# 《企业会计制度》操作指南

会计准则与会计制度研究组 编写

#### 图书在版编目(悦罗)数据

《企业会计制度》操作指南端计准则与会计制度研究组编写 图 大连:东北财经大学出版社,图明原 (图明 )

#### **降**最初更**家玩**願更**家**旗京怨

中国版本图书馆 (開發)据核字(周期) 第 別局局

#### 东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 圆形 邮政编码 圆石)

总编室:(周月元)源于成绩

营销部:(图质质)源质观像像

大连理工大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:應應是米伊爾德等米別數 字数:源底下字 印张:阮

**風間**年 源月第 別版

责任编辑:李智慧 卢 悦 廖世成 责任校对:悦 诚

封面设计:钟福建 版式设计:刘瑞东

定价:圆圈玩元

## 前 言

为了配合《企业会计制度》的学习和培训工作,我们成立了会计准则与会计制度研究组,组织了十多名长期从事会计研究、会计教学和会计实务工作的专家,在对新制度进行认真研究的基础上,精心编写了这本《企业会计制度 操作指南》。这些作者多次参加新制度和具体会计准则的培训与指导工作,具有较丰富的经验和较强的理解、写作能力。本书紧扣《企业会计制度》的内容,密切联系企业会计工作的实际,对新制度进行了全面、深入、细致、务实的讲解,具有较强的可操作性。使用本书将有助于会计人员及时地

学习和掌握新制度,据以进行会计业务工作。

本书按照制度规范的内容排列,共分十三章:第一章"总论",第二章"资产",第三章"负债",第四章"所有者权益",第五章"收入",第六章"成本和费用",第七章"利润及利润分配",第八章"非货币性交易",第九章"外币业务",第十章"会计调整",第十一章"或有事项",第十二章"关联方关系及其交易",第十三章"财务会计报告"。每章均按最容易让读者理解的方式安排内容顺序,也便于培训时讲授。我们之所以按照新制度的顺序排列,一方面是为了方便读者对照新制度的内容阅读与理解;另一方面是使每章能够自成体系。

本书讲解全面、细致,资料详尽、实用,举例丰富、具体,是 广大会计人员的理想参考书,也是各级财政、会计主管部门进行新制度培训的好教材!

本书的出版得到了有关部门和人士的关心和支持, 谨对此表示 衷心感谢!由于参加编写人员的水平有限, 加之时间仓促, 书中错 误之处在所难免, 恳请各位读者指教, 以便修订。

会计准则与会计制度研究组

## 目 录

	第一节	《企业会计制度》概述	员
	第二节	会计要素	怨
	第三节	会计核算的基本前提	풶
	第四节	会计核算的一般原则	源
	第五节	我国会计法规体系	淝
第二	章 资产	·	彞
	第一节	流动资产	彞
	第二节	长期投资	宛
	第三节	固定资产	您
	第四节	无形资产和其他资产	쀏
	第五节	资产减值	魏
第三	章 负债	<u> </u>	瀌
	第一节	流动负债	瀌
	第二节	长期负债	勋源
	第三节	债务重组	娽远
	第四节	借款费用及其资本化	別猿
第四	章 所有	ī者权益	圆缘
	第一节	实收资本	圆缘
	第二节	资本公积	雕像
	第三节	留存收益	颺
第五	章 收入	<b></b>	蹏
	第一节	销售商品及提供劳务收入	赈
	第二节	建造合同收入	圆源

<b>∞</b>	-10 # ID	( <del>201</del> 52
	S和费用	圆旗
第一节	成本和费用概述	圆旗
第二节	生产成本	圆旋
第三节	期间费用	覵
第七章 利润	耳及利润分配	覵
第一节	本年利润	覵
第二节	所得税	圆页
第三节	利润分配	猿猿
第八章 非货	5币性交易	猿愿
第一节	非币性交易的几个概念	猿愿
第二节	不涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	猿猿
第三节	涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	穮起
第四节	非货币性交易中换入资产涉及应收款项的	
	会计处理	穮配
第九章 外市	5业务	猿愿
第一节	外币业务	猿愿
第二节	外币业务的会计处理	猿愿
第十章 会计	十调整	獩
第一节	会计政策变更	獩
第二节	会计估计变更	猿駝
第三节	会计差错更正	猿圆
第四节	资产负债表日后事项	猿远
第十一章	战有事项	猿苑
第一节	涉及或有事项的法律和制度规定	猿苑
第二节	或有事项的内涵	猿员
第三节	或有事项的会计处理	猿競
第十二章	<b>(联方关系及其交易</b>	源范
第一节	关联方关系及其披露	源范
第二节	关联方交易及其披露	源辕
-11-		WY SER

第十	三章 财	<b>才务会计报告</b>	源愿
	第一节	财务会计报告的内容	源愿
	第二节	财务会计报告的编制	源號
	第三节	合并会计报表	源镜
后	记		缅菔

## 第一章 总 论

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息。《企业会计制度》制定的主要依据是《中华人民共和国会计法》(简称《会计法》)和《企业财务会计报告条例》,其适用范围具有通用性,是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。会计要素是对会计对象具体内容所作的分类,它是组成财务会计报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益;组成利润表的会计要素是收入、费用和利润。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。会计核算的一般原则有十三项,包括客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、权责发生制、配比、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、谨慎性、重要性和实质重于形式等原则。我国会计法规体系由四部分组成会计法、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规。

### 第一节 《企业会计制度》概述

#### 一、制定和实施《企业会计制度》的意义

财政部于 國軍 國門 國門正式颁布了《企业会计制度》。《企业会计制度》的制定和实施,是深入贯彻落实《会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要举措,是完善我国企业会计核算制度、统一企业会计核算标准、提高企业会计信息质量的有力措施,是我国会计制度改革的又一大突破。

制定和实施《企业会计制度》的意义主要表现在以下几个方面:

(一)制定和实施《企业会计制度》是完善国家统一的会计制度的迫切需要

国家统一的会计制度应由国务院财政部门制定并公布。第二次修订的《会计法》强调要实行统一的会计制度。在国务院公布的《企业财务会计报告条例》中,再次强调了国家统一的会计制度在企业核算和报告中的地位和作用。

国家统一的会计制度,是国务院财政部门根据《会计法》制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员及会计工作管理的制度。它是我国会计法规体系的重要组成部分。其中,有关会计核算的制度,更是直接指导各个单位办理会计业务、实行会计核算的重要规范。

《会计法》的修订和《企业财务会计报告条例》的出台,已经体现了新形势下的一些新要求,例如,《企业财务会计报告条例》对资产、负债等会计要素作出了新的、更为科学的定义。但从我国现行会计核算制度体系的现状看,目前还没有一套针对不同行业、不同经济成分的企业的统一的会计核算制度,也没有一套包含对企业会计确认、计量、记录和报告全过程作出具体规定的会计核算制度,以满足《国会计法》和《企业财务会计报告条例》的需要。因此,迫切需要对原有的企业会计核算制度进行改革,制定新的《企业会计制度》。

(二)制定和实施《企业会计制度》是提高会计信息质量的客观要求和基本保证

会计报告是企业经营管理者、企业投资者、企业债权人及政府部门赖以评价企业财务状况、经营成果、现金流量,以及投资和融资决策的直接依据,财务会计报告所提供的信息质量的好坏,直接影响财务会计报告使用者的判断和决策,而会计资料的真实性是保证财务会计报告真实性的前提。众所周知,企业的会计核算,应当根据真实的交易或事项所取得的原始凭据,按照会计核算程序和会计核算原则合理地确认和计量各项会计要素,并记录各项交易或事

项对财务状况和经营成果的影响,最终编制出可以对外提供的财务会计报告,或根据管理的需要编制内部财务会计报告。在这一过程中,任何一个环节的差错,都会直接或间接地影响所提供的财务会计报告资料的真实性。随着我国社会主义市场经济的发展、经济体制改革的深化和对外开放的扩大,会计业务处理日益复杂,投资者、债权人和社会公众对会计信息披露的时效、范围、质量的要求越来越高;而会计工作在发展中正面临着一些问题,一些地方和企业会计工作秩序混乱、管理失控,做假账、会计信息失真等问题比较严重,损害了国家和相关利益主体、乃至社会公众的利益。

而原有的会计核算制度尽管对于规范企业会计核算、提高会计信息质量曾经起到了积极的促进作用,但在执行过程中,也逐渐暴露出一些问题。比较突出的问题有:

**湿**的行业的会计制度仅仅规范会计科目和会计报表,而缺乏对会计政策尤其是会计确认、计量、报告方法的规范,导致会计核算沦为简单的"记账、报账";对于一些涉及企业会计政策和会计方法选择的重要问题,由于无章可循,企业便各行其是,各搞一套。另一方面,企业会计准则针对企业会计确认、计量和报告作出了规定,为企业选择会计政策和会计方法提供了法规约束,但对于具体的会计记录(会计科目设置及其运用、账簿设置和记账规则等)没有作出相应的规定,对于如何编制财务会计报告也没有作出详尽、具体的规定,而且大都仅在上市公司范围内执行,不利于企业在实际会计工作中,尤其是在会计记录和报告过程中切实遵循、照章办事,这样势必严重影响会计信息的质量。

甅顺企业会计准则——基本准则》,在一些重大问题上也存在一些不足之处,从客观上造成会计信息严重偏离经济事实。例如,在资产的定义和确认标准中,没有考虑资产作为一种能够带来未来经济利益的资源这个至关重要的经济属性,使一些不符合资产定义或者已经丧失价值的项目都作为资产核算和报告,而资产价值的减损又得不到恰当的反映,最终必然导致会计信息背离经济事实。

**穗**现行会计核算制度中,在个别会计政策和会计处理方法的规定上,也有一些容易引发"滥用"行为的漏洞。例如,《企业会计准则——资产重组》中倡导的"公允价值",就已经被个别上市公司用来在资产重组过程中从事不正当的关联方交易,致使人为地操纵利润,影响证券市场的健康发展。

**瀍**现行会计核算制度的前瞻性和包容性不够。随着社会主义市场经济的发展,一些新的业务事项和会计问题层出不穷,企业会计核算制度很难跟上形势发展的步伐,经常修修补补,给企业会计核算工作带来不便。

简言之,在上述形势下,如应按原制度执行,企业会计信息的质量必然严重失真,制定和实施《企业会计制度》,在客观上保证了会计信息质量的可靠性与相关性。

(三)制定和实施《企业会计制度》是对外开放和与国际接轨的现实要求

随着我国对外开放的扩大,促进中国的企业会计核算制度与国际接轨是近几年来会计改革的一个重要任务。随着我国加入世界贸易组织进程的加快,这个问题的紧迫性更加突出。

目前,我国已经加入了国际会计师联合会,成为国际会计准则委员会的成员,企业会计核算制度正面临着与国际会计准则进一步协调的问题。这也是进一步改革现行的企业会计核算制度,制定符合社会主义市场经济内在要求并与国际接轨的企业会计核算制度的重要原因之一。

(四)制定和实施《企业会计制度》是统一企业会计核算制度 的必然趋势

我国现行的属于国家统一的会计制度的组成部分,主要包括企业会计准则和分行业、分经济成分的会计制度。其中,企业会计准则有的在所有企业执行,有的仅限于上市公司执行;而会计制度也是条块分割的。对于基层企业而言,由于所处的行业和经济成分的不同,实施的会计核算制度也有区别。一般企业和外商投资企业除

了分别执行各自所属行业的会计制度和外商投资企业会计制度之外,还执行基本会计准则和现金流量表、债务重组等少数几个具体会计准则;股份有限公司执行《股份有限公司会计制度》,上市公司还须同时执行所有的企业会计准则。

由于企业会计制度是分行业、分经济成分分别制定的,忽视了企业会计制度的统一性,在会计方法、会计科目乃至会计报表格式和编制要求方面都存在较大的差异,造成了对于经济性质相同或类似的会计事项,由于行业和经济成分不同,会计处理的方法和结果也可能产生较大的差异,进而导致会计信息口径不一,缺乏可比性,不利于不同行业、不同经济成分的企业之间会计信息的对比与分析。而且,现行的分行业、分经济成分的会计制度都有一个共同的特点,即只对会计科目和会计报表作出了详细规定,并不涉及会计核算的总体要求、一般原则,以及会计确认和计量方面的内容,从而使会计确认、计量与会计记录、报告相脱节,不利于企业会计人员在实际工作中据以办理会计业务、进行会计核算和编制会计报表。

另外,主管部门也很难为一些新兴行业、"小而特"的行业专门制定相应的会计制度,从而形成行业会计制度缺位和滞后的尴尬局面。也使一些跨行业、跨经济成分经营的企业在日常会计核算和会计报表合并过程中陷入困境。

因此,《企业会计制度》的制定和实施,恰恰满足了不同行业、 不同经济成分的会计核算和会计报告的需要。

- 二、《企业会计制度》的制定目的和依据
- (一)《企业会计制度》的制定目的

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息。对企业的会计核算进行规范是制定和实施《企业会计制度》的直接目的,而确保企业真实、完整地提供会计信息则是终极目的。

会计信息是反映企业在某一时点上的财务状况和某一期间的经

营成果和现金流量的综合价值信息,是会计核算工作的最终产品。它既是评价企业经营管理当局经营业绩的主要指标,也是有关的利益主体(投资者、债权人、政府、职工等)分享在企业内所主张的利益的重要依据。因此,会计信息是否真实、完整,直接关系到国家、企业职工、其他相关法人和自然人的切身利益。只有保证会计信息的真实、完整,才能合理地协调各方利益主体之间的利益关系,维护健康的经济秩序,保证社会主义市场经济建设顺利开展。

会计信息来源于企业的会计核算工作,因此,必须下大力气规 范企业的会计核算,从而为形成真实、完整的会计信息提供基础和 前提。对企业的会计核算进行规范的主要手段就是制定和实施国家 统一的会计制度。

#### (二)《企业会计制度》的制定依据

制定《企业会计制度》的主要法律依据是《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》。这主要体现在以下几个方面:

**康**《中华人民共和国会计法》第一章"总则"第八条规定: "国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部 门根据本法制定并公布。"财政部就是根据这项法定授权职能来制 定和发布《企业会计制度》的。

應《《中华人民共和国会计法》第二章"会计核算"和第三章"公司、企业会计核算的特别规定"中,对各单位进行会计核算、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告作出了规定。《企业会计制度》针对企业(含公司),对这些规定进行了明细化和具体化,深入贯彻了这些规定。

**湿 顺企业财务会计报告条例》虽然主要针对的是企业财务会计报告的编制和对外提供,但是它多次提到了企业据以编制财务会计报告的会计核算资料乃至财务会计报告本身都必须符合国家统一的会计制度的规定。** 

應應
應
企业会计制度
中对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等基本会计要素的定义、企业财务会计报告的内容和格式

要求等都遵循了《企业财务会计报告条例》的相关规定。

#### (三)《企业会计制度》的适用范围

《企业会计制度》的适用范围,应该说具有通用性,是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。当然通用性也有两个例外,根据重要性原则,一是经营规模较小且不对外筹集资金的企业可以例外;二是与一般行业有完全不同的经营业务的企业,如金融、保险企业也例外。因为通用的会计核算方法对于金融、保险企业也不一定合适。除此之外的所有企业,不论所属的行业和经济成分如何,都在《企业会计制度》的适用范围之内。

当然,考虑到会计人员素质现状、会计制度调整和衔接等多方面的原因,《企业会计制度》采取了"先试点,后推广"的做法,暂时只在股份有限公司范围内执行。但是,我们可以合理地预计到,在不久的将来,《企业会计制度》必将会逐步取代现有的分行业(金融、保险等特殊行业除外)、分经济成分的会计制度,真正成为通用的、统一的企业会计核算制度。

三、《企业会计制度》的内容

《企业会计制度》的内容分为两大部分:

#### (一)正文部分

《企业会计制度》正文共十四章。第一章"总则"规定了《企业会计制度》的制定目的和依据、适用范围、会计核算的基本前提和一般要求以及会计核算的一般原则;第二章"资产"规定了资产的定义和分类,并分别就流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产以及资产减值的定义、确认、计量和记录作出了具体规定;第三章"负债"规定了负债的定义和分类,并分别就流动负债、长期负债的定义、确认、计量和记录作出了具体规定;第四章"所有者权益"规定了所有者权益的定义,并就所有者权益下属的各个项目的定义、确定、计量等作出了具体规定;第五章"收入"规定了收入的定义和确认原则,并分别就销售商品及提供劳务收入、建造合同收入的定义、确认、计量等作出了具体规定;第六章

