金额											√	贷方金额										
				亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分		亿	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
生产车间计提折旧	制造费用	折旧费							1	0	0	0	0	0												
生产车间计提折旧	累计折旧																				1	0	0	0	0	0
合计								¥	1	0	0	0	0	0						¥	1	0	0	0	0	0

附单据1张

会计主管：　　记账：　　审核：　　制单：陈明

5. 记账凭证的审核。

为了保证会计信息的质量，在记账之前应由有关稽核人员对记账凭证进行严格的审核，审核的内容主要包括：记账凭证是否有原始凭证为依据，所附原始凭证或原始凭证汇总表的内容与记账凭证的内容是否一致；记账凭证各项目的填写是否齐全，如日期、凭证编号、摘要、会计科目、金额、所附原始凭证张数及有关人员签章等；记账凭证的应借、应贷科目以及对应关系是否正确；记账凭证所记录的金额与原始凭证的有关金额是否一致，计算是否正确；记账凭证中的记录是否文字工整、数字清晰，是否按规定进行更正等；出纳人员在办理收款或付款业务后，是否已在原始凭证上加盖“收讫”或“付讫”的戳记。

（四）会计凭证的保管

会计凭证的保管，是指会计凭证记账后的整理、装订、归档和存查工作。会计凭证作为记账的依据，是重要的会计档案和经济资料。任何单位在完成经济业务手续和记账后，必须将会计凭证按规定的立卷归档制度形成会计档案，妥善保管，防止丢失，不得任意销毁，以便日后随时查阅。

会计凭证的保管要求主要有：

1. 会计机构在依据会计凭证记账以后，应定期（每天、每旬或每月）对各种会计凭证进行分类整理，将各种记账凭证按照编号顺序，连同所附的原始凭证一起加具封面和封底，装订成册，并在装订线上加贴封签，防止抽换凭证。会计凭证封面应注明单位名称、凭证种类、凭证张数、起止号数、年度、月份、会计主管人员和装订人员等有关事项，会计主管人员和保管人员等应在封面上签章。

从外单位取得的原始凭证遗失时，应取得原签发单位盖有公章的证明，并注明原始凭证的号码、金额、内容等，由经办单位会计机构负责人、会计主管人员和单位负责人批准后，才能代作原始凭证。若确实无法取得证明的，如车票丢失，则应由当事人写明详细情况，由经办单位会计机构负责人、会计主管人员和单位负责人批准后，代作原始凭证。

2. 原始凭证较多时，可单独装订，但应在凭证封面注明所属记账凭证的日期、编号和种类，同时在所属的记账凭证上应当注明“附件另订”及原始凭证的名称和编号，以便查阅。对各种重要的原始凭证，如押金收据、提货单等，以及各种需要随时查阅和退回的单据，应另编目录，单独保管，并在有关的记账凭证和原始凭证上分别注明日期和编号。

3. 同时满足以下条件的，单位内部形成的属于归档范围的电子会计凭证等电子会计资料可仅以电子形式保存，形成电子会计档案，无须打印电子会计资料纸质件进行归档保存：

（1）形成的电子会计资料来源真实有效，由计算机等电子设备形成和传输；

（2）使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计资料，能够输出符合国家标准归档格式的会计凭证、会计账簿、财务会计报表等会计资料，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序；

（3）使用的电子档案管理系统能够有效接收、管理、利用电子会计档案，符合电子

档案的长期保管要求，并建立了电子会计档案与相关联的其他纸质会计档案的检索关系；

（4）采取有效措施，防止电子会计档案被篡改；

（5）建立电子会计档案备份制度，能够有效防范自然灾害、意外事故和人为破坏的影响；

（6）形成的电子会计资料不属于具有永久保存价值或者其他重要保存价值的会计档案。

在同时满足上述条件的情况下，单位从外部接收的电子会计资料附有符合《电子签名法》规定的电子签名的，可仅以电子形式归档保存，形成电子会计档案，无须打印电子会计资料纸质件进行归档保存。

单位仅以电子形式保存会计档案的，原则上应从一个完整会计年度的年初开始执行，以保证其年度会计档案保存形式的一致性。

4. 当年形成的会计档案，在会计年度终了后，可由单位会计机构临时保管一年，期满后再移交本单位档案机构统一保管；因工作需要确需推迟移交的，应当经单位档案管理机构同意，且最长不超过三年；单位未设立档案机构的，应在会计机构等机构内部指定专人保管。出纳人员不得兼管会计档案。

5. 单位保存的会计档案一般不得对外借出，确因工作需要且根据国家有关规定必须借出的，应当严格按照规定办理相关手续；其他单位如有特殊原因，确实需要使用单位会计档案时，经本单位会计机构负责人、会计主管人员批准，可以复制。向外单位提供的会计档案复制件，应在专设的登记簿上登记，并由提供人员和收取人员共同签名或者盖章。

6. 单位应当严格遵守会计档案的保管期限要求，保管期满前不得任意销毁。会计档案达到保管期限的，单位应当组织对到期会计档案进行鉴定。经鉴定，仍需继续保存的会计档案，应当重新划定保管期限；对保管期满，确无保存价值的会计档案，可以销毁；保管期满但未结清的债权债务会计凭证和涉及其他未了事项的会计凭证不得销毁，纸质会计档案应当单独抽出立卷，电子会计档案单独转存，保管到未了事项完结时为止。

二、会计账簿

（一）会计账簿概念

会计账簿，简称账簿，是指由一定格式的账页组成的，以经过审核的会计凭证为依据，全面、系统、连续地记录各项经济业务和会计事项的簿籍。

1. 会计账簿的基本内容。

在实际工作中，由于各种会计账簿所记录的经济业务不同，账簿的格式也多种多样，但各种账簿都应具备以下基本内容：

（1）封面，主要用来标明账簿的名称，如总分类账、各种明细分类账、库存现金日记账、银行存款日记账等。

（2）扉页，主要用来列明会计账簿的使用信息，如科目索引、账簿启用和经管人员一览表等。“账簿启用登记和经管人员一览表”格式，如表 2－12 所示。

表 2－12　　账簿启用登记和经管人员一览表

账簿名称：_____　　单位名称：_____
账簿编号：_____　　账簿册数：_____
账簿页数：_____　　启用日期：_____
会计主管：_____　　记账人员：_____

移交日期			移交人		接管日期			接管人		会计主管	
年	月	日	签名	签章	年	月	日	签名	签章	签名	签章

（3）账页，是账簿用来记录经济业务的主要载体，包括账户的名称、日期栏、凭证种类和编号栏、摘要栏、金额栏，以及总页次和分户页次等基本内容。

2. 会计账簿的种类。

会计账簿可以按照用途、账页格式、外形特征等进行分类。

（1）按用途分类。

会计账簿按照用途，可以分为序时账簿、分类账簿和备查账簿。

序时账簿，又称日记账，是按照经济业务发生时间的先后顺序逐日、逐笔登记的账簿。在我国企业、行政事业单位中，库存现金日记账和银行存款日记账是应用比较广泛的日记账。其格式如表 2－13 和表 2－14 所示。

表 2－13　　库存现金日记账　　第　页

2021 年		记账凭证		对方科目	摘要	收入	支出	结余
月	日	字	号					
4	1				月初余额			1 500
4	2	银付	（略）	银行存款	从银行提现	500		2 000
4	2	现付	（略）	其他应收款	预支差旅费		300	1 700
4	2	现付	（略）	管理费用	购买办公用品		50	1 650
4	2	现收	（略）	其他应收款	交回差旅费余额	18		1 668
4	2	现收	（略）	其他业务收入	出售废旧物资	20		1 688
4	2				本日合计	538	350	1 688

表 2－14　　银行存款日记账　　第　页

2021 年		记账凭证		对方科目	摘要	收入	支出	结余
月	日	字	号					
6	1				期初余额			38 000
6	2	现付	（略）	库存现金	存入销货款	2 500		40 500
6	2	银付	（略）	材料采购	材料采购款		23 000	17 500
6	2	银付	（略）	应交税费	支付进项税额		3 910	13 590
					本日合计	2 500	26 910	13 590
6	3	银收	（略）	应收账款	收回应收款	10 000		23 590
6	4	银付	（略）	应付账款	偿还欠款		5 000	18 590

分类账簿，是指按照分类账户设置登记的账簿。分类账簿是会计账簿的主体，也是编制财务报表的主要依据。分类账簿按其反映经济业务的详略程度，可分为总分类账簿和明细分类账簿。其中，总分类账簿，简称总账，是根据总分类账户设置的，总括地反映某类经济活动。总分类账簿主要为编制财务报表提供直接数据资料，通常采用三栏式，其格式如表 2－15 所示。明细分类账簿，简称明细账，是根据明细分类账户设置的，用来提供明细的核算资料。明细分类账簿可采用的格式主要有三栏式明细账（格式与三栏式总分类账相同，如表 2－15 所示）、多栏式明细账（如表 2－17 所示）、数量金额式明细账（如表 2－18 所示）等。

表 2－15　　总分类账　　第　页

年		凭证		摘要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日	种类	编号					

备查账簿，又称辅助登记簿或补充登记簿，是对某些在序时账簿和分类账簿中未能记载或记载不全的经济业务进行补充登记的账簿。例如，反映企业租入固定资产的“租入固定资产登记簿”、反映为其他企业代管商品的“代管商品物资登记簿”等。备查账簿只是对其他账簿记录的一种补充，与其他账簿之间不存在严密的依存和勾稽关系。备查账簿根据企业的实际需要设置，没有固定的格式要求。

（2）按账页格式分类。

会计账簿按照账页格式，主要分为三栏式账簿、多栏式账簿、数量金额式账簿。

三栏式账簿，是设有借方、贷方和余额三个金额栏目的账簿。各种日记账、总账以及资本、债权、债务明细账都可采用三栏式账簿。三栏式账簿又分为设对方科目和不设

对方科目两种。区别是在摘要栏和借方科目栏之间是否有一栏“对方科目”。设有“对方科目”栏的，称为设对方科目的三栏式账簿；不设有“对方科目”栏的，称为不设对方科目的三栏式账簿。其格式与总账的格式基本相同。

多栏式账簿，是在账簿的两个金额栏目（借方和贷方）按需要分设若干专栏的账簿。这种账簿可以按“借方”和“贷方”分设专栏，也可以只设“借方”或“贷方”专栏，设多少栏则根据需要确定。收入、成本、费用明细账一般采用多栏式账簿。

数量金额式账簿，是在账簿的借方、贷方和余额三个栏目内，每个栏目再分设数量、单价和金额三小栏，借以反映财产物资的实物数量和价值量的账簿。原材料、库存商品等明细账一般采用数量金额式账簿。

（3）按外形特征分类。

会计账簿按照外形特征，可以分为订本式账簿、活页式账簿、卡片式账簿。

订本式账簿，简称订本账，是在启用前将编有顺序页码的一定数量账页装订成册的账簿。订本账的优点是能避免账页散失和防止抽换账页；缺点是不能准确为各账户预留账页。订本式账簿一般适用于重要的和具有统驭性的总分类账、库存现金日记账和银行存款日记账。

活页式账簿，简称活页账，是将一定数量的账页置于活页夹内，可根据记账内容的变化随时增加或减少部分账页的账簿。活页式账簿的优点是记账时可以根据实际需要，随时将空白账页装入账簿，或抽去不需要的账页，便于分工记账；缺点是如果管理不善，可能会造成账页散失或故意抽换账页。活页式账簿一般适用于明细分类账。

卡片式账簿，简称卡片账，是将一定数量的卡片式账页存放于专设的卡片箱中，可以根据需要随时增添账页的账簿。在我国，企业一般只对固定资产的核算采用卡片账形式，也有少数企业在材料核算中使用材料卡片。

（二）会计账簿的登记与生成

1. 会计账簿的启用与登记要求。

启用会计账簿时，应当在账簿封面上写明单位名称和账簿名称，并在账簿扉页上附启用表。启用订本式账簿应当从第一页到最后一页顺序编定页数，不得跳页、缺号。使用活页式账簿应当按账户顺序编号，并须定期装订成册，装订后再按实际使用的账页顺序编定页码，另加目录以便于记明每个账户的名称和页次。

为了保证账簿记录的正确性，必须根据审核无误的会计凭证登记会计账簿，并符合有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定。

（1）登记会计账簿时，应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入账内。账簿记录中的日期，应该填写记账凭证上的日期；以自制原始凭证（如收料单、领料单等）作为记账依据的，账簿记录中的日期应按有关自制凭证上的日期填列。记账凭证登记完毕后，要在记账凭证上签名或者盖章，并注明已经登账的符号，表示已经登账。

（2）为了保持账簿记录的持久性，防止涂改，登记账簿必须使用蓝黑墨水或碳素墨水书写，不得使用圆珠笔（银行的复写账簿除外）或者铅笔书写。以下情况可以使用红

墨水记账：①按照红字冲账的记账凭证，冲销错误记录；②在不设借贷等栏的多栏式账页中，登记减少数；③在三栏式账户的余额栏前，如未印明余额方向的，在余额栏内登记负数余额；④根据国家规定可以用红字登记的其他会计记录。除上述情况外，不得使用红色墨水登记账簿。

（3）会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记。记账时发生错误或者隔页、缺号、跳行的，应在空页、空行处用红色墨水划对角线注销，或者注明“此页空白”或“此行空白”字样，并由记账人员和会计机构负责人（会计主管人员）在更正处签章。

（4）凡需要结出余额的账户，结出余额后，应当在“借或贷”栏目内注明“借”或“贷”字样，以示余额的方向；对于没有余额的账户，应在“借或贷”栏内写“平”字，并在“余额”栏“元”位处用“θ”表示。库存现金日记账和银行存款日记账必须逐日结出余额。

（5）每一账页登记完毕时，应当结出本页发生额合计及余额，在该账页最末一行“摘要”栏注明“转次页”或“过次页”，并将这一金额记入下一页第一行有关金额栏内，在该行“摘要”栏注明“承前页”，以保持账簿记录的连续性，便于对账和结账。

（6）账簿记录发生错误时，不得刮擦、挖补或用褪色药水更改字迹，而应采用规定的方法更正。

2. 会计账簿的格式与登记方法。

（1）日记账的格式与登记方法。

日记账，是按照经济业务发生或完成的时间先后顺序逐日逐笔进行登记的账簿。设置日记账的目的，是为了使经济业务的时间顺序清晰地反映在账簿记录中。在我国，大多数企业一般只设库存现金日记账和银行存款日记账。

①库存现金日记账的格式与登记方法。

库存现金日记账，是用来核算和监督库存现金日常收、付和结存情况的序时账簿。库存现金日记账的格式主要为三栏式，其格式如表 2－13 所示。库存现金日记账必须使用订本账。

三栏式库存现金日记账，是用来登记库存现金的增减变动及其结果的日记账。设有借方、贷方和余额三个金额栏目，一般将其分别称为收入、支出和结余三个基本栏目。三栏式库存现金日记账由出纳人员根据库存现金收款凭证、库存现金付款凭证和银行存款付款凭证，按照库存现金收、付款业务和银行存款付款业务发生时间的先后顺序逐日逐笔登记。

三栏式库存现金日记账的登记方法如下：a. 日期栏，是记账凭证的日期，应与库存现金实际收付日期一致。b. 凭证栏，是登记入账的收付款凭证的种类和编号，如“库存现金收（付）款凭证”，简写为“现收（付）”；“银行存款收（付）款凭证”，简写为“银收（付）”。凭证栏还应登记凭证的编号数，以便于查账和核对。c. 摘要栏，摘要说明登记入账的经济业务的内容。d. 对方科目栏，是库存现金收入的来源科目或支出的用途科目。如银行提取现金，其来源科目（即对方科目）为“银行存款”。e. 收入、支出栏（或借方、贷方），是库存现金实际收付的金额。每日终了，应分别计算库存现金收入和付出的合计数，并结出余额，同时将余额与出纳人员的库存现金核对。如账款不符

应查明原因，记录备案。月终同样要计算库存现金收、付和结存的合计数。

②银行存款日记账的格式与登记方法。

银行存款日记账，是用来核算和监督银行存款每日的收入、支出和结余情况的账簿。银行存款日记账应按企业在银行开立的账户和币种分别设置，每个银行账户设置一本日记账。由出纳人员根据与银行存款收付业务有关的记账凭证，按时间先后顺序逐日逐笔进行登记。根据银行存款收款凭证和有关的库存现金付款凭证（如现金存入银行的业务）登记银行存款收入栏，根据银行存款付款凭证登记其支出栏，每日结出存款余额。

银行存款日记账的格式与库存现金日记账相同，可以采用三栏式，也可以采用多栏式。多栏式可以将收入和支出的核算在一本账上进行，也可以分设“银行存款收入日记账”和“银行存款支出日记账”两本账。其格式和登记方法与“库存现金收入日记账”和“库存现金支出日记账”基本相同。三栏式银行存款日记账的格式，如表2－14所示。

银行存款日记账的登记方法与库存现金日记账的登记方法基本相同。

（2）总分类账的格式与登记方法。

总分类账是按照总分类账户分类登记以提供总括会计信息的账簿。总分类账最常用的格式为三栏式，设有借方、贷方和余额三个金额栏目，其格式如表2－16所示。

表2－16　　总分类账

会计科目：原材料　　第　页

2021年		凭证号码	摘要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日						
4	1		月初余额			借	50 000
4	2	转1	材料验收入库	25 000		借	75 000
4	2	转2	领用材料		30 000	借	45 000

总分类账的登记方法因登记的依据不同而有所不同。经济业务少的小型单位的总分类账，可以根据记账凭证逐笔登记；经济业务多的大中型单位的总分类账，可以根据记账凭证汇总表（又称科目汇总表）或汇总记账凭证等定期登记。

（3）明细分类账的格式与登记方法。

明细分类账是根据有关明细分类账户设置并登记的账簿。它能提供交易或事项比较详细、具体的核算资料，以弥补总账所提供核算资料的不足。因此，各单位在设置总账的同时，还应设置必要的明细账。明细分类账一般采用活页式账簿、卡片式账簿。明细分类账一般根据记账凭证和相应的原始凭证进行登记。

根据各种明细分类账所记录经济业务的特点，明细分类账的格式常用的主要有：

①三栏式。三栏式账页是设有借方、贷方和余额三个栏目，用以分类核算各项经济业务，提供详细核算资料的账簿，其格式与三栏式总账格式相同。

②多栏式。多栏式账页将属于同一个总账科目的各个明细科目合并在一张账页上进

行登记，即在这种格式账页的借方或贷方金额栏内按照明细项目设若干专栏。这种格式适用于收入、成本、费用类科目的明细核算，其格式如表2－17所示。

表2－17　　制造费用明细分类账

明细科目：一车间　　第　页

2021年		凭证号码	摘要	借方					贷方	余额
月	日			职工薪酬	折旧费	机物料消耗	办公费	水电费		
4	5	（略）	分配工资	3 500						3 500
4	8	（略）	领用材料			500				4 000
4	10	（略）	支付办公费				350			4 350
4	15	（略）	支付水电费					400		4 750
4	30	（略）	计提折旧		2 000					6 750
4	30	（略）	转入生产成本						6 750	0

③数量金额式。数量金额式账页适用于既要进行金额核算又要进行数量核算的账户，如原材料、库存商品等存货账户，其借方（收入）、贷方（发出）和余额（结存）都分别设有数量、单价和金额三个专栏。数量金额式账页提供了企业有关财产物资数量和金额收、发、存的详细资料，有助于加强财产物资的实物管理和使用监督，保证财产物资的安全完整。数量金额式账页的格式，如表2－18所示。

表2－18　　原材料明细分类账

会计科目：原材料　　第　页

类别：钢材　　品名及规格：普通圆钢　　计量单位：千克　　存放地点：2号库

2021年		凭证号码	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
4	1		月初结存							1 000	100	100 000
4	2	（略）	购入	2 000	100	200 000				3 000	100	300 000
4	3	（略）	领用				500	100	50 000	2 500	100	250 000

（4）总分类账与明细分类账的平行登记。

平行登记，是指对所发生的每项经济业务都要以会计凭证为依据，一方面记入有关总分类账户，另一方面记入所辖明细分类账户的方法。总分类账户与明细分类账户平行登记的要点如下：

①方向相同。在总分类账户及其所辖的明细分类账户中登记同一项经济业务时，方向应当相同。即在总分类账户中记入借方，在其所辖的明细分类账户中也应记入借方；在总分类账户中记入贷方，在其所辖的明细分类账户中也应记入贷方。

②期间一致。发生的经济业务，记入总分类账户和所辖明细分类账户的具体时间可以有先后，但应在同一个会计期间记入总分类账户和所辖明细分类账户。

③金额相等。记入总分类账户的金额必须与记入其所辖的一个或几个明细分类账户的金额合计数相等。

3. 对账与结账。

（1）对账。

对账，是对账簿记录所进行的核对，也就是核对账目。对账工作一般在记账之后结账之前，即在月末进行。对账一般分为账证核对、账账核对、账实核对。

①账证核对。账证核对是指将账簿记录与会计凭证核对，核对账簿记录与原始凭证、记账凭证的时间、凭证字号、内容、金额等是否一致，记账方向是否相符，做到账证相符。

②账账核对。账账核对的内容主要包括：

一是总分类账簿之间的核对。按照“资产 = 负债 + 所有者权益”这一会计等式和“有借必有贷、借贷必相等”的记账规则，总分类账簿各账户的期初余额、本期发生额和期末余额之间存在对应的平衡关系，各账户的期末借方余额合计和贷方余额合计也存在平衡关系。通过这种等式和平衡关系，可以检查总账记录是否正确、完整。

二是总分类账簿与所辖明细分类账簿之间的核对。总分类账各账户的期末余额应与其所辖各明细分类账的期末余额之和核对相符。

三是总分类账簿与序时账簿之间的核对。主要是指库存现金总账和银行存款总账的期末余额，与库存现金日记账和银行存款日记账的期末余额之间的核对。

四是明细分类账簿之间的核对。例如，会计机构有关实物资产的明细账与财产物资保管部门或使用部门的明细账定期核对，以检查余额是否相符。核对方法一般是由财产物资保管部门或使用部门定期编制收、发、结存汇总表报会计机构核对。

③账实核对。账实核对是指各项财产物资、债权债务等账面余额与实有数额之间的核对。主要包括：库存现金日记账账面余额与现金实际库存数逐日核对是否相符；银行存款日记账账面余额与银行对账单余额定期核对是否相符；各项财产物资明细账账面余额与财产物资实有数额定期核对是否相符；有关债权债务明细账账面余额与对方单位债权债务账面记录核对是否相符。

（2）结账。

结账是将账簿记录定期结算清楚的会计工作。在一定时期结束时（如月末、季末或年末），为编制财务报表，需要进行结账，具体包括月结、季结和年结。结账的内容通常包括两个方面：一是结清各种损益类账户，据以计算确定本期利润；二是结出各资产、负债和所有者权益账户的本期发生额合计和期末余额。结账的要点主要有：

①对不需按月结计本期发生额的账户，如各项应收、应付款明细账和各项财产物资明细账等，每次记账以后，都要随时结出余额，每月最后一笔余额是月末余额。月末结账时，只需要在最后一笔经济业务记录下面通栏划单红线，不需要再次结计余额。

②库存现金、银行存款日记账和需要按月结计发生额的收入、费用等明细账，每月结账时，要在最后一笔经济业务记录下面通栏划单红线，结出本月发生额和余额，在摘要栏内注明“本月合计”字样，并在下面通栏划单红线。

③对于需要结计本年累计发生额的明细账户，每月结账时，应在“本月合计”行下结出自年初起至本月末止的累计发生额，登记在月份发生额下面，在摘要栏内注明“本年累计”字样，并在下面通栏划单红线。12月末的“本年累计”就是全年累计发生额，全年累计发生额下面通栏划双红线。

④总账账户平时只需结出月末余额。年终结账时，为总括反映全年各项资金运动情况的全貌，核对账目，要将所有总账账户结出全年发生额和年末余额，在摘要栏内注明“本年合计”字样，并在合计数下面通栏划双红线。

⑤年度终了结账时，有余额的账户，应将其余额结转下年，并在摘要栏注明“结转下年”字样；在下一会计年度新建有关账户的第一行余额栏内填写上年结转的余额，并在摘要栏注明“上年结转”字样，使年末有余额账户的余额如实地在账户中加以反映，以免混淆有余额的账户和无余额的账户。

（三）错账的更正

在记账过程中，可能由于种种原因会使账簿记录发生错误。账簿记录发生错误，应当采用正确、规范的方法予以更正，不得涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹，不得重新抄写。错账更正的方法一般有划线更正法、红字更正法和补充登记法三种。

1. 划线更正法。

在结账前发现账簿记录有文字或数字错误，而记账凭证没有错误，应当采用划线更正法。更正时，可在错误的文字或数字上划一条红线，在红线的上方填写正确的文字或数字，并由记账人员和会计机构负责人（会计主管人员）在更正处盖章，以明确责任。需要注意的是，对于数字错误更正时不得只划销错误数字，应将全部数字划销，并保持原有数字清晰可辨，以便审查。例如，把“3 457”元误记为“8 457”元时，应将错误数字“8 457”全部用红线划销后，再写上正确的数字“3 457”，而不是只删改一个“8”字。如记账凭证中的文字或数字发生错误，在尚未过账前，也可用划线更正法更正。

2. 红字更正法。

红字更正法，适用于两种情形：（1）记账后发现记账凭证中应借、应贷会计科目有错误所引起的记账错误。更正方法是：用红字填写一张与原记账凭证完全相同的记账凭证，在摘要栏内写明“注销某月某日某号凭证”，并据以用红字登记入账，以示注销原记账凭证，然后用蓝字填写一张正确的记账凭证，并据以用蓝字登记入账。（2）记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误，只是所记金额大于应记金额所引起的记账错误。更正方法是：按多记的金额用红字编制一张与原记账凭证应借、应贷科目完全相同的记账凭证，在摘要栏内写明“冲销某月某日第×号记账凭证多记金额”，以冲销多记的金额，并据以用红字登记入账。

3. 补充登记法。

记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误，只是所记金额小于应记金额时，应当采用补充登记法。更正方法是：按少记的金额用蓝字填制一张与原记账凭证应借、应贷科目完全相同的记账凭证，在摘要栏内写明“补记某月某日第×号记账凭证少记金额”，以补充少记的金额，并据以用蓝字登记入账。

（四）会计账簿的保管

会计账簿是各单位重要的经济资料，必须建立管理制度，妥善保管。

1. 各种账簿要分工明确，指定专人管理。账簿经管人员既要负责记账、对账、结账等工作，又要负责保证账簿安全。

2. 会计账簿未经领导和会计负责人或者有关人员批准，非经管人员不能随意翻阅查看会计账簿。会计账簿除需要与外单位核对外，一般不能携带外出；对携带外出的账簿，一般应由经管人员或会计主管人员指定专人负责。

3. 会计账簿不能随意交与其他人员管理，以保证账簿安全和防止任意涂改账簿等问题发生。

4. 年度终了更换并启用新账后，对更换下来的旧账要整理装订，造册归档。

归档前旧账的整理工作包括：检查和补齐应办的手续，如改错盖章、注销空行及空页、结转余额等。活页账应撤出未使用的空白账页，再编定页码，装订成册。

旧账装订时应注意：活页账一般按账户分类装订成册，一个账户装订成一册或数册；某些账户账页较少，也可以合并装订成一册。装订时应检查账簿扉页的内容是否填写齐全。装订后应由经办人员及装订人员、会计主管人员在封口处签名或盖章。旧账装订完毕，应当编制目录和编写移交清单，并按期移交档案部门保管。

5. 实行会计电算化的单位，满足《会计档案管理办法》第八条有关规定的，可仅以电子形式保存会计账簿，无须定期打印会计账簿；确需打印的，打印的会计账簿必须连续编号，经审核无误后装订成册，并由记账人员和会计机构负责人、会计主管人员签字或者盖章。

6. 各种账簿同会计凭证和会计报表一样，都是重要的经济档案，必须按照《会计档案管理办法》规定的保存年限妥善保管，不得丢失和任意销毁。保管期满后，应当按照规定进行鉴定，经鉴定可以销毁的，方可按照审批程序报经批准后销毁。

第四节 财产清查

一、财产清查概述

（一）财产清查的概念

财产清查，是指通过对货币资金、实物资产和往来款项等财产物资进行盘点或核对，确定其实存数，查明账存数与实存数是否相符的一种专门方法。

财产清查既是会计核算的一种专门方法，又是财产物资管理的一项重要制度。企业必须有计划、有组织地进行财产清查。

财产清查的一般程序为：（1）建立财产清查组织；（2）组织清查人员学习有关政策规定，掌握有关法律、法规和相关业务知识，以提高财产清查工作的质量；（3）确定清查对象、范围，明确清查任务；（4）制订清查方案，具体安排清查内容、时间、步骤、方法，以及必要的清查前准备；（5）清查时本着先清查数量、核对有关账簿记录等，后认定质量的原则进行；（6）填制盘存清单；（7）根据盘存清单，填制实物、往来账项清查结果报告表。

（二）财产清查的种类

财产清查按照清查范围，分为全面清查和局部清查；按照清查的时间，分为定期清查和不定期清查；按照清查的执行系统，分为内部清查和外部清查。

1. 按照清查范围分类。

全面清查，是指对所有的财产进行全面的盘点和核对。需要进行全面清查的情况通常有：（1）年终决算前；（2）在合并、撤销或改变隶属关系前；（3）中外合资、国内合资前；（4）股份制改造前；（5）开展全面的资产评估、清产核资前；（6）单位主要领导调离工作前等。

局部清查，是指根据需要只对部分财产进行盘点和核对。局部清查的范围和对象，应根据业务需要和相关具体情况而定。一般而言，对于流动性较大的财产物资，如原材料、在产品、产成品，应根据需要随时轮流盘点或重点抽查；对于贵重财产物资，每月都要进行清查盘点；对于库存现金，每日终了，应由出纳人员进行清点核对；对于银行存款，企业至少每月同银行核对一次；对债权、债务，企业应每年至少同债权人、债务人核对一至两次。

2. 按照清查的时间分类。

定期清查，是指按照预先计划安排的时间对财产进行的盘点和核对。定期清查一般在年末、季末、月末进行。

不定期清查，是指事前不规定清查日期，而是根据特殊需要临时进行的盘点和核对。

不定期清查主要在以下情况下进行：（1）财产物资、库存现金保管人员更换时，要对有关人员保管的财产物资、库存现金进行清查，以分清经济责任，便于办理交接手续；（2）发生自然灾害和意外损失时，要对受损失的财产物资进行清查，以查明损失情况；（3）上级主管、财政、审计和银行等部门，对本单位进行会计检查，应按检查的要求和范围对财产物资进行清查，以验证会计资料的可靠性；（4）开展临时性清产核资时，要对本单位的财产物资进行清查，以便摸清家底。

3. 按照清查的执行系统分类。

内部清查，是指由本单位内部自行组织清查工作小组所进行的财产清查工作。大多数财产清查都是内部清查。

外部清查，是指由上级主管部门、审计机关、司法部门、注册会计师等根据国家有关规定或情况需要对本单位进行的财产清查。一般来讲，进行外部清查时应有本单位相关人员参加。

二、财产清查的方法与会计处理

（一）财产清查的方法

1. 货币资金的清查方法。

（1）库存现金的清查。

库存现金的清查，是采用实地盘点法确定库存现金的实存数，然后与库存现金日记账的账面余额相核对，确定账实是否相符。库存现金清查一般由主管会计或财务负责人和出纳人员共同清点出各种纸币的张数和硬币的个数，并填制库存现金盘点报告表。

对库存现金进行盘点时，出纳人员必须在场，有关业务必须在库存现金日记账中全部登记完毕。盘点时，一方面要注意账实是否相符，另一方面还要检查现金管理制度的遵守情况，如库存现金有无超过其限额，有无白条抵库、挪用舞弊等情况。盘点结束后，应填制“库存现金盘点报告表”，作为重要原始凭证。

（2）银行存款的清查。

银行存款的清查，是采用与开户银行核对账目的方法进行的，即将本单位银行存款日记账的账簿记录与开户银行转来的对账单逐笔进行核对，查明银行存款的实有数额。银行存款的清查一般在月末进行。将截止到清查日所有银行存款的收付业务都登记入账后，对发生的错账、漏账应及时查清更正，再与银行的对账单逐笔核对。如果二者余额相符，通常说明没有错误；如果二者余额不相符，则可能是企业或银行一方或双方记账过程有错误或者存在未达账项。

所谓未达账项，是指企业与其开户银行之间，一方收到凭证并已入账，另一方未收到凭证因而未能入账的账项。未达账项一般分为以下四种情况：①企业已收款记账，银行未收款未记账的款项。例如，企业已将收到的购货单位开出的转账支票送存银行并且入账，但是，因银行尚未办妥转账收款手续而没有入账。②企业已付款记账，银行未付款未记账的款项。例如，企业开出的转账支票已经入账，但是，因收款单位尚未到银行办理转账手续或银行尚未办妥转账付款手续而没有入账。③银行已收款记账，企业未收款未记账的款项。例如，企业委托银行代收的款项，银行已经办妥收款手续并且入账，但是，因收款通知尚未到达企业而使企业没有入账。④银行已付款记账，企业未付款未记账的款项。例如，企业应付给银行的借款利息，银行已经办妥付款手续并且入账，但是，因付款通知尚未到达企业而使企业没有入账。

上述任何一种未达账项的存在，都会使企业银行存款日记账的余额与银行开出的对账单的余额不符。所以，在与银行对账时首先应查明是否存在未达账项，如果存在未达账项，就应当编制“银行存款余额调节表”，据以确定企业银行存款实有数。

银行存款的清查按以下步骤进行：①根据经济业务、结算凭证的种类、号码和金额等资料，逐日逐笔核对银行存款日记账和银行对账单，凡双方都有记录的，用铅笔在金额旁打上记号“√”。②找出未达账项（即银行存款日记账和银行对账单中没有打“√”的款项）。③将日记账和对账单的月末余额及找出的未达账项填入“银行存款余额调节

表”，并计算出调整后的余额。④将调整平衡的“银行存款余额调节表”，经主管会计签章后，送达开户银行。

银行存款余额调节表的编制，是以企业银行存款日记账余额和银行对账单余额为基础，各自分别加上对方已收款入账而己方尚未入账的数额，减去对方已付款入账而己方尚未入账的数额。其计算公式如下：

企业银行存款日记账余额 + 银行已收企业未收款 - 银行已付企业未付款 = 银行对账单存款余额 + 企业已收银行未收款 - 企业已付银行未付款

【例 2 - 12】甲企业 2020 年 12 月 31 日银行存款日记账的余额为 5 400 000 元，银行转来对账单的余额为 8 300 000 元。经逐笔核对，发现以下未达账项：

（1）企业送存转账支票 6 000 000 元，并已登记银行存款增加，但银行尚未记账。

（2）企业开出转账支票 4 500 000 元，并已登记银行存款减少，但持票单位尚未到银行办理转账，银行尚未记账。

（3）企业委托银行代收某公司购货款 4 800 000 元，银行已收妥并登记入账，但企业未收到收款通知，尚未记账。

（4）银行代企业支付电话费 400 000 元，银行已登记减少企业银行存款，但企业未收到银行付款通知，尚未记账。

编制银行存款余额调节表，如表 2 - 19 所示。

表 2 - 19　　银行存款余额调节表

2020 年 12 月 31 日　　单位：元

项　目	金　额	项　目	金　额
企业银行存款日记账余额	5 400 000	银行对账单余额	8 300 000
加：银行已收、企业未收款	4 800 000	加：企业已收、银行未收款	6 000 000
减：银行已付、企业未付款	400 000	减：企业已付、银行未付款	4 500 000
调节后的存款余额	9 800 000	调节后的存款余额	9 800 000

需要注意的是，“银行存款余额调节表”只是为了核对账目，不能作为调整企业银行存款账面记录的记账依据。

2. 实物资产的清查方法。

实物资产主要包括固定资产、存货等。实物资产的清查就是对实物资产数量和质量进行的清查。通常采用以下两种清查方法：

（1）实地盘点法。通过点数、过磅、量尺等方法来确定实物资产的实有数量。实地盘点法适用范围较广，在多数财产物资清查中都可以采用。

（2）技术推算法。利用一定的技术方法对财产物资的实存数进行推算，故又称估推法。采用这种方法，对于财产物资不是逐一清点计数，而是通过量方、计尺等技术推算

财产物资的结存数量。技术推算法只适用于成堆量大而价值不高，逐一清点的工作量和难度较大的财产物资的清查。例如，露天堆放的煤炭等。

对于实物的质量，应根据不同实物的性质或特征，采用物理或化学方法，来检查实物的质量。

在实物清查过程中，实物保管人员和盘点人员必须同时在场。对于盘点结果，应如实登记盘存单，并由盘点人和实物保管人签字或盖章，以明确经济责任。盘存单既是记录盘点结果的书面证明，也是反映财产物资实存数的原始凭证。盘存单的一般格式，如表2－20所示。

表2－20　　盘存单

单位名称：　　盘点时间：　　编号：

财产类别：　　存放地点：

编号	名称	计量单位	数量	单价	金额	备注

盘点人：　　保管人：

为了查明实存数与账存数是否一致，确定盘盈或盘亏情况，应根据盘存单和有关账簿记录，编制实存账存对比表。实存账存对比表是用以调整账簿记录的重要原始凭证，也是分析产生差异的原因、明确经济责任的依据。实存账存对比表的一般格式，如表2－21所示。

表2－21　　实存账存对比表

单位名称：　　年　月　日

编号	类别及名称	计量单位	单价	实存		账存		对比结果				备注
								盘盈		盘亏		
				数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	

主管负责人：　　复核：　　制表：

3. 往来款项的清查方法。

往来款项主要包括应收、应付款项和预收、预付款项等。往来款项的清查一般采用发函询证的方法进行核对。清查单位应在其各种往来款项记录准确的基础上，按每一个经济

往来单位填制“往来款项对账单”一式两联，其中一联送交对方单位核对账目，另一联作为回单联。对方单位经过核对相符后，在回单联上加盖公章退回，表示已核对。如有数字不符，对方单位应在对账单中注明情况退回本单位，本单位进一步查明原因，再行核对。

往来款项清查以后，将清查结果编制“往来款项清查报告单”，填列各项债权、债务的余额。对于有争执的款项以及无法收回的款项，应在报告单上详细列明情况，并及时采取措施，避免或减少坏账损失。

（二）财产清查结果的会计处理

对于财产清查中发现的问题，如财产物资的盘盈、盘亏、毁损或其他各种损失，应核实情况，调查分析产生的原因，根据“清查结果报告表”“盘点报告表”等，填制记账凭证，记入有关账簿，使账簿记录与实际盘存数相符，同时根据管理权限，将处理建议报股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准。

财产清查产生的损溢，企业应于期末前查明原因，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。如果在期末结账前尚未经批准，在对外提供财务报表时，先按相关规定进行相应账务处理，并在附注中作出说明，其后如果批准处理的金额与已处理金额不一致的，调整财务报表相关项目的期初数。

第五节　会计账务处理程序

一、会计账务处理程序概述

（一）会计账务处理程序的概念

会计账务处理程序，也称会计核算组织程序或者会计核算形式，是指会计凭证、会计账簿、会计报表相结合的方式。

（二）会计账务处理程序的种类

企业常用的账务处理程序，主要有记账凭证账务处理程序、汇总记账凭证账务处理程序和科目汇总表账务处理程序，它们之间的主要区别是登记总分类账的依据和方法不同。

1. 记账凭证账务处理程序，是指对发生的经济业务，先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，再根据记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。记账凭证账务处理程序，适用于规模较小、经济业务量较少的单位。

2. 汇总记账凭证账务处理程序，是指先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，定期根据记账凭证分类编制汇总收款凭证、汇总付款凭证和汇总转账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。汇总记账凭证，是指对一段时间内同类记账凭证进行定期汇总而编制的记账凭证。汇总记账凭证账务处理程序，适合于规模较大、经济业务较多的单位。

3. 科目汇总表账务处理程序，又称记账凭证汇总表账务处理程序，是指根据记账凭

证定期编制科目汇总表，再根据科目汇总表登记总分类账的一种账务处理程序。科目汇总表，又称记账凭证汇总表，是企业定期对全部记账凭证进行汇总后，按照不同的会计科目分别列示各账户借方发生额和贷方发生额的一种汇总凭证。科目汇总表账务处理程序，适用于经济业务较多的单位。

二、会计账务处理程序的应用

1. 记账凭证账务处理程序。

记账凭证账务处理程序的一般步骤有：（1）根据原始凭证填制汇总原始凭证；（2）根据原始凭证或汇总原始凭证，填制收款凭证、付款凭证和转账凭证，也可以填制通用记账凭证；（3）根据收款凭证和付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；（4）根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；（5）根据记账凭证逐笔登记总分类账；（6）期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核对相符；（7）期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。

记账凭证账务处理程序，如图 2－19 所示。

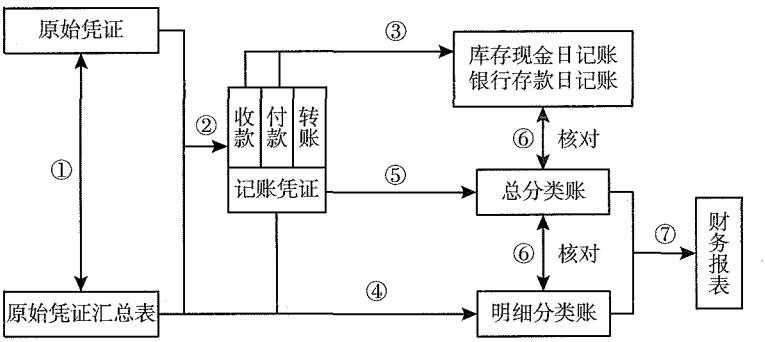


图 2－19　记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序的主要特点是直接根据记账凭证逐笔登记总分类账。其优点是简单明了，易于理解，总分类账可以反映经济业务的详细情况，缺点是登记总分类账的工作量较大。

2. 汇总记账凭证账务处理程序。

汇总记账凭证账务处理程序的一般步骤有：（1）根据原始凭证填制汇总原始凭证；（2）根据原始凭证或汇总原始凭证，填制收款凭证、付款凭证和转账凭证，也可以填制通用记账凭证；（3）根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；（4）根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；（5）根据各种记账凭证编制有关汇总记账凭证；（6）根据各种汇总记账凭证登记总分类账；（7）期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核

对相符；（8）期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。

汇总记账凭证账务处理程序，如图 2－20 所示。

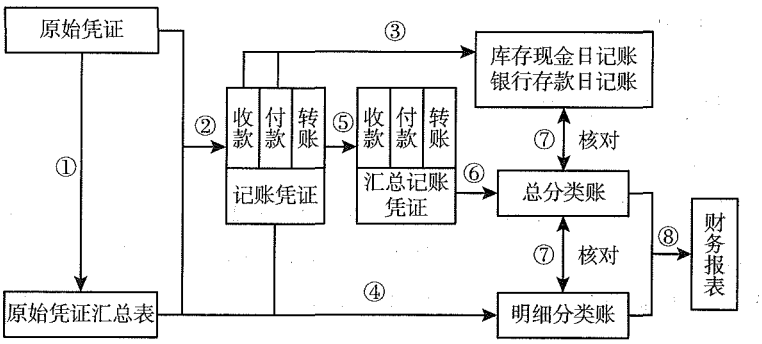


图 2－20　汇总记账凭证账务处理程序

汇总记账凭证账务处理程序的主要特点是先根据记账凭证编制汇总记账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账。其优点是减轻了登记总分类账的工作量，缺点是当转账凭证较多时，编制汇总转账凭证的工作量较大，并且按每一贷方账户编制汇总转账凭证，不利于会计核算的日常分工。

3. 科目汇总表账务处理程序。

科目汇总表账务处理程序的一般步骤有：（1）根据原始凭证填制汇总原始凭证；（2）根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证；（3）根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；（4）根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；（5）根据各种记账凭证编制科目汇总表；（6）根据科目汇总表登记总分类账；（7）期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额同有关总分类账的余额核对相符；（8）期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。

科目汇总表账务处理程序，如图 2－21 所示。

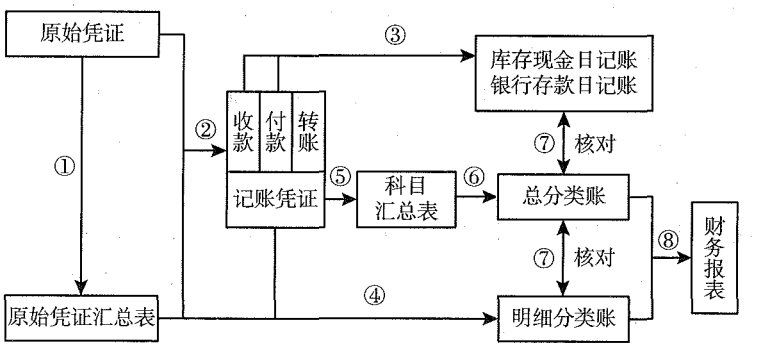


图 2－21　科目汇总表账务处理程序

科目汇总表账务处理程序的主要特点是先将所有记账凭证汇总编制成科目汇总表，然后根据科目汇总表登记总分类账。其优点是减轻了登记总分类账的工作量，并且科目汇总表可以起到试算平衡的作用，缺点是科目汇总表不能反映各个账户之间的对应关系，不利于对账目进行检查。

三、信息化环境下的会计账务处理

（一）会计信息化概述

会计信息化，是指企业利用计算机、网络通信等现代信息技术手段开展会计核算，以及利用上述技术手段将会计核算与其他经营管理活动有机结合的过程。

会计软件，是指企业使用的、专门用于会计核算和财务管理的计算机软件、软件系统或者其功能模块。

会计软件一般具有以下功能：

1. 为会计核算和财务管理直接采集数据。

2. 生成会计凭证、账簿、报表等会计资料。

3. 对会计资料进行转换、输出、分析、利用。

会计信息系统，是指由会计软件及其运行所依赖的软硬件环境组成的集合体。

处于会计核算信息化阶段的企业，应当结合自身情况，逐步实现资金管理、资产管理、预算控制、成本管理等财务管理信息化。

处于财务管理信息化阶段的企业，应当结合自身情况，逐步实现财务分析、全面预算管理、风险控制、绩效考核等决策支持信息化。

分公司、子公司数量多、分布广的大型企业、企业集团应当探索利用信息技术促进会计工作的集中，逐步建立财务共享服务中心。

（二）信息化环境下会计账务处理的基本要求

1. 企业使用的会计软件应当保障企业按照国家统一会计准则制度开展会计核算，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序，能够有效防止电子会计凭证重复入账，并不得有违背国家统一会计准则制度的功能设计。

2. 企业使用的会计软件的界面应当使用中文并且提供对中文处理的支持，可以同时提供外国或者少数民族文字界面对照和处理支持。

3. 企业使用的会计软件应当提供符合国家统一会计准则制度的会计科目分类和编码功能。

4. 企业使用的会计软件应当提供符合国家统一会计准则制度的会计凭证、账簿和报表的显示和打印功能。

5. 企业使用的会计软件应当提供不可逆的记账功能，确保对同类已记账凭证的连续编号，不得提供对已记账凭证的删除和插入功能，不得提供对已记账凭证日期、金额、科目和操作人的修改功能。

6. 企业使用的会计软件应当具有符合国家统一标准的数据接口，满足外部会计监督需要。

7. 企业使用的会计软件应当具有会计资料归档功能，提供导出会计档案的接口，在

会计档案存储格式、元数据采集、真实性与完整性保障方面，符合国家有关电子文件归档与电子档案管理的要求。

8. 企业使用的会计软件应当记录生成用户操作日志，确保日志的安全、完整，提供按操作人员、操作时间和操作内容查询日志的功能，并能以简单易懂的形式输出。

9. 企业会计信息系统数据服务器的部署应当符合国家有关规定。数据服务器部署在境外的，应当在境内保存会计资料备份，备份频率不得低于每月一次。境内备份的会计资料应当能够在境外服务器不能正常工作时，独立满足企业开展会计工作的需要以及外部会计监督的需要。

10. 企业会计资料中对经济业务事项的描述应当使用中文，可以同时使用外国或者少数民族文字对照。

11. 企业应当建立电子会计资料备份管理制度，确保会计资料的安全、完整和会计信息系统的持续、稳定运行。

12. 企业电子会计档案的归档管理，应当符合《会计档案管理办法》等法规规章的规定。

13. 实行会计集中核算的企业以及企业分支机构，应当为外部会计监督机构及时查询和调阅异地储存的会计资料提供必要条件。

14. 企业不得在非涉密信息系统中存储、处理和传输涉及国家秘密、关系国家经济信息安全的电子会计资料；未经有关主管部门批准，不得将电子会计资料及其复印件携带、寄运或者传输至境外。

第六节 成本与管理会计基础

一、成本会计基础

（一）成本会计的概念

成本会计，是基于商品经济条件下，为求得产品的总成本和单位成本而核算全部生产成本和费用的会计活动。成本会计核算的对象是产品成本，是对成本计划执行的结果进行事后的反映。

产品成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算，并进行相应的账务处理。企业通过产品成本核算，一方面，可以审核各项生产费用和经营管理费用的支出，分析和考核产品成本计划的执行情况，促使企业降低成本和费用；另一方面，还可以为计算利润、进行成本和利润预测提供数据，有助于提高企业生产技术和经营管理水平。

企业生产类型不同、管理要求不同，对产品成本计算的影响也不同，并将影响甚至决定产品成本核算对象的确定。

（二）成本会计的基本原理

1. 产品成本核算的要求。

（1）做好各项基础工作。

为进行成本核算，企业应当建立健全各项原始记录，并做好各项材料物资的计量、收发、领退、转移、报废和盘点工作，包括材料物资收发领用、劳动用工和工资发放、及其设备交付使用以及水、电、暖等消耗的原始记录，并做好相应的管理工作以及定额的制定和修订工作等。同时，产品成本计算，往往需要以产品原材料和工时的定额消耗量及定额费用作为分配标准，因此，也需要制定或者修订材料、工时、费用的各项定额，使成本核算具有可靠的基础。

企业应当充分利用现代信息技术，编制、执行企业产品成本预算，对执行情况进行分析、考核，落实成本管理责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制，加强产品成本核算与管理各项基础工作。

（2）正确划分各种费用支出的界限。

产品成本是为生产产品而发生的各种耗费的总和，通常是企业存货的主要构成内容。成本着重于按产品进行归集，一般以成本计算单或成本汇总表以及产品入库单等为计算依据。

为正确计算产品成本，必须正确划分以下五个方面的费用界限：一是正确划分收益性支出和资本性支出的界限；二是正确划分成本费用、期间费用和营业外支出的界限；三是正确划分本期成本费用与以后期间成本费用的界限；四是正确划分各种产品成本费用的界限；五是正确划分本期完工产品与期末在产品成本的界限。

上述五方面成本费用的划分应当遵循受益原则，即谁受益谁负担、何时受益何时负担、负担费用应与受益程度成正比。上述成本费用划分的过程，也是产品成本的计算过程。

（3）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法。

产品成本计算的方法必须根据产品的生产特点、管理要求及工艺过程等予以确定。目前，企业常用的产品成本计算方法有品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等。

（4）遵守一致性原则。

企业产品成本核算采用的会计政策和估计一经确定，不得随意变更。在成本核算中，各种会计处理方法要前后一致，使前后各项的成本资料相互可比。

（5）编制产品成本报表。

企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。企业可以根据自身管理要求，确定成本报表的具体格式和列报方式。

2. 产品成本核算的一般程序。

产品成本核算的一般程序，是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的过程。一般程序如下：

（1）根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。

（2）确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等成本项目。

（3）设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

（4）收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生生产费用进行审核。

（5）归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产品成本和单位成本。

（6）结转产品销售成本。

为了进行产品成本和期间费用核算，企业一般应设置“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”等科目。如果需要单独核算废品损失和停工损失，还应设置“废品损失”“停工损失”等科目。

3. 产品成本核算对象。

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算产品成本的前提。

由于产品工艺、生产方式、成本管理等要求不同，产品项目不等同于成本核算对象。企业应当根据生产经营特点和管理要求来确定成本核算对象。

制造企业一般按照产品品种、批次订单或生产步骤等确定产品成本核算对象。其中，大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，一般按照产品品种确定成本核算对象；小批单件生产产品的，一般按照每批或每件产品确定成本核算对象；多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，一般按照每种（批）产品及各生产步骤确定成本核算对象；产品规格繁多的，可以将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的产品，适当合并作为成本核算对象。

农业企业一般按照生物资产的品种、成长期、批别（群别、批次）、与农业生产相关的劳务作业等确定成本核算对象。

批发零售企业一般按照商品的品种、批次、订单、类别等确定成本核算对象。

建筑企业一般按照订立的单项合同确定成本核算对象。单项合同包括建造多项资产的，企业应当按照企业会计准则规定的合同分立原则，确定建造合同的成本核算对象。为建造一项或数项资产而签订一组合同的，按合同合并的原则，确定建造合同的成本核算对象。

房地产企业一般按照开发项目、综合开发期数并兼顾产品类型等确定成本核算对象。

采矿企业一般按照所采掘的产品确定成本核算对象。

交通运输企业以运输工具从事货物、旅客运输的，一般按照航线、航次、单船（机）、基层站段等确定成本核算对象；从事货物等装卸业务的，可以按照货物、成本责任部门、作业场所等确定成本核算对象；从事仓储、堆存、港务管理业务的，一般按照码头、仓库、堆场、油罐、筒仓、货棚或主要货物的种类、成本责任部门等确定成本核算对象。

信息传输企业一般按照基础电信业务、电信增值业务和其他信息传输业务等确定成本核算对象。

软件及信息技术服务企业的科研设计与软件开发等人工成本比重较高的，一般按照科研课题、承接的单项合同项目、开发项目、技术服务客户等确定成本核算对象。合同项目规模较大、开发期较长的，可以分段确定成本核算对象。

文化企业一般按照制作产品的种类、批次、印次、刊次等确定成本核算对象。

4. 产品成本项目。

为具体反映计入产品生产成本的生产费用的各种经济用途，还应将其进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称产品成本项目或成本项目。设置成本项目可以反映产品成本的构成情况，满足成本管理的目的和要求，有利于了解企业生产费用的经济用途，便于企业分析和考核产品成本计划的执行情况。

企业应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。对于制造企业而言，一般可设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等项目。

（1）直接材料。直接材料是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。包括原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、包装物、低值易耗品等费用。

（2）燃料及动力。燃料及动力是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

（3）直接人工。直接人工是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

（4）制造费用。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

由于生产的特点、各种生产费用支出的比重及成本管理和核算的要求不同，企业可以根据具体情况，适当增加一些成本项目。企业内部管理有相关要求的，还可以按照企业多维度、多层次的成本管理要求，利用现代信息技术对有关成本项目进行组合，输出有关成本信息。

5. 产品成本的归集和分配。

企业所发生的生产费用，能确定由某一成本对象负担的，应当按照所对应的产品成本项目类别，直接计入产品成本核算对象的生产成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择合理的分配标准分配计入生产成本。企业应当根据生产经营特点，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准。

企业应当按照权责发生制的原则，根据产品的生产特点和管理要求结转成本。企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本。企业采用计划成本、标准成本、定额成本等类似成本进行直接材料日常核算的，期末，应当将耗用直接材料的计划成本或定额成本等类似成本调整为实际成本。

企业内部管理有相关要求的，还可以利用现代信息技术，在确定多维度、多层次成本核算对象的基础上，对有关费用进行归集、分配和结转。

6. 产品成本计算方法。

产品成本计算方法主要包括：品种法、分批法和分步法。

（1）品种法。

品种法，是指以产品品种作为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法适用于单步骤、大量生产的企业，如发电、供水、采掘等企业。

品种法计算成本的主要特点：一是成本核算对象是产品品种。如果企业只生产一种产品，全部生产成本都是直接成本，可直接计入该产品生产成本明细账的有关成本项目中，不存在在各种成本核算对象之间分配成本的问题；如果生产多种产品，间接生产成本则要采用适当的方法，在各成本核算对象之间进行分配。二是品种法下一般定期（每月月末）计算产品成本。三是月末一般不存在在产品，如果有在产品，数量也很少，所以，一般不需要将生产费用在完工产品与在产品之间进行划分，当期发生的生产费用总和就是该种完工产品的总成本；如果企业月末有在产品，要将生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

（2）分批法。

分批法，是指以产品的批别作为产品成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法主要适用于单件、小批生产的企业，如造船、重型机器制造、精密仪器制造等，也可用于一般企业中的新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等。

分批法计算成本的主要特点：一是成本核算对象是产品的批别。由于产品的批别大多是根据销货订单确定的，因此，这种方法又称订单法。成本核算对象是购买者事先订货或企业规定的产品批别。二是产品成本的计算是与生产任务通知单的签发和结束紧密配合的，因此，产品成本计算是不定期的。成本计算期与产品生产周期基本一致，但与财务报告期不一致。三是由于成本计算期与产品的生产周期基本一致，因此，在计算月末在产品成本时，一般不存在在完工产品和在产品之间分配成本的问题。

（3）分步法。

分步法，是指按照生产过程中各个加工步骤（分品种）为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法。这种方法适用于大量大批的多步骤生产，如冶金、纺织、机械制造等。

分步法计算成本的主要特点：一是成本核算对象是各种产品的生产步骤。二是月末为计算完工产品成本，还需要将归集在生产成本明细账中的生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。三是除了按品种计算和结转产品成本外，还需要计算和结转产品的各步骤成本。其成本核算对象，是各种产品及其所经过的各个加工步骤。如果企业只生产一种产品，则成本核算对象就是该种产品及其所经过的各个生产步骤。其成本计算期是固定的，与产品的生产周期不一致。

在实际工作中，根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求（如是否要求计算半成品成本）和简化核算的要求，各生产步骤成本的计算和结转，一般采用逐步结转分步法和平行结转分步法两种方式。

逐步结转分步法主要用于分步计算半成品成本的情形，也称为半成品成本分步法，是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤完成才能计算

产品成本的一种方法。该方法需要将生产成本在各步骤完工产品和在产品之间进行分配。

平行结转分步法主要用于不需分步计算半成品成本的情形，也称为不计算半成品成本分步法，是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产半成品的成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他成本，以及这些成本中应计入产成品的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总，即可计算出该种产品的产成品成本。

二、管理会计基础

（一）管理会计指引

1. 管理会计的概念。

管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

2. 管理会计指引体系。

管理会计指引体系是在管理会计理论研究成果的基础上，形成的可操作性的系列标准。管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库。

（1）管理会计基本指引。

管理会计基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。基本指引是对管理会计基本概念、基本原则、基本方法、基本目标等内容的总结、提炼。但是，不同于企业会计准则基本准则，管理会计基本指引不对应用指引中未作出描述的新问题提供处理依据。

（2）管理会计应用指引。

在管理会计指引体系中，应用指引居于主体地位，是对单位管理会计工作的具体指导。管理会计应用指引既遵循基本指引，也体现了实践特点；既形成一批普遍适用、具有广泛指导意义的基本工具方法，也有特殊行业的应用指引；既考虑了企业也考虑了行政事业单位。

（3）管理会计案例库。

案例库是对国内外管理会计经验的总结提炼，是对如何运用管理会计应用指引的实例示范。建立管理会计案例库，为单位提供直观的参考借鉴，是管理会计指引体系指导实践的重要内容和有效途径，也是管理会计体系建设区别于企业会计准则体系建设的一大特色。

（二）管理会计要素

单位应用管理会计，应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告四项管理会计要素。这四项要素构成了管理会计应用的有机体系，单位应在分析管理会计应用环境的基础上，合理运用管理会计工具方法，全面开展管理会计活动，并提供有用信息，生成管理会计报告，支持单位决策，推动单位实现战略规划。

1. 管理会计应用环境。

管理会计应用环境是单位应用管理会计的基础。单位应用管理会计，首先应充分了解和分析其应用环境，包括外部环境和内部环境。外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。

2. 管理会计活动。

管理会计活动是单位管理会计工作的具体开展，是单位利用管理会计信息，运用管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。在了解和分析其应用环境的基础上，单位应将管理会计活动嵌入规划、决策、控制、评价等环节，形成完整的管理会计闭环。

3. 管理会计工具方法。

管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段，是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算、作业成本法、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。

（1）战略地图。

战略地图，是指为描述企业各维度战略目标之间因果关系而绘制的可视化的战略因果关系图。战略地图通常以财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度为主要内容，通过分析各维度的相互关系，绘制成战略因果关系图。

（2）滚动预算。

滚动预算，是指企业根据上一期预算执行情况和新的预测结果，按既定的预算编制周期和滚动频率，对原有的预算方案进行调整和补充，逐期滚动，持续推进的预算编制方法。滚动预算一般由中期滚动预算和短期滚动预算组成。中期滚动预算的预算编制周期通常为3年或5年，以年度作为预算滚动频率。短期滚动预算通常以1年为预算编制周期，以月度、季度作为预算滚动频率。

（3）作业成本法。

作业成本法，是指以“作业消耗资源、产出消耗作业”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本，然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的过程。

资源费用，是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费。包括：各种房屋及建筑物、设备、材料、商品等各种有形资源的耗费；信息、知识产权、土地使用权等各种无形资源的耗费；人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

作业，是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁。一项作业既可以是一项非常具体的任务或活动，也可以泛指一类任务或活动。按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业。主要作业是指被产品、服务或顾客等最终成本对象消耗的作业。次要作业是指被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。

成本对象，是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。成本对象可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目。

成本动因，是指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介。按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为资源动因和作业动因。

作业成本法主要适用于作业类型较多且作业链较长，同一生产线生产多种产品，企业规模较大且管理层对产品成本准确性要求较高，产品、顾客和生产过程多样化程度较高以及间接或辅助资源费用所占比重较大等情况的企业。

（4）本量利分析。

本量利分析，是指以成本性态分析和变动成本法为基础，运用数学模型和图示，对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析，发现变动的规律性，为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。其中，“本”是指成本，包括固定成本和变动成本；“量”是指业务量，一般指销售量；“利”一般指营业利润。

本量利分析的基本公式如下：

营业利润 =（单价 - 单位变动成本）× 业务量 - 固定成本

本量利分析主要用于企业生产决策、成本决策和定价决策，也可以广泛地用于投融资决策等。企业在营运计划的制订、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用到本量利分析。

（5）平衡计分卡。

平衡计分卡，是指基于企业战略，从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度，将战略规划目标逐层分解转化为具体的、相互平衡的业绩指标体系，并据此进行绩效管理的方法。平衡计分卡通常与战略地图等其他工具结合使用。

平衡计分卡适用于战略规划目标明确、管理制度比较完善、管理水平相对较高的企业。平衡计分卡的应用对象可为企业、所属单位（部门）和员工。

4. 管理会计信息与报告。

管理会计信息包括管理会计应用过程中的财务信息和非财务信息，是管理会计报告的基本元素。管理会计信息应相关、可靠、及时、可理解。

管理会计报告是管理会计活动成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息，是管理会计活动开展情况和效果的具体呈现。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告，按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。

第七节　政府会计基础

一、政府会计概述

（一）政府会计的概念

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体（包

括政府所属的行政事业单位等）的财务状况、运行情况（含运行成本，下同）、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。

我国的政府会计标准体系主要由政府会计基本准则、政府会计具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

1. 政府会计基本准则。

政府会计基本准则用于规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等原则事项。基本准则指导具体准则和制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则。

2015 年 10 月，财政部印发了《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）。

2. 政府会计具体准则及应用指南。

政府会计具体准则依据基本准则制定，用于规范政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理原则，详细规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量、记录和报告。应用指南是对具体准则的实际应用作出的操作性规定。

2016 年以来，财政部相继出台了存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、会计调整、负债、财务报表编制和列报、政府和社会资本合作项目合同等 10 项具体准则，以及固定资产、政府和社会资本合作项目合同等 2 项具体准则应用指南。

3. 政府会计制度。

政府会计制度依据基本准则制定，主要规定政府会计科目及账务处理、报表体系及编制说明等。

2017 年财政部制定出台了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》），2018 年制定发布了行政单位会计制度、事业单位会计制度和 9 个行业事业单位会计制度与《政府会计制度》的衔接规定，以及高等学校、医院等 7 个特殊行业执行《政府会计制度》的补充规定，这些衔接规定和补充规定都是政府会计制度的有机组成部分。

此外，为了及时回应和解决政府会计准则制度执行中的问题，进一步补充和完善政府会计标准体系，财政部还适时出台政府会计准则制度解释，以确保准则制度有效实施。截至目前，财政部已经印发 3 项政府会计准则制度解释。

政府会计主体应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和政府会计制度及解释的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。根据《基本准则》，政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门，具体负责财政总会计的核算。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，其会计核算不适用政府会计准则制度。

（二）政府会计的特点

与企业会计相比，政府会计具有以下特点：

1. 双功能。

政府会计应当实现预算会计和财务会计的双重功能。预算会计对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况。财务会计对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等。

2. 双基础。

预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；财务会计实行权责发生制。

3. 双要素。

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。其中，预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余；财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

4. 双报告。

政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。其中，政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件，主要以收付实现制为基础编制，以预算会计核算生成的数据为准；政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件，主要以权责发生制为基础编制，以财务会计核算生成的数据为准。

二、政府会计实务概要

（一）政府会计要素及其确认和计量

1. 政府预算会计要素。

（1）预算收入。

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

（2）预算支出。

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

（3）预算结余。

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

2. 政府财务会计要素。

（1）资产。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。服务潜力是指政府会计主体

利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。其中：流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产，包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：一是与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

政府资产的计量属性主要有历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。无法采用历史成本、重置成本、现值和公允价值计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

政府会计主体对资产进行计量，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

（2）负债。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。其中：流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

政府会计主体的负债分为偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和暂收性负债。政府举借的债务包括政府发行的政府债券，向外国政府、国际经济组织等借入的款项，以及向上级政府借入转贷资金形成的借入转贷款。应付及预收款项包括应付职工薪酬、应付账款、预收款项、应交税费、应付国库集中支付结余和其他应付未付款项。暂收性负债是指政府会计主体暂时收取，随后应作上缴、退回、转拨等处理的款项，主要包括应缴财政款和其他暂收款项。通常政府会计主体的或有事项主要有：未决诉讼或未决仲裁、对外国政府或国际经济组织的贷款担保、承诺（补贴、代偿）、自然灾害或公共事件的救助等。

符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量。

政府负债的计量属性主要有历史成本、现值和公允价值。

在历史成本计量下，负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照为偿还负债预期需要支付的现金计量。在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。在公允价值计量下，负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移负债所需支付的价格计量。

政府会计主体对负债进行计量，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

（3）净资产。

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

（4）收入。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

收入的确认应当同时满足以下条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

（5）费用。

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

费用的确认应当同时满足以下条件：一是与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量。

（二）政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成。政府会计核算模式实现了预算会计与财务会计适度分离并相互衔接，全面、清晰地反映政府财务信息和预算执行信息。这种核算模式，能够使公共资金管理中预算管理、财务管理和绩效管理相互联结、融合，全面提高管理水平和资金使用效率，对于规范政府会计行为，夯实政府会计主体预算和财务管理基础，强化政府绩效管理具有重要的影响。

【例2-13】2020年6月1日，某事业单位采用国库授权支付方式购置一项价值为120 000元的固定资产，折旧年限为10年。假定不考虑其他因素，有关账务处理如下：

（1）6月1日，单位收到代理银行转来的“授权支付到账通知书”时，应编制如下会计分录：

借：零余额账户用款额度　　120 000

　　贷：财政拨款收入　　120 000

同时，应编制如下预算会计分录：

借：资金结存——零余额账户用款额度　120 000

　　贷：财政拨款预算收入　120 000

（2）6月1日，单位购买固定资产时，应编制如下会计分录：

借：固定资产　120 000

　　贷：零余额账户用款额度　120 000

同时，应编制如下预算会计分录：

借：事业支出——财政拨款支出　120 000

　　贷：资金结存——零余额账户用款额度　120 000

（3）6月末，单位计提固定资产折旧时，应编制如下会计分录：

借：业务活动费用　1 000

　　贷：固定资产累计折旧　1 000

预算会计下不作计提固定资产折旧的处理。

本例中，财务会计反映了财务状况和运行情况，而预算会计反映了预算执行情况。

本章思考题

1. 何谓会计要素？会计要素的内容如何划分？各种会计要素之间的关系是怎样的？

2. 何谓会计科目和账户？会计科目和账户如何分类？

3. 借贷记账法的基本内容有哪些？

4. 原始凭证的要素内容有哪些？原始凭证在会计监督和保证会计信息质量中的作用是什么？

5. 记账凭证如何分类？其要素内容有哪些？

6. 电子会计凭证是否与纸质会计凭证具有同等的法律效力？为何必须将电子会计凭证的原件进行归档保存？可否仅以电子会计凭证的纸质打印件作为报销、入账、归档的依据？

7. 会计账簿如何分类？各种会计账簿怎样登记？会计信息化条件下的错账更正与手工账有何不同？

8. 对于财产清查中发现的问题，应当如何进行账务处理？

9. 各种账务处理程序有何不同？

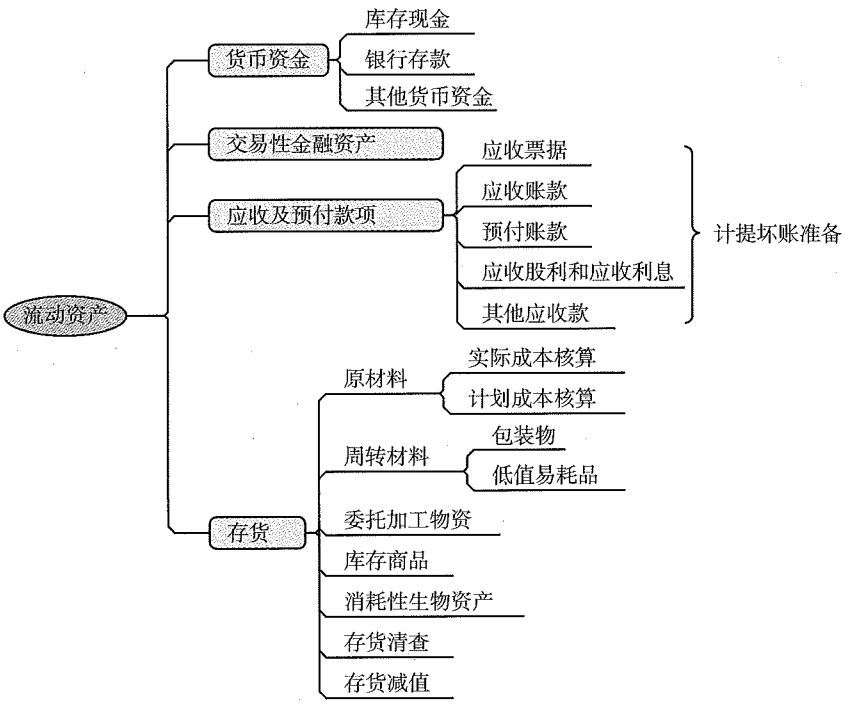
10. 产品成本计算的方法主要有哪些？其适用范围及特点是什么？

第三章　流动资产

本章要求

掌握：现金管理的主要内容、现金核算与清查，银行结算制度及银行存款核算，其他货币资金的核算、交易性金融资产的核算、应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息和其他应收款以及应收款项减值的核算，存货成本的确定、发出存货的计价方法、存货清查；原材料、周转材料、库存商品和存货跌价准备的核算；**熟悉：**流动资产的概念、流动资产的主要内容，存货计划成本的核算、委托加工物资的核算；**了解：**各种流动资产的管理、短期投资的核算、消耗性生物资产的核算。

本章主要内容



流动资产，是指企业拥有或者控制的预计在一个正常营业周期（1 年内）中变现、出售或耗用的资产。本章主要介绍货币资金、交易性金融资产、应收及预付款项、存货、合同资产和其他流动资产的会计处理。

第一节 货币资金

货币资金是指企业生产经营过程中处于货币形态的资产，属于企业的一种金融资产。货币资金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

一、库存现金

库存现金是指存放于企业财会部门、由出纳人员经管的货币。库存现金是企业流动性最强的资产。企业应当严格遵守国家和企业有关现金管理制度，正确进行现金收支的核算，监督现金使用的合法性与合理性。

（一）现金管理制度

根据国务院发布的《现金管理暂行条例》的规定，企业现金管理制度主要包括以下内容：

1. 现金的使用范围。

企业可用现金支付的款项有：（1）职工工资、津贴；（2）个人劳务报酬；（3）根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育比赛等各种奖金；（4）各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出；（5）向个人收购农副产品和其他物资的价款；（6）出差人员必须随身携带的差旅费；（7）结算起点（1 000 元）以下的零星支出；（8）中国人民银行确定需要支付现金的其他支出。

除企业可以现金支付的款项中的第（5）项和第（6）项外，开户单位支付给个人的款项，超过使用现金限额的部分，应当以支票或者银行本票等方式支付；确需全额支付现金的，经开户银行审核后，予以支付现金。

2. 现金的限额。

现金的限额是指为了保证单位日常零星开支的需要，允许单位留存现金的最高数额。这一限额由开户银行根据单位的实际需要核定，一般按照单位 3～5 天日常零星开支所需确定。边远地区和交通不便地区的开户单位的库存现金限额，可按多于 5 天，但不得超过 15 天的日常零星开支的需要确定。经核定的库存现金限额，开户单位必须严格遵守，超过部分应于当日终了前存入银行。需要增加或者减少库存现金限额的，应当向开户银行提出申请，由开户银行核定。

3. 现金收支的规定。

开户单位现金收支应当依照下列规定办理：（1）开户单位现金收入应当于当日送存开户银行，当日送存确有困难的，由开户银行确定送存时间。（2）开户单位支付现金，

可以从本单位库存现金限额中支付或从开户银行提取，不得从本单位的现金收入中直接支付（即坐支）。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。坐支单位应当定期向开户银行报送坐支金额和使用情况。（3）开户单位从开户银行提取现金时，应当写明用途，由本单位财会部门负责人签字盖章，经开户银行审核后，予以支付。（4）因采购地点不确定，交通不便，生产或市场急需，抢险救灾以及其他特殊情况必须使用现金的，开户单位应向开户银行提出申请，由本单位财会部门负责人签字盖章，经开户银行审核后，予以支付现金。

（二）库存现金的账务处理

为了反映和监督企业库存现金的收入、支出和结存情况，企业应当设置“库存现金”科目，借方登记企业库存现金的增加，贷方登记企业库存现金的减少，期末借方余额反映期末企业实际持有的库存现金的金额。企业内部各部门周转使用的备用金，可以单独设置“备用金”科目进行核算。为了全面、连续地反映和监督库存现金的收支和结存情况，企业应当设置库存现金总账和库存现金日记账，分别进行库存现金的总分类核算和明细分类核算。

库存现金日记账由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐日逐笔登记。每日终了，应当在库存现金日记账上计算出当日的现金收入合计额、现金支出合计额和余额，并将库存现金日记账的余额与实际库存现金金额相核对，保证账款相符。月度终了，库存现金日记账的余额应当与库存现金总账的余额核对，做到账账相符。

（三）库存现金的清查

为了保证现金的安全完整，企业应当按规定对库存现金进行定期和不定期的清查，一般采用实地盘点法，对于清查的结果应当编制现金盘点报告单。如果有挪用现金、白条顶库的情况，应及时予以纠正；对于超限额留存的现金应及时送存银行。如果账款不符，发现有待查明原因的现金短缺或溢余，应先通过“待处理财产损溢”科目核算，按管理权限经批准后，分别两种情况处理：如为现金短缺，属于应由责任方赔偿的部分，计入其他应收款；属于无法查明原因的，计入管理费用。如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，计入其他应付款；属于无法查明原因的，计入营业外收入。

二、银行存款

（一）银行存款的管理

银行存款是企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。银行存款是企业除现金之外流动性最强的资产，企业应当根据日常经营业务和管理活动的需要合理确定银行存款规模；加强银行存款管理，有利于加速企业资金周转，提高企业资金效益。企业应当严格遵守国家金融监管机构的支付结算法律法规和企业有关银行存款的管理制度，正确进行银行存款收支的核算，监督银行存款使用的合法性与合理性。企业应当根据业务需要，按照规定在其所在地银行开设账户，运用所开设的账户，进行存款、取款以及各种收支转账业务的结算。银行存款的收付应严格执行银行结算制度的规定。

（二）银行存款的账务处理

为了反映和监督企业银行存款的收入、支出和结存情况，企业应当设置“银行存款”科目，借方登记企业银行存款的增加，贷方登记企业银行存款的减少，期末借方余额反映期末企业实际持有的银行存款的金额。

企业应当设置银行存款总账和银行存款日记账，分别进行银行存款的总分类核算和序时、明细分类核算。企业可按开户银行和其他金融机构、存款种类等设置银行存款日记账，根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记。每日终了，应结出余额。

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“库存现金”等科目；提取或支付已存入银行或其他金融机构存款时，借记“库存现金”等科目，贷记“银行存款”科目。

（三）银行存款的核对

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。企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”对此予以调节，如没有记账错误，调节后的双方余额应相等。

三、其他货币资金

（一）其他货币资金的管理

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金，主要包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款和外埠存款等。其他货币资金的存放地点分散、用途多样，存放、使用的手续制度要求各有不同，受经营业务活动性质影响，其安全管理难度大，要求企业会计部门和经营业务经办部门相互配合，明确经办责任，严格履行申请、审批、经办等手续制度，对于业务收支经办结束的项目应及时办理清理手续和相应的会计处理，会计部门应当加强相应的明细核算和监督管理，避免不合理延期，防止债权债务纠纷发生而给企业造成损失等不利影响。

为了反映和监督其他货币资金的收支和结存情况，企业应当设置“其他货币资金”科目，借方登记其他货币资金的增加，贷方登记其他货币资金的减少，期末余额在借方，反映企业实际持有的其他货币资金的金额。“其他货币资金”科目应当按照其他货币资金的种类设置明细科目进行核算。

（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。

银行汇票是指由出票银行签发的，由其在见票时按照实际结算金额无条件支付给收款人或者持票人的票据。银行汇票的出票银行为银行汇票的付款人。单位和个人各种款项的结算，均可使用银行汇票。银行汇票可以用于转账，填明“现金”字样的银行汇票也可以用于支取现金。

汇款单位（即申请人）使用银行汇票，应向出票银行填写“银行汇票申请书”，填明收款人名称、汇票金额、申请人名称、申请日期等事项并签章，签章是其预留银行的

签章。出票银行受理银行汇票申请书，收妥款项后签发银行汇票，并用压数机压印出票金额，将银行汇票和解讫通知一并交给申请人。申请人应将银行汇票和解讫通知一并交付给汇票上记明的收款人。收款人受理申请人交付的银行汇票时，应在出票金额以内，根据实际需要的款项办理结算，并将实际结算的金额和多余金额准确、清晰地填入银行汇票和解讫通知的有关栏内，到银行办理款项入账手续。收款人可以将银行汇票背书转让给被背书人。银行汇票的背书转让以不超过出票金额的实际结算金额为准。未填写实际结算金额或实际结算金额超过出票金额的银行汇票，不得背书转让。银行汇票的提示付款期限为自出票日起1个月，持票人超过付款期限提示付款的，银行将不予受理。持票人向银行提示付款时，必须同时提交银行汇票和解讫通知，缺少任何一联，银行不予受理。

银行汇票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

银行汇票流程如图3－1所示。

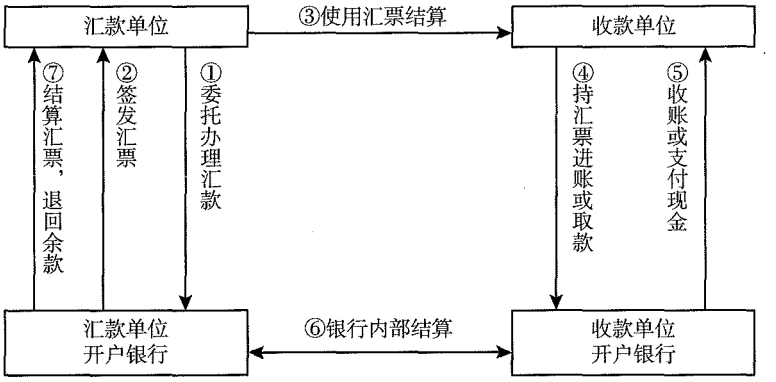


图3－1 银行汇票流程

企业填写“银行汇票申请书”、将款项交存银行时，借记“其他货币资金——银行汇票”科目，贷记“银行存款”科目；企业持银行汇票购货、收到有关发票账单时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——银行汇票”科目；采购完毕收回剩余款项时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行汇票”科目。

销货企业收到银行汇票、填制进账单到开户银行办理款项入账手续时，根据进账单及销货发票等，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。

【例3－1】甲公司为增值税一般纳税人，2020年8月5日向银行申请办理银行汇票用以购买原材料，将款项250 000元交存银行转作银行汇票存款。根据银行盖章退回的申请书存根联，甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——银行汇票　　250 000
　　贷：银行存款　　250 000

2020年8月10日，甲公司购入原材料一批已验收入库，取得的增值税专用发票上注明的价款为200 000元，增值税税额为26 000元，已用银行汇票办理结算，多余款项24 000元退回开户银行，公司已收到开户银行转来的银行汇票第四联（多余款收账通知）。甲公司应编制如下会计分录：

（1）用银行汇票结算材料价款和增值税税款时：

借：原材料　　200 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　26 000
　　贷：其他货币资金——银行汇票　　226 000

（2）收到退回的银行汇票多余款项时：

借：银行存款　　24 000
　　贷：其他货币资金——银行汇票　　24 000

（三）银行本票存款

银行本票存款是指企业为了取得银行本票按规定存入银行的款项。

银行本票是指银行签发的，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。单位和个人在同一票据交换区域需要支付的各种款项，均可使用银行本票。银行本票可以用于转账，注明“现金”字样的银行本票可以用于支取现金。

银行本票分为定额本票和不定额本票两种。定额本票面额为1 000元、5 000元、10 000元和50 000元。银行本票的提示付款期限自出票日起最长不得超过两个月。在有效付款期内，银行见票付款。持票人超过提示付款期限付款的，银行不予受理。

申请人使用银行本票，应向银行填写“银行本票申请书”。申请人或收款人为单位的，不得申请签发现金银行本票。出票银行受理银行本票申请书，收妥款项后签发银行本票，在本票上签章后交给申请人。申请人应将银行本票交付给本票上记明的收款人。收款人可以将银行本票背书转让给被背书人。

申请人因银行本票超过提示付款期限或其他原因要求退款时，应将银行本票提交到出票银行并出具单位证明。根据银行盖章退回的进账单第一联，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行本票”科目。出票银行对于在本行开立存款账户的申请人，只能将款项转入原申请人账户；对于现金银行本票和未到本行开立存款账户的申请人，才能退付现金。

银行本票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

企业填写“银行本票申请书”、将款项交存银行时，借记“其他货币资金——银行本票”科目，贷记“银行存款”科目；企业持银行本票购货、收到有关发票账单时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——银行本票”科目。

销货企业收到银行本票、填制进账单到开户银行办理款项入账手续时，根据进账单及销货发票等，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。

【例3-2】甲公司为增值税一般纳税人，为取得银行本票，向银行填交“银行本票申请书”，并将11 300元银行存款转作银行本票存款。公司取得银行本票后，应根据银行盖章退回的银行本票申请书存根联填制银行付款凭证。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——银行本票　　11 300
　　贷：银行存款　　11 300

甲公司用银行本票购买办公用品10 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为1 300元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　10 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 300
　　贷：其他货币资金——银行本票　　11 300

（四）信用卡存款

信用卡存款是指企业为取得信用卡而存入银行信用卡专户的款项。信用卡是银行卡的一种。

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。单位卡账户的资金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。持卡人可持信用卡在特约单位购物、消费，但单位卡不得用于10万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算，不得支取现金。特约单位在每日营业终了，应将当日受理的信用卡签购单汇总，计算手续费和净额，并填写汇（总）计价单和进账单，连同签购单一并送交收单银行办理进账。

企业申领信用卡应填制“信用卡申请表”，连同支票和有关资料一并送存发卡银行，根据银行盖章退回的进账单第一联，借记“其他货币资金——信用卡”科目，贷记“银行存款”科目；企业用信用卡购物或支付有关费用，收到开户银行转来的信用卡存款的付款凭证及所附发票账单，借记“管理费用”等科目，贷记“其他货币资金——信用卡”科目；企业信用卡在使用过程中，需要向其账户续存资金的，应借记“其他货币资金——信用卡”科目，贷记“银行存款”科目；企业的持卡人如不需要继续使用信用卡时，应持信用卡主动到发卡银行办理销户，销卡时，信用卡余额转入企业基本存款户，不得提取现金，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——信用卡”科目。

【例3-3】甲公司于2020年8月24日向银行申领信用卡，向银行交存50 000元。2020年9月10日，该公司用信用卡支付购书款3 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为270元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2020年8月24日，申领信用卡时：

借：其他货币资金——信用卡　　50 000

　　贷：银行存款　　50 000

（2）2020年9月10日，用信用卡支付购书款时：

借：管理费用　　3 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　270

　　贷：其他货币资金——信用卡　　3 270

（五）信用证保证金存款

信用证有国际信用证、国内信用证之分，以下内容专指国内信用证（以下简称“信用证”）。

信用证是指银行（包括政策性银行、商业银行、农村合作银行、村镇银行和农村信用社）依照申请人的申请开立的、对相符交单予以付款的承诺。它是以人民币计价、不可撤销的跟单信用证。信用证的开立和转让，应当具有真实的贸易背景，适用于银行为国内企事业单位之间货物和服务贸易提供的信用证服务。信用证只限于转账结算，不得支取现金。

信用证保证金存款是指采用信用证结算方式的企业为开具信用证而存入银行信用证保证金专户的款项。企业向银行申请开立信用证，应按规定向银行提交开证申请书、信用证申请人承诺书和购销合同。

企业填写“信用证申请书”，将信用证保证金交存银行时，应根据银行盖章退回的“信用证申请书”回单，借记“其他货币资金——信用证保证金”科目，贷记“银行存款”科目；企业接到开证行通知，根据供货单位信用证结算凭证及所附发票账单，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——信用证保证金”科目；将未用完的信用证保证金存款余额转回开户银行时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——信用证保证金”科目。

（六）存出投资款

存出投资款是指企业为购买股票、债券、基金等根据有关规定存入在证券公司指定银行开立的投资款专户的款项。

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、基金等时，借记“交易性金融资产”等科目，贷记“其他货币资金——存出投资款”科目。

（七）外埠存款

外埠存款是指企业为了到外地进行临时或零星采购，而汇往采购地银行开立采购专

户的款项。

企业将款项汇往外地时，应填写汇款委托书，委托开户银行办理汇款。汇入地银行以汇款单位名义开立临时采购账户，该账户的存款不计利息、只付不收、付完清户，除了采购人员可从中提取少量现金外，一律采用转账结算。

企业将款项汇往外地开立采购专用账户，根据汇出款项凭证编制付款凭证时，借记“其他货币资金——外埠存款”科目，贷记“银行存款”科目；收到采购人员转来供应单位发票账单等报销凭证时，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目；采购完毕收回剩余款项时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目。

【例3-4】下列各项中，企业应在“其他货币资金”科目核算的有（　　）。

A. 取得信用卡而存入银行信用卡专户的款项

B. 汇往采购地银行开立采购专户的款项

C. 存入证券公司指定银行开立投资款专户的款项

D. 取得银行本票存入银行的款项

解析 答案为选项A、B、C、D。其他货币资金主要包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款和外埠存款等。

第二节　交易性金融资产

一、金融资产概述

（一）金融资产的概念

金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

1. 从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利。例如，企业的银行存款、应收账款、应收票据和贷款等均属于金融资产。但是，预付账款产生的未来经济利益是商品或服务，不是收取现金或其他金融资产的权利，不是金融资产。

2. 在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利。例如，企业持有的看涨期权或看跌期权等。

3. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。例如，企业的普通债券合同或普通股等。

4. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也

不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

在企业全部资产中，库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资及衍生金融资产等统称为金融资产。

（二）金融资产的管理

现代金融市场的健康、可持续发展离不开金融工具的广泛运用和不断创新。企业管理金融资产的业务模式是通过金融市场交易可以产生现金流量，其主要目的多为解决暂时闲置资金并增加企业投资收益。金融市场不同于商品市场，金融市场使资金的所有权和使用权相分离，其具有不确定性、普遍性、扩散性和突发性等特征，存在不可分散的系统风险。因此，对于金融资产的会计核算和会计监督的难度大、要求高，企业会计应准确计量、如实谨慎反映金融资产上的风险，关注金融资产公允价值的顺周期性特点和可能的不良经济后果，加强金融资产监督管理，防止金融资产过度投资导致的高度经济虚拟化，影响企业主业核心竞争力和长期稳定健康发展。

（三）金融资产的分类

企业应当根据管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，对金融资产进行合理分类。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017）将金融资产划分为以下三类：

1. 以摊余成本计量的金融资产。

企业应当将同时符合下列条件的金融资产分类为以摊余成本计量的金融资产：（1）管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。如债权投资的合同现金流量包括投资期间各期应收的利息和到期日收回的本金等；其他属于以摊余成本计量的金融资产性质的金融资产还有“贷款”“应收账款”等。

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

企业应当将同时符合下列条件的金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：（1）管理该金融资产的业务模式，既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，如其他债权投资。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业应当将除上述分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

本节主要介绍交易性金融资产的会计处理。

二、交易性金融资产的概念

交易性金融资产，是指以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。它是企

业为了近期内出售而持有的金融资产，如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等；或者在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式的金融资产等，如企业管理的以公允价值进行业绩考核的某项投资组合。

交易性金融资产预期能在短期内变现以满足日常经营的需要，因此，在资产负债表中作为流动资产列示。

需要说明的是，从金融资产的合同现金流量特征来看，尽管交易性金融资产仍将收取合同现金流量，但只是偶尔为之，并非为了实现业务模式目标（收取合同现金流量）而不可或缺。

三、交易性金融资产的账务处理

（一）会计科目的设置

为了反映和监督交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、出售等情况，企业应当设置“交易性金融资产”“公允价值变动损益”“投资收益”等科目进行核算。

“交易性金融资产”科目核算以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。“交易性金融资产”科目的借方登记交易性金融资产的取得成本、资产负债表日其公允价值高于账面余额的差额，以及出售交易性金融资产时结转公允价值低于账面余额的变动金额；贷方登记资产负债表日其公允价值低于账面余额的差额，以及企业出售交易性金融资产时结转的成本和公允价值高于账面余额的变动金额。企业应当按照交易性金融资产的类别和品种，分别设置“成本”“公允价值变动”等明细科目进行核算。

“公允价值变动损益”科目核算企业交易性金融资产等的公允价值变动而形成的应计入当期损益的利得或损失。“公允价值变动损益”科目的借方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值低于账面余额的差额；贷方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值高于账面余额的差额。

“投资收益”科目核算企业持有交易性金融资产等的期间内取得的投资收益以及出售交易性金融资产等实现的投资收益或投资损失。“投资收益”科目的借方登记企业取得交易性金融资产时支付的交易费用、出售交易性金融资产等发生的投资损失，贷方登记企业持有交易性金融资产等的期间内取得的投资收益，以及出售交易性金融资产等实现的投资收益。“投资收益”科目应当按照投资项目设置明细科目进行核算。

交易性金融资产核算科目对应关系如图 3－2 所示。

（二）取得交易性金融资产

企业取得交易性金融资产时，应当按照取得时的公允价值作为其初始入账金额。金融资产的公允价值，应当以市场交易价格为基础确定。

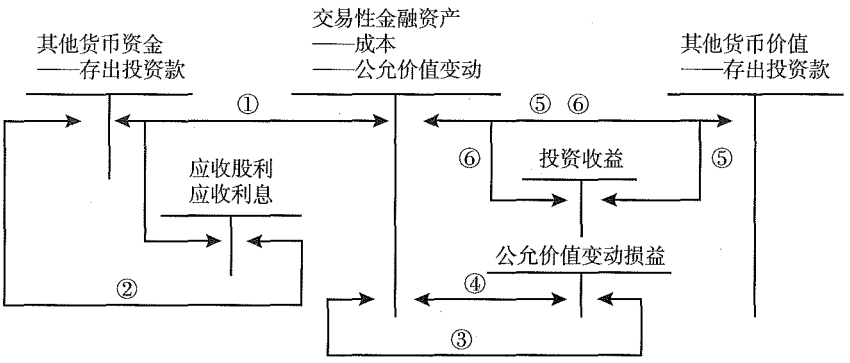


图3－2　交易性金融资产的核算科目对应关系

注：①取得交易性金融资产（或含有已宣告但尚未发放股利或已到付息日但尚未领取的利息）；②收取应收股利或应收利息；③持有期间公允价值变动利得；④持有期间公允价值变动损失；⑤出售交易性金融资产取得投资收益；⑥出售交易性金融资产发生投资损失。

企业取得交易性金融资产所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目。

企业取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入当期损益，冲减投资收益，发生交易费用取得增值税专用发票的，进项税额经认证后可从当月销项税额中扣除。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

企业取得交易性金融资产，应当按照该金融资产取得时的公允价值，借记“交易性金融资产——成本”科目，按照发生的交易费用，借记“投资收益”科目，发生交易费用取得增值税专用发票的，按其注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照实际支付的金额，贷记“其他货币资金”等科目。

【例3－5】 甲公司为增值税一般纳税人。2020年6月1日，甲公司从上海证券交易所购入A上市公司股票1 000 000股，该笔股票投资在购买日的公允价值为10 000 000元，另支付相关交易费用25 000元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为1 500元。甲公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月1日，购买A上市公司股票时：

借：交易性金融资产——A上市公司股票——成本　　10 000 000

　　贷：其他货币资金——存出投资款　　10 000 000

（2）2020年6月1日，支付相关交易费用时：

借：投资收益——A上市公司股票　　25 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 500

　　贷：其他货币资金——存出投资款　　26 500

在本例中，取得交易性金融资产所发生的相关交易费用25 000元，应当在发生时记入“投资收益”科目。

【例3-6】甲公司为增值税一般纳税人。假定2020年6月1日，甲公司从上海证券交易所购入A上市公司股票1 000 000股，支付价款10 000 000元（其中包含已宣告但尚未发放的现金股利600 000元），另支付相关交易费用25 000元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为1 500元。甲公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月1日，购买A上市公司股票时：

借：交易性金融资产——A上市公司股票——成本　9 400 000
　　应收股利——A上市公司股票　600 000
　　贷：其他货币资金——存出投资款　10 000 000

（2）2020年6月1日，支付相关交易费用时：

借：投资收益——A上市公司股票　25 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　1 500
　　贷：其他货币资金——存出投资款　26 500

在本例中，取得交易性金融资产所发生的相关交易费用25 000元，应当在发生时记入“投资收益”科目。取得交易性金融资产支付价款10 000 000元中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利600 000元，应当记入“应收股利”科目。

（三）持有交易性金融资产

1. 企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当确认为应收项目，并计入投资收益，借记“应收股利”或“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目；实际收到款项时作为冲减应收项目处理，借记“其他货币资金”等科目，贷记“应收股利”或“应收利息”科目。

需要强调的是，企业只有在同时满足三个条件时，才能确认交易性金融资产所取得的股利或利息收入并计入当期损益：一是企业收取股利或利息的权利已经确立（例如被投资单位已宣告发放）；二是与股利或利息相关的经济利益很可能流入企业；三是股利或利息的金额能够可靠计量。

【例3-7】承【例3-6】，假定2020年6月19日，甲公司收到A上市公司向其发放的现金股利600 000元，存入银行。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款　600 000
　　贷：应收股利——A上市公司股票　600 000

【例3-8】承【例3-6】，假定2021年3月20日，A上市公司宣告发放2020年现金股利，甲公司按其持有该上市公司股份计算确定的应分得的现金股利为800 000元。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收股利——A上市公司股票　　800 000
　贷：投资收益——A上市公司股票　　800 000

在本例中，甲公司取得A上市公司宣告发放的现金股利同时满足了前述确认股利收入并计入当期损益的三个条件。

【例3-9】乙公司为增值税一般纳税人。2020年6月1日，乙公司购入B公司发行的公司债券，支付价款26 000 000元（其中包含已到付息期但尚未领取的债券利息500 000元），另支付交易费用300 000元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为18 000元。该笔B公司债券面值为25 000 000元。乙公司将其划分为交易性金融资产进行管理和核算。2020年6月10日，乙公司收到该笔债券利息500 000元。假定不考虑其他相关税费和因素。乙公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月1日，购入B公司的公司债券时：

借：交易性金融资产——B公司债券——成本　　25 500 000
　应收利息——B公司债券　　500 000
　投资收益——B公司债券　　300 000
　应交税费——应交增值税（进项税额）　　18 000
　贷：其他货币资金——存出投资款　　26 318 000

（2）2020年6月10日，收到购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息时：

借：其他货币资金——存出投资款　　500 000
　贷：应收利息——B公司债券　　500 000

在本例中，乙公司取得交易性金融资产所支付的交易费用300 000元，应当记入“投资收益”科目。乙公司取得交易性金融资产所支付价款26 000 000元中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息500 000元，应当记入“应收利息”科目。

2. 资产负债表日，交易性金融资产应当按照公允价值计量，公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。

企业应当在资产负债表日按照交易性金融资产公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“交易性金融资产——公允价值变动”科目。

【例3-10】承〖例3-6〗和〖例3-7〗，假定2020年6月30日，甲公司持有A上市公司股票的公允价值为8 600 000元；2020年12月31日，甲公司持有A上市公司股票的公允价值为12 400 000元。不考虑相关税费和其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月30日，确认A上市公司股票的公允价值变动损益时：

借：公允价值变动损益——A上市公司股票　　800 000

　　贷：交易性金融资产——A上市公司股票——公允价值变动　　800 000

（2）2020年12月31日，确认A上市公司股票的公允价值变动损益时：

借：交易性金融资产——A上市公司股票——公允价值变动　　3 800 000

　　贷：公允价值变动损益——A上市公司股票　　3 800 000

在本例中，2020年6月30日为资产负债表日，甲公司持有A上市公司股票在该日公允价值8 600 000元，账面余额9 400 000元（即2020年6月1日的公允价值9 400 000元），公允价值小于账面余额800 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的借方；2020年12月31日，甲公司持有A上市公司股票在该日公允价值12 400 000元，账面余额8 600 000元（即2020年6月30日的公允价值8 600 000元），公允价值大于账面余额3 800 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的贷方。

【例3-11】承〖例3-9〗，假定2020年6月30日，乙公司持有B公司债券的公允价值为26 700 000元；2020年12月31日，乙公司持有B公司债券的公允价值为25 800 000元。不考虑相关税费和其他因素。乙公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月30日，确认B公司债券的公允价值变动损益时：

借：交易性金融资产——B公司债券——公允价值变动　　1 200 000

　　贷：公允价值变动损益——B公司债券　　1 200 000

（2）2020年12月31日，确认B公司债券的公允价值变动损益时：

借：公允价值变动损益——B公司债券　　900 000

　　贷：交易性金融资产——B公司债券——公允价值变动　　900 000

在本例中，2020年6月30日，B公司债券的公允价值为26 700 000元，账面余额为25 500 000元，公允价值大于账面余额1 200 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的贷方；2020年12月31日，B公司债券的公允价值为25 800 000元，账面余额为26 700 000元，公允价值小于账面余额900 000元，应记入“公允价值变动损益”科目的借方。

（四）出售交易性金融资产

企业出售交易性金融资产时，应当将出售时交易性金融资产的公允价值与其账面余额之间的差额作为投资损益进行会计处理。

企业出售交易性金融资产，应当按照实际收到的金额，借记“其他货币资金”等科目，按照该金融资产的账面余额的成本部分，贷记“交易性金融资产——成本”科目，按照该金融资产的账面余额的公允价值变动部分，贷记或借记“交易性金融资产——公

允价值变动”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

【例3-12】承〖例3-6〗、〖例3-7〗、〖例3-8〗和〖例3-10〗，假定2021年5月31日，甲公司出售所持有的全部A上市公司股票，价款为12 100 000元。不考虑相关税费和其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款　　12 100 000
　　投资收益——A上市公司股票　　300 000
　贷：交易性金融资产——A上市公司股票——成本　　9 400 000
　　——公允价值变动　　3 000 000

在本例中，2021年5月31日，甲公司出售持有A上市公司全部股票的价款12 100 000元与账面余额12 400 000元（即2020年12月31日的公允价值12 400 000元）之间的差额为-300 000元，应当作为投资损失，记入“投资收益”科目的借方。

【例3-13】承〖例3-9〗和〖例3-11〗，假定2021年3月15日，乙公司出售了所持有的全部B公司债券，价款为35 500 000元。不考虑相关税费和其他因素。乙公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款　　35 500 000
　贷：交易性金融资产——B公司债券——成本　　25 500 000
　　——公允价值变动　　300 000
　　投资收益——B公司债券　　9 700 000

在本例中，乙公司出售交易性金融资产的售价35 500 000元与其账面余额25 800 000元（即2020年12月31日B公司债券的公允价值25 800 000元）之间的差额9 700 000元应当作为投资收益，记入“投资收益”科目的贷方。

（五）转让金融商品应交增值税

金融商品转让按照卖出价扣除买入价（不需要扣除已宣告未发放现金股利和已到付息期未领取的利息）后的余额作为销售额计算增值税，即转让金融商品按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额互抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一会计年度。

转让金融资产当月月末，如产生转让收益，则按应纳税额，借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。

年末，如果“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目有借方余额，说明本年度的金融商品转让损失无法弥补，且本年度的金融资产转让损失不可转入下年度继续抵减转让金融资产的收益，应将“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目的借方余额转出。因此，应借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增

值税”科目。

【例3-14】承〖例3-12〗和〖例3-13〗，分别计算甲公司和乙公司转让金融商品应交增值税。

甲公司转让金融商品应交增值税=(12 100 000-10 000 000)÷(1+6%)×6%=118 867.92（元）

甲公司应编制如下会计分录：

借：投资收益　　118 867.92

　　贷：应交税费——转让金融商品应交增值税　　118 867.92

乙公司转让金融商品应交增值税=(35 500 000-26 000 000)÷(1+6%)×6%=537 735.85（元）

乙公司应编制如下会计分录：

借：投资收益　　537 735.85

　　贷：应交税费——转让金融商品应交增值税　　537 735.85

【例3-15】下列各项中，关于交易性金融资产会计处理表述正确的有（　　）。

A. 取得时发生的交易费用应计入当期损益

B. 取得时支付价款中包含的已宣告发放但尚未支付的股利应计入应收股利

C. 持有期间发生的公允价值变动应计入公允价值变动损益

D. 出售时实际收到的款项与其账面余额之间的差额应计入投资收益

解析　答案为选项A、B、C、D。企业取得交易性金融资产时发生的交易费用应计入当期损益；取得时支付价款中包含的已宣告发放但尚未支付的股利或已到期尚未支付的债券利息应计入应收股利或应收利息；持有期间发生的公允价值变动应计入公允价值变动损益；出售时实际收到的款项与其账面余额之间的差额应计入投资收益。

四、短期投资的核算

按照《小企业会计准则》的相关规定，小企业购入的能随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资应设置“短期投资”科目核算。该科目应按照股票、债券、基金等短期投资种类进行明细核算。该科目为流动资产类科目，小企业取得短期投资记入该科目的借方；出售短期投资记入该科目的贷方；该科目期末借方余额，反映小企业持有的短期投资成本。

（一）取得短期投资的账务处理

小企业购入各种股票、债券、基金等作为短期投资的，应当按照实际支付的购买价款和相关税费，借记“短期投资”科目，贷记“银行存款”科目。

1. 小企业购入股票作为短期投资的，如果实际支付的购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除已宣告但尚未发放的现

金股利后的金额，借记“短期投资”科目，按照应收的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

2. 小企业购入债券作为短期投资的，如果实际支付的购买价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除已到付息期但尚未领取的债券利息后的金额，借记“短期投资”科目，按照应收的债券利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

（二）短期投资持有期间的账务处理

在短期投资持有期间，被投资单位宣告分派现金股利时，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

在债务人应付利息日，按照分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

（三）出售短期投资的账务处理

出售短期投资，应当按照实际收到的出售价款，借记“银行存款”或“库存现金”科目，按照该项短期投资的账面余额，贷记“短期投资”科目，按照尚未收到的现金股利或债券利息，贷记“应收股利”或“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

第三节 应收及预付款项

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，包括应收款项和预付款项。其中，应收款项包括应收票据、应收账款、应收股利、应收利息和其他应收款等；预付款项是指企业按照合同规定预付的款项，如预付账款等。

一、应收票据

（一）应收票据概述

应收票据是指企业因销售商品、提供服务等而收到的商业汇票。商业汇票是一种由出票人签发的，委托付款人在指定日期无条件支付确定金额给收款人或者持票人的票据。

商业汇票的付款期限，最长不得超过6个月。定日付款的汇票付款期限自出票日起计算，并在汇票上记载具体到期日；出票后定期付款的汇票付款期限自出票日起按月计算，并在汇票上记载；见票后定期付款的汇票付款期限自承兑或拒绝承兑日起按月计算，并在汇票上记载。商业汇票的提示付款期限，自汇票到期日起10日。符合条件的商业汇票的持票人，可以持未到期的商业汇票连同贴现凭证向银行申请贴现。

根据承兑人不同，商业汇票分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。商业承兑汇票是指由付款人签发并承兑，或由收款人签发交由付款人承兑的汇票。商业承兑汇票的付款人

收到开户银行的付款通知，应在当日通知银行付款。付款人在接到通知日的次日起3日内（遇法定休假日顺延）未通知银行付款的，视同付款人承诺付款。银行将于付款人接到通知日的次日起第4日（遇法定休假日顺延），将票款划给持票人。付款人提前收到由其承兑的商业汇票，应通知银行于汇票到期日付款。银行在办理划款时，付款人存款账户不足支付的，银行应填制付款人未付票款通知书，连同商业承兑汇票邮寄持票人开户银行转交持票人。

银行承兑汇票是指由在承兑银行开立存款账户的存款人（即出票人）签发，由承兑银行承兑的票据。企业申请使用银行承兑汇票时，应向其承兑银行交纳手续费。银行承兑汇票的出票人应于汇票到期前将票款足额交存其开户银行，承兑银行应在汇票到期日或到期日后的见票当日支付票款。银行承兑汇票的出票人于汇票到期前未能足额交存票款时，承兑银行除凭票向持票人无条件付款外，对出票人尚未支付的汇票金额按每天万分之五计收利息。

（二）应收票据的账务处理

为了反映和监督应收票据取得、票款收回等情况，企业应当设置“应收票据”科目，借方登记取得的应收票据的面值，贷方登记到期收回票款或到期前向银行贴现的应收票据的票面金额，期末余额在借方，反映企业持有的商业汇票的票面金额。“应收票据”科目可按照开出、承兑商业汇票的单位进行明细核算，并设置“应收票据备查簿”，逐笔登记商业汇票的种类、号数和出票日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日、贴现率和贴现净额以及收款日和收回金额、退票情况等资料。商业汇票到期结清票款或退票后，在备查簿中应予注销。

1. 取得应收票据和收回到期票款。

应收票据取得的原因不同，其账务处理也有所区别。因债务人抵偿前欠货款而取得的应收票据，借记“应收票据”科目，贷记“应收账款”科目；因企业销售商品、提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票，借记“应收票据”科目，贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。商业汇票到期收回款项时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收票据”科目。

【例3-16】 甲公司为增值税一般纳税人，2020年9月1日向乙公司（为增值税一般纳税人）销售一批产品，价款为1 500 000元，尚未收到，已办妥托收手续，适用的增值税税率为13%。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收账款　　1 695 000

　贷：主营业务收入　　1 500 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　195 000

2020年9月15日，甲公司收到乙公司寄来的一张期限为3个月的银行承兑汇票，面值为1 695 000元，抵付产品的价款和增值税款。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收票据　　1 695 000

　贷：应收账款　　1 695 000

2020年12月15日，甲公司持有的上述票据到期，收回票面金额1 695 000元存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款 1 695 000

　贷：应收票据 1 695 000

2. 转让应收票据。

实务中，企业可以将其持有的商业汇票背书转让。背书是指在票据背面或者粘单上记载有关事项并签章的票据行为。背书转让的，背书人应当承担票据责任。通常情况下，企业将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时，按应计入取得物资成本的金额，借记“在途物资”“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目，按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按商业汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目，如有差额，借记或贷记“银行存款”等科目。

【例3-17】承〖例3-16〗，假定甲公司于2020年10月15日将上述应收票据背书转让，以取得生产经营所需的A种材料，该材料价款为1 500 000元，适用的增值税税率为13%。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料 1 500 000

　应交税费——应交增值税（进项税额） 195 000

　贷：应收票据 1 695 000

对于票据贴现，企业通常应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按应收票据的票面金额，贷记“应收票据”科目，按其差额，借记或贷记“财务费用”科目。

二、应收账款

应收账款是指企业因销售商品、提供服务等经营活动，应向购货单位或接受服务单位收取的款项，主要包括企业销售商品或提供服务等应向有关债务人收取的价款、增值税及代购货单位垫付的包装费、运杂费等。

为了反映和监督应收账款的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收账款”科目，不单独设置“预收账款”科目的企业，预收的账款也在“应收账款”科目核算。“应收账款”科目的借方登记应收账款的增加，贷方登记应收账款的收回及确认的坏账损失，期末余额一般在借方，反映企业尚未收回的应收账款；如果期末余额在贷方，一般为企业预收的账款。

【例3-18】甲公司为增值税一般纳税人，采用托收承付结算方式向乙公司（为增值税一般纳税人）销售商品一批，开具的增值税专用发票上注明的价款为300 000元，增值税税额为39 000元，已办理托收手续。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收账款　　339 000
　　贷：主营业务收入　　300 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　39 000
甲公司实际收到款项时，应编制如下会计分录：
借：银行存款　　339 000
　　贷：应收账款　　339 000

企业应收账款改用应收票据结算，在收到承兑的商业汇票时，借记“应收票据”科目，贷记“应收账款”科目。

【例3-19】承〖例3-18〗，如果甲公司委托银行收取乙公司的款项改用商业汇票结算，收到乙公司交来的商业承兑汇票一张，面值339 000元，用以偿还其前欠价款。甲公司应编制如下会计分录：
借：应收票据　　339 000
　　贷：应收账款　　339 000

三、预付账款

预付账款是指企业按照合同规定预付的款项。如预付的材料、商品采购款、在建工程价款等。

为了反映和监督预付账款的增减变动及其结存情况，企业应当设置“预付账款”科目。“预付账款”科目的借方登记预付的款项及补付的款项，贷方登记收到所购物资时根据有关发票账单记入“原材料”等科目的金额及收回多付款项的金额，期末余额在借方，反映企业实际预付的款项；如果期末余额在贷方，则反映企业应付或应补付的款项。预付款项情况不多的企业，可以不设置“预付账款”科目，而将预付的款项通过“应付账款”科目核算。

企业根据购货合同的规定向供应单位预付款项时，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目；企业收到所购物资，按应计入购入物资成本的金额，借记“材料采购”“原材料”“库存商品”等科目，按可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“预付账款”科目；当预付价款小于采购货物所需支付的款项时，应将不足部分补付，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”等科目；当预付价款大于采购货物所需支付的款项时，对收回的多余款项，应借记“银行存款”等科目，贷记“预付账款”科目。

【例3-20】甲公司为增值税一般纳税人，向乙公司（为增值税一般纳税人）采购材料5 000千克，每千克单价10元，所需支付的价款总计50 000元。按照合同规定向乙公司预付价款的50%，验收货物后补付其余款项。甲公司应编制如下会计分录：

（1）预付50%的价款时：

借：预付账款——乙公司　　25 000

　　贷：银行存款　　25 000

（2）收到乙公司发来的5 000千克材料，验收无误，增值税专用发票上注明的价款为50 000元，增值税税额为6 500元，以银行存款结清余款31 500元。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料　　50 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　6 500

　　贷：预付账款——乙公司　　56 500

借：预付账款——乙公司　　31 500

　　贷：银行存款　　31 500

四、应收股利和应收利息

（一）应收股利的账务处理

应收股利是指企业应收取的现金股利或应收取其他单位分配的利润。为了反映和监督应收股利的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收股利”科目。“应收股利”科目的借方登记应收现金股利或利润的增加，贷方登记收到的现金股利或利润，期末余额一般在借方，反映企业尚未收到的现金股利或利润。“应收股利”科目应当按照被投资单位设置明细科目进行核算。

企业在持有以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）期间，被投资单位宣告发放现金股利，按应享有的份额，确认为当期投资收益，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

【例3-21】 甲公司持有丙上市公司股票，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）进行管理和核算。2020年5月11日，丙上市公司宣告发放2019年度的现金股利，甲公司按其持有丙上市公司股份计算确定的应分得的现金股利为200 000元。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收股利——丙上市公司　　200 000

　　贷：投资收益——丙上市公司　　200 000

【例3-22】 承〖例3-21〗，2020年5月29日，甲公司收到丙上市公司发放的现金股利200 000元，款项已存入银行。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他货币资金——存出投资款　　200 000

　　贷：应收股利——丙上市公司　　200 000

需要说明的是，企业收到被投资单位分配的现金股利或利润，应贷记“应收股利”科

目，但对于应借记的会计科目，应区别两种情况分别进行处理：对于企业通过证券公司购入上市公司股票所形成的股权投资取得的现金股利，应借记“其他货币资金——存出投资款”科目；对于企业持有的其他股权投资取得的现金股利或利润，应借记“银行存款”科目。

（二）应收利息的账务处理

应收利息是指企业根据合同或协议规定应向债务人收取的利息。为了反映和监督应收利息的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收利息”科目。“应收利息”科目的借方登记应收利息的增加，贷方登记收到的利息，期末余额一般在借方，反映企业尚未收到的利息。“应收利息”科目应当按照借款人或被投资单位设置明细科目进行核算。

【例3-23】甲公司持有庚公司债券投资，2020年1月11日，甲公司收到庚公司通知，拟向其支付2019年利息1 000 000元，款项尚未支付。假定不考虑相关税费。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收利息——庚公司　　1 000 000

　　贷：投资收益——庚公司　　1 000 000

五、其他应收款

其他应收款是指企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利和应收利息以外的其他各种应收及暂付款项。其主要内容包括：应收的各种赔款、罚款，如因企业财产等遭受意外损失而应向有关保险公司收取的赔款等；应收的出租包装物租金；应向职工收取的各种垫付款项，如为职工垫付的水电费、应由职工负担的医药费、房租费等；存出保证金，如租入包装物支付的押金；其他各种应收、暂付款项。

为了反映和监督其他应收账款的增减变动及其结存情况，企业应当设置“其他应收款”科目进行核算。“其他应收款”科目的借方登记其他应收款的增加，贷方登记其他应收款的收回，期末余额一般在借方，反映企业尚未收回的其他应收款项。“其他应收款”科目应当按照对方单位（或个人）设置明细科目进行核算。

企业发生各种其他应收款项时，应借记“其他应收款”科目，贷记“库存现金”“银行存款”“固定资产清理”等科目。收回其他各种应收款项时，借记“库存现金”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目，贷记“其他应收款”科目。

【例3-24】甲公司在采购过程中发生材料毁损，按保险合同规定，应由M保险公司赔偿损失30 000元，赔款尚未收到。假定甲公司对原材料采用计划成本进行日常核算，甲公司应编制如下会计分录：

借：其他应收款——M保险公司　　30 000

　　贷：材料采购　　30 000

当甲公司如数收到上述M保险公司的赔款时，甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　30 000

　　贷：其他应收款——M保险公司　　30 000

【例3-25】甲公司以银行存款替职工王某垫付应由其个人负担的医疗费5 000元，拟从其工资中扣回。甲公司应编制如下会计分录：

（1）垫付款时：

借：其他应收款——王某　　5 000

　　贷：银行存款　　5 000

（2）扣款时：

借：应付职工薪酬　　5 000

　　贷：其他应收款——王某　　5 000

【例3-26】甲公司向丁公司租入包装物一批，以银行存款向丁公司支付押金10 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：其他应收款——丁公司　　10 000

　　贷：银行存款　　10 000

甲公司按期如数向丁公司退回所租包装物，并收到丁公司退还的押金10 000元，已存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　10 000

　　贷：其他应收款——丁公司　　10 000

六、应收款项减值

企业的各项应收款项，可能会因债务人拒付、破产、死亡等信用缺失原因而使部分或全部无法收回。这类无法收回的应收款项通常称为坏账。企业因坏账而遭受的损失称为坏账损失。应收款项减值有两种核算方法，即直接转销法和备抵法。我国企业会计准则规定，应收款项减值的核算应采用备抵法。小企业会计准则规定，应收款项减值采用直接转销法。

（一）直接转销法

采用直接转销法时，日常核算中应收款项可能发生的坏账损失不进行会计处理，只有在实际发生坏账时，才作为坏账损失计入当期损益。

1. 坏账损失的确认。

小企业应收及预付款项符合下列条件之一的，减除可收回的金额后确认的无法收回的应收及预付款项，作为坏账损失：

（1）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的。

（2）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的。

（3）债务人逾期3年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。

（4）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的。

（5）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的。

（6）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

2. 坏账损失的账务处理。

按照小企业会计准则规定确认应收账款实际发生的坏账损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记“应收账款”等科目，按照其差额，借记“营业外支出——坏账损失”科目。

【例3-27】某小企业2016年发生的一笔20 000元应收账款，因债务人财务状况原因长期未能收回，于2020年末经催收收回2 000元，其余款项确实无法收回确认为坏账。该小企业在2020年末应编制如下会计分录：

借：银行存款　　2 000

　　营业外支出——坏账损失　　18 000

　　贷：应收账款　　20 000

直接转销法的优点是账务处理简单，将坏账损失在实际发生时确认为损失符合其偶发性特征和小企业经营管理的特点。其缺点是不符合权责发生制会计基础，也与资产定义存在一定的冲突。在这种方法下，只有坏账实际发生时，才将其确认为当期损益，导致资产和各期损益不实；另外，在资产负债表上，应收账款是按账面余额而不是按账面价值反映，这在一定程度上高估了期末应收款项。

（二）备抵法

备抵法是采用一定的方法按期确定预期信用损失计入当期损益，作为坏账准备，待坏账损失实际发生时，冲销已计提的坏账准备和相应的应收款项。采用这种方法，需要对预期信用损失进行复杂的评估和判断，履行预期信用损失的确定程序。

1. 预期信用损失的概念。

预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。信用损失，是指企业按照实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额。

2. 预期信用损失的确定方法。

企业对于《企业会计准则第14号——收入》规范的交易形成且不含重大融资成分的应收款项，始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

信用风险自初始确认后是否显著增加的判断。（1）企业应通过比较应收款项在初始确认时所确定的预计存续期内的违约概率与该工具在资产负债表日所确定的预计存续期内的违约概率，来判定金融工具信用风险是否显著增加。（2）如果企业确定应收款项在资产负债表日只具有较低的信用风险的，可以假设该应收款项的信用风险自初始确认后并未显著增加。通常情况下，如果逾期超过30日，则表明应收款项的信用风险已经显著增加。除非企业在无须付出不必要的额外成本或努力的情况下即可获得合理且有依据的信息，证明即使逾期超过30日，信用风险自初始确认后仍未显著增加。（3）在确定信用风险自初始确认后是否显著增加时，企业应考虑无须付出不必要的额外成本或努力即可

获得的合理且有依据的信息，包括前瞻性信息。（4）对于应收款项，企业在单项应收款项层面无法以合理成本获得关于信用风险显著增加的充分证据，而在组合的基础上评估信用风险是否显著增加是可行的，企业应按照应收款项的类型、信用风险评级、初始确认日期、剩余合同期限为共同风险特征，对应收账款进行分组并以组合为基础考虑评估信用风险是否显著增加。

在确定信用风险自初始确认后是否显著增加时，企业应考虑的具体信息包括：（1）债务人未能按合同到期日支付款项的情况；（2）已发生的或预期的债务人的外部或内部信用评级的严重恶化；（3）已发生的或预期的债务人经营成果的严重恶化；（4）现存的或预期的技术、市场、经济或法律环境变化，并将对债务人对本企业的还款能力产生重大不利影响。

考虑到应收款项的流动性特征，实务中通常按照应收款项的账面余额和预计可收回金额的差额确定预计信用减值损失。即按照在应收款项初始确认时所确定的预计存续期内的违约概率与该应收款项在资产负债表日所确定的预计存续期内的违约概率，来判定应收款项信用风险是否显著增加。应收款项坏账准备可以分项分类计算确定，如表3－1所示；也可以以组合为基础计算确定，如表3－2所示。

表3－1　　应收票据坏账准备分类计算表

类别	期末余额					期初余额				
	账面余额		坏账准备		账面价值（万元）	账面余额		坏账准备		账面价值（万元）
	金额（万元）	比例（%）	金额（万元）	计提比例（%）		金额（万元）	比例（%）	金额（万元）	计提比例（%）	
按单项计提坏账准备的应收票据	1 050	100.00	27.50		1 022.50	1 396	100.00	69.80		1 326.20
其中：										
银行承兑汇票	500	47.62			500					
商业承兑汇票	550	52.38	27.50	5.00	522.50	1 396	100.00	69.80	5.00	1 326.20
合计	1 050	100.00	27.50		1 022.50	1 396	100.00	69.80		1 326.20

表3－2　　应收账款坏账准备计算表

年限	期末余额		
	账面余额（万元）	坏账准备（万元）	计提比例（%）
1年以内	9 000	450.00	5.00
1～2年	240	24.00	10.00
2～3年	45	13.50	30.00

续表

年限	期末余额		
	账面余额（万元）	坏账准备（万元）	计提比例（%）
3～4年	21	10.50	50.00
4～5年	13	10.4	80.00
5年以上	1	1.00	100.00
合计	9 320	509.40	—

3. 坏账准备的账务处理。

企业应当设置“坏账准备”科目，核算应收款项的坏账准备计提、转销等事项。“坏账准备”科目的贷方登记当期计提的坏账准备、收回已转销的应收账款而恢复的坏账准备，借方登记实际发生的坏账损失金额和冲减的坏账准备金额，期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。

坏账准备可按以下公式计算：

当期应计提的坏账准备＝当期按应收款项计算的坏账准备金额－（或＋）“坏账准备”科目的贷方（或借方）余额

（1）计提坏账准备。

企业计提坏账准备时，按照应收款项应减记的金额，借记“信用减值损失——计提的坏账准备”科目，贷记“坏账准备”科目。冲减多计提的坏账准备时，借记“坏账准备”科目，贷记“信用减值损失——计提的坏账准备”科目。

【例3－28】2019年12月31日，甲公司应收丙公司的账款余额为1 000 000元，甲公司根据企业会计准则确定应计提坏账准备的金额为100 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：信用减值损失——计提的坏账准备　　100 000

　　贷：坏账准备　　100 000

（2）转销坏账。

企业确实无法收回的应收款项按管理权限报经批准后作为坏账转销时，应当冲减已计提的坏账准备。企业实际发生坏账损失时，借记“坏账准备”科目，贷记“应收账款”“其他应收款”等科目。

【例3－29】承〖例3－28〗，2020年6月，甲公司应收丙公司的销货款实际发生坏账损失30 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：坏账准备　　30 000

　　贷：应收账款　　30 000

【例3-30】承〖例3-28〗和〖例3-29〗，假定甲公司2020年12月31日应收丙公司的账款余额为1 200 000元，甲公司根据预计信用减值损失对该应收账款应计提120 000元坏账准备，即2020年12月31日甲公司“坏账准备”科目的贷方余额应为120 000元。计提坏账准备前，“坏账准备”科目的实际余额为贷方70 000元（100 000-30 000），因此，本年末应计提的坏账准备金额为50 000元（120 000-70 000）。甲公司应编制如下会计分录：

借：信用减值损失——计提的坏账准备　　50 000
　　贷：坏账准备　　50 000

（3）收回已确认坏账并转销应收款项。

已确认并转销的应收款项以后又收回的，应当按照实际收到的金额增加坏账准备的账面余额。已确认并转销的应收款项以后又收回的，应先恢复客户声誉，借记“应收账款”“其他应收款”等科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”“其他应收款”等科目。

【例3-31】2020年1月20日，甲公司收回2019年已作坏账转销的应收账款20 000元，存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

借：应收账款　　20 000
　　贷：坏账准备　　20 000
借：银行存款　　20 000
　　贷：应收账款　　20 000

采用备抵法核算信用减值损失的优点主要有：符合权责发生制和会计谨慎性要求，在资产负债表中列示应收款项的净额，使财务报表使用者能了解企业应收款项预期可收回的金额和谨慎的财务状况；在利润表中作为营业利润项目列示，有利于落实企业管理者的经管责任，有利于企业外部利益相关者如实评价企业的经营业绩，作出谨慎的决策。缺点是预期信用损失的估计需要考虑的因素众多，且有部分估计因素带有一定的主观性，对会计职业判断的要求较高，可能导致预期信用损失的确定不够准确、客观；此外，预期信用减值损失影响各期营业利润金额的计算与确定，客观存在企业管理者平滑利润进行盈余管理甚至利润操纵与舞弊的可能性，增加会计职业风险，增加注册会计师审计难度和审计风险，同时，也增加政府和行业的会计监管难度和风险，这对会计制度的制定者、执行者和监管者等提出更高的要求。

【例3-32】2020年6月30日，乙公司应收款项借方余额2300万元，“坏账准备”科目贷方余额184万元；综合考虑各种信用减值损失风险因素，确定本期预期信用损失为115万元。下列各项中，关于乙公司本期计提坏账准备账务处理表述正确的是（　　）。

A. 借记“信用减值损失”科目69万元，贷记“坏账准备”科目69万元

B. 借记“坏账准备”科目69万元，贷记“信用减值损失”科目69万元

C. 借记“信用减值损失”科目115万元，贷记“坏账准备”科目115万元

D. 借记“坏账准备”科目184万元，贷记“信用减值损失”科目184万元

解析 答案为选项B。确定本期预期信用损失为115万元，而计提本期坏账准备时“坏账准备”科目贷方余额为184万元，说明已计提的坏账准备多了69万元，应冲减坏账准备69万元。

第四节 存 货

一、存货概述

（一）存货的管理

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中储备的材料或物料等。企业持有存货的最终目的是为了销售，包括可供直接销售的商品和需要经过进一步加工后销售的原材料、在产品等，以及在生产经营管理过程中使用的包装物和低值易耗品等。存货是流动资产中流动性较慢的一项重要资产，具有品种繁多、品质各异、存放方式和地点多样、时效性强、占用资金高、管理难度大要求高等特点；存货质量高低、周转快慢直接影响甚至决定企业的盈利能力、偿债能力和资金周转效率乃至企业经营的成败，在流动资产管理上，人们习惯将减去存货后的流动资产作为速动资产进行管理。积极做好企业会计与管理的协调与配合，加强企业存货的核算和监督管理具有十分重要的作用和意义。