"成本和费用"就成本和费用的定义、确认、计量等作出了具体规定;第七章"利润及利润分配"就利润和利润分配的定义、利润的形成和分配过程以及所涉及到的相应的会计处理作出了具体规定;第八章"非货币性交易"主要针对非货币性交易的定义和相关的会计处理作出了具体规定;第九章"外币业务"主要针对外币业务的有关会计处理作出了具体规定;第十章"会计调整"规定了会计调整的定义和类型,并分别针对会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正和资产负债表日后事项的定义和相关的会计处理作出了具体规定;第十一章"或有事项"规定了或有事项的定义、分类,并分别就或有负债、或有资产的定义、认定、披露等作出了具体规定;第十二章"关联方关系及其交易"主要就关联方关系的定义、认定以及关联方交易的披露等作出了具体规定;第十三章"财务会计报告"就财务会计报告的编制要求、分类、构成、合并和对外提供等作出了具体规定;第十四章"附则"规定了《企业会计制度》的实施时间。

#### (二)"会计科目和会计报表"部分

《企业会计制度——会计科目和会计报表》包括六个部分。第一部分"总说明",主要就企业会计科目和会计报表的有关问题作出了总括性或者基本性的规定;第二部分"会计科目名称和编号",规定了资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类等五类会计科目的名称和编号;第三部分"会计科目使用说明",针对第二部分所列示的会计科目的核算内容、使用方法等逐一作出了具体规定;第四部分"会计报表格式",对资产负债表、利润表、现金流量表及其附表的格式作出了规定;第五部分"会计报表编制说明",详细规定了资产负债表、利润表、现金流量表及其附表中各个栏目的填列方法;第六部分"会计报表附注",对企业会计报表附注所应披露的内容及其披露方法作出了具体规定。

可见,《企业会计制度》的内容十分丰富,它在正文部分对会 计核算作出了总体规定,并就有关会计要素和一些特殊会计领域的 会计确认、计量、记录和报告作出了具体规定;在会计科目和会计报表部分,又详细规定了会计科目及其使用方法、会计报表及其编制方法。可以说,《企业会计制度》综合了会计准则和会计制度的相关内容。

## 第二节 会计要素

会计要素是对会计对象的具体内容所作的分类,它是组成财务报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益,组成利润表的会计要素是收入、费用和利润。因此,把会计要素划分为两类:一类是反映财务状况的要素,另一类是反映经营成果的会计要素。

#### 一、反映财务状况的要素

#### (一)资产

资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。在资产负债表上,资产应按其流动性分类分项列示,包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。其特征如下:

**远**资产从本质上讲是一种经济资源,即可以作为要素投入到生产经营中去。这就把资产同一些已经不能再投入企业作为生产经营要素的耗费项目区分开来。

**甅**资产是由过去的交易、事项所形成的。资产的成因是资产存在和计价的基础。未来的、尚未发生的事项的可能后果不能确认。

**湿**资产是由企业拥有或控制的。强调权属是会计主体假设的必然要求。在这里,所谓拥有是指该项资产的法定所有权属于本企业;所谓控制是指虽然企业并不拥有该资产的所有权,但是该项资产上的收益和风险已经由本企业承担,如融资租入的固定资产等。 把企业虽不拥有、但行使控制权的资产纳入会计核算的范畴,反映 了客观的经济实质,是实质重于形式原则的具体体现。

瀍跨产应该预期能给企业带来经济利益。强调未来的经济利益流入是资产定义的一大改进,也是对资产作为经济资源这一本质属性的突出强调。按照这个规定,企业的一些已经不能带来未来经济利益流入的项目,如陈旧毁损的实物资产、已经无望收回的债权等,都不能再作为资产来核算和陈报。现在很多企业资产和利润被虚夸,会计信息失真,潜亏严重,其中很重要的原因之一就是在会计核算上没有强调构成资产的这一标准,从而导致许多已经不能带来未来经济利益的项目被列为资产,形成巨额的不良资产,积重难返。实际上,对一些资产项目采用账面价值与可收回金额孰低的原则列报,对存货、应收账款、固定资产、在建工程、无形资产、短期投资、长期投资等资产项目提取减值准备(跌价准备),也是强调资产的这一属性的具体体现。可以说,强调资产的这一属性是这次企业会计制度改革的重大突破之一,对于挤干企业会计信息中的"水分",促进企业会计信息真实、完整地反映客观实际情况,具有非常重要的意义。

对资产进行科学、合理的分类是进行会计核算和编制财务会计报告的基础。在资产负债表中,资产一般是按照其流动性从强到弱的顺序,依次列报的。所谓流动性,指的是周转、变现的能力。

#### (二)负债

负债是指过去的交易、事项形成的现实义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业。在资产负债表上,负债应按其流动性分类分项列示,包括流动负债和长期负债。其特征如下:

**湿**负债是一项经济责任,或者说是一项义务,它需要企业进行偿还。

**甅**精偿负债会导致企业未来经济利益的流出。 **穰**负债是企业过去的交易、事项的一种后果。

#### (三)所有者权益

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额

为资产减去负债后的余额。所有者权益包括实收资本(或股本)资本公积、盈余公积和未分配利润。

二、反映经营成果的要素

#### (一)收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。包括主营业务收入和其他业务收入,但不包括为第三方或者客户代收的款项。

对于一个会计主体来讲,收入表现为一定期间的现金流入、其他资产的增加或负债的清偿。收入是企业持续经营的基本条件,企业要经营下去,必须取得营业收入,以便补偿经营活动中的耗费。收入的确认是经营成果的最初形式,也是企业获得利润、实现盈利的前提条件。

#### (二)费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出;成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。成本和费用的突出区别在于:成本是针对一定成本计算对象(如某产品、某类产品、某批产品、某生产步骤等)而言的,费用则是针对一定的期间而言的。二者的联系在于:两者都是企业经济资源的耗费,期末应将已销产品的成本结转计入当期的费用之中。

企业应当合理划分期间费用和成本的界限。期间费用应当直接 计入当期损益;成本应当计入所生产的产品或提供劳务的成本。

#### (三)利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,它包括营业利润、 利润总额和净利润。企业作为独立的经济实体,应当以自己的经营 收入抵补其支出,并且实现盈利。企业一定期间利润的大小直接反 映出企业在该期的经济效益。

## 第三节 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也称会计假设,是会计人员对会计核算所处的变化不定的环境作出合理的判断,是会计核算的基础条件。会计前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

#### 一、会计主体

会计主体是指会计人员为之服务的特定单位。会计人员只为特定的会计主体记账、算账并编制会计报告。每一会计主体不仅与其他会计主体相区别,而且独立于其本身的所有者。会计所反映的是一个特定的会计主体的经济业务,而不是其他会计主体的经济业务,也不是企业所有者的财务活动。

会计主体是随着经营活动的组织形式的发展变化而产生的。在生产经营规模很小、业主独资经营的情况下,经营活动与业主的活动是合二为一的,其会计核算的内容既包括业主的生产经营活动,也包括业主个人的收支。当几个人合伙经营时,合伙经营收支活动就必须与各业主的收支活动相区别,需要确定会计主体,即合伙会计的核算范围,这样就产生了会计主体。会计主体的作用就在于界定不同会计主体的会计核算的范围。

会计主体与法律主体不是同一概念。一般来说,法律主体必须是会计主体,但会计主体不一定是法律主体。任何企业,无论是独资的还是合资的,都是一个会计主体。在企业规模较大的情况下,为了便于掌握其分支机构的生产经营活动和收支情况,可以将分支机构作为一个会计主体,要求其定期编制财务报告。在控股经营的情况下,母公司及其控制的子公司均为独立的法律主体,各为一个会计主体,但在编制合并会计报表时,也可将母公司和子公司这些独立的法律主体组成的企业集团视为一个会计主体,将其各自的会计报表进行合并,以反映企业集团整体财务状况和经营成果。综上所述,会计主体可以是独立的法人,也可以是非法人;可以是一

个企业,也可以是企业内部的某一单位;可以是单一企业,也可以 是由几个企业组成的企业集团。

#### 二、持续经营

持续经营是指企业或会计主体的生产经营活动将按照既定的目标持续下去,在可以预计的将来,不会面临破产清算。它要求会计人员以企业持续经营为前提进行会计核算。

会计核算上所使用的一系列会计处理方法都是建立在持续经营前提基础之上的。例如,历史成本原则的运用、固定资产在可预计的使用年限内采用一定的方法计提折旧、到期偿还的债务等。只有在持续经营的前提下,企业会计信息的收集和处理上所使用的会计方法才能保持稳定,企业的会计记录和会计报告才能真实可靠。

#### 三、会计分期

会计分期是指企业把持续不断的生产经营活动分为一定的会计期间,编制会计报告,从而及时地向有关方面提供反映财务状况和 经营成果的会计信息。

企业在持续经营的情况下,要计算企业的净收益,反映企业的 经营成果和财务状况。从理论上讲,只有在企业最终结束它的全部 经营业务后才可以精确地加以计算。但在实际工作中是不可能的。 因为对于报表的使用人来讲,企业能经常地、定期地提供财务报告 和有关的会计信息,为他们决策提供依据,这就要求会计人员人为 地将企业持续不断的经营活动划分为若干个会计期间,以反映企业 的财务状况和经营成果。

我国的《企业会计准则》中,规定企业的会计期间按年划分,以日历年度为一个会计年度,每一个会计年度还可以划分为季度、 月份。

#### 四、货币计量

货币计量是指企业在会计核算过程中采用货币计量单位,记录、反映企业的经营情况。企业的经济活动是多种多样、错综复杂的,为了实现会计目的,企业必须综合反映企业的各项经济活动,

这就要求有一个统一的计量尺度,这就是货币。以货币作为主要计量单位,为会计计量提供了很大方便。

在我国,由于人民币是国家的法定货币,具有广泛的流通性。 所以在《企业会计准则》当中规定我国的会计核算采用人民币作为 记账本位币,考虑到外商投资企业业务收支是以外币为主的,也可 以选定某种外币作为记账本位币,但这些企业编制会计报表时,应 当折合为人民币反映。

当然,货币作为一种特殊的商品,其价值不是固定不变的。为了简化会计计量,也便于会计信息的利用,在币值变动不大的情况下,一般不考虑币值的变动。然而,由于世界性通货膨胀给经济发展带来了很大的影响,对会计核算如何反映通货膨胀影响的这种客观要求有逐渐增大的趋势,并因此产生了通货膨胀会计。

### 第四节 会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是会计核算的基本原则,它在我国会计准则体系中居于指导地位,为整个会计准则提供指导思想和理论依据,对具体会计核算行为具有指导作用。

一、对会计信息质量要求的原则

#### (一)客观性原则

客观性原则也称真实性原则或中立性原则。客观性原则要求"会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量",即企业不得虚构、歪曲和隐瞒经济业务事项,它是杜绝会计信息失真的基本前提。

客观性要求计量经济业务、制定会计政策、选用会计方法必须 忠实地表达经济业务的实际情况,持不偏不倚的中立态度,要以客 观确定的证据作为会计记录的基础。

#### (二)相关性原则

相关性原则要求会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,

满足有关方面了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强 内部经营管理的需要。

相关性要求企业会计在收集、处理、传递会计信息的过程中,考虑会计信息的使用者对会计信息需要的不同特点,确保企业内外有关方面对会计信息的相关需要。当然,相关性不是要求会计提供的会计信息完全满足所有会计信息使用者的需要,事实上,再全面的会计报表也不可能满足所有方面的需要。只要企业的会计报表能提供通用的会计信息,会计信息使用者通过对通用会计报表的信息进行加工,能够得到其所需要的会计信息,就符合了会计相关性原则的要求。

#### (三)可比性原则

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

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

#### (四)一贯性原则

一贯性原则要求企业采用的会计处理方法和程序前后各期必须 一致,企业在一般情况下不得随意变更会计处理方法和程序。它要 求同一企业前后各期提供的会计信息要能纵向可比。一贯性原则制 约和防止企业会计主体通过变更会计处理方法和程序,在会计核算 中弄虚作假,粉饰会计报表。

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

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

#### (五)及时性原则

及时性原则要求会计核算工作要讲求实效,要求"企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后"。会计核算如果不及时,就很难准确地反映企业在一定时点上的财务状况和一定期间的经营成果和现金流量。

及时性要求会计人员及时收集会计信息,在经济业务发生后,及时收集整理各种原始凭证,及时对会计信息进行加工处理并编制会计报表,并及时将报表信息传递给有关方面。因为失去时效的会计信息会影响会计处理的质量和丧失制约决策的能力。个别企业甚至通过提前或延后确认收入、费用来人为地调节利润,造成会计信息失真,这是应该严厉禁止的。

#### (六)明晰性原则

明晰性原则要求企业的会计记录和所提供的会计报表,应当清晰明了,便于理解和利用。清晰明了有助于对报表的理解,这是衡量报表质量和是否利于决策者使用的一个标准。会计记录和会计报表只有清晰明了,才能使使用者易于理解、易于利用和便于决策。如果生成的会计信息不能清晰明了地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,就会影响会计信息的功用。

#### 二、会计要素确认计量的原则

#### (一)权责发生制原则

权责发生制原则要求"企业的会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用,不

论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用"。

权责发生制是与收付实现制相对应的,后者在确认收入和费用时一律以实际的款项收付为标志。按照权责发生制确认收入和费用,比较符合经济业务事项的经济实质,有利于准确地反映企业的经营成果和财务状况。

#### (二)配比原则

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

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

#### (三)实际成本原则

实际成本计价原则也称历史成本计价原则。它要求企业的各项 财产物资应当按取得时的实际成本计价。除国家另有规定者外,不 得调整其账面价值。

实际成本原则要求对企业资产、负债、所有者权益等项目的计量,应当基于经济业务的实际交易价格或成本,而不考虑随后市场价值的影响。按照历史成本原则进行核算,有助于各项资产、负债项目的确认,计量结果的检查与控制;同时,也使收入与费用的配比建立在实际交易的基础上,能够促使会计核算与会计信息的真实

可靠。

#### (四)划分收益性支出与资本性支出原则

划分收益性支出与资本性支出原则是指会计核算应当区分收益性支出和资本性支出的界限,以正确地计算企业当期的损益。凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为资本性支出。收益性支出是指为了取得当期收入而发生的支出,这类支出要在支出的当期全部作为费用。资本性支出是为了取得长期资产而发生的支出,这类支出不能于支出当期全部作为费用,而应在资产的持有期间陆续转作费用。将资本性支出错划为收益性支出,必使本期的费用多计、资产价值少计,从而使利润少计;将收益性支出错划为资本性支出,必使本期的费用少计、资产价值多计,从而使利润多计。

#### 三、修订性原则

#### (一)谨慎性原则

谨慎性原则要求企业在进行会计核算时,"不得多计资产或收益,少计负债或费用,但不得计提秘密准备"。谨慎性原则在《企业会计制度》中的突出表现是计提各种财产减值准备、关注和反映或有负债、固定资产的加速折旧、在物价上涨情况下发出存货计价采用后进先出法等。

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

#### (二)重要性原则

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

可适当简化处理"。

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

#### (三)实质重于形式原则

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

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

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

## 第五节 我国会计法规体系

#### 一、会计法律

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

现行的《中华人民共和国会计法》是 透應等 员月 原田第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过、根据 透鏡 馬月 圆田第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改

中华人民共和国会计法 的决定》修正、透照年 元月 猿日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订的。它共分为七章五十二条,主要对会计核算、会计监督、会计机构和会计人员、法律责任等作出了规定,自愿现底 药月品日起施行。

#### 二、会计行政法规

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

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

《企业财务会计报告条例》是国务院于 圆面 正月 圆日发布的,自圆面 5月 员日起施行。它共分为六章四十六条,主要对企业财务会计报告的构成、编制、对外提供和法律责任等作出了规定。

#### 三、会计部门规章

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

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

(一)国家统一的会计核算制度

它主要包括会计准则和会计制度。

#### **建 会** 计准则

会计准则包括企业会计准则和非企业会计准则。

#### ( 员) 企业会计准则

企业会计准则是规范企业会计确认、计量、报告的会计准则,它包括企业会计基本准则和企业会计具体准则两个层次。目前已经发布和实施的企业会计准则包括:

- ①《企业会计准则——基本准则》( 別題 年 扇月 猿田 发布 ,自 別題 千 前月 员日起执行);
- ②《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》( 宽照连缘月 原旧发布,自 宽照连贯 员 员日起执行,适用于上市公司);
- ③《企业会计准则——现金流量表》( 別級原年 猿月 風田 日发布, 自 別級原年 员月 员日起执行,适用于所有企业; 風間年 员月 员园日修订发布,自圆田民年员月员日起执行,适用于所有企业);
- ④《企业会计准则——资产负债表日后事项》( **別級**年 缘月 **周**日发布,自 **別**原年 员月 员日起执行,适用于上市公司);