（二）存货的核算内容

存货必须在符合定义的前提下，同时具备与该存货有关的经济利益很可能流入企业和该存货的成本能够可靠地计量两个条件，才能予以确认。

企业的存货通常包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及周转材料、委托代销商品等。

1. 原材料。原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

2. 在产品。在产品是指企业正在制造尚未完工的生产物，包括正在各个生产工序加工的产品和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

3. 半成品。半成品是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工，仍需进一步加工的中间产品。

4. 产成品。产成品是指企业已经完成全部生产过程并已验收入库，可以按照合同规

定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后，应视同企业的产成品。

5. 商品。商品是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

6. 周转材料。周转材料包括包装物和低值易耗品。包装物是指为了包装本企业的商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。低值易耗品是指不能作为固定资产核算的各种用具物品，如各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低，或使用期限相对于固定资产较短，在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。

二、存货的初始计量

企业取得存货应当按照成本计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本以及自制存货成本等。

（一）存货的采购成本

企业的外购存货主要包括原材料和商品。存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

1. 存货的购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额。

2. 存货的相关税费是指企业购买存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教育费附加等应计入存货采购成本的税费。

3. 其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用（包括挑选整理中发生的工、费支出和挑选整理过程中所发生的数量损耗，并扣除回收的下脚废料价值）等。运输途中的合理损耗，是指商品在运输过程中，因商品性质、自然条件及技术设备等因素，所发生的自然的或不可避免的损耗。例如，汽车在运输煤炭、化肥等的过程中自然散落以及易挥发产品在运输过程中的自然挥发等。

4. 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应当计入所购商品成本。企业也可以对这部分成本先进行归集，期末根据所购商品的存、销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用，计入当期主营业务成本；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。按照小企业会计准则规定，小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等），记入“销售费用”科目核算。

（二）加工取得存货的成本

企业通过进一步加工取得的存货，主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。直接人工是指企业在生产产品过程中发生的直接从事产品生产人员的职工薪酬。制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用。

企业委托外单位加工完成的存货，包括加工后的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等，其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入存货成本的税费。

（三）存货的其他成本

存货的其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。为特定客户设计产品所发生的、可直接认定的产品设计费用应计入存货的成本，但是企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益。

（四）企业自制存货的成本

企业自制的存货，包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等，其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。

（五）下列费用不应计入存货成本，而应在其发生时计入当期损益

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，应在发生时计入当期损益，不应计入存货成本。比如，由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应确认为当期损益。

2. 仓储费用指企业在存货采购入库后发生的储存费用，应在发生时计入当期损益。但是，在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本。例如，某种酒类产品生产企业为使生产的酒达到规定的产品质量标准而必须发生的仓储费用，应计入酒的成本，而不应计入当期损益。

3. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，应在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

三、发出存货的计价方法

（一）发出存货计价方法的管理

企业发出存货的计价方法直接影响发出存货成本、结存存货成本和经营成果的计算结果，选择并采用合理科学的计价方法是合理准确计算成本和经营成果的基础。企业应当根据各类存货的实物流转方式、存货的性质、企业管理的要求等实际情况，合理地选择发出存货成本的计算方法，以合理确定当期发出存货的成本。对于性质和用途相同的存货，应当采用相同的成本计价方法确定发出存货的成本。

实务中，企业发出的存货可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。如采用计

划成本核算，会计期末应调整为实际成本。在实际成本核算方式下，企业应当采用的发出存货成本的计价方法有个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法。按照小企业会计准则规定，小企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经选用，不得随意变更。

（二）个别计价法

个别计价法是假设存货具体项目的实物流转与成本流转相一致，按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本的方法。在这种方法下，把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。

个别计价法的成本计算准确，符合实际情况，但在存货收发频繁的情况下，其发出成本分辨的工作量较大。因此，这种方法通常适用于一般不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，如珠宝、名画等贵重物品。

【例3-33】2020年5月，甲公司D商品的收入、发出及购进单位成本如表3-3所示。

表3-3　　D商品购销明细账

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250		
	11	销售				200			50		
	16	购入	200	14	2 800				250		
	20	销售				100			150		
	23	购入	100	15	1 500				250		
	27	销售				100			150		
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—		150		

假设经过具体辨认，本期发出存货的单位成本如下：5月11日发出的200件存货中，100件系期初结存存货，单位成本为10元，另外100件为5月5日购入存货，单位成本为12元；5月20日发出的100件存货系5月16日购入，单位成本为14元；5月27日发出的100件存货中，50件为期初结存，单位成本为10元，50件为5月23日购入，单位成本为15元。则按照个别计价法，甲公司5月D商品收入、发出与结存情况如表3-4所示。

表 3-4　　D 商品购销明细账（个别计价法）

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				150	10	1 500
									100	12	1 200
	11	销售				100	10	1 000			
						100	12	1 200	50	10	500
	16	购入	200	14	2 800				50	10	500
									200	14	2 800
	20	销售				100	14	1 400	50	10	500
									100	14	1 400
	23	购入	100	15	1 500				50	10	500
									100	14	1 400
									100	15	1 500
	27	销售				50	10	500	100	14	1 400
						50	15	750	50	15	750
	31	本期	400	—	5 500	400	—	4 850	100	14	1 400
		合计							50	15	750

从表 3-4 中可知，甲公司本期发出存货成本及期末结存存货成本如下：

本期发出存货成本 = (100 × 10 + 100 × 12) + (100 × 14) + (50 × 10 + 50 × 15) = 4 850（元）

期末结存存货成本 = 100 × 14 + 50 × 15 = 2 150（元）

或：

期末结存存货成本 = 期初结存存货成本 + 本期收入存货成本 - 本期发出存货成本 = 150 × 10 + (100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15) - 4 850 = 1 500 + 5 500 - 4 850 = 2 150（元）

（三）先进先出法

先进先出法是指以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。具体方法是：收入存货时，逐笔登记收入存货的数量、单价和金额；发出存货时，按照先进先出的原则逐笔登记存货的发出成本和结存金额。

先进先出法可以随时结转存货发出成本，但较烦琐。如果存货收发业务较多，且存货

单价不稳定时，其工作量较大。在物价持续上升时，期末存货成本接近于市价，而发出成本偏低，会高估企业当期利润和库存存货价值；反之，会低估企业存货价值和当期利润。

【例3-34】承〖例3-33〗，假设甲公司D商品本期收入、发出和结存情况如表3-5所示。从该表可以看出存货成本的计价顺序，如5月11日发出的200件存货，按先进先出法的流转顺序，应先发出期初库存存货1 500元（150×10），然后再发出5月5日购入的50件，即600元（50×12），其他依次类推。从表3-5中看出，使用先进先出法得出的发出存货成本和期末存货成本分别为4 800元和2 200元。

表3-5　　D商品购销明细账（先进先出法）

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				150	10	1 500
									100	12	1 200
	11	销售				150	10	1 500			
						50	12	600	50	12	600
	16	购入	200	14	2 800				50	12	600
									200	14	2 800
	20	销售				50	12	600			
						50	14	700	150	14	2 100
	23	购入	100	15	1 500				150	14	2 100
									100	15	1 500
	27	销售				100	14	1 400	50	14	700
									100	15	1 500
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—	4 800	50	14	700
									100	15	1 500

甲公司日常账面记录显示，D商品期初结存存货为1 500元（150×10），本期购入存货三批，按先后顺序分别为：1 200元（100×12）、2 800元（200×14）、1 500元（100×15）。假设经过盘点，发现期末库存150件，则本期发出存货为400件。

本期发出存货成本和期末结存存货成本分别为：

本期发出存货成本=（150×10+50×12）+（50×12+50×14）+（100×14）=4 800（元）

期末结存存货成本=50×14+100×15=2 200（元）

或：

期末结存存货成本=期初结存存货成本+本期收入存货成本-本期发出存货成本=150×10+（100×12+200×14+100×15）-4 800=1 500+5 500-4 800=2 200（元）

（四）月末一次加权平均法

月末一次加权平均法是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除本月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算本月发出存货的成本和期末结存存货的成本的一种方法。计算公式如下：

存货单位成本 = [月初结存存货成本 + ∑(本月各批进货的实际单位成本 × 本月各批进货的数量)] ÷ (月初结存存货的数量 + 本月各批进货数量之和)

本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 × 存货单位成本

本月月末结存存货成本 = 月末结存存货的数量 × 存货单位成本

或：

本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本

采用月末一次加权平均法只在月末一次计算加权平均单价，可以简化成本计算工作。但由于月末一次计算加权平均单价和发出存货成本，不便于存货成本的日常管理与控制。

【例3-35】承〖例3-33〗，假设甲公司采用月末一次加权平均法核算存货，根据表3-3，5月D商品的平均单位成本计算如下：

5月D商品的平均单位成本 = (月初结存存货成本 + 本月收入存货成本之和) ÷ (月初结存存货数量 + 本月收入存货数量之和) = (150 × 10 + 100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15) ÷ (150 + 100 + 200 + 100) ≈ 12.727（元）

则5月D商品的发出成本与期末结存成本分别为：

5月D商品的发出成本 = 400 × 12.727 = 5 090.80（元）

5月D商品的期末结存成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本 = [150 × 10 + (100 × 12 + 200 × 14 + 100 × 15)] - 5 090.80 = 7 000 - 5 090.80 = 1 909.20（元）

5月D商品本期收入、发出和结存情况如表3-6所示。

表3-6　　D商品购销明细账（月末一次加权平均法）

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250	—	—
	11	销售				200	—		50	—	—
	16	购入	200	14	2 800				250	—	—
	20	销售				100	—		150	—	—
	23	购入	100	15	1 500				250	—	—

续表

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
	27	销售				100	—		150	—	—
	31	本期合计	400	—	5 500	400	12.727	5 090.80	150	12.728**	1 909.20*

注：*1 909.20 系采用“月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本”计算确定的金额。

**12.728 = 1 909.20 ÷ 150，与月末一次加权平均法计算的平均单位成本理论上应完全一致，实务中有时出现不一致，系四舍五入所致。

从表 3-6 中可以看出，采用月末一次加权平均法，D 商品的平均单位成本从期初的 10 元变为期末的 12.727 元；采用月末一次加权平均法得出的本期发出存货成本和期末结存存货成本分别为 5 090.80 元和 1 909.20 元。

（五）移动加权平均法

移动加权平均法是指以每次进货的成本加上原有结存存货的成本的合计额，除以每次进货数量加上原有结存存货的数量的合计数，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。计算公式如下：

存货单位成本 =（原有结存存货成本 + 本次进货的成本）÷（原有结存存货数量 + 本次进货数量）

本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 × 本次发货前存货的单位成本

本月月末结存存货成本 = 月末结存存货的数量 × 本月月末存货单位成本

或：

本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本

采用移动加权平均法能够使企业管理层及时了解存货的结存情况，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。但由于每次收货都要计算一次平均单位成本，计算工作量较大，对收发货较频繁的企业不太适用。

【例 3-36】 承〖例 3-33〗，假设甲公司采用移动加权平均法核算存货，根据表 3-3，5 月 D 商品各平均单位成本计算如下：

5 月 5 日购入存货后的平均单位成本 =（150 × 10 + 100 × 12）÷（150 + 100）= 10.80（元）

5 月 16 日购入存货后的平均单位成本 =（50 × 10.80 + 200 × 14）÷（50 + 200）= 13.36（元）

5 月 23 日购入存货后的平均单位成本 =（150 × 13.36 + 100 × 15）÷（150 + 100）= 14.016（元）

本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 × 本次发货前存货的单位成本

5月11日销售存货的成本 = 200 × 10.80 = 2 160（元）

5月20日销售存货的成本 = 100 × 13.36 = 1 336（元）

5月27日销售存货的成本 = 100 × 14.016 = 1 401.60（元）

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 × 本月月末存货单位成本 = 150 × 14.016 = 2 102.40（元）

或：

本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月收入存货成本 - 本月发出存货成本 = 150 × 10 + [(100 × 12) + (200 × 14) + (100 × 15)] - [(200 × 10.80) + (100 × 13.36) + (100 × 14.016)] = 1 500 + (1 200 + 2 800 + 1 500) - (2 160 + 1 336 + 1 401.6) = 1 500 + 5 500 - 4 897.60 = 2 102.40（元）

则5月D商品本期收入、发出和结存情况如表3-7所示。

表3-7　　D商品购销明细账（移动加权平均法）

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）	数量（件）	单价（元）	金额（元）
5	1	期初余额							150	10	1 500
	5	购入	100	12	1 200				250	10.80	2 700
	11	销售				200	10.80	2 160	50	10.80	540
	16	购入	200	14	2 800				250	13.36	3 340
	20	销售				100	13.36	1 336	150	13.36	2 004
	23	购入	100	15	1 500				250	14.016	3 504
	27	销售				100	14.016	1 401.60	150	14.016	2 102.40
	31	本期合计	400	—	5 500	400	—	4 897.60	150	14.016	2 102.40

从表3-7中可以看出，采用移动加权平均法，D商品的平均单位成本从期初的10元变为期中的10.80元、13.36元，再变成期末的14.016元；采用移动加权平均法得出的本期发出存货成本和期末结存存货成本分别为4 897.60元和2 102.40元。

从〖例3-33〗至〖例3-36〗的计算结果可以发现，采用不同发出存货的计价方法计算结果各不相同。个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法依次计算的发出存货成本分别为4 850元、4 800元、5 090.80元和4 897.60元。其中，受存货实际单价波动影响，最高的为采用月末一次加权平均法计算的发出存货成本为5 090.80元，最低的为采用先进先出法计算的发出存货成本为4 800元，二者相差

290.80元，差异率约为6.06%。这说明，在企业进货单价不断上升的情况下，不考虑其他影响利润的因素，采用先进先出法计算的利润额最高，采用月末一次加权平均法计算的利润额最低，这对准确评价企业盈利能力产生一定影响；发出存货成本高则期末存货成本低，对存货周转率、资产负债率等财务指标形成一定影响，进而对评价企业营运能力和偿债能力产生一定的影响；可见，不同存货计价方法的经济后果可能存在差异。因此，企业应在国家统一会计制度规定范围内尽可能选择发出存货成本偏高的计价方法，以使企业利益相关者特别是股东作出谨慎的经济决策。

四、原材料

原材料的日常收入、发出及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。采用实际成本核算，对于材料的收入、发出及结存，无论总分类核算还是明细分类核算，均按照实际成本计价，不存在成本差异的计算与结转等问题，具有方法简单、核算程序简便易行等优点；但是采用实际成本核算，日常不能直接反映材料成本的节约或超支情况，不便于对材料等及时实施监督管理，不便于反映和考核材料物资采购、储存及其耗用等业务对经营成果的影响。因此，这种方法通常适用于材料收发业务较少、监督管理要求不高的企业。在会计实务工作中，对于材料收发业务较多、监督管理复杂且要求较高、计划成本资料较为健全、准确的企业，一般可以采用计划成本进行材料收入、发出的核算。

（一）采用实际成本核算

1. 会计科目的设置。

企业采用实际成本核算，主要应设置的会计科目有“原材料”“在途物资”“应付账款”等科目。

“原材料”科目核算企业库存各种材料的收入、发出与结存情况，借方登记入库材料的实际成本，贷方登记发出材料的实际成本，期末余额在借方，反映企业库存材料的实际成本。“原材料”科目应按照材料的保管地点（仓库）、材料的类别、品种和规格等设置明细账进行明细核算。

“在途物资”科目核算企业采用实际成本（进价）进行材料、商品等物资的日常核算、价款已付尚未验收入库的各种物资（即在途物资）的采购成本，借方登记企业购入的在途物资的实际成本，贷方登记验收入库的在途物资的实际成本，期末余额在借方，反映企业在途物资的采购成本。“在途物资”科目应按照供应单位和物资品种设置明细账进行明细核算。

“应付账款”科目核算企业因购买材料、商品或接受劳务等经营活动应支付的款项，贷方登记企业因购入材料、商品或接受劳务等尚未支付的款项，借方登记支付的应付账款，期末余额一般在贷方，反映企业尚未支付的应付账款。“应付账款”科目应按照债权人设置明细科目进行明细核算。

2. 原材料的账务处理。

（1）购入材料。

①材料已验收入库，货款已经支付或已开出、承兑商业汇票。

【例3-37】甲公司购入C材料一批，增值税专用发票上注明的价款为500 000元，增值税税额为65 000元，款项已用转账支票付讫，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——C材料　　500 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　65 000

　　贷：银行存款　　565 000

本例属于发票账单与材料同时到达的采购业务，企业材料已验收入库，因此，应通过“原材料”科目核算，对于增值税专用发票上注明的可抵扣的进项税额，应借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

【例3-38】甲公司持银行汇票1 808 000元购入D材料一批，增值税专用发票上注明的价款为1 600 000元，增值税税额为208 000元，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——D材料　　1 600 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　208 000

　　贷：其他货币资金——银行汇票　　1 808 000

【例3-39】甲公司采用托收承付结算方式购入E材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为40 000元，增值税税额为5 200元，款项在承付期内以银行存款支付，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——E材料　　40 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　5 200

　　贷：银行存款　　45 200

②货款已经支付或已开出、承兑商业汇票，材料尚未到达或尚未验收入库。

【例3-40】甲公司采用汇兑结算方式购入F材料一批，发票及账单已收到，取得的增值税专用发票上注明的价款为20 000元，增值税税额为2 600元，材料尚未到达。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：在途物资　　20 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　2 600

　　贷：银行存款　　22 600

本例属于已经付款或已开出、承兑商业汇票，但材料尚未到达或尚未验收入库的采购业务，应通过“在途物资”科目核算；待材料到达、入库后，再根据收料单，由“在途物资”科目转入“原材料”科目核算。

【例3-41】 承〖例3-40〗，上述购入的F材料已收到，并验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——F材料　　20 000
　　贷：在途物资　　20 000

③材料已经验收入库，货款尚未支付。

【例3-42】 甲公司采用托收承付结算方式购入G材料一批，增值税专用发票上注明的价款为50 000元，增值税税额为6 500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。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——G材料　　50 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　6 500
　　贷：应付账款　　56 500

【例3-43】 甲公司购入H材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到也无法确定其实际成本，暂估价值为30 000元。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——H材料　　30 000
　　贷：应付账款——暂估应付账款　　30 000

下月月初，用红字冲销原暂估入账金额：

借：原材料——H材料　　30 000
　　贷：应付账款——暂估应付账款　　30 000

在这种情况下，发票账单未到难以确定实际成本，期末应按照暂估价值先入账，在下月月初，用红字冲销原暂估入账金额，待收到发票账单后再按照实际金额记账。即对于材料已到达并已验收入库，但发票账单等结算凭证未到，货款尚未支付的采购业务，应于期末按材料的暂估价值，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下月月初，用红字冲销原暂估入账金额，以便下月付款或开出、承兑商业汇票后，按正常程序，借记“原材料”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

【例3-44】 承〖例3-43〗，上述购入的H材料于次月收到发票账单，增值税专用发票上注明的价款为31 000元，增值税税额为4 030元，已用银行存款付讫。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——H 材料　　31 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　4 030
　　贷：银行存款　　35 030

④货款已经预付，材料尚未验收入库。

【例 3－45】甲公司为增值税一般纳税人，根据与某钢厂（为增值税一般纳税人）的购销合同规定，为购买 J 材料向该钢厂预付 100 000 元价款的 80%，计 80 000 元，已通过汇兑方式汇出。甲公司采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：预付账款——××钢厂　　80 000
　　贷：银行存款　　80 000

【例 3－46】承〖例 3－45〗，甲公司收到该钢厂发运来的 J 材料，已验收入库。取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元，所欠款项以银行存款付讫。甲公司应编制如下会计分录：

（1）材料入库时：

借：原材料——J 材料　　100 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　13 000
　　贷：预付账款　　113 000

（2）补付货款时：

借：预付账款　　33 000
　　贷：银行存款　　33 000

（2）发出材料。

企业采用实际成本核算发出材料的成本，主要有以下几种情形：①生产、经营管理领用材料，企业按照领用材料的用途和实际成本，借记“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“原材料”科目。②出售材料结转成本，按出售材料的实际成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”科目。③发出委托外单位加工的材料，按出售材料的实际成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“原材料”科目。

企业采用实际成本进行材料日常核算的，发出材料的实际成本，可以采用先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法或个别计价法计算确定。

【例 3－47】甲公司库存材料采用实际成本法核算，按先进先出法计算发出材料成本。

2020 年 3 月 1 日结存 B 材料 3 000 千克，每千克实际成本为 10 元；3 月 5 日和 3 月 20 日分别购入该材料 9 000 千克和 6 000 千克，每千克实际成本分别为 11 元和 12 元；3 月 10 日和 3 月 25 日分别发出 B 材料 10 500 千克和 6 000 千克，全部用于生产车间生产产品。3 月份，B 材料发出和结存成本计算结果如下：

3 月 10 日发出 B 材料成本 $=3\,000\times10+7\,500\times11=112\,500$（元）

3月25日发出B材料成本=(9 000-7 500)×11+4 500×12=70 500（元）

3月份发出B材料成本合计=112 500+70 500=183 000（元）

3月份结存B材料成本合计=(6 000-4 500)×12=18 000（元）

甲公司根据计算结果应编制如下会计分录：

(1) 3月10日发出B材料时：

借：生产成本——基本生产成本　　112 500

　　贷：原材料——B材料　　112 500

(2) 3月25日发出B材料时：

借：生产成本——基本生产成本　　70 500

　　贷：原材料——B材料　　70 500

【例3-48】承〖例3-47〗，假设采用月末一次加权平均法，计算B材料的成本如下：

B材料平均单位成本=(30 000+171 000)÷(3 000+15 000)=11.17（元）

本月发出B材料的成本=16 500×11.17=184 305（元）

月末结存B材料的成本=30 000+171 000-184 305=16 695（元）

甲公司2020年3月发出B材料用于生产产品，采用实际成本进行材料日常核算，3月31日结转3月发出B材料成本应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本　　184 305

　　贷：原材料——B材料　　184 305

【例3-49】承〖例3-47〗，假设采用移动加权平均法，计算B材料的成本如下：

第一批收货后B材料的平均单位成本=(30 000+99 000)÷(3 000+9 000)=10.75（元）

第一批发出B材料的成本=10 500×10.75=112 875（元）

当时结存的存货成本=1 500×10.75=16 125（元）

第二批收货后B材料的平均单位成本=(16 125+72 000)÷(1 500+6 000)=11.75（元）

第二批发出B材料的成本=6 000×11.75=70 500（元）

当时结存的存货成本=1 500×11.75=17 625（元）

B材料月末结存1 500千克，月末库存存货成本为17 625元；本月发出存货成本合计为183 375元（112 875+70 500）。

甲公司2020年3月发出B材料用于生产车间生产产品，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

(1) 3月10日发出B材料时：

借：生产成本——基本生产成本　　112 875

　　贷：原材料——B材料　　112 875

（2）3月25日发出B材料时：

借：生产成本——基本生产成本　　70 500

　　贷：原材料——B材料　　70 500

企业各生产单位及有关部门领用的材料具有种类多、业务频繁等特点。为了简化核算，企业可以在月末根据“领料单”或“限额领料单”中有关领料的单位、部门等加以归类，编制“发料凭证汇总表”，据以编制记账凭证、登记入账。发出材料实际成本的确定，可以由企业从上述个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法等方法中选择。计价方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应在附注中予以说明。

【例3-50】甲公司为增值税一般纳税人，根据“发料凭证汇总表”的记录，1月份基本生产车间领用K材料500 000元，辅助生产车间领用K材料40 000元，车间管理部门领用K材料5 000元，销售机构领用K材料1 000元，企业行政管理部门领用K材料4 000元，计550 000元。甲公司采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本　　500 000

　　——辅助生产成本　　40 000

　　制造费用　　5 000

　　销售费用　　1 000

　　管理费用　　4 000

　　贷：原材料——K材料　　550 000

（二）采用计划成本核算

1. 原材料核算应设置的会计科目。

采用计划成本核算材料，材料的收入、发出及结存，无论是总分类核算还是明细分类核算，均按照计划成本计价。企业应设置的会计科目有“原材料”“材料采购”“材料成本差异”等。材料实际成本与计划成本的差异，通过“材料成本差异”科目核算。月末，计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊，根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益，从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。

采用计划成本核算材料，“原材料”科目的借方登记入库材料的计划成本；贷方登记发出材料的计划成本；期末余额在借方，反映企业库存材料的计划成本。

“材料采购”科目借方登记采购材料的实际成本，贷方登记入库材料的计划成本。借方金额大于贷方金额表示超支，从“材料采购”科目贷方转入“材料成本差异”科目的借方；贷方金额大于借方金额表示节约，从“材料采购”科目借方转入“材料成本差异”科目的贷方；期末为借方余额，反映企业在途材料的实际采购成本。

“材料成本差异”科目反映企业已入库各种材料的实际成本与计划成本的差异，借方登记超支差异及发出材料应负担的节约差异，贷方登记节约差异及发出材料应负担的超支差异。期末如为借方余额，反映企业库存材料的实际成本大于计划成本的差异（即超支差异）；如为贷方余额，反映企业库存材料实际成本小于计划成本的差异（即节约

差异)。小企业也可以在“原材料”“周转材料”等科目下设置“成本差异”明细科目进行材料成本差异的核算。本节内容非特别说明均以企业会计准则相关规定为准。

原材料按计划成本核算，设置的主要会计科目及对应关系如图 3－3 所示。

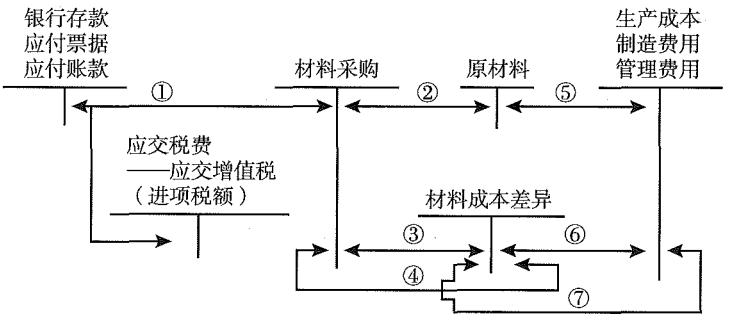


图 3－3 原材料按计划成本核算

注：①采购材料结算货款和增值税税额；②原材料验收入库按计划成本入账；③超支差异由“材料采购”科目贷方结转记入“材料成本差异”科目的借方；④节约差异由“材料采购”科目的借方结转记入“材料成本差异”科目的贷方；⑤发出原材料；⑥结转发出原材料的超支差异，将生产成本等调整为实际成本；⑦结转发出原材料的节约差异，将生产成本等调整为实际成本。

2. 原材料的账务处理。

(1) 购入材料。

①货款已经支付，同时材料验收入库。

【例 3－51】乙公司为增值税一般纳税人，购入 L 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 3 000 000 元，增值税税额为 390 000 元，发票账单已收到，计划成本为 3 200 000 元，材料已验收入库，全部款项以银行存款支付。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——L 材料　　3 000 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　390 000
　　贷：银行存款　　3 390 000

同时：

借：原材料——L 材料　　3 200 000
　　贷：材料采购——L 材料　　3 200 000

结转材料成本差异：

借：材料采购——L 材料　　200 000
　　贷：材料成本差异——L 材料　　200 000

在本例中，L 材料的实际成本为 3 000 000 元，计划成本为 3 200 000 元，实际成本小于计划成本 200 000 元（为节约差异），应记入“材料成本差异”科目的贷方。需要说明的是，实务中“材料成本差异”科目既可以逐笔结转，也可以月末一次结转。

在计划成本法下，购入的材料无论是否验收入库，都要先通过“材料采购”科目进

行核算，以反映企业所购材料的实际成本，从而与“原材料”科目相比较，计算确定材料成本差异。

②货款已经支付，材料尚未验收入库。

【例3-52】乙公司为增值税一般纳税人，采用汇兑结算方式购入M1材料一批，增值税专用发票上注明的价款为200 000元，增值税税额为26 000元，发票账单已收到，计划成本为180 000元，材料尚未入库，款项已用银行存款支付。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——M1材料　　200 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　26 000
　　贷：银行存款　　226 000

③货款尚未支付，材料已经验收入库。

【例3-53】乙公司为增值税一般纳税人，采用商业承兑汇票支付方式购入M2材料一批，增值税专用发票上注明的价款为500 000元，增值税税额为65 000元，发票账单已收到，计划成本为490 000元，材料已验收入库。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：材料采购——M2材料　　500 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　65 000
　　贷：应付票据　　565 000

同时：

借：原材料——M2材料　　490 000
　　贷：材料采购——M2材料　　490 000

借：材料成本差异——M2材料　　10 000
　　贷：材料采购——M2材料　　10 000

在本例中，M2材料的实际成本为500 000元，计划成本为490 000元，实际成本大于计划成本10 000元（为超支差异），应记入“材料成本差异”科目的借方。

【例3-54】乙公司为增值税一般纳税人，购入M3材料一批，材料已验收入库，发票账单未到，月末应按照计划成本600 000元估价入账。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料——M3材料　　600 000
　　贷：应付账款——暂估应付账款　　600 000

下月月初，用红字冲销原暂估入账金额：

借：原材料——M3材料　　600 000
　　贷：应付账款——暂估应付账款　　600 000

在这种情况下，对于尚未收到发票账单的收料凭证，月末应按计划成本暂估入账，借记“原材料”等科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目，下月月初，用红字予以冲回，借记“原材料”科目（红字），贷记“应付账款——暂估应付账款”科目（红字）。

企业购入验收入库的材料，按计划成本，借记“原材料”科目，贷记“材料采购”科目，按实际成本大于计划成本的差异，借记“材料成本差异”科目，贷记“材料采购”科目；按实际成本小于计划成本的差异，借记“材料采购”科目，贷记“材料成本差异”科目。在实务中，企业也可以集中在月末一次性对本月已付款或已开出并承兑商业汇票的入库材料汇总核算，记入“原材料”科目，同时结转材料成本差异。

【例3-55】承〖例3-51〗和〖例3-53〗，假设月末，乙公司汇总本月已付款或已开出并承兑商业汇票的入库材料的计划成本3 690 000元（3 200 000+490 000）。乙公司应编制如下会计分录：

（1）结转原材料成本时：

借：原材料——L材料　3 200 000
　　——M2材料　490 000
　贷：材料采购——L材料　3 200 000
　　——M2材料　490 000

（2）结转材料成本差异时：

上述入库材料的实际成本为3 500 000元（3 000 000+500 000），入库材料的成本差异为节约190 000元（3 500 000-3 690 000）。

借：材料采购——L材料　200 000
　材料成本差异——M2材料　10 000
　贷：材料成本差异——L材料　200 000
　　材料采购——M2材料　10 000

或将上述会计分录（1）和（2）由两个会计分录合并为一个会计分录：

借：原材料——L材料　3 200 000
　　——M2材料　490 000
　材料成本差异——M2材料　10 000
　贷：材料采购——L材料　3 000 000
　　——M2材料　500 000
　　材料成本差异——L材料　200 000

（2）发出材料。

在企业采用计划成本对材料进行日常核算的情况下，企业发出材料同样也主要有以下几种情形：①生产、经营管理领用材料，企业按照领用材料的用途和计划成本，借记“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“原材料”科目。②出售材料结转成本，按出售材料计划成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”科目。③发出委托外单位加工的材料，按发出委托加工材料计划成本，借记“委托加工

物资”科目，贷记“原材料”科目。

在实务中，为了简化核算，企业平时发出原材料不编制会计分录，通常在月末，根据领料单等编制“发料凭证汇总表”结转发出材料的计划成本，按计划成本分别记入“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”“其他业务成本”“委托加工物资”等科目，贷记“原材料”科目，同时结转材料成本差异。

【例3-56】乙公司为增值税一般纳税人，根据“发料凭证汇总表”的记录，某月L材料的消耗（计划成本）为：基本生产车间领用2 000 000元，辅助生产车间领用600 000元，车间管理部门领用250 000元，企业行政管理部门领用50 000元。乙公司采用计划成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本　　2 000 000
　　——辅助生产成本　　600 000
　　制造费用　　250 000
　　管理费用　　50 000
　　贷：原材料——L材料　　2 900 000

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，企业日常采用计划成本核算的，发出的材料成本应由计划成本调整为实际成本，通过“材料成本差异”科目进行结转，按照所发出材料的用途，分别记入“生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”“其他业务成本”“委托加工物资”等科目。发出材料应负担的成本差异应当按期（月）分摊，不得在季末或年末一次计算。年度终了，企业应对材料成本差异率进行核实调整。

材料成本差异率的计算公式如下：

本月材料成本差异率=（月初结存材料的成本差异+本月验收入库材料的成本差异）÷（月初结存材料的计划成本+本月验收入库材料的计划成本）×100%

本月发出材料应负担的成本差异=本月发出材料的计划成本×本月材料成本差异率

如果企业的材料成本差异率各期之间是比较均衡的，也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。

期初材料成本差异率=期初结存材料的成本差异÷期初结存材料的计划成本×100%

发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×期初材料成本差异率

【例3-57】承〖例3-51〗和〖例3-56〗，乙公司为增值税一般纳税人，某月月初结存L材料的计划成本为1 000 000元，成本差异为超支30 740元；当月入库L材料的计划成本为3 200 000元，成本差异为节约200 000元。则：

材料成本差异率=（30 740-200 000）÷（1 000 000+3 200 000）×100%=-4.03%

结转发出材料的成本差异，乙公司应编制如下会计分录：

借：材料成本差异——L材料	116 870	
贷：生产成本——基本生产成本		80 600
——辅助生产成本		24 180
制造费用		10 075
管理费用		2 015

本例中，基本生产成本应分摊的材料成本差异节约额为80 600元（2 000 000×4.03%），辅助生产成本应分摊的材料成本差异节约额为24 180元（600 000×4.03%），制造费用应分摊的材料成本差异节约额为10 075元（250 000×4.03%），管理费用应分摊的材料成本差异节约额为2 015元（50 000×4.03%）。

五、周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，逐渐转移其价值但仍保持原有形态的材料物品。企业的周转材料包括包装物和低值易耗品，以及小企业（建筑业）的钢模板、木模板、脚手架等。

（一）包装物

1. 包装物的内容。

包装物，是指为了包装商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。具体包括：

（1）生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物。

（2）随同商品出售而不单独计价的包装物。

（3）随同商品出售单独计价的包装物。

（4）出租或出借给购买单位使用的包装物。

按照小企业会计准则规定，小企业的各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目内核算；用于储存和保管产品、材料而不对外出售的包装物，应按照价值大小和使用年限长短，分别在“固定资产”科目或“原材料”科目核算。

2. 包装物的账务处理。

为了反映和监督包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况，企业应当设置“周转材料——包装物”科目进行核算，借方登记包装物的增加，贷方登记包装物的减少，期末余额在借方，反映企业期末结存包装物的金额。

对于生产领用包装物，应根据领用包装物的实际成本或计划成本，借记“生产成本”科目，贷记“周转材料——包装物”“材料成本差异”（采用计划成本核算时使用该科目）等科目。随同商品出售而不单独计价的包装物，应于包装物发出时，按其实际成本计入销售费用，借记“销售费用”科目，贷记“周转材料——包装物”等科目。随同商品出售而单独计价的包装物，一方面应反映其销售收入，记入“其他业务收入”科目的贷方；另一方面应反映其实际销售成本，记入“其他业务成本”科目的借方。多次使用的包装物应当根据预计使用次数分次进行摊销。

（1）生产领用包装物。

生产领用包装物，应按照领用包装物的实际成本，借记“生产成本”科目，按照领用包装物的计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按照其差额，借记或贷记“材料成本差异”科目。

【例3-58】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月生产产品领用包装物的计划成本为100 000元，材料成本差异率为-3%。甲公司应编制如下会计分录：

领用包装物时：

借：生产成本　　97 000

　　材料成本差异　　3 000

　　贷：周转材料——包装物　　100 000

（2）随同商品出售包装物。

随同商品出售包装物具体包括两种情形，其账务处理不尽相同。

①随同商品出售不单独计价的包装物，应按其实际成本计入销售费用，借记“销售费用”科目，按其计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按其差额，借记或贷记“材料成本差异”科目。

【例3-59】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为50 000元，材料成本差异率为3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：销售费用　　51 500

　　贷：周转材料——包装物　　50 000

　　材料成本差异　　1 500

在本例中，借记“销售费用”科目反映由于销售商品领用不单独计价包装物而增加的销售费用，其金额为所领用包装物的实际成本；由于采用计划成本核算包装物，贷记“周转材料”科目反映由于销售商品领用而减少的包装物的计划成本，销售商品领用不单独计价包装物的实际成本与计划成本之间的差异即材料成本差异，通过“材料成本差异”科目进行反映，本例中，由于是超支差异，因此，贷记“材料成本差异”科目。如果采用实际成本核算包装物，则“销售费用”科目和“周转材料”科目均反映包装物的实际成本。

②随同商品出售单独计价的包装物，按照实际取得的金额，借记“银行存款”等科目，按照其销售收入，贷记“其他业务收入”科目，按照增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；同时，结转所销售包装物的成本，应按其实际成本计入其他业务成本，借记“其他业务成本”科目，按其计划成本，贷记“周转材料——包装物”科目，按其差额，借记或贷记“材料成本差

异”科目。

【例3-60】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为80 000元，销售收入为100 000元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为13 000元，款项已存入银行。该包装物的材料成本差异率为-3%。甲公司应编制如下会计分录：

（1）出售单独计价包装物时：

借：银行存款 113 000

　贷：其他业务收入 100 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额） 13 000

（2）结转所售单独计价包装物的成本时：

借：其他业务成本 77 600

　材料成本差异 2 400

　贷：周转材料——包装物 80 000

（3）出租或出借包装物。

有时企业因销售产品，将包装物以出租或出借的形式，租给或借给客户暂时使用，并与客户约定一定时间内收回包装物。

①出租或出借包装物的发出。

企业出租、出借包装物时，应根据包装物出库等凭证列明的金额，借记“周转材料——包装物——出租包装物（或出借包装物）”科目，贷记“周转材料——包装物——库存包装物”科目。包装物如按计划成本计价，还应同时结转材料成本差异。

②出租或出借包装物的押金和租金。

为了保证及时返还和承担妥善保管包装物的经管责任，企业出租或出借包装物时，一般应向客户收取一定数额的押金，即存入保证金，归还包装物时将押金退还给客户。收取包装物押金时，借记“库存现金”“银行存款”等科目，贷记“其他应付款——存入保证金”科目；退还押金时，编制相反的会计分录。

出租包装物是企业（专门经营包装物租赁除外）的一项其他业务活动，为短期租赁和低价值租赁业务。出租期间，企业按约定收取的包装物租金，应计入其他业务收入，借记“库存现金”“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

③出租或出借包装物发生的相关费用。

出租或出借包装物发生的相关费用包括两个方面：一是包装物的摊销费用；二是包装物的维修费用。

企业按照规定的摊销方法，对包装物进行摊销时，借记“其他业务成本”（出租包装物）、“销售费用”（出借包装物）科目，贷记“周转材料——包装物——包装物摊销”科目。

企业确认应由其负担的包装物修理费用等支出时，借记“其他业务成本”（出租包装物）、“销售费用”（出借包装物）科目，贷记“库存现金”“银行存款”“原材料”

“应付职工薪酬”等科目。

（二）低值易耗品

1. 低值易耗品的内容。

低值易耗品，一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品和其他用具等。

2. 低值易耗品的账务处理。

为了反映和监督低值易耗品的增减变动及其结存情况，企业应当设置“周转材料——低值易耗品”科目，借方登记低值易耗品的增加，贷方登记低值易耗品的减少，期末余额在借方，通常反映企业期末结存低值易耗品的金额。

低值易耗品等企业的周转材料符合存货定义和条件的，按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的，可在领用时一次计入成本费用，为加强实物管理，应当在备查簿中进行登记，以便于对使用中的低值易耗品进行监督管理。

采用分次摊销法摊销低值易耗品，低值易耗品在领用时摊销其账面价值的单次平均摊销额。分次摊销法适用于可供多次反复使用的低值易耗品。在采用分次摊销法的情况下，需要单独设置“周转材料——低值易耗品——在库”“周转材料——低值易耗品——在用”“周转材料——低值易耗品——摊销”明细科目。其中，“周转材料——低值易耗品——摊销”明细科目为“周转材料——低值易耗品——在用”明细科目的备抵科目，核算使用中低值易耗品的累计摊销额。设置“在库”“在用”“摊销”三级明细科目核算有利于明确低值易耗品的库存保管、领用和耗费等相关部门的经管责任，有利于保护低值易耗品的安全，提高会计核算的真实准确完整。

【例3-61】 甲公司为增值税一般纳税人，对低值易耗品采用实际成本核算，某月基本生产车间领用专用工具一批，实际成本为100 000元，不符合固定资产定义，采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为4次。甲公司应编制如下会计分录：

（1）领用专用工具时：

借：周转材料——低值易耗品——在用　100 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——在库　100 000

（2）第一次摊销其价值的1/4：

借：制造费用　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　25 000

（3）第二次、第三次分别摊销其价值的1/4：

借：制造费用　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　25 000

（4）最后一次摊销时：

借：制造费用　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　25 000

同时核销在用低值易耗品，注销使用部门的经管责任：

借：周转材料——低值易耗品——摊销　　100 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——在用　　100 000

在本例中，由于采用实际成本核算，需要说明的，一是在领用低值易耗品时，应在“周转材料——低值易耗品”明细科目中进行明细结转，由“在库”转为“在用”；二是在第四次摊销低值易耗品时，由于已经全部摊销完毕，因此，需要将“周转材料——低值易耗品”明细科目中的“摊销”明细科目的贷方余额与“在用”明细科目的借方余额进行相互抵销，从而结平“周转材料——低值易耗品”明细科目的余额。

【例3-62】 承〖例3-61〗，假设甲公司对低值易耗品采用计划成本核算，某月基本生产车间领用专用工具一批，实际成本为101 000元，计划成本为100 000元，不符合固定资产定义，采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为4次，该专用工具的材料成本差异率为1%。甲公司应编制如下会计分录：

（1）领用专用工具时：

借：周转材料——低值易耗品——在用　　100 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——在库　　100 000

（2）第一次摊销其价值的1/4：

借：制造费用　　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　　25 000

同时：

借：制造费用　　250

　　贷：材料成本差异——低值易耗品　　250

（3）第二次、第三次分别摊销其价值的1/4：

借：制造费用　　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　　25 000

同时：

借：制造费用　　250

　　贷：材料成本差异——低值易耗品　　250

（4）第四次摊销剩余价值并结转低值易耗品“摊销”和“在用”明细科目：

借：制造费用　　25 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——摊销　　25 000

结转材料成本差异：

借：制造费用　　250

　　贷：材料成本差异——低值易耗品　　250

结转低值易耗品“摊销”和“在用”明细科目：

借：周转材料——低值易耗品——摊销　　100 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——在用　　100 000

在本例中，一是在领用低值易耗品时，应在“周转材料——低值易耗品”明细科目中进行结转，由“在库”明细科目转入“在用”明细科目；二是在每次对低值易耗品按照计划成本摊销的同时，应结转相应的材料成本差异，将领用低值易耗品的计划成本调整为实际成本；三是在最后一次摊销时，“在用”低值易耗品已经全部摊销完毕，需要将“周转材料——低值易耗品”明细科目中的“摊销”明细科目的贷方余额与“在用”明细科目的借方余额进行相互抵销，从而结平“周转材料——低值易耗品”明细科目的余额。

六、委托加工物资

委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。与材料或商品销售不同，委托加工材料发出后，其保管地点发生位移，但仍属企业存货范畴。经过加工，材料或商品实物形态、性能和使用价值将发生变化，加工过程中需要消耗其他材料，发生加工费、税费等加工成本。因此，加强委托加工物资的合同管理和准确完整核算加工成本，是企业委托加工物资会计核算与监督的主要任务。

企业委托外单位加工物资的成本包括加工中实际耗用物资的成本、支付的加工费用及应负担的运杂费、支付的税费等。委托加工物资核算内容主要包括拨付加工物资、支付加工费用和税金、收回加工物资和剩余物资等。

为了反映和监督委托加工物资增减变动及其结存情况，企业应当设置“委托加工物资”科目，借方登记委托加工物资的实际成本，贷方登记加工完成验收入库的物资的实际成本和剩余物资的实际成本，期末余额在借方，反映企业尚未完工的委托加工物资的实际成本等。本科目应按照加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等进行明细核算。委托加工物资也可以采用计划成本或售价进行核算，其方法与库存商品相关业务会计处理基本相同。

（一）发出物资

【例3-63】甲公司对材料和委托加工物资采用计划成本核算，某月委托某量具厂加工一批量具，发出材料的计划成本为70 000元，材料成本差异率为4%。甲公司应编制如下会计分录：

借：委托加工物资　　72 800
　贷：原材料　　70 000
　　材料成本差异——××材料　　2 800

企业向外单位发出加工物资，采用计划成本或售价核算的，应同时结转材料成本差异或商品进销差价，贷记或借记“材料成本差异”科目，或借记“商品进销差价”科目。

（二）支付加工费、运费等

【例3-64】承〖例3-63〗，甲公司以银行存款支付加工物资的运费1 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为90元。甲公司应编制如下会计分录：

借：委托加工物资 1 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 90
　　贷：银行存款 1 090

企业向外单位发出加工物资支付的运费，一是计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”科目；二是将支付的、可抵扣的增值税进项税额，记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目单独核算。

【例3-65】承〖例3-63〗和〖例3-64〗，甲公司以银行存款支付上述量具的加工费用20 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为2 600元。甲公司应编制如下会计分录：

借：委托加工物资 20 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 2 600
　　贷：银行存款 22 600

（三）加工完成验收入库

【例3-66】承〖例3-63〗、〖例3-64〗和〖例3-65〗，甲公司收回由某量具厂（为增值税一般纳税人）代加工后的量具，以银行存款支付运费3 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为270元。该量具已验收入库，其计划成本为98 000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）支付运费时：

借：委托加工物资 3 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 270
　　贷：银行存款 3 270

（2）量具验收入库时：

借：周转材料——低值易耗品 98 000
　　贷：委托加工物资 96 800
　　材料成本差异——××量具 1 200

本例中，加工完成的委托加工物资的实际成本为96 800元〔(72 800+1 000)+20 000+3 000〕，计划成本为98 000元，成本差异为-1 200元（96 800-98 000），记入“材料成本差异”科目的贷方。

需要注意的是，需要交纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代缴的消费税，加

工收回后用于直接销售的，按规定计税时不准予扣除，计入加工物资的成本，借记“委托加工物资”科目；收回后用于继续加工的，按规定不属于直接出售的，在计税时准予扣除，借记“应交税费——应交消费税”科目。

七、库存商品

（一）库存商品的内容

库存商品是指企业完成全部生产过程并已验收入库、合乎标准规格和技术条件，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以及外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

库存商品具体包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品等。已完成销售手续但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单独设置“代管商品”备查簿进行登记。

为了反映和监督库存商品的增减变动及其结存情况，企业应当设置“库存商品”科目，借方登记验收入库的库存商品成本，贷方登记发出的库存商品成本，期末余额在借方，反映各种库存商品的实际成本。“库存商品”科目应按库存商品的种类、品种和规格设置明细科目进行核算。

（二）库存商品的账务处理

1. 验收入库商品。

对于库存商品采用实际成本核算的企业，当产品完成生产并验收入库时，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。

【例3-67】甲公司商品入库汇总表记载，某月已验收入库Y产品1 000台，实际单位成本5 000元，共计5 000 000元；Z产品2 000台，实际单位成本1 000元，共计2 000 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：库存商品——Y产品　　5 000 000
　　——Z产品　　2 000 000
　贷：生产成本——基本生产成本——Y产品　　5 000 000
　　——Z产品　　2 000 000

2. 发出商品。

企业销售产成品按规定确认收入的同时，应计算、结转与收入相关的产成品成本。产成品销售成本的计算与结转，通常是在期（月）末进行。采用实际成本进行产成品日常核算的，应根据本期（月）销售产品数量及其相应的单位生产成本计算确定本期产品销售成本总额，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”科目。

【例3-68】甲公司月末汇总的发出商品中，当月已实现销售的Y产品500台，Z产品1 500台。该月采用加权平均法计算的Y产品实际单位成本5 000元，Z产品实际单位成本1 000元。结转销售成本应编制如下会计分录：

借：主营业务成本　　4 000 000

　　贷：库存商品——Y产品　　2 500 000

　　——Z产品　　1 500 000

商品流通企业发出商品的核算，除采用上述方法外，还可以采用以下方法：

（1）毛利率法。

毛利率法是指根据本期销售净额乘以上期实际（或本期计划）毛利率匡算本期销售毛利，并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。其计算公式如下：

毛利率＝销售毛利÷销售额×100%

销售净额＝商品销售收入－销售退回与折让

销售毛利＝销售净额×毛利率

销售成本＝销售净额－销售毛利

期末存货成本＝期初存货成本＋本期购货成本－本期销售成本

这一方法是商品流通企业，尤其是商业批发企业常用的计算本期商品销售成本和期末库存商品成本的方法。商品流通企业由于经营商品的品种繁多，分品种计算商品成本的工作量较大，在企业同类商品的毛利率差异不大的情况下，采用该计价方法既能减轻工作量，也能满足销售毛利管理的需要。

【例3-69】某商场采用毛利率法进行核算，2020年4月1日针织品库存余额18 000 000元，本月购进30 000 000元，本月销售收入34 000 000元，上季度该类商品毛利率为25%。本月已销商品和月末库存商品的成本计算如下：

销售毛利＝34 000 000×25%＝8 500 000（元）

本月销售成本＝34 000 000－8 500 000＝25 500 000（元）

月末库存商品成本＝18 000 000＋30 000 000－25 500 000＝22 500 000（元）

（2）售价金额核算法。

售价金额核算法是指平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账，售价与进价的差额通过“商品进销差价”科目核算，期末计算进销差价率和本期已销售商品应分摊的进销差价，据以调整本期销售成本的一种方法。计算公式如下：

商品进销差价率＝（期初库存商品进销差价＋本期购入商品进销差价）÷（期初库存商品售价＋本期购入商品售价）×100%

本期销售商品应分摊的商品进销差价＝本期商品销售收入×商品进销差价率

本期销售商品的成本＝本期商品销售收入－本期销售商品应分摊的商品进销差价

期末结存商品的成本＝期初库存商品的进价成本＋本期购进商品的进价成本－本期

销售商品的成本

如果企业的商品进销差价率各期之间比较均衡，也可以采用上期商品进销差价率分摊本期的商品进销差价。年度终了，应对商品进销差价进行核实调整。

企业购入商品采用售价金额核算，按验收入库商品的售价，借记“库存商品”科目，按商品进价，贷记“银行存款”“在途物资”“委托加工物资”等科目，按商品售价与进价之间的差额，贷记“商品进销差价”等科目。

对外销售发出商品时，按售价结转销售成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”科目。期（月）末分摊已销商品的进销差价，借记“商品进销差价”科目，贷记“主营业务成本”科目。

对于从事商业零售业务的企业（如百货公司、超市等），由于经营的商品种类、品种、规格等繁多，对库存和货架陈列商品的管控要求高，采用售价金额核算法既可以满足按商品零售价格明码标价的要求，又便于加强库存和陈列商品的实物负责制管理。因此，零售实务中广泛采用这一方法。

【例3-70】某商场为增值税一般纳税人，库存商品采用售价金额核算法核算与管理。2020年7月，期初库存商品的进价成本总额为1 000 000元，售价总额为1 100 000元；本月购进商品的进价成本总额为750 000元，售价总额为900 000元；本月实现销售收入共计1 200 000元。有关会计处理如下：

（1）本月购进商品验收入库，按售价金额入账，编制如下会计分录：

借：库存商品　900 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　97 500

　　贷：银行存款　847 500

　　商品进销差价　150 000

（2）确认本月商品销售收入，编制如下会计分录：

借：银行存款　1 356 000

　　贷：主营业务收入　1 200 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　156 000

同时，按售价结转销售成本，注销柜台的商品经管责任，编制如下会计分录：

借：主营业务成本　1 200 000

　　贷：库存商品　1 200 000

（3）月末，计算销售商品应分摊商品进销差价：

商品进销差价率 =（100 000 + 150 000）÷（1 100 000 + 900 000）×100% = 12.5%

已销商品应分摊的商品进销差价 = 1 200 000 × 12.5% = 150 000（元）

本期销售商品的实际成本 = 1 200 000 - 150 000 = 1 050 000（元）

期末结存商品的实际成本 = 1 000 000 + 750 000 - 1 050 000 = 700 000（元）

将平时按售价结转的销售成本调整为实际成本，编制如下会计分录：

借：商品进销差价　　150 000
　　贷：主营业务成本　　150 000
调整后本月实际的商品销售成本为 1 050 00 元。

八、消耗性生物资产

（一）消耗性生物资产的确认与计量

生物资产，是指农业活动所涉及的活的动物或植物。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。本部分介绍消耗性生物资产的会计处理。

消耗性生物资产，是指企业（农、林、牧、渔业）生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。如玉米和小麦等庄稼、用材林、存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。

1. 消耗性生物资产的成本确定。

企业自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（1）自行栽培的大田作物和蔬菜的成本包括：在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用。

（2）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本包括：郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用。

（3）自行繁殖的育肥畜的成本包括：出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用。

（4）水产养殖的动物和植物的成本包括：在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用。

2. 主要会计科目设置。

（1）“消耗性生物资产”科目。设置“消耗性生物资产”科目核算企业（农、林、牧、渔业）持有的消耗性生物资产的实际成本，借方登记消耗性生物资产的增加金额，贷方登记销售消耗性生物资产的减少金额，期末借方余额，反映企业（农、林、牧、渔业）消耗性生物资产的实际成本。本科目应按照消耗性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

（2）“农产品”科目。设置“农产品”科目核算企业（农、林、牧、渔业）消耗性生物资产收获的农产品。

（二）消耗性生物资产的账务处理

1. 外购的消耗性生物资产，按照应计入消耗性生物资产成本的金额，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。

2. 自行栽培的大田作物和蔬菜，应按照收获前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。自行营造的林木类消耗性生物资产，应按照郁闭前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。自行繁殖的育肥畜、水产养殖的动植物，应按照出售前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

5. 农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按照应分配的金额，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“生产成本”科目。

6. 消耗性生物资产收获为农产品时，应按照其账面余额，借记“农产品”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

7. 出售消耗性生物资产或农产品，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。按照其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记“消耗性生物资产”或“农产品”科目。

【例3-71】甲公司为一家林业有限责任公司，其下属森林班统一组织培植管护一片森林。2020年3月，发生森林管护费用共计40 000元，其中，本月应付人员薪酬20 000元，仓库领用库存肥料16 000元，管护设备折旧4 000元。管护总面积为5 000公顷，其中，作为用材林的杨树林共计4 000公顷，已郁闭的占80%，其余的尚未郁闭；作为水土保持林的马尾松共计1 000公顷，全部已郁闭。管护费用按照森林面积比例分配。

计算过程如下：

未郁闭杨树林应分配共同费用的比例 $=4\,000\times(1-80\%)\div5\,000=0.16$

已郁闭杨树林应分配共同费用的比例 $=4\,000\times80\%\div5\,000=0.64$

已郁闭马尾松应分配共同费用的比例 $=1\,000\div5\,000=0.2$

未郁闭杨树林应分配的共同费用 $=40\,000\times0.16=6\,400$（元）

已郁闭杨树林应分配的共同费用 $=40\,000\times0.64=25\,600$（元）

已郁闭马尾松应分配的共同费用 $=40\,000\times0.2=8\,000$（元）

甲公司应编制如下会计分录：

借：消耗性生物资产——用材林（杨树林） 6 400

　　管理费用 33 600

　贷：应付职工薪酬 20 000

　　原材料 16 000

　　累计折旧 4 000

8. 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值低于其账面价值的，应当按照可变现净值低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备，并计入当期损益。可变现净值应当分别按照存货减值的办法确定。

消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

九、存货清查

存货清查是指通过对存货的实地盘点，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

由于存货种类繁多、收发频繁，在日常收发过程中可能发生计量错误、计算错误、自然损耗，还可能发生损坏变质等情况，造成账实不符，形成存货的盘盈、盘亏。对于存货的盘盈、盘亏，应填写存货盘点报告（如实存账存对比表），及时查明原因，按照规定程序报批处理。

为了反映和监督企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况，企业应当设置“待处理财产损溢”科目，借方登记存货的盘亏、毁损金额及盘盈的转销金额，贷方登记存货的盘盈金额及盘亏的转销金额。企业清查的各种存货损溢，应在期末结账前处理完毕，期末处理后，“待处理财产损溢”科目应无余额。

（一）存货盘盈的账务处理

企业发生存货盘盈时，借记“原材料”“库存商品”等科目，贷记“待处理财产损溢”科目；按管理权限报经批准后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“管理费用”科目。

【例3-72】甲公司在财产清查中盘盈J材料1 000千克，实际单位成本60元，经查属于材料收发计量方面的错误。甲公司应编制如下会计分录：

（1）批准处理前：

借：原材料　　60 000

　　贷：待处理财产损溢　　60 000

（2）批准处理后：

借：待处理财产损溢　　60 000

　　贷：管理费用　　60 000

（二）存货盘亏及毁损的账务处理

企业发生存货盘亏及毁损时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”“库存商品”等科目。在按管理权限报经批准后应作如下账务处理：对于入库的残料价值，记入“原材料”等科目；对于应由保险公司和过失人的赔款，记入“其他应收款”科目；扣除残料价值和应由保险公司、过失人赔款后的净损失，属于一般经营损失的部分，记入“管理费用”科目，属于非常损失的部分，记入“营业外支出”等科目。

【例3-73】甲公司在财产清查中发现毁损L材料300千克，实际成本为30 000元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为3 900元。经查属于材料保管员的过失造成的，按规定由其个人赔偿20 000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）批准处理前：

借：待处理财产损溢　　33 900

贷：原材料　　30 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额转出）　　3 900
（2）批准处理后：
①由过失人赔款部分：
借：其他应收款　　20 000
　　贷：待处理财产损溢　　20 000
②材料毁损净损失：
借：管理费用　　13 900
　　贷：待处理财产损溢　　13 900

【例3-74】甲公司为增值税一般纳税人，因台风造成一批库存材料毁损，实际成本为70 000元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为9 100元。根据保险合同约定，应由保险公司赔偿50 000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）批准处理前：
借：待处理财产损溢　　70 000
　　贷：原材料　　70 000
（2）批准处理后：
借：其他应收款　　50 000
　　营业外支出——非常损失　　20 000
　　贷：待处理财产损溢　　70 000

小企业存货发生毁损，按取得的处置收入、可收回的责任人赔偿和保险赔款，扣除其成本、相关税费后的净额，应当计入营业外支出或营业外收入。发生的存货盘盈，按实现的收益计入营业外收入；发生的存货盘亏损失应当计入营业外支出。

十、存货减值

在会计期末，存货应当按照成本与可变现净值孰低进行计量。

（一）存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中，成本是指期末存货的实际成本，如企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本为经调整后的实际成本。可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及估计的相关税费后的金额。可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价。

当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计价；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计价，表明存货可能发生跌价损失，应在存货销售之前确认跌价损失，计入当期损益，并相应减少存货的账面价值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入

当期损益。

（二）存货跌价准备的账务处理

为了反映和监督存货跌价准备的计提、转回和转销情况，企业应当设置“存货跌价准备”科目，贷方登记计提的存货跌价准备金额；借方登记实际发生的存货跌价损失金额和转回的存货跌价准备金额，期末余额一般在贷方，反映企业已计提但尚未转销的存货跌价准备。

当存货成本高于其可变现净值时，企业应当按照存货可变现净值低于账面价值的差额，借记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目，贷记“存货跌价准备”科目。转回已计提的存货跌价准备金额时，按企业会计准则允许恢复增加的金额，借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目。

企业结转存货销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当一并结转，同时调整销售成本，借记“存货跌价准备”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。

【例3-75】 2019年12月31日，甲公司A商品的账面余额（成本）为100 000元。由于市场价格下跌，预计可变现净值为80 000元，由此应计提的存货跌价准备为20 000元（100 000－80 000）。假定A商品以前未计提存货跌价准备，甲公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——计提的存货跌价准备　　20 000

　　贷：存货跌价准备　　20 000

2020年6月30日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，已计提存货跌价准备金额为20 000元。由于市场价格有所上升，使得A商品的预计可变现净值为95 000元，应转回的存货跌价准备为15 000元［（100 000－95 000）－20 000］。甲公司应编制如下会计分录：

借：存货跌价准备　　15 000

　　贷：资产减值损失——计提的存货跌价准备　　15 000

在本例中，2020年6月30日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，A商品的预计可变现净值为95 000元，则计提存货跌价准备金额为5 000元（100 000－95 000），即“存货跌价准备”科目的贷方余额应为5 000元，而此时A商品之前已计提存货跌价准备金额20 000元，因此应转回15 000元（5 000－20 000），从而使“存货跌价准备”科目的贷记余额保持为5 000元。

【例3-76】 承〖例3-75〗，假设2020年12月31日，A商品的账面余额（成本）为100 000元，已计提存货跌价准备金额5 000元。由于市场价格持续上升，使得A商品的预计可变现净值为120 000元，则应转回的存货跌价准备为5 000元［（120 000－95 000）－5 000＝20 000＞5 000］。甲公司应编制如下会计分录：

借：存货跌价准备　　5 000

　　贷：资产减值损失——计提的存货跌价准备　　5 000

在本例中，2020 年 12 月 31 日，A 商品的账面余额（成本）为 100 000 元，A 商品的预计可变现净值为 120 000 元，则应转回的存货跌价准备金额为 5 000 元［(120 000 - 100 000) >5 000］，即“存货跌价准备”科目的贷方余额应为 0，而此时 A 商品之前已计提存货跌价准备金额 5 000 元，因此应转回 5 000 元（5 000 - 0），从而使“存货跌价准备”科目的贷方余额为 0。需要说明的是，尽管在 2020 年 12 月 31 日，A 商品的账面余额（成本）为 100 000 元，A 商品的预计可变现净值为 120 000 元，高于成本 20 000 元，但由于之前（即在 2020 年 6 月 30 日）已计提的存货跌价准备为 5 000 元，因此，应在原已计提的存货跌价准备金额范围内转回，而不得超出该金额。

需要强调的是，根据《企业会计准则第 1 号——存货》规定，在资产负债表日，为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。也就是说，材料存货在期末通常按照成本计量，除非企业用其生产的产成品发生了跌价，并且该跌价是由材料本身的价格下跌所引发的，才需要考虑计算材料存货的可变现净值，然后将该材料的可变现净值与成本进行比较，从而确定材料存货是否发生了跌价问题。

本章思考题

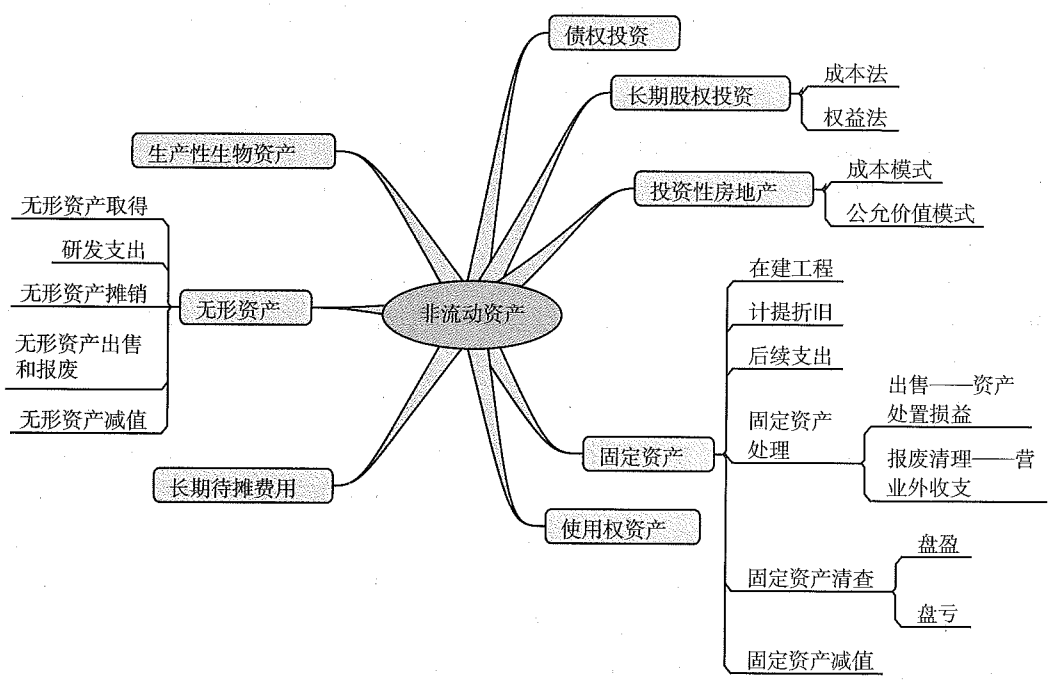
1. 现金管理制度的主要内容有哪些？为什么要对现金实施限额管理？
2. 交易性金融资产如何进行会计处理？以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产与以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产有何不同？
3. 应收款项减值应当如何进行会计处理？计提和转销坏账准备对企业当期及以后期间的利润额有何影响？
4. 存货的核算范围及存货成本构成是怎样的？
5. 发出存货的计价方法有哪几种？各种计价方法的特点是什么？
6. 出租和出借包装物的会计处理有何不同？
7. 期末存货盘盈与盘亏的会计处理有何不同？
8. 企业如何计提存货跌价准备？计提和转回存货跌价准备如何进行会计处理？

第四章　非流动资产

本章要求

掌握：长期股权投资的核算、投资性房地产的核算、在建工程和固定资产的核算、固定资产折旧方法和计提折旧以及固定资产减值的核算、无形资产的核算；**熟悉：**非流动资产核算的主要内容、固定资产后续支出的核算、无形资产的内容；**了解：**各种非流动资产的特征及其管理要求、债权投资的核算、使用权资产的核算、生产性生物资产的核算。

本章主要内容



非流动性资产是指不能在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或者耗用的资产。非流动资产包括流动资产以外的债权投资、其他债权投资、长期应收款、长期股权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、投资性房地产、固定资产、在建工程、生产性生物资产、油气资产、使用权资产、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、递延所得税资产、其他非流动资产等。

第一节 长期投资

一、长期投资概述

（一）长期投资的管理

长期投资，是指企业投资期限在1年（含1年）以上的对外投资。这类投资具有投资期限长、稳定性和收益性相对较高等优点，但是，这类投资也具有投资种类和投资的具体目的多种多样、投资金额较高、资金占用时间长、资金周转慢、资金调度困难、投资风险高等诸多缺点。因此，企业应正确记录和反映各项投资所发生的成本和损益，加强企业长期投资的会计核算和监督，在促进企业落实投资经管责任、合理控制投资规模、有效管控投资风险等方面具有重要的作用和意义。

（二）长期投资的内容

企业的长期投资包括债权投资、其他债权投资、长期股权投资、其他权益工具投资等对外投资。

1. 债权投资。债权投资是指以摊余成本计量的金融资产中的债权投资。如企业投资普通债券通常可能符合本金加利息的合同现金流量的以摊余成本计量的金融资产。按照小企业会计准则的相关规定归类为长期债券投资进行核算和管理，即小企业准备长期（在1年以上）持有的债券投资。

2. 其他债权投资。既以收取合同现金流量为目标又以某个特定日期出售该金融资产为目标管理的金融资产投资，其性质属于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

3. 长期股权投资。按照企业会计准则相关规定，根据投资方在股权投资后对被投资单位能够施加影响的程度，区分为应当按照金融工具准则进行核算和应当按照长期股权投资准则核算两种情况。其中，属于按照长期股权投资准则规范的股权投资，是根据投资方在获取投资后能够对被投资单位施加影响程度划分确定的，包括对联营企业、合营企业和子公司的投资。除此之外的股权投资划分为金融工具准则范围的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算与管理。

4. 其他权益工具投资。按照金融工具会计准则规定，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产包括权益投资和债权投资。其中，权益投资中除投资于普通股以外的各种权益金融工具投资分类为其他权益工具投资，如对优先股的投资等。

二、债权投资

（一）债权投资的确认与计量

企业取得符合债权投资定义的金融资产应当确认为债权投资。取得时应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入债权投资的成本。持有期间的摊余成本应当以其初始确认金额扣除已偿还的本金、加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额、扣除计提的累计信用减值准备计算确定。在持有期间发生的应收利息（实际利率法下考虑溢、折价摊销等利息调整后）应当确认为投资收益。处置债权投资，处置价款扣除其账面余额、相关税费后的净额，应当计入投资收益。预期发生信用减值损失的还应计提债权投资减值准备。

债权投资的后续计量分为实际利率法和直线法两种。实际利率法是指计算金融资产的摊余成本以及将利息收入分摊计入各会计期间的方法。直线法是指债券投资的折价或者溢价在债券存续期间内于确认相关债券利息收入时采用直线法进行摊销。直线法下会计处理简便易行，缺点是债权投资后续计量与确认时不考虑市场实际利率的波动影响，使得摊余成本和投资收益的确认与计量不够准确；实际利率法的优点是债权投资后续确认与计量时考虑市场实际利率的波动影响，计量与确认的摊余成本和投资收益比较准确，缺点是市场实际利息率计算确定及相应的会计处理较为复杂。按照企业会计准则的规定要求应当采用实际利率法。小企业会计准则规定小企业采用直线法。

（二）债权投资的账务处理

为了反映和监督企业以摊余成本计量的债权投资业务，企业应当设置“债权投资”科目。该科目应设置“债权投资——成本”科目核算债券投资的面值；设置“债权投资——利息调整”科目核算其面值与实际支付的购买价款和相关税费之间的差额，以及实际利率法下后续计量的折价或者溢价摊销额；设置“债权投资——应计利息”科目核算一次还本付息债券投资按票面利率计算确定的应收未收的利息；设置“投资收益”科目核算债权投资实际获得的债权投资的利息收入；分期确认利息收入时，借记“债权投资——应计利息”科目，借记或贷记“债权投资——利息调整”科目，贷记“投资收益”科目。设置“应收利息”科目核算债权投资为分期付息、一次还本债券投资的应按票面利率计算确定的应收未收的利息。分期确认利息收入时，借记“应收利息”科目，借记或贷记“债权投资——利息调整”科目，贷记“投资收益”科目。

小企业应当设置“长期债券投资”科目核算小企业准备长期（在1年以上）持有的债券投资。该科目应按照债券种类和被投资单位，分别设置“面值”“溢折价”“应计利息”等明细科目进行明细核算。具体账务处理如〖例4-1〗所示。

【例4-1】 甲公司为一家小企业。2019年1月1日，从二级市场购入乙公司债券，支付价款合计510 000元（含已宣告但尚未领取的利息10 000元），另支付交易费用10 000元。该债券面值500 000元，剩余期限为2年，票面年利率为4%，每半年付

息一次，合同现金流量特征仅为本金和以为偿付本金金额为基础的利息的支付。甲企业准备持有至到期，分类为长期债券投资进行核算与管理。

假定不考虑增值税等其他因素，甲公司的账务处理如下：

（1）2019年1月1日，购入乙公司债券时：

借：长期债券投资——面值　500 000
　　——溢折价　10 000
　应收利息　10 000
　贷：银行存款　520 000

其中：交易费用10 000元在“长期债券投资——溢折价”明细科目进行核算，在以后确认投资收益时采用直线法摊销。

（2）2019年1月5日，收到2018年下半年利息10 000元：

借：银行存款　10 000
　贷：应收利息　10 000

（3）2019年6月30日和12月31日及2020年6月30日和12月31日，分别确认投资收益。

每半年应收利息=500 000×4%÷2=10 000（元）；溢折价摊销=10 000÷4=2 500（元）：

借：应收利息　10 000
　贷：长期债券投资——溢折价　2 500
　　投资收益　7 500

（4）2019年7月5日和2020年1月5日及2020年7月5日，分别收到各半年的应收利息：

借：银行存款　10 000
　贷：应收利息　10 000

（5）2021年1月5日，收到半年利息及本金合计510 000元：

借：银行存款　510 000
　贷：长期债券投资——面值　500 000
　　应收利息　10 000

假定因债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照等原因，其清算财产不足清偿的。小企业应按其账面余额减除可收回的金额后确认的无法收回的长期债券投资，作为长期债券投资损失处理，应当于实际发生时计入营业外支出，同时冲减长期债券投资账面余额。

三、长期股权投资

（一）长期股权投资的确认与计量

按照企业会计准则的相关规定，长期股权投资的确认与计量的范围包括投资方能够

对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资；投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。按照小企业会计准则规定，长期股权投资是指小企业准备长期持有的权益性投资。

1. 长期股权投资的初始计量。

（1）以合并方式取得的长期股权投资。

同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应在合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为初始投资成本计量。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价的，按照确定的企业合并成本进行初始计量；购买方以发行权益性证券作为合并对价的应在购买日按照发行的权益性证券的公允价值作为初始投资成本计量；企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用应作为当期损益计入管理费用。

（2）以非合并方式取得的长期股权投资。

以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资，应按现金、非现金货币性资产的公允价值作为初始投资成本计量；以发行权益性证券取得的长期股权投资应当按照发行的权益性证券的公允价值作为初始投资成本计量。

（3）小企业的长期股权投资应当按照成本进行计量。

以支付现金取得的长期股权投资，应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资的成本。通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，应当按照换出非货币性资产的评估价值和相关税费作为成本进行计量。

2. 长期股权投资的后续计量。

（1）成本法，是指长期股权投资日常核算按投资成本计价的一种方法。其特点是，除追加投资或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业应当按照被投资单位宣告发放的现金股利或利润中应享有的份额确认投资收益。

企业会计准则规定，投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。按照小企业会计准则规定，长期股权投资应当采用成本法进行会计处理。

（2）权益法，是指取得长期股权投资以初始投资成本计价，后续根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动相应对其投资的账面价值进行调整的一种方法。其特点是，长期股权投资的账面价值随被投资单位所有者权益的变动而变动，在股权持有期间，长期股权投资的账面价值与享有被投资单位所有者权益的份额相对应。

企业会计准则规定，投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资应当采用权益法核算。

（二）长期股权投资的账务处理

为了如实反映和监督长期股权投资的取得、持有、处置等业务活动，企业应设置“长期股权投资”科目。借方登记取得股权时的实际投资成本或享有被投资单位权益的

增加金额；贷方登记享有被投资单位权益的减少金额或股权投资处置的成本；期末余额在借方，反映企业持有的长期股权投资的价值。权益法下，“长期股权投资”科目还应当分别设置“投资成本”“损益调整”“其他权益变动”等明细科目进行明细核算。

1. 企业合并形成长期股权投资的账务处理。

（1）同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

同一控制下企业合并实质是集团内部资产的重新配置与账面调拨，仅涉及集团内部不同企业间资产和所有者权益的变动，不具有商业实质，不应产生经营性损益和非经营性损益。

①合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应在合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目（投资成本），按支付的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

【例4-2】甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019年6月30日，甲公司向其母公司支付现金43 400 000元，取得母公司拥有乙公司100%的股权，于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019年6月30日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为40 000 000元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

合并日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司　　40 000 000

　　资本公积——股本溢价　　3 400 000

　贷：银行存款　　43 400 000

本例中，甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司，甲公司取得长期股权投资应按应享有母公司合并财务报表中的乙公司账面价值的份额计算确定。

②合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目（投资成本），按照发行股份的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

【例4-3】甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019年6月30日，假定甲公司向其母公司发行10 000 000股普通股（每股面值为1元，每股公允价值为4.34元），取得母公司拥有乙公司100%的股权，于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019年6月30日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为40 000 000元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同。

假定不考虑相关税费等其他因素影响。

合并日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司		40 000 000	
贷：股本			10 000 000
资本公积——股本溢价			30 000 000

本例中，甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司，甲公司取得长期股权投资和发行股票的价值不应按照股票的市场公允价值每股4.34元计算确定，而应按照合并财务报表中的乙公司账面价值中应享有的份额计算确定。

（2）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

非同一控制下的企业合并实质是不同市场主体间的产权交易，购买方如果以转让非现金资产方式作为对价的，实质是转让或处置了非现金资产，具有商业实质性质，产生经营性或非经营性损益。

①购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价的，应在购买日按照现金、非现金货币性资产的公允价值作为初始投资成本计量确定合并成本，借记“长期股权投资”科目（投资成本），按付出的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按发生的直接相关费用（如资产处置费用），贷记“银行存款”等科目，按其差额，贷记“主营业务收入”“资产处置损益”“投资收益”等科目或借记“管理费用”“资产处置损益”“主营业务成本”等科目。

【例4-4】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立公司。2019年6月30日，甲公司以其拥有的固定资产对乙公司投资，取得乙公司60%的股权。该固定资产原值1 500万元，已累计计提折旧400万元，已计提减值准备50万元，投资日该固定资产的公允价值为1 250万元。2019年6月30日乙公司的可辨认净资产公允价值为2 000万元。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

投资日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司		12 500 000	
累计折旧		4 000 000	
固定资产减值准备		500 000	
贷：固定资产			15 000 000
资产处置损益			2 000 000

本例中，长期股权投资成本应按非现金货币性资产的公允价值作为初始投资成本计量。

②购买方以发行权益性证券作为合并对价的，应在购买日按照发行的权益性证券的公允价值，借记“长期股权投资”科目（投资成本），按照发行的权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例4-5】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立公司。2019年6月30日，甲公司以发行普通股9 000万股取得乙公司有表决权的股份60%。该股票面值为每股1元，市场发行价格为5元。向证券承销机构支付股票发行相关税费1 350万元。假定不考虑其他因素影响。

购买日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司　　450 000 000

　　贷：股本　　90 000 000

　　资本公积——股本溢价　　360 000 000

支付发行相关税费：

借：资本公积——股本溢价　　13 500 000

　　贷：银行存款　　13 500 000

本例中，长期股权投资成本应按发行普通股的市场公允价值作为初始投资成本计量。

2. 以非企业合并方式形成的长期股权投资。

企业以非企业合并方式形成的长期股权投资，其实质是进行权益投资性质的商业交易。以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资，应按现金、非现金货币性资产的公允价值或按照非货币性资产交换或债务重组准则确定的初始投资成本，借记以非企业合并方式形成的“长期股权投资”科目，贷记“银行存款”等科目，贷记或借记“资产处置损益”等处置非现金资产相关的科目。按照小企业会计准则规定，资产处置损益应分别借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目。

【例4-6】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立小型有限责任股份公司。2019年6月30日，甲公司以支付现金200万元取得乙公司有表决权的股份20%。甲公司准备长期持有。假定不考虑其他因素影响。

购买日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司　　2 000 000

　　贷：银行存款　　2 000 000

3. 采用成本法下长期股权投资的会计处理。

长期股权投资采用成本法核算的，应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于投资企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

【例4-7】承〖例4-6〗2019年12月31日，乙公司利润表显示当年实现净利润100万元。2020年2月20日发布经股东会批准的利润决算报告，决定分配现金股利60万元的利润分配方案；并于2020年3月20日发放了全部股利。

甲公司对乙公司的股权投资采用成本法核算，2019年12月31日被投资方乙公司当年实现净利润，甲公司不需要作会计处理。2020年2月20日发布利润分配公告，甲公司应编制如下会计分录：

借：应收股利　　120 000
　　贷：投资收益　　120 000
2020 年 3 月 20 日，收到乙公司发放的股利，应编制如下会计分录：
借：银行存款　　120 000
　　贷：应收股利　　120 000

4. 采用权益法下长期股权投资的会计处理。

企业的长期股权投资采用权益法核算的，应当分别下列情况进行处理：

（1）被投资单位可辨认净资产公允价值发生变动的会计处理。长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整已确认的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额，借记“长期股权投资”科目（投资成本），贷记“营业外收入”科目。

（2）被投资单位实现盈利或发生亏损的会计处理。资产负债表日，企业应按被投资单位实现的净利润（以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础计算）中企业享有的份额，借记“长期股权投资”科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。被投资单位发生净亏损作相反的会计分录，但以“长期股权投资”科目的账面价值减记至零为限；还需承担的投资损失，应将其他实质上构成对被投资单位净投资的“长期应收款”等的账面价值减记至零为限；除按照以上步骤已确认的损失外，按照投资合同或协议约定将承担的损失，确认为预计负债。除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，应按与上述相反的顺序进行处理。

【例 4－8】2019 年 12 月 31 日，甲公司持有丙公司发行在外普通股为 15 000 万股，拥有丙公司 30% 的股份。经审计的年度利润表中当年实现净利润 45 000 万元。甲公司应确认投资收益 13 500 万元（45 000×30%）。甲公司应编制如下会计分录：

借：长期股权投资——丙公司——损益调整　　13 500 000
　　贷：投资收益　　13 500 000

（3）被投资单位分配股利或利润的会计处理。取得长期股权投资后，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，企业计算应分得的部分，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资”科目（损益调整）。收到被投资单位发放的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算应享有的份额，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，依次借记“长期应收款”科目和“长期股权投资”科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

【例 4－9】承〖例 4－8〗2020 年 3 月 20 日，丙公司经股东大会批准，宣告现金股利分配方案为每 10 股 2 元分配 2019 年度现金股利。甲公司于 2020 年 4 月 20 日收到丙公司发放的现金股利。不考虑所得税等相关因素影响。

2020年3月20日，甲公司确认应分配的现金股利为3 000万元（15 000×0.2），应编制如下会计分录：

借：应收股利　　30 000 000

　　贷：长期股权投资——损益调整　　30 000 000

2020年4月20日，甲公司收到现金股利，应编制如下会计分录：

借：银行存款　　30 000 000

　　贷：应收股利　　30 000 000

（4）被投资单位除净损益、利润分配以外的其他综合收益变动或所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记“长期股权投资”科目（其他综合收益或其他权益变动），贷记“其他综合收益”或“资本公积——其他资本公积”科目。

5. 计提长期股权投资减值准备。

资产负债表日，企业根据资产减值相关要求确定长期股权投资发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“长期股权投资减值准备”科目。处置长期股权投资时，应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。

小企业发生长期股权投资减值损失采用直接转销法核算。根据小企业会计准则规定确认实际发生的长期股权投资损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按照其差额，借记“营业外支出”科目。

6. 处置长期股权投资的会计处理。

处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，原已计提减值准备的，借记“长期股权投资减值准备”科目，按其账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。对于应转入当期损益的其他综合收益，应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“其他综合收益”科目的金额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

第二节　投资性房地产

一、投资性房地产的管理

（一）投资性房地产的概念

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，包括已出

租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。企业持有投资性房地产的目的主要有赚取租金和资本增值。资本增值是指资产负债表日投资性房地产的价值减去转作或购置时的价值或价格后增加或损失的价值。

属于投资性房地产的项目主要有：

（1）已出租的土地使用权。已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。对以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

（2）持有并准备增值后转让的土地使用权。持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得的并准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。

（3）已出租的建筑物。已出租的建筑物，是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。企业以经营租赁方式租入建筑物再转租的建筑物不属于投资性房地产。企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

如果某项房地产部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。

企业自用房地产和作为存货的房地产不属于投资性房地产。如企业拥有并自行经营的旅馆饭店，其经营目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入，该旅馆饭店不确认为投资性房地产。

（二）投资性房地产的管理要求

投资性房地产是企业的一种经营性活动，经营方式主要是出租赚取租金和持有并准备增值后转让获取资本增值。出租包括出租建筑物和土地使用权，其实质是在一定时期内让渡资产使用权的商业行为。投资性房地产的租金和资本增值高低，与国内外市场供求、经济发展、房地产市场波动、国家对房地产市场的管控及其政策变化等众多经济、政治、法律等因素影响紧密相关；加之，投资性房地产投资金额巨大、周期长，在持有期间管理难度大，客观存在较大风险：一是投资决策失误，引发盲目投资或丧失其他更有利的投资机会，可能导致资金链断裂或投资效益低下；二是资金占用过量、资金调度困难、营运不畅，可能导致企业陷入财务困境风险；三是出租经营活动管控不严，可能导致出租资产损坏或租金收取困难、甚至遭受欺诈欺骗等风险；四是当投资决策失当、管控不严等引发资金周转困难，又常常会引发盲目筹资和资本结构不合理或筹资困难，导致企业筹资成本过高或债务危机等。加强投资性房地产的会计核算与监督管理，提供真实、完整、准确、及时、详尽的会计资料，对于落实投资性房地产经管责任、提高管理效率和投资效益、防范投资风险等具有十分重要的作用和意义。

二、投资性房地产的确认与计量

（一）投资性房地产的确认

1. 投资性房地产的确认条件。

投资性房地产在符合其定义的前提下，同时满足下列条件的予以确认：

（1）与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业，即有证据表明企业能够获取租金或资本增值，或两者兼而有之。

（2）该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

2. 投资性房地产的确认时点。

（1）对已出租的土地使用权、已出租的建筑物，其作为投资性房地产的确认时点一般为租赁期开始日，即土地使用权、建筑物进入出租状态、开始赚取租金的日期。但对企业持有以备经营出租的空置建筑物，董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。

（2）对持有并准备增值后转让的土地使用权，其作为投资性房地产的确认时点为企业将自用土地使用权停止自用、准备增值后转让的日期。

（二）投资性房地产的计量

投资性房地产的计量分为成本模式和公允价值模式两种。

1. 成本模式是指投资性房地产的初始计量和后续计量均采用实际成本进行核算，外购、自行建造等按照初始购置或自行建造的实际成本计量，后续发生符合资本化条件的支出计入账面成本，后续计量按照固定资产或无形资产的相关规定按期计提折旧或摊销，资产负债表日发生减值的计提减值准备。

2. 公允价值模式是指投资性房地产初始计量采用实际成本核算，后续计量按照投资性房地产的公允价值进行计量。按准则规定，只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，企业才可以采用公允价值模式进行后续计量。可靠证据是指投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场、企业能够从活跃的交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。企业一旦选择采用公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

两种模式的会计核算结果及其经济后果存在一定的差异。成本模式下会计核算结果的可靠性和可控性较高、会计处理比较简单、不同会计期间会计资料的可比性较强，便于监督管理；公允价值模式下取得公允价值的确凿证据相对较为困难，对会计职业判断的要求高，可能存在一定的企业自由裁量权，会计核算结果的可靠性和可控性较低、顺周期性较为明显、会计处理较为复杂烦琐、不同会计期间会计资料的可比性较差，对会计监督管理的要求很高。为此，准则规定，企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，对采用公允价值模式的条件作了限制性规定，且同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式；同时规定，企业

可以从成本模式变更为公允价值模式，已采用公允价值模式不得转为成本模式。

（三）投资性房地产的会计科目设置

为了反映和监督投资性房地产的取得、计提折旧或摊销、公允价值变动和处置等情况，企业应按照成本模式和公允价值模式分别设置“投资性房地产”等会计科目，会计科目设置的详细情况如表4－1所示。

表4－1　　投资性房地产会计科目设置及其对照表

会计科目设置	成本模式	公允价值模式
初始核算	设置“投资性房地产”科目，核算其实际成本及其增减变化，按具体项目（如厂房、已出租土地使用权等）设置明细科目	设置“投资性房地产——成本”科目，核算其实际成本及其增减变化
后续核算	（1）设置“投资性房地产累计折旧”和“投资性房地产累计摊销”科目，分别核算计提折旧或计提摊销； （2）设置“投资性房地产减值准备”科目，核算计提的减值准备	（1）设置“投资性房地产——公允价值变动”科目，核算公允价值增减变动； （2）设置“公允价值变动损益”科目，核算投资性房地产公允价值变动损益； （3）设置“其他综合收益”科目，核算非投资性房地产转换为投资性房地产转换日的公允价值大于账面价值的差额
处置核算	设置“其他业务收入”和“其他业务成本”科目，核算处置收益和成本	设置“其他业务收入”和“其他业务成本”科目，核算处置收益和结转的成本

三、投资性房地产的账务处理

（一）取得投资性房地产的账务处理

企业取得投资性房地产，在成本模式下或公允价值模式下均应按照取得时的实际成本核算。

1. 外购的投资性房地产。

企业外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行初始计量，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目。取得时的实际成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

企业购入的房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认的，应按照不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行分配。

【例4－10】2020年2月，甲企业计划购入一栋写字楼用于对外出租。3月1日，甲企业与乙企业签订了经营租赁合同，约定自写字楼购买日起将该栋写字楼出租给乙企业，为期5年。4月2日，甲企业实际购入写字楼，支付价款共计1 200万元。假设不考虑相关税费及其他因素影响。甲企业应作账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼　　12 000 000

　　贷：银行存款　　12 000 000

2. 自行建造的投资性房地产。

在采用成本模式计量下，自行建造的投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益，不计入建造成本。按照建造过程中发生的成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例4-11】2020年2月，甲公司从其他单位购入一块使用年限为50年的土地，并在此土地上开始自行建造两栋厂房。2020年11月，甲公司预计厂房即将完工，与乙公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。合同约定于厂房完工交付使用时开始起租，租赁期为6年，每年年末支付租金288万元。2020年12月5日，两栋厂房同时完工达到预定可使用状态并交付使用。该土地所有权的成本为900万元，至2020年12月5日，该土地使用权已累计计提摊销16.50万元；两栋厂房的实际造价成本均为1 200万元，能够单独出售。两栋厂房分别占用土地为这块土地的一半面积。甲公司应作账务处理如下：

借：固定资产——厂房　　12 000 000

　　投资性房地产——厂房　　12 000 000

　　贷：在建工程——厂房　　24 000 000

将出租厂房应分摊的土地使用权转作投资性房地产累计摊销：

借：投资性房地产——已出租土地使用权　　4 500 000

　　累计摊销　　82 500

　　贷：无形资产——土地使用权　　4 500 000

　　投资性房地产累计摊销　　82 500

本例中，建造完工交付使用两栋楼，共占用土地使用权的成本为900万元，出租厂房占用的土地使用权由“无形资产——土地使用权”科目记入“投资性房地产——已出租土地所有权”科目；已计提土地使用权摊销应平均分摊，由“累计摊销”科目记入“投资性房地产累计摊销”科目。

3. 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。

自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，该项投资性房地产应当按照转换日的公允价值计量。转换日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）。转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为其他综合收益核算。处置该项投资性房地产时，原计入其他综合收益的部分应当转入处置当期损益。

对公允价值变动损益的不同处理，一方面有利于满足谨慎性要求，即费用不应少计、收入不应多计，使得反映的净利润偏低；另一方面有利于满足可靠性要求，即公允价值增值有着客观确凿证据，理应如实记账，转换日的公允价值大于原账面价值的差额属于未实现损益，作为其他综合收益计入利润表但不增加净利润，这就既满足了谨慎性要求，又增加了会计核算的有用性要求。

（二）投资性房地产后续核算的账务处理

1. 采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。

在成本模式下，应当按照投资性房地产的实际成本进行计量，在持有期间比照固定资产或无形资产的相关规定计提折旧或摊销；存在减值迹象的，应当按照资产减值的相关规定进行处理。

【例4-12】承〖例4-11〗甲公司按月计提投资性房地产折旧和摊销。预计出租的厂房使用寿命为20年，预计净残值为0；土地使用权按50年摊销。按照年限平均法计提折旧和摊销。甲公司应作账务处理如下：

（1）每月计提折旧50 000元和摊销7 500元：

借：其他业务成本——出租厂房折旧　　50 000

　　——投资性房地产累计摊销　　7 500

　贷：投资性房地产累计折旧　　50 000

　　投资性房地产累计摊销　　7 500

（2）每月确认应收租金收入24万元：

借：其他应收款——应收租金（2 880 000÷12）　　240 000

　贷：其他业务收入　　240 000

2. 采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。

采用公允价值模式计量，企业应设置“投资性房地产——成本”科目和“投资性房地产——公允价值变动”科目及其“公允价值变动损益——投资性房地产”科目，分别核算投资性房地产的成本和后续计量公允价值变动及其由公允价值变动而产生的损益。采用公允价值模式进行后续核算，投资性房地产不应计提折旧或摊销。

【例4-13】承〖例4-10〗2020年4月2日，甲企业购入写字楼，支付价款共计1 200万元，与公允价值为相同金额。该写字楼所在区域有活跃的房地产交易市场，而且能够从房地产市场上获得同类房地产的市场报价。假设不考虑相关税费及其他因素影响。甲企业采用公允价值模式对该项出租房地产进行后续核算。2020年12月31日该写字楼的公允价值为1 320万元。甲公司应作账务处理如下：

（1）2020年4月2日，购入写字楼：

借：投资性房地产——成本　　12 000 000

　贷：银行存款　　12 000 000

（2）2020年12月31日，按照公允价值调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益：

借：投资性房地产——公允价值变动　　1 200 000

　贷：公允价值变动损益——投资性房地产　　1 200 000

（三）投资性房地产处置的账务处理

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

【例4-14】甲公司将一幢出租用房出售，取得收入4 000万元存入银行。甲公司采用成本模式计量，该幢出租房的账面原值为8 600万元，已计提折旧5 160万元，未计提减值准备。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应作账务处理如下：

借：银行存款　　40 000 000
　　贷：其他业务收入　　40 000 000
借：其他业务成本　　34 400 000
　　投资性房地产累计折旧　　51 600 000
　　贷：投资性房地产　　86 000 000

【例4-15】甲公司将一幢出租用房出售，取得收入8 600万元存入银行。甲公司采用公允价值模式计量，该幢出租房出售时投资性房地产的成本明细科目借方余额为8 600万元、公允价值变动明细科目贷方余额为200万元。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应作账务处理如下：

借：银行存款　　86 000 000
　　贷：其他业务收入　　86 000 000
借：其他业务成本　　84 000 000
　　投资性房地产——公允价值变动　　2 000 000
　　贷：投资性房地产——成本　　86 000 000

第三节　固定资产

一、固定资产的管理

（一）固定资产的概念和特征

固定资产，是指企业为生产商品、提供劳务或经营管理而持有的，且使用寿命超过一个会计年度的有形资产。必须同时具备以下两个特征：

第一，企业持有固定资产的目的，是用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理的，而不是直接用于出售。其中，出租是指以经营租赁方式出租的机器设备等。

第二，企业使用固定资产的期限超过一个会计年度。这一特征表明企业固定资产属于非流动资产，其给企业带来的收益期超过一年，能在一年以上的时间里为企业创造经济利益。

（二）固定资产的分类

根据不同的管理需要和核算要求以及不同的分类标准，可以对固定资产进行不同的

分类，主要有以下几种分类方法：

1. 按经济用途分类。

（1）按固定资产的经济用途分类，可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。

生产经营用固定资产，是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产，如生产经营用的房屋、建筑物、机器、设备、器具、工具等。

非生产经营用固定资产，是指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产，如职工宿舍等使用的房屋、设备和其他固定资产等。

（2）按照固定资产的经济用途分类，可以归类反映和监督企业生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产之间，以及生产经营用各类固定资产之间的组成和变化情况，借以考核和分析企业固定资产的利用情况，促使企业合理地配置固定资产，充分发挥其效用。

2. 综合分类。

按固定资产的经济用途和使用情况等综合分类，可把企业的固定资产划分为七大类：

（1）生产经营用固定资产。

（2）非生产经营用固定资产。

（3）租出固定资产（指企业在经营租赁方式下出租给外单位使用的固定资产）。

（4）不需用固定资产。

（5）未使用固定资产。

（6）土地（指过去已经估价单独入账的土地。因征地而支付的补偿费，应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内，不单独作为土地价值入账。企业取得的土地使用权，应作为无形资产管理和核算，不作为固定资产管理和核算）。

（7）租入固定资产（指企业除短期租赁和低价值资产租赁租入的固定资产，该资产在租赁期内，应作为使用权资产进行核算与管理）。

由于企业的经营性质不同，经营规模各异，对固定资产的分类不可能完全一致。但实际工作中，企业大多采用综合分类的方法作为编制固定资产目录、进行固定资产核算的依据。

（三）固定资产的管理要求

固定资产是企业生产经营管理过程中重要的劳动资料和物质基础，是固定资本的实物形态。企业应结合实际情况加强固定资产的监督管理，规范固定资产管理流程，明确固定资产的申请采购、验收、交付使用、处置报废等各环节的权、责、利，强化各有关部门及员工的职责、落实经管责任，保证固定资产会计核算资料的真实、准确、完整。防范固定资产更新改造不够、使用效能低下、维护不当、产能过剩，可能导致企业缺乏竞争力、资产价值贬损、安全事故频发或资源浪费等风险。具体要求主要有：

1. 正确预测并确定固定资产的需要量和规模。

2. 严格划分资本性支出和收益性支出的界限。合理确认并准确计量固定资产的价值；坚持实质重于形式的原则，正确区分固定资产和在建工程。

3. 加强固定资产的日常管理。在日常管理过程中，企业应建立和健全固定资产的管

理责任制度，严格固定资产的采购、验收、交付使用、出售和报废清理及定期清查盘点等手续制度，确保各项经办业务的各项原始凭证真实、准确、完整，提高固定资产的使用效率和效果。

4. 正确核算固定资产折旧和减值，及时准确计提固定资产折旧，需要计提固定资产减值的应准确合理识别固定资产减值迹象并按规定计提减值，确保固定资产的及时更新改造。

二、固定资产核算的会计科目

为了反映和监督固定资产的取得、计提折旧和处置等情况，企业一般需要设置“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”“固定资产清理”等科目。

“固定资产”科目核算企业固定资产的原价，借方登记企业增加的固定资产原价，贷方登记企业减少的固定资产原价，期末借方余额，反映企业期末固定资产的账面原价。企业应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”，按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细核算。

“累计折旧”科目属于“固定资产”的调整科目，核算企业固定资产的累计折旧，贷方登记企业计提的固定资产折旧，借方登记处置固定资产转出的累计折旧，期末贷方余额，反映企业固定资产的累计折旧额。

“在建工程”科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出，借方登记企业各项在建工程的实际支出，贷方登记完工工程转出的成本，期末借方余额，反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

“工程物资”科目核算企业为在建工程而准备的各种物资的实际成本，借方登记企业购入工程物资的成本，贷方登记领用工程物资的成本，期末借方余额，反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。

“固定资产清理”科目核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转入清理的固定资产价值以及在清理过程中发生的清理费用和清理收益。该科目借方登记转出的固定资产账面价值、清理过程中应支付的相关税费及其他费用，贷方登记出售固定资产取得的价款、残料价值和变价收入。期末借方余额，反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失，期末如为贷方余额，则反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净收益。固定资产清理完成，其借方登记转出的清理净收益，贷方登记转出的清理净损失，清理净损益结转后，“固定资产清理”科目无余额。企业应当按照被清理的固定资产项目设置明细账，进行明细核算。

此外，企业固定资产、在建工程、工程物资发生减值的，还应当设置“固定资产减值准备”“在建工程减值准备”“工程物资减值准备”等科目进行核算。

三、取得固定资产的账务处理

（一）外购固定资产

企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定

可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。

企业作为一般纳税人，购入不需要安装的固定资产时，应按支付的购买价款、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费和专业人员服务费等，作为固定资产成本，借记“固定资产”科目，取得增值税专用发票、海关完税证明或公路发票等增值税扣税凭证，并经税务机关认证可以抵扣的，应按专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。

企业作为一般纳税人，购入需要安装的固定资产时，应在购入的固定资产取得成本的基础上加上安装调试成本作为入账成本。按照购入需安装的固定资产的取得成本，借记“在建工程”科目，按购入固定资产时可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目；按照发生的安装调试成本，借记“在建工程”科目，按取得的外部单位提供的增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；耗用了本单位的材料或人工的，按应承担的成本金额，借记“在建工程”科目，贷记“原材料”“应付职工薪酬”等科目。安装完成达到预定可使用状态时，由“在建工程”科目转入“固定资产”科目，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

企业作为小规模纳税人，购入固定资产发生的增值税进项税额应计入固定资产成本，借记“固定资产”或“在建工程”科目，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算。

企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

【例4-16】2020年5月10日，甲公司购入一台不需要安装即可投入使用的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为30 000元，增值税税额为3 900元，另支付包装费并取得增值税专用发票，注明包装费700元，税率6%，增值税税额42元，款项以银行存款支付。甲公司为增值税一般纳税人，应编制如下会计分录：

借：固定资产　　30 700
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　3 942
　　贷：银行存款　　34 642

在本例中，购入固定资产的买价30 000元、发生的包装费700元，应计入固定资产成本。

【例4-17】2020年5月15日，甲公司用银行存款购入一台需要安装的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为200 000元，增值税税额为26 000元，支付安装费并取得增值税专用发票，注明安装费40 000元，税率9%，增值税税额3 600元。甲公司为增值税一般纳税人，应编制如下会计分录：

(1) 购入进行安装时:

借: 在建工程　　200 000

　　应交税费——应交增值税 (进项税额)　　26 000

　　贷: 银行存款　　226 000

(2) 支付安装费时:

借: 在建工程　　40 000

　　应交税费——应交增值税 (进项税额)　　3 600

　　贷: 银行存款　　43 600

(3) 设备安装完毕达到预定可使用状态交付使用时:

该设备的成本 = 200 000 + 40 000 = 240 000 (元)

借: 固定资产　　240 000

　　贷: 在建工程　　240 000

【例 4 - 18】2020 年 6 月 1 日, 甲公司购入一幢商业大楼作为生产车间并交付使用, 取得的增值税专用发票上注明的价款为 200 000 000 元, 增值税税额为 18 000 000 元, 款项以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录:

借: 固定资产　　200 000 000

　　应交税费——应交增值税 (进项税额)　　18 000 000

　　贷: 银行存款　　218 000 000

【例 4 - 19】2020 年 7 月 1 日, 甲公司向乙公司 (增值税一般纳税人) 一次购进了三台不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B、C, 取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 000 元, 增值税税额为 13 000 000 元, 另支付包装费 750 000 元, 增值税税额 45 000 元, 全部款项以银行存款转账支付。假设设备 A、B、C 的公允价值分别为 45 000 000 元、38 500 000 元和 16 500 000 元。甲公司为增值税一般纳税人, 应编制如下会计分录:

(1) 确定应计入固定资产成本的金额, 包括购买价款、包装费:

应计入固定资产的成本 = 100 000 000 + 750 000 = 100 750 000 (元)

(2) 确定设备 A、B、C 的价值分配比例:

设备 A 应分配的固定资产价值比例 = 45 000 000 ÷ (45 000 000 + 38 500 000 + 16 500 000) × 100% = 45%

设备 B 应分配的固定资产价值比例 = 38 500 000 ÷ (45 000 000 + 38 500 000 + 16 500 000) × 100% = 38.5%

设备 C 应分配的固定资产价值比例 = 16 500 000 ÷ (45 000 000 + 38 500 000 + 16 500 000) × 100% = 16.5%

（3）确定设备A、B、C各自的成本：

设备A的成本＝100 750 000×45%＝45 337 500（元）

设备B的成本＝100 750 000×38.5%＝38 788 750（元）

设备C的成本＝100 750 000×16.5%＝16 623 750（元）

（4）甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产——设备A　45 337 500

——设备B　38 788 750

——设备C　16 623 750

应交税费——应交增值税（进项税额）　13 045 000

贷：银行存款　113 795 000

【例4－20】甲公司为增值税小规模纳税人，2020年5月10日用银行存款购入一台需要安装的设备，增值税专用发票上注明的价款为100 000元，增值税税额为13 000元，支付安装费20 000元，增值税税额为1 800元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）购入进行安装时：

借：在建工程　113 000

贷：银行存款　113 000

（2）支付安装费时：

借：在建工程　21 800

贷：银行存款　21 800

（3）设备安装完毕交付使用时：

该设备的成本＝113 000＋21 800＝134 800（元）

借：固定资产　134 800

贷：在建工程　134 800

在本例中，由于甲公司为小规模纳税人，按照现行增值税制度规定，其购入固定资产发生的增值税进项税额合计14 800元，不得从销项税额中抵扣，而应计入固定资产成本，记入“在建工程”科目的借方。

（二）建造固定资产

企业自行建造固定资产，应当按照建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为固定资产的成本。

企业自行建造固定资产，应先通过“在建工程”科目核算，工程达到预定可使用状态时，再从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。企业自行建造固定资产，主要有自营和出包两种方式，由于采用的建设方式不同，其会计处理也不同。

1. 自营工程。

自营工程是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员施工的建筑工程和安装工程。购入工程物资时，按已认证的增值税专用发票上注明的价款，借记“工程物

资”科目；按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。领用工程物资时，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”科目。在建工程领用本企业原材料时，借记“在建工程”科目，贷记“原材料”等科目。在建工程领用本企业生产的商品时，借记“在建工程”科目，贷记“库存商品”科目。自营工程发生的其他费用（如分配工程人员薪酬等），借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。自营工程达到预定可使用状态时，按其成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

【例4-21】甲公司为增值税一般纳税人，2020年6月1日，自行建造厂房一幢，购入建造工程用的各种物资500 000元，增值税专用发票上注明的增值税税额为65 000元，全部用于工程建设。领用本企业生产的水泥一批，实际成本为400 000元，应计工程人员薪酬100 000元。支付的安装费取得增值税专用发票上注明的安装费30 000元，税率9%，增值税税额2 700元。工程完工并达到预定可使用状态，甲公司应编制如下会计分录：

（1）购入工程物资时：

借：工程物资　500 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　65 000

　　贷：银行存款　565 000

（2）工程领用全部工程物资时：

借：在建工程　500 000

　　贷：工程物资　500 000

（3）工程领用本企业生产的水泥时：

借：在建工程　400 000

　　贷：库存商品　400 000

（4）分配工程人员薪酬时：

借：在建工程　100 000

　　贷：应付职工薪酬　100 000

（5）支付工程发生的其他费用时：

借：在建工程　30 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　2 700

　　贷：银行存款　32 700

（6）工程完工结转固定资产时：

转入固定资产的成本=500 000+400 000+100 000+30 000=1 030 000（元）

借：固定资产　1 030 000

　　贷：在建工程　1 030 000

2. 出包工程。

出包工程是指企业通过招标方式将工程项目发包给建造承包商，由建造承包商组织施工的建筑工程和安装工程。企业采用出包方式进行的固定资产工程，其工程的具体支出主要由建造承包商核算，在这种方式下，“在建工程”科目主要是反映企业与建造承包商办理工程价款结算的情况，企业支付给建造承包商的工程价款作为工程成本，通过“在建工程”科目核算。

企业按合理估计的发包工程进度和合同规定向建造承包商结算进度款，并由对方开具增值税专用发票，按增值税专用发票上注明的价款，借记“在建工程”科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。工程达到预定可使用状态时，按其成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

【例 4-22】 甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 7 月 1 日，将一幢厂房的建造工程出包给丙公司（增值税一般纳税人）承建，按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款并取得丙公司开具的增值税专用发票，注明工程款 600 000 元，税率 9%，增值税税额 54 000 元。2021 年 4 月 1 日，工程完工后，收到丙公司有关工程结算单据和增值税专用发票，补付工程款并取得丙公司开具的增值税专用发票，注明工程款 400 000 元，税率 9%，增值税税额 36 000 元。工程完工并达到预定可使用状态，甲公司应编制如下会计分录：

（1）按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款时：

借：在建工程　　600 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　54 000

　　贷：银行存款　　654 000

（2）补付工程款时：

借：在建工程　　400 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　36 000

　　贷：银行存款　　436 000

（3）工程完工并达到预定可使用状态时：

借：固定资产　　1 000 000

　　贷：在建工程　　1 000 000

四、固定资产折旧

（一）固定资产折旧概述

企业应当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分摊。所谓应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产原价扣除其预计净残值后的金额，已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。企业应当根

据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

1. 影响固定资产折旧的主要因素。

（1）固定资产原价，是指固定资产的成本。

（2）预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

（3）固定资产减值准备，是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。

（4）固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。企业确定固定资产使用寿命时，应当考虑下列因素：该项资产预计生产能力或实物产量；该项资产预计有形损耗，如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等；该项资产预计无形损耗，如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使产品过时等；法律或者类似规定对该项资产使用的限制。

2. 固定资产的折旧范围。

除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

（1）已提足折旧仍继续使用的固定资产。

（2）单独计价入账的土地。

在确定计提折旧的范围时，还应注意以下几点：

（1）固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

（2）固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

（3）已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

3. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核。

企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。上述事项在报经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准后，作为计提折旧的依据，并按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更进行会计处理。

（二）固定资产的折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法（又称直线法）、工作量法、双倍余额递减法

和年数总和法等。

1. 年限平均法。

采用年限平均法计提固定资产折旧，其特点是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，采用这种方法计算的每期折旧额是相等的。

年限平均法的计算公式如下：

年折旧率 =（1 - 预计净残值率）÷ 预计使用寿命（年）×100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷12

月折旧额 = 固定资产原价 × 月折旧率

【例 4 - 23】甲公司有一幢厂房，原价为 5 000 000 元，预计可使用 20 年，预计报废时的净残值率为 2%。该厂房的折旧率和折旧额的计算如下：

年折旧率 =（1 - 2%）÷20 ×100% =4.9%

月折旧率 =4.9% ÷12 ≈0.41%

月折旧额 =5 000 000 ×0.41% =20 500（元）

2. 工作量法。

工作量法是指根据实际工作量计算固定资产每期应计提折旧额的一种方法。

工作量法的基本计算公式如下：

单位工作量折旧额 =[固定资产原价 ×（1 - 预计净残值率）] ÷ 预计总工作量

某项固定资产月折旧额 = 该项固定资产当月工作量 × 单位工作量折旧额

【例 4 - 24】某企业的一辆运货卡车的原价为 600 000 元，预计总行驶里程为 500 000 千米，预计报废时的净残值率为 5%，本月行驶 4 000 千米。该辆汽车的月折旧额计算如下：

单位里程折旧额 =600 000 ×（1 - 5%）÷500 000 =1.14（元/千米）

本月折旧额 =4 000 ×1.14 =4 560（元）

3. 双倍余额递减法。

双倍余额递减法是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的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。采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，一般应在固定资产使用寿命到期前两年内，将固定资产账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

双倍余额递减法的计算公式如下：

年折旧率 =2 ÷ 预计使用寿命（年）×100%

年折旧额 = 每个折旧年度年初固定资产账面净值 × 年折旧率

月折旧额 = 年折旧额 ÷12

需要注意的是，这里的折旧年度是指“以固定资产开始计提折旧的月份为始计算的

1个年度期间”，如某公司某年3月取得某项固定资产，其折旧年度为“从当年4月至第二年3月的期间”。

【例4-25】某企业一项固定资产的原价为1 000 000元，预计使用年限为5年，预计净残值为4 000元。按双倍余额递减法计提折旧，每年的折旧额计算如下：

年折旧率 $=2\div5\times100\%=40\%$

第1年应计提的折旧额 $=1\ 000\ 000\times40\%=400\ 000$（元）

第2年应计提的折旧额 $=(1\ 000\ 000-400\ 000)\times40\%=240\ 000$（元）

第3年应计提的折旧额 $=(1\ 000\ 000-400\ 000-240\ 000)\times40\%=144\ 000$（元）

从第4年起改用年限平均法（直线法）计提折旧：

第4年、第5年的年折旧额 $=[(1\ 000\ 000-400\ 000-240\ 000-144\ 000)-4\ 000]\div2=106\ 000$（元）

各月折旧额应根据年折旧额除以12计算。

计算的各年折旧额如表4-2所示。

表4-2　　固定资产折旧计算表

（双倍余额递减法）

年数	账面净值=原价-上期期末累计折旧额（元）	账面净值-预计净残值（元）	年折旧率（%）	年摊销率（%）	年折旧额=年初账面净值×年折旧率（元）	累计折旧=年初累计折旧额+本年折旧额（元）
1	1 000 000	—	40		400 000	400 000
2	1 000 000-400 000=600 000	—	40		240 000	640 000
3	1 000 000-640 000=360 000	—	40		144 000	784 000
4	1 000 000-784 000=216 000	216 000-4 000=212 000	—	50	106 000	890 000
5	1 000 000-784 000=216 000	216 000-4 000=212 000	—	50	106 000	996 000

本例中，在固定资产预计使用寿命到期前的两年转换为剩余年份的直线法，即将固定资产账面净值216 000元扣除预计净残值4 000元后的余额212 000元在两年内进行平均摊销，每年106 000元。从表4-2中可以看出，采用这种方法，在固定资产使用到期前的最后两年之前，固定资产的年折旧率保持不变，固定资产账面净额逐年减少，固定资产使用早期计提折旧高，以后逐年递减，反映的会计处理结果比较稳健，有利于固定资产投入早期回收垫支的固定资金，加速资金周转和固定资产的更新，促进技术进步。

4. 年数总和法。

年数总和法是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额，乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额，这个分数的分子为固定资产尚可使用寿命，分母为固定资产预计使用寿命逐年数字总和。

年数总和法的计算公式如下：

年折旧率 =（预计使用寿命 - 已使用年限）÷［预计使用寿命 ×（预计使用寿命 + 1）÷ 2］×100%

或者：

年折旧率 = 尚可使用年限 ÷ 预计使用寿命的年数总和 ×100%

年折旧额 =（固定资产原价 - 预计净残值）× 年折旧率

【例 4 - 26】承〖例 4 - 25〗，如果采用年数总和法，计算的各年折旧额如表 4 - 3 所示。

表 4 - 3　　固定资产折旧计算表

（年数总和法）

年数	尚可使用年限（年）	原价 - 预计净残值（元）	变动折旧率	年折旧额（元）	累计折旧（元）
1	5	996 000	5/15	332 000	332 000
2	4	996 000	4/15	265 600	597 600
3	3	996 000	3/15	199 200	796 800
4	2	996 000	2/15	132 800	929 600
5	1	996 000	1/15	66 400	996 000

本例采用年数总和法计提固定资产折旧，从表 4 - 3 可以看出，在这种方法下，各年中固定资产的原价减去预计净残值的余额始终保持不变，年折旧率逐年降低，折旧额逐年减少，逐年降低的幅度较双倍余额递减法有所减缓，会计处理结果比较稳健。

（三）固定资产折旧的账务处理

固定资产应当按月计提折旧，计提的折旧应当记入“累计折旧”科目，根据固定资产的用途和受益对象性质计入相关资产的成本或者当期损益。

企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本；基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用；管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用；销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用；经营租出的固定资产，其计提的折旧应计入其他业务成本。

企业计提固定资产折旧时，借记“在建工程”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“其他业务成本”等科目，贷记“累计折旧”科目。

【例4-27】某企业2020年1月各生产车间应分配的固定资产折旧额为：一车间1 500 000元，二车间2 400 000元，三车间3 600 000元。该企业应编制如下会计分录：

借：制造费用——一车间　　1 500 000
　　——二车间　　2 400 000
　　——三车间　　3 600 000
　贷：累计折旧　　7 500 000

【例4-28】乙公司为增值税一般纳税人，2020年3月，管理部门、销售部门应分配的固定资产折旧额为：管理部门房屋建筑物计提折旧14 800 000元，运输工具计提折旧2 400 000元；销售部门房屋建筑物计提折旧3 200 000元，运输工具计提折旧2 630 000元。当月新购置交付管理部门使用的机器设备一台，成本为5 400 000元，预计使用寿命为10年，预计净残值为4 000元，该企业同类设备计提折旧采用年限平均法。乙公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　17 200 000
　销售费用　　5 830 000
　贷：累计折旧　　23 030 000

本例中，新购置交付使用的机器设备本月不计提折旧，下月开始计提折旧。本月计提的折旧费用中，对管理部门使用的固定资产计提的折旧额，记入“管理费用”科目的借方，对销售部门使用的固定资产计提的折旧额，记入“销售费用”科目的借方。

五、固定资产发生的后续支出

固定资产的后续支出，是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造、修理等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应同时将被替换部分的账面价值从该固定资产原账面价值中扣除；不满足固定资产确认条件的后续支出，应当在发生时计入当期损益。

固定资产发生属于资本化后续支出时，应当通过“在建工程”科目核算。固定资产发生属于资本化的后续支出时，企业应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，借记“在建工程”“累计折旧”“固定资产减值准备”等科目，贷记“固定资产”科目。发生属于资本化后续支出时，借记“在建工程”科目，发生后续支出取得增值税专用发票的，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。发生后续支出的固定资产达到预定可使用状态时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

企业行政管理部门的固定资产发生不属于资本化后续支出，例如，固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额，应借记“管理费用”“应交税费——应交增值税

（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；企业专设销售机构的固定资产发生不属于资本化的后续支出，例如，固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额，应借记“销售费用”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例4-29】甲航空公司为增值税一般纳税人，2011年12月，购入一架飞机总计价款合计80 000 000元（含发动机），其中发动机价款为5 000 000元。甲航空公司未将发动机单独作为一项固定资产进行核算。2020年6月末，甲航空公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，公司决定更换一部性能更为先进的发动机。公司以银行存款购入新发动机一台，增值税专用发票上注明的价款为7 000 000元，增值税税额为910 000元；另支付安装费用并取得增值税专用发票，注明安装费100 000元，税率9%，增值税税额9 000元。飞机的年折旧率为3%，不考虑预计净残值，替换下的老发动机报废且无残值收入。甲航空公司应编制如下会计分录：

（1）2020年6月末，飞机的累计折旧金额=80 000 000×3%×8.5=20 400 000（元），将固定资产转入在建工程：

借：在建工程　　59 600 000
　　累计折旧　　20 400 000
　　贷：固定资产　　80 000 000

（2）购入并安装新发动机：

借：工程物资　　7 000 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　910 000
　　贷：银行存款　　7 910 000

借：在建工程　　7 000 000
　　贷：工程物资　　7 000 000

（3）支付安装费用：

借：在建工程　　100 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　9 000
　　贷：银行存款　　109 000

（4）2020年6月末，旧发动机的账面价值=5 000 000-5 000 000×3%×8.5=3 725 000（元），终止确认旧发动机：

借：营业外支出——非流动资产处置损失　　3 725 000
　　贷：在建工程　　3 725 000

（5）新发动机安装完毕飞机达到预定可使用状态，固定资产的入账价值=59 600 000+7 000 000+100 000-3 725 000=62 975 000（元）：

借：固定资产　　62 975 000
　　贷：在建工程　　62 975 000

【例4-30】甲公司为增值税一般纳税人，2020年8月1日，自行对管理部门使用的设备进行日常修理，发生修理费并取得增值税专用发票，注明修理费5 000元，税率13%，增值税税额650元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　5 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　650
　贷：银行存款　　5 650

在本例中，甲公司对管理部门使用的设备进行日常修理发生的修理费不符合固定资产后续资本化的条件，应将其在发生时计入当期损益，记入“管理费用”科目。

六、处置固定资产

固定资产处置，即固定资产的终止确认，包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

企业在生产经营过程中，可能将不适用或不需用的固定资产对外出售转让，或因磨损、技术进步等原因对固定资产进行报废，或因遭受自然灾害而对毁损的固定资产进行处理。对于上述交易或事项在进行会计处理时，应当按照规定程序办理有关手续，结转固定资产的账面价值，计算有关的清理收入、清理费用及残料价值等，清理完毕，结转固定资产清理损益。

企业处置固定资产应通过“固定资产清理”科目核算。通常包括以下环节：

（一）固定资产转入清理

企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产，按该项固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按其账面原价，贷记“固定资产”科目。

（二）结算清理费用等

固定资产清理过程中，支付的清理费用及其可抵扣的增值税进项税额，借记“固定资产清理”“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等

收回出售固定资产的价款和税款，借记“银行存款”科目，按增值税专用发票上注明的价款，贷记“固定资产清理”科目，按增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。残料入库，按残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

（四）确认应收责任单位（或个人）赔偿损失

应由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“其他应收款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

（五）结转清理净损益

固定资产清理完成后，对清理净损益，应区分不同情况进行账务处理：

1. 因固定资产已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支。属于生产经营期间正常报废清理产生的处理净损失，借记“营业外支出——非流动资产处置损失”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，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入——非流动资产处置利得”科目。

2. 因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置收益。确认处置净损失，借记“资产处置损益”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”科目。

【例4-31】甲公司为增值税一般纳税人，2020年12月30日，出售一座建筑物（该建筑物系2016年6月1日自建完工达到预定可使用状态），原价（成本）为2 000 000元，已计提折旧1 500 000元，未计提减值准备。收到出售价款1 200 000元，增值税税率为9%，增值税税额为108 000元，款项已存入银行。不考虑其他相关因素。甲公司应编制如下会计分录：

（1）将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理　　500 000
　　累计折旧　　1 500 000
　　贷：固定资产　　2 000 000

（2）收到出售固定资产的价款和税款时：

借：银行存款　　1 308 000
　　贷：固定资产清理　　1 200 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　108 000

（3）结转出售固定资产实现的利得时：

借：固定资产清理　　700 000
　　贷：资产处置损益　　700 000

在本例中，固定资产清理完毕时，“固定资产清理”科目为贷方余额700 000元（1 200 000－500 000），属于处置净收益，应结转至“资产处置损益”科目的贷方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

【例4-32】乙公司为增值税一般纳税人，现有一台设备由于性能等原因决定提前报废，原价为500 000元，已计提折旧450 000元，未计提减值准备。取得报废残值变价收入20 000元，增值税税额为2 600元。报废清理过程中发生自行清理费用3 500元。有关收入、支出均通过银行办理结算。不考虑其他相关因素。乙公司应编制如下会计分录：

（1）将报废固定资产转入清理时：

借：固定资产清理　　50 000
　　累计折旧　　450 000

贷：固定资产　　500 000

（2）收回残料变价收入时：

借：银行存款　　22 600

贷：固定资产清理　　20 000

应交税费——应交增值税（销项税额）　　2 600

（3）支付清理费用时：

借：固定资产清理　　3 500

贷：银行存款　　3 500

（4）结转报废固定资产发生的净损失时：

借：营业外支出——非流动资产处置损失　　33 500

贷：固定资产清理　　33 500

在本例中，固定资产清理结束时，“固定资产清理”科目为借方余额33 500元（50 000－20 000＋3 500），由于属于生产经营期间正常的处置净损失，应结转至“营业外支出——非流动资产处置损失”科目的借方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

【例4－33】丙公司为增值税一般纳税人，因遭受台风袭击毁损一座仓库，该仓库原价4 000 000元，已计提折旧1 000 000元，未计提减值准备。其残料估计价值50 000元，残料已办理入库。发生清理费用并取得增值税专用发票，注明的装卸费为20 000元，增值税税额为1 200元，全部款项以银行存款支付。收到保险公司理赔款1 500 000元，存入银行。假定不考虑其他相关税费。丙公司应编制如下会计分录：

（1）将毁损的仓库转入清理时：

借：固定资产清理　　3 000 000

累计折旧　　1 000 000

贷：固定资产　　4 000 000

（2）残料入库时：

借：原材料　　50 000

贷：固定资产清理　　50 000

（3）支付清理费用时：

借：固定资产清理　　20 000

应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 200

贷：银行存款　　21 200

（4）确认并收到保险公司理赔款项时：

借：其他应收款　　1 500 000

贷：固定资产清理　　1 500 000

借：银行存款　　1 500 000

贷：其他应收款　　1 500 000

(5) 结转毁损固定资产损失时：

借：营业外支出——非常损失　　1 470 000

　　贷：固定资产清理　　1 470 000

在本例中，固定资产清理结束时，“固定资产清理”科目为借方余额1 470 000元(3 000 000 - 50 000 + 20 000 - 1 500 000)，由于属于自然灾害等非正常原因造成的清理净损失，应结转至“营业外支出——非常损失”科目的借方，结转后“固定资产清理”科目无余额。

七、固定资产清查

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，企业应当定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点。在固定资产清查过程中，如果发现盘盈、盘亏的固定资产，应当填制固定资产盘盈盘亏报告表。清查固定资产的损溢，应当及时查明原因，并按照规定程序报批处理。

(一) 固定资产的盘盈

企业在财产清查中盘盈的固定资产，应当作为重要的前期差错进行会计处理。企业在财产清查中盘盈的固定资产，在按管理权限报经批准处理前，应先通过“以前年度损益调整”科目核算。

盘盈的固定资产，应按重置成本确定其入账价值，借记“固定资产”科目，贷记“以前年度损益调整”科目；由于以前年度损益调整而增加的所得税费用，借记“以前年度损益调整”科目，贷记“应交税费——应交所得税”科目；将以前年度损益调整科目余额转入留存收益时，借记“以前年度损益调整”科目，贷记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

【例4-34】丁公司为增值税一般纳税人，2020年1月5日在财产清查过程中发现，2018年12月购入的一台设备尚未入账，重置成本为30 000元。假定丁公司按净利润的10%提取法定盈余公积，不考虑相关税费及其他因素的影响。丁公司应编制如下会计分录：

(1) 盘盈固定资产时：

借：固定资产　　30 000

　　贷：以前年度损益调整　　30 000

(2) 结转为留存收益时：

借：以前年度损益调整　　30 000

　　贷：盈余公积——法定盈余公积　　3 000

　　利润分配——未分配利润　　27 000

本例中，盘盈固定资产应作为重要的前期差错进行会计处理，应通过“以前年度损

益调整”科目进行核算。

（二）固定资产的盘亏

企业在财产清查中盘亏的固定资产，按照盘亏固定资产的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按照固定资产的原价，贷记“固定资产”科目。

企业按照管理权限报经批准后处理时，按照可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按照应计入营业外支出的金额，借记“营业外支出——盘亏损失”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

【例4-35】乙公司为增值税一般纳税人，2020年12月31日进行财产清查时，发现短缺一台笔记本电脑，原价为10 000元，已计提折旧7 000元，购入时增值税税额为1 300元。乙公司应编制如下会计分录：

（1）盘亏固定资产时：

借：待处理财产损溢　　3 000

　　累计折旧　　7 000

　　贷：固定资产　　10 000

（2）转出不可抵扣的进项税额时：

借：待处理财产损溢　　390

　　贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）　　390

（3）报经批准转销时：

借：营业外支出——盘亏损失　　3 390

　　贷：待处理财产损溢　　3 390

根据现行增值税制度的规定，购进货物及不动产发生非正常损失，其负担的进项税额不得抵扣，其中购进货物包括被确认为固定资产的货物。但是，如果盘亏的是固定资产，应按其账面净值（即固定资产原价－已计提折旧）乘以适用税率计算不可以抵扣的进项税额。据此，在本例中，该笔记本电脑因盘亏，其购入时的增值税进项税额中不可从销项税额中抵扣的金额为390元［(10 000－7 000)×13%］，应借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

八、固定资产减值

固定资产的初始入账价值为历史成本，由于固定资产使用年限较长，市场条件和经营环境的变化、科学技术的进步以及企业经营管理不善等原因，都可能导致固定资产创造未来经济利益的能力下降。因此，固定资产的真实价值有可能低于账面价值，在期末必须对固定资产减值损失进行确认。