- ⑧《企业会计准则——建造合同》( **凤螺** 元月 **圆** 田 发布,自 **凤螺** 元月 月 日 起执行,适用于上市公司);
- ⑨《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》( 別級等 远月 圆锅 发布,自 別級等 员月 员日起执行,适用于上市公司; 圆锅等 员月 员日起执行,适用于上市公司; 圆锅等 员月 员日起执行,适用于所有企业);
- ⑩《企业会计准则——非货币性交易》( 別總年 远月 原田发布,自原田东年员月员日起执行,适用于所有企业;原田东年员月 愿

日修订发布,自圆面车员月员日起执行,适用于所有企业);

- ①《企业会计准则——或有事项》(圆面 ); 圆面 发布,自圆面 并列 员日起执行,适用于所有企业);
- ②《企业会计准则——无形资产》(圆面) 5月 50日发布,自圆面 5月 5日起执行,适用于所有企业);
- ③《企业会计准则——借款费用》( **國語**年 员月 **是**日发布,自 **国**日发布,自 员日起执行,适用于所有企业);
- ④《企业会计准则——租赁》(**國**田安年 员月 员园 发布,自 国田安年 员月 员日起执行,适用于所有企业)。

#### (圆) 非企业会计准则

非企业会计准则是企业之外的其他单位适用的会计准则,主要包括《事业单位会计准则(试行)》( 观题)年缘月愿记发布,自 观题;年员月员已起试行)等。

#### 應会计制度

现行的会计制度主要包括《企业会计制度》、分行业的企业会计制度、分经济成分的企业会计制度以及非企业会计制度。

#### (局)《企业会计制度》

《企业会计制度》属于国家统一的会计核算制度,于圆面 月圆日发布,自圆面 5月 5日起暂在股份有限公司范围内执行。

#### (圆)分行业的企业会计制度

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

#### (源) 非企业会计制度

非企业会计制度是指除企业以外的其他单位适用的会计制度,主要包括《事业单位会计制度》( 宽度) 年 5月 5日起执行)、《行政单位会计制度》( 宽度) 5月 5日发布,自 宽度) 5月 5日起执行)、《财政总预算会计制度》( 宽度) 5月 5日起执行)、《财政总预算会计制度》( 宽度) 5月 5日起执行)等。

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

#### (二)国家统一的会计监督制度

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

#### (三)国家统一的会计机构和会计人员管理制度

现行的国家统一的会计机构和会计人员管理制度主要包括《会计从业资格管理办法》(原理原产缘月愿日发布,自原理原产药月员日起施行)《会计人员继续教育暂行规定》(房庭原产员月圆原日发布,自房原产药月员日起执行)等。

#### (四)国家统一的会计工作管理制度

现行的国家统一的会计工作管理制度主要包括《会计档案管理办法》(宽原年原月原于日财政部、国家档案局联合发布,自宽原年原月原于日财政部、国家档案局联合发布,自宽原年远月猿田日发布,自宽原年苑月员日起施行)《代理记账管理暂行办法》(宽原年级月猿田发布,自宽原并苑月员日起施行)等。

#### 四、地方性会计法规

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

## 第二章 资 产

《企业会计制度》第十二条规定:"资产,是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。"

《企业会计制度》第十三条规定:"企业的资产应按流动性分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。"

本章将分五节,分别就流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产以及资产减值等问题,对《企业会计制度》的有关内容进行讲解。

## 第一节 流动资产

#### 一、流动资产的定义

《企业会计制度》第十四条规定:"流动资产,是指可以在员年或者超过员年的一个营业周期内变现或耗用的资产。"

这里的"超过员年的一个营业周期"主要是指那些根据订单或项目从事相对单一品种、小批量甚至单件生产经营的企业根据需要采用生产经营周期而不是日历年度作为会计年度的特殊情形。

这里的"变现"是指转化为现金。

这里的"耗用"是指在生产经营过程中消耗、使用。

企业的流动资产包括:货币资金(现金、银行存款等) 短期 投资、应收及预付款项、待摊费用和存货等。

#### 二、货币资金

企业的货币资金包括库存现金(简称现金)银行存款和其他 货币资金(如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存

#### 款等)。

#### (一)货币资金的账户设置

货币资金的核算,需要设置"现金"、"银行存款"、"其他货币资金"等会计科目,并进行有关的总分类核算。同时,需设置相应的明细账进行明细核算。

《企业会计制度》第十五条对现金、银行存款的明细核算作了 如下规定:

**湿**银行存款应当按银行和其他金融机构的名称和存款种类进行明细核算。

**甅**有外币现金和存款的企业,应当分别按人民币和外币进行明细核算。也就是说,应分别币种设立明细账。

#### (二)日记账的登记

现金、银行存款的明细核算,是通过日记账来进行的。

《企业会计制度》第十五条规定:"企业应当设置现金和银行存款日记账。按照业务发生顺序逐日逐笔登记。"

在企业会计核算中,一般只对那些特别重要的项目,才需要设置和登记日记账。现金、银行存款作为企业直接的流通货币,构成企业内部控制的关键和会计核算的重点,所以应设置和登记日记账。

现金日记账和银行存款日记账一般采用收付余三栏式,要求按 照业务发生的顺序逐日逐笔进行登记,并每日结出结存余额。

#### (三)账实核对

《企业会计制度》第十五条规定:"现金的账面余额必须与库存数相符;银行存款的账面余额应当与银行对账单定期核对,并按月编制银行存款余额调节表调节相符。"

根据《企业会计制度》的规定,"账面余额"是指"某科目的账面实际余额,不扣除作为该科目的备抵项目(如累计折旧、相关资产的减值准备等)。"

的账实相符。企业对现金日记账要做到"日清月结",即每天结出余额之后,要将其与实际库存数额核对相符。这里应当注意,根据现金管理的有关规定,企业的库存现金不得超过库存限额;企业不得坐支现金;企业不得"白条抵库"。

甅將银行存款日记账的账面余额定期与银行对账单进行核对的目的是保证企业银行存款的"账实"相符。企业银行存款日记账的账面余额与银行对账单表明的银行账户的实有余额如果不符,可能的原因有两个:一是存在未达账项,二是企业或银行记账有错误。在将银行存款日记账账面余额与银行对账单余额核对时,可以通过编制"银行存款余额调节表"的方式,将未达账项予以调节,以便查清企业银行存款日记账的账面余额与银行对账单表明的银行账户的实有余额不符的原因。如果银行存款余额调节表中调节后企业的银行存款余额与银行的实有存款余额相符,说明调节前企业银行存款日记账的账面余额与银行对账单表明的银行账户的实有余额不符的原因是未达账项;如果银行存款余额调节表中调节后企业的银行存款余额与银行的实有存款余额仍不相符,说明调节前企业银行存款日记账的账面余额与银行对账单表明的银行账户的实有余额不符的原因是企业或银行存在记账错误。

#### 三、短期投资

#### (一)短期投资的定义

《企业会计制度》第十六条对短期投资的定义是:"短期投资,是指能够随时变现并且持有时间不准备超过员年(含员年)的投资。"

投资是企业通过分配来增加财富,或为谋求其他利益而将资产 让渡给其他单位所获得的另一项资产。投资按投资者的意图和持有 时间的不同,可以分为短期投资和长期投资。实际上,投资者投资 意图的不同才是区别短期投资与长期投资的主要标志。

企业持有短期投资的目的主要是利用暂时闲置资金获得一定的 股利或利息。"能够随时变现"并"准备随时变现",这是短期投资 的特征。由于短期投资能够随时变现而且准备随时变现,所以,短期投资一般包括股票、债券、基金等。

(二)短期投资的计量及取得投资的核算

短期投资的核算,一个最重要的问题是短期投资入账时间的确 定和入账价值的计量。

《企业会计制度》第十六条规定:"短期投资在取得时应当按照投资成本计量。"企业短期投资的方式不同,其投资成本的确定方法也有区别。

**湿**以现金购入的短期投资,按照实际支付的全部价款作为短期投资的取得成本。

取得短期投资时实际支付的全部价款包括:(员)短期投资本身的价款;(圆)税金、手续费等相关税费;(猿)已宣告但尚未领取的现金股利、已到付息期但尚未领取的债券利息。

这里必须明确的是,构成短期投资取得成本的只是取得短期投资时实际支付的价款中短期投资本身的价款和相关税费,并不包括已宣告但尚未领取的现金股利、已到付息期但尚未领取的债券利息。后者应当作为应收股利、应收利息单独核算。

用现金购入短期投资的会计分录为:

借:短期投资

(取得成本)

应收股利

(已宣告但尚未领取的现金股利)

应收利息

(已到付息期但尚未领取的债券利息)

贷:银行存款

(实际支付的全部价款)

【例 圆-员 赤诚公司用银行存款 鹰冠鹿元购入宏远公司股票,其中已宣告但尚未领取的现金股利为 员西鹿元。赤诚公司另付手续费等相关费用 圆鹿元。有关会计分录如下:

借:短期投资——股票

驄镼

应收股利

別規制

贷:银行存款

感服机

【例圆—圆 赤诚公司圆础 年圆月员日用银行存款源息 无元元购

入宏大公司 **別級**原年 员月 员日发行的、三年期、按年支付利息到期收回本金、年利率为 **远**豫、面值为 **源起**原形元的债券。赤诚公司另外支付相关费用 员**现**。有关会计分录如下:

应收利息(源起现现)。

源原用用

圆栅

已存入证券公司但尚未进行短期投资的现金,按规定应先作为 其他货币资金处理,待实际投资时,按实际支付的价款或实际支付 的价款减去已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取 的债券利息,作为短期投资的取得成本。

【例圆—捌 赤诚公司圆面工作 猿月员日将银行存款 绿面冠无元存入证券公司,准备购买万达公司的债券。有关会计分录如下:

借:其他货币资金——存出投资款

贷:银行存款(源填来和)

绿眼珊

贷:银行存款

绿胡珊瑚

【例 圆—调 赤诚公司 圆面压 猿月 扇紅 用存出投资款 绿面面 阮 购入宏发公司的债券。有关会计分录如下:

借:短期投资——债券

绿胡珊

贷:其他货币资金——存出投资款

绿眼珊

**甅股**资者投入的短期投资,按投资各方确认的价值,作为短期投资成本。

企业的投资者用其持有的股票、债券投资于本企业,对于本企业来说,在增加实收资本或股本的同时,也增加了对外的短期投资。

【例 圆-缘 赤诚公司 圆面 源月 圆田 收到志远公司持有的宏运公司的股票 圆圆面股,按协议志远公司拥有赤诚公司新增资本 通电压 中的 愿豫。根据宏运公司股票的市场价格双方确认收到的股票的价值为 缘圆面 。赤诚公司作为短期投资。有关会计分录如下:

借:短期投资——股票

缘和用用

贷:实收资本

源記用記

资本公积——资本溢价

掘

**穗企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的短期投资,或以应收债权换入短期投资的,短期投资的取得成本按下列规定确定**:

(员)不涉及补价的情况下,按应收债权的账面价值加上支付的相关税费,减去已宣告但尚未领取的现金股利、已到付息期但尚未领取的债券利息作为投资的取得成本。相关会计分录为:

借:短期投资——股票、债券或基金 (粤垣月原党)

应收股利 (已宣告但尚未领取的现金股利)

应收利息 (已到付息期但尚未领取的债券利息)

坏账准备 (应收债权已计提的坏账准备) 贷:应收账款等债权 (应收债权的账面余额)

银行存款、应交税金等(支付的相关税费)(月)

(圆) 涉及补价时,收取补价的情况下,按应收债权的账面价值加上支付的相关税费,减去已宣告但尚未领取的现金股利、已到付息期但尚未领取的债券利息和收取的补价作为投资的取得成本。相关会计分录为:

借:短期投资——股票、债券或基金 (粤垣月原悦原阅)

银行存款 (收取的补价)(阅)

应收股利 (已宣告但尚未领取的现金股利)[(悦

应收利息 (已到付息期但尚未领取的债券利息) 「「 坏账准备 (应收债权已计提的坏账准备)」

坏账准备 (应收债权已计提的坏账准备) 贷:应收账款等债权 (应收债权的账面余额)

银行存款、应交税金等 (支付的相关税费)(月)

支付补价的情况下,按应收债权的账面价值加上支付补价和相 关税费,减去已宣告但尚未领取的现金股利、已到付息期但尚未领 取的债券利息作为投资的取得成本。相关会计分录为:

借:短期投资——股票、债券或基金 (粤垣月原悦)

借:应收股利 (已宣告但尚未领取的现金股利)

应收利息 (已到付息期但尚未领取的债券利息)

坏账准备 (应收债权已计提的坏账准备))

( 应收债权的账面余额 ) 贷: 应收账款等债权

(支付的补价)] 银行存款

银行存款、应交税金等 具体的举例及详细内容,请见第三章"债务重组"部分。

ා 通以非货币性交易换入的短期投资,见第八章"非货币性交 易"。

# (三)短期投资的现金股利、利息的核算

企业在短期投资业务中收到的现金股利、利息,属于投资期间 取得的投资收益的,冲减短期投资成本;属于投资时支付的已宣告 但尚未领取的现金股利, 已到付息期但尚未领取的债券利息的收回 的,冲减"应收股利"、"应收利息"科目的记录。有关会计分录 为:

借:银行存款 (收到的现金股利、利息)

贷:短期投资 (投资期间实现的投资收益)

应收股利、应收利息 (已宣告但尚未领取的现金股利、

已到付息期但尚未领取的债券利息)

(支付的相关税费)

【例 圆—词 赤诚公司 圆瓶车 踢月 猿日收到宏大公司债券的利 息 圆冠形元。其他资料见例 圆-圆 有关会计分录如下:

借:银行存款 圆原形形

贷:应收利息

圆規規

短期投资——债券

腿床

### (四)短期投资的期末计价

短期投资的期末计价,是指短期投资期末在资产负债表中报告 价值的确定。

《企业会计制度》第十六条规定:"企业应当在期末时对短期投 资按成本与市价孰低计量,对于市价低于成本的差额,应当计提短 期投资跌价准备。"

《企业会计制度》同时还规定:"企业计提短期投资跌价准备应当单独核算,在资产负债表中,短期投资项目按照减去其跌价准备后的净额反映。"

这里的"成本"指短期投资的取得成本。这里的"市价"是指在证券市场上挂牌的交易价格,在具体计算时应按期末证券市场上的收盘价格作为市价。

愿威本与市价的比较方法

在计提短期投资跌价准备时,将短期投资的成本与市价比较的方法有:单项比较法、分类比较法、综合比较法三种方法。根据《企业会计制度》的规定,企业在运用短期投资成本与市价孰低法时,可以根据具体情况,分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计提跌价准备,如果某项短期投资比重较大(如占整个短期投资的 无豫 及以上),应以单项投资为基础计算并确定计提的跌价准备。

### 穗盾关会计处理

(员)期末,将短期投资的市价与其成本进行比较,如果市价低于成本,按其差额计提跌价准备:

借:投资收益——计提的短期投资跌价准备

贷:短期投资跌价准备

(圆) 如已计提跌价准备的短期投资其价值以后又恢复的,按恢复增加的数额做如下处理:

借:短期投资跌价准备

贷:投资收益——计提的短期投资跌价准备

这里要注意的是:已计提跌价准备的短期投资其价值以后又恢复的,其冲减的跌价准备金额应以"短期投资跌价准备"科目的余额冲减至零为限。

( 猿) 企业出售或收回短期投资,或涉及债务重组、非货币性交

易等,应同时结转已计提的跌价准备。其中,涉及债务重组、非货 币性交易的会计处理见第三章、第八章。

【例圆—列赤诚公司 观察年年末短期投资成本为 通电阻元元,市价为 缘起压元;圆面平年末短期投资成本为 宛见压元,市价为 通电压元;圆面平年末短期投资成本为 圆面压元,市价为圆元,有关的会计分录为:

**豫總**年年末计提短期投资跌价准备:

借:投资收益——计提的短期投资跌价准备 绿田和

贷:短期投资价准备 绿冠冠

**爾既**年年末计提短期投资跌价准备:

借:投资收益——计提的短期投资跌价准备 原因现

贷:短期投资跌价准备 麻木

**康** 年末冲减短期投资跌价准备:

借:短期投资跌价准备 硫闭眼

贷:投资收益——计提的短期投资跌价准备 苑园租

(五)短期投资的处置

短期投资的处置包括短期投资的出售、到期收回、换出等。

企业处置短期投资时,有两个问题应予以注意:一是结转短期 投资的成本的确定;二是已计提的短期投资跌价准备的冲减。企业 处置短期投资时,其结转的短期投资成本,可以按加权平均法、先 进先出法、后进先出法、个别计价法等方法计算确定出售部分的成 本,部分出售某项短期投资时,应按该项投资的总平均成本确定其 出售部分的成本。

企业出售持有的股票、债券、基金或到期收回债券本息,有关的会计分录为:

借:银行存款 (实际收到的金额)