固定资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，

计入当期损益，借记“资产减值损失——固定资产减值损失”科目，同时，计提相应的资产减值准备，贷记“固定资产减值准备”科目。

需要强调的是，根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，企业固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【例4-36】2020年12月31日，丁公司的某生产线存在可能发生减值的迹象。经计算，该机器的可收回金额合计为1 230 000元，账面价值为1 400 000元，以前年度未对该生产线计提过减值准备。由于该生产线的可收回金额为1 230 000元，账面价值为1 400 000元，可收回金额低于账面价值，应按两者之间的差额170 000元（1 400 000－1 230 000）计提固定资产减值准备。丁公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——固定资产减值损失　　170 000

　　贷：固定资产减值准备　　170 000

【例4-37】下列各项中，企业应在当月计提折旧的固定资产有（　　）。

A. 上月已提足折旧本月继续使用的固定资产

B. 本月销售处置的固定资产

C. 本月购建达到预定可使用状态的固定资产

D. 本月预期发生减值的使用中的固定资产

解析　答案为选项B、D。按规定，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧。

九、使用权资产的账务处理

（一）使用权资产的管理

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。租赁作为企业融资的一种方式，具有还款方式灵活、融资期限长等特点，对于期望尽快实现技术更新升级要求的企业，可以在一定程度上缓解其短期资金压力，防范和化解资金链断裂风险等，具有积极作用。但是，租赁承租人通常面临租赁负债本金和高利息压力，以及租赁资产所引进先进的技术和设备在技术的先进性、成熟程度、成熟的技术是否存在法律侵权等因素，进而引发技术风险、经营风险、自然灾害风险、政治政策风险、汇率风险等。因此，加强使用权资产核算与监督，防范并有效控制使用权资产风险，提高使用权资产使用效率，具有重要意义。

（二）使用权资产的账务处理

使用权资产的核算范围，为核算承租人除采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁外的所有租赁业务取得的使用权资产。短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。低价值资产租赁是指单项租赁

资产为全新资产时价值较低的租赁（如笔记本电脑、普通办公家具等单价不超过 10 000 元、台式电脑等单价不超过 5 000 元等）。原租赁不属于低价值资产租赁而承租人转租或预期转租租赁资产的不属于低价值租赁。低价值资产租赁的判定仅与资产的绝对价值有关，不受承租人规模、性质或其他情况影响。对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益（具体核算参见本书第三章出租包装物的核算）。

为了反映和监督使用权资产的取得、计提折旧和租赁期满处置等交易或事项，企业应设置“使用权资产”“租赁负债”“使用权资产累计折旧”“使用权资产减值准备”等科目进行核算。

“使用权资产”科目核算企业使用权资产的成本。借方登记企业增加的使用权资产的成本，贷方登记企业减少的使用权资产的成本，期末借方余额，反映企业期末使用权资产的成本余额。企业应当设置“使用权资产登记簿”和“使用权资产卡片”，按使用权资产类别、使用部门和每项使用权资产进行明细核算。

“使用权资产累计折旧”科目属于“使用权资产”科目的调整科目，核算企业使用权资产的累计折旧，贷方登记企业计提的使用权资产折旧，借方登记租赁合约到期日行使购买选择权转作固定资产的累计折旧，期末贷方余额，反映企业使用权资产的累计折旧额。

“租赁负债”科目核算租赁使用权资产形成尚未偿付的负债，贷方登记租赁负债的增加额，借方登记租赁负债的减少额，贷方余额为尚未偿付的租赁负债额。本科目应设置“租赁负债——租赁付款额”和“租赁负债——未确认融资费用”明细科目进行明细分类核算。在租赁期开始日，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，记入“租赁负债——租赁付款额”科目的贷方；记入“使用权资产”科目的使用权资产成本与记入“租赁负债——租赁付款额”科目的尚未支付租赁付款额现值的差额，记入“租赁负债——未确认融资费用”科目的借方。

对在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续核算。

1. 使用权资产的初始计量及账务处理。

使用权资产应当按照成本进行初始计量。其成本包括：

（1）租赁负债的初始计量金额。

（2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额。租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

（3）承租人发生的初始直接费用。初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

【例4-38】甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，约定每年的租赁付款额为50 000元，于每年年末支付；不可撤销租赁期为5年，合同约定在第5年年末，甲公司有权选择以每年50 000元租金续租5年，也有权选择以1 000 000元的价格购买该办公楼。甲公司无法确定租赁内含利率，可以确定其增量借款利率为5%。甲公司在租赁开始时选择续租5年，即实际租赁期为10年。不考虑税费等相关因素。甲公司应作会计处理如下：

计算使用权资产和租赁负债：

租赁付款额=50 000×10=500 000（元）

使用权资产的成本=租赁付款额的现值=50 000×（P/A，5%，10）

=50 000×7.72=386 000（元）

其中：（P/A，5%，10）为年金现值系数（取两位小数为7.72）

未确认融资费用=500 000-386 000=114 000（元）

甲公司编制会计分录如下：

借：使用权资产　386 000

　　租赁负债——未确认融资费用　114 000

　　贷：租赁负债——租赁付款额　500 000

【例4-39】承〖例4-38〗甲公司为获得该办公楼向前任租户支付款项15 000元，向促成此项租赁交易的房地产中介支付佣金5 000元。作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿了5 000元佣金。

（1）将初始费用20 000元（15 000+5 000）计入使用权资产的初始成本：

借：使用权资产　20 000

　　贷：银行存款　20 000

（2）将收到的租赁激励从使用权资产入账价值中扣除：

借：银行存款　5 000

　　贷：使用权资产　5 000

甲公司使用权资产的初始成本=386 000+20 000-5 000=401 000（元）。

2. 使用权资产的后续账务处理。

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量。承租人应当参照固定资产有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。承租人应当按照资产减值的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益或相关资产成本。周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所

采用的折现率或租赁合同发生变更而修订后的折现率。周期性利率的确定原则为，在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

【例4-40】承〖例4-38〗甲公司采用实际利率法计算各年的实际利息费用（如表4-4所示），采用年限平均法对使用权资产计提折旧。

表4-4　　各年租赁负债计算表　　单位：元

年度	租赁负债年初金额	利息	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	②=①×5%	③	④=①+②-③
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	—

注：表中各年利息四舍五入取整数。第10年利息为2 516元（50 000-47 484）。

支付第1年年末的租金时：

借：租赁负债——租赁付款额　　50 000

　　贷：银行存款　　50 000

借：财务费用（38 600×5%）　　19 300

　　贷：租赁负债——未确认融资费用　　19 300

年折旧额=386 000÷10=38 600（元）

借：管理费用　　38 600

　　贷：使用权资产累计折旧　　38 600

【例4-41】承〖例4-38〗和〖例4-40〗，甲公司在第5年年末，支付当年租金后选择行使购买权。相关会计科目余额分别为："使用权资产"科目借方余额386 000元，"使用权资产累计折旧"科目贷方余额193 000元（386 000÷10×5），"租赁负债——租赁付款额"科目贷方余额250 000元（50 000×5），"租赁负债——未确认融资费用"科目借方余额33 636元。甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产——办公楼　　976 636
　　使用权资产累计折旧　　193 000
　　租赁负债——租赁付款额　　250 000
　贷：使用权资产　　386 000
　　租赁负债——未确认融资费用　　33 636
　　银行存款　　1 000 000

第四节　生产性生物资产

一、生产性生物资产的确认与计量

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

（一）生产性生物资产的计量

1. 外购生产性生物资产的成本，包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。

2. 自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（1）自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

（2）自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

3. 因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出，应当计入林木类生物资产的成本。

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当计入当期损益。

（二）主要会计科目的设置

为了反映和监督生产性生物资产的生产、耗费、产出等情况，企业需要设置"生产性生物资产""生产性生物资产累计折旧"等科目。

“生产性生物资产”科目核算企业（农、林、牧、渔业）持有的生产性生物资产的原价（成本）。借方登记外购、自行营造的林木、自行繁殖产畜和役畜等增加的生产性生物资产成本，贷方登记出售、报废、毁损、对外投资等减少的生产性生物资产原价（成本）。期末借方余额，反映企业（农、林、牧、渔业）生产性生物资产的原价（成本）。本科目应按照“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”，分别生物资产的种类、群别等进行明细核算。

“生产性生物资产累计折旧”科目核算企业（农、林、牧、渔业）成熟生产性生物资产的累计折旧。贷方登记企业按月计提成熟生产性生物资产的折旧，借方登记处置生产性生物资产结转的生产性生物资产累计折旧。期末贷方余额，反映企业成熟生产性生物资产的累计折旧额。本科目应按照生产性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

二、生产性生物资产的账务处理

（一）生产性生物资产增加的账务处理

1. 企业外购的生产性生物资产，按照购买价款和相关税费，借记“生产性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。涉及按照税法规定可抵扣的增值税进项税额的，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

2. 自行营造的林木类生产性生物资产，按照达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出，借记“生产性生物资产”科目（未成熟生产性生物资产），贷记“原材料”“银行存款”“应付利息”等科目。

【例 4－42】甲公司自 2015 年初开始自行营造 100 公顷橡胶树，当年发生种苗费 169 000 元，平整土地和定植所需机器设备折旧费 55 500 元；自营造开始正常生产周期为 6 年，假定各年均匀发生抚育肥料及农药费 41 750 元、人工费 75 000 元、每年应分摊管护费用 402 500 元。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2015 年，发生种苗费、平整土地等费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产　224 500

　　贷：原材料——种苗　169 000

　　累计折旧　55 500

（2）2015～2020 年，每年发生抚育肥料及农药费、人工费、应分摊管护费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产　519 250

　　贷：原材料——肥料及农药　41 750

　　应付职工薪酬　75 000

　　银行存款　402 500

3. 自行繁殖的产畜和役畜，达到预定生产经营目的前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出，借记“生产性生物资产”科目（未成熟生产性生物资产），贷记“原材料”“银行存款”“应付利息”等科目。

4. 未成熟生产性生物资产达到预定生产经营目的时，按照其账面余额，借记“生产性生物资产”科目（成熟生产性生物资产），贷记“生产性生物资产”科目（未成熟生产性生物资产）。

【例4-43】承〖例4-42〗，2015~2020年，甲公司自行营造生产性生物资产达到预定生产经营目的。

生产性生物资产成本总额=224 500+519 250×6=3 340 000（元）。

甲公司应编制如下会计分录：

借：生产性生物资产——成熟生产性生物资产　　3 340 000

　　贷：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产　　3 340 000

5. 育肥畜转为产畜或役畜，应当按照其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。产畜或役畜淘汰转为育肥畜，应按照转群时其账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其原价，贷记“生产性生物资产”科目。

6. 择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记“生产性生物资产”科目（未成熟生产性生物资产），贷记“银行存款”等科目。

生产性生物资产发生的管护、饲养费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）生产性生物资产折旧的账务处理

企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益。

企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。

企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑的因素包括：预计的产出能力或实物产量；预计的有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；预计的无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

（三）生产性生物资产减值的账务处理

企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产减值准备，并计入当期损益。可收回金额应当按照资产减值的办法确定。生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

（四）生产性生物资产成本结转

生产性生物资产收获的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

（五）生物资产后续计量的公允价值账务处理

根据规定，生物资产通常按照成本计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

1. 生物资产有活跃的交易市场。活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：

（1）市场内交易的对象具有同质性。

（2）可以随时找到自愿交易的买方和卖方。

（3）市场价格的信息是公开的。

2. 能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。同类或类似，是指生物资产的品种相同或类似、质量等级相同或类似、生长时间相同或类似、所处气候和地理环境相同或类似。

第五节 无形资产和长期待摊费用

一、无形资产

（一）无形资产的概念和特征

1. 无形资产的概念。

无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

2. 无形资产的特征。

无形资产具有以下主要特征：

（1）具有资产基本特征。由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益是无形资产作为一项资产的基本特征。

（2）不具有实物形态。无形资产是不具有实物形态的资产，通常表现为某种能为企业带来未来经济利益的权利，如非专利技术、土地使用权等。

（3）具有可辨认性。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

①能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让等。在处置时不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，表明无形资产可辨认。或者在处置时需要与有关的合同一起用于出售转让等，视为无形资产可辨认。企业自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，无法与企业的整体资产分离而存在，不具有可辨认性，按现行会计准则规定不应确认为无形资产。

②源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权，通过法律程序申请获得的商标权、专利权等。

（4）属于非货币性资产。无形资产在持有期间为企业带来未来经济利益的情况不确定，不属于以固定或可确定的金额收取的资产。无形资产的存在形态不具有货币性资产形态特征。

（二）无形资产的管理

无形资产是经济增长中的决定性因素。企业无形资产的规模和质量决定着创新型企业的技术水平、创新资源、创新能力和创新效率等核心竞争力和可持续发展能力，无形资产相对于有形资产在保持和增强企业持久经济利益流入中越来越重要。无形资产准确及时的确认与计量、提供高质量的无形资产会计核算资料和会计信息，可防范和化解企业因无形资产权属不清、技术落后、缺乏核心技术、管理失当、存在重大技术安全隐患等导致企业法律纠纷、缺乏可持续发展能力风险，并对引导创新决策、有效配置创新资源等方面具有重要意义和作用。

（三）无形资产的确认与计量

无形资产的确认与计量，应同时满足与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业和该无形资产的成本能够可靠地计量两个条件。主要无形资产的确认与计量如下：

1. 专利权。专利权是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人对其发明创造在法定期限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。企业持有专利可以降低成本，或者提高产品质量，或者将其转让出去能获得转让收入。

企业从外单位购入的专利权，应按实际支付的价款作为专利权的成本。企业自行开发并按法律程序申请取得的专利权，应按照达到预定用途满足资本化条件的支出确定成本。

2. 非专利技术。非专利技术即专有技术，是指先进的、未公开的、未申请专利、可以带来经济效益的技术及诀窍。主要内容包括：

一是工业专有技术，即在生产上已经采用，仅限于少数人知道，不享有专利权或发明权的生产、装配、修理、工艺或加工方法的技术知识。

二是商业（贸易）专有技术，即具有保密性质的市场情报、原材料价格情报以及用户、竞争对象的情况和有关知识。

三是管理专有技术，即生产组织的经营方式、管理方式、培训职工方法等保密知识。非专利技术并不是专利法的保护对象，专有技术所有人依靠自我保密的方式来维持其独占权，可以用于转让和投资。

企业的非专利技术，有些是自己开发研究的，有些是根据合同规定从外部购入的。如果是企业自己开发研究的，应将达到预定用途满足资本化条件的开发支出，确认为无形资产。对于从外部购入的非专利技术，应将实际发生的支出予以资本化，作为无形资产入账。

3. 商标权。商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权是指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。《中华人民共和国商标法》明确规定，经商标局核准注册的商标为注册商标，商标注册人享有商标专用权，受法律的保护。

企业为宣传自创并已注册登记的商标而发生的相关费用，应在发生时直接计入当期损益。

企业如果购买他人的商标，一次性支出费用较大，可以将购入商标的价款、支付的手续费及有关费用确认为商标权的成本。

4. 著作权。著作权又称版权，指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。著作权包括两方面的权利，即精神权利（人身权利）和经济权利（财产权利）。前者指作品署名、发表作品、确认作者身份、保护作品的完整性、修改已经发表的作品等各项权利，包括作品署名权、发表权、修改权和保护作品完整权；后者指以出版、表演、广播、展览、录制唱片、摄制影片等方式使用作品以及因授权他人使用作品而获得经济利益的权利。

5. 土地使用权。土地使用权是指国家准许某一企业或单位在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。土地使用权可以依法转让。企业取得土地使用权，应将取得时发生的支出资本化，作为土地使用权的成本，计入无形资产成本。

6. 特许权。特许权又称经营特许权、专营权，指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。前者一般是由政府机构授权，准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权，如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等；后者指企业间依照签订的合同，有限期或无限期使用另一家企业的某些权利，如连锁店分店使用总店的名称等。

（四）无形资产的账务处理

为了反映和监督无形资产的取得、摊销和处置等情况，企业应当设置“无形资产”“累计摊销”等科目进行核算。

“无形资产”科目核算企业持有的无形资产成本，借方登记取得无形资产的成本，贷方登记处置无形资产时转出的账面余额，期末借方余额，反映企业无形资产的成本。“无形资产”科目应当按照无形资产的项目设置明细科目进行核算。

“累计摊销”科目核算企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销，该科目属于“无形资产”的调整科目。“累计摊销”科目的贷方登记企业计提的无形资产摊销，借方登记处置无形资产转出无形资产的累计摊销，期末贷方余额，反映企业无形资产的累计摊销额。

此外，企业无形资产发生减值的，还应当设置“无形资产减值准备”科目进行核算。

1. 取得无形资产。

取得的无形资产应当按照成本进行初始计量。企业取得无形资产的主要方式有外购、

自行研究开发等。取得的方式不同，其会计处理也有所差别。

（1）外购无形资产。

外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。外购无形资产，取得增值税专用发票的，按注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；取得增值税普通发票的，按照注明的价税合计金额作为无形资产的成本，其进项税额不可抵扣。

【例4-44】甲公司为增值税一般纳税人，购入一项非专利技术，取得的增值税专用发票上注明的价款为900 000元，税率为6%，增值税税额为54 000元，以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：无形资产——非专利技术　　900 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　54 000
　　贷：银行存款　　954 000

（2）自行研究开发无形资产。

企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。

企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。自行研究开发无形资产发生的支出取得增值税专用发票可抵扣的进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应当按照“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。期（月）末，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。

企业如果无法可靠区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将发生的研发支出全部费用化，计入当期损益，记入“管理费用”科目的借方。

【例4-45】甲公司自行研究、开发一项技术，截至2019年12月31日，发生研发支出合计2 000 000元，经测试，该项研发活动完成了研究阶段，从2020年1月1日进入开发阶段。2020年1~9月共发生开发支出300 000元，假定符合开发支出资本化的确认条件，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为39 000元。2020年9月30日，该项研发活动结束，形成一项达到预定使用状态的非专利技术。甲公司应编制如下会计分录：

（1）2019年发生的研发支出：

借：研发支出——费用化支出　　2 000 000
　　贷：银行存款等　　2 000 000

（2）2019 年 12 月 31 日，结转研究阶段的支出：

借：管理费用　　2 000 000

　　贷：研发支出——费用化支出　　2 000 000

（3）2020 年，确认符合资本化条件的开发支出：

借：研发支出——资本化支出　　300 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　39 000

　　贷：银行存款等　　339 000

（4）2020 年 9 月 30 日，该技术研发完成并形成无形资产：

借：无形资产　　300 000

　　贷：研发支出——资本化支出　　300 000

2. 无形资产摊销。

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

使用寿命有限的无形资产，其残值通常视为零。对于使用寿命有限的无形资产，企业应当按月进行摊销。自可供使用（即达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。无形资产摊销方法有年限平均法（即直线法）、生产总量法等。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用年限平均法摊销。

无形资产的摊销额一般应当计入当期损益。企业管理用的无形资产，其摊销金额计入管理费用；出租的无形资产，其摊销金额计入其他业务成本；某项无形资产属于专门用于生产某种产品或其他资产的，其所包含的经济利益通过转入所生产的产品或其他资产中实现的，其摊销金额应当计入相关资产成本。例如，一项专门用于生产某种产品的专利技术，该无形资产的摊销金额应当计入制造该产品的制造费用。

企业计提无形资产摊销时，借记“管理费用”“其他业务成本”“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“累计摊销”科目。

【例 4－46】甲公司购买的一项管理用特许权，成本为 4 800 000 元，合同规定受益年限为 10 年，甲公司采用年限平均法按月进行摊销。每月摊销时，甲公司应作如下账务处理：

（1）计算每月应摊销的金额 $=4\ 800\ 000 \div 10 \div 12 = 40\ 000$（元）。

（2）编制会计分录：

借：管理费用　　40 000

　　贷：累计摊销　　40 000

本例中，该无形资产属于企业管理用无形资产，其摊销金额应记入“管理费用”科目的借方。

【例4-47】2020年2月1日，甲公司将其自行开发完成的非专利技术出租给丁公司，该非专利技术成本为3 600 000元，双方约定的租赁期限为10年，甲公司采用年限平均法按月进行摊销。每月摊销时，甲公司应作如下账务处理：

（1）计算每月应摊销的金额＝3 600 000÷10÷12＝30 000（元）。

（2）编制会计分录：

借：其他业务成本　　30 000

　　贷：累计摊销　　30 000

本例中，该无形资产属于企业出租的，其摊销金额应记入“其他业务成本”科目的借方。

3. 出售和报废无形资产。

企业出售无形资产，属于日常经营活动，应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值以及出售相关税费后的差额作为资产处置损益进行会计处理。

企业出售无形资产，应当按照实际收到或应收的金额等，借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照实际支付相关费用的可抵扣进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照实际支付的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按无形资产账面余额，贷记“无形资产”科目，按照开具的增值税专用发票上注明的增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按照其差额，贷记或借记“资产处置损益”科目。已计提减值准备的，应同时结转减值准备，借记“无形资产减值准备”科目。

【例4-48】甲公司为增值税一般纳税人，将其购买的一项专利权转让给乙公司，开具增值税专用发票，注明价款500 000元，税率6%，增值税税额30 000元，全部款项530 000元已存入银行。该专利权的成本为600 000元，已摊销220 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　530 000

　　累计摊销　　220 000

　　贷：无形资产　　600 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　30 000

　　资产处置损益　　120 000

本例中，在出售时，企业该项专利权的账面价值为380 000元（600 000－220 000），取得的出售价款为500 000元，企业出售该项专利权实现净损益为120 000元（500 000－380 000）。

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，例如，某项无形资产已被其他新技术所替代或超过法律保护期，该资产不再符合无形资产的定义，企业应将其报废并予以转销，其账面价值转入当期损益。

企业报废并转销无形资产时，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按其账面余额，贷记“无形资产”科目，如果已计提减值准备的，应同时结转减值准备，

借记“无形资产减值准备”科目，按其差额，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目。

【例4-49】2020年12月初，甲企业经批准将内部研发成功的非专利技术M替代现有的专利技术N，并将其予以转销。转销时，专利技术N的成本为2 000 000元，已累计摊销1 600 000元，未计提减值准备，该专利技术的残值为0。假定不考虑其他相关因素。甲企业应编制如下会计分录：

借：累计摊销　　1 600 000
　　营业外支出——非流动资产处置损失　　400 000
　　贷：无形资产——专利技术N　　2 000 000

【例4-50】下列各项中，企业进行无形资产的账务处理表述正确的有（　　）。

A. 使用寿命有限的无形资产应自达到预定用途的当月起开始摊销

B. 销售处置的无形资产处置当月不再摊销

C. 销售处置无形资产的净损益应计入营业外支出

D. 报废转销无形资产的净损失应计入营业外支出

解析 答案为选项A、B、D。企业销售处置无形资产的净损益应计入资产处置损益。

4. 无形资产的减值。

如果无形资产将来为企业创造的经济利益不足以补偿无形资产的成本（摊余成本），则说明无形资产发生了减值，具体表现为无形资产的账面价值高于其可收回金额。

在资产负债表日，无形资产存在可能发生减值迹象，且其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该无形资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计提相应的资产减值准备。

企业按照应减记的金额，借记“资产减值损失——无形资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

需要强调的是，根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，企业无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【例4-51】2020年12月31日，甲公司拥有某专利技术的账面价值为800 000元，剩余摊销年限为4年，经减值测试，该专利技术的可收回金额为750 000元。由于该专利技术可收回金额低于其账面价值，应按其差额50 000元（800 000-750 000）计提减值准备。甲公司应编制如下会计分录：

借：资产减值损失——无形资产减值损失　　50 000
　　贷：无形资产减值准备　　50 000

二、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上

的各项费用，如以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出等。

为了反映和监督长期待摊费用的发生、摊销情况，企业应设置“长期待摊费用”科目。该科目借方登记发生的长期待摊费用，贷方登记摊销的长期待摊费用，期末借方余额，反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。“长期待摊费用”科目可按待摊费用项目进行明细核算。

企业发生的长期待摊费用，借记“长期待摊费用”科目，确认当期可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“原材料”“银行存款”等科目。摊销长期待摊费用，借记“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“长期待摊费用”科目。

【例 4-52】2020 年 6 月 1 日，甲公司对以租赁方式新租入的办公楼进行装修，发生有关支出：领用生产用材料 800 000 元；发生有关人员工资等职工薪酬 400 000 元。

2020 年 11 月 30 日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，按租赁期 10 年进行摊销。假定不考虑其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

（1）装修办公楼领用原材料时：

借：长期待摊费用　　800 000

　　贷：原材料　　800 000

（2）确认工程人员职工薪酬时：

借：长期待摊费用　　400 000

　　贷：应付职工薪酬　　400 000

（3）2020 年 12 月摊销装修支出时：

借：管理费用　　10 000

　　贷：长期待摊费用　　10 000

在本例中，甲公司发生的办公楼装修支出合计为 1 200 000 元（800 000 + 400 000），2020 年 12 月应分摊的装修支出为 10 000 元（1 200 000 ÷ 10 ÷ 12）。

本章思考题

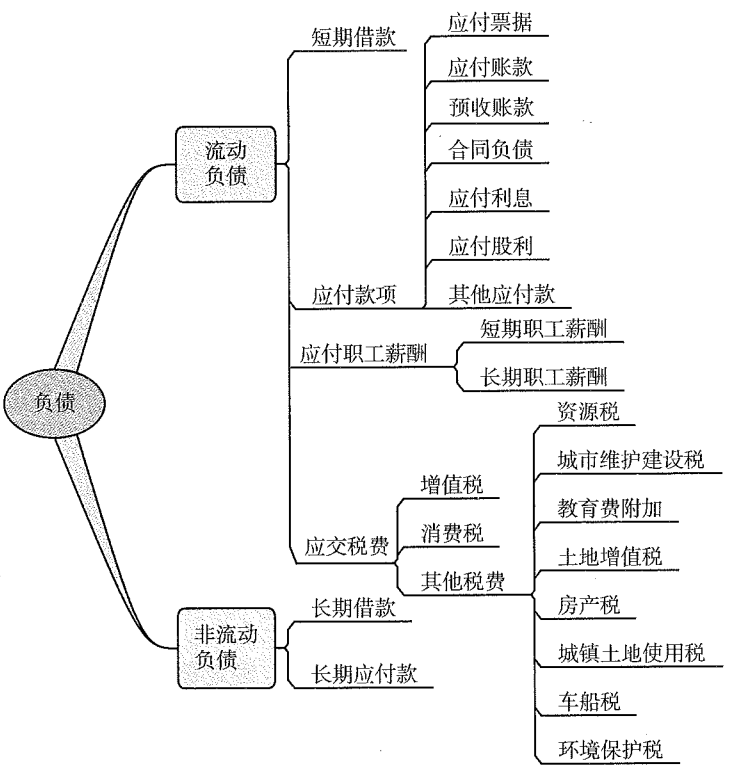
1. 企业对外长期投资的内容有哪些？会计实务上划分各种对外投资的主要依据是什么？
2. 同一控制下和非同一控制下长期股权投资的会计处理有何不同？
3. 什么是长期股权投资的成本法和权益法，两者的会计处理有怎样的区别？
4. 企业外购固定资产的取得成本有哪些内容？
5. 影响企业固定资产折旧的主要因素有哪几项？固定资产的折旧范围如何确定？
6. 按规定企业如何选择不同的折旧方法？选择不同折旧方法有何利弊？
7. 如何区分开发支出和研发费用？企业内部研发无形资产如何进行确认与计量？
8. 无形资产出租和出售的会计处理有何区别？

第五章　负　　债

本章要求

掌握：短期借款和应付款项的核算、应付职工薪酬的核算、应交税费的核算、长期借款的核算；**熟悉**：短期借款和应付款项的内容、应付职工薪酬的内容、应交税费的内容、长期借款和长期应付款的内容；**了解**：职工薪酬分配、各项税费的手续制度、合同负债、租赁负债和长期应付款。

本章主要内容



负债按偿还期限的长短可分为流动负债和非流动负债。流动负债是指需要在1年或长于1年的一个营业周期内偿还的负债。非流动负债是指除流动负债以外的其他负债。流动负债的主要特点是偿还期限短、举借流动负债的目的是满足流动资金周转需要、债务利息低或者不需要支付利息、与企业商业模式紧密相关具有相对稳定性等。

本章重点介绍企业除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外的流动负债核算的有关内容。

第一节 短期借款

一、短期借款的管理

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下（含1年）的各种款项。短期借款一般是企业为了满足正常生产经营所需的资金或者是为了抵偿某项债务而借入的。短期借款具有借款金额小、时间短、利息低等特点，对企业资产的流动性要求高。

二、短期借款的账务处理

企业应设置“短期借款”科目核算短期借款的取得、偿还等情况。该科目的贷方登记取得短期借款本金的金额，借方登记偿还短期借款的本金金额，期末余额在贷方，反映企业尚未偿还的短期借款。本科目可按借款种类、贷款人和币种设置明细科目进行明细核算。

短期借款的账务处理包括取得短期借款、发生短期借款利息、归还短期借款等环节。

（一）取得短期借款

企业取得短期借款时，借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”科目。

（二）发生短期借款利息

企业借入短期借款应支付利息。在实际工作中，如果短期借款利息是按期支付的，如按季度支付利息，或者利息是在借款到期时连同本金一起归还，并且其数额较大的，企业于月末应采用预提方式进行短期借款利息的核算。短期借款利息属于企业的筹资费用，应当在发生时作为财务费用直接计入当期损益。在资产负债表日，企业应当按照计算确定的短期借款利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”或“库存现金”科目。

如果企业的短期借款利息按月支付，或者在借款到期时连同本金一起归还，数额不大的可以不采用预提的方法，而在实际支付或收到银行的计息通知时，直接计入当期损益，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）归还短期借款

短期借款到期时，应及时归还。短期借款到期偿还本金时，企业应借记“短期借款”科目，贷记“银行存款”科目。如果在借款到期时连同本金一起归还利息的，企业应将归还的利息通过“应付利息”或“财务费用”科目核算。

【例5-1】2020年4月1日，甲公司向银行借入一笔生产经营用短期借款共计900 000元，期限为6个月，年利率为4%。根据与银行签署的借款协议，该项借款的本金到期后一次归还，利息按季支付。甲公司应编制如下会计分录：

（1）4月1日借入短期借款：

借：银行存款　　900 000

　　贷：短期借款　　900 000

（2）4月末，计提4月份应付利息：

借：财务费用　　3 000

　　贷：应付利息　　3 000

本月应计提的利息金额=900 000×4%÷12=3 000（元）

5月末计提利息费用的处理与4月份相同。

（3）6月20日，按季度支付银行借款利息：

借：财务费用（3 000÷30×20）　　2 000

　　应付利息（3 000+3 000）　　6 000

　　贷：银行存款　　8 000

（4）6月30日，计提6月份最后10日应付利息：

借：财务费用（3 000÷30×10）　　1 000

　　贷：应付利息　　1 000

7月末、8月末计提利息费用的处理与4月份相同。

（5）9月20日，按季度支付银行借款利息：

借：财务费用（3 000÷30×20）　　2 000

　　应付利息（1 000+3 000+3 000）　　7 000

　　贷：银行存款　　9 000

（6）9月30日，偿还银行借款本金和最后10日的利息：

借：短期借款　　900 000

　　财务费用（3 000÷30×10）　　1 000

　　贷：银行存款　　901 000

第二节　应付及预收账款

一、应付票据

（一）应付票据的管理

应付票据是指企业购买材料、商品和接受服务等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

我国商业汇票的付款期限不超过6个月，因此，企业应将应付票据作为流动负债管

理和核算。同时，由于应付票据的偿付时间较短，在会计实务中，一般均按照开出、承兑的应付票据的面值入账。

企业应当设置“应付票据备查簿”，详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面余额、交易合同号和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，上述内容应当在备查簿内予以注销。

（二）应付票据的账务处理

企业应设置“应付票据”科目核算应付票据的开出、偿付等情况。该科目贷方登记开出、承兑汇票的面值，借方登记支付票据的金额，期末余额在贷方，反映企业尚未到期的商业汇票的票面金额。

1. 开出应付票据。

企业因购买材料、商品和接受服务等而开出、承兑的商业汇票，应当按其票面金额作为应付票据的入账金额，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”“应付账款”“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“应付票据”科目。

企业因开出银行承兑汇票而支付的银行承兑汇票手续费，应当计入当期财务费用。支付手续费时，按照确认的手续费，借记“财务费用”科目，取得增值税专用发票的，按注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。

2. 偿付应付票据。

企业开具的商业汇票到期支付票据款时，根据开户银行的付款通知，借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。

【例5-2】甲企业为增值税一般纳税人，原材料按计划成本核算。2020年6月1日购入原材料一批，增值税专用发票上注明的价款为60 000元，增值税税额为7 800元，原材料验收入库。该企业开出并经开户银行承兑的商业汇票一张，面值为67 800元、期限3个月。交纳银行承兑手续费33.9元，其中增值税税额1.92元。2020年9月1日商业汇票到期，甲企业通知其开户银行以银行存款支付票款。甲企业应编制如下会计分录：

（1）6月1日，开出并承兑商业汇票购入材料：

借：材料采购 60 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 7 800

贷：应付票据 67 800

（2）6月1日，支付商业汇票承兑手续费：

借：财务费用 31.98

应交税费——应交增值税（进项税额） 1.92

贷：银行存款 33.9

（3）9月1日，支付商业汇票款：

借：应付票据 67 800

贷：银行存款 67 800

3. 转销应付票据。

（1）应付商业承兑汇票到期，如企业无力支付票款，由于商业汇票已经失效，企业应将应付票据按账面余额转作应付账款，借记“应付票据”科目，贷记“应付账款”科目。

（2）应付银行承兑汇票到期，如企业无力支付票款，则由承兑银行代为支付并作为付款企业的贷款处理，企业应将应付票据的账面余额转作短期借款，借记“应付票据”科目，贷记“短期借款”科目。

【例5-3】承〖例5-2〗，假设上述银行承兑汇票在2020年9月1日到期时，甲企业无力支付票款。甲企业应编制如下会计分录：

借：应付票据　　67 800

　　贷：短期借款　　67 800

二、应付账款

（一）应付账款的管理

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受服务等经营活动而应付给供应单位的款项。实务中，为了使所购入材料、商品的金额、品种、数量和质量等与合同规定的条款相符，避免因验收时发现所购材料、商品的数量或质量存在问题而对入账的材料、商品或应付账款金额进行改动，在材料、商品和发票账单同时到达的情况下，一般在所购材料、商品验收入库后，根据发票账单登记入账，确认应付账款。在所购材料、商品已经验收入库，但是发票账单未能同时到达的情况下，企业应付材料、商品供应单位的债务已经成立，在会计期末，为了反映企业的负债情况，需要将所购材料、商品和相关的应付账款暂估入账，待下月月初用红字将上月月末暂估入账的应付账款予以冲销。

（二）应付账款的账务处理

企业应设置“应付账款”科目核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。该科目的贷方登记应付未付款项的增加，借方登记应付未付款项的减少，期末贷方余额反映企业尚未支付的应付账款余额。本科目可按债权人设置明细科目进行明细核算。

1. 发生应付账款。

企业购入材料、商品或接受服务等所产生的应付账款，应按应付金额入账。购入材料、商品等验收入库，但货款尚未支付，根据有关凭证（发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值），借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，按照可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付的款项，贷记“应付账款”科目。企业接受供应单位提供服务而发生的应付未付款项，根据供应单位的发票账单所列金额，借记“生产成本”“管理费用”等科目，按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应付账款”科目。

2. 偿还应付账款。

企业偿还应付账款或开出商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

【例5-4】甲企业为增值税一般纳税人。2020年6月1日，从A公司购入一批材料，增值税专用发票上注明的价款为100 000元，增值税税额为13 000元；同时，对方代垫运费1 000元、增值税税额90元，已收到对方开具的增值税专用发票。材料验收入库（该企业材料按实际成本进行日常核算），款项尚未支付。7月10日，甲企业以银行存款支付购入材料相关款项114 090元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）确认应付账款：

借：原材料 101 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 13 090

贷：应付账款——A公司 114 090

（2）偿还应付账款：

借：应付账款——A公司 114 090

贷：银行存款 114 090

实务中，企业外购电力、燃气等动力一般通过“应付账款”科目核算，即在每月付款时先作暂付款处理，按照增值税专用发票上注明的价款，借记“应付账款”科目，按照增值税专用发票上注明的可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目；月末按照外购动力的用途分配动力费时，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付账款”科目。

【例5-5】2020年5月20日，丙企业收到银行转来省电力公司供电部门开具的增值税专用发票，发票上注明的电费为38 400元、增值税税额为4 992元，企业以银行存款付讫。月末，该企业经计算，本月应付电费38 400元，其中生产车间电费25 600元、行政管理部门电费12 800元。丙企业应编制如下会计分录：

（1）支付外购动力费：

借：应付账款——省电力公司 38 400

应交税费——应交增值税（进项税额） 4 992

贷：银行存款 43 392

（2）月末分配外购动力费：

借：制造费用 25 600

管理费用 12 800

贷：应付账款——省电力公司 38 400

3. 转销应付账款。

应付账款一般在较短期限内支付，但有时由于债权单位撤销或其他原因而使应付账

款无法清偿。企业对于确实无法支付的应付账款应予以转销，按其账面余额计入营业外收入，借记“应付账款”科目，贷记“营业外收入”科目。

【例5-6】2020年12月31日，丁企业确认一笔应付某公司货款56 500元为无法支付的款项，对此予以转销。丁企业应编制如下会计分录：

借：应付账款　　56 500

　贷：营业外收入　　56 500

三、预收账款

（一）预收账款的概念

预收账款是指企业按照合同规定预收的款项。

（二）预收账款的账务处理

企业应设置“预收账款”科目，核算预收账款的取得、偿付等情况。该科目贷方登记发生的预收账款金额，借方登记企业冲销的预收账款金额；期末贷方余额，反映企业预收的款项，如为借方余额，反映企业尚未转销的款项。本科目一般应按照客户设置明细科目进行明细核算。

1. 取得预收账款。

企业预收款项时，按实际收到的全部预收款，借记“库存现金”“银行存款”科目，涉及增值税的，按照预收款计算的应交增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，全部预收款扣除应交增值税的差额，贷记“预收账款”科目。

2. 偿付预收账款。

企业分期确认有关收入时，按照实现的收入，借记“预收账款”科目，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”科目。

企业收到客户补付款项时，借记“库存现金”“银行存款”科目，贷记“预收账款”“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；退回客户多预付的款项时，借记“预收账款”科目，贷记“库存现金”“银行存款”科目。涉及增值税的，还应进行相应的会计处理。

预收款业务不多的企业，可以不单独设置“预收账款”科目，其所发生的预收款，可通过“应收账款”科目核算。

【例5-7】甲公司为增值税一般纳税人，出租有形动产适用的增值税税率为13%。2020年7月1日，甲公司与乙公司签订经营租赁（非主营业务）吊车合同，向乙公司出租吊车三台，期限为6个月，三台吊车租金（含税）共计67 800元。合同约定，合同签订日预付租金（含税）22 600元，合同到期结清全部租金余款。合同签订日，甲公司收到租金并存入银行，开具的增值税专用发票注明租金20 000元、增值税税额2 600元。租赁期满日，甲公司收到租金余款及相应的增值税。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 收到乙公司预付租金:

借: 银行存款 22 600

贷: 预收账款——乙公司 20 000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 2 600

(2) 每月末确认租金收入:

每月租金收入 = [67 800 ÷ (1 + 13%)] ÷ 6 = 10 000 (元)

借: 预收账款——乙公司 10 000

贷: 其他业务收入 10 000

(3) 租赁期满收到租金余款及增值税税款:

借: 银行存款 45 200

贷: 预收账款——乙公司 40 000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 5 200

【例5-8】承〖例5-7〗,假设甲公司不设置“预收账款”科目,其预收的款项通过“应收账款”科目核算。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 收到乙公司预付租金:

借: 银行存款 22 600

贷: 应收账款——乙公司 20 000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 2 600

(2) 每月末确认租金收入:

借: 应收账款——乙公司 10 000

贷: 其他业务收入 10 000

(3) 租赁期满收到租金余款及增值税:

借: 银行存款 45 200

贷: 应收账款——乙公司 40 000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 5 200

四、合同负债

合同负债是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。具体账务处理参见本书第七章内容。

五、应付利息和应付股利

(一) 应付利息

应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息,包括预提短期借款利息、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

企业应设置“应付利息”科目核算应付利息的发生、支付情况。该科目贷方登记按照合同约定计算的应付利息，借方登记实际支付的利息，期末贷方余额反映企业应付未付的利息。本科目一般应按照债权人设置明细科目进行明细核算。

企业采用合同约定的利率计算确定利息费用时，按应付合同利息金额，借记“财务费用”等科目，贷记“应付利息”科目；实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-9】甲企业借入5年期到期还本、每年付息的长期借款3 000 000元，合同约定年利率为6%。借款费用未满足资本化条件。不考虑其他因素。甲企业应编制如下有关利息费用的会计分录：

（1）每年计算确认利息费用：

借：财务费用　　180 000

　　贷：应付利息　　180 000

企业每年应支付的利息=3 000 000×6%=180 000（元）

（2）实际支付利息：

借：应付利息　　180 000

　　贷：银行存款　　180 000

（二）应付股利

应付股利是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定分配给投资者的现金股利或利润。

企业应设置“应付股利”科目核算企业确定或宣告发放但尚未实际支付的现金股利或利润。该科目贷方登记应支付的现金股利或利润；借方登记实际支付的现金股利或利润；期末贷方余额反映企业应付未付的现金股利或利润。本科目应按照投资者设置明细科目进行明细核算。

企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，确认应付给投资者的现金股利或利润时，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目；向投资者实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-10】甲有限责任公司有A、B两个股东，其出资分别占注册资本的30%和70%。2020年度该公司实现净利润6 000 000元，经过股东会批准，决定分配股利4 000 000元。股利已用银行存款支付。甲有限责任公司应编制如下会计分录：

（1）确认应付投资者利润：

借：利润分配——应付现金股利或利润　　4 000 000

　　贷：应付股利——A股东　　1 200 000

　　——B股东　　2 800 000

（2）支付投资者利润：

借：应付股利——A股东　　1 200 000

——B股东　　2 800 000

贷：银行存款　　4 000 000

A股东应分配的股利=4 000 000×30%=1 200 000（元）

B股东应分配的股利=4 000 000×70%=2 800 000（元）

需要说明的是，企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不需要进行账务处理，但应在附注中披露。企业分配的股票股利不通过“应付股利”科目核算。

六、其他应付款

（一）其他应付款的管理

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付短期租赁固定资产租金、应付低价值资产租赁的租金、应付租入包装物租金、出租或出借包装物向客户收取的押金、存入保证金等。

（二）其他应付款的账务处理

企业应设置“其他应付款”科目核算其他应付款的增减变动及其结存情况。该科目贷方登记发生的各种应付、暂收款项；借方登记偿还或转销的各种应付、暂收款项；该科目期末贷方余额，反映企业应付未付的其他应付款项。本科目按照其他应付款的项目和对方单位（或个人）设置明细科目进行明细核算。

企业发生其他各种应付、暂收款项时，借记“管理费用”等科目，贷记“其他应付款”科目；支付或退回其他各种应付、暂收款项时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-11】2020年6月1日，甲公司向客户出借一批包装箱，收到现金押金3 000元；2020年9月1日，客户将该批完好无损的包装箱还回，甲公司于当日退还其现金押金3 000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）6月1日，收到押金：

借：库存现金　　3 000

贷：其他应付款　　3 000

（2）9月1日，退还押金：

借：其他应付款　　3 000

贷：库存现金　　3 000

第三节 应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

这里所称的“职工”，主要包括三类人员：一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；二是未与企业订立劳动合同，但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等；三是在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

（一）短期职工薪酬

短期薪酬是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬、为补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

2. 职工福利费，是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、防暑降温费等职工福利支出。

3. 医疗保险费、工伤保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费。

4. 住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

5. 工会经费和职工教育经费，是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术及提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

6. 短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。

7. 短期利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

8. 其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

（二）长期职工薪酬

1. 离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关

系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

2. 辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

3. 其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

【例5-12】下列各项中，属于企业短期职工薪酬内容的有（　　）。

A. 支付给职工张阳生活困难补助5 000元

B. 为职工交纳6月份的工伤保险费100 000元

C. 支付给职工李华休产假期间的工资15 000元

D. 为辞退职工王明而支付的补偿金30 000元

解析 答案为选项A、B、C。选项D为辞退福利，属于长期职工薪酬的内容。

二、短期职工薪酬的账务处理

企业应设置“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算、使用等情况。该科目的贷方登记已分配计入有关成本费用项目的职工薪酬，借方登记实际发放的职工薪酬，包括扣还的款项等；期末贷方余额，反映企业应付未付的职工薪酬。

“应付职工薪酬”科目应按照“工资”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

（一）货币性职工薪酬

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴。

对于职工工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等，根据职工提供服务的受益对象，将应确认的职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“合同履约成本”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——工资”科目。

【例5-13】甲企业2020年7月份应付职工工资总额为693 000元，“工资费用分配汇总表”中列示的产品生产人员工资为480 000元，车间管理人员工资为105 000元，企业行政管理人员工资为90 600元，专设销售机构人员工资为17 400元。甲企业应编

制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本　480 000
　　制造费用　105 000
　　管理费用　90 600
　　销售费用　17 400
　　贷：应付职工薪酬——工资　693 000

实务中，企业一般在每月发放工资前，根据“工资费用分配汇总表”中的“实发金额”栏的合计数，通过开户银行支付给职工或从开户银行提取现金，然后再向职工发放。

企业按照有关规定向职工支付工资、奖金、津贴、补贴等，借记“应付职工薪酬——工资”科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目；企业从应付职工薪酬中扣还的各种款项（代垫的家属药费、个人所得税等），借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”“库存现金”“其他应收款”“应交税费——应交个人所得税”等科目。

【例5-14】 承〖例5-13〗，甲企业根据“工资费用分配汇总表”结算本月应付职工工资总额693 000元，其中企业代垫职工房租20 000元、代垫职工家属医药费8 000元、代扣个人所得税12 000元，实发工资653 000元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）通过银行网银转账发放工资：

借：应付职工薪酬——工资　653 000
　　贷：银行存款　653 000

（2）代垫款项：

借：应付职工薪酬——工资　40 000
　　贷：其他应收款——职工房租　20 000
　　——代垫医药费　8 000
　　应交税费——应交个人所得税　12 000

2. 职工福利费。

对于职工福利费，企业应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——职工福利费”科目。

【例5-15】 乙企业下设一所职工食堂，每月根据在岗职工数量及岗位分布情况、相关历史经验数据等计算需要补贴食堂的金额，从而确定企业每期因补贴职工食堂需要承担的福利费金额。2020年9月，企业在岗职工共计200人，其中管理部门30人，生产车间生产人员170人，企业的历史经验数据表明，每个职工每月需补贴食堂150元。

乙企业应编制如下会计分录：

借：生产成本　25 500
　　管理费用　4 500
　　贷：应付职工薪酬——职工福利费　30 000

【例5-16】承〖例5-15〗2020年10月，乙企业支付30 000元补贴给食堂。乙企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——职工福利费 30 000

贷：银行存款 30 000

3. 国家规定计提标准的职工薪酬。

（1）工会经费和职工教育经费。

根据《工会法》的规定，企业按每月全部职工工资总额的2%向工会拨缴经费，在成本费用中列支，主要用于为职工服务和工会活动。

职工教育经费一般由企业按照每月工资总额的8%计提，主要用于职工接受岗位培训、继续教育等方面的支出。

期末，企业根据规定的计提基础和比例计算确定应付工会经费、职工教育经费，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目，贷记“应付职工薪酬——工会经费”“应付职工薪酬——职工教育经费”等科目；实际上缴或发生实际开支时，借记“应付职工薪酬——工会经费”“应付职工薪酬——职工教育经费”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-17】承〖例5-13〗，2020年7月，甲企业根据相关规定，分别按照职工工资总额的2%和8%的计提标准，确认应付工会经费和职工教育经费。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本 48 000

制造费用 10 500

管理费用 9 060

销售费用 1 740

贷：应付职工薪酬——工会经费 13 860

——职工教育经费 55 440

本例中，应确认的应付职工薪酬=(480 000+105 000+90 600+17 400)×(2%+8%)=69 300（元），其中，工会经费为13 860元、职工教育经费为55 440元。

本例中，应记入“生产成本”科目的金额=480 000×(2%+8%)=48 000（元）；应记入“制造费用”科目的金额=105 000×(2%+8%)=10 500（元）；应记入“管理费用”科目的金额=90 600×(2%+8%)=9 060（元）；应记入“销售费用”科目的金额=17 400×(2%+8%)=1 740（元）。

（2）社会保险费和住房公积金。

社会保险费包括医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费。企业承担的社会保险费，除养老保险费和失业保险费按规定确认为离职后福利外，其他的社会保险作为企业的短期薪酬。

住房公积金分为职工所在单位为职工缴存和职工个人缴存两部分，但其全部属于职

工个人所有。

期末，对于企业应缴纳的社会保险费（不含基本养老费和失业保险费）和住房公积金，应按照规定的计提基础和比例，在职工提供服务期间根据受益对象计入当期损益或相关资产成本，并确认相应的应付职工薪酬金额，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”“在建工程”“研发支出”等科目，贷记“应付职工薪酬——社会保险费、住房公积金”科目；对于职工个人承担的社会保险费和住房公积金，由职工所在企业每月从其工资中代扣代缴，借记“应付职工薪酬——工资”科目，贷记“其他应付款——社会保险费（医疗保险、工伤保险）、住房公积金”科目。

【例5-18】 承〖例5-13〗2020年7月，该企业根据规定的计提标准，计算应由企业负担的向社会保险经办机构缴纳社会保险费（不含基本养老险和失业保险费）共计83 160元。按照规定标准计提住房公积金为76 230元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本　　110 400
　　制造费用　　24 150
　　管理费用　　20 838
　　销售费用　　4 002
　贷：应付职工薪酬——社会保险费　　83 160
　　——住房公积金　　76 230

本例中，应确认的应付职工薪酬=83 160+76 230=159 390（元），应记入“生产成本”科目的金额=159 390×(480 000÷693 000)=110 400（元）；应记入“制造费用”科目的金额=159 390×(105 000÷693 000)=24 150（元）；应记入“管理费用”科目的金额=159 390×(90 600÷693 000)=20 838（元）；应记入“销售费用”科目的金额=159 390-110 400-24 150-20 838=4 002（元）。

假定该企业从应付职工薪酬中代扣个人应缴纳的社会保险费（不含基本养老险和失业保险）13 860元、住房公积金为76 230元，共计90 090元。甲企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——工资　　90 090
　贷：其他应付款——社会保险费　　13 860
　　——住房公积金　　76 230

4. 短期带薪缺勤。

对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

（1）累积带薪缺勤。

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。确认累积带薪缺勤时，借记“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪

酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤”科目。

【例5-19】丁企业从2020年1月1日起实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受5个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个公历年度，超过1年未使用的权利作废，在职工离开企业时也无权获得现金支付；职工休年假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除。

至2020年12月31日丁企业有2 000名职工未享受当年的带薪年休假，丁企业预计2021年其中有1 900名职工将享受不超过5天的带薪年休假，剩余100名职工每人将平均享受6天半年休假，假定这100名职工全部为总部各部门经理，该企业平均每名职工每个工作日工资为300元。不考虑其他相关因素。2020年12月31日，丁企业应编制如下会计分录：

借：管理费用 45 000

贷：应付职工薪酬——带薪缺勤——短期带薪缺勤——累积带薪缺勤 45 000

丁企业在2020年12月31日应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而产生的预期支付的金额，即相当于150天［100×(6.5-5)］的年休假工资金额45 000元（150×300）。

（2）非累积带薪缺勤。

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债。为此，企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

（二）非货币性职工薪酬

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的含税公允价值计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。将企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，并且同时借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“累计折旧”科目。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。难以认定受益对象的非货币性福利，

直接计入当期损益和应付职工薪酬。

【例5-20】甲公司为家电生产企业，共有职工200名，其中170名为直接参加生产的职工，30名为总部管理人员。2020年12月，甲公司以其生产的每台成本为900元的电暖器作为春节福利发放给公司每名职工。该型号的电暖器不含增值税的市场售价为每台1 000元，甲公司销售商品适用的增值税税率为13%。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本　　192 100
　　管理费用　　33 900
　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利　　226 000

本例中，应确认的应付职工薪酬 $=200\times1\,000+200\times1\,000\times13\%=226\,000$（元）。其中，应记入“生产成本”科目的金额 $=170\times1\,000+170\times1\,000\times13\%=192\,100$（元）；应记入“管理费用”科目的金额 $=30\times1\,000+30\times1\,000\times13\%=33\,900$（元）。

【例5-21】甲公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。甲公司总部共有部门经理以上职工20名，每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用，假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧1 000元；该公司共有副总裁以上高级管理人员5名，公司为其每人租赁一套面积为200平方米的公寓，月租金为每套8 000元（含税）。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认提供汽车的非货币性福利：

借：管理费用　　20 000
　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利　　20 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利　　20 000
　　贷：累计折旧　　20 000

公司提供汽车供职工使用的非货币性福利 $=20\times1\,000=20\,000$（元）

（2）确认为职工租赁住房的非货币性福利：

借：管理费用　　40 000
　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利　　40 000

公司租赁住房供职工使用的非货币性福利 $=5\times8\,000=40\,000$（元）

企业以自产产品作为职工薪酬发放给职工时，应确认主营业务收入，借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“主营业务收入”科目，同时结转相关成本，涉及增值税销项税额的，还应进行相应的处理，借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。企业支付租赁住房等资产供职工无偿使用所发生的租金，借记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-22】承〖例5-20〗和〖例5-21〗，甲公司向职工发放电暖器作为非货币性福利，应确认主营业务收入，同时根据现行增值税制度规定，计算增值税销项税额。甲公司应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——非货币性福利 226 000
　　贷：主营业务收入 200 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000
借：主营业务成本 180 000
　　贷：库存商品——电暖器 180 000
甲公司应确认的主营业务收入 =200 ×1 000 =200 000（元）
甲公司应确认的增值税销项税额 =200 ×1 000 ×13% =26 000（元）
甲公司应结转的销售成本 =200 ×900 =180 000（元）
甲公司每月支付副总裁以上高级管理人员住房租金时，应编制如下会计分录：
借：应付职工薪酬——非货币性福利 40 000
　　贷：银行存款 40 000

三、长期职工薪酬的账务处理

（一）离职后福利

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——设定提存计划”科目。

【例 5 -23】承〖例 5 -13〗，甲企业根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 16% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2020 年 7 月，甲企业缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 76 800 元，应计入制造费用的金额为 16 800 元，应计入管理费用的金额为 14 496 元，应计入销售费用的金额为 2 784 元。甲企业应编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本 76 800
　　制造费用 16 800
　　管理费用 14 496
　　销售费用 2 784
　　贷：应付职工薪酬——设定提存计划——基本养老保险费 110 880

（二）辞退后福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在“企业不能单方面撤回因解除劳动关系或裁减所提供的辞退福利时”和“企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时”两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬——辞退福利”科目。

【例5-24】甲公司是一家空调制造企业。2020年9月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划，从2021年1月1日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于2020年12月10日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表5-1所示。

表5-1　　辞退计划

所属部门	职位	辞退数量（人）	工龄（年）	每人补偿额（万元）
空调车间	车间主任、副主任	10	1~10	10
			10~20	20
			20~30	30
	高级技工	50	1~10	8
			10~20	18
			20~30	28
	一般技工	100	1~10	5
			10~20	15
			20~30	25
合计		160		

2020年12月31日，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表5-2所示。

表5-2　　预计接受辞退补偿

所属部门	职位	辞退数量（人）	工龄（年）	接受数量（人）	每人补偿额（万元）	补偿金额（万元）
空调车间	车间主任、副主任	10	1~10	5	10	50
			10~20	2	20	40
			20~30	1	30	30
	高级技工	50	1~10	20	8	160
			10~20	10	18	180
			20~30	5	28	140
	一般技工	100	1~10	50	5	250
			10~20	20	15	300
			20~30	10	25	250
合计		160		123		1 400

根据表5-2，愿意接受辞退职工的最佳估计数为123名，预计补偿总额为1 400万元，则企业在2020年（辞退计划于2020年12月10日由董事会批准）应编制如下会计分录：

借：管理费用 14 000 000

贷：应付职工薪酬——辞退福利 14 000 000

（三）其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理；符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定进行会计处理。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利。

【例5-25】甲企业与其销售总经理达成协议：3年后利润达到1亿元，其薪酬为利润的2%。下列各项中，甲企业向销售总经理提供薪酬的类别是（ ）。

A. 带薪缺勤

B. 辞退福利

C. 离职后福利

D. 利润分享计划

解析 答案为选项D。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

第四节 应交税费

一、应交税费概述

（一）应交税费的管理

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：增值税、消费税、企业所得税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、教育费附加、印花税、耕地占用税、环境保护税、契税、车辆购置税等。

（二）应交税费的确认与计量

企业应通过“应交税费”科目，核算各种税费的应交、交纳等情况。该科目贷方登记应交纳的各种税费，借方登记实际交纳的税费；期末余额一般在贷方，反映企业尚未交纳的税费，期末余额如在借方，反映企业多交或尚未抵扣的税费。本科目按应交税费项目设置明细科目进行明细核算。

企业代扣代交的个人所得税，也通过“应交税费”科目核算，而企业交纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

二、应交增值税

（一）应交增值税概述

1. 增值税征税范围和纳税义务人。

增值税是以商品（含应税劳务、应税行为）在流转过程中实现的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按照我国现行增值税制度的规定，在我国境内销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产以及进口货物的企业、单位和个人为增值税的纳税人。其中，“服务”是指提供交通运输服务、建筑服务、邮政服务、电信服务、金融服务、现代服务、生活服务。

根据经营规模大小及会计核算水平的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

一般纳税人是指年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准的增值税纳税人。小规模纳税人是指年应税销售额未超过规定标准，并且会计核算不健全，不能够提供准确税务资料的增值税纳税人。

2. 增值税的计税方法。

计算增值税的方法分为一般计税方法和简易计税方法。

增值税的一般计税方法，是先按当期销售额和适用的税率计算出销项税额，然后以该销项税额对当期购进项目支付的税款（即进项税额）进行抵扣，间接算出当期的应纳税额。应纳税额的计算公式：

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

公式中的“当期销项税额”是指纳税人当期销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产时按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税税额。其中，销售额是指纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。当期销项税额的计算公式：

销项税额 = 销售额 × 增值税税率

公式中的“当期进项税额”是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税税额。下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

（1）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税税额。（2）从海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。（3）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算的进项税额；如用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和10%的扣除率计算的进项税额。（4）从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不

动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税税额。(5) 一般纳税人支付的道路通行费，凭增值税电子普通发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额；桥、闸通行费，凭取得的通行费发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

一般纳税人采用的税率分为13%、9%、6%和零税率。

一般纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物，税率为13%。

一般纳税人销售或者进口粮食等农产品、食用植物油、食用盐、自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物、饲料、化肥、农药、农机、农膜以及国务院及其有关部门规定的其他货物，税率为9%；提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，税率为9%；其他应税行为，税率为6%。

一般纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。境内单位和个人发生的跨境应税行为税率为零，具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。

增值税的简易计税方法是按照销售额与征收率的乘积计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额的计算公式：

应纳税额 = 销售额 × 征收率

公式中的销售额不包括其应纳税额，如果纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，应按照公式“销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率)”还原为不含税销售额计算。

增值税一般纳税人计算增值税大多采用一般计税方法；小规模纳税人一般采用简易计税方法；一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税销售行为，也可以选择简易计税方式计税，但是不得抵扣进项税额。

采用简易计税方式的增值税征收率为3%，国家另有规定的除外。

(二) 一般纳税人的账务处理

1. 增值税核算应设置的会计科目。

为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、交纳、退税及转出等情况，增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”“未交增值税”“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“增值税留抵税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代交增值税”等明细科目。

(1)“应交增值税”明细科目，核算一般纳税人进项税额、销项税额抵减、已交税金、转出未交增值税、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税等情况。该明细账设置以下专栏：①“进项税额”专栏，记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税税额；②“销项税额抵减”专栏，记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额；③“已交税金”专栏，记录一般纳税人当月已交纳的应交增值税税额；④“转出未交增值税”和“转出多

交增值税”专栏，分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税税额；⑤“减免税款”专栏，记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税税额；⑥“出口抵减内销产品应纳税额”专栏，记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额；⑦“销项税额”专栏，记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税税额；⑧“出口退税”专栏，记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税税额；⑨“进项税额转出”专栏，记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

（2）“未交增值税”明细科目，核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预交的增值税税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税税额。

（3）“预交增值税”明细科目，核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按现行增值税制度规定应预交的增值税税额。

（4）“待抵扣进项税额”明细科目，核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

（5）“待认证进项税额”明细科目，核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括：一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣，但尚未经税务机关认证的进项税额；一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

（6）“待转销项税额”明细科目，核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税税额。

（7）“简易计税”明细科目，核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

（8）“转让金融商品应交增值税”明细科目，核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税税额。

（9）“代扣代交增值税”明细科目，核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

2. 取得资产、接受劳务或服务。

（1）一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目，按当月已认证的可抵扣增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。购进货物等发生的退货，应根

据税务机关开具的红字增值税专用发票编制相反的会计分录，如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并作相反的会计分录。

企业购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算的进项税额；购进用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和10%的扣除率计算的进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按农产品买价扣除进项税额后的差额，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，按照应付或实际支付的价款，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

【例5-26】 甲公司为增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率为13%，原材料按实际成本核算，销售商品价格为不含增值税的公允价格。2020年6月份发生交易或事项以及相关的会计分录如下：

（1）5日，购入原材料一批，增值税专用发票上注明的价款为120 000元，增值税税额为15 600元，材料尚未到达，全部款项已用银行存款支付。

借：在途物资 120 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 15 600
　　贷：银行存款 135 600

（2）10日，收到5日购入的原材料并验收入库，实际成本总额为120 000元。同日，与运输公司结清运输费用，增值税专用发票上注明的运输费用为5 000元，增值税税额为450元，运输费用和增值税税额已用转账支票付讫。

借：原材料 125 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 450
　　贷：银行存款 5 450
　　在途物资 120 000

（3）15日，购入不需要安装的生产设备一台，增值税专用发票上注明的价款为30 000元，增值税税额为3 900元，款项尚未支付。

借：固定资产 30 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 3 900
　　贷：应付账款 33 900

（4）20日，购入农产品一批，农产品收购发票上注明的买价为200 000元，规定的扣除率为9%，货物尚未到达，价款已用银行存款支付。

借：在途物资 182 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 18 000
　　贷：银行存款 200 000

进项税额=购买价款×扣除率=200 000×9%=18 000（元）

（5）24日，企业管理部门委托外单位修理机器设备，取得对方开具的增值税专用发票上注明的修理费用为20 000元，增值税税额为2 600元，款项已用银行存款支付。

借：管理费用　　20 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　2 600
　　贷：银行存款　　22 600

（6）24日，该公司购进一幢简易办公楼作为固定资产核算，并投入使用。已取得增值税专用发票并经税务机关认证，增值税专用发票上注明的价款为1 500 000元，增值税税额为135 000元，全部款项以银行存款支付。不考虑其他相关因素。

借：固定资产　　1 500 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　135 000
　　贷：银行存款　　1 635 000

（2）货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证。企业购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“原材料”“库存商品”“固定资产”“无形资产”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

【例5-27】承【例5-26】，2020年6月30日，甲公司购进原材料一批已验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证，款项也未支付。随货同行的材料清单列明的原材料销售价格为260 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料　　260 000
　　贷：应付账款　　260 000