短期投资跌价准备

(处置的投资已计提的短期投资跌价准备)

借或贷:投资收益 (以上借项与以下贷项之差)

贷:短期投资

(处置的短期投资的成本)

应收股利

(已宣告但尚未领取的现金股利)

应收利息

(已到付息期但尚未领取的债券利息)

借:银行存款

總元

投资收益(2%和10克和10克加加克)

別**和**記 2887年

应收利息

贷:短期投资

猿飛

借:银行存款

透掘

投资收益(列恩和西原河和西原利和西)

苑郡

短期投资跌价准备(原现现的判据。)

贷:短期投资——股票

远规

「(赤原現成)。(伊莉像)

掘瓶

【例 圆-- 质 赤诚公司 圆面 年 员月初购入宏大公司四年期、到期日为 圆面 年 局月 獨日、面值为 圆面 元、年利率为 远豫(单利)、到期一次还本付息的债券。购入该债券当时实际支付的全部价款为 独国 元。赤诚公司于该债券到期日收回本金和利息。有关收回债券投资的会计分录为:

借:银行存款[圆配开起尹(员运豫 伊原] 猿无无起

贷:短期投资 猿起 无

投资收益

**売用**振

四、应收及预付款项

(一)应收及预付款项的定义及内容

《企业会计制度》第十七条中给出了应收及预付款项的定义: "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种债权。"

企业的债权不仅包括应收及预付款项,还包括债权投资等,但 是前者是与生产经营活动有关的。这是理解应收及预付款项定义的 关键。

同样在《企业会计制度》第十七条中,我们还可以看应收及预付款项包括的内容主要有:应收款项(包括应收账款、应收票据、 其他应收款)和预付账款等。

由此可见,作为流动资产组成部分的应收及预付款项,主要包括与销售商品等生产经营活动有关的债权以及与销售商品等生产经营活动没有直接关系的其他应收款。

(二)应收及预付款项的核算原则

《企业会计制度》第十八条是对应收及预付款项核算原则的规定。

湿应收及预付款项的账户设置及入账金额的确定

应收及预付款项设置的会计科目有"应收账款""应收票据" "预付账款"、"其他应收款"等,各科目应按照往来户名等设置明 细账,进行明细分类核算。

《企业会计制度》第十八条规定:"应收及预付款项应当按照实际发生额记账"。这个"实际发生额"一般指销售商品等生产经营活动中实际发生的应收债权,即发票金额或开具的应收票据的票面金额。

对于带息的应收及预付款项,如应收票据,其应收利息是否需

要预计、是否记入应收及预付款项的账面余额,是应收及预付款项核算中的一个十分重要的问题。《企业会计制度》第十八条规定:"带息的应收款项,应与期末按照本金(或票面价值)与确定的利率计算的金额,增加其账面余额,并确认为利息收入,记入当期损益。"

到期不能收回的应收票据,应按其账面余额转入应收账款,并 不再计提利息。

由此可见,应收及预付款项的账面价值中不仅包括有关业务发生时确定的入账价值,还包括随后于期末确认的应收利息金额;另外,"应收账款"科目的期末余额反映企业尚未收回的应收账款(借方余额)和预收的账款(贷方余额),而"应收票据"科目余额则反映企业期末持有的商业汇票的票面价值和应计利息。

【例 圆一扇 赤诚公司 圆面 年 员月初销售商品一批,其价值为 质面面 ,增值税税率为 质豫。收到客户开出并承兑的 远个月期、面值 扇面 玩玩玩玩、年利率为 远豫的商业票据一张。则有关会计分录为:

最短眼

贷:主营业务收入

別規則

应交税金——应交增值税(销项税额) (圆)每个月末计提利息时:

借:应收票据

缓慢

贷:财务费用

缓慢

( 猿) 到期如果未收到票款,则:

借:应收账款

贷:应收票据

删影

**甅**杯账准备

根据《企业会计制度》的规定,企业应于期末对应收款项(不包括应收票据)计提坏账准备。

《企业会计制度》在坏账准备这一问题上规定的内容主要有:

(员)企业应当定期或者至少于每年年度终了,对应收款项进行全面检查,预计各项应收款项可能发生的坏账,对于没有把握能够收回的应收款项,应当计提坏账准备。

(圆)企业只能采用备抵法核算坏账损失。

(猿) 计提坏账准备的方法由企业自定。坏账准备提取方法一经确定,不得随意变更。

(源)企业在确定坏账准备计提比例时,应当根据企业以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量情况,以及其他相关信息合理地估计。

(缘)一般不能全额计提坏账准备的情况:

除有确凿证据表明该项应收款项不能收回,或收回的可能性不大外(如债务单位撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务等,以及应收款项逾期 猿年以上),下列各种情况一般不能全额计提坏账准备:

- ①当年发生的应收款项:
- ②计划对应收款项进行重组;
- ③与关联方发生的应收款项;
- ④其他已逾期,但无确凿证据证明不能收回的应收款项。
- (远)企业持有的未到期应收票据,如有确凿证据表明不能收回 或收回的可能性不大时,应将其账面余额转入应收账款,并计提相 应的坏账准备。
- (愿)企业对于不能收回的应收款项应当查明原因,追究责任。 对有确凿证据表明确实无法收回的应收款项,如债务单位已撤销、

破产、资不抵债、现金流量严重不足等,根据企业的管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似权利机构批准作为坏账损失,冲销提取的坏账准备。

(怨)《企业会计制度》同时还规定:"坏账准备应当单独核算,在资产负债表中应收款项按照减去已提取的准备准备后的净额反映。"

獲序应收及预付款项有关的其他业务,如应收票据的贴现、 预付账款的预付及收到货物、其他应付款的核算等,这些业务的会 计处理方法,《企业会计制度》没有新的规定与修改,所以,此处 不再赘述。

#### 濂债务重组

与应收账款、应收票据等有关的债务重组业务,在《企业会计制度》中有非常具体的规定。详细解释参见第三章有关"债务重组"部分。

五、待摊费用

## (一)待摊费用的定义

《企业会计制度》第十九条规定:"待摊费用,是指企业已经支出,但应当由本期和以后各期分别负担的、分摊期在员年以内(含品年)的各项费用。"

待摊费用主要包括:低值易耗品摊销、预付保险费、一次性购买印花税票及一次性支付固定资产中小修理费金额较大需要在年度内分月摊销的金额等。

### (二)待摊费用的摊销

待摊费用核算应设置"待摊费用"科目核算,并按费用种类设置明细账,进行待摊费用的发生、摊销的核算。

待摊费用应按其收益期限在年内分期平均摊销,计入成本、费用。值得注意的是,如果某项待摊费用已经不能使企业受益,应当将其摊余价值一次全部转入当期成本、费用,不得再留待以后期间摊销。

【例 圆一圆 赤诚公司行政管理部门领用一批低值易耗品,价值 烟雨流, 摊销期限为 怨个月。该批低值易耗品使用源个月后因故报废。有关会计分录为:

(员)领用时:

贷:低值易耗品 烟缸 烟缸

(圆)每月摊销时:

贷:待摊费用 元元元

(猿)报废时:

借:管理费用 绿石珊石

贷:待摊费用 绿冠耙

六、存货

(一)存货的定义和内容

《企业会计制度》第二十条中对存货的定义是:"存货,是指企业在日常生产经营过程中持有以备出售,或者仍然处在生产过程,或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等,包括....."

存货作为一项流动资产,其期末结存价值构成资产负债表中一个很重要的项目,其转移或消耗价值则是确定利润表中营业成本项目的重要组成部分。所以,存货的正确核算,关系到企业资产的计价和收益的计量。

根据《企业会计制度》,企业的存货主要包括:各类材料、商品、在产品、产成品等。对上述存货可按不同标准进行分类。

湿胺企业性质和存货的经济用途不同,存货分为:

- (员) 商业企业存货,是指商业企业采购来以供销售的商品存货。
- (圆)制造业存货,是指制造业用于制造产品的各种存货,主要包括:
  - ①原材料,指经过加工能构成产品主要实体的各种原料、材料

及不构成产品主要实体但有助于产品形成的各种辅助材料。

- ②燃料,指生产过程中使用的各种燃料。
- ③包装物,指为了包装本企业产品而储备的各种包装容器。这里值得一提的是,包装材料(如包装纸、包装绳)一般作为辅助材料核算,企业经营过程中周转使用的包装容器则列作低值易耗品。
- ④低值易耗品,指不作为固定资产核算的各种用具物品,如工具、管理用具、玻璃器皿以及在经营过程中周转使用的包装容器。低值易耗品归类于存货,取决于其与固定资产的区别;低值易耗品在存货中单列一类,则取决于其与原材料、库存商品等的不同。
- ⑤在产品,指企业尚未制造完成仍处于生产过程中或虽已制造完成但尚未验收入库的产品。
- ⑥自制半成品,指已经过一定的生产过程并已检验合格交付半成品库但尚未制造完成为商品产品,仍需进一步加工的中间产品。
- ⑦产成品,指企业已经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、可以按合同规定的条件送交订货单位或可作为商品对外销售的产品。

另外,制造业企业有时还有外购半成品、外购配套商品等,一 般也作为存货进行会计处理。

### (猿) 其他行业存货

其他行业存货是指那些既不生产产品又不经销商品的企业(如旅游饮服业)日常经营活动中存有的各种办公用品、低值易耗品等物料用品。

### 應按存放地点不同,存货包括:

- (员)库存存货,指已经运抵企业并验收入库的各种材料、半成品、产成品以及商品。
- (圆) 在制存货,指正在生产车间制造过程中的在产品、在外单位委托加工中的材料、商品等。
- (猿)在途存货,指货款已经支付但尚未验收入库或正在运输途中的各种材料、商品,商业企业的在途存货还包括以下两种:一是

直运商品购销业务中已向供货方支付货款但尚未向购货方办理结算 手续的商品;二是已经运达企业并已验收入库但货款尚未支付的商 品。

**糠胺**取得来源不同,存货包括:外购的存货、自制的存货、 委托加工的存货、接受投资的存货、接受捐赠的存货、非货币性资 产交换取得的存货、债务人抵债形成的存货以及盘盈的存货等。

存货在企业生产经营中的地位举足轻重,商业企业的运营、制造企业的生产,无疑必须以适量的存货储备为前提,加强存货的管理意义重大。存货在流动、变现过程中,极易发生盘亏、毁损、霉变、冷背等损失,存货的精心保管极为重要。存货在资产负债表中是一个非常重要的项目,是报表分析的重要指标;存货对利润表中销售成本的确定有直接影响。所以,存货数量的确定、价值的计量,直接关系到资产的计价和损益的确认。

## (二)存货的计价

存货的计价是指对存货收、发、存的价值计量。虽然从存货核算的组织形式来看,存货有按实际成本计价组织的核算,也有按计划成本计价组织的核算,但存货在资产负债表中的报告价值必须是实际成本与可变现净值两者中较低者。所以,要明确收入存货、发出存货的实际成本以及结存存货的报告价值的确定方法。

### **湿疗**货入账成本的确定

《企业会计制度》第二十条规定:"存货在取得时,应当按照实际成本入账。"

存货的实际成本是指库存存货达到可以使用或可出售状态以前 直接或间接发生的有关支出,即历史成本。不同行业的存货、同一 行业不同来源的存货,实际成本的构成内容不尽相同。

## (员) 购入的存货的入账成本

《企业会计制度》第二十条规定:"购入的存货,按买价加运输费、装卸费、保险费、仓储费等费用、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用和按规定计入存货成本的税及其他费用,作为实

际成本。"也就是说,外购存货的实际成本包括买价和一部分采购费用。

买价是指购入存货时发票所开列的货款金额。按发票金额确定 存货入账金额时,需要考虑有关的折扣与折让。

计入存货实际成本的采购费用主要有:运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用;运输途中的合理损耗;入库前的挑选整理费用;按规定应计入成本的税金(包括关税、小规模纳税人购进货物时所支付的增值税、企业购入货物所支付的不可抵扣的增值税额)和其他费用。

外购存货过程中发生的采购人员差旅费、专设采购机构的经费、零星的市内运费及仓库经费等,一般不计入存货的采购成本,而是计入当期损益。

商品流通企业购入的商品,按进价和规定应计入商品成本的税金,作为实际成本。在采购商品过程中发生的包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用在内的各项采购费用,不计入库存商品的入账价值,而是直接作为营业费用,计入当期损益。

### (圆) 自制存货的入账成本

《企业会计制度》第二十条规定,"自制存货按制造过程中的各项实际支出作为实际成本。"

①自制材料的入账价值

自制材料的实际成本包括在制造过程中发生的直接材料费用、 直接人工费用、其他直接费用和应分摊的间接费用。

②半成品、在产品、产成品

半成品、在产品、产成品的实际成本包括制造过程中发生的直接材料费用、直接人工费用、其他直接费用和应分摊的间接费用。

(猿)委托外单位加丁存货的入账成本

根据《企业会计制度》第二十条的规定,企业委托加工存货的 实际成本包括:加工过程中实际耗用的原材料或半成品以及加工 费、运输费、装卸费和保险费等费用以及按规定应计入成本的税 金。

商品流通企业加工的商品,以商品的进货原价、加工费用和按规定应计入成本的税金,作为加工完成入库商品的实际成本。而相关的运输、装卸、保险等费用,则直接作为营业费用,计入当期损益。

## ( 源 投资者投入存货的入账成本

根据《企业会计制度》第二十条的规定,投资者投入的存货,按照投资各方确认的价值作为实际成本。

## ( 缴 接受捐赠存货的入账成本

根据《企业会计制度》的规定,企业接受捐赠取得的存货,其 入账成本的确定,应依次采用如下方法:

- ①捐赠方提供了有关凭据(如发票、报关单、有关协议)的,按凭证上标明的金额加上应支付的相关税费,作为实际成本。
- ②捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其实际成本: 首先,同类或类似存货存在活跃市场的,按同类或类似存货的 市场价值估计的金额,加上应支付的相关税费作为实际成本。

其次,同类或类似存货不存在活跃市场的,按所接受捐赠存货的预计未来现金流量现值,作为实际成本。

(远)企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的存货,或以应收债权换入存货的,根据《企业会计制度》的规定,应按照应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额,加上应支付的相关税费,作为实际成本。

涉及补价的,按以下规定确认受让资产的实际成本:

- ①收取补价的,按应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额和补价,加上应支付的相关税费,作为实际成本;
- ②支付补价的,按应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额,加上支付的补价和应支付的相关税费,作为实际成本。
  - ( 茆 以非货币性交易换入的存货,按换出资产的账面价值减去

可抵扣的增值税进项税额后的差额,加上应支付的相关税费,作为 实际成本。《企业会计制度》第二十条中还作了具体规定。

涉及补价的,按以下规定确认受让资产的实际成本:

- ①收取补价的,按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额,加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的余额,作为实际成本;
- ②支付补价的,按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额,加上支付的补价和应支付的相关税费,作为实际成本。
- (愿) 盘盈的存货,按照同类或类似存货的市场价格,作为实际 成本。

根据入库存货的成本构成,可以确定存货的入账价值。但是,由于入库存货的取得时间、地点、批次不同,会造成同一种存货有不同的实际入账单价。那么,在发出存货时依据什么单价记账从而确定发出存货的实际成本呢?这是存货核算中必须解决的一个实际问题。

根据《企业会计制度》第二十条的规定,企业领用或发出存货的实际成本的确定方法是:

- (员) 按照实际成本核算的,应当采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法或后进先出法等确定其实际成本。
- (圆)按照计划成本核算的,应按期结转领用或发出存货应负担的成本差异,将计划成本调整为实际成本。

獾期末结存存货的计量——成本与可变现净值孰低法

《企业会计制度》第二十条规定:"企业的存货应当在期末时按成本与可变现净值孰低计量,对可变现净值低于存货成本的差额, 计提存货跌价准备。在资产负债表中,存货项目按照减去存货跌价准备后的净额反映。"

有关存货跌价准备的内容将在本章后面阐述。

### (三)存货核算使用的会计科目

存货核算使用的会计科目主要有:"物资采购"、"在途物资"、"原材料"、"包装物"、"低值易耗品"、"材料成本差异"、"自制半成品"、"库存商品"、"商品进销差价"、"委托加工物资"、"委托代销商品"、"受托代销商品"、"存货跌价准备"、"分期收款发出商品"等。

新的《企业会计制度》对以上会计科目的用途、结构及内容改动不大。因此这里只对"商品进销差价"科目的结构与内容予以说明。

"商品进销差价"科目是用来核算商品流通企业采用售价核算的商品售价与进价之间的差额。该科目的贷方登记企业购入、加工收回、销售退回等增加的库存商品以及商品发生溢余时,其售价大于其进价的差额;该科目的借方登记月度终了企业分摊已销商品的进销差价;本科目的贷方余额反映企业尚未销售也尚未摊销的商品的进销差价。