下月月初，用红字冲销原暂估入账金额：

借：原材料　　260 000
　　贷：应付账款　　260 000

7月10日，取得相关增值税专用发票上注明的价款为260 000元，增值税税额为33 800元，增值税专用发票已经认证。全部款项以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料　　260 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　33 800
　　贷：银行存款　　293 800

（3）进项税额转出。企业已单独确认进项税额的购进货物、加工修理修配劳务或者服务、无形资产或者不动产但其事后改变用途（如用于简易计税方法计税项目、免征增

值税项目、非增值税应税项目等），或发生非正常损失，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣。这里所说的“非正常损失”，根据现行增值税制度规定，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

进项税额转出的账务处理为，借记“待处理财产损溢”“应付职工薪酬”“固定资产”“无形资产”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”“应交税费——待抵扣进项税额”或“应交税费——待认证进项税额”科目。属于转作待处理财产损失的进项税额，应与非正常损失的购进货物、在产品或库存商品、固定资产或无形资产的成本一并处理。

【例5-28】承〖例5-26〗，2020年6月，甲公司发生进项税额转出事项如下：

（1）10日，库存材料因管理不善发生火灾损失，材料实际成本为20 000元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为2 600元。甲公司将毁损库存材料作为待处理财产损溢入账。

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢　22 600
　贷：原材料　20 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额转出）　2 600

（2）18日，领用一批外购原材料用于集体福利，该批原材料的实际成本为60 000元，相关增值税专用发票上注明的增值税税额为7 800元。

借：应付职工薪酬——职工福利费　67 800
　贷：原材料　60 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额转出）　7 800

需要说明的是，一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，即使取得的增值税专用发票上已注明增值税进项税额，该税额按照现行增值税制度规定也不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应将待认证的目前不可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。经税务机关认证为不可抵扣的增值税进项税额时，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额”科目；同时，将增值税进项税额转出，借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

【例5-29】承〖例5-26〗，2020年6月28日，甲公司外购空调扇300台作为福利发放给直接从事生产的职工，取得的增值税专用发票上注明的价款为150 000元、增值税税额为19 500元，以银行存款支付了购买空调扇的价款和增值税进项税额，增值税专用发票尚未经税务机关认证，甲公司应编制如下会计分录：

(1) 购入时:

借: 库存商品——空调扇　　150 000

　　应交税费——待认证进项税额　　19 500

　　贷: 银行存款　　169 500

(2) 经税务机关认证不可抵扣时:

借: 应交税费——应交增值税 (进项税额)　　19 500

　　贷: 应交税费——待认证进项税额　　19 500

同时:

借: 库存商品——空调扇　　19 500

　　贷: 应交税费——应交增值税 (进项税额转出)　　19 500

(3) 实际发放时:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利　　169 500

　　贷: 库存商品——空调扇　　169 500

3. 销售等业务的账务处理。

(1) 企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,应当按应收或已收的金额,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目,按取得的收益金额,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”“固定资产清理”等科目,按现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税额),贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目。

企业销售货物等发生销售退回的,应根据税务机关开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录。根据会计准则相关规定的收入或利得确认时点早于按照现行增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的,应将相关销项税额记入“应交税费——待转销项税额”科目,待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目。按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于根据会计准则相关规定收入或利得确认时点的,应将应纳增值税额,借记“应收账款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目,根据会计准则相关规定确认收入或利得时,应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入或利得。

【例5-30】 承〖例5-26〗,2020年6月,甲公司发生与销售相关的交易或事项如下:

(1) 15日,销售产品一批,开具增值税专用发票上注明的价款为3 000 000元,增值税税额为390 000元,提货单和增值税专用发票已交给买方,款项尚未收到。

借: 应收账款　　3 390 000

　　贷: 主营业务收入　　3 000 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　390 000

（2）28日，为外单位代加工电脑桌500个，每个收取加工费80元，已加工完成。开具增值税专用发票上注明的价款为40 000元，增值税税额为5 200元，款项已收到并存入银行。

借：银行存款 45 200
　贷：主营业务收入 40 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 5 200

（2）视同销售。企业有些交易和事项按照现行增值税制度规定，应视同对外销售处理，计算应交增值税。视同销售需要交纳增值税的事项主要有：企业将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费、作为投资提供给其他单位或个体工商户、分配给股东或投资者、对外捐赠等。在这些情况下，企业应当根据视同销售的具体内容，按照现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税税额），借记“长期股权投资”“应付职工薪酬”“利润分配”“营业外支出”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。

【例5-31】承〖例5-26〗，2020年6月，甲公司发生视同销售交易或事项如下：

（1）10日，以公司生产的产品对外捐赠，该批产品的实际成本为200 000元，市场不含税售价为250 000元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为32 500元。

借：营业外支出 232 500
　贷：库存商品 200 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 32 500

甲公司以自产产品对外捐赠应交的增值税销项税额=250 000×13%=32 500（元）

（2）28日，甲公司用一批原材料对外进行长期股权投资。该批原材料实际成本为600 000元，双方协商不含税价值为750 000元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为97 500元。

借：长期股权投资 847 500
　贷：其他业务收入 750 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 97 500

同时：

借：其他业务成本 600 000
　贷：原材料 600 000

甲公司对外投资原材料应交的增值税销项税额=750 000×13%=97 500（元）

4. 交纳增值税。

企业交纳当月应交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目，贷记“银行存款”科目；企业交纳以前期间未交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例5-32】承〖例5-26〗至〖例5-31〗，2020年6月，甲公司当月发生增值税销项税额合计为525 200元，增值税进项税额转出合计为29 900元，增值税进项税额合计为195 050元。甲公司当月应交增值税计算结果如下：

当月应交增值税=525 200+29 900-195 050=360 050（元）

甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）　360 050

　贷：应交税费——未交增值税　360 050

5. 月末转出多交增值税和未交增值税。

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应交未交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；对于当月多交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科目。

【例5-33】承〖例5-32〗，2020年7月，甲公司交纳6月未交的增值税360 050元，编制如下会计分录：

借：应交税费——未交增值税　360 050

　贷：银行存款　360 050

需要说明的是，企业购入材料、商品等不能取得增值税专用发票的，发生的增值税应计入材料采购成本，借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，即购进货物、应税服务或应税行为，取得增值税专用发票上注明的增值税，一律不予抵扣，直接计入相关成本费用或资产。小规模纳税人销售货物、应税服务或应税行为时，按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应交纳的增值税（即应纳税额），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并向客户结算款项，销售货物、应税服务或应税行为后，应进行价税分离，确定不含税的销售额。不含税的销售额计算公式：

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)

应纳税额=不含税销售额×征收率

小规模纳税人进行账务处理时，只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，该明细科目不再设置增值税专栏。“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应交纳的增值税，借方登记已交纳的增值税；期末贷方余额，反映小规模纳税人尚未交纳的增值税，期末借方余额，反映小规模纳税人多交纳的增值税。

小规模纳税人购进货物、应税服务或应税行为，按照应付或实际支付的全部款项（包括支付的增值税税额），借记“材料采购”“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目；销售货物、应税服务或应税行为，应按全部价款（包括应交的增值税税额），借记“银行存款”等科目，按不含税的销售额，贷记“主营业务收入”等科目，按应交增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税”科目。

【例5-34】某企业为增值税小规模纳税人，适用增值税征收率为3%，原材料按实际成本核算。该企业发生经济交易如下：购入原材料一批，取得增值税专用发票上注明的价款为30 000元，增值税税额为3 900元，全部款项以银行存款支付，材料已验收入库。销售产品一批，开具的普通发票上注明的货款（含税）为51 500元，款项已存入银行。用银行存款交纳增值税1 500元。该企业应编制如下会计分录：

（1）购入原材料：

借：原材料 33 900

　贷：银行存款 33 900

（2）销售产品：

借：银行存款 51 500

　贷：主营业务收入 50 000

　　应交税费——应交增值税 1 500

不含税销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率) = 51 500 ÷ (1 + 3%) = 50 000（元）

应纳增值税 = 不含税销售额 × 征收率 = 50 000 × 3% = 1 500（元）

（3）交纳增值税：

借：应交税费——应交增值税 1 500

　贷：银行存款 1 500

（四）差额征税的账务处理

根据财政部和国家税务总局“营改增”相关规定，对于企业发生的某些业务（金融商品转让、经纪代理服务、融资租赁和融资性售后回租业务、一般纳税人提供客运场站服务、试点纳税人提供旅游服务、选择简易计税方法提供建筑服务等）无法通过抵扣机制避免重复征税的，应采用差额征税方式计算交纳增值税。

1. 企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。

按现行增值税制度规定，企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”等科目，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额抵减）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“主营业务成本”等科目。

【例 5-35】某旅行社为增值税一般纳税人，应交增值税采用差额征税方式核算。2020 年 10 月，该旅行社为乙公司提供职工境内旅游服务，向乙公司收取含税价款 318 000 元，其中增值税 18 000 元，全部款项已收妥入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游企业的旅游费用和其他单位相关费用共计 254 400 元，其中，因允许扣减销售额而减少的销项税额 14 400 元。该旅行社应编制如下会计分录：

（1）确认旅游服务收入：

借：银行存款　　318 000

　贷：主营业务收入　　300 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　18 000

（2）支付旅游费用等：

借：主营业务成本　　254 400

　贷：银行存款　　254 400

（3）根据增值税扣税凭证抵减销项税额，并调整成本：

借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）　　14 400

　贷：主营业务成本　　14 400

上述会计分录（2）、（3）可合并编制如下会计分录：

借：主营业务成本　　240 000

　应交税费——应交增值税（销项税额抵减）　　14 400

　贷：银行存款　　254 400

2. 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额。

按现行增值税制度规定，企业实际转让金融商品，月末，如产生转让收益，则按应纳税额，借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。交纳增值税时，应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。年末，“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目如有借方余额，则借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

（五）增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的账务处理

按现行增值税制度规定，企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减。增值税税控系统专用设备，包括增值税防伪税控系统设备（如金税卡、IC 卡、读卡器或金税盘和报税盘）、货物运输业增值税专用发票税控系统设备（如税控盘和报税盘）、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统的设备（如税控盘和传输盘）。

企业初次购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目（小规模纳税人应借记“应交税

费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

企业发生增值税税控系统专用设备技术维护费，应按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

【例5-36】某公司为增值税一般纳税人，初次购买数台增值税税控系统专用设备作为固定资产核算，取得增值税专用发票上注明的价款为38 000元，增值税税额为4 940元，价款和税款以银行存款支付。该公司应编制如下会计分录：

（1）取得设备，支付价款和税款时：

借：固定资产 42 940

　贷：银行存款 42 940

（2）按规定抵减增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款） 42 940

　贷：管理费用 42 940

小微企业在取得销售收入时，应当按照现行增值税制度的规定计算应交增值税，并确认为应交税费，在达到增值税制度规定的免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期损益。

三、应交消费税

（一）应交消费税概述

消费税是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转额交纳的一种税。消费税有从价定率、从量定额、从价定率和从量定额复合计税（简称“复合计税”）三种征收方法。采取从价定率方法征收的消费税，以不含增值税的销售额为税基，按照税法规定的税率计算。企业的销售收入包含增值税的，应将其换算为不含增值税的销售额。采取从量定额计征的消费税，按税法确定的企业应税消费品的数量和单位应税消费品应缴纳的消费税计算确定。采取复合计税计征的消费税，由以不含增值税的销售额为税基，按照税法规定的税率计算的消费税和根据按税法确定的企业应税消费品的数量和单位应税消费品应缴纳的消费税计算的消费税合计确定。

（二）应交消费税的账务处理

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目，核算应交消费税的发生、交纳情况。该科目贷方登记应交纳的消费税，借方登记已交纳的消费税，期末贷方余额，反映企业尚未交纳的消费税，期末借方余额，反映企业多交纳的消费税。

1. 销售应税消费品。

企业销售应税消费品应交的消费税，应借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例5-37】甲企业销售所生产的化妆品，价款1 000 000元（不含增值税），开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为130 000元，适用的消费税税率为15%，款项已存入银行。甲公司应编制如下会计分录：

（1）取得价款和税款时：

借：银行存款　　1 130 000

　贷：主营业务收入　　1 000 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　130 000

（2）计算应交纳的消费税：

应纳消费税税额=1 000 000×15%=150 000（元）

借：税金及附加　　150 000

　贷：应交税费——应交消费税　　150 000

2. 自产自用应税消费品。

企业将生产的应税消费品用于在建工程等非生产机构时，按规定应交纳的消费税，借记“在建工程”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例5-38】乙企业在建工程领用自产柴油，成本为50 000元，应纳消费税6 000元。不考虑其他相关税费。乙企业应编制如下会计分录：

借：在建工程　　56 000

　贷：库存商品　　50 000

　　应交税费——应交消费税　　6 000

【例5-39】丙企业下设的职工食堂享受企业提供的补贴，本月领用自产产品一批，该产品的成本为20 000元，市场不含税售价为30 000元，适用的增值税税率为13%、消费税税率为10%。丙企业应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬——职工福利费　　33 900

　税金及附加　　3 000

　贷：主营业务收入　　30 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　3 900

　　——应交消费税　　3 000

同时：

借：主营业务成本　　20 000

　贷：库存商品　　20 000

3. 委托加工应税消费品。

企业如有应交消费税的委托加工物资，一般应由受托方代收代缴消费税。委托加工物资收回后，直接用于销售的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”等科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目；委托加工物资

收回后用于连续生产应税消费品的，按规定准予抵扣的，应按已由受托方代收代缴的消费税，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目，待用委托加工的应税消费品生产出应纳消费税的产品销售时，再交纳消费税。

【例5-40】甲企业委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料（非金银首饰）。甲企业发出材料的成本为2 000 000元，应付加工费为400 000元，增值税税率为13%，由乙企业代收代缴的消费税为160 000元。材料已经加工完成，并由甲企业收回验收入库，加工费及相关税金尚未支付。甲企业采用实际成本法进行原材料的核算。甲企业应编制如下会计分录：

（1）委托加工物资收回继续用于生产应税消费品：

借：委托加工物资 2 000 000
　贷：原材料 2 000 000
借：委托加工物资 400 000
　应交税费——应交增值税（进项税额） 52 000
　　——应交消费税 160 000
　贷：应付账款 612 000
借：原材料 2 400 000
　贷：委托加工物资 2 400 000

（2）委托加工物资收回直接对外销售：

借：委托加工物资 2 000 000
　贷：原材料 2 000 000
借：委托加工物资 560 000
　应交税费——应交增值税（进项税额） 52 000
　贷：应付账款 612 000
借：原材料 2 560 000
　贷：委托加工物资 2 560 000

4. 进口应税消费品。

企业进口应税物资交纳的消费税由海关代征。应交的消费税按照组成计税价格和规定的税率计算，消费税计入该项物资成本，借记“在途物资”“材料采购”“原材料”“库存商品”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例5-41】甲企业从国外进口一批需要交纳消费税的商品，已知该商品关税完税价格为540 000元，按规定应交纳关税108 000元，假定进口的应税消费品的消费税税率为10%、增值税税率为13%。货物报关后，自海关取得的“海关进口消费税专用缴款书”注明的消费税为72 000元、“海关进口增值税专用缴款书”注明的增值税为93 600元。进口商品已验收入库，全部货款和税款已用银行存款支付。甲企业应编制如下会计分录：

进口商品的入账成本=540 000+108 000+72 000=720 000（元）

借：库存商品　　720 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　93 600

　　贷：银行存款　　813 600

本例中，应交消费税税额=[(540 000+108 000)÷(1-10%)]×10%=72 000（元）；应交增值税税额=(540 000+108 000+72 000)×13%=93 600（元）。

四、其他应交税费

（一）其他应交税费概述

其他应交税费是指除上述应交税费以外的其他各种应上交国家的税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交所得税、应交房产税、应交土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交环境保护税、应交个人所得税等。企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算，贷方登记应交纳的有关税费，借方登记已交纳的有关税费，期末贷方余额，反映企业尚未交纳的有关税费。

（二）应交资源税的账务处理

资源税是对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税。对外销售应税产品应交纳的资源税应记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目；自产自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”“制造费用”等科目，借记“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目。

【例5-42】甲企业本期对外销售资源税应税矿产品3 600吨、将自产资源税应税矿产品800吨用于其产品生产，税法规定每吨矿产品应交资源税5元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算对外销售应税矿产品应交资源税：

借：税金及附加　　18 000

　　贷：应交税费——应交资源税　　18 000

企业对外销售应税产品而应交的资源税=3 600×5=18 000（元）

（2）计算自用应税矿产品应交资源税：

借：生产成本　　4 000

　　贷：应交税费——应交资源税　　4 000

企业自产自用应税矿产品而应交纳的资源税=800×5=4 000（元）

（3）交纳资源税：

借：应交税费——应交资源税　　22 000

　　贷：银行存款　　22 000

（三）应交城市维护建设税的账务处理

城市维护建设税是以增值税和消费税为计税依据征收的一种税。其纳税人为交纳增值税和消费税的单位和个人，以纳税人实际缴纳的增值税和消费税税额为计税依据，并分别与两项税金同时缴纳。税率因纳税人所在地不同从1%～7%不等。应纳税额的计算公式为：

应纳税额＝（实际交纳的增值税＋实际交纳的消费税）×适用税率

企业按规定计算出应交纳的城市维护建设税，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目。交纳城市维护建设税，借记“应交税费——应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例5－43】2020年7月，甲企业实际交纳增值税510 000元、消费税240 000元，适用的城市维护建设税税率为7%。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交城市维护建设税：

借：税金及附加　　52 500

　　贷：应交税费——应交城市维护建设税　　52 500

应交的城市维护建设税＝（510 000＋240 000）×7%＝52 500（元）

（2）用银行存款交纳城市维护建设税：

借：应交税费——应交城市维护建设税　　52 500

　　贷：银行存款　　52 500

（四）应交教育费附加的账务处理

教育费附加是指为了加快发展地方教育事业、扩大地方教育经费资金来源而向企业征收的附加费用。教育费附加以各单位实际缴纳的增值税、消费税的税额为计征依据，按其一定比例分别与增值税、消费税同时缴纳。企业按规定计算出应交纳的教育费附加，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交教育费附加”科目。

【例5－44】甲企业按税法规定计算，2020年第四季度应交纳教育费附加300 000元。款项已经用银行存款支付。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交纳的教育费附加：

借：税金及附加　　300 000

　　贷：应交税费——应交教育费附加　　300 000

（2）用银行存款交纳教育费附加：

借：应交税费——应交教育费附加　　300 000

　　贷：银行存款　　300 000

（五）应交土地增值税的账务处理

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（简称“转让房地产”）并取得增值性收入的单位和个人所征收的一种税。

土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。转让房地产的

增值额是转让收入减去税法规定扣除项目金额后的余额，其中，转让收入包括货币收入、实物收入和其他收入；扣除项目主要包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的成本及费用、新建房及配套设施的成本及费用、与转让房地产有关的税金、旧房及建筑物的评估价格、财政部确定的其他扣除项目等。土地增值税采用四级超率累进税率，其中最低税率为30%，最高税率为60%。

根据企业对房地产核算的方法不同，企业应交土地增值税的账务处理也有所区别：企业转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的，转让时应交的土地增值税，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；土地使用权在“无形资产”科目核算的，借记“银行存款”“累计摊销”“无形资产减值准备”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，同时冲销土地使用权的账面价值，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记或贷记“资产处置损益”科目；房地产开发经营企业销售房地产应交纳的土地增值税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。交纳土地增值税，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例5-45】甲企业对外转让一栋厂房，根据税法规定计算的应交土地增值税为25 000元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交土地增值税：

借：固定资产清理　　25 000

　贷：应交税费——应交土地增值税　　25 000

（2）用银行存款交纳土地增值税：

借：应交税费——应交土地增值税　　25 000

　贷：银行存款　　25 000

（六）应交房产税、城镇土地使用税和车船税的账务处理

房产税是国家对在城市、县城、建制镇和工矿区征收的由产权所有人缴纳的一种税。房产税依照房产原值一次减除10%～30%后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

城镇土地使用税是以城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人为纳税人，以其实际占用的土地面积和规定税额计算征收。

车船税是以车辆、船舶（简称“车船”）为课征对象，向车船的所有人或者管理人征收的一种税。

企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税，记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交房产税、应交城镇土地使用税、应交车船税”科目。

【例5-46】某企业按税法规定本期应交纳房产税为160 000元、车船税38 000元、城镇土地使用税45 000元。该企业应编制如下会计分录：

(1) 计算应交纳的上述税金：

借：税金及附加 243 000

　贷：应交税费——应交房产税 160 000

　　——应交城镇土地使用税 45 000

　　——应交车船税 38 000

(2) 用银行存款交纳上述税金：

借：应交税费——应交房产税 160 000

　　——应交城镇土地使用税 45 000

　　——应交车船税 38 000

　贷：银行存款 243 000

第五节 非流动负债

一、长期借款

(一) 长期借款的管理

长期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在1年以上（不含1年）的各种借款，一般用于固定资产的购建、改扩建工程、大修理工程、对外投资以及为了保持长期经营能力等方面。它是企业长期负债的重要组成部分，必须加强管理与核算。

由于长期借款的使用关系到企业的生产经营规模和效益，企业除了要遵守有关的贷款规定、编制借款计划并要有不同形式的担保外，还应监督借款的使用、近期支付长期借款的利息以及按规定的期限归还借款本金等。因此，长期借款会计处理的基本要求是反映和监督企业长期借款的借入、借款利息的结算和借款本息的归还情况，促使企业遵守信贷纪律，提高信用等级，同时也要确保长期借款有效使用。

(二) 长期借款的账务处理

企业应通过“长期借款”科目，核算长期借款的借入、归还等情况。该科目按照贷款单位和贷款种类设置明细账，分“本金”“利息调整”等进行明细核算。该科目的贷方登记长期借款本息的增加额，借方登记本息的减少额，期末贷方余额反映企业尚未偿还的长期借款。

1. 取得长期借款。

企业借入长期借款，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“长期借款——本金”科目；如存在差额，还应借记“长期借款——利息调整”科目。

【例5-47】甲企业为增值税一般纳税人，于2020年11月30日从银行借入资金3 000 000元，借款期限为3年，年利率为4.8%（到期一次还本付息，不计复利）。所借款项已存入银行。甲企业用该借款于当日购买不需安装的设备一台，价款2 000 000元，增值税税额为260 000元，另支付保险等费用100 000元，设备已于当日投入使用。甲企业应编制如下会计分录：

（1）取得借款时：

借：银行存款　　3 000 000

　　贷：长期借款——本金　　3 000 000

（2）支付设备款及保险费用时：

借：固定资产　　2 100 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　260 000

　　贷：银行存款　　2 360 000

2. 发生长期借款利息。

长期借款利息费用应当在资产负债表日按照实际利率法计算确定，实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。长期借款计算确定的利息费用，应当按以下原则计入有关成本、费用：属于筹建期间的，计入管理费用；属于生产经营期间的，计入财务费用。如果长期借款用于购建固定资产等符合资本化条件的，在资产尚未达到预定可使用状态前，所发生的利息支出数应当资本化，计入在建工程等相关资产成本；资产达到预定可使用状态后发生的利息支出，以及按规定不予资本化的利息支出，计入财务费用。长期借款按合同利率计算确定的应付未付利息，如果属于分期付息的，记入“应付利息”科目，如果属于到期一次还本付息的，记入“长期借款——应计利息”科目，借记“在建工程”“制造费用”“财务费用”“研发支出”等科目，贷记“应付利息”或“长期借款——应计利息”科目。

【例5-48】承〖例5-47〗，甲企业于2020年12月31日计提长期借款利息。甲企业应编制如下会计分录：

借：财务费用　　12 000

　　贷：长期借款——应计利息　　12 000

2020年12月31日计提的长期借款利息 = 3 000 000 × 4.8% ÷ 12 = 12 000（元）

2021年1月至2023年10月末预提利息分录同上。

3. 归还长期借款。

企业归还长期借款的本金时，应按归还的金额，借记“长期借款——本金”科目，贷记“银行存款”科目；按归还的利息，借记“应付利息”或“长期借款——应计利息”科目，贷记“银行存款”科目。

【例5-49】承〖例5-47〗和〖例5-48〗，甲企业于2023年11月30日，偿还该笔银行借款本息。甲企业应编制如下会计分录：

借：财务费用 12 000
　　长期借款——本金 3 000 000
　　——应计利息 420 000
　贷：银行存款 3 432 000

二、长期应付款

（一）长期应付款的管理

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款项，如以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。

（二）长期应付款的账务处理

企业应设置“长期应付款”科目，用以核算企业应付的款项及偿还情况。该科目可按长期应付款的种类和债权人进行明细核算。该科目的贷方登记发生的长期应付款，借方登记偿还的应付款项，期末贷方余额反映企业尚未偿还的长期应付款。

企业购买资产有可能延期支付有关价款。如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本不能以各期付款额之和确定，应当以延期支付购买价款的现值为基础确认。固定资产购买价款的现值，应当按照各期支付的价款选择适当的折现率进行折现后的金额加以确定。折现率是反映当前市场货币时间价值和延期付款债务特定风险的利率。该折现率实质上是供货企业的必要报酬率。各期实际支付的价款之和其现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入相关资产成本或当期损益。具体来说，企业购入资产超过正常信用条件延期付款实质上具有融资性质时，应按购买价款的现值，借记“固定资产”“在建工程”“财务费用”等科目，按应支付的价款总额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

本章思考题

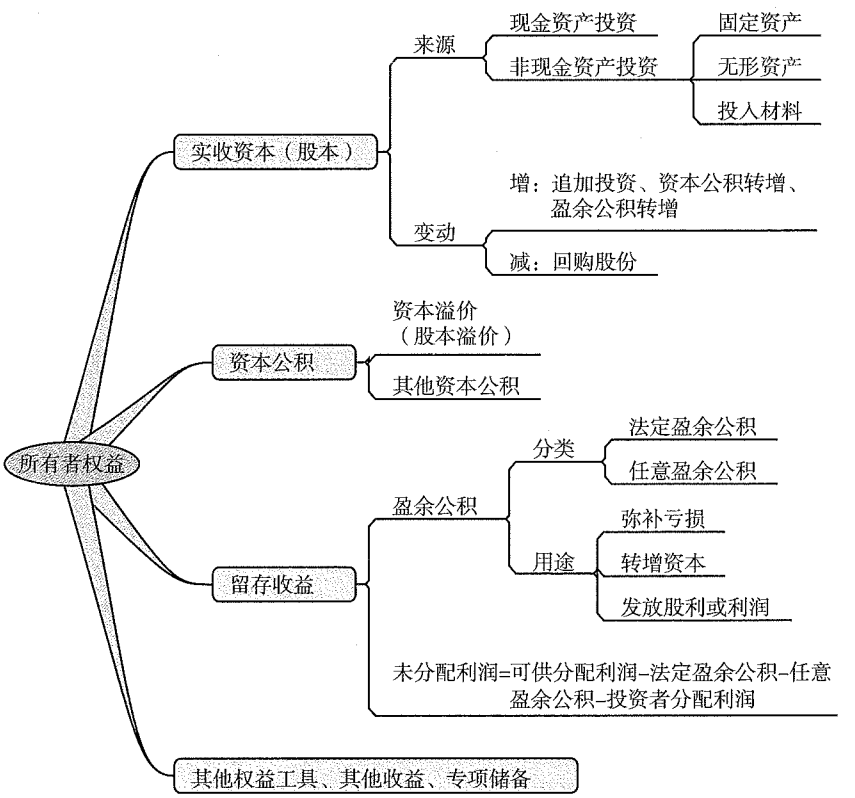
1. 短期借款与长期借款的区别是什么？
2. 应付票据到期无力支付票款的账务处理有哪些？
3. 应付账款与长期应付款的账务处理一样吗？
4. 应付职工薪酬的内容有哪些？账务处理一样吗？
5. 应交税费核算的内容有哪些？
6. 增值税一般纳税人与小规模纳税人的账务处理主要区别是什么？

第六章　所有者权益

本章要求

掌握：实收资本、资本公积和库存股的账务处理，盈余公积计提、使用的账务处理，未分配利润的账务处理；**熟悉**：所有者权益的构成内容、留存收益概念及内容；**了解**：各项所有者权益的管理要求，企业增资扩股及减资的基本手续制度要求。

本章主要内容



所有者权益通常由实收资本（或股本）、其他权益工具（如优先股、永续债等）、资本公积、其他综合收益、专项储备、留存收益构成。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。其中，直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。本章重点介绍实收资本、资本公积和留存收益的有关内容。

第一节　实收资本或股本

一、实收资本或股本概述

（一）实收资本或股本的管理

1. 相关概念。

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定，接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例或股东的股份比例，是确定所有者在企业所有者权益中所占份额的基础，也是企业进行利润或股利分配的主要依据。对股份有限公司而言，实收资本又称为股本，即发起人按照合同或协议约定投入的资本和社会公众在公司发行股票时认购股票缴入的资本，其在金额上等于股份面值和股份总额的乘积。投资者投入企业资本以分享企业经营未来收益为目标，同时承担相应的风险，分担不完全合约下企业未来经营的不确定性，因此，对实收资本或股本进行真实、准确、完整的确认与计量，是保护投资者合法权益的会计基本职责，是建立投资者权益得到充分保护的股票市场和发挥资本市场直接融资功能的基础。

2. 股东出资形式。

我国《公司法》规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。企业应当对作为出资的非货币财产评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。企业收到所有者投入企业的资本后，应根据有关原始凭证（如投资清单、银行通知单等），分别不同的出资方式进行会计处理。

3. 增减变动。

一般情况下，企业的实收资本应相对固定不变，但在某些特定情况下，实收资本也可能发生增减变化。我国《企业法人登记管理条例施行细则》规定，除国家另有规定外，企业的注册资金应当与实收资本相一致，当实收资本比原注册资金增加或减少超过

20%时，应持资金使用证明或者验资证明，向原登记主管机关申请变更登记。如擅自改变注册资本或抽逃资金，要受到工商行政管理部门的处罚。

（二）实收资本或股本的确认与计量

股份有限公司应设置“股本”科目，其他各类企业应设置“实收资本”科目，反映和监督企业实际收到的投资者投入资本的情况。

“实收资本”科目贷方登记企业收到投资者符合注册资本的出资额；借方登记企业按照法定程序报经批准减少的注册资本额；期末余额在贷方，反映企业实有的资本额。“实收资本”科目应按照投资者设置明细账。小企业根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应在本科目设置“已归还投资”明细科目进行核算。

为了反映和监督股份有限公司股本情况，“股本”科目贷方登记已发行的股票面值；借方登记经批准核销的股票面值；期末贷方余额反映发行在外的股票面值。“股本”科目应当按照股票的类别设置明细账进行明细核算。

二、实收资本或股本的账务处理

（一）接受现金资产投资

1. 股份有限公司以外的企业接受现金资产投资。

企业接受现金资产投资时，应以实际收到的金额或存入企业开户银行的金额，借记“银行存款”等科目，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“实收资本”科目，企业实际收到或存入开户银行的金额超过投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“资本公积——资本溢价”科目。

【例6-1】甲、乙、丙共同投资设立A有限责任公司，注册资本为2 000 000元，甲、乙、丙持股比例分别为60%、25%和15%。按照章程规定，甲、乙、丙投入资本分别为1 200 000元、500 000元和300 000元。A有限责任公司已如期收到各投资者一次缴足的款项。A有限责任公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　2 000 000

　贷：实收资本——甲　　1 200 000

　　——乙　　500 000

　　——丙　　300 000

2. 股份有限公司接受现金资产投资。

股份有限公司发行股票时，既可以按面值发行股票，也可以溢价发行（我国目前不允许折价发行）。股份有限公司在核定的股本总额及核定的股份总额的范围内发行股票时，应在实际收到现金资产时进行会计处理。股份有限公司发行股票收到现金资产时，借记“银行存款”等科目，按每股股票面值和发行股份总数的乘积计算的金额，贷记“股本”科目，实际收到的金额与该股本之间的差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢价）。

【例6-2】B股份有限公司发行普通股10 000 000股，每股面值1元，每股发行价格5元。假定股票发行成功，股款50 000 000元已全部收到，不考虑发行过程中的税费等因素。根据上述资料，B股份有限公司应编制如下会计分录：

应记入“资本公积”科目的金额 = 50 000 000 - 10 000 000 × 1 = 40 000 000（元）

借：银行存款　　50 000 000

　贷：股本　　10 000 000

　　资本公积——股本溢价　　40 000 000

本例中，B股份有限公司发行股票实际收到的款项为50 000 000元，应借记“银行存款”科目；实际发行的股票面值总额为10 000 000元，应贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

（二）接受非现金资产投资

1. 接受投入固定资产。

除了外购和自行建造固定资产外，企业接受投入的固定资产也是其取得固定资产的途径。企业接受投资者作价投入的房屋、建筑物、机器设备等固定资产，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为固定资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

【例6-3】甲有限责任公司于设立时收到乙公司作为资本投入的不需要安装的机器设备一台，合同约定该机器设备的价值为2 000 000元，增值税进项税额为260 000元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。经约定，甲有限责任公司接受乙公司的投入资本为2 260 000元，全部作为实收资本。合同约定的固定资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素。甲有限责任公司应编制如下会计分录：

借：固定资产　　2 000 000

　应交税费——应交增值税（进项税额）　　260 000

　贷：实收资本——乙公司　　2 260 000

本例中，该项固定资产合同约定的价值与公允价值相符，甲有限责任公司接受乙公司投入的固定资产按合同约定金额与增值税进项税额之和作为实收资本，因此，应按2 260 000元的金额贷记“实收资本”科目。

2. 接受投入材料物资。

企业接受投资者作价投入的材料物资，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为材料物资的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份

额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

【例6-4】乙有限责任公司于设立时收到B公司作为资本投入的原材料一批，该批原材料投资合同或协议约定价值（不含可抵扣的增值税进项税额部分）为100 000元，增值税进项税额为13 000元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的价值与公允价值相符，不考虑其他因素。乙有限责任公司对原材料按实际成本进行日常核算。乙有限责任公司应编制如下会计分录：

借：原材料　　100 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　13 000
　　贷：实收资本——B公司　　113 000

本例中，原材料的合同约定价值与公允价值相符，因此，按100 000元的金额借记“原材料”科目；同时，该进项税额允许抵扣，因此，增值税专用发票上注明的增值税进项税额为13 000元，应借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。乙有限责任公司接受的B公司投入的原材料按合同约定金额与增值税进项税额之和作为实收资本，因此，按113 000元的金额贷记“实收资本”科目。

3. 接受投入无形资产。

企业收到以无形资产方式投入的资本，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为无形资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

【例6-5】丙有限责任公司于设立时收到A公司作为资本投入的非专利技术一项，该非专利技术投资合同约定价值为60 000元，增值税进项税额为3 600元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）；同时收到B公司作为资本投入的土地使用权一项，投资合同约定价值为80 000元，增值税进项税额为7 200元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素。丙有限责任公司应编制如下会计分录：

借：无形资产——非专利技术　　60 000
　　——土地使用权　　80 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　10 800
　　贷：实收资本——A公司　　63 600
　　——B公司　　87 200

本例中，非专利技术和土地使用权的合同约定价值均与其公允价值相符，因此，应分别按60 000元和80 000元的金额借记“无形资产”科目；同时，该进项税额允许抵扣，因此，增值税专用发票上注明的增值税税额分别为3 600元和7 200元，应借记“应交税费——应交

增值税（进项税额）”科目。A、B公司投入的非专利技术和土地使用权按合同约定金额作为实收资本，因此应分别按63 600元和87 200元的金额贷记“实收资本”科目。

（三）实收资本（或股本）的增减变动

1. 实收资本（或股本）的增加。

一般企业增加资本主要有三个途径：接受投资者追加投资、资本公积转增资本和盈余公积转增资本。

企业按规定接受投资者追加投资时，其核算方法与投资者初次投入时相同。

企业采用资本公积或盈余公积转增资本时，应按转增的资本金额确认实收资本或股本。用资本公积转增资本时，借记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目，贷记“实收资本”（或“股本”）科目。用盈余公积转增资本时，借记“盈余公积”科目，贷记“实收资本”（或“股本”）科目。

需要注意的是，由于资本公积和盈余公积均属于所有者权益，用其转增资本时，如果是独资企业比较简单，直接结转即可。如果是股份有限公司或有限责任公司应该按照原投资者各自出资比例相应增加各投资者的出资额。

【例6-6】 甲、乙、丙三人共同投资设立了A有限责任公司，原注册资本为4 000 000元，甲、乙、丙分别出资500 000元、2 000 000元和1 500 000元。为扩大经营规模，经批准，A有限责任公司注册资本扩大为5 000 000元，甲、乙、丙按照原出资比例分别追加投资125 000元、500 000元和375 000元。A有限责任公司如期收到甲、乙、丙追加的现金投资。A有限责任公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　1 000 000

　　贷：实收资本——甲　　125 000

　　——乙　　500 000

　　——丙　　375 000

本例中，甲、乙、丙三人按原出资比例（甲、乙、丙分别为12.5%、50%和37.5%）追加实收资本，因此，A有限责任公司应分别按照125 000元、500 000元和375 000元的金额，贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

【例6-7】 承〖例6-6〗，因扩大经营规模需要，经批准，A有限责任公司按原出资比例将资本公积1 000 000元转增资本。A有限责任公司应编制如下会计分录：

借：资本公积　　1 000 000

　　贷：实收资本——甲　　125 000

　　——乙　　500 000

　　——丙　　375 000

本例中，资本公积1 000 000元按原出资比例转增实收资本，因此，A有限责任公司应分别按照125 000元、500 000元和375 000元的金额，贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

【例6-8】承〖例6-6〗，因扩大经营规模需要，经批准，A有限责任公司按原出资比例将盈余公积1 000 000元转增资本。A有限责任公司应编制如下会计分录：

借：盈余公积　　1 000 000

　　贷：实收资本——甲　　125 000

　　——乙　　500 000

　　——丙　　375 000

本例中，盈余公积1 000 000元按原出资比例转增实收资本，因此，A有限责任公司应分别按照125 000元、500 000元和375 000元的金额，贷记“实收资本”科目中甲、乙、丙明细分类账。

2. 实收资本（或股本）的减少。

企业实收资本减少的原因一般包括以下几种：一是资本过剩；二是企业发生重大亏损而减少实收资本；三是因企业发展需要而调节资本结构。

股份有限公司发还投资时，采用收购本公司股票方式减资的，应通过“库存股”科目核算回购股份的金额。回购本公司股份时，按实际支付的价款，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”科目；减资时（注销股份时），按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目。如果回购股票支付的价款高于股票面值总额（溢价回购），按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目；如果回购股票支付的价款低于股票面值总额（折价回购），应按股票面值总额，借记“股本”科目，按所注销的库存股账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

【例6-9】A上市公司2020年12月31日的股本为100 000 000元（面值为1元），资本公积（股本溢价）为30 000 000元，盈余公积为40 000 000元。经股东大会批准，A上市公司以现金回购方式回购本公司股票20 000 000股并注销。假定A上市公司按每股2元回购股票，不考虑其他因素。A上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：

库存股成本=20 000 000×2=40 000 000（元）

借：库存股　　40 000 000

　　贷：银行存款　　40 000 000

（2）注销本公司股份时：

应冲减的资本公积=20 000 000×2-20 000 000×1=20 000 000（元）

借：股本　　20 000 000

　　资本公积——股本溢价　　20 000 000

　　贷：库存股　　40 000 000

【例6-10】承〖例6-9〗，假定A上市公司按每股3元回购股票，其他条件不变，A上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：

库存股成本 = 20 000 000 × 3 = 60 000 000（元）

借：库存股　　60 000 000

　　贷：银行存款　　60 000 000

（2）注销本公司股份时：

除股本外应冲减金额 = 20 000 000 × 3 − 20 000 000 × 1 = 40 000 000（元）

其中应冲减股本溢价 30 000 000 元、盈余公积 10 000 000 元。

借：股本　　20 000 000

　　资本公积——股本溢价　　30 000 000

　　盈余公积　　10 000 000

　　贷：库存股　　60 000 000

【例 6－11】承〖例 6－9〗，假定 A 上市公司按每股 0.9 元回购股票，其他条件不变，A 上市公司应编制如下会计分录：

（1）回购本公司股份时：

库存股成本 = 20 000 000 × 0.9 = 18 000 000（元）

借：库存股　　18 000 000

　　贷：银行存款　　18 000 000

（2）注销本公司股份时：

应增加的资本公积 = 20 000 000 × 1 − 20 000 000 × 0.9 = 2 000 000（元）

借：股本　　20 000 000

　　贷：库存股　　18 000 000

　　资本公积——股本溢价　　2 000 000

本例中，由于折价回购，股本与库存股成本的差额 2 000 000 元应作增加资本公积处理。

有限责任公司和小企业发还投资的会计处理比较简单，按法定程序报经批准减少注册资本的，按减少的注册资本金额减少实收资本，借记“实收资本”“资本公积”等科目，贷记“库存现金”“银行存款”等科目。

第二节　资本公积

一、资本公积概述

（一）资本公积的管理

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及其他资本公积等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公积。

资本溢价（或股本溢价）是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所

占份额的投资。其他资本公积是指除资本溢价（或股本溢价）以外所形成的资本公积。

与实收资本（或股本）不同，资本公积不直接反映企业所有者在企业的基本产权关系，不作为企业持续经营期间进行利润或股利分配的依据。

（二）资本公积的确认与计量

1. 资本溢价（或股本溢价）的确认与计量。

资本溢价按投资者超额缴入资本的数额，即投资者实际缴入的款额超过其在企业注册资本中所占份额的数额确认与计量。股本溢价按溢价发行股票的溢价扣除发行费用后的数额，即股份有限公司发行股票实际收到的款额超过其股票面值总额的部分确认与计量。

2. 其他资本公积的确认与计量。

“其他资本公积”涉及的情况相对比较复杂，以下简单介绍三种。

一是企业的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等），投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积，直接计入投资方所有者权益（资本公积——其他资本公积）。

二是以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。根据国家有关规定企业实行股权激励的，如果在等待期内取消了授予的权益工具，企业应在进行权益工具加速行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额计入当期损益，并同时确认资本公积（其他资本公积）。

三是企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，如结算企业为接受服务企业的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

二、资本公积的账务处理

为了反映和监督企业资本公积的增减变动情况，企业应设置“资本公积”科目。该科目贷方登记资本公积的增加额；借方登记资本公积的减少额；期末贷方余额反映企业资本公积结余额。该科目的明细账按资本公积的类别设置。

资本公积的核算包括资本溢价（或股本溢价）的核算、其他资本公积的核算和资本公积转增资本的核算等内容。

（一）资本溢价（或股本溢价）的核算

1. 资本溢价。

除股份有限公司外的其他类型的企业，在企业创立时，投资者认缴的出资额与注册资本一致，一般不会产生资本溢价。但在企业重组或有新的投资者加入时，常常会出现资本溢价。因为在企业进行正常生产经营后，其资本利润率通常要高于企业初创阶段，另外，企业有内部积累，新投资者加入企业后，对这些积累将来也要分享，所以新加入

的投资者往往要付出大于原投资者的出资额，才能取得与原投资者相同的出资比例。投资者多缴的部分计入资本溢价。

【例 6－12】A 有限责任公司由两位投资者投资 200 000 元设立，每人各出资 100 000 元。一年后，为扩大经营规模，经批准，A 有限责任公司注册资本增加到 300 000 元，并引入第三位投资者加入。按照投资协议，新投资者需缴入现金 110 000 元，同时享有该公司 1/3 的股份。A 有限责任公司已收到该现金投资。假定不考虑其他因素。A 有限责任公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　110 000
　贷：实收资本　　100 000
　　资本公积——资本溢价　　10 000

本例中，A 有限责任公司收到第三位投资者的现金投资 110 000 元中，100 000 元属于第三位投资者在注册资本中所享有的份额，应记入“实收资本”科目，10 000 元属于资本溢价，应记入“资本公积——资本溢价”科目。

2. 股本溢价。

在按面值发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部作为股本处理；在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，等于股票面值部分计入股本，超出股票面值的溢价收入计入股本溢价。

发行股票相关的手续费、佣金等交易费用，如果是溢价发行股票的，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢价）；无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的，应将不足抵扣的部分冲减盈余公积，盈余公积不足抵扣的，冲减未分配利润。

【例 6－13】B 股份有限公司首次公开发行普通股 50 000 000 股，每股面值 1 元，每股发行价格为 4 元。B 股份有限公司与证券公司约定，按发行收入的 3% 收取佣金，从发行收入中扣除。假定收到的股款已存入银行。B 股份有限公司应编制如下会计分录：

公司收到证券公司转来的发行收入 $=50\,000\,000\times4\times(1-3\%)=194\,000\,000$（元）

应计入“资本公积”的金额 = 溢价收入 − 发行佣金 $=50\,000\,000\times(4-1)-50\,000\,000\times4\times3\%=144\,000\,000$（元）

借：银行存款　　194 000 000
　贷：股本　　50 000 000
　　资本公积——股本溢价　　144 000 000

（二）其他资本公积的核算

1. 采用权益法核算的长期股权投资。

企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算的，在持股比例不变的情况下，对因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，应按持股比例计算其应享有或应分担被投资单位所有者权益的增减数额，调整长期股权投

资的账面价值和资本公积（其他资本公积）。在处置长期股权投资时，应转销与该笔投资相关的其他资本公积。

【例6-14】C有限责任公司于2020年1月1日向F公司投资8 000 000元，拥有该公司20%的股份，并对该公司有重大影响，对F公司长期股权投资采用权益法核算。2020年12月31日，F公司除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益增加了1 000 000元。假定除此以外，F公司的所有者权益没有变化，C有限责任公司的持股比例没有变化，F公司资产的账面价值与公允价值一致，不考虑其他因素。C有限责任公司应编制如下会计分录：

C有限责任公司对F公司投资增加的资本公积=1 000 000×20%=200 000（元）

借：长期股权投资——F公司　　200 000

　贷：资本公积——其他资本公积　　200 000

本例中，C有限责任公司对F公司的长期股权投资采用权益法核算，持股比例未发生变化，F公司发生了除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益的其他变动，C有限责任公司应按其持股比例计算应享有的F公司权益的数额200 000元作为增加其他资本公积处理。

2. 以权益结算的股份支付。

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，记入“管理费用”科目，同时增加资本公积（其他资本公积）。在职工或其他方行权日，应按实际行权的权益数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记入“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目。

（三）资本公积转增资本的核算

经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增资本前的实收资本（或股本）的结构或比例，将转增的金额记入“实收资本”（或“股本”）科目下各所有者的明细分类科目。

有关账务处理，参见本章〖例6-7〗的有关内容。

第三节　留存收益

一、留存收益的管理

留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，包括盈余公积和未分配利润。

（一）盈余公积的管理

盈余公积是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金。公司制企业的盈余公积

包括法定盈余公积和任意盈余公积。其中，法定盈余公积是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积；任意盈余公积是指企业按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。

企业提取的盈余公积经批准可用于弥补亏损、转增资本、发放现金股利或利润等。

按照《公司法》有关规定，公司制企业应按照净利润（减弥补以前年度亏损，下同）的10%提取法定盈余公积。非公司制企业法定盈余公积的提取比例可超过净利润的10%。法定盈余公积累计额已达注册资本的50%时可以不再提取。值得注意的是，如果以前年度未分配利润有盈余（即年初未分配利润余额为正数），在计算提取法定盈余公积的基数时，不应包括企业年初未分配利润；如果以前年度有未弥补的亏损（即年初未分配利润余额为负数），应先弥补以前年度亏损再提取盈余公积。

公司制企业可根据股东会或股东大会的决议提取任意盈余公积。非公司制企业经类似权力机构批准，也可提取任意盈余公积。

（二）未分配利润的管理

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。相对于所有者权益的其他部分来说，企业对于未分配利润的使用有较大的自主权。

上述过程中的利润分配，是指企业根据国家有关规定和企业章程、投资者协议等，对企业当年可供分配的利润所进行的分配。利润分配以可供分配利润为基础，按以下顺序进行：（1）提取法定盈余公积；（2）提取任意盈余公积；（3）向投资者分配利润。其中，可供分配利润的计算公式如下：

可供分配利润＝当年实现的净利润（或净亏损）＋年初未分配利润（或－年初未弥补亏损）＋其他转入

二、留存收益的账务处理

（一）盈余公积的账务处理

为了反映和监督盈余公积的形成和使用情况，企业应设置“盈余公积”科目。该科目贷方登记按规定提取的盈余公积数额；借方登记用盈余公积弥补亏损和转增资本的实际数额；贷方余额反映企业的盈余公积。“盈余公积”科目应按照盈余公积形成的来源分设“法定盈余公积”和“任意盈余公积”两个明细科目。

1. 提取盈余公积。

企业按规定提取盈余公积时，应通过“利润分配”和“盈余公积”等科目核算。

【例6－15】乙股份有限公司本年实现净利润为5 000 000元，年初未分配利润为0。经股东大会批准，乙股份有限公司按当年净利润的10%提取法定盈余公积。假定不考虑其他因素。乙股份有限公司应编制如下会计分录：

借：利润分配——提取法定盈余公积　　500 000

　　贷：盈余公积——法定盈余公积　　500 000

本年提取法定盈余公积金额＝5 000 000×10%＝500 000（元）

2. 盈余公积补亏。

【例6-16】经股东大会批准，丙股份有限公司用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损，当年弥补亏损的金额为600 000元。假定不考虑其他因素。丙股份有限公司应编制如下会计分录：

借：盈余公积　　600 000
　　贷：利润分配——盈余公积补亏　　600 000

3. 盈余公积转增资本。

【例6-17】因扩大经营规模需要，经股东大会批准，丁股份有限公司将盈余公积400 000元转增股本。假定不考虑其他因素。丁股份有限公司应编制如下会计分录：

借：盈余公积　　400 000
　　贷：股本　　400 000

4. 用盈余公积发放现金股利或利润。

【例6-18】戊股份有限公司2020年12月31日股本为50 000 000元（每股面值1元），可供投资者分配的利润为6 000 000元，盈余公积为20 000 000元。2021年3月20日，股东大会批准了2020年度利润分配方案，按每10股2元发放现金股利。戊公司共需要分派10 000 000元现金股利，其中动用可供投资者分配的利润6 000 000元、盈余公积4 000 000元。假定不考虑其他因素。戊股份有限公司应编制如下会计分录：

（1）发放现金股利时：

借：利润分配——应付现金股利或利润　　6 000 000
　　盈余公积　　4 000 000
　　贷：应付股利　　10 000 000

（2）支付股利时：

借：应付股利　　10 000 000
　　贷：银行存款　　10 000 000

本例中，戊股份有限公司经股东大会批准，按每10股2元发放现金股利的方式，戊公司共需要分派10 000 000元（50 000 000÷10×2）现金股利。其中，属于以未分配利润发放现金股利的部分6 000 000元应记入“利润分配——应付现金股利或利润”科目，属于以盈余公积发放现金股利的部分4 000 000元应记入“盈余公积”科目。

（二）未分配利润的账务处理

在会计处理上，“未分配利润”设置“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算，反映企业利润的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的未分配利润（或未弥补亏损）。“利润分配”科目应设置“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利或利润”“盈余公积补亏”“未分配利润”等明细科目进行明细核算。

年度终了，企业应将全年实现的净利润或发生的净亏损，自“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目，并将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额，转入“未分配利润”明细科目。结转后，“利润分配——未分配利润”科目如为贷方余额，表示累积未分配的利润金额；如为借方余额，则表示累积未弥补的亏损金额。

【例6-19】甲股份有限公司年初未分配利润为1 000 000元，本年实现净利润2 000 000元，本年提取法定盈余公积200 000元，宣告发放现金股利800 000元，假定不考虑其他因素。甲股份有限公司应编制如下会计分录：

（1）结转实现净利润时：

借：本年利润　　2 000 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　2 000 000

（2）提取法定盈余公积、宣告发放现金股利时：

借：利润分配——提取法定盈余公积　　200 000

　　——应付现金股利或利润　　800 000

　　贷：盈余公积　　200 000

　　应付股利　　800 000

（3）将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额结转至“未分配利润”明细科目：

借：利润分配——未分配利润　　1 000 000

　　贷：利润分配——提取法定盈余公积　　200 000

　　——应付现金股利或利润　　800 000

本例中，“利润分配——未分配利润”明细科目的余额在贷方，此贷方余额2 000 000元（年初未分配利润1 000 000元+本年利润2 000 000-提取法定盈余公积200 000-应付现金股利800 000）为甲股份有限公司本年年末的累积未分配利润。

如果企业当年发生亏损，则应借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目。

本章思考题

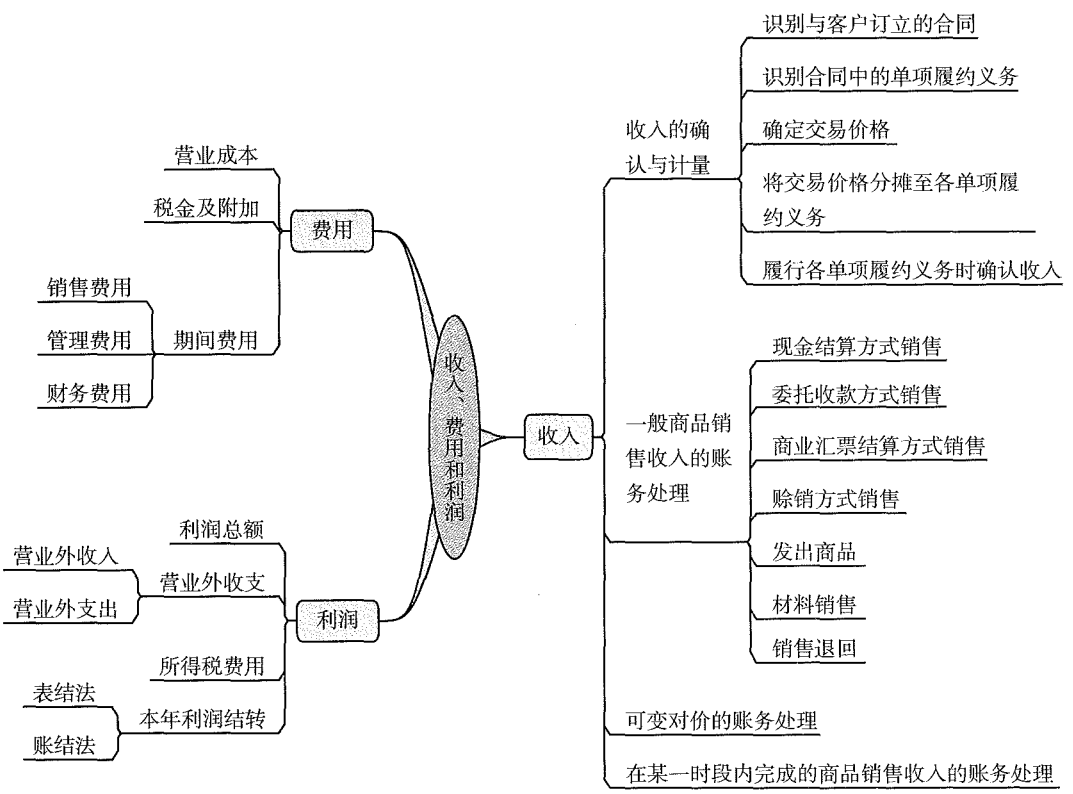
1. 所有者权益通常由哪些内容构成？
2. 实收资本的来源包括哪些？
3. 一般企业增加资本主要有哪三个途径？
4. 股份有限公司注销库存股的账面余额大于其股本金额的部分，应依次冲减哪些科目余额？
5. 资本公积同实收资本、留存收益的区别是什么？
6. 盈余公积的来源及主要用途包括哪些？
7. 企业如何计算年末的未分配利润？

第七章　收入、费用和利润

本章要求

掌握：一般销售商品收入的核算、在某一时段内完成的销售商品收入的核算、合同取得成本与合同履约成本的核算、期间费用的核算、利润的核算；**熟悉**：收入确认与计量的步骤、费用的内容及其分类、利润的构成内容；**了解**：收入确认的可变对价、结转本年利润的方法。

本章主要内容



收入、费用和利润是构成企业利润表的三项会计要素。本章主要介绍收入、费用和利润的基本概念、基本内容及其主要的会计处理。

第一节　收　　入

一、收入概述

（一）收入的概念

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。企业为获得市场地位、竞争优势都有其所从事的主要业务、主要产品和相应的经营模式，为如实反映企业的业绩驱动因素、业绩变化是否符合行业发展状况等情况，按照企业主要经营业务等经常性经营活动实现的收入，通常将收入分为主营业务收入和其他业务收入，例如，制造业企业的产品销售收入是其主营业务收入，生产产品用的材料销售收入或出租包装物等收入则属于其他业务收入；又如，商业银行的利息收入是其主营业务收入。

（二）收入的管理

企业加强收入核算与监督的目标是保证收入的真实、完整，保证销售折让、折扣等可变对价的正确合理，保证客户信用管理和货款的及时足额收回，反映企业向客户转让商品的模式及其相应的销售政策和策略等销售决策的科学性、合理性。

收入核算和监督的基本要求是：确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务的模式，收入的金额应当反映企业因转让商品或提供服务而预期有权收取的对价金额。通过收入确认和计量能进一步如实地反映企业的生产经营成果，准确核算企业实现的损益。

二、收入的确认与计量

按照《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）的相关规定，收入确认和计量的基本步骤大致分为以下五步。

（一）识别与客户订立的合同

合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。合同的存在是企业确认客户合同收入的前提，企业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品和服务的履约义务。

1. 收入确认的原则。

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。取得商品控制权包括三个要素：一是客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经

济利益。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。二是客户有能力主导该商品的使用，即客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。三是客户能够获得几乎全部的经济利益。商品的经济利益是指商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

需要说明的是，本章所称的客户是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方；所称的商品包括商品和服务。本章的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

2. 收入确认的前提条件。

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

（1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务。

（2）该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务。

（3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款。

（4）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。

（5）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

（二）识别合同中的单项履约义务

履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品或服务的承诺。企业应当将向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺以及向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺作为单项履约义务。例如，企业与客户签订合同，向其销售商品并提供安装服务，该安装服务简单，除该企业外其他供应商也可以提供此类安装服务，该合同中销售商品和提供安装服务为两项单项履约义务。若该安装服务复杂且商品需要按客户定制要求修改，则合同中销售商品和提供安装服务合并为单项履约义务。

（三）确定交易价格

交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，不包括企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项。合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。

【例7-1】甲企业与客户签订合同为其建造一栋厂房，约定的价款为100万元，4个月完工，交易价格为固定金额100万元；假如合同中约定若提前1个月完工，客户将额外奖励甲公司10万元，甲企业对合同估计工程提前1个月完工的概率为95%。

请计算甲企业该项业务的交易价格是多少？

本例中甲企业对合同估计工程提前1个月完工的概率为95%，则预计有权收取的对价为110万元，即交易价格应包括固定金额100万元和可变金额10万元，总计为110万元。

（四）将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。通过分摊交易价格，使企业分摊至各单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而有权收取的对价金额。

【例7-2】甲企业与客户签订合同，向其销售A、B、C三件产品，不含增值税的合同总价款为10 000元。A、B、C产品的不含增值税单独售价分别为5 000元、3 500元和7 500元，合计16 000元。

本例中甲企业应按照A、B、C产品各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例进行分摊：

A产品应当分摊的交易价格 = 5 000 ÷ 16 000 × 10 000 = 3 125（元）

B产品应当分摊的交易价格 = 3 500 ÷ 16 000 × 10 000 = 2 187.5（元）

C产品应当分摊的交易价格 = 7 500 ÷ 16 000 × 10 000 = 4 687.5（元）

（五）履行各单项履约义务时确认收入

当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应确认收入。企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某一时点（即履约义务完成时）发生。企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

收入确认和计量的五个步骤中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

需要说明的是，一般而言，确认和计量任何一项合同收入应考虑全部的五个步骤。但履行某些合同义务确认收入不一定都经过五个步骤，如企业按照第二步确定某项合同仅为单项履约义务时，可以从第三步直接进入第五步确认收入，不需要第四步（分摊交易价格）。

三、会计科目设置

企业为了核算与客户之间的合同产生的收入及相关的成本费用，一般需要设置“主营业务收入”“其他业务收入”“主营业务成本”“其他业务成本”“合同取得成本”“合同履约成本”“合同资产”“合同负债”等科目。其中：

“主营业务收入”科目核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。该科目贷方登记企业主营业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务收入”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料等实现的收入。

该科目贷方登记企业其他业务活动实现的收入，借方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务收入，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。

“主营业务成本”科目核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本。该科目借方登记企业应结转的主营业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的主营业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按主营业务的种类进行明细核算。

“其他业务成本”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成的成本，包括出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额、销售材料的成本等。该科目借方登记企业应结转的其他业务成本，贷方登记期末转入“本年利润”科目的其他业务成本，结转后该科目应无余额。该科目可按其他业务的种类进行明细核算。

“合同取得成本”科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。该科目借方登记发生的合同取得成本，贷方登记摊销的合同取得成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同取得成本。该科目可按合同进行明细核算。

“合同履约成本”科目核算企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照收入准则应当确认为一项资产的成本。该科目借方登记发生的合同履约成本，贷方登记摊销的合同履约成本，期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。该科目可按合同分别设置“服务成本”“工程施工”等明细科目进行明细核算。

“合同资产”科目核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素（如履行合同中的其他履约义务）。该科目借方登记因已转让商品而有权收取的对价金额，贷方登记取得无条件收款权的金额，期末借方余额，反映企业已向客户转让商品而有权收取的对价金额。该科目按合同进行明细核算。

“合同负债”科目核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。该科目贷方登记企业在向客户转让商品之前，已经收到或已经取得无条件收取合同对价权利的金额；借方登记企业向客户转让商品时冲销的金额；期末贷方余额，反映企业在向客户转让商品之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。该科目按合同进行明细核算。

此外，企业发生减值的，还应当设置“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目进行核算。

四、一般商品销售收入的账务处理

（一）一般商品销售收入的确认

企业一般商品销售属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：

（1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。例如，

甲企业与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且在收到商品无误后 10 日内付款。在客户收到甲企业开具的发票、商品验收入库后，客户能够自主确定商品的销售价格或商品的使用情况，此时甲企业享有收款权利，客户负有现时付款义务。

（2）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。例如，房地产企业向客户销售商品房，在客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将该商品房的法定所有权转移给客户。

（3）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。例如，企业与客户签订交款提货合同，在企业销售商品并送货到客户指定地点，客户验收合格并付款，表明企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。

（4）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。例如，甲房地产公司向客户销售商品房办理产权转移手续后，该商品房价格上涨或下跌带来的利益或损失全部属于客户，表明客户已取得该商品房所有权上的主要风险和报酬。

（5）客户已接受该商品。例如，企业向客户销售为其定制生产的节能设备，客户收到并验收合格后办理入库手续，表明客户已接受该商品。

（6）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

（二）现金结算方式销售业务的账务处理

企业以现金结算方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，按实际收到的款项，借记“库存现金”“银行存款”等科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例 7-3】2020 年 6 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元；当日甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批商品的实际成本为 90 000 元；乙公司收到商品并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司支付的货款，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：银行存款　　113 000

　　贷：主营业务收入　　100 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　13 000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　90 000

　　贷：库存商品　　90 000

（三）委托收款结算方式销售业务的账务处理

企业以委托收款结算方式对外销售商品，在其办妥委托收款手续且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项，借记“应收账款”科目，按实现的收入贷记

“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；在实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

【例7-4】2020年7月1日，甲公司向乙公司赊销一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为50 000元，增值税税额为6 500元；甲公司以银行存款1 090元代乙公司垫付运费。当日乙公司收到商品并验收入库，甲公司将委托收款凭证和债务证明提交开户银行，办妥托收手续；该批商品的实际成本为40 000元。

7月6日，甲公司收到银行转来的收款通知，货款已全部收存银行。

本例中甲公司已向银行办妥委托收款手续，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

（1）7月1日，确认收入时：

借：应收账款　　57 590

　贷：主营业务收入　　50 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　6 500

　　银行存款　　1 090

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　40 000

　贷：库存商品　　40 000

（2）7月6日，收到收款通知：

借：银行存款　　57 590

　贷：应收账款　　57 590

（四）商业汇票结算方式销售业务的账务处理

企业以商业汇票结算方式对外销售商品，在收到商业汇票且客户取得相关商品控制权时点确认收入，按收到商业汇票的票面金额，借记“应收票据”科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例7-5】甲公司向乙公司销售一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为300 000元，增值税税额为39 000元；甲公司收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票一张，票面金额为339 000元，期限为3个月；该批商品成本为240 000元；乙公司收到商品并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收票据　　339 000

　贷：主营业务收入　　300 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　39 000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　240 000

　　贷：库存商品　　240 000

（五）赊销方式销售业务的账务处理

企业以赊销方式对外销售商品，在客户取得相关商品控制权时点确认收入，按应收的款项，借记“应收账款”科目，按实现的收入贷记“主营业务收入”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；在实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

【例7-6】2020年7月1日，甲公司向乙公司赊销一批商品，开具的增值税专用发票上注明售价为10 000元，增值税税额为1 300元；双方约定两个月内支付货款。当日乙公司收到商品并验收入库；该批商品的实际成本为8 000元。

8月31日，甲公司收到乙公司支付的货款11 300元存入银行。

本例中甲公司与乙公司约定两个月内付款，客户乙公司收到商品并验收入库，因此，该项业务为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

（1）7月1日，确认收入时：

借：应收账款　　11 300

　　贷：主营业务收入　　10 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　1 300

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　8 000

　　贷：库存商品　　8 000

（2）8月31日，收到货款时：

借：银行存款　　11 300

　　贷：应收账款　　11 300

【例7-7】2020年4月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两种商品，A商品的单独售价为6 000元，B商品的单独售价为24 000元，合同价款为25 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取25 000元的合同对价。上述价格均不包含增值税。A、B商品的实际成本分别为4 200元和18 000元。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。2020年5月1日，甲公司交付B商品，开具的增值税专用发票上注明售价为25 000元，增值税税额为3 250元。2020年6月1日，甲公司收到客户支付的货款存入银行。

本例中甲公司将A商品交付给客户之后，与该商品相关的履约义务已经履行，但需要等到后续交付B商品时，才具有无条件收取合同对价的权利，因此，甲公司应当

将因交付A商品而有权收取的对价确认为合同资产，而不是应收账款。

甲公司应先将交易价格25 000元分摊至A、B商品两项履约义务：

分摊至A商品的合同价款 = [6 000 ÷ (6 000 + 24 000)] × 25 000 = 5 000（元）

分摊至B商品的合同价款 = [24 000 ÷ (6 000 + 24 000)] × 25 000 = 20 000（元）

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 4月1日，交付A商品时：

借：合同资产　　5 000

　　贷：主营业务收入　　5 000

借：主营业务成本　　4 200

　　贷：库存商品　　4 200

(2) 5月1日，交付B商品时：

借：应收账款　　28 250

　　贷：合同资产　　5 000

　　主营业务收入　　20 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　3 250

借：主营业务成本　　18 000

　　贷：库存商品　　18 000

(3) 6月1日，收到货款时：

借：银行存款　　28 250

　　贷：应收账款　　28 250

（六）发出商品业务的账务处理

企业按合同发出商品，合同约定客户只有在商品售出取得价款后才支付货款。企业向客户转让商品的对价未达到“很可能收回”收入确认条件。在发出商品时，企业不应确认收入，将发出商品的成本记入“发出商品”科目，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品”科目。如已发出的商品被客户退回，应编制相反的会计分录。“发出商品”科目核算企业商品已发出但客户没有取得商品控制权的商品成本。当收到货款或取得收取货款权利时，确认收入，借记“银行存款”“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；同时结转已销商品成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“发出商品”科目。

【例7-8】 2020年7月10日，甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为200 000元，增值税税额为26 000元，款项尚未收到；该批商品成本为120 000元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务尚未发生。

本例中由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不

确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入。

甲公司发出商品时应编制如下会计分录：

借：发出商品　　120 000

　　贷：库存商品　　120 000

【例7-9】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2020年6月1日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售W商品2 000件，W商品当日发出，每件成本为70元。合同约定乙公司应按每件100元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在W商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的W商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户。

2020年6月乙公司实际对外销售1 000件，开出的增值税专用发票上注明的售价为100 000元，增值税税额为13 000元。2020年6月30日，甲公司收到乙公司开具的代销清单和代销手续费增值税专用发票（增值税税率为6%），以及扣除代销手续费后的货款；甲公司开具相应的增值税专用发票。

本例中，甲公司将W商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担W商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售W商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将W商品发送至乙公司时不应确认收入，而应当在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）6月1日，发出商品时：

借：发出商品　　140 000

　　贷：库存商品　　140 000

（2）6月30日，收到代销清单、代销手续费发票时：

借：应收账款——乙公司　　113 000

　　贷：主营业务收入　　100 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　13 000

借：主营业务成本　　70 000

　　贷：发出商品　　70 000

借：销售费用——代销手续费　　10 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　600

　　贷：应收账款——乙公司　　10 600

(3) 6月30日，收到乙公司支付的货款时：

借：银行存款　　102 400

　　贷：应收账款——乙公司　　102 400

乙公司应编制如下会计分录：

(1) 6月1日，收到商品：

借：受托代销商品——甲公司　　200 000

　　贷：受托代销商品款——甲公司　　200 000

(2) 6月对外销售时：

借：银行存款　　113 000

　　贷：受托代销商品——甲公司　　100 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　13 000

(3) 6月30日，收到甲公司开具的增值税专用发票：

借：受托代销商品款——甲公司　　100 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　13 000

　　贷：应付账款——甲公司　　113 000

(4) 6月30日，支付货款并计算代销手续费：

借：应付账款——甲公司　　113 000

　　贷：银行存款　　102 400

　　其他业务收入——代销手续费　　10 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　600

(七) 材料销售业务的账务处理

企业在日常活动中发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货取得收入的确认和计量原则比照商品销售。企业销售原材料、包装物等存货确认的收入作为其他业务收入处理，结转的相关成本作为其他业务成本处理。

【例7-10】 甲公司向乙公司销售一批原材料，开具的增值税专用发票上注明售价为20 000元，增值税税额为2 600元；甲公司收到乙公司支付的款项存入银行；该批原材料的实际成本为15 000元；乙公司收到原材料并验收入库。

本例中甲公司已经收到乙公司支付的货款，乙公司收到原材料并验收入库，该项业务为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确认收入时：

借：银行存款　　22 600

　　贷：其他业务收入　　20 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　2 600

（2）结转销售原材料成本：

借：其他业务成本　　15 000

　　贷：原材料　　15 000

（八）销售退回业务的账务处理

销售退回是指企业因售出商品在质量、规格等方面不符合销售合同规定条款的要求，客户要求企业予以退货。企业销售商品发生退货，表明企业履约义务的减少和客户商品控制权及其相关经济利益的丧失。已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，除属于资产负债表日后事项的外，企业收到退回的商品时，应退回货款或冲减应收账款，并冲减主营业务收入和增值税销项税额，借记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目，贷记“银行存款”“应收票据”“应收账款”等科目。收到退回商品验收入库，按照商品成本，借记“库存商品”科目，贷记“主营业务成本”科目。

【例 7-11】2020 年 5 月 20 日，甲公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为 400 000 元，增值税税额为 52 000 元；客户收到该批商品并验收入库；当日收到客户支付的货款存入银行。该批商品成本为 300 000 元。该项业务属于在某一时点履行的履约义务并确认销售收入。

2020 年 7 月 20 日，该批部分商品质量出现严重问题，客户将该批商品的 50% 退回给甲公司。甲公司同意退货，于退货当日支付退货款，并按规定向客户开具了增值税专用发票（红字）。

假定不考虑其他因素，甲公司应编制如下会计分录：

（1）5 月 20 日，确认收入时：

借：银行存款　　452 000

　　贷：主营业务收入　　400 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　52 000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　300 000

　　贷：库存商品　　300 000

（2）7 月 20 日，商品的 50% 销售退回时：

借：主营业务收入　　200 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　26 000

　　贷：银行存款　　226 000

借：库存商品　　150 000

　　贷：主营业务成本　　150 000

五、可变对价的账务处理

（一）可变对价的管理

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

若合同中存在可变对价，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。但是，企业不能在两种方法之间随意进行选择。期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额；最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。此外，需要注意的是，企业确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

（二）可变对价的账务处理

【例7-12】2020年6月1日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明售价为600 000元，增值税税额为78 000元，款项尚未收到；该批商品成本为540 000元。该项业务属于在某一时点履行的履约义务。2020年6月20日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予5%的减让。假定甲公司已确认收入。甲公司同意价格折让，并按规定向乙公司开具了增值税专用发票（红字）。2020年6月30日，甲公司收到乙公司支付的货款存入银行。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）6月1日，确认收入时：

借：应收账款　　678 000

　　贷：主营业务收入　　600 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　78 000

同时，结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　540 000

　　贷：库存商品　　540 000

（2）6月20日，发生销售折让30 000元（600 000×5%）时：

借：主营业务收入　　30 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　3 900

　　贷：应收账款　　33 900

（3）6月30日，收到货款时：

借：银行存款　　644 100

　　贷：应收账款　　644 100

【例7-13】甲公司为增值税一般纳税人，2020年9月1日销售A商品5 000件并开具增值税专用发票，每件商品的标价为200元（不含增值税），A商品适用的增值税税率为13%；每件商品的实际成本为120元；由于是成批销售，甲公司给予客户10%的商业折扣，并在销售合同中规定现金折扣条件为2/20，N/30，且计算现金折扣时不考虑增值税；当日A商品发出，客户收到商品并验收入库。甲公司基于对客户的了解，预计客户20天内付款的概率为90%，20天后付款的概率为10%。2020年9月18日，收到客户支付的货款。

本例中，该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。对于商业折扣，甲公司从应确认的销售商品收入中予以扣除；对于现金折扣，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司应确认的销售商品收入的金额=200×(1-10%)×5 000×(1-2%)=882 000（元）；增值税销项税额=200×(1-10%)×5 000×13%=117 000（元）。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 9月1日，确认收入、结转成本：

借：应收账款　　999 000

　　贷：主营业务收入　　882 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　117 000

借：主营业务成本　　600 000

　　贷：库存商品　　600 000

(2) 9月18日，收到货款：

借：银行存款　　999 000

　　贷：应收账款　　999 000

【例7-14】甲公司是一家电生产销售企业，销售家电适用的增值税税率为13%。2020年6月，甲公司向零售商乙公司销售1 000台W型冰箱，每台价格为3 000元，合同价款合计300万元。每台W型冰箱的成本为2 000元。乙公司收到W型冰箱并验收入库。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款冰箱售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表7-1所示。

表7-1　　冰箱售价下降的概率估计

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率（%）
0	40
200	30
400	20
600	10

注：上述价格均不包含增值税。

本例中该项销售业务属于在某一时点履行的履约义务。甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。在该方法下，甲公司估计交易价格为每台2 800元（3 000×40%+2 800×30%+2 600×20%+2 400×10%）。

2020年6月，甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认收入时：

借：应收账款　　3 164 000

　　贷：主营业务收入　　2 800 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　364 000

（2）结转销售商品成本：

借：主营业务成本　　2 000 000

　　贷：库存商品　　2 000 000

六、在某一时段内完成的商品销售收入的账务处理

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

（3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

企业应当考虑商品的性质，采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标，或采用投入的材料数量、花费的人工工时、机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。通常，企业按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本，如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。

对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定其履约进度，并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。资产负债表日，企业按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认当期收入。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（一）合同成本与合同负债

1. 合同取得成本。

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本，也就是企业发生的与合同直接相关，但又不是所签订合同的对象或内容（如建造商品或提供服务）本身所直接发生的费用。如销售佣金，若预期可通过未来的相关服务收入予以补偿，该销售佣金（即增量成本）应在发生时确认为一项资产，即合同取得成本。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

2. 合同履约成本。

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，若不属于存货、固定资产、无形资产等规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。

①与合同直接相关的成本：a. 直接人工（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）；b. 直接材料（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；c. 制造费用或类似费用（如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括车间管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、临时设施摊销费等）。

②明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、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、场地清理费等）。

（2）该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

（3）该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

3. 合同负债。

合同负债是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。需要说明的是，对于尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

（二）合同取得成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同取得成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同

的基础进行摊销，计入当期损益。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

企业发生合同取得成本时，借记“合同取得成本”科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”等科目；对合同取得成本进行摊销时，借记“销售费用”等科目，贷记“合同取得成本”科目。

【例7-15】甲公司是一家咨询公司，为增值税一般纳税人，对外提供咨询服务适用的增值税税率为6%。2020年甲公司通过竞标赢得一个服务期为5年的客户，该客户每年年末支付含税咨询费1 908 000元。为取得与该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用15 000元，为投标而发生的差旅费10 000元，支付销售人员佣金60 000元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金10 000元。

在本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产；甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费以及向销售部门经理支付的年度奖金（不能直接归属于可识别的合同）不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司应编制如下会计分录：

（1）支付与取得合同相关的费用：

借：合同取得成本　60 000
　　管理费用　25 000
　　贷：银行存款　85 000

（2）每月确认服务收入，摊销合同取得成本：

每月服务收入=[1 908 000÷(1+6%)]÷12=150 000（元）

每月摊销合同取得成本=60 000÷5÷12=1 000（元）

借：应收账款　159 000
　　贷：主营业务收入　150 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　9 000

借：销售费用　1 000
　　贷：合同取得成本　1 000

（3）确认销售部门经理奖金时：

借：销售费用　10 000
　　贷：应付职工薪酬　10 000

（4）发放销售部门经理奖金时：

借：应付职工薪酬　10 000
　　贷：银行存款　10 000

（三）合同履约成本及销售收入的账务处理

企业对已确认为资产的合同履约成本，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

企业发生合同履约成本时，借记“合同履约成本”科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“原材料”等科目；对合同履约成本进行摊销时，借记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，贷记“合同履约成本”科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

【例7-16】甲公司为增值税一般纳税人，装修服务适用增值税税率为9%。2020年12月1日，甲公司与乙公司签订一项为期3个月的装修合同，合同约定装修价款为500 000元，增值税税额为45 000元，装修费用每月月末按完工进度支付。2020年12月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为25%；乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款。截至2020年12月31日，甲公司为完成该合同累计发生劳务成本100 000元（假定均为装修人员薪酬），估计还将发生劳务成本300 000元。

假定该业务属于甲公司的主营业务，全部由其自行完成；该装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务；甲公司按照实际测量的完工进度确定履约进度。

甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本：

借：合同履约成本　　100 000

　　贷：应付职工薪酬　　100 000

（2）2020年12月31日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2020年12月31日应确认的劳务收入=500 000×25%-0=125 000（元）

借：银行存款　　136 250

　　贷：主营业务收入　　125 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　11 250

借：主营业务成本　　100 000

　　贷：合同履约成本　　100 000

2021年1月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为70%；乙公司按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2021年1月，为完成该合同发生劳务成本180 000元（假定均为装修人员薪酬），为完成该合同估计还将发生劳务成本120 000元。甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本：

借：合同履约成本　　180 000

　　贷：应付职工薪酬　　180 000

（2）2021年1月31日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2021年1月31日应确认的劳务收入=500 000×70%-125 000=225 000（元）

借：银行存款　　245 250
　　贷：主营业务收入　　225 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　20 250
借：主营业务成本　　180 000
　　贷：合同履约成本　　180 000

2021 年 2 月 28 日，装修完工，乙公司验收合格，按完工进度支付价款同时支付对应的增值税款。2021 年 2 月，为完成该合同发生劳务成本 120 000 元（假定均为装修人员薪酬）。甲公司应编制如下会计分录：

（1）实际发生劳务成本：

借：合同履约成本　　120 000
　　贷：应付职工薪酬　　120 000

（2）2021 年 2 月 28 日，确认劳务收入、结转劳务成本：

2021 年 2 月 28 日应确认的劳务收入 = 500 000 - 125 000 - 225 000 = 150 000（元）

借：银行存款　　163 500
　　贷：主营业务收入　　150 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　13 500
借：主营业务成本　　120 000
　　贷：合同履约成本　　120 000

【例 7-17】甲公司为增值税一般纳税人，经营一家健身俱乐部。2020 年 7 月 1 日，某客户与甲公司签订合同，成为甲公司的会员，并向甲公司支付会员费 3 816 元，可在未来的 12 个月内在该俱乐部健身，且没有次数的限制。该业务适用的增值税税率为 6%。

本例中，客户在会籍期间可随时来俱乐部健身，且没有次数限制，客户已使用俱乐部健身的次数不会影响其未来继续使用的次数，甲公司在该合同下的履约义务是承诺随时准备在客户需要时为其提供健身服务，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，并且该履约义务在会员的会籍期间内随时间的流逝而被履行。

甲公司应按照直线法确认收入，每月应当确认的收入 = [3 816 ÷ (1 + 6%)] ÷ 12 = 300（元）

甲公司应编制如下会计分录：

（1）7 月 1 日，收到会员费时：

借：银行存款　　3 816
　　贷：合同负债　　3 600
　　应交税费——待转销项税额　　216

（2）7月31日，确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债　　300

　　应交税费——待转销项税额　　18

　　贷：主营业务收入　　300

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　18

以后11个月内每月确认收入会计分录同上。

【例7-18】甲公司经营一家酒店，为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为6%，该酒店是甲公司的自有资产。2020年12月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧120 000元、酒店土地使用权摊销费用65 000元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入424 000元，全部存入银行。

本例中，甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履约成本。已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认资产折旧、摊销费用：

借：合同履约成本　　185 000

　　贷：累计折旧　　120 000

　　累计摊销　　65 000

（2）12月确认酒店服务收入，摊销合同履约成本：

借：银行存款　　424 000

　　贷：主营业务收入　　400 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　24 000

借：主营业务成本　　185 000

　　贷：合同履约成本　　185 000

第二节　费　　用

一、费用概述

费用包括企业日常活动所发生的经济利益的总流出，主要指企业为取得营业收入进行产品销售等营业活动所发生的营业成本、税金及附加和期间费用。

（一）费用的管理

1. 营业成本。

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当

在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本确认为营业成本（包括主营业务成本和其他业务成本）。

2. 税金及附加。

税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、环境保护税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

3. 期间费用。

期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的成本，而应计入发生当期损益的费用，包括销售费用、管理费用和财务费用。

期间费用是企业日常活动中所发生的经济利益的流出，通常不计入特定的成本核算对象，是因为期间费用是企业为组织和管理整个经营活动所发生的费用，与可以确定特定成本核算对象的材料采购、产成品生产等没有直接关系，因而于发生时直接计入当期损益。

（1）销售费用。

销售费用是指企业销售商品和材料、提供服务的过程中发生的各种费用，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费、广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等，以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。企业发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出也属于销售费用。销售费用是与企业销售商品活动有关的费用，但不包括销售商品本身的成本，该成本属于主营业务成本。

（2）管理费用。

管理费用是指企业为组织和管理生产经营发生的各种费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的以及应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、行政管理部门负担的工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用等。企业行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出，也作为管理费用核算。

（3）财务费用。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费等。

（二）费用的确认与计量

费用应按照权责发生制确认，凡应属于本期发生的费用，不论其款项是否支付，均确认为本期费用；反之，不属于本期发生的费用，即使其款项已在本期支付，也不确认为本期费用。

期间费用包含以下两种情况：一是企业发生的不符合或者不再符合资产确认条件的支出，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。二是企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债，而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用计入当期损益。

二、费用的账务处理

（一）税金及附加的账务处理

企业应当设置“税金及附加”科目，核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、环境保护税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。企业按规定计算确定的与经营活动相关的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加、房产税、环境保护税、城镇土地使用税、车船税等税费，应借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费”科目。期末，应将“税金及附加”科目余额转入“本年利润”科目，结转后，“税金及附加”科目无余额。

企业交纳的印花税，不会发生应付未付税款的情况，不需要预计应纳税金额，同时也不存在与税务机关结算或者清算的问题。因此，企业交纳的印花税不通过“应交税费”科目核算，于购买印花税票时，直接借记“税金及附加”科目，贷记“银行存款”科目。

【例7-19】 2020年8月31日，某公司取得应纳消费税的销售商品收入3 000 000元，该商品适用的消费税税率为25%。该公司应编制如下会计分录：

（1）计算确认应交消费税税额：

消费税税额 = 3 000 000 × 25% = 750 000（元）

借：税金及附加　　750 000

　　贷：应交税费——应交消费税　　750 000

（2）实际交纳消费税时：

借：应交税费——应交消费税　　750 000

　　贷：银行存款　　750 000

【例7-20】 2020年9月，某公司当月实际缴纳的增值税450 000元、消费税150 000元，适用的城市维护建设税税率为7%，教育费附加征收比率为3%。该公司应编制与城市维护建设税、教育费附加有关的会计分录如下：

（1）计算确认应交城市维护建设税和教育费附加时：

城市维护建设税税额 = (450 000 + 150 000) × 7% = 42 000（元）

教育费附加 = (450 000 + 150 000) × 3% = 18 000（元）

借：税金及附加　　60 000

　　贷：应交税费——应交城市维护建设税　　42 000

　　——应交教育费附加　　18 000

（2）实际交纳城市维护建设税和教育费附加时：

借：应交税费——应交城市维护建设税　　42 000

　　——应交教育费附加　　18 000

　　贷：银行存款　　60 000

【例7-21】2020年12月，某公司一幢房产的原值为2 000 000元，已知房产税税率为1.2%，当地规定的房产税扣除比例为30%。该公司应编制如下会计分录：

（1）计算确认应交房产税税额：

房产税税额=2 000 000×(1-30%)×1.2%=16 800（元）

借：税金及附加　　16 800

　　贷：应交税费——应交房产税　　16 800

（2）实际交纳房产税时：

借：应交税费——应交房产税　　16 800

　　贷：银行存款　　16 800

【例7-22】2020年12月，某公司按规定当月实际应交车船税24 000元，应交城镇土地使用税50 000元。该公司应编制如下会计分录：

（1）确认应交车船税和城镇土地使用税时：

借：税金及附加　　74 000

　　贷：应交税费——应交车船税　　24 000

　　——应交城镇土地使用税　　50 000

（2）实际交纳车船税和城镇土地使用税时：

借：应交税费——应交车船税　　24 000

　　——应交城镇土地使用税　　50 000

　　贷：银行存款　　74 000

（二）销售费用的账务处理

企业应设置“销售费用”科目，核算销售费用的发生和结转情况。该科目借方登记企业所发生的各项销售费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的销售费用，结转后，“销售费用”科目应无余额。“销售费用”科目应按销售费用的费用项目进行明细核算。

【例7-23】甲公司为增值税一般纳税人，2020年6月1日为宣传新产品发生广告费，取得的增值税专用发票上注明的价款为100 000元、增值税税额为6 000元，价税款项用银行存款支付。该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用　　100 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　6 000

　　贷：银行存款　　106 000

【例7-24】甲公司为增值税一般纳税人，2020年6月10日销售一批产品，取得的增值税专用发票上注明的运输费为7 000元、增值税税额为630元，取得的增值税普通发票上注明的装卸费价税合计为3 000元，上述款项均用银行存款支付。该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用　　10 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　630
　　贷：银行存款　　10 630

【例7-25】甲公司为增值税一般纳税人，2020年6月15日用银行存款支付所销产品保险费合计31 800元，取得的增值税专用发票上注明的保险费为30 000元、增值税税额为1 800元。该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用　　30 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 800
　　贷：银行存款　　31 800

【例7-26】2020年6月，甲公司销售部共发生费用220 000元，其中：销售人员薪酬100 000元，销售部专用办公设备和房屋的折旧费50 000元，业务费70 000元（用银行存款支付）。假设不考虑其他因素，该公司应编制如下会计分录：

借：销售费用　　220 000
　　贷：应付职工薪酬　　100 000
　　累计折旧　　50 000
　　银行存款　　70 000

【例7-27】承〖例7-23〗至〖例7-26〗，2020年6月30日，甲公司将“销售费用”科目余额360 000元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润　　360 000
　　贷：销售费用　　360 000

（三）管理费用的账务处理

企业应设置“管理费用”科目，核算管理费用的发生和结转情况。“管理费用”科目借方登记企业发生的各项管理费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用，结转后，“管理费用”科目应无余额。“管理费用”科目按管理费用的费用项目进行明细核算。商品流通企业管理费用不多的，可不设“管理费用”科目，相关核算内容可并入“销售费用”科目核算。

【例7-28】甲公司为增值税一般纳税人，2020年9月10日，行政管理部门用银行存款支付接待客户的住宿费和餐费，取得的增值税专用发票上注明的住宿费为10 000元、增值税税额为600元，取得的增值税普通发票上注明的餐费为5 000元、增值税税额为300元。该公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　15 300
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　600
　　贷：银行存款　　15 900

【例7-29】2020年9月，甲公司行政管理部发生费用180 000元，其中：行政管理人员薪酬150 000元，报销行政管理人员差旅费10 000元（假定报销人员均未预借差旅费），其他办公费、水电费20 000元（均用银行存款支付）。假设不考虑增值税等因素，该公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　180 000
　贷：应付职工薪酬　　150 000
　　库存现金　　10 000
　　银行存款　　20 000

【例7-30】2020年9月，甲公司计提行政管理部固定资产折旧50 000元，摊销公司行政管理部用无形资产成本80 000元。该公司应编制如下会计分录：

借：管理费用　　130 000
　贷：累计折旧　　50 000
　　累计摊销　　80 000

【例7-31】〖例7-28〗至〖例7-30〗，2020年9月30日，甲公司将“管理费用”科目余额325 300元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润　　325 300
　贷：管理费用　　325 300

（四）财务费用的账务处理

企业应设置“财务费用”科目，核算财务费用的发生和结转情况。“财务费用”科目借方登记企业发生的各项财务费用，贷方登记期末转入“本年利润”科目的财务费用，结转后，“财务费用”科目应无余额。“财务费用”科目应按财务费用的费用项目进行明细核算。

【例7-32】2020年12月1日，甲公司向银行借入生产经营用短期借款360 000元，期限6个月，年利率5%，该借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季支付。

该公司每月月末，预提当月应计利息=360 000×5%÷12=1 500（元）。

12月31日应编制如下会计分录：

借：财务费用——利息支出　　1 500
　贷：应付利息　　1 500

【例7-33】2020年12月21日，甲公司支付本月应负担的短期借款利息25 000元。该公司应编制如下会计分录：

借：财务费用——利息支出　　25 000
　贷：银行存款　　25 000

【例7-34】2020年12月21日，甲公司收到开户银行转来活期存款利息清单1 000元。该公司应编制如下会计分录：

借：银行存款　　1 000

　　贷：财务费用——利息收入　　1 000

【例7-35】2020年12月31日，甲公司将“财务费用”科目余额21 500元结转至“本年利润”科目。该公司应编制如下会计分录：

借：本年利润　　21 500

　　贷：财务费用　　21 500

第三节　利　　润

一、利润的构成

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

（一）营业利润

按照利润表的列报要求，营业利润的构成内容如下：

营业利润＝营业收入－营业成本－税金及附加－销售费用－管理费用－研发费用－财务费用＋其他收益＋投资收益（－投资损失）＋净敞口套期收益（－净敞口套期损失）＋公允价值变动收益（－公允价值变动损失）－信用减值损失－资产减值损失＋资产处置收益（－资产处置损失）

其中：

营业收入是指企业经营业务所实现的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。

营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。

研发费用是指企业计入管理费用的进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。

其他收益主要是指与企业日常活动相关，除冲减相关成本费用以外的政府补助，以及其他应计入其他收益的内容。

投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或损失）。

公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）。

信用减值损失是指企业计提各项金融资产信用减值准备所确认的信用损失。

资产减值损失是指企业计提有关资产减值准备所形成的损失。

资产处置收益（或损失）反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失，还包括非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失。

（二）利润总额

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

其中：

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

（三）净利润

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

二、营业外收入与营业外支出

（一）营业外收入

1. 营业外收入核算的内容。

营业外收入是指企业确认的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入并不是企业经营资金耗费所产生的，实际上是经济利益的净流入，不需要与有关的费用进行配比。营业外收入主要包括非流动资产毁损报废收益、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

其中：非流动资产毁损报废收益，指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理收益。

与企业日常活动无关的政府补助，指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，且与企业日常活动无关的利得。

盘盈利得，指企业对现金等资产清查盘点时发生盘盈，报经批准后计入营业外收入的金额。

捐赠利得，指企业接受捐赠产生的利得。

2. 营业外收入的账务处理。

企业应设置“营业外收入”科目，核算营业外收入的取得及结转情况。该科目贷方登记企业确认的营业外收入，借方登记期末将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目的营业外收入，结转后，“营业外收入”科目无余额。“营业外收入”科目可按营业外收入项目进行明细核算。

（1）企业确认处置非流动资产毁损报废收益时，借记“固定资产清理”“银行存款”“待处理财产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

【例7-36】甲公司将固定资产报废清理的净收益9 800元转作营业外收入，应编制如下会计分录：

借：固定资产清理　　9 800
　　贷：营业外收入　　9 800

（2）企业确认盘盈利得、捐赠利得计入营业外收入时，借记“库存现金”“待处理财产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

【例7-37】甲公司在现金清查中盘盈200元，按管理权限报经批准后转入营业外收入，应编制如下会计分录：

（1）发现盘盈时：

借：库存现金　　200
　　贷：待处理财产损溢　　200

（2）经批准转入营业外收入时：

借：待处理财产损溢　　200
　　贷：营业外收入　　200

（3）期末，应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，借记“营业外收入”科目，贷记“本年利润”科目。

【例7-38】承〖例7-36〗和〖例7-37〗，甲公司本期营业外收入总额为10 000元，期末结转本年利润，应编制如下会计分录：

借：营业外收入　　10 000
　　贷：本年利润　　10 000

（二）营业外支出

1. 营业外支出的核算内容。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产毁损报废损失、捐赠支出、盘亏损失、非常损失、罚款支出等。

其中：非流动资产毁损报废损失，指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废非流动资产所产生的清理损失。

捐赠支出，指企业对外进行捐赠发生的支出。

盘亏损失，主要指对于财产清查盘点中盘亏的资产，查明原因并报经批准计入营业外支出的损失。

非常损失，指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，扣除保险公司赔偿后应计入营业外支出的净损失。

罚款支出，指企业支付的行政罚款、税务罚款，以及其他违反法律法规、合同协议等而支付的罚款、违约金、赔偿金等支出。

2. 营业外支出的账务处理。

企业应设置“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。该科目借方登记确认的营业外支出，贷方登记期末将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目的营业外支出，结转后“营业外支出”科目无余额。“营业外支出”科目可按营业外支出项目进行明细核算。

（1）企业确认处置非流动资产毁损报废损失时，借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”“无形资产”等科目。

【例7-39】2020年9月1日，甲公司的一项非专利技术因被其他新技术所替代，公司决定将其转入报废处理；该项非专利技术原值为1 000 000元，已摊销700 000元，未计提减值准备。该公司应编制如下会计分录：

借：营业外支出　　300 000
　　累计摊销　　700 000
　　贷：无形资产　　1 000 000

（2）确认盘亏、罚款支出计入营业外支出时，借记“营业外支出”科目，贷记“待处理财产损溢”“库存现金”等科目。

【例7-40】2020年9月10日，甲公司发生原材料自然灾害损失100 000元；9月15日，经批准全部转作营业外支出。该公司对原材料采用实际成本进行日常核算，应编制如下会计分录：

（1）9月10日，发生原材料自然灾害损失时：

借：待处理财产损溢　　100 000
　　贷：原材料　　100 000

（2）9月15日，经批准转作营业外支出时：

借：营业外支出　　100 000
　　贷：待处理财产损溢　　100 000

【例7-41】2020年9月21日，甲公司用银行存款支付税款滞纳金30 000元，应编制如下会计分录：

借：营业外支出　　30 000
　　贷：银行存款　　30 000

（3）期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。

【例7-42】承〖例7-39〗至〖例7-41〗，2020年9月30日，甲公司本期营业外支出总额为430 000元，期末结转本年利润，应编制如下会计分录：

借：本年利润　　430 000
　　贷：营业外支出　　430 000

三、所得税费用

企业的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两部分，其中，当期所得税是指当期应交所得税。递延所得税包括递延所得税资产和递延所得税负债。递延所得税资产是指以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限确认的一项资产。递延所得税负债是指根据应纳税暂时性差异计算的未来期间应付所得税的金额。

（一）应交所得税

应交所得税是指企业按照企业所得税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。应纳税所得额是在企业税前会计利润（即利润总额）的基础上调整确定的，计算公式为：

应纳税所得额 = 税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

纳税调整增加额主要包括企业所得税法规定允许扣除项目中，企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额（如超过企业所得税法规定标准的职工福利费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、公益性捐赠支出、广告费和业务宣传费等），以及企业已计入当期损失但企业所得税法规定不允许扣除项目的金额（如税收滞纳金、罚金、罚款等）。

纳税调整减少额主要包括按企业所得税法规定允许弥补的亏损和准予免税的项目，如前5年内未弥补亏损、国债利息收入以及符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益等。

【例7-43】下列各项中，企业在计算应纳税所得额时应在利润总额基础上进行纳税调增的内容有（　　）。

A. 企业投资国债取得利息收入5 000元

B. 企业支付的税收滞纳金10 000元

C. 企业从其投资的居民企业取得的现金股利30 000元

D. 企业支付超过企业所得税法规定标准的职工福利费6 000元

解析 答案为选项B、D。选项A、C属于纳税调整减少的内容。

企业当期应交所得税的计算公式为：

应交所得税 = 应纳税所得额 × 适用税率

【例7-44】甲公司2020年度利润总额（税前会计利润）为19 800 000元，适用的所得税税率为25%。甲公司全年实发工资、薪金为2 000 000元，职工福利费300 000元，工会经费50 000元，职工教育经费210 000元；经查，甲公司当年营业外支出中有120 000元为税收滞纳罚金。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。

企业所得税法规定，企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除；企业发生的职工福利费支出，不超过工资、薪金总额14%的部分准予扣除；企业拨缴的工会经费，不超过工资、薪金总额2%的部分准予扣除；除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额8%的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除。

本例中，按企业所得税法规定，企业在计算当期应纳税所得额时，可以扣除工资、薪金支出2 000 000元，扣除职工福利费支出280 000元（2 000 000×14%），工会经费支出40 000元（2 000 000×2%），职工教育经费支出160 000元（2 000 000×8%）。甲公司有两种纳税调整因素：一是已计入当期费用但超过企业所得税法规定标准的费用支出；二是已计入当期营业外支出但按企业所得税法规定不允许扣除的税收滞纳金，这两种因素均应调整增加应纳税所得额。甲公司当期所得税的计算如下：

纳税调整增加额=(300 000-280 000)+(50 000-40 000)+(210 000-160 000)+120 000=200 000（元）

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额=19 800 000+200 000=20 000 000（元）

当期应交所得税额=20 000 000×25%=5 000 000（元）

【例7-45】2020年甲公司全年利润总额（即税前会计利润）为10 200 000元，其中包括本年实现的国债利息收入200 000元，所得税税率为25%。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。

按照企业所得税法的有关规定，企业购买国债的利息收入免交所得税，即在计算应纳税所得额时可将其扣除。甲公司当期所得税的计算如下：

应纳税所得额=税前会计利润-纳税调整减少额=10 200 000-200 000=10 000 000（元）

当期应交所得税额=10 000 000×25%=2 500 000（元）

（二）所得税费用的账务处理

根据企业会计准则的规定，企业计算确定的当期所得税和递延所得税之和，即为应从当期利润总额中扣除的所得税费用。即：

所得税费用=当期所得税+递延所得税

其中：

递延所得税=(递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额)-(递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额)

企业应设置“所得税费用”科目，核算企业所得税费用的确认及其结转情况。期末，应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“所得税费用”科目，结转后，“所得税费用”科目应无余额。

【例7-46】2020年甲公司应交所得税税额为5 000 000元；递延所得税负债年初数为400 000元，年末数为500 000元；递延所得税资产年初数为250 000元，年末数为200 000元。

甲公司所得税费用的计算如下：

递延所得税=(500 000-400 000)-(200 000-250 000)=150 000（元）

所得税费用=5 000 000+150 000=5 150 000（元）

甲公司应编制如下会计分录：

借：所得税费用　　5 150 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　5 000 000

　　递延所得税负债　　100 000

　　递延所得税资产　　50 000

四、本年利润的账务处理

（一）本年利润的结转方法

会计期末，结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

1. 表结法。

表结法下，各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。表结法下，年中损益类科目无须结转入“本年利润”科目，从而减少了转账环节和工作量，同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

2. 账结法。

账结法下，每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。结转后“本年利润”科目的本月余额反映当月实现的利润或发生的亏损，“本年利润”科目的本年余额反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。

（二）结转本年利润的会计处理

企业应设置“本年利润”科目，核算企业本年度实现的净利润（或发生的净亏损）。

会计期末，企业应将“主营业务收入”“其他业务收入”“其他收益”“营业外收入”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的贷方，将“主营业务成本”“其他业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“信用减值损失”“资产减值损失”“营业外支出”“所得税费用”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的借方。企业还应将“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目的净收益转入

“本年利润”科目的贷方，将“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目的净损失转入“本年利润”科目的借方。结转后“本年利润”科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借方余额，表示当年发生的净亏损。

年度终了，企业还应将“本年利润”科目的本年累计余额转入“利润分配——未分配利润”科目。如“本年利润”为贷方余额，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为借方余额，作相反的会计分录，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目。结转后，“本年利润”科目应无余额。

【例7-47】乙公司2020年有关损益类科目的年末余额如表7-2所示（该公司采用表结法年末一次结转损益类科目，所得税税率为25%）。

表7-2　　2020年损益类科目余额　　单位：元

科目名称	借或贷	结账前余额
主营业务收入	贷	6 000 000
其他业务收入	贷	700 000
其他收益	贷	150 000
投资收益	贷	1 000 000
营业外收入	贷	50 000
主营业务成本	借	4 000 000
其他业务成本	借	400 000
税金及附加	借	80 000
销售费用	借	500 000
管理费用	借	770 000
财务费用	借	300 000
营业外支出	借	250 000

乙公司2020年末结转本年利润，应编制如下会计分录：

（1）将各损益类科目余额结转至“本年利润”科目：

①结转各项收入、利得类科目：

借：主营业务收入　　6 000 000
　　其他业务收入　　700 000
　　其他收益　　150 000
　　投资收益　　1 000 000
　　营业外收入　　50 000
　　贷：本年利润　　7 900 000

②结转各项费用、损失类科目：

借：本年利润　　6 300 000

　　贷：主营业务成本　　4 000 000

　　其他业务成本　　400 000

　　税金及附加　　80 000

　　销售费用　　500 000

　　管理费用　　770 000

　　财务费用　　300 000

　　营业外支出　　250 000

（2）经过上述结转后，“本年利润”科目的贷方发生额合计7 900 000元减去借方发生额合计6 300 000元即为税前会计利润1 600 000元。

（3）假设乙公司2020年度不存在所得税纳税调整以及递延所得税因素。

（4）当期应交所得税额＝1 600 000×25%＝400 000（元）

①确认所得税费用：

借：所得税费用　　400 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　400 000

②将所得税费用转入“本年利润”科目：

借：本年利润　　400 000

　　贷：所得税费用　　400 000

（5）将“本年利润”科目年末余额1 200 000元（7 900 000－6 300 000－400 000）转入“利润分配——未分配利润”科目：

借：本年利润　　1 200 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　1 200 000

本章思考题

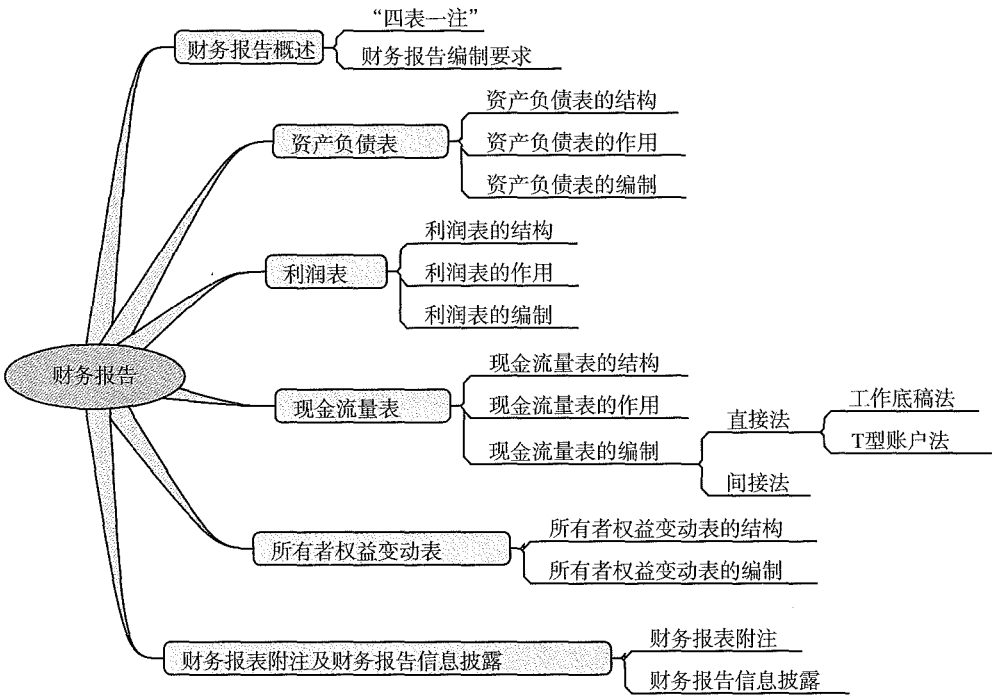
1. 收入确认与计量的步骤是怎样的？
2. 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应如何确认收入？
3. 对于在某一时点履行的履约义务，企业应如何确认收入？
4. 履约进度的确认方法有哪些？
5. 合同取得成本、合同履约成本的内容有哪些？
6. 期间费用的内容有哪些？
7. 营业外收入和营业外支出的内容有哪些？
8. 如何计算企业的利润总额？
9. 如何计算企业利润表中的所得税费用？
10. 表结法和账结法的主要区别有哪些？

第八章　财务报告

本章要求

掌握：资产负债表的作用、结构原理、内容及其编制方法，利润表的作用、结构原理、内容及其编制方法，现金流量表的作用、结构原理、内容及其编制方法，现金流量表补充资料的作用、结构原理、内容及其编制；**熟悉**：所有者权益变动表的作用、结构内容及其编制，财务报告概念及其内容体系，财务报表附注的内容，财务报告编制的基本要求；**了解**：财务报告信息披露的基本要求，财务报告的管理，会计信息披露的管理及披露主要内容、方式。

本章主要内容



财务报告是企业财务会计的重要组成部分，是财务会计工作的主要成果。本章重点介绍财务报告的基本概念、编制要求、主要财务会计报表的作用和编制以及财务会计信息披露的要求。

第一节 概 述

一、财务报告概念

（一）财务报告的管理

1. 财务报告的概念。

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

2. 财务报告管理的意义。

财务报告所提供的关于企业财务状况、经营成果和现金流量等信息是企业投资者、债权人、政府管理者和社会公众等利益相关者评价、考核、监督企业管理者受托经管责任履行状况的基本手段，是企业投资者、债权人等作出投资或信贷决策的重要依据；真实、完整、有用的财务报告是经济社会诚信的重要内容和基石；提供虚假的财务报告是违法行为，构成犯罪的应依法追究刑事责任。为了防范和化解企业财务报告法律责任，确保财务报告信息真实可靠，提升企业治理和经营管理水平，促进资本市场和市场经济健康可持续发展，应当明确财务报告编制要求、落实经办责任、强化财务报告的监督管理。

企业编制、对外提供和分析利用财务报告的风险主要有以下三点：

（1）编制财务报告违反会计法律法规和国家统一的会计准则制度，可能导致企业承担法律责任和声誉受损。

（2）提供虚假财务报告，误导财务报告使用者，造成决策失误，干扰市场秩序。

（3）不能有效利用财务报告，难以及时发现企业经营管理中存在的问题，可能导致企业财务和经营风险失控。

（二）财务报告体系

1. 财务报告体系。

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表是财务报告的主体和核心内容，其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料是对财务报表的补充和说明，共同构成财务报告体系。

财务报表，又称财务会计报表，是指对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注，并且这些组成部分在列报上具有同等的重要程度，企业不得强调某张报表或某些报表（或附注）较其他报表（或附注）更为重要。附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描

述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

财务报表列报，是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。其中，“列示”通常反映资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益（或股东权益）变动表等报表中的信息；相对于“列示”而言，“披露”通常主要反映附注中的信息。

2. 财务报告的分类。

财务报告按照编报时间，分为年报和中期报告。年报是年度财务报告的简称，是指以会计年度为基础编制的财务报告。中期报告是中期财务报告的简称，是指以中期为基础编制的财务报告。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间。中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与上年度财务报表相一致。中期报告分为月度报告（简称月报）、季度报告（简称季报）和半年度报告（简称半年报）。

财务报表相应分为年度财务会计报表和中期财务会计报表。中期财务报表分为月度、季度和半年度财务会计报表。除此之外，财务会计报表按编制主体，分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表，是指反映母公司所属子公司财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

二、财务报告编制要求

会计报表应当依据国家统一会计制度要求，根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、说明清楚。

企业编制财务报表时应当对企业持续经营能力进行评估；除现金流量表信息外，企业应当按照权责发生制编制财务报表；企业财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致；企业单独列报或汇总列报相关项目时应当遵循重要性原则；企业财务报表项目一般不得以金额抵销后的净额列报；企业应当列报可比会计期间的比较数据等。

1. 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表。企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循会计基本准则和各项具体会计准则及解释的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。

2. 列报基础。企业应当以持续经营为基础编制财务报表。在编制财务报表的过程中，企业管理层应当全面评估企业的持续经营能力。评估时，应当利用其所有可获得的信息，评估涵盖的期间应包括企业自资产负债表日起至少 12 个月，评估需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素以及企业拟采取的改善措施。

企业在评估持续经营能力时应当结合考虑企业的具体情况。通常情况下，如果企业过去每年都有可观的净利润，并且易于获取所需的财务资源，则对持续经营能力的评估易于判断，这表明企业以持续经营为基础编制财务报表是合理的，而无须进行详细的分

析。反之，如果企业过去多年有亏损的记录等情况，则需要通过考虑更加广泛的相关因素来作出评价，比如目前和预期未来的获利能力、债务清偿计划、替代融资的潜在来源等。

企业如果存在以下情况之一，通常表明其处于非持续经营状态：（1）企业已在当期进行清算或停止营业；（2）企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；（3）企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时，应当采用清算价值等其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产采用可变现净值计量、负债按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

3. 权责发生制。除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。在采用权责发生制会计的情况下，当项目符合基本准则中财务报表要素的定义和确认标准时，企业就应当确认相应的资产、负债、所有者权益、收入和费用，并在财务报表中加以反映。

4. 列报的一致性。财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。包括财务报表中的项目名称和财务报表项目的分类、排列顺序等方面都应保持一致。在下列情况下，企业可以变更财务报表项目的列报：一是会计准则要求改变财务报表项目的列报；二是企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。企业变更财务报表项目列报的，应当根据会计准则的有关规定提供列报的比较信息。

5. 依据重要性原则单独或汇总列报项目。重要性是判断财务报表项目是否单独列报的重要标准。重要性是指在合理预期下，如果财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，则该项目就具有重要性。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动，以及是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；另一方面，判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关或所属报表单列项目金额的比重加以确定。企业对于各个项目的重要性判断标准一经确定，不得随意变更。

对于财务报表中的项目是单独列报还是汇总列报，应当依据重要性原则来判断。如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目汇总列报；如具有重要性，则应当单独列报。企业应按照财务报表项目的性质或功能判断其重要性：（1）性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，但是不具有重要性的项目可以汇总列报。性质或功能可以按照流动性来判断。流动性，通常按资产的变现或耗用时间长短或者负债的偿还时间长短来确定。比如，存货和固定资产在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。（2）性质或功能类似的项目，一般可以汇总列报，但是对其具有重要性的类别应该单独列报。例如，原材料、低值易耗品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此可以汇总列报，汇总之后的类别统称为“存

货”在资产负债表上单独列报。(3) 项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注。某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但对附注却具有重要性，在这种情况下应当在附注中单独披露。例如，对某制造业企业而言，原材料、在产品、库存商品等项目的重要性程度不足以在资产负债表上单独列示，因此在资产负债表上汇总列示，但是鉴于其对该制造业企业的重要性，应当在附注中单独披露。(4) 会计基本准则规定在财务报表中单独列报的项目，企业应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，企业应当增加单独列报项目。

6. 总额列报。财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但另有规定的除外。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，否则就掩盖了交易的实质。再如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。以下三种情况不属于抵销：(1) 一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。例如，汇兑损益应当以净额列报，为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失应当以净额列报。但是，如果相关的利得和损失具有重要性，则应当单独列报。(2) 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。例如，资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才能反映资产当时的真实价值。(3) 非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。非日常活动并非企业主要的业务，非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示，更能有利于报表使用者的理解。例如，非流动资产处置形成的利得或损失，应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。

7. 比较信息的列报。企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，提高信息在会计期间的可比性。列报比较信息的要求适用于财务报表的所有组成部分，包括“四表一注”。通常情况下，企业列报的所有项目至少包括两期各报表及相关附注的比较数据。当企业追溯应用会计政策或追溯重述，或者重新分类财务报表项目时，应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表，即应当至少列报三期资产负债表、两期其他报表（利润表、现金流量表和所有者权益变动表）及相关附注。其中，列报的三期资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上期期末（即当期期初）的资产负债表以及上期期初的资产负债表。

8. 财务报表表首的列报要求。财务报表通常与其他信息（如企业年度报告等）一起公布，企业应当将按照企业会计准则编制的财务报告与一起公布的同一文件中的其他信息相区分。企业在财务报表的显著位置（通常是表首部分）应当至少披露下列基本信息：编报企业的名称，如企业名称在所属当期发生了变更的，还应明确标明。对资产负债表而言，应当披露资产负债表日；对利润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，应当披露报表涵盖的会计期间。货币名称和单位，按照我国企业会计准则的规定，企业

应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民币万元等。

第二节 资产负债表

一、资产负债表概述

（一）资产负债表的概念

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的报表，是对企业特定日期的资产、负债和所有者权益的结构性表述。它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。其中，特定日期分别指会计期间中会计年度的年末及中期的月末、季末和半年末（如6月30日）等；财务状况是指企业经营活动及其结果在某一特定日期的资金结构状况及其表现，表明企业取得资金的方式与来路和这些资金的使用状态与去向，如资产负债率是企业财务状况的重要财务指标，表明企业在特定日期的资产所使用的资金中通过负债取得资金的比率。

（二）资产负债表的结构原理

资产负债表是根据“资产 = 负债 + 所有者权益”这一平衡公式，按照各具体项目的性质和功能作为分类标准，依次将某一特定日期的资产、负债、所有者权益的具体项目予以适当的排列编制而成。

资产负债表主要由表首、表体两部分组成。表首部分应列明报表名称、编制单位名称、资产负债表日、报表编号和计量单位；表体部分是资产负债表的主体，列示了用以说明企业财务状况的各个项目。资产负债表的表体格式一般有两种：报告式资产负债表和账户式资产负债表。报告式资产负债表是上下结构，上半部分列示资产各项目，下半部分列示负债和所有者权益各项目。账户式资产负债表是左右结构，左边列示资产各项目，反映全部资产的分布及存在状态；右边列示负债和所有者权益各项目，反映全部负债和所有者权益的内容及构成情况。资产各项目的合计金额等于负债和所有者权益各项目的合计金额。

我国企业的资产负债表采用账户式结构，分为左右两方，左方为资产项目，大体按资产的流动性强弱排列，流动性强的资产如“货币资金”“交易性金融资产”等排在前面，流动性弱的资产如“长期股权投资”“固定资产”等排在后面。右方为负债及所有者权益项目，一般按要求清偿期限长短的先后顺序排列，“短期借款”“应付票据”“应付账款”等需要在1年内或者长于1年的一个正常营业周期内偿还的流动负债排在前面，“长期借款”等在1年以上才需偿还的非流动负债排在中间，在企业清算之前不需要偿还的所有者权益项目排在后面，表明负债具有优先偿还的要求权，所有者权益对负债具有担保责任。

账户式资产负债表中的资产各项目的合计等于负债和所有者权益各项目的合计，即资产负债表左方和右方平衡。通过账户式资产负债表，可以反映资产、负债、所有者权益之间的内在关系，即“资产 = 负债 + 所有者权益”。

（三）资产负债表的作用

通过资产负债表，可以反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权，帮助财务报表使用者全面了解企业的财务状况、分析企业的偿债能力等情况，从而为其作出经济决策提供依据。

二、资产负债表的编制

（一）资产负债表项目的填列方法

资产负债表各项目均需填列“期末余额”和“上年年末余额”两栏。

资产负债表的“上年年末余额”栏内各项数字，应根据上年年末资产负债表的“期末余额”栏内所列数字填列。如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容与本年度不相一致，应按照本年度的规定对上年年末资产负债表各项目的名称和数字进行调整，填入本表“上年年末余额”栏内。

资产负债表的“期末余额”栏主要有以下几种填列方法：

1. 根据总账科目余额填列。如“短期借款”“资本公积”等项目，根据“短期借款”“资本公积”各总账科目的余额直接填列；有些项目则需根据几个总账科目的期末余额计算填列，如“货币资金”项目，需根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”三个总账科目的期末余额的合计数填列。

2. 根据明细账科目余额计算填列。如“应付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付账款”两个科目所属的相关明细科目的期末贷方余额计算填列；“预付款项”项目，需要根据“应付账款”科目和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末借方余额减去与“预付账款”有关的坏账准备贷方余额计算填列；“预收款项”项目，需要根据“应收账款”科目和“预收账款”科目所属相关明细科目的期末贷方金额合计填列；“开发支出”项目，需要根据“研发支出”科目所属的“资本化支出”明细科目期末余额计算填列；“应付职工薪酬”项目，需要根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额计算填列；“一年内到期的非流动资产”“一年内到期的非流动负债”项目，需要根据相关非流动资产和非流动负债项目的明细科目余额计算填列。

3. 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。如“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列；“长期待摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列；“其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）收回数后的金额计算填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额计算填列。

4. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。如资产负债表中“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等项目，应当根据“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等科目的期末余额减去“坏账准备”“长期股权投

资减值准备”“在建工程减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。“投资性房地产”(采用成本模式计量)、“固定资产”项目，应当根据“投资性房地产”“固定资产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧”“投资性房地产减值准备”“累计折旧”“固定资产减值准备”等备抵科目的期末余额，以及“固定资产清理”科目期末余额后的净额填列；“无形资产”项目，应当根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”“无形资产减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。

5. 综合运用上述填列方法分析填列。如资产负债表中的“存货”项目，需要根据“原材料”“库存商品”“委托加工物资”“周转材料”“材料采购”“在途物资”“发出商品”“材料成本差异”等总账科目期末余额的分析汇总数，减去“存货跌价准备”科目余额后的净额填列。

(二) 资产负债表项目的填列说明

1. 资产项目的填列说明。

(1)“货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。

【例8-1】2020年12月31日，甲公司“库存现金”科目余额为0.1万元，“银行存款”科目余额为100.9万元，“其他货币资金”科目余额为99万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“货币资金”项目“期末余额”栏的列报金额=0.1+100.9+99=200(万元)。

(2)“交易性金融资产”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以及企业持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值。该项目应根据“交易性金融资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，在“其他非流动金融资产”项目反映。

【例8-2】2020年12月31日，甲公司“交易性金融资产”科目余额为1 200万元。该交易性金融资产未超过一年到期，直接填列“交易性金融资产”项目的期末余额。

(3)“应收票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的，企业因销售商品、提供服务等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应收票据”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

【例8-3】2020年12月31日，甲公司“应收票据”科目的余额为300万元；“坏账准备”科目贷方余额中有关应收票据计提的坏账准备余额为11万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应收票据”项目“期末余额”栏的列报金额=300-11=289(万元)。

（4）“应收账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的，企业因销售商品、提供服务等经营活动应收取的款项。该项目应根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

【例8-4】2020年12月31日，甲公司“应收账款”科目的借方余额为1 000万元；“坏账准备”科目贷方余额中有关应收账款计提的坏账准备余额为34万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应收账款”项目“期末余额”栏的列报金额=1 000-34=966（万元）。

（5）“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

（6）“预付款项”项目，反映企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付账款计提的坏账准备期末余额后的净额填列。如“预付账款”科目所属明细科目期末为贷方余额的，应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

【例8-5】2020年12月31日，甲公司“预付账款”科目的余额为200万元；“坏账准备”科目贷方余额中有关预付账款计提的坏账准备余额为0，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“预付款项”项目“期末余额”栏的列报金额为200万元。

（7）“其他应收款”项目，反映企业除应收票据、应收账款、预付账款等经营活动以外的其他各种应收、暂付的款项。本项目应根据“应收利息”“应收股利”“其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。其中的“应收利息”仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

【例8-6】2020年12月31日，甲公司“其他应收款”科目的期末余额为15万元，“应收利息”科目的期末余额为25万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“其他应收款”项目“期末余额”栏的列报金额为40万元。

（8）“存货”项目，反映企业期末在库、在途和在加工中的各种存货的可变现净值或成本（成本与可变现净值孰低）。存货包括各种材料、商品、在产品、半成品、包装物、低值易耗品、发出商品等。本项目应根据“材料采购”“原材料”“库存商品”“周转材料”“委托加工物资”“发出商品”“生产成本”“受托代销商品”等科目的期末余额合计数，减去“受托代销商品款”“存货跌价准备”科目期末余额后的净额填列。材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或

减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

【例8-7】2020年12月31日，甲公司有关科目余额如下："库存商品"科目借方余额1 175万元，"委托加工物资"科目借方余额200万元，"存货跌价准备"科目贷方余额100万元，"受托代销商品"科目借方余额400万元，"受托代销商品款"科目贷方余额400万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中"存货"项目"期末余额"栏的列报金额=1 175+200-100+400-400=1 275（万元）。

（9）"合同资产"项目，反映企业按照《企业会计准则第14号——收入》（2017）的相关规定，根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示的合同资产。"合同资产"项目应根据"合同资产"科目的相关明细科目期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在"合同资产"或"其他非流动资产"项目中填列，已计提减值准备的，还应以减去"合同资产减值准备"科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在"合同负债"或"其他非流动负债"项目中填列。

（10）"持有待售资产"项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据"持有待售资产"科目的期末余额，减去"持有待售资产减值准备"科目的期末余额后的金额填列。

【例8-8】甲公司计划出售一项固定资产，该固定资产于2020年12月31日（本月已计提折旧）被划分为持有待售固定资产，其账面价值为315万元，从划归为持有待售的下个月起停止计提折旧，不考虑其他因素，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中"持有待售资产"项目"期末余额"栏的列报金额为315万元。

（11）"一年内到期的非流动资产"项目，反映企业预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

（12）"债权投资"项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据"债权投资"科目的相关明细科目期末余额，减去"债权投资减值准备"科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在"一年内到期的非流动资产"项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在"其他流动资产"项目反映。

【例8-9】2020年12月31日，甲公司持有乙公司发行的3年期一次还本、分期付息的债券。"债权投资"科目的期末账面价值为500万元。2020年12月31日，甲公司资产负债表中"债权投资"项目"期末余额"栏的列报金额为500万元。

（13）"其他债权投资"项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变

动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”项目反映。

（14）“长期应收款”项目，反映企业租赁产生的应收款项和采用递延方式分期收款、实质上具有融资性质的销售商品和提供劳务等经营活动产生的应收款项。本项目应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

（15）“长期股权投资”项目，反映投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目的期末余额后的净额填列。

【例8-10】2020年12月31日，甲公司“长期股权投资”科目的期末账面净值为3 600万元。2020年12月31日，甲公司资产负债表中“长期股权投资”项目“期末余额”栏的列报金额为3 600万元。

（16）“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。本项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

（17）“固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。本项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

【例8-11】2020年12月31日，甲公司“固定资产”科目借方余额为2 400万元，“累计折旧”科目贷方余额为370万元，“固定资产减值准备”科目贷方余额为148万元。2020年12月31日，甲公司资产负债表中“固定资产”项目“期末余额”栏的列报金额=2 400-370-148=1 882（万元）。

（18）“在建工程”项目，反映资产负债表日企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的期末账面价值和企业为在建工程准备的各种物资的期末账面价值。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

【例8-12】2020年12月31日，甲公司“在建工程”科目借方余额为118万元，未计提减值准备。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“在建工程”项目“期末余额”栏的列报金额为118万元。

（19）“使用权资产”项目，反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。本项目应根据“使用权资产”科目的期末余额，减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

【例8-13】2020年12月31日，甲公司“使用权资产”科目借方余额为230万元。该项租赁开始日为2020年12月15日，甲公司选择自下月开始计提折旧。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“使用权资产”项目“期末余额”栏的列报金额为230万元。

（20）“无形资产”项目，反映企业持有的专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等无形资产的成本减去累计摊销和减值准备后的净值。项目应根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的净额填列。

【例8-14】2020年12月31日，甲公司“无形资产”科目借方余额为800万元，“累计摊销”科目贷方余额为200万元，“无形资产减值准备”科目贷方余额为54万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“无形资产”项目“期末余额”栏的列报金额=800-200-54=546（万元）。

（21）“开发支出”项目，反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。本项目应当根据“研发支出”科目所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。

【例8-15】2020年12月31日，甲公司“研发支出——资本化支出”科目的借方余额为300万元。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“开发支出”项目“期末余额”栏的列报金额为300万元。

（22）“长期待摊费用”项目，反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额，减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额分析填列。但长期待摊费用的摊销年限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目。

【例8-16】2020年12月31日，甲公司“长期待摊费用”科目的借方余额为21.6万元。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“长期待摊费用”项目“期末余额”栏的列报金额为21.6万元。

（23）“递延所得税资产”项目，反映企业根据所得税准则确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产。本项目应根据“递延所得税资产”科目的期末余额填列。

【例8-17】2020年12月31日，甲公司“递延所得税资产”科目的借方余额为56.25万元。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“递延所得税资产”项目“期末余额”栏的列报金额为56.25万元。

（24）“其他非流动资产”项目，反映企业除上述非流动资产以外的其他非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

2. 负债项目的填列说明。

（1）“短期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下（含一年）的各种借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

【例8-18】2020年12月31日，甲公司“短期借款”科目的余额如下：银行质押借款310万元，信用借款40万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“短期借款”项目“期末余额”栏的列报金额=310+40=350（万元）。

（2）“交易性金融负债”项目，反映企业资产负债表日承担的交易性金融负债，以及企业持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的期末账面价值。本项目应根据“交易性金融负债”科目的相关明细科目期末余额填列。

（3）“应付票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。本项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

【例8-19】2020年12月31日，甲公司“应付票据”科目的贷方余额为：125万元的银行承兑汇票，110万元的商业承兑汇票，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应付票据”项目“期末余额”栏的列报金额=125+110=235（万元）。

（4）“应付账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等经营活动应支付的款项。本项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列。