本科目应按商品类别或实物负责人设置明细账进行明细核算。

(四)按实际成本计价存货收、发的核算

**湿**存货增加的核算

(员) 外购各类材料

外购各类材料时,有关会计分录为:

借:原材料、包装物、低值易耗品、在途物资等 (实际成本) 应交税金——应交增值税(进项税额) (增值税额)

贷:现金、银行存款、其他货币资金、应付票据、预付账款 等 (以上两者之和)

借:原材料

应交税金——应交增值税

原用記 猿麻記 贷:银行存款

哪麼

借:原材料

远郡

应交税金——应交增值税

员团起

贷:应付票据

苑**元** 第方式支付

【例 圆-圆 赤诚公司 圆面 年 缘月采用托收承付结算方式支付购买辅助材料的货款 缘见面 元、增值税 圆绿 元,材料尚未运抵企业。有关账务处理为:

借:在途物资

绿质瓶

应交税金——应交增值税

感掘

贷:银行存款

郷繩

【例 圆—员 赤诚公司 圆眼 正 远月收到已预付货款的原材料一批,货款为 圆圆 流流 ,增值税为 局流流 。 有关账务处理为:

借:原材料

应交税金——应交增值税

殱镼

贷:预付账款

糖醌

【例 圆一扇 赤诚公司 圆面 证 远月 圆田 收到一批已订货的原材料,但尚未收到有关结算凭证,货款尚不能支付。企业于月末按暂估价 宛园 正元入账:

借:原材料

掘

贷:应付账款

病用机

下月初用红字冲回。

(圆) 自制存货

自制存货验收入库时,有关会计分录为:

借:原材料、自制半成品、库存商品等

(实际成本)

贷:生产成本等

(实际成本)

【例圆-000 赤诚公司的生产车间 图1000年 原月自制完成入库一

批原材料,实际制造成本为员强无元。有关账务处理为:

借:原材料 员配

(猿)委托加工存货

委托加工存货时,有关会计分录为:

发出材料时:

借:委托加工物资 (发出材料的实际成本)

贷:原材料等

支付加工费、运杂费时:

借:委托加工物资 (实际支付的费用)

贷:银行存款等

加工完成验收入库时:

借:原材料等 (实际成本)

贷:委托加工物资 (实际成本)

发出材料时的账务处理为:

支付加丁费、运杂费时的账务处理为:

借:委托加工物资 猿珊鹛

贷:银行存款 猿珊ඩ

收回木箱及余料时的账务处理为:

(源)接受投资存货

企业接受投资使存货增加时,有关的会计分录为:

借:原材料等 (确定的实际成本原可抵扣的进项税额)

应交税金——应交增值税(进项税额)(可抵扣的增值税)

贷:实收资本 (确定的实际成本)

【例 圆—圆 赤诚公司(增值税一般纳税人)接受投资者投入一批原材料,专用发票上注明不含税价款为 圆圆面 ,增值税为 猿凰面。经有关方面认定,该项投资的价值为 猿圆面。则有关会计分录为:

应交税金——应交增值税(进项税额) 猿魔冠

贷:实收资本 猿冠郡

【例 圆一圆 赤诚公司(增值税一般纳税人)接受投资者投入一批原材料,专用发票上注明不含税价款为 圆面 ,增值税为员场。经有关方面认定,该项投资的价值为 圆面 。则有关会计分录为:

应交税金——应交增值税(进项税额) 局流

(缘)接受捐赠存货

企业接受投资使存货增加时,应按确定的存货实际成本和现行 所得税税率计算未来应交的所得税。有关的会计分录为:

借:原材料等 (确定的实际成本)

贷:递延税款 (未来应交的所得税)

资本公积 (确定的实际成本原未来应交的所得税)

银行存款 (实际支付的相关税费)

【例 圆一圆 赤诚公司 圆面 年 远月接受捐赠一批原材料,根据同类资产的市场价格估计的金额为 愿面面 ,赤诚公司用银行存款支付运费等 圆圆面 。 所得税税率为 猿猿。则赤诚公司的有关会计分录为:

借:原材料 原線規則

贷: 递延税款

**厨房**20年

资本公积

绿豆用

银行存款

局級用規

【例 圆圆 赤诚公司 圆冠 布耳接受捐赠一批包装物,根据 捐赠方提供的凭证,该批包装物的价值为 远现无 。所得税税率为 猿豫。则赤诚公司的有关会计分录为:

借:包装物

试规制

贷: 递延税款

品源

资本公积

源规

【例 圆-圆 赤诚公司 圆裙车 原月接受捐赠一批商品。该商品 未来现金流量的现值预计为 质眼现底元。赤诚公司用银行存款支付 运费等 圆冠形元。所得税税率为 猿豫。则赤诚公司的有关会计分 录为:

借:原材料

**温味用** 

贷: 递延税款

猿吼无无 派服

资本公积 银行存款

號開號

(词)接受抵债取得存货

企业接受抵债使存货增加时,如果不涉及补价,则有关的会计 分录为:

借:原材料等

(应收债权的账面价值 原可抵扣的增值税额

垣支付的相关税费)

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

坏账准备

( 应收债权已提的坏账准备 )

贷:应收账款

(应收债权的账面余额)

银行存款

(实际支付的相关税费)

企业接受抵债使存货增加时,如果涉及补价,则收取补价方有 关的会计分录为:

借:原材料等 (应收债权的账面价值 原可抵扣的增值税额

垣支付的相关税费 原收取的补价)

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

银行存款

( 收取的补价 )

坏账准备 (应收债权已提的坏账准备)

贷:应收账款 (应收债权的账面余额)

银行存款 (实际支付的相关税费)

企业接受抵债使存货增加时,如果涉及补价,则支付补价方有 关的会计分录为:

借:原材料等 (应收债权的账面价值 原可抵扣的增值税额 垣支付的相关税费 垣支付的补价)

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

坏账准备 (应收债权已提的坏账准备)

贷:应收账款 (应收债权的账面余额)

银行存款 (支付的相关税费 垣支付的补价)

【例 圆-圆 赤诚公司 圆面 2月与债务人企业万达公司达成协议,万达公司用其账面价值为 绿圆面 2的原材料偿还其应付赤诚公司的购货款 透圆面 2,万达公司开具了增值税专用发票(增值税税率为 质豫);并用现金 绿面 2 支付运费。赤诚公司为该项应收账款已计提坏账准备 远绿面 2 双方协商,万达公司另外支付补价 猿面 2 未诚公司的有关会计分录为:

借:原材料 源记程

应交税金——应交增值税(进项税额) 思耀

贷:应收账款 透透地

【例 圆圆 赤诚公司 圆瓶车 恕月与债务人企业宏大公司达成

协议,宏大公司用其账面价值为 编剧 据记 的原材料偿还其应付赤诚公司的购货款 编剧 现一。宏大公司开具了增值税专用发票(增值税税率为 员豫)。赤诚公司为该项应收账款已计提坏账准备 缓和元。赤诚公司用现金 通配 元支付该批材料的运费。根据双方协议,赤诚公司向宏大公司支付补价 猿无 。赤诚公司的有关会计分录为:

应交税金——应交增值税(进项税额) 慰和

贷:应收账款 缘細胞

银行存款

坏账准备

猿概

( 茆 非货币性交易取得存货

企业以非货币性交易换入存货时,如果不涉及补价,则有关的 会计分录为:

借:原材料等 (换出资产的账面价值 原可抵扣的增值税额

垣支付的相关税费)

缘無

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

有关资产减值准备 (换出资产已提的减值准备)

贷:有关资产 (换出资产的账面余额)

银行存款 (支付的相关税费)

企业以非货币性交易使存货增加时,如果涉及补价,则收取补价方有关的会计分录为:

借:原材料等 (换出资产的账面价值 原可抵扣的增值税额

垣支付的相关税费 垣确认的收益 原收取的补价)

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

银行存款 (收取的补价)

有关资产减值准备 (换出资产已提的减值准备)

贷:有关资产

(换出资产的账面余额)

银行存款

(支付的相关税费)

营业外收入——非货币性交易收益 (确认的收益)

企业以非货币性交易使存货增加时,如果涉及补价,则支付补 价方有关的会计分录为:

借:原材料等 (换出资产的账面价值 原可抵扣的增值税额 垣支付的相关税费 垣支付的补价)

应交税金——应交增值税(进项税额)

(可抵扣的增值税额)

有关资产价值准备

( 换出资产已提的减值准备 )

贷:有关资产

(换出资产的账面余额)

银行存款

(支付的相关税费 垣支付的补价)

有关举例见第八章。

**飃存货减少的核算企业发出存货,可干月末(或定期)汇编** "发料凭证汇总表",据以编制发出材料的会计分录。

(局) 原材料的发出

①企业生产经营领用库存材料时,会计分录如下:

借:生产成本、制造费用、营业费用、管理费用等科目

(按实际成本)

贷:原材料等科目

②企业基建部门、福利部门等领用材料时,会计分录如下:

借:在建工程,应付福利费等

(实际成本 垣不予抵扣的增值税额)

贷:原材料

(实际成本)

应交税金——应交增值税(进项税额转出)

(不予抵扣的增值税额)

③企业出售原材料的,会计分录如下:

借:其他业务支出

(实际成本)

贷:原材料

(实际成本)

【例圆—圆面 赤诚公司 圆面 写 圆月末汇总库存材料领料凭证,本期发出材料共 强圆面 ,其中:产品生产领用 员圆面 、生产车间机物料消耗 圆面 、销售 缘面 、在建工程领用 远面 、为销售产品领用 员面 、行政管理部门领用 远面 。增值税税率为 局豫。有关账务处理为:

借:生产成本 元元元

应交税金——应交增值税(进项税额转出) 员团配

④企业将原材料用于抵债、用于进行非货币性交易的会计处理,见第三章和第八章。

(圆) 低值易耗品、包装物的账务处理

低值易耗品、包装物采购、入库的账务处理,同前述库存原材料的账务处理基本相同。低值易耗品、包装物的发出,主要是企业生产经营过程中对低值易耗品、包装物的使用。由于低值易耗品、包装物自身的特点决定了其使用的核算与库存材料发出的核算有所区别。

《企业会计制度》第二十条规定:"低值易耗品和周转使用的包装物、包装材料等应在领用时摊销,摊销方法可以采用一次摊销或者分次摊销。"

①发出低值易耗品时,会计分录如下:

借:制造费用、管理费用等 (实际成本,一次摊销法)

待摊费用 (实际成本,分次摊销法)

贷:低值易耗品 (实际成本)

【例圆-圆 某企业生产车间领用一批低值易耗品,实际成本

为 **施**玩;本月该车间还报废一批上月领用的低值易耗品,回收残料价值 **康**玩,残料已入库。有关账务处理为:

借:制造费用 苑配

【例 圆—圆型 某企业行政管理部门领用一批低值易耗品,实际成本为 圆冠底元,预计使用源个月。

领用时的账务处理:

每月摊销时的账务处理:

②包装物的发出

包装物的使用包括两种情况:一次性使用和周转使用。

包装物的一次性使用主要有生产过程中领用构成产品组成部分、销售时领用随同产品出售并单独计价、销售时领用随同产品出售但不单独计价三种形式。包装物的周转使用主要指出租、出借。

生产中领用构成产品组成部分的包装物,会计分录为:

借:生产成本 (实际成本)

贷:包装物 (实际成本)

销售时领用随同产品出售并单独计价的包装物,视同材料销售,有关会计分录为:

借:其他业务支出 (实际成本)

贷:包装物 (实际成本)

销售时领用随同产品出售但不单独计价的包装物,领用时视同销售费用的发生,有关会计分录为:

借:营业费用 (实际成本)

贷:包装物 (实际成本)

出租、出借包装物时,有关会计分录为:

第一次领用新包装物时:

借:其他业务支出 (出租,按实际成本) (一次摊销法)

营业费用 (出借,按实际成本)

或借:待摊费用 (出租、出借,按实际成本)(分次摊销法)

贷:包装物 (按实际成本)

收取租金时: 借:银行存款

贷:其他业务收入

收到押金时: 借:银行存款

贷:其他应付款

退回押金时:

借:其他应付款 贷:银行存款

逾期未退包装物没收的押金:

借:其他应付款 (没收的押金)

贷:应交税金——应交增值税(销项税额)(应交的增值税) 其他业务收入 (差额)

借:其他业务支出 (应交的消费税等税费)

贷:应交税金

逾期未退包装物没收的加收的押金:

借:其他应付款 (按加收的押金)

贷:应交税金——应交增值税、应交消费税 (应交的税金)

营业外收入——逾期包装物押金没收收入 (差额)

出租、出借包装物报废时回收的残料:

借:原材料等 (残料价值)

贷:其他业务支出 (出租包装物的残料)

贷:营业费用

(出借包装物的残料)

应该注意的是:

第一,包装物、低值易耗品无论是采用一次摊销法还是分次摊销法,均于发出包装物、低值易耗品的当月月末结转其应负担的成本差异。

第二,出租、出借包装物频繁、数量多、金额大的企业以及对在用低值易耗品按使用车间、部门进行数量和金额明细核算的企业,也可以采用五五摊销法等方法核算。在这种情况下,"包装物"科目下需要设置"库存未用包装物"、"库存已用包装物"、"出租包装物"、"出借包装物"、"包装物摊销"五个明细科目;"低值易耗品"科目下需要设置"在库低值易耗品"、"在用低值易耗品"、"低值易耗品摊销"三个明细科目。

( 猿) 工业企业自制半成品、库存商品的发出

①领用半成品继续加工时,有关的会计分录为:

借:生产成本

贷: 白制半成品

(按实际成本)

②发出产成品销售时,有关的会计分录为:

借:主营业务成本

(实现销售时)

或 分期收款发出商品

(分期收款销售方式下)

或 委托代销商品

(委托代销商品业务)

, 安元, 公司, 品 贷:库存商品

(按实际成本)

③发出产成品用于投资、在建工程、集体福利时,有关会计分录为:

借:长期股权投资、在建工程、应付福利费

(投出资产账面价值 垣相关税费)

贷:库存商品

(账面价值)

应交税金——应交增值税(销项税额)(应交的增值税)

银行存款

(支付的相关税费)

④发出产成品用于抵债、易货的会计处理,见第三章和第八

章。

【例圆—猿鼠 赤诚公司生产车间自制甲半成品 宽焊,验收入库,实际成本计流层现底。有关账务处理为:

借:库存商品
通訊型

贷:生产成本 通用記

【例 圆—猿】赤诚公司生产车间完工交库一批 粤产成品,实际成本计 属品版元。有关账务处理为:

【例 圆—猿剧 赤诚公司生产车间领用库存甲半成品 缘件继续加工,该半成品的加权平均单位成本为缘康元。有关账务处理为:

【例 圆-猿鼠 赤诚公司 圆面 缘月将账面价值 源园面 的产成品分别用于股权投资(园面 元)、固定资产改建工程(园面 元)、集体福利(圆面 元);该批产品的价格为缘园面 ,增值税税率为 场豫。有关会计分录为:

应付福利费(原品用品包含和产品。

贷:原材料 源風地

应交税金——应交增值税(销项税额)

愈和

(五)按计划成本计价存货收、发的核算

存货按计划成核算,是指存货的总分类核算和明细分类核算均采用计划成本计价。即有关存货的总账和明细账都按计划成本登记存货的收、发、存金额,采购存货发生的实际成本及其与计划成本的差异、其他途径收入存货实际成本与计划成本的差异、发出存货应负担的成本差异以及期末结存存货应分配的成本差异,需要另设

(实际成本)

"物资采购"和"材料成本差异"、"产品成本差异"科目,进行有关的核算。下面以库存材料为例说明存货按计划成本核算的主要内容。

**强**叶划成本计价存货增加的会计处理

(员)外购材料

①支付或实际发生材料采购成本时:

应交税金——应交增值税(进项税额)(应交的增值税)

贷:现金、银行存款、应付票据、应付账款及预付账款等

②货物验收入库时:

借:原材料等 (计划成本)

材料成本差异 (实际成本大于计划成本的差异)

贷:物资采购 (实际成本)

或者:

借:原材料等 (计划成本)

贷:材料成本差异 (实际成本小干计划成本的差异)

物资采购 (实际成本)

【例圆—猪鼠赤诚公司圆面工作源月缘日用转账支票支付购买原材料的货款原园面工厂、增值税 房家面工厂。材料验收入库,计划成本为 碗面工厂。

发生采购成本的账务处理为:

借:物资采购 應規能

应交税金——应交增值税(进项税额) 员遗漏起

材料验收入库的账务处理为:

【例 圆—猿 赤诚公司 圆瓶车 源月 鼠 日采购的一批材料到货,

验收入库,同时收到发票账单,价款 原原无元、增值税 猿雁元,款项尚未支付,材料计划成本为 原原无元。有关账务处理为:

借:物资采购

**赤 赤** 

猿厭

应交税金——应交增值税(进项税额)

原息康託

贷:应付账款 借:原材料

**原用** 

贷:物资采购

材料成本差异

別規制

【例 圆-猿式 赤诚公司 圆斑 源月 圆银 预付购货款 通圆面 , 圆面 收到材料,发票中载明货款金额 透透 流 、 增值税 局圆底 , 该材料的计划成本为 透透 流 。

预付购货款的账务处理:

借:预付账款

远规

贷:银行存款

遍朏

收到材料,按实际成本转账的账务处理:

借:物资采购

透腮

殒孀

贷:预付账款

茄混

结转入库材料计划成本的账务处理:

借:原材料

滿瓶

贷:物资采购

遊掘

结转入库材料成本差异的账务处理:

借:物资采购

员制制

贷:材料成本差异

员术抗

补付货款的账务处理:

借:预付账款

品源

贷:银行存款

员过多

【例圆—猿门赤诚公司圆腊军 猿月已支付货款圆配用 元、增值税 猿属 玩的材料现在到货,验收时发现短缺远, 远来 元的货物,经

麡

查:途中合理损耗的有员现无 、 应由运输方负责赔偿的有级无 ... 其余由意外事项造成,具体原因待查。实收材料的计划成本为 **局**規制 。

对干实收材料,账务处理为:

借:原材料 温泉田

品無規

贷:物资采购 局級規制

对于合理损耗以外的短缺部分,账务处理为:

借:其他应收款 썛緣

待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 缘原碳

贷:应交税金——应交增值税(进项税额)

——应交增值税(进项税额转出) 赫

物咨采购 缘瓶

(圆) 其他徐径取得材料

递延税款

企业从其他途径取得材料时,会计处理为:

借:原材料 (计划成本)

借或贷:材料成本差异 (计划成本与实际成本的差额)

贷:生产成本 (自制)

或 实收资本 (接受投资)

资本公积 (接受捐赠) (实际成本)

(接受捐赠)

应收账款 (抵债)

有关非货币性资产等 (易货)

應計划成本计价发出存货的会计处理

材料按计划成本核算的情况下,材料类的账户无论是总分类账 还是明细分类账,均按计划成本登记。收入材料时,可以根据有关 凭证上的实际成本与计划成本计算并确认成本差异;发出材料时, 能够根据发出材料数量和计划单位成本计算并确认发料的计划成 本,但由于材料明细账不登记入库材料的实际成本,因而不能得知

发出材料的实际成本,而资产的计价和损益的确认必然要求反映发出材料的实际成本。这时,发出材料实际成本的确定,就构成材料按计划成本核算中的一个关键问题。

怎样计算确定发出材料的实际成本?首先应计算确定发出材料计划成本应负担的成本差异,在此基础上,再把计划成本调整为实际成本。这就需要计算材料成本差异分配率,即将库存材料实际成本与计划成本的差异在本期发出材料和期末结存材料之间进行分配的比率。有关计算公式如下:

材料成本 期初结存材料成本差异 垣本期入库材料成本差异 伊克西象 差异分配率 期初结存材料计划成本 垣本期入库材料计划成本

越发出材料 垣发出材料 伊 材料成本 地计划成本 垣计划成本 伊差异分配率

越发出材料计划成本 垣发出材料成本差异额

【例 圆-猿剧 赤诚公司 圆面阵 缘月份月初库存甲材料的计划成本为 缘圆面 , 成本差异为超支差 绿面 ; 本月采购入库甲材料计划成本为 圆圆面 , 实际成本为 圆圆面 ; 本月发出甲材料计划成本为 统同压元。有关计算如下:

材料成本差异分配率越级超过(別類用限別数用限) 伊服服

#### 越原现象

发出材料成本差异越远 ( 原现物 ) 越原规( 元 )

上式是本月材料成本差异分配率的计算公式。实际工作中,还可以采用其他方法计算材料成本差异分配率,比如按月初库存材料资料计算上月材料成本差异分配率供本月分配材料成本差异使用。

值得一提的是,企业是在材料成本差异明细账中,分别计算确定各种(或各类)材料的成本差异分配率的。

在材料按计划成本核算的情况下,发出材料的核算既要按计划 成本结转发出材料的成本,又要结转发出材料应负担的成本差异,

以反映发出材料的实际成本。所以,要根据发出材料的原始凭证汇编"发料凭证汇总表"(格式参见表圆—员),作为账务处理的依据。在"发料凭证汇总表"里,一方面将领料单等发料凭证提供的发出材料计划成本,按领用部门及用途分别材料种类进行汇总;另一方面根据材料成本差异明细账提供的各种材料成本差异分配率,计算各种发出材料应负担的成本差异,并据以进行账务处理。

计划成本计价发出材料的会计处理为:

(员)发出材料

借:生产成本

制造费用

管理费用

营业费用

委托加工物资

在建工程

应付账款等

有关非货币性资产等

贷:原材料等

(计划成本)

(圆) 月末结转发出材料的成本差异

借:生产成本

制造费用

管理费用

营业费用

委托加工物资

在建丁程

应付账款等

有关非货币性资产等

贷:材料成本差异 (应负担的成本差异)

【例 圆-猿!】表 圆-员是赤诚公司 圆面车 远月发料凭证汇总表。 结转发出库存材料计划成本的账务处理如下: 表圆一员

# 发料凭证汇总表

雕作词

单位:元

	库存材料						合	计
部门及用途	<b>原料</b> 「  「  「  「  」  「	其	他	小	计	其	N. Isil	
	计划 成本 差异额	计划 成本	差异额	计划 成本	差异额	他	计划 成本	差异额
生产产品耗用	<b>绿石田</b>	<b>混加</b>	原麺	遍珊		略)	<b>施珊</b>	<b>別</b>
车间一般消耗		缘郡	原緣	缘郡	原麵		怨甜	퓄
行政管理部门	元 现 有	<b>河棚</b>	原應	源郡	原地		源西	缘
合 计	<b>返掘</b> 员题		原種		然后		愿表面	员建

借:生产成本

透掘

管理费用 贷:原材料

源郡起

结转发出库存材料成本差异的账务处理如下:

借: 生产成本

员用据

管理费用

現職

贷:材料成本差异

烈精

波明規制

(六)商品流通企业库存商品按售价核算

商品流通企业库存商品流转业务的核算方法有以下四种:进价金额核算法、数量进价金额核算法、售价金额核算法、数量售价金额核算法。进价金额核算法下,库存商品总账和明细账均只按商品的进货原价反映商品的增减变动,不记录实物数量之变动,该方法一般适用于经营鲜活商品的零售企业;数量进价金额核算法下,库存商品的总账和明细账除按商品的进货原价反映商品的增减变动之外,明细账中还反映商品实物数量之变动,该方法主要适用于工业品批发公司、农副产品收购企业等;在基层批发企业和部分专业性零售商店等企业,往往采用数量售价金额核算法,即在库存商品总

账和明细账按商品售价反映其变动之同时,还在明细账中登记商品 实物数量的增减变化;而比较适用于综合性商零售店的商品流转业 务的核算方法则是售价金额核算法。

商品按进货原价记账的核算方法,与前述原材料的收发核算基本同理。

商品按售价金额核算,则指库存商品总账和明细账都只按售价 反映,一般不反映库存商品的实物数量的变动。这种方法的主要内容是:

**远在**"库存商品"账户,按含税零售价登记库存商品的收、 发金额。

**霪**商品销售时,按售价登记"主营业务收入"账户以确认销售收入,同时按售价登记"主营业务成本"账户以结转销售成本。

應月末,按进销差价率计算并分摊已销商品应分摊的进销差价,对主营业务成本进行调整。有关计算如下:

已销商品应分摊 本月"主营业务收入"伊差价率的进销差价 越 科目贷方余额

差价率 越月末分摊前 商品进销差价 "科目余额差价率 越月末' 库存商品 ",月末' 受托代销商品 ",本月' 主营业务收入 "伊**顶** 科日余额 坦 科日余额 担 科日贷方发生额

**缓健立实物负责制**,并定期对实物进行盘点。

【例 圆-源目 赤诚公司库存商品的核算采用售价金额核算法。该企业某月份采购日用百货,货款共 原原用 元、运费 绿花元、进项税额 景 元,用转账支票支付;该批商品的含税售价为 局 元,本月全部销售。有关账务处理为:

商品验收入库时:

营业费用 绿眼

应交税金——应交增值税(进项税额) 局流和

 贷:商品进销差价

號號

商品销售收到销货款:

借:银行存款

贷:主营业务收入 現底現底

结转销售成本:

贷:库存商品 <del>玩玩玩玩</del>

结转应分摊的进销差价:

贷:主营业务成本 <u>麻**麻**</u>

【例 圆—源】赤诚公司月初库存商品的进销差价为缘。团混元,月初"库存商品"账面余额为圆混团流元;本月购货见上例;本月销售库存商品售价为圆型团流元。计算综合进销差价率并结转已销售商品应分摊的进销差价的账务处理如下:

综合进销差价率越[(缘物理时间上的理论) 衣(员园理时间是四理的]伊罗西像越来,越来像

结转已销售商品应分摊的进销差价:

借:商品进销差价(通过租租 押數數) 源和租

贷:主营业务成本 源線理記

(七)存货盘点的核算

存货盘点是指通过定期或不定期对实物的清点、过秤、丈量等 技术手段,确定不同保管地点的各种存货的实际结存数量,将其与 账存数量予以核对,以确定账实是否相符。

《企业会计制度》第二十条规定:"存货应当定期盘点,每年至少盘点一次。盘点结果如果与账面记录不符,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。盘盈的存货,应冲减当期的管理费用;盘亏的存货,在减去过失人或保险公

司等赔款和残料价值之后,计入当期管理费用,属于非常损失的, 计入营业外支出。"

《企业会计制度》第二十条还规定:"盘盈或盘亏的存货,如在期末结账前未经批准的,应在对外提供财务会计报告时先按上述规定进行处理,并在会计报表附注中作出说明;如果其后批准处理的金额与已处理的金额不一致,应按其差额调整会计报表相关项目的年初数。"

【例 圆-源】赤诚公司在财产清查过程中,盘点溢余原材料 别那一克,计划成本为源现于元。有关账务处理为:

借:原材料源品地

贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 源显现

【例 圆-源 经批准,将上项盘盈的存货价值冲减管理费用。 有关账务处理为:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 源明期

贷:管理费用 源記規

【例 圆-源别 赤诚公司盘亏一批库存原材料,其实际成本为绿石地元,经查,盘亏原因是:自然损耗 原物、失窃 原物(责任人应赔偿其中的 质物)。增值税税率为 质物。

盘亏时的账务处理:

借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 缓影和

贷:原材料 绿冠地

应交税金——应交增值税(进项税额转出) 壓擺

批准处理时的账务处理:

借:管理费用 缓調配

其他应收款源元

贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益 缓缓和

【例 圆-源 赤诚公司盘亏一批产成品,经查系火灾所致。该批产成品的实际成本为 远远远 ,其中外购材料成本为 源远远 。 增值税税率为 景豫。经保险公司核查,公司将收到保险赔款 猿远 。 元。

盘亏时的账务处理:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 远愿起

应交税金——应交增值税(进项税额转出) 远愿起

批准处理时账务处理:

借:其他应收款 猪耙

营业外支出——非常损失 獨處配

贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 远愿起

(八)存货跌价准备

根据《企业会计制度》,企业在采用成本与可变现净值孰低法时,如果成本低于可变现净值,以成本作为存货的期末报告价值;如果可变现净值低于成本,则需计提存货跌价准备,并在资产负债表中按存货成本与存货跌价准备的差额即存货的可变现净值报告存货的期末价值。

**远 成本与可变现净值的含义** 

这里的"成本"是指前已述及的期末结存存货的实际成本。

这里的"可变现净值"是指企业在正常生产经营过程中,以估计售价减去估计完工成本以及销售所必需的估计费用后的价值。

在计提存货跌价准备时,将存货的成本与可变现净值比较的方法有:单项比较法、分类比较法、综合比较法三种方法。根据《企业会计制度》第二十条的规定,存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量,如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关,且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货,可以合并计量成本与可变现净值;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计量成本与可变现净值。

**漆**应将存在以下一项或若干项情况的存货的账面价值全部转

## 入当期损益:

(员)已霉烂变质;

(圆)已过期且无转让价值;

( 猿) 生产中已不再需要、并且已无使用价值和转让价值;

(源) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的情况。

源的存在下列情况之一时, 应当计提存货跌价准备:

(局)市价持续下跌、并且在可预见的未来无回升的希望:

(圆)企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格:

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

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

(缘) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

**郷**有关会计处理

(员)期末,将存货可变现净值低于成本的差额计提存货跌价准备:

借:管理费用——计提的存货跌价准备

贷:存货跌价准备

(圆)如已计提跌价准备的存货其价值以后又恢复的,按恢复增加的数额,做如下账务处理:

借:存货跌价准备

贷:管理费用——计提的存货跌价准备

这里要注意的是:已计提跌价准备的存货其价值以后又恢复的,其冲减的跌价准备金额应以"存货跌价准备"科目的余额冲减至零为限。

(猿) 如已计提跌价准备的存货价值完全丧失,应予以注销,其账务处理为:

借:管理费用——计提的存货跌价准备 (差额)

存货跌价准备

(已计提的跌价准备)

贷:原材料、库存商品等

(账面余额)

【例 圆—源面 赤诚公司 **观**题年年末存货实际成本为 **愿起**用起元,可变现净值为 **透起用起**元;**圆**跟年年末存货实际成本为 **透起用起**元; **圆**跟是年末存货实际成本为 员**圆起**原起 元,可变现净值为 员**圆起用起**元。有关的会计分录为:

借:管理费用——计提的存货跌价准备 源面租

贷:存货跌价准备 源面 元

**康**在年末计提存货跌价准备时:

借:管理费用——计提的存货跌价准备 无规范

贷:存货跌价准备 无规矩

**园**年年末冲减存货跌价准备时:

借:存货跌价准备 绿冠耙

贷:管理费用——计提的存货跌价准备

绿珊

(源) 已计提跌价准备的存货用于投资、易货、抵债等,应在结转发出存货账面余额的同时,结转其已计提的跌价准备。即:

借:长期股权投资

固定资产

无形资产

应付账款等

存货跌价准备

(换出的存货、抵债的存货已计提的跌价准备)

贷:原材料、库存商品等

(换出的存货、抵债的存货的账面余额)

应交税金——应交增值税(销项税额)

(换出的存货、抵债的存货应交的增值税)

银行存款 (支付的相关税费)

# 第二节 长期投资

长期投资是指除短期投资以外的投资,包括持有时间准备超过 员年(不含员年)的各种股权性质的投资、不能变现或不准备随时 变现的债券、长期债权投资和其他长期投资。

- 一、长期股权投资
- (一)长期股权投资成本的确定

《企业会计制度》规定,长期股权投资在取得时应当按照初始 投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本,分别下列情况采取 不同的方法确定:

湿胸入长期股权投资的初始投资成本

企业以现金购入的长期股权投资,应当按照实际支付的全部价款(包括支付的税金、手续费等相关费用),作为初始投资成本。实际支付的价款中包含已经宣告、但尚未领取的现金股利,应当作为应收股利单独核算,而所取得的长期股权投资的初始投资成本则为实际支付的价款减去已经宣告、但尚未领取的现金股利之后的差额。

**甅接**受债务人以非现金资产抵债方式取得长期股权投资的初始投资成本

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务的方式取得的长期股权投资,或以应收债权换入的长期股权投资,其初始投资成本为应收债权的账面价值(账面余额减去已计提的坏账准备)加上应支付的相关税费。

如果在债务重组过程中涉及到补价的,则应按照以下规定确定 受让的长期股权投资的初始投资成本:

(员) 如果企业收到对方支付的补价,则应当按照应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为换入长期股权投资的初始投资成本:

(圆)如果企业向对方支付补价,则应当按照应收债权的账面价值加上实际支付的补价和应支付的相关税费,作为换入长期股权投资的初始投资成本。

【例 圆—源】假设赤诚公司一笔账面余额为 愿屈屈元的应收账款,对方单位无力及时偿还,经双方协商,对方愿意以其持有的某公司发行的股票 缘屈服股抵偿债务。该股票的现行市价为每股 愿元。发行该股票的公司已经宣告每股现金股利 员元,但尚未正式发放。赤诚公司已为该笔应收账款计提坏账准备 源压元。鉴于发行股票的公司具有较好的成长性,赤诚公司打算长期持有该股票,发生股票过户等相关费用 愿压元。赤诚公司向对方企业支付 员口压压作为补价,有关款项均已支付。

本例中,赤诚公司换出应收账款的账面价值为:

康·伊藤原原 (元)