【例8-20】2020年12月31日，甲公司“应付账款”科目贷方余额为941.85万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应付账款”项目“期末余额”栏的列报金额为941.85万元。

（5）“预收款项”项目，反映企业按照合同规定预收的款项。本项目应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列。如“预收账款”科目所属明细科目期末为借方余额的，应在资产负债表“应收账款”项目内填列。

【例8-21】2020年12月31日，甲公司“预收账款”科目贷方余额为230万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“预收款项”项目“期末余额”栏的列报金额为230万元。

（6）“合同负债”项目，反映企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示的合同负债。本项目应根据“合同负债”的相关明细科目期末余额分析填列。

（7）“应付职工薪酬”项目，反映企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。本项目应根据“应付职工薪酬”科目所属各明细科目的期末贷方余额分析填列。

【例8-22】2020年12月31日，甲公司“应付职工薪酬”科目明细项目为：工资70万元，社会保险费（含医疗保险、工伤保险）4.1万元，设定提存计划（含基本养老保险费）2.5万元，住房公积金2万元，工会经费1.4万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应付职工薪酬”项目“期末余额”栏的列报金额=70+4.1+2.5+2+1.4=80（万元）。

（8）“应交税费”项目，反映企业按照税法规定计算应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、企业所得税、资源税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、车船税、环境保护税等。企业代扣代缴的个人所得税，也通过本项目列示。企业所交纳的税金不需要预计应交数的，如印花税、耕地占用税等，不在本项目列示。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列。需要说明的是，“应交税费”科目下的“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代交增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

【例8-23】2020年12月31日，甲公司“应交税费”科目贷方期末余额为450万元，则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“应交税费”项目“期末余额”栏的列报金额为450万元。

（9）“其他应付款”项目，反映企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项。本项目应根据“应付利息”“应付股利”“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。其中，“应付利息”科目仅反映相关金融工具已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

【例8-24】2020年12月31日，甲公司“应付利息”科目贷方期末余额5万元，“应付股利”科目贷方期末余额250万元，“其他应付款”科目贷方期末余额55万元。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“其他应付款”项目“期末余额”栏的列报金额=5+250+55=310（万元）。

（10）“持有待售负债”项目，反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

（11）“一年内到期的非流动负债”项目，反映企业非流动负债中将于资产负债表日后一年内到期部分的金额，如将于一年内偿还的长期借款。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

（12）“长期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的各项借款。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额，扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。

【例 8-25】2020 年 12 月 31 日，甲公司“长期借款”科目余额为 440 万元（12 月末借入），则甲公司 2020 年 12 月 31 日资产负债表中“长期借款”项目“期末余额”栏的列报金额为 440 万元。

（13）“应付债券”项目，反映企业为筹集长期资金而发行的债券本金及应付的利息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额分析填列。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在本项目填列，对于优先股和永续债还应在本项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

（14）“租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。本项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

【例 8-26】2020 年 12 月 31 日，甲公司“租赁负债”科目余额为 230 万元，其中，“租赁负债——未确认融资费用”科目借方余额为 70 万元，“租赁负债——租赁付款额”科目贷方余额为 300 万元。则甲公司 2020 年 12 月 31 日资产负债表中“租赁负债”项目“期末余额”栏的列报金额为 230 万元。

（15）“长期应付款”项目，应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相关的“未确认融资费用”科目的期末余额后的金额，以及“专项应付款”科目的期末余额填列。

（16）“预计负债”项目，反映企业根据或有事项等相关准则确认的各项预计负债，包括对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务以及固定资产和矿区权益弃置义务等产生的预计负债。本项目应根据“预计负债”科目的期末余额填列。企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2018）的相关规定，对贷款承诺等项目计提的损失准备，应当在本项目中填列。

（17）“递延收益”项目，反映尚待确认的收入或收益。本项目核算包括企业根据政府补助准则确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助金额、售后租回形成融资租赁的售价与资产账面价值差额等其他递延性收入。本项目应根据“递延收益”科目的期末

余额填列。本项目中摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，仍在本项目中填列，不转入“一年内到期的非流动负债”项目。

（18）“递延所得税负债”项目，反映企业根据所得税准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。本项目应根据“递延所得税负债”科目的期末余额填列。

【例8-27】2020年12月31日，甲公司“递延所得税负债”科目余额为30万元，则甲公司2020年12月31日资产负债表中“递延所得税负债”项目“期末余额”栏的列报金额为30万元。

（19）“其他非流动负债”项目，反映企业除以上非流动负债以外的其他非流动负债。本项目应根据有关科目期末余额，减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的余额分析填列。非流动负债各项目中将于一年内（含一年）到期的非流动负债，应在“一年内到期的非流动负债”项目内反映。

3. 所有者权益项目的填列说明。

（1）“实收资本（或股本）”项目，反映企业各投资者实际投入的资本（或股本）总额。本项目应根据“实收资本（或股本）”科目的期末余额填列。

【例8-28】甲公司是由A公司于2016年3月1日注册成立的有限责任公司，注册资本为人民币2 000万元，A公司以货币资金2 000万元出资，持有甲公司100%的权益。上述实收资本已于2016年3月1日经相关会计师事务所出具的验资报告验证。2020年12月10日，甲公司重新办理了公司注册手续，注册资本由2 000万元变更为5 000万元。2020年12月10日，A公司与B公司和C公司根据之前签订的对甲公司的投资协议分别办理了投入资本和相关资产交接过户手续。其中：A公司增加投入资本人民币500万元，拥有甲公司50%的股权份额；B公司投资4 300万元，其中投资转入整套设备及生产线的公允价值为1 308万元（包括单独计价的在建工程108万元），增值税税票注明税款为170.04万元，其余2 821.96万元投入现金资产，拥有甲公司35%的股权份额为1 750万元；C公司投资转入投资性房地产的公允价值为1 200万元，增值税税票注明的税款为108万元（由甲公司支付），拥有甲公司15%的股权份额为750万元。则2020年12月31日，甲公司资产负债表中“实收资本（或股本）”项目“期末余额”栏的列报金额为5 000万元。

（2）“其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值，并下设“优先股”和“永续债”两个项目，分别反映企业发行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。

（3）“资本公积”项目，反映企业收到投资者出资超出其在注册资本或股本中所占的份额以及直接计入所有者权益的利得和损失等。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

【例8-29】2020年12月31日，甲公司“资本公积”科目的期末余额为3 600万元，则甲公司2020年12月31日资产负债表中“资本公积”项目“期末余额”栏的列报金额为3 600万元。

（4）“其他综合收益”项目，反映企业其他综合收益的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。

（5）“专项储备”项目，反映高危行业企业按国家规定提取的安全生产费的期末账面价值。本项目应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

（6）“盈余公积”项目，反映企业盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

【例8-30】2020年12月31日，甲公司“盈余公积”科目的期末余额为213万元，则甲公司2020年12月31日资产负债表中“盈余公积”项目“期末余额”栏的列报金额为213万元。

（7）“未分配利润”项目，反映企业尚未分配的利润。本项目应根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额计算填列。未弥补的亏损在本项目内以“-”号填列。

【例8-31】2020年12月31日，甲公司“利润分配——未分配利润”科目的期末贷方余额为829万元，则甲公司2020年12月31日资产负债表中“未分配利润”项目“期末余额”栏的列报金额为829万元。

【例8-32】承〖例8-1〗至〖例8-31〗，甲公司编制的2020年12月31日的资产负债表如表8-1所示。

表8-1　　资产负债表　　会企01表

编制单位：甲公司　　2020年12月31日　　金额单位：元

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	上年年末余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	2 000 000	5 000 000	短期借款	3 500 000	
交易性金融资产	12 000 000		交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据	2 890 000	1 500 000	应付票据	2 350 000	
应收账款	9 660 000	5 600 000	应付账款	9 418 500	5 370 000
应收款项融资			预收款项	2 300 000	1 200 000
预付款项	2 000 000	1 000 000	合同负债		

续表

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	上年年末余额
其他应收款	400 000	300 000	应付职工薪酬	800 000	445 000
存货	12 750 000	4 900 000	应交税费	4 500 000	185 000
合同资产			其他应付款	3 100 000	
持有待售资产	3 150 000		持有待售负债		
一年内到期的非流动资产			一年内到期的非流动负债		
其他流动资产			其他流动负债		
流动资产合计	44 850 000	18 300 000	流动负债合计	25 968 500	7 200 000
非流动资产：			非流动负债：		
债权投资	5 000 000		长期借款	4 400 000	
其他债权投资			应付债券		
长期应收款			其中：优先股		
长期股权投资	36 000 000		永续债		
其他权益工具投资			租赁负债	2 300 000	
其他非流动金融资产			长期应付款		
投资性房地产	12 000 000		预计负债		
固定资产	18 820 000	9 280 000	递延收益		
在建工程	1 180 000		递延所得税负债	300 000	
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计	7 000 000	
使用权资产	2 300 000		负债合计	32 968 500	7 200 000
无形资产	5 460 000	6 240 000	所有者权益（或股东权益）：		
开发支出	3 000 000		实收资本（或股本）	50 000 000	20 000 000
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用	216 000		其中：优先股		
递延所得税资产	562 500	500 000	永续债		
其他非流动资产			资本公积	36 000 000	6 000 000
非流动资产合计	84 538 500	16 020 000	减：库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积	2 130 000	360 000
			未分配利润	8 290 000	760 000
			所有者权益（或股东权益）合计	96 420 000	27 120 000
资产总计	129 388 500	34 320 000	负债和所有者权益（或股东权益）总计	129 388 500	34 320 000

【例8-33】下列各项资产负债表项目中，属于汇总列报的是（　　）。

A. 其他应付款　　B. 应付账款

C. 长期借款　　D. 资本公积

解析 答案为A。依据重要性原则和性质或功能相同或相近的应付利息、应付股利和其他应付款等汇总列报“其他应付款”项目。

第三节　利　润　表

一、利润表概述

（一）利润表的概念

利润表，又称损益表，是反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。它是在会计凭证、会计账簿等会计资料的基础上进一步确认企业一定会计期间经营成果的结构性表述，综合反映企业利润的实现过程和利润的来源及构成情况，是对企业一定会计期间经营业绩的系统总结。

（二）利润表的结构原理

利润表主要由表首、表体两部分组成。表首部分应列明报表名称、编制单位名称、编制日期、报表编号和计量单位；表体部分是利润表的主体，列示了形成经营成果的各个项目和计算过程。利润表表体部分的基本结构主要根据“收入－费用＝利润”平衡公式，按照各具体项目的性质和功能作为分类标准，依次将某一会计期间的收入、费用和利润的具体项目予以适当的排列编制而成。利润表项目的性质是指各具体项目的经济性质，如营业利润是指企业一定会计期间通过日常营业活动所实现的利润额，利润总额则是指营业利润和非经常性损益净额（即损失和利得）的总和，净利润是指利润总额减去所得税费用的净额；利润表项目的功能是指各具体项目在创造和实现利润的经营业务活动过程中的功能与作用，如利润表中对于费用列报通常按照功能进行分类，包括从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用、研发费用和财务费用等。

利润表的表体结构有单步式和多步式两种。单步式利润表是将当期所有的收入列在一起，所有的费用列在一起，然后将两者相减得出当期净损益。我国企业的利润表采用多步式格式，即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，分步计算当期净损益，以便财务报表使用者理解企业经营成果的不同来源。

为了使财务报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未来发展趋势，企业需要提供比较利润表。为此，利润表金额栏分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。

（三）利润表的作用

利润表的主要作用是有助于使用者分析判断企业净利润的质量及其风险，评价企业经营管理效率，有助于使用者预测企业净利润的持续性，从而作出正确的决策。通过利润表，可以反映企业在一定会计期间的收入实现情况，如实现的营业收入、取得的投资收益、发生的公允价值变动损益及营业外收入等对利润的贡献大小；可以反映企业一定会计期间的费用耗费情况，如发生的营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、营业外支出等对利润的影响程度；可以反映企业一定会计期间的净利润实现情况，分析判断企业受托责任的履行情况，进而还可以反映企业资本的保值增值情况，为企业管理者解脱受托责任提供依据；将利润表资料及信息与资产负债表资料及信息相结合进行综合计算分析，如将营业成本与存货或资产总额的平均余额进行比较，可以反映企业运用其资源的能力和效率，便于分析判断企业资金周转情况及盈利能力和水平，进而判断企业未来的盈利增长和发展趋势，作出相应经济决策。

二、利润表的编制

（一）利润表的编制要求

利润表中一般应单独列报的项目主要有营业利润、利润总额、净利润、其他综合收益的税后净额、综合收益总额和每股收益等。其中，营业利润单独列报的项目包括营业收入、营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用、信用减值损失、资产减值损失、其他收益、投资收益、公允价值变动收益、资产处置收益等；利润总额项目为营业利润加上营业外收入减去营业外支出；净利润项目为利润总额减去所得税费用，包括持续经营净利润和终止经营净利润等项目；其他综合收益的税后净额包括不能重分类进损益的其他综合收益和将重分类进损益的其他综合收益等项目；综合收益总额为净利润加上其他综合收益的税后净额；每股收益包括基本每股收益和稀释后每股收益两项项目。

利润表各项目需填列“本期金额”和“上期金额”两栏。其中“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内所列数字填列。“本期金额”栏内各期数字，除“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目外，应当按照相关科目的发生额分析填列。如“营业收入”项目，根据“主营业务收入”“其他业务收入”科目的发生额分析计算填列；“营业成本”项目，根据“主营业务成本”“其他业务成本”科目的发生额分析计算填列。

（二）利润表的填列方法

利润表的“本期金额”栏的填列方法，一般应根据损益类科目和所有者权益类有关科目的发生额填列。

（1）“营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

【例8-34】甲公司是从事生产和销售家用电器产品的一家制造业企业，为一般纳税人。2020年度，甲公司“主营业务收入”科目发生额合计6 120万元。则甲公司2020年度利润表中“营业收入”项目“本期金额”栏的列报金额为6 120万元。

（2）“营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。本项目应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”科目的发生额分析填列。

【例8-35】甲公司2020年度“主营业务成本”科目发生额合计3 680万元，则甲公司2020年度利润表中“营业成本”项目“本期金额”栏的列报金额为3 680万元。

（3）“税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、环境保护税等相关税费。本项目应根据“税金及附加”科目的发生额分析填列。

【例8-36】甲公司2020年度“税金及附加”科目的发生额如下：城市维护建设税合计5万元，教育费附加合计3万元，房产税合计40万元，城镇土地使用税合计2万元，则甲公司2020年度利润表中“税金及附加”项目“本期金额”栏的列报金额=5+3+40+2=50（万元）。

（4）“销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据“销售费用”科目的发生额分析填列。

【例8-37】甲公司2020年度“销售费用”科目的发生额合计数为120万元。则甲公司2020年度利润表中“销售费用”项目“本期金额”栏的列报金额为120万元。

（5）“管理费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

【例8-38】甲公司2020年度“管理费用”科目发生额合计数为780万元，其中“研发费用”明细科目发生额为300万元。则甲公司2020年度利润表中“管理费用”项目“本期金额”栏的列报金额为480万元。

（6）“研发费用”项目，反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。本项目应根据“管理费用”科目下的“研发费用”明细科目的发生额以及“管理费用”科目下“无形资产摊销”明细科目的发生额分析填列。

【例8-39】甲公司2020年度计入当期损益的研发费用合计数为300万元。则甲公司2020年度利润表中“研发费用”项目“本期金额”栏的列报金额为300万元。

（7）“财务费用”项目，反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化

的利息支出。本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目发生额分析填列。其中：“利息费用”项目，反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出，本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。“利息收入”项目，反映企业应冲减财务费用的利息收入，本项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

【例8-40】甲公司2020年度“财务费用”科目的发生额如下所示：银行借款利息费用合计17.5万元，银行存款利息收入合计25万元，银行手续费等支出合计82.5万元，则甲公司2020年度利润表中“财务费用”项目“本期金额”栏的列报金额=17.5+82.5-25=75（万元）。

（8）“其他收益”项目，反映计入其他收益的政府补助，以及其他与日常活动相关且计入其他收益的项目。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在本项目中填列。

（9）“投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。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，本项目以“-”号填列。

【例8-41】甲公司2020年度“投资收益”科目的发生额合计为120万元，则甲公司2020年度利润表中“投资收益”项目“本期金额”栏的列报金额为120万元。

（10）“净敞口套期收益”项目，反映净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额。本项目应根据“净敞口套期损益”科目的发生额分析填列。如为套期损失，本项目以“-”号填列。

（11）“公允价值变动收益”项目，反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。本项目应根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列，如为净损失，本项目以“-”号填列。

（12）“信用减值损失”项目，反映企业按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2018）的要求计提的各项金融工具信用减值准备所确认的信用损失。本项目应根据“信用减值损失”科目的发生额分析填列。

【例8-42】甲公司2020年度“信用减值损失”科目的发生额合计为28万元，则甲公司2020年度利润表中“信用减值损失”项目“本期金额”栏的列报金额为28万元。

（13）“资产减值损失”项目，反映企业有关资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。

【例8-43】甲公司2020年度“资产减值损失”科目的发生额为固定资产减值损失合计30万元，则甲公司2020年度利润表中“资产减值损失”项目“本期金额”栏的列报金额为30万元。

（14）“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失也包括在本项目内。本项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列。如为处置损失，本项目以“-”号填列。

（15）“营业利润”项目，反映企业实现的营业利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

（16）“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括非流动资产毁损报废收益、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

【例8-44】甲公司2020年度“营业外收入”科目的发生额为固定资产报废清理净收益53万元，则甲公司2020年度利润表中“营业外收入”项目“本期金额”栏的列报金额为53万元。

（17）“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。本项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

（18）“利润总额”项目，反映企业实现的利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

（19）“所得税费用”项目，反映企业应从当期利润总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

【例8-45】甲公司2020年度“所得税费用”科目的发生额合计350万元，则甲公司2020年度利润表中“所得税费用”项目“本期金额”栏的列报金额为350万元。（购入环保节能设备抵免所得税额32.5万元）

（20）“净利润”项目，反映企业实现的净利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

（21）“其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

（22）“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益（税后净额）的合计金额。

（23）“每股收益”项目，包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标，反映普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处在公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业的每股收益信息。

【例8-46】承〖例8-34〗至〖例8-45〗，甲公司编制的2020年度利润表如表8-2所示。

表8-2　　利润表　　会企02表

编制单位：甲公司　　2020年　　单位：元

项　目	本期金额	上期金额
一、营业收入	61 200 000	（略）
减：营业成本	36 800 000	
税金及附加	500 000	
销售费用	1 200 000	
管理费用	4 800 000	
研发费用	3 000 000	
财务费用	750 000	
其中：利息费用	175 000	
利息收入	250 000	
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）	1 200 000	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）	-300 000	
信用减值损失（损失以“-”号填列）	-280 000	
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	14 770 000	
加：营业外收入	530 000	
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	15 300 000	
减：所得税费用	3 500 000	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	11 800 000	
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	11 800 000	
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		

续表

项　目	本期金额	上期金额
五、其他综合收益的税后净额		
（一）不能重分类进损益的其他综合收益		
1. 重新计量设定受益计划变动额		
2. 权益法下不能转损益的其他综合收益		
3. 其他权益工具投资公允价值变动		
4. 企业自身信用风险公允价值变动		
（二）将重分类进损益的其他综合收益		
1. 权益法下可转损益的其他综合收益		
2. 其他债权投资公允价值变动		
3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额		
4. 其他债权投资信用减值准备		
5. 现金流量套期储备		
6. 外币财务报表折算差额		
六、综合收益总额	11 800 000	
七、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

第四节　现金流量表

一、现金流量表概述

（一）现金流量表的概念

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。它是以资产负债表和利润表等会计核算资料为依据，按照收付实现制会计基础要求对现金流量的结构性表述，揭示企业在一定会计期间获取现金及现金等价物的能力。

现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等

价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。在以下表述现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

现金流量，是指现金和现金等价物的流入和流出。

（二）现金流量表的结构原理

1. 现金流量表的结构内容。

现金流量表的基本结构根据“现金流入量 - 现金流出量 = 现金净流量”公式设计。现金流量包括现金流入量、现金流出量、现金净流量。根据企业业务活动的性质和现金流量的功能，主要现金流量可以分为三类并在现金流量表中列示，即：经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。每一项分为流入量、流出量和净流量三部分分项列示。

经营活动产生的现金流量，是指与销售商品、提供劳务有关的活动产生的现金流量，包括企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项产生的现金流量。如销售商品收到现金、购买商品支付现金、经营性租赁、制造产品、广告宣传、缴纳税款等，经营活动产生的现金流量分为经营活动产生的现金流入量、经营活动产生的现金流出量以及经营活动产生的现金净流量。

投资活动产生的现金流量，是指与非流动资产的取得或处置有关的活动产生的现金流量，包括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产生的现金流量，如购买股票或债券支付现金、销售长期投资收回现金、购建或处置固定资产、无形资产等。投资活动产生的现金流量分为投资活动产生的现金流入量、投资活动产生的现金流出量以及投资活动产生的现金净流量。

筹资活动产生的现金流量，是指涉及企业财务规模的更改或财务结构组成变化的活动，也就是指导致企业资本及债务规模和构成发生变动的活动产生的现金流量。如向银行借入款项收到现金、归还银行借款支付现金、吸收投资、发行股票、分配利润等。筹资活动产生的现金流量分为筹资活动产生的现金流入量、筹资活动产生的现金流出量以及筹资活动产生的现金净流量。

除上述三类主要现金流量外，企业持有除记账本位币外的以外币为计量单位的资产负债及往来款项时，现金流量表应列示汇率变动对现金及现金等价物的影响。

2. 现金流量表的格式。

现金流量表的格式，是指现金流量表结构内容的编排顺序和方式。现金流量表的格式应有利于反映企业业务活动的性质和现金流量的来源，其基本原理是以权责发生制为基础提供的会计核算资料为依据，按照收付实现制基础进行调整计算，以反映现金流量增减变动及其结果，即将以权责发生制为基础编制的资产负债表和利润表资料按照收付实现制基础调整计算编制现金流量表。调整计算方法通常有直接法和间接法两种。

直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示企业经营活动现金流量的一种方法。例如，某企业某年度利润表中列示的营业收入为 100 万元，资产负债表中列示的应收账款年末金额为 20 万元、上年年末金额为 15 万元，不考虑其他因素影响，则表明该企业当年度 100 万元的营业收入中有 5 万元尚未收到现金，即销售商品收到的现金

为95万元。间接法，是指将净利润调整为经营活动现金流量的一种方法。例如，某企业某年度利润表中列示的净利润为10万元，资产负债表中列示的应收账款年末金额为20万元、上年年末金额为15万元，不考虑其他因素影响，则表明该企业当年度10万元的净利润中有5万元尚未收到现金，即经营活动产生的现金流量净额为5万元。由此可见，直接法是以利润表中的营业收入为起算点调整计算经营活动产生的现金流量净额，而间接法则是以净利润为起算点调整计算经营活动产生的现金流量净额，二者的结果是一致的。调整计算的经营活动产生的现金流量净额加上投资活动产生的现金流量净额和筹资活动产生的现金流量净额为报告期的现金及现金等价物净增加额，再加上报告期期初现金及现金等价物余额等于期末现金及现金等价物余额。

以直接法编制的现金流量表便于分析经营活动产生的现金流量的来源和用途，预测企业现金流量的未来前景；而以间接法编制的现金流量表则便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较，了解净利润与经营活动产生的现金流量差异的原因，从现金流量的角度分析净利润的质量，二者可以相互验证和补充。

按照我国现行会计准则规定，企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。同时规定，企业应当在附注中披露将净利润调整为经营活动现金流量的信息。由此，现金流量表的格式分为直接法格式和间接法格式两种，分别如表8-4和表8-5所示。

（三）现金流量表的作用

现金流量表相较于资产负债表和利润表具有许多不同的重要作用，主要表现在以下几个方面：

（1）现金流量表提供了企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的现金流量信息，可以弥补基于权责发生制基础编报提供的资产负债表和利润表的某些固有缺陷，在资产负债表与利润表之间架起一条连接的纽带和桥梁，揭示企业财务状况与经营成果之间的内在关系，便于会计报表使用者了解企业净利润的质量。

（2）现金流量表分别提供了经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流量，每类又分为若干具体项目，分别从不同角度反映企业业务活动的现金流入、流出及其影响现金净流量的因素，弥补了资产负债表和利润表分类列报内容的某些不足，从而帮助使用者了解和评价企业获取现金及现金等价物的能力，包括企业支付能力、偿债能力和周转能力，进而预测企业未来的现金流量情况，为其决策提供有力依据。

（3）现金流量表以收付实现制为基础，对现金的确认和计量在不同企业间基本一致，提高了企业之间更加可比的会计信息，有利于会计报表使用者提高决策的质量和效率。

（4）现金流量表以收付实现制为基础编制，降低了企业盈余管理程度，提高了会计信息质量，有利于更好发挥会计监督职能作用，改善公司治理状况，进而促进实现会计决策有用性和维护经济资源配置秩序、提高经济效益的目标要求。

二、现金流量表的编制

（一）现金流量表的编制要求

现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。现金流量应当

分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：

（1）代客户收取或支付的现金。

（2）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

（3）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金，以及证券的买入与卖出等。

（4）自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列报。

（5）外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调整项目，在现金流量表中单独列报“汇率变动对现金及现金等价物的影响”。

（二）直接法

运用直接法编制现金流量表可采用工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关会计科目记录分析填列。

1. 工作底稿法。

工作底稿法是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，分别对每一项目进行分析并编制调整分录，进而编制现金流量表的一种方法。具体步骤和程序如下：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数分别过入工作底稿的期初数栏和期末数栏，如表8-3所示。

表8-3　　现金流量表工作底稿（简表）　　金额单位：万元

项目	年初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
一、资产负债表项目				
流动资产：				
货币资金	500		（20）184.4	315.6
应收账款	2 000 （坏账准备100）	（1）200	（8）150	2 050 （坏账准备250）
存货	1 800		（2）351	1 449
流动资产合计	4 300			3814.60
非流动资产：				
长期股权投资	1 700	（7）205		1 905
固定资产	5 600 （累计折旧1400）	（12）1 800	（11）350	7 050 （累计折旧1 400+350）

续表

项目	年初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
无形资产	400 （累计摊销 80）		（13）40	360 （累计摊销 120）
非流动资产合计	7 700			9 315
资产总计	12 000			13 129.60
流动负债：				
短期借款	300	（14）300		0
应付账款	500		（2）108	608
应付职工薪酬	35	（16）436.8	（15）478.8	77
应交税费	320	（2）207.87 （12）234 （17）242.53	（1）390 （3）53 （9）30.25	108.85
流动负债合计	1155			793.85
非流动负债：				
长期借款				
应付债券				
非流动负债合计	0			0
负债合计	1 155			793.85
所有者权益：				
实收资本	8 000		（18）1 000	9 000
资本公积	2 000		（18）400	2 400
盈余公积	800		（19）13.6125	813.6125
未分配利润	45	（19）13.6125	（10）90.75	122.1375
所有者权益合计	10 845			12 335.75
负债及所有者权益总计	12 000			13 129.60
二、利润表项目				
营业收入			（1）3 000	3 000
减：营业成本		（2）1 950		1 950
税金及附加		（3）53		53
销售费用		（4）263.64		263.64
管理费用		（5）657.36		657.36
研发费用				
财务费用		（6）10		10

续表

项目	年初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
加：其他收益				
投资收益			（7）205	205
公允价值变动收益				
信用减值损失		（8）150		150
资产减值损失				
资产处置收益				
营业外收入				
营业外支出				
减：所得税费用		（9）30.25		30.25
净利润		（10）90.75		90.75
三、现金流量表项目				
（一）经营活动产生的现金流量：				
销售商品、提供劳务收到的现金		（1）2 800		2 800
收到的其他与经营活动有关的现金				
现金流入量小计				2 800
购买商品、接受劳务支付的现金			（2）1 491	1 491
支付给职工以及为职工支付的现金			（16）436.8	436.8
支付的各项税费		（1）390	（2）207.87 （12）234 （17）242.53	294.4
支付的其他与经营活动有关的现金		（11）350 （13）40 （15）478.80	（4）263.64 （5）657.36	52.2
经营活动现金流出量小计				2 274.4
经营活动产生的现金流量净额				525.6
（二）投资活动产生的现金流量：				
收回投资所收到的现金				
取得投资收益收到现金		（7）205		205

续表

项目	年初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额				
处置子公司及其他营业单位收到的现金				
收到其他与投资活动有关的现金				
投资活动现金流入量小计				205
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金			（12）1 800	1 800
投资支付的现金			（7）205	205
取得子公司及其他营业单位支付的现金				
支付其他与投资活动有关的现金				
投资活动现金流出量小计				2 005
投资活动产生的现金流量净额				-1 800
（三）筹资活动产生的现金流量：				
吸收投资所收到的现金		（18）1 400		1 400
取得借款所收到的现金				
发行债券收到的现金				
收到其他与筹资活动有关的现金				
筹资活动现金流入量小计				1 400
偿还债务所支付的现金			（14）300	300
分配股利、利润和偿付利息所支付的现金			（6）10	10
支付其他与筹资活动有关的现金				
筹资活动现金流出量小计				310

续表

项目	年初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
筹资活动产生的现金流量净额				1 090
（四）现金及现金等价物净减少额		（20）184.4		184.4
四、调整分录借贷合计		12 693.0125	12 693.0125	

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，以利润表项目为基础，从“营业收入”项目开始，结合资产负债表项目逐一进行分析调整。将有关现金及现金等价物的流入流出，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（指现金流量表中应列示的具体项目），借方表示现金流入，贷方表示现金流出，借方余额表示现金流入量净额，贷方余额表示现金流出量净额。

【例 8-47】乙公司为从事商品采购与销售业务的增值税一般纳税人。该公司未发生涉及本位币之外的业务。2020 年 12 月 31 日已编制的资产负债表和利润表资料如表 8-3 所示，分析调整编制调整分录如下。

（1）调整营业收入：

乙公司利润表中列示“营业收入”项目金额为 3 000 万元，资产负债表中列示“应收账款”项目年末较年初增加金额 200 万元。应编制调整分录如下：

借：经营活动的现金流量——销售商品收到的现金 2 800

——支付的各项税费 390

应收账款 200

贷：营业收入 3 000

应交税费——应交增值税 390

说明，由于支付的各项税费在现金流量表中要求单独列报，对于不能直接计入资产成本或费用的增值税需要调整。（下同）

（2）调整营业成本：

乙公司 2020 年利润表中列示“营业成本”项目金额为 1 950 万元，资产负债表中列示“应付账款”项目年末较年初增加金额 108 万元，“存货”项目年末较年初减少金额 351 万元。应编制调整分录如下：

借：营业成本 1 950

应交税费——应交增值税 207.87

贷：应付账款 108

存货 351

经营活动的现金流量——购进商品支付的现金　1 491
——支付的各项税费　207.87

(3) 调整税金及附加:

借: 税金及附加　53
　贷: 应交税费　53

(4) 调整销售费用:

借: 销售费用　263.64
　贷: 经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金　263.64

说明, 对于销售费用等期间费用在调整时需要全额调整计入“经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”项目, 对于其中不需要支付现金的部分, 如应付职工薪酬、计提折旧或摊销等在调整相应项目时, 调整计入“经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”项目的相反方向。(下同)

(5) 调整管理费用:

借: 管理费用　657.36
　贷: 经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金　657.36

(6) 调整财务费用:

借: 财务费用　10
　贷: 筹资活动的现金流量——分配股利、利润和偿付利息所支付的现金　10

说明, 本期财务费用为短期借款利息费用。

(7) 调整投资收益:

借: 长期股权投资　205
　贷: 投资活动的现金流量——投资支付的现金　205

同时:

借: 投资活动的现金流量——取得投资收益收到现金　205
　贷: 投资收益　205

说明, 本期取得的投资收益为长期股权投资, 采用权益法核算确认。

(8) 调整信用减值损失:

借: 信用减值损失　150
　贷: 坏账准备　150

(9) 调整所得税费用:

借: 所得税费用　30.25
　贷: 应交税费——应交所得税　30.25

(10) 调整净利润:

借: 净利润　90.75
　贷: 未分配利润　90.75

(11) 调整固定资产折旧:

借: 经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 350

贷: 累计折旧 350

说明,本期计提固定资产折旧费计入管理费用的为280万元,计入销售费用的为70万元。

(12) 调整固定资产:

借: 固定资产 1 800

应交税费——应交增值税 234

贷: 投资活动的现金流量——购建固定资产等长期资产支付的现金 1 800

经营活动的现金流量——支付的各项税费 234

(13) 调整无形资产摊销:

借: 经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 40

贷: 累计摊销 40

(14) 调整短期借款:

借: 短期借款 300

贷: 筹资活动的现金流量——偿还债务所支付的现金 300

(15) 调整应付职工薪酬:

借: 经营活动的现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 478.8

贷: 应付职工薪酬 478.8

(16) 调整支付的职工薪酬:

根据乙公司资产负债表中应付职工薪酬及相关项目的年初年末金额的差额分析调整。

借: 应付职工薪酬 436.8

贷: 经营活动的现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金 436.8

(17) 调整缴纳或支付的增值税及其他税费:

借: 应交税费 242.53

贷: 经营活动的现金流量——支付的各项税费 242.53

(18) 调整实收资本、资本公积:

借: 筹资活动的现金流量——吸收投资所收到的现金 1 400

贷: 实收资本 1 000

资本公积 400

(19) 调整利润分配:

借: 未分配利润 13.6125

贷: 盈余公积 13.6125

(20) 调整现金及现金等价物:

借：现金及现金等价物净减少额　　184.4
　　贷：货币资金　　184.4

说明，本项目根据资产负债表中“货币资金”项目年初数与期末数的差额分析计算调整。

第三步，将调整分录过入工作底稿中的相应部分，如表8-3所示。

第四步，核对工作底稿中各项目的借方、贷方合计数是否相等，若相等一般表明调整分录无误。资产负债表中各项目期初数额加减调整分录中的借贷金额后的金额应等于期末金额；工作底稿中调整分录借方金额合计应等于贷方金额合计。

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，如表8-4所示。

表8-4　　现金流量表（简表）　　会企03表

编制单位：乙公司　　2020年12月　　金额单位：万元

项目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		（略）
销售商品、提供劳务收到的现金	2 800	
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计	2 800	
购买商品、接受劳务支付的现金	1 491	
支付给职工以及为职工支付的现金	436.80	
支付的各项税费	294.40	
支付的其他与经营活动有关的现金	52.20	
经营活动现金流出小计	2 274.40	
经营活动产生的现金流量净额	525.60	
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金	205	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	205	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1 800	
投资支付的现金	205	
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		

续表

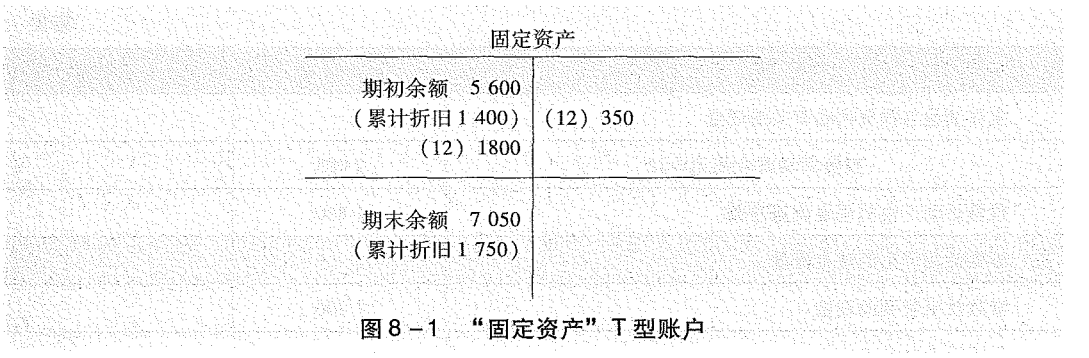
项目	本期金额	上期金额
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	2 005	
投资活动产生的现金流量净额	-1 800	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金	1 400	
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计	1 400	
偿还债务支付的现金	300	
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	10	
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	310	
筹资活动产生的现金流量净额	1 090	
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	-184.40	
加：期初现金及现金等价物余额	500	
六、期末现金及现金等价物余额	315.60	

2. T型账户法。

T型账户法是以T型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，分别对每一项目进行分析并编制调整分录，进而编制现金流量表的一种方法。具体步骤和程序如下：

第一步，为所有非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设T型账户，并将各项目的期末期初变动数额过入各该账户。如果某项目的期末数大于期初数，则将其差额过入和该项目余额相同的方向；反之，过入相反的方向。对于资产项目而言，如果期末余额大于期初余额，过入相关资产项目的借方，表明报告期内某项资产项目增加引发现金流出量增加。反之，如果期末余额小于期初余额，过入相关资产项目的贷方，表明报告期内某项资产项目减少引发现金流入量增加。

【例8-48】 乙公司2020年12月31日资产负债表中“固定资产”项目期末数为7 050万元（累计折旧1 750万元），年初数为5 600万元（累计折旧为1 400万元）（见表8-3），因此，应过入借方，如图8-1所示。



固定资产

期初余额 5 600	
（累计折旧 1 400）	（12）350
（12）1800	
期末余额 7 050	
（累计折旧 1 750）	

图 8－1 “固定资产”T 型账户

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物”T 型账户，分设“经营活动”“投资活动”“筹资活动”三个二级 T 型账户，左方为借方登记现金流入，右方为贷方登记现金流出，借方余额为现金流入净额，贷方余额为现金流出净额，如图 8－2 所示。

现金及现金等价物——经营活动

销售商品收到现金 （1）2 800	购买商品支付现金（2）1 491
支付的各项税费 （1）390	支付给职工的现金（17）436.8
支付的其他与经营活动有关的现金	支付的各项税费 （2）207.87
（12）350	（13）234
（14）40	（18）242.53
（16）478.80	支付的其他与经营活动有关的现金
	（4）263.64
	（5）657.36
经营活动的现金流入量 4 058.80	经营活动的现金流出量 3 533.20
经营活动现金流量净额 525.60	

图 8－2 “经营活动产生的现金流量”T 型账户

第三步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，以利润表项目为基础，从“营业收入”项目开始，结合资产负债表项目对非现金项目逐一进行分析调整，如表 8－3 所示。

第四步，将调整分录过入各 T 型账户，并进行核对。

第五步，根据 T 型账户编制正式的现金流量表，如表 8－4 所示。

（三）间接法

企业采用间接法编制现金流量表的基本步骤如下：

第一步，将报告期利润表中净利润调节为经营活动产生的现金流量。具体方法为以净利润为起算点，加上编制利润表时作为净利润减少而报告期没有发生现金流出的填列项目，减去编制利润表时作为净利润增加而报告期没有发生现金流入的填列项目，以及不属于经营活动的现金流量。

1. 应加回的项目。

本类项目属于净利润中没有实际支付现金的费用，需要在净利润的基础上分析调整的项目。

（1）“资产减值准备”项目。反映企业报告期计提的存货跌价准备、投资性房地产减值准备、长期股权投资减值准备、债权投资减值准备、使用权资产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备等对现金流量的影响。该项目在利润表中作为净利润项目的减项已经扣除，但在报告期内不需要支付现金，应予以加回。本项目可根据利润表中“资产减值损失”项目的填列金额直接填列。

（2）“信用损失准备”项目。反映企业报告期计提的坏账准备对现金流量的影响。该项目在利润表中作为净利润项目的减项已经扣除，但在报告期内不需要支付现金，应予以加回。本项目可根据利润表中“信用减值损失”项目的填列金额直接填列。

（3）“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”项目。反映企业报告期计提的固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧、使用权资产折旧、投资性房地产折旧等对现金流量的影响。该项目在利润表中作为净利润项目的减项已经扣除，但在报告期内不需要支付现金，应予以加回。本项目可根据资产负债表及其报表附注中或“累计折旧”“累计折耗”“生产性生物资产累计折旧”“使用权资产累计折旧”“投资性房地产累计折旧”科目的贷方发生额等分析计算填列。

（4）“无形资产摊销”项目。反映企业报告期计提的无形资产摊销对现金流量的影响。该项目在利润表中作为净利润项目的减项已经扣除，但在报告期内不需要支付现金，应予以加回。本项目可根据资产负债表及其报表附注中或“累计摊销”科目的贷方发生额等分析计算填列。

（5）“长期待摊费用摊销”项目。反映企业报告期计提的长期待摊费用摊销对现金流量的影响。该项目在利润表中作为净利润项目的减项已经扣除，但在报告期内不需要支付现金，应予以加回。本项目可根据资产负债表及其报表附注中或“长期待摊费用累计摊销”科目的贷方发生额等分析计算填列。

2. 应加回或减去的项目。

本类项目属于净利润中没有实际支付现金的费用或没有实际收到现金的收益，需要在净利润的基础上分析调整。

（1）“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发生的处置固定资产、无形资产和其他长期资产的净损益对现金流量的影响。本项目内容属于计入净利润项目的投资活动产生的现金流量，在列报经营活动产生的现金流量时应予以扣除，对于发生的处置固定资产、无形资产和其他长期资产的净损失应予以加回；反之，对于实现的处置固定资产、无形资产和其他长期资产的净收益应予以减去。本项目可根据“资产处置损益”科目分析计算填列。

（2）“固定资产报废损失（收益以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发

生的固定资产报废净损益对现金流量的影响。本项目内容属于计入净利润项目的投资活动产生的现金流量，在列报经营活动产生的现金流量时应予以扣除，对于发生的固定资产报废净损失应予以加回；反之，对于实现的固定资产报废净收益应予以减去。本项目可根据利润表中“营业外收入”项目和“营业外支出”项目或“营业外收入”科目和“营业外支出”科目分析计算填列。在根据营业外收支分析计算时，应注意对于企业日常活动之外的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，如果其中有能够确指属于流动资产损失的应当列入经营活动产生的现金流量，不应调整。

（3）“公允价值变动损失（收益以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内公允价值变动损益对现金流量的影响。本项目内容属于计入企业净利润项目的投资活动产生的现金流量，同时公允价值变动收益也未产生现金流量，在列报经营活动产生的现金流量时应予以扣除，对于发生的公允价值变动损失应予以加回；反之，对于发生的公允价值变动收益应予以减去。本项目可根据利润表中“公允价值变动收益（损失以‘-’号填列）”项目分析计算填列。

（4）“财务费用（收益以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发生的财务费用（或收益）对现金流量的影响。本项目内容的性质较为复杂，可能分别归属于经营活动、投资活动或筹资活动产生的现金流量。各种借款利息等属于筹资活动的现金流量项目，应收票据贴现利息、办理银行转账结算的手续费等属于经营活动产生的现金流量项目。对于属于筹资活动或投资活动的财务费用应予以加回；反之，对于属于筹资活动或投资活动的财务收益应予以减去；对于属于经营活动产生的现金流量项目应根据利息费用或利息收入等具体情况分析计算调整。本项目可根据“财务费用”和“其他应收款——应收利息”“其他应付款——应付利息”等项目的具体内容分析计算填列。

（5）“投资损失（收益以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发生的投资损失（或收益）对现金流量的影响。本项目内容属于计入净利润项目的投资活动产生的现金流量，在列报经营活动产生的现金流量时应予以扣除，对于发生的投资损失应予以加回；反之，对于发生的投资收益应予以减去。本项目应根据利润表中“投资收益（损失以‘-’号填列）”项目分析计算填列。

（6）“递延所得税资产减少（增加以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内产生的递延所得税资产减少（或增加）对现金流量的影响。递延所得税资产属于企业未来期间的应纳税所得额及应交所得税，不构成报告期的现金流量。具体而言，本项目内容属于计入净利润项目中“所得税费用”项目的内容，在计算“所得税费用”时，递延所得税资产减少额计入“所得税费用”科目的增加额，减少了报告期利润表中的净利润，应予以加回；反之，递延所得税资产增加额计入“所得税费用”科目的减少额，增加了报告期利润表中的净利润，应予以减去。本项目可根据资产负债表中“递延所得税资产”项目的期末期初金额的差额分析计算填列。

（7）“递延所得税负债增加（减少以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内产

生的递延所得税负债增加（或减少）对现金流量的影响。递延所得税负债属于企业未来期间的应纳税所得额及应交所得税，不构成报告期的现金流量。具体而言，本项目内容属于计入净利润项目中“所得税费用”项目的内容，在计算“所得税费用”时，递延所得税负债增加额计入“所得税费用”科目的增加额，减少了报告期利润表中的净利润，应予以加回；反之，递延所得税负债减少额计入“所得税费用”科目的减少额，增加了报告期利润表中的净利润，应予以减去。本项目可根据资产负债表中“递延所得税负债”项目的期末期初金额的差额分析计算填列。

（8）“存货的减少（增加以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内产生的存货减少（或增加）对现金流量的影响。资产负债表中“存货”项目的年末较年初减少的差额，说明报告期消耗或发出了期初存货，这部分存货在报告期不需要支付现金，但按报告期营业成本等计算的净利润已经减去了这部分不需要支付的现金，应予以加回；反之，资产负债表中“存货”项目的年末较年初增加的差额，这部分存货在报告期已经支付了现金，但按报告期营业成本计算的净利润并未减去这部分需要支付的现金，应予以减去。此外，存货减少可能有属于投资活动或筹资活动的现金流量部分，填列该项目时需要分析计算调整非经营活动的现金流量。本项目可根据资产负债表中“存货”项目期末期初数的差额和报表附注中“存货跌价准备”项目的期末期初数的差额分析计算填列。

3. 经营性应收应付项目的增减变动。

本类项目属于不直接影响净利润的经营活动产生的现金流入量或流出量，需要在净利润的基础上分析调整的项目。

（1）“经营性应收项目的减少（增加以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发生的经营性应收项目减少（或增加）对现金流量的影响。经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、合同资产、其他应收款和长期应收款等项目中与经营活动有关的部分。资产负债表中经营性应收项目减少，表明报告期内收到了以前年度应收项目的现金，形成在净利润之外的营业活动现金流入量，应予以加回；反之，经营性应收项目增加，表明报告期的净利润中有尚未收到的现金流入量，应予以减去。本项目可根据资产负债表中“经营性应收项目”期末期初数的差额和报表附注中“坏账准备”项目的期末期初数的差额分析计算填列。

（2）“经营性应付项目的增加（减少以‘-’号填列）”项目。反映企业报告期内发生的经营性应付项目增加（或减少）对现金流量的影响。经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、合同负债、其他应付款和长期应付款等项目中与经营活动有关的部分。资产负债表中经营性应付项目增加，表明报告期内“存货”等项目中存在尚未支付的应付项目的现金，在计算净利润时通过“营业成本”等项目已经扣除，形成净利润中存在尚未发生的经营活动现金流出量，应予以加回；反之，经营性应付项目减少，表明报告期计算净利润时存在尚未扣除的现金流出量，应予以减去。本项目可根据资产负债表中“经营性应付项目”期末期初数的差额分析计算填列。

第二步，分析调整不涉及现金收支的重大投资和筹资活动项目。

本项目反映企业一定会计期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的各项投资或筹资活动的信息资料。如企业报告期内实施的债务转为资本、一年内到期的可转换的公司债券、融资租入固定资产等。该类项目虽然不涉及报告期实际的现金流入流出，但对以后各期的现金流量有重大影响。此类需要列报的项目有：

（1）债务转为资本。反映企业报告期内转为资本的债务金额。本项目可根据资产负债表中“应付债券”“长期应付款”“实收资本”“资本公积”等项目分析计算填列。

（2）一年内到期的可转换公司债券。反映企业报告期内到期的可转换公司债券的本息。本项目可根据资产负债表中“应付债券——优先股”等项目分析计算填列。

（3）融资租入固定资产。反映企业报告期内融资租入的固定资产。本项目可根据资产负债表中“使用权资产”“长期应付款”“租赁负债”等项目分析计算填列。

第三步，分析调整现金及现金等价物净变动情况。

本项目反映现金及现金等价物增减变动及其净增加额。本项目可根据资产负债表中“货币资金”项目及现金等价物期末期初余额及净增额分析计算填列。

第四步，编制正式的现金流量表补充资料。具体方法可采用前述工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关会计科目记录分析填列。这里不再赘述。

【例8-49】承【例8-47】，2020年12月31日，乙公司编制的现金流量表的补充资料，如表8-5所示。

表8-5　　现金流量表补充资料（简表）

编制单位：乙公司　　2020年12月　　金额单位：万元

项目	本期金额	上期金额
1. 将净利润调节为经营活动现金流量：		（略）
净利润	90.75	
加：资产减值准备		
信用损失准备	150	
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧	350	
无形资产摊销	40	
长期待摊费用摊销		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“-”号填列）		
固定资产报废损失（收益以“-”号填列）		

续表

项目	本期金额	上期金额
净敞口套期损失（收益以“-”号填列）		
公允价值变动损失（收益以“-”号填列）		
财务费用（收益以“-”号填列）	10	
投资损失（收益以“-”号填列）	-205	
递延所得税资产减少（增加以“-”号填列）		
递延所得税负债增加（减少以“-”号填列）		
存货的减少（增加以“-”号填列）	351	
经营性应收项目的减少（增加以“-”号填列）	-200	
经营性应付项目的增加（减少以“-”号填列）	-61.15	
其他		
经营活动产生的现金流量净额	525.60	
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动		
债务转为资本		
一年内到期的可转换公司债券		
融资租入固定资产		
3. 现金及现金等价物净变动情况：		
现金的期末余额	315.6	
减：现金的期初余额	500	
加：现金等价物的期末余额		
减：现金等价物的期初余额		
现金及现金等价物净增加额	-184.4	

【例8-50】 下列各项应收应付款项中，将净利润调节为经营活动现金流量时应加回的有（　　）。

A. 应收账款的增加额（年末余额高于年初余额的差额）

B. 应付账款的减少额（年末余额低于年初余额的差额）

C. 应收票据的减少额（年末余额低于年初余额的差额）

D. 坏账准备的增加额（年末余额高于年初余额的差额）

解析 答案为选项C、D。应收票据的减少额，表明企业在本期净利润之外收到以前期间的现金流量；坏账准备的增加额，表明企业本期净利润已扣除的信用减值损失增加，但这部分没有产生现金流量。

第五节 所有者权益变动表

一、所有者权益变动表的基本原理

（一）所有者权益变动表的概念

所有者权益变动表，是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。它是对资产负债表的补充及对所有者权益增减变动情况的进一步说明。其主要作用有两个方面，一是通过所有者权益变动表，既可以为财务报表使用者提供所有者权益总量增减变动的信息，也能为其提供所有者权益增减变动的结构性信息，特别是能够让财务报表使用者理解所有者权益增减变动的根源；二是所有者权益增减变动表将综合收益和所有者（或股东）的资本交易导致的所有者权益的变动分项列示，有利于分清导致所有者权益增减变动缘由与责任，对于考察、评价企业一定时期所有者权益的保全状况、正确评价管理当局受托责任的履行情况等具有重要的作用。

（二）所有者权益变动表的内容

在所有者权益变动表上，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：综合收益总额；会计政策变更和差错更正的累积影响金额；所有者投入资本和向所有者分配利润等；提取的盈余公积；实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。详细的结构内容如表8－5所示。所有者权益变动表的主要项目内容及其功能如下：

1.“上年年末余额”项目。

“上年年末余额”项目反映企业上年资产负债表中实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润的年末余额。

2.“会计政策变更”“前期差错更正”项目。

“会计政策变更”“前期差错更正”项目分别反映企业采用追溯调整法处理的会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的会计差错更正的累积影响金额。追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。追溯重述法是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

3. “本年增减变动金额”项目。

“本年增减变动金额”项目反映所有者权益各项目本年增减变动的金额，具体内容：

（1）“综合收益总额”项目，反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。

（2）“所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本。本项目内容包括：①“所有者投入的普通股”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本溢价或股本溢价。②“其他权益工具持有者投入资本”项目，反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的持有者投入资本的金额。③“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额。

（3）“利润分配”项目，反映企业当年的利润分配金额。

（4）“所有者权益内部结转”项目，反映企业构成所有者权益的组成部分之间当年的增减变动情况。本项目内容包括：①“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业当年以资本公积转增资本或股本的金额。②“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业当年以盈余公积转增资本或股本的金额。③“盈余公积弥补亏损”项目，反映企业当年以盈余公积弥补亏损的金额。④“设定受益计划变动额结转留存收益”项目，反映企业因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，结转至留存收益的金额。⑤“其他综合收益结转留存收益”项目，主要反映：第一，企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额；第二，企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债终止确认时，之前由企业自身信用风险变动引起而计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额等。

（三）所有者权益变动表的结构

所有者权益变动表结构为纵横交叉的矩阵式结构。

1. 纵向结构。

纵向结构按所有者权益增减变动时间及内容分为“上年年末余额”“本年年初余额”“本年增减变动金额”和“本年年末余额”四栏。

上年年末余额 + 会计政策变更、前期差错更正及其他变动 = 本年年初余额

本年年初余额 + 本年增减变动金额 = 本年年末余额

其中，本年增减变动金额按照所有者权益增减变动的交易或事项列示，即：

本年增减变动金额 = 综合收益总额 ± 所有者投入和减少资本 ± 利润分配 ± 所有者权益内部结转

2. 横向结构。

横向结构采用比较式结构，分为“本年金额”和“上年金额”两栏，每栏的具体结构按照所有者权益构成内容逐项列示，即：

实收资本（或股本）+其他权益工具+资本公积-库存股+其他综合收益+未分配利润=所有者权益合计

纵横填列结果归结到本年年末所有者权益合计数，保持所有者权益变动表的表内填列数额的平衡。

所有者权益变动表以矩阵式结构列报，一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，即所有者权益变动的来源，对一定时期所有者权益的变动情况进行全面反映；另一方面，按照实收资本、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、盈余公积、未分配利润等所有者权益各组成部分及其总额列示交易或事项对所有者权益各部分的影响。此外，所有者权益变动表采用逐项的本年金额和上年金额比较式结构，能够清楚地表明构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况以及与上期的增减变动情况的对照和比较。

二、所有者权益变动表的填列方法

所有者权益变动表的填列方法是根据上年度所有者权益变动表和本年已编制的资产负债表、利润表及相关会计政策、前期差错更正和会计科目记录等资料基础上分析计算填列。各项目具体填列方法如下。

（一）上年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不一致的，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按照本年度的相关规定进行调整，填入所有者权益变动表的“上年金额”栏内。

（二）本年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项目金额一般应根据资产负债表所有者权益项目金额或“实收资本（或股本）”“其他权益工具”“资本公积”“库存股”“其他综合收益”“专项储备”“盈余公积”“利润分配”“以前年度损益调整”等科目及其明细科目的发生额分析填列。

【例8-51】承〖例8-46〗和〖例8-47〗，乙公司2020年12月31日所有者权益各项目金额及其增减变动情况如下：上年金额分别为实收资本8 000万元、资本公积2 000万元、盈余公积800万元、未分配利润45万元、所有者权益合计10 845万元；本年金额分别为实收资本9 000万元、资本公积2 400万元、盈余公积813.6125万元、未分配利润122.1375万元、所有者权益合计12 335.75万元；未发生会计政策变更、前期差错更正、其他综合收益等增减变动。乙公司编制的2020年度所有者权益变动表如表8-6所示。

表 8－6　　所有者权益变动表（简表）　　会企 04 表

编制单位：乙公司　　2020 年度　　单位：万元

项　目	本年金额											上年金额										
	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
		优先股	永续债	其他									优先股	永续债	其他							
一、上年年末余额	8 000				2 000				800	45	10 845	略										
加：会计政策变更																						
前期差错更正																						
其他																						
二、本年年初余额	8 000				2 000				800	45	10 845											
三、本年增减变动金额（减少以“－”号填列）											1 490.75											
（一）综合收益总额										90.75	90.75											
（二）所有者投入和减少资本	1 000				400						1 400											
1. 所有者投入的普通股																						
2. 其他权益工具持有者投入资本																						
3. 股份支付计入所有者权益的金额																						
4. 其他																						
（三）利润分配																						

续表

项　目	本年金额											上年金额										
	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本（或股本）	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
		优先股	永续债	其他									优先股	永续债	其他							
1. 提取盈余公积									13.6125	-13.6125	0											
2. 对所有者（或股东）的分配																						
3. 其他																						
（四）所有者权益内部结转																						
1. 资本公积转增资本（或股本）																						
2. 盈余公积转增资本（或股本）																						
3. 盈余公积弥补亏损																						
4. 设定受益计划变动额结转留存收益																						
5. 其他综合收益结转留存收益																						
6. 其他																						
四、本年年末余额	9 000				2 400				813.6125	122.1375	12 335.75											

【例8-52】下列关于“四表”相关项目之间相互参照关系的表述中，正确的有（　　）。

A. 资产负债表“盈余公积”“未分配利润”与利润表“净利润”存在相互参照关系

B. 资产负债表“其他综合收益”与利润表“其他综合收益”存在相互参照关系

C. 所有者权益变动表项目与资产负债表所有者权益项目及利润表“净利润”存在相互参照关系

D. 现金流量表各项目与资产负债表各项目及利润表各项目存在相互参照关系

解析　答案为选项A、B、C、D。企业实现净利润除用于分配利润或股利外计入“盈余公积”和“未分配利润”；现金流量表是在资产负债表和利润表资料基础上编制，其内容实质是相同的，只是编制基础不同；所有者权益增减变动主要来源于所有者或股东投入资本、净利润积累和会计政策更正等的影响，所有者权益变动表是在资产负债表和利润表资料基础上编制的；其他综合收益为企业根据会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额，既在利润表中列报又在资产负债表中列报。

第六节　财务报表附注及财务报告信息披露要求

一、附注的作用

附注的主要作用有三方面：第一，附注的编制和披露，是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目含义的补充说明，以帮助财务报表使用者更准确地把握其含义。例如，通过阅读附注中披露的固定资产折旧政策的说明，使用者可以掌握报告企业与其他企业在固定资产折旧政策上的异同，以便进行更准确的比较。第二，附注提供了对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中未列示项目的详细或明细说明。例如，通过阅读附注中披露的存货增减变动情况，财务报表使用者可以了解资产负债表中未单列的存货分类信息。第三，通过附注与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目的相互参照关系，以及对未能在财务报表中列示项目的说明，可以使财务报表使用者全面了解企业的财务状况、经营成果和现金流量以及所有者权益的情况。

二、附注的主要内容

附注是财务报表的重要组成部分。根据企业会计准则的规定，企业应当按照如下顺序编制披露附注的主要内容：

（一）企业简介和主要财务指标

（1）企业名称、注册地、组织形式和总部地址。

（2）企业的业务性质和主要经营活动。

（3）母公司以及集团最终母公司的名称。

（4）财务报告的批准报出者和财务报告的批准报出日。

（5）营业期限有限的企业，还应当披露有关营业期限的信息。

（6）截至报告期末公司近3年的主要会计数据和财务指标。

（二）财务报表的编制基础

财务报表的编制基础是指财务报表是在持续经营基础上还是在非持续经营基础上编制的。企业一般是在持续经营基础上编制财务报表，清算、破产属于非持续经营基础。

（三）遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息，以此明确企业编制财务报表所依据的制度基础。

（四）重要会计政策和会计估计

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。在披露重要会计政策和会计估计时，企业应当披露重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

会计政策的确定依据，主要是指企业在运用会计政策过程中所作的对报表中确认的项目金额最具影响的判断，有助于财务报表使用者理解企业选择和运用会计政策的背景，增加财务报表的可理解性。财务报表项目的计量基础，是指企业计量该项目采用的是历史成本、重置成本、可变现净值、现值还是公允价值，这直接影响财务报表使用者对财务报表的理解和分析。

在确定财务报表中确认的资产和负债的账面价值过程中，企业需要对不确定的未来事项在资产负债表日对这些资产和负债的影响加以估计，如企业预计固定资产未来现金流量采用的折现率和假设。这类假设的变动对这些资产和负债项目金额的确定影响很大，有可能会在下一个会计年度内作出重大调整，因此，强调这一披露要求，有助于提高财务报表的可理解性。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

企业应当按照会计政策、会计估计变更和差错更正会计准则的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

（六）报表重要项目的说明

企业对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计应当与报表项目金额相衔接，主要包括以下重要项目：应收款项、存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、职工薪酬、应交税费、短

期借款和长期借款、应付债券、长期应付款、营业收入、公允价值变动收益、投资收益、资产减值损失、营业外收入、营业外支出、所得税费用、其他综合收益、政府补助、借款费用。

（七）或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项

（八）有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

三、财务报告信息披露的要求

（一）财务报告信息披露的概念

财务报告信息披露，又称会计信息披露，是指企业对外发布有关其财务状况、经营成果、现金流量等财务信息的过程。按照我国会计准则的规定，披露主要是指会计报表附注的披露。广义的信息披露除财务信息外，还包括非财务信息。信息披露是公司治理的决定性因素，是保护投资者合法权益的基本手段和制度安排，也是会计决策有用性目标所决定的内在必然要求。就上市公司而言，信息披露也是企业的法定义务和责任。

（二）财务报告信息披露的基本要求

财务报告信息披露基本要求，又称财务报告信息披露的基本质量。主要有真实、准确、完整、及时和公平五个方面。

企业应当真实、准确、完整、及时地披露信息，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，信息披露应当同时向所有投资者公开披露信息。

真实，是指上市公司及相关信息披露义务人披露的信息应当以客观事实或者具有事实基础的判断和意见为依据，如实反映客观情况，不得有虚假记载和不实陈述。虚假记载，是指企业在披露信息时，将不存在的事实在信息披露文件中予以记载的行为。

准确，是指上市公司及相关信息披露义务人披露的信息应当使用明确、贴切的语言和简明扼要、通俗易懂的文字，不得含有任何宣传、广告、恭维或者夸大等性质的词句，不得有误导性陈述。公司披露预测性信息及其他涉及公司未来经营和财务状况等信息时，应当合理、谨慎、客观。误导性陈述，是指在信息披露文件中或者通过媒体，作出使投资人对其投资行为发生错误判断并产生重大影响的陈述。

完整，是指上市公司及相关信息披露义务人披露的信息应当内容完整、文件齐备，格式符合规定要求，不得有重大遗漏。信息披露完整性是公司信息提供给使用者的完整程度。不得忽略、隐瞒重要信息。使信息使用者了解公司治理结构、财务状况、经营成果、现金流量、经营风险及风险程度等。重大遗漏，是指信息披露义务人在信息披露文件中，未将应当记载的事项完全或者部分予以记载。不正当披露，是指信息披露义务人未在适当期限内或者未以法定方式公开披露应当披露的信息。

企业披露信息应当忠实、勤勉地履行职责，保证披露信息的真实、准确、完整、及时、公平。勤勉尽责，是指企业应当本着对投资者等利害关系者、对国家、对社会、对职业高度负责的精神，应当爱岗敬业，勤勉高效，严谨细致，认真履行会计职责，保证

会计信息披露工作质量。

企业应当在附注中对“遵循了企业会计准则”作出声明。同时，企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，即，企业采用的不恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。此外，如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。

本章思考题

1. 何谓“四表一注”，企业编制财务报告有哪些作用？
2. 资产负债表的主要结构内容是怎样编排的？如何编制资产负债表？
3. 利润表的基本结构内容有哪些？其编制方法是怎样的？
4. 分别表述现金流量表的作用、结构内容及其编制方法？
5. 会计实务中编报现金流量表补充资料的作用有哪些？
6. “四表”之间的勾稽关系是怎样的？这种勾稽关系对识别财务报告的编制质量有何作用？
7. 财务报表附注的主要内容有哪些？
8. 财务报告信息披露的基本要求有哪些？