换入股票中包含的应收股利为:

缘无规护员域象无规(元)

换入股票的初始投资成本为:

郊公本記回思記[回記]記[記]記[記] | 元[記記] | 元[記] | 元[z] | 元[

本例中,如果赤诚公司收到对方支付补价 质原 ,则其换入长期股权投资的初始投资成本为:

郊公本記京元日末記回惠記(京多末記)(元)

**捷**腓货币性交易换入长期股权投资的初始投资成本

企业以非货币性交易换入的长期股权投资,按照换出资产的账面价值(账面余额减去相应的跌价准备或减值准备、累计折旧等抵减项目金额)加上应支付的相关税费,作为初始投资成本。

如果在非货币性交易中涉及到补价,应当按照以下规定确定换 入长期股权投资的初始投资成本:

(员)企业收到对方支付的补价,则按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的金额,作为初始投资成本。

其中应确认的收益的计算公式为:

应确认 补 原(补 换出资产) 伊 换出资产的收益 越价 原(价 衣公允价值) 伊 账面价值

这样,换入资产入账价值确定的计算公式为:

换入资产 换出资产 原(补 换出资产 换出资产 远支付的的入账价值 账面价值 原(价 公允价值)伊账面价值 相关税费

(圆) 企业向对方支付补价,则按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和实际支付的补价,作为初始投资成本。

【例 圆-源。假设赤诚公司用一批产成品换得一笔准备长期持有的股票。换入股票 远远远股,每股市价 观元,该股票已经宣告每股发放现金股利 员元,但尚未领取。换出的产成品的成本为 透起速压,不含税的市场价格为 质型速压。发生股票过户等相关费用 员现底。收到对方支付的补价 原现现底。

本例中,赤诚公司应确认的收益为:

换入股票的初始投资成本为:

**强和和电影剧和的影**缘 电影和和电影和和原影和和形形或思想的(元)

應行政划拨取得长期股权投资的初始投资成本

企业通过行政划拨的方式取得的长期股权投资,以划出单位的 账面价值作为初始投资成本。

(二)取得长期股权投资的账务处理

企业投出的期限在员车以上(不含员车)的各种股权性质的投资,包括购入的股票和其他股权投资等,应通过"长期股权投资" 科目进行核算。本科目应当设置的明细科目有:"股票投资"、"其他股权投资"。

取得长期股权投资的账务处理如下:

**混企业**认购股票

企业认购股票付款时,按实际支付的价款,包括支付的税金、手续费等费用,借记"长期股权投资——股票投资"科目,贷记"银行存款"科目,实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利,按实际支付的价款减去已宣告但尚未领取的现金股利后的金额,借记"长期股权投资——股票投资"科目,按应领取的现金股利,借记"应收股利"科目,按实际支付的价款,贷记"银行存款"科目。

**匪企业以其他方式进行股权投资** 

企业以其他方式进行股权投资,如对其他企业的股权投资,按实际支付的价款,借记"长期股权投资——其他股权投资"科目,贷记"银行存款"科目。

**糠**接受债务人以非现金资产抵债方式取得的长期股权投资或 以应收债权换入长期股权投资

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的长期股权投资,或以应收债权换入长期股权投资的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按该项债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

【例 圆—源图 假设赤诚公司一笔金额为 绿园西东元的应收账款长期未能收回,经与对方单位协商,对方以其持有的长期股票投资抵付该项债务。赤诚公司已对该项应收账款计提了 圆面元的坏账准备,并以现金支付股票过户等相关税费 透底元。

赤诚公司在取得股票时,应编制如下会计分录:

借:长期股权投资——股票投资 绿顶冠

坏账准备 風起

现金

如果所接受的长期股权投资中包含已宣告但尚未领取的现金股

利,应按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,减去应收股利后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按应收股利,借记"应收股利"科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。涉及补价的,分别情况处理:

(员)收到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

(圆) 支付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

如果所接受的长期股权投资中包含已宣告但尚未领取的现金股利,应在"应收股利"科目单独核算。

【例 圆—缘园 在例 圆—源中,赤诚公司换出应收账款的账面价值为 郊溪西玩,换入股票中包含的应收股利为 缘西玩,换入股票的初始投资成本为 鹰塚麻玩。赤诚公司应编制的会计分录为:

坏账准备 源起

应收股利 缘理机

 贷:应收账款
 **處** 

 银行存款
 **売**

濂腓货币性交易换入的长期股权投资

企业以非货币性交易换入的长期股权投资,应按以下规定处理:

- (员) 不涉及补价的非货币性交易换入的长期股权投资
- ①以短期投资换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。
- ②以产成品、库存商品换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目。

上述换入的长期股权投资,如果包含已宣告但尚未领取的现金股利,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,减去应收股利后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按应收股利,借记"应收股利"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备""存货跌价准备"等科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"、"库存商品"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

③以固定资产换入长期股权投资的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目。按"固定资产清理"科目的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权

投资)"科目,贷记"固定资产清理"科目。因换出固定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

- ④以无形资产换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。
- ⑤以长期投资换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资"、"长期债权投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

上述换入的长期股权投资,如果含有已宣告但尚未领取的现金股利,应当单独核算。

(圆) 涉及补价的非货币性交易换入的长期股权投资

①收到补价的企业的账务处理

收到补价的企业的账务处理分以下几种情况:

第一,以短期投资换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

第二,以产成品、库存商品换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的

余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按换出资产的账面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

上述换入的长期股权投资,如果包含已宣告但尚未领取的现金股利,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去应收股利和补价后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按应收股利,借记"应收股利"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"、"存货跌价准备"等科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"、"库存商品"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

【例 圆-缘】在例 圆-源中,赤诚公司用一批产成品换得一笔准备长期持有的股票。换入股票 质型压股,每股市价 质元,该股票已经宣告每股发放现金股利 员元,尚未领取。换出的产成品的成本为 质型压压,不含税的市场价格为 员国压压。发生股票过户等费用员压压。收到对方支付的补价 医压压压。

本例中,应确认的收益为员强无元,换入股票的初始投资成本为员聚原无,赤诚公司应编制的会计分录为:

借:长期股权投资

別श願起

应收股利

赤赤

银行存款

**赤 赤** 

贷:库存商品

SMals bibla

应交税金——应交增值税(销项税额)

银行存款

別規制

贷:营业外收入

员魔鬼

第三,以固定资产换入长期股权投资的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目;按应确认的收益,借记"固定资产清理"科目,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目;按收到的补价,借记"银行存款"科目,贷记"固定资产清理"科目。按"固定资产清理"科目的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,贷记"固定资产清理"科目。因换出固定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

第四,以无形资产换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入 非货币性交易收益"科目。

第五,以长期投资换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资"、"长期债权投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

上述换入的长期股权投资,如果含有已宣告但尚未领取的现金

股利,应单独核算。

②支付补价的企业的账务处理

支付补价的企业的账务处理分为以下几种情况:

第一,以短期投资换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

第二,以产成品、库存商品换入长期股权投资的,按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的补价和相关税费,贷记"应交税金——应交增值税(销项税额)"、"银行存款"等科目。

上述换入的长期股权投资,如果包含已宣告但尚未领取的现金股利,应按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,减去应收股利后的余额,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按应收股利,借记"应收股利"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备""存货跌价准备"等科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"、"库存商品"等科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

第三,以固定资产换入长期股权投资的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目;按应支付的补价,借记"固定资产清理"科目,贷记"银行存款"科目。按

"固定资产清理"科目的余额,借记"长期股权投资——股票投资 (或其他股权投资)"科目,贷记"固定资产清理"科目。因换出固 定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

第四,以无形资产换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

第五,以长期投资换入长期股权投资的,应按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"长期股权投资——股票投资(或其他股权投资)"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资"、"长期债权投资"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

上述换入的长期股权投资,如果含有已宣告但尚未领取的现金 股利,应当单独核算。

在非货币性资产交换中,如果同时换入多项资产,应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

## (三)长期股权投资核算的成本法

企业的长期股权投资,应当根据具体情况不同,分别采用成本 法或权益法进行会计核算。如果企业对被投资单位的生产经营活动 和重大决策没有控制权或共同控制权,而且不能产生重大影响,那 么长期股权投资应当采用成本法进行会计核算。

在这里,控制、共同控制、重大影响都是定性描述的,在实务中比较难以把握。因此,通常依据持股比例来进行判断和选择。即通常情况下,如果企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本

(主要指普通股)总额的 压豫或 压豫以上,或者尽管投资不足 压豫 但具有重大影响的,应当采用权益法核算;如果企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额 压豫 (不含 压豫)以下,或对其他单位的投资虽然占该单位有表决权资本总额 压豫或 压豫以上,但不具有重大影响的,应当采用成本法进行核算。

**康长期股权投资核算成本法的会计处理** 

企业应设置"长期股权投资"科目,核算企业投出的期限在员年以上(不含员年)的各种股权性质的投资,包括购入的股票和其他股权性质的投资等。

企业对长期股权投资采用成本法进行会计核算时,除了追加投资、将应分得的现金股利或者利润转为投资,以及收回投资之外,长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。被投资单位宣告分派的现金股利或者利润,应当作为当期的投资收益,直接计入当期损益。

需要特别注意的是,企业确认的投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的现金股利或者利润超过上述数额的部分,应视为清算性股利(利润分配),作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。

【例 圆-缘】假设赤诚公司持有 粤公司发行的普通股股票 缘万股,该公司发行在外的普通股共计 源亚瓦万股。粤公司本年度实现利润 圆亚瓦万元,经股东大会决定,将本年度实现利润的 猿像用于对外发放现金股利。

本例中,赤诚公司持股比例很小,不可能构成对 粤公司的控制,也不可能产生重大影响,因此应该采用成本法进行会计核算。

在 粤公司宣告分派现金股利时,赤诚公司计算其应收股利的 金额并编制会计分录如下:

**绿豆用花**伊(**扇豆用花用花**对**表像 衣原用花用花**) 越过**发花**(元)

借:应收股利 苑郷

贷:投资收益 苑郷田

实际收到上述现金股利时的会计分录为:

借:银行存款 苑類

贷:应收股利 税糧

假设 粤公司在此后的两个年度一直亏损,到第三年年末累积净利润仅为员团而万元,但是,仍然宣告将发放 猿团而万元的现金股利。在这种情况下,超过累积净利润的部分应该作为清算性股利处理。

赤诚公司实际应收股利金额为:

绿园市的 (绿园市园市市区) 超速速度(元)

其中清算性股利的金额为:

**绿豆根**伊(駅**球形**状原球形) 越殲飛(元)

赤诚公司在该公司宣告分派现金股利时的会计分录为:

借:应收股利 猪砂糖

贷:投资收益

調練用

长期股权投资

露珊

(四)长期股权投资核算的权益法

**康长期股权投资核算的权益法概述** 

如果企业对被投资单位的生产经营活动和重大决策具有控制权或共同控制权,或者可以施加重大影响,那么长期股权投资应当采用权益法进行会计核算。具体说,如果企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本(主要指普通股)总额的压力。 压豫以上,或者尽管投资不足压豫但具有重大影响的,应当采用权益法进行核算。

在这里,需要引起注意的是,选择会计核算方法的标准是是否具有控制权或重大影响,具体的持股比例只是判断是否拥有控制权或具有重大影响的指标而已。而且,持股比例并不是绝对标准,它会随着被投资单位股权结构等情况的不同而有所差别。例如,对一个股权高度分散的股份公司而言,持有其很小比例(例如 등 (例如 )

的股份就可能成为最大的股东,从而行使对公司的实际控制权;而对于一家只有极少数投资者的企业而言,拥有 猿 的股份实际上可能也不构成控制,不能实施重大影响。

**康长期股权投资权益法的会计处理** 

采用权益法核算的企业,应在"长期股权投资"科目下设置"投资成本","损益调整","股权投资准备","股权投资差额"等明细科目。

长期股权投资权益法的核算程序如下:

(员) 投资最初以初始投资成本计量,投资企业的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额处理,按一定期限平均摊销,计入损益之中。对于股权投资差额,合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;合同没有规定投资期限的,初始投资成本超过应享有被投资单位份额的差额,按不超过 无年的期限摊销,初始投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额的差额,按不低于 无阵的期限摊销。摊销金额一律计入当期的投资收益。

【例 圆—缘制假设赤诚公司以 愿起团形元购入 月公司 药物的股份,购买日该公司普通股股东享有的股东权益总额为员团的无证,则其股权投资差额为:

原起用起原(员用起用地) 越无起用起(元)

会计分录为:

借:长期股权投资

苑乱乱

长期股权投资——股权投资差额

**元乱团乱** 

贷:银行存款 <del>愿**即**团</del> 初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益的份额 , 应该

在不超过 质 年的期限内摊销,记入"投资收益"科目的借方。会计分录为:

借:投资收益

贷:长期股权投资——股权投资差额

쀖稝

- (圆)投资后,随着被投资单位所有者权益的变动而相应增加或减少长期股权投资的账面价值,分别以下情况处理:
- ①企业应当在取得股权投资后,按照应享有的被投资单位当年实现的净利润或者应分担的被投资单位当年发生的净亏损的份额,调整长期股权投资的账面价值,并作为当期的投资收益或者投资损失。但是,法律、法规或者公司章程规定不属于投资企业的净利润除外,如承包经营企业支付的承包利润,外商投资企业按规定依照净利润的一定比例计提的、作为负债的职工奖励及福利基金等。企业按照被投资单位的净利润或者净亏损计算调整长期股权投资的账面价值和确认投资收益或者投资损失时,应当以取得被投资单位股权后所发生的净利润或者净亏损为基础。

在被投资单位宣告分派现金股利或者分配利润时,企业按照被投资单位宣告分派的现金股利或者分配的利润和持有被投资单位股份的份额计算出应分得的部分,冲减长期股权投资的账面价值。

企业在确认被投资单位发生的净亏损时,应以长期股权投资的 账面价值减记至零为限,如果被投资单位以后各期实现净利润,投 资企业应该在计算的收益分享额超过未确认的亏损分担额之后,按 照超过的未确认的亏损分担额的金额,恢复投资的账面价值。

【例 圆-编制假设赤诚公司对 月公司的投资按照权益法进行会计核算,赤诚公司对该公司的长期股权投资成本为 履起团无元。投资后,第一年 月公司实现净利润 强起团无元,第二年 月公司发生净亏损 员履起团无元,第三年实现净利润 独起团无元,则赤诚公司在第一年年末应确认投资收益 死团无元(员起团和政产图象),编制会计分录如下:

借:长期股权投资——损益调整 栃田田

贷:投资收益 苑田

第一年年末赤诚公司对 月公司长期股权投资的账面价值为:

康氏进行运动起进行 对 越感色进位 元)

( 员原民用的 ) 元,超过该项长期股权投资的账面价值 员民用的 ( 忽尼用的 ) 元,此时只能按 原民用的 元减少长期股权投资的账面价值,使长期股权投资的账面价值减记到零,并在备查簿中记录未减记的长期股权投资金额 员民用的 。编制的会计分录如下:

借:投资收益 愿园租租

第三年月公司实现净利润绿花团版元,赤诚公司应按超过的未确认的亏损承担额的金额确认投资收益:

猿鹿用地形形像原质原理地域无理机(元)

编制会计分录同上。

②对于被投资单位除了净损益以外的所有者权益的其他变动, 投资企业也应当根据具体情况调整投资的账面价值。

被投资单位因增资扩股而增加的所有者权益,企业应按持股比例计算应享有的份额,借记"长期股权投资(股票投资——股权投资准备、其他股权投资——股权投资准备)"科目,贷记"资本公积——股权投资准备"科目。

被投资单位因接受捐赠等增加资本公积的,企业应按持股比例 计算应享有的份额,借记"长期股权投资(股票投资——股权投资 准备、其他股权投资——股权投资准备)科目,贷记"资本公积 ——股权投资准备"科目。

③被投资单位宣告分派现金股利或利润,企业按持股比例计算应享有的份额,借记"应收股利"科目,贷记"长期股权投资(股票投资——损益调整、其他股权投资——损益调整)"科目,收到被投资单位分来的股票股利,不进行账务处理,但应在备查簿中登记。

## (五)长期股权投资核算方法改变的会计处理

**湿**曲成本法改为权益法

企业因追加投资等原因,使得对被投资单位的投资份额增加, 从而实现了控制、共同控制或者具有重大影响,对长期股权投资要 由成本法改为权益法核算。改变投资核算方法时,应当从实际取得对被投资单位的控制、共同控制或者对被投资单位实施重大影响时,以股权投资的账面价值作为初始投资成本,初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额,并按前述股权投资差额摊销的规定进行摊销,计入损益。

本例中,长期股权投资改为权益法的初始投资成本为:

**通思用思**望员用思用思数员通思用思(元)

股权投资差额为:

缘**进起进展**像原品**进起**城**强起进**(元)

会计分录为:

借:长期股权投资

员源记记记

贷:银行存款

员用机用

股权投资差额

源起用起

这样,"长期股权投资"科目的借方余额为圆型型型(运动型) 运动 (运动型) 运动 (运动型) 运动 (运动型) 元,占被投资公司股东权益的比例恰好是源域。

**颶**中权益法改为成本法

企业因出售所持有的股份、减少投资等原因,使得其对被投资单位的投资份额下降,从而不再具有控制、共同控制或者不再具有重大影响,应当中止采用权益法,改按成本法进行核算,并按投资的账面价值作为新的投资成本。其后,被投资单位宣告分派利润或现金股利时,属于已经计入长期股权投资账面价值的部分,作为新的投资成本的收回,冲减长期股权投资的账面价值。

【例圆-统】假设赤诚公司原来持有某公司发行在外普通股的

**海** ,由于投资战略调整而大幅度减持该公司股票,最终持股比例为 **元** ,不再对被投资单位具有重大影响,改按成本法进行核算。赤诚公司原来"长期股权投资"的账面余额为 **没见用** ,通过减持,收回资金 **药民用** 。

对这项长期股权投资由权益法改为成本法核算时,长期股权投资的成本变为:

**然后用机感伤后用机构服后用**(元)

会计分录为:

借:银行存款

苑記規制

贷:长期股权投资

祝机规

(六)股权投资划转的会计处理

企业改变投资目的,将短期投资划转为长期投资,应将短期投资按照成本与市价孰低法进行结转,并以据此确定的价值作为长期投资的初始投资成本。

拟处置的长期投资,不必调整为短期投资,待实际处置时,按 照处置长期投资的方法进行相应的会计处理。

(七)长期股权投资处置的核算

企业在处置股权投资时,应将投资的账面价值与实际取得价款的差额,计入当期的投资损益。

【例 圆-编】假设赤诚公司出售所持有的某公司的股票,其"长期股权投资"的账面余额为 康振康元,已计提的长期投资减值准备为 远振元。出售股票实际取得价款 疫眠症症。

本例中,长期股权投资的账面价值为:

原起闭起原河和起物解闭起(元)

出售股票实际发生的损失为:

苑园市市房的原本市村原约原市(元)

编制会计分录如下:

借:银行存款

苑記元記

长期投资减值准备

远掘

二、长期债权投资

长期债权投资是指企业购入的在员年以内(不含员年)不能随时变现或不准备随时变现的债券和其他债权投资。

为了核算长期债权投资,企业应设置"长期债权投资"会计科目。本科目应设置"债券投资"和"其他债权投资"明细科目,其中"债券投资"明细科目应设置"面值"、"溢折价"、"债券费用"和"应计利息"明细账进行明细核算;"其他债权投资"明细科目应设置"本金"和"应计利息"明细账进行明细核算。

### (一)长期债权投资成本的确定

长期债权投资在取得时,应该以取得时的实际成本作为初始投资成本。根据长期债权投资取得方式的不同,其初始投资成本按以下方法确定:

企业以现金购入的长期债权投资,按照实际支付的全部价款(包括所支付的税金、手续费等相关税费)减去已到付息期但尚未领取的债权利息,作为初始投资成本。如果所支付的税金、手续费等相关税费金额较小,可以直接计入当期的财务费用,不必计入初始投资成本。

**甅接**受债务人以非现金资产抵债方式取得的长期债权投资的 成本

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务的方式取得的长期债权投资,或者企业以应收债权换入的长期债权投资,应当按照应收债权的账面价值(账面余额减去已经计提的坏账准备),加上应支付的相关税费,作为初始投资成本。

如果在债务重组的过程中涉及到补价的,应当按照以下规定确定换入长期债权投资的初始投资成本:

( 员) 企业收到对方支付补价的,应按照应收债权的账面价值减

去补价金额,加上应支付的相关税费,作为初始投资成本;

(圆)企业向对方支付补价的,应按照应收债权的账面价值加上实际支付的补价金额和应支付的相关税费,作为初始投资成本。

【例 圆-绿园 赤诚公司账面余额为 愿园理元的一笔应收账款,因对方无力支付,经双方协商,对方愿意以一笔长期债券投资偿还。该债券的面值为 员园理元元,年利率为 远缘,每半年支付一次利息,债券中包含尚未领取的上一个付息期的利息。赤诚公司已为该笔应收账款计提坏账准备 源元元。公司支付给对方 员园工厂厂作为补价。贴换过程中支付各种相关税费共计品级元。

本例中,换出的应收债权的账面价值为:

康康康原 (元)

换入长期债权投资中包含的已到期但尚未领取的利息为:

元氏元元(元)

换入长期债权投资的初始投资成本为:

郊祭**和**原復<del>和成</del>百元**用成**百分**根**成聚**元**(元)

编制会计分录如下:

借:长期债权投资

愿规

应收利息

猿珊起

坏账准备

瀌ቬ

贷:应收账款

思用起

银行存款

炭繩

如果赤诚公司收到补价 强困无 ,则其换入长期债权投资的 初始投资成本为:

郊岛西岛南西岛市西西马湾市城市市(元)

企业以非货币性交易换入的长期债权投资,按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为初始投资成本。非货币性交易中涉及到补价的,应该按照以下规定确定换入长期债权投资的初始投资成本:

(员)企业收到对方单位支付补价的,应按照换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为换入长期债权投资的初始投资成本。

应确认的收益的计算公式为:

换入资产入账价值的计算公式为:

换入资产的 越换出资产 原(补 本换出资产) 伊州田资产 垣 应支付的 入账价值 越账面价值 原(价 公允价值) 伊账面价值 超 相关税费

(圆)企业向对方单位支付补价的,应按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为换入的长期债权投资的初始投资成本。

【例 圆-线图 赤诚公司以一台设备换入一批长期债券。换出设备的账面原值为 圆面原面,已经计提折旧 绿圆面。,已经计提固定资产减值准备 绿面。该资产的公允价值为 员园园。 收到对方支付的补价 员园面。 发生相关税费 圆面。 换入债券中包含已到付息期但尚未领取的利息 远面。

本例中,换出资产的账面价值为:

应确认的收益为:

**远期**原(**远期**於**远期**) 伊爾爾斯越域爾爾(元)(在此为净亏损) 换入长期债权投资的初始投资成本为:

**员黎进起的赞耀朝到进起原走进起原河进起场最终接触**(元)

会计分录为:

借:固定资产清理

累计折旧

固定资产减值准备

贷:固定资产

借:长期债权投资

应收利息

品製用用

编珊

缘瓶

**湿起**湿起

**透透透** 

远规

別的特優

圆沸瓶

烈荡腿象

圆栅

**然時**優緣

馬規制

借:银行存款

贷:固定资产清理

借:固定资产清理

贷:银行存款等科目

借:固定资产清理 贷: 营业外收入

(二)长期债券投资的账务处理

(局)企业购入长期债券

企业购入长期债券付款时,按债券票面价值,借记本科目(债 券投资——面值),按支付的税金、手续费等各项附加费用,借记 "财务费用"科目或本科目(债券投资——债券费用),按实际支付 的价款,贷记"银行存款"科目,按其差额,借记或贷记本科目 (债券投资——溢折价)。如果实际支付的价款中包含已到付息期但 尚未领取或尚未到期的债券利息,按债券票面价值,借记本科目 (债券投资——面值),按支付的税金、手续费等各项附加费用,借 记"财务费用"科目或本科目(债券投资——债券费用),按已到 付息期但尚未领取的利息,借记"应收利息"科目,按未到期的利 息,借记本科目(债券投资——应计利息),按实际支付的价款, 贷记"银行存款"科目,按其差额,借记或贷记本科目(债券投资 ——溢折价 <u>)</u>。

【例 圆-油司 赤诚公司于 圆珊二年年初购入某公司同期发行的面 值为 质质 、票面利率为 质像的 缘 并期债券 原质 ,购入价格为每 猿田还本并支付全部利息。为了简化起见,假设赤诚公司按年计 算债券的利息。

进行债券投资时,需要计算初始投资成本。由于相关税费仅为 绿砾元,相对于所取得债券的价值而言数额较小,可以不计入初始 投资成本,直接从当期的财务费用中列支。这样,该债券的初始投

### 资成本为:

元爾尹惠瓦越惠原西瓦(元)

债券的面值总额为:現場(現場)

债券溢价总额为:鳳珊瑚原型珊瑚原珊(元)

债券购入时的会计分录为:

借:长期债权投资——债券投资(面值)

馬床

——债券投资(溢价)

源郡

愿服

财务费用 贷:银行存款

原於新記

(圆)接受债务人以非现金资产抵债方式取得长期债权投资以及以非货币性交易换入的长期债权投资

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的长期债权 投资以及以非货币性交易换入的长期债权投资,比照"长期股权投资"科目的相关规定进行会计处理。

【例圆一透】在例圆—缘中,赤诚公司因对方抵偿债务愿证据 而收到长期债券投资。该债券的面值为 质配理 ,年利率为 透,每半年支付一次利息,债券中包含尚未领取的上一个付息期的利息。赤诚公司已为该笔应收账款计提坏账准备 源压 。赤诚公司支付给对方质证证 作为补价。贴换过程中支付各种相关税费共计员缘压 。

赤诚公司编制的会计分录如下:

借:长期债权投资

坏账准备源配

贷:应收账款 應加起

**甅**债券投资利息及溢价或折价摊销的核算

企业持有的债券,应按期计提利息,并同时摊销债券的溢价或 折价。 企业购入的长期债券,以实际支付的价款减去已到付息期但尚未领取的债券利息(如税金、手续费等相关费用直接计入当期损益的,还应当减去相关费用),作为债券投资初始投资成本;初始投资成本减去相关费用及尚未到期的债券利息,与债券面值之间的差额,作为债券溢价或折价;债券的溢价或折价在债券存续期间内于确认相关债券利息收入时摊销。摊销方法可以采用实际利率法,也可以采用直线法。

所谓直线法,就是将债券的溢价(或折价)在债券的存续期内平均摊销,计入投资收益之中。在实际利率法下,是以每期期初债券投资的账面价值乘以实际利率作为每期的实际利息收入,将实际利息收入与按债券票面价值和票面利率计算的应计利息收入之间的差额,作为每期债券溢、折价的摊销金额。按直线法计算的债券在每一期间的摊销金额相等,而按实际利率法计算的债券溢、折价的摊销金额,在各不同时期则是不相等的。

长期债券应按期计提利息。购入到期还本付息的债券,按期计提的利息,记入本科目(债券投资——应计利息),购入分期付息、到期还本的债券,已到付息期而应收未收的利息,于确认利息收入时,记入"应收利息"科目,不通过本科目核算。

企业购入溢价发行的债券,应于每期结账时,按应计的利息,借记本科目(债券投资——应计利息)或"应收利息"科目,按应分摊的溢价金额,贷记本科目(债券投资——溢价),按其差额,贷记"投资收益"科目;企业购入折价发行的债券,应于每期结账时,按应计利息,借记本科目(债券投资——应计利息)或"应收利息"科目,按应分摊的折价金额,借记本科目(债券投资——折价),按应计利息与分摊数的合计数,贷记"投资收益"科目。

【例 圆一週 接前例 圆一远 假设赤诚公司每年年末计提当年的债券利息并摊销债券溢价(本例按直线法摊销),编制会计分录如下:

借:长期债权投资——债券投资(应计利息) 愿规则

贷:长期债权投资——债券投资(溢价)

投资收益

**初**親現

覞

**独**阿转换公司债券的核算

所谓可转换公司债券,是指股份公司发行的在特定条件下可以 转换成该公司普通股股票的债券。

企业购入可转换公司债券,应在"长期债权投资"科目中设置 "可转换公司债券投资"明细科目。购入的可转换公司债券在转换 为股份之前,按一般债券投资进行账务处理。

当企业行使转换权利时,应该按照债券的账面价值减去收到的 现金后的余额,作为股权投资的初始投资成本,借记"长期股权投 资——股票投资"科目,按收到偿还的现金部分,借记"现金" "银行存款"科目,按债券投资的账面余额,贷记或借记"长期债 权投资(可转换公司债券投资——面值、溢价或折价、应计利息)" 科目。

【例 圆-试镜 假设例 圆-试中的债券为可转换债券。赤诚公司于 [BBBB 年初行使转换权利,将其转换为该公司的普通股股票,持 股后对该公司不具有重大影响。另假设赤诚公司对债券投资按照直 线法摊销溢价:在转换过程中,收回现金 踢圆锯元。企业在 圆锯 年年末根据市价的变动对债券计提的减值准备为 缘无玩。

本例中,赤诚公司转换债券时长期债权投资的账面价值为:

康司用品道(源用品原原用品论》和第一词康司用品伊品像伊德系统和战界品用品(元) 换入普通股股票的初始投资成本为:

**品品用版用版用版图用版**(元)

编制会计分录如下:

借:长期股权投资

银行存款

长期投资减值准备

贷:长期债权投资——债券投资(面值)

馬用規 --债券投资(溢价)

员减税

康珊

服規制

缘概

贷:长期债权投资——债券投资(应计利息)

圆原用银

瀌碛券投资处置的核算

出售或到期收回债券本息,应按实际收到的金额,借记"银行存款"等科目,按已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按债券本金和已计未收利息部分,贷记"债券投资——面值、应计利息"或"应收利息"科目,按尚未摊销的溢价或折价,贷记或借记"长期债权投资(债券投资——溢价或折价)"科目,按其差额,贷记或借记"投资收益"科目。

【例圆一词 假设在例圆一词中,赤诚公司在圆期 年年初将所持有的某公司的债券全部出售,取得价款忽愿用 元。赤诚公司在圆期 年末根据市价变动情况为该项债券计提减值准备源用 元。

出售债券时"长期债权投资"的账面价值为:

山台顶分及土的汉贝权血力

忽思起原源底地表起(元)

出售该项投资的会计分录为:

长期投资减值准备

借:银行存款

總元

源規制

贷:长期债权投资——债券投资(面值)

處塊

——债券投资(溢价)

圆**瓶**起

——债券投资(应计利息)

远掘

投资收益

猿屈起

## (三)其他长期债权投资的核算

企业进行除债券以外的其他债权投资,按实际支付的价款,借记"长期债权投资——其他债权投资(本金)"科目,贷记"银行存款"科目。每期结账时,按其他债权投资应计的利息,借记"长期债权投资——其他债权投资(应计利息)"科目或"应收利息"科目,贷记"投资收益"科目。

其他债权投资到期,收回本息,按实际收到的金额,借记"银行存款"科目,按其他债权投资本金和已计未收利息,贷记"长期债权投资——其他债权投资(本金、应计利息)"科目或"应收利息"科目,按其差额,贷记"投资收益"科目。

三、长期投资减值准备

### (一)长期投资减值的判断标准

**凤**对于有市价的长期投资是否应当计提减值准备,可以根据下列迹象判断:

①市价持续两年低于账面价值;②该项投资暂停交易员年或员年以上;③被投资单位当年发生严重亏损;④被投资单位持续两年发生亏损;⑤被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。

**運**对无市价的长期投资是否应当计提减值准备,可以根据下列迹象判断:

①影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化,如税收、贸易等法规的颁布或修订,可能导致被投资单位出现巨额亏损;②被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化;③被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化,被投资单位已失去竞争能力,从而导致财务状况发生严重恶化,如进行清理整顿、清算等;④有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

## (二)长期投资减值的账务处理

企业的长期股权投资和长期债权投资,应当在每个会计期期末根据账面价值与可收回金额孰低法的原则进行计量,对于可收回金额低于其账面价值的差额,应当计提长期投资减值准备,计入当期的投资损益之中。

可收回金额高于长期投资的账面价值的,一般不做会计处理。 但是,属于以前已经计提减值准备的长期投资,其价值得以恢复 的,可以在已计提的减值准备的限度之内进行冲减,使长期投资的 账面价值得到相应的恢复。

企业应设置"长期投资减值准备"科目,核算企业提取的长期 投资减值准备。

会计期末,企业的长期投资的预计可收回金额低于其账面价值的差额,借记"投资收益——计提的长期投资减值准备"科目,贷记"长期投资减值准备"科目。

如果已计提减值准备的长期投资的价值又得以恢复,应在已计提的减值准备的范围内转回,借记"长期投资减值准备"科目,贷记"投资收益——计提的长期投资减值准备"科目。

处置长期投资时,如涉及债务重组、非货币性交易等,应当同时结转已计提的长期投资减值准备。

【例 圆—透翻假设赤诚公司圆面框件年末"长期债权投资"的账面余额为忽易面框,圆面框件年末累计已计提的减值准备为圆面面框元。圆面等年年末,发现该债券的市场价值已经降到源面面框元。圆面等年年末,发现该债券的市场价值已经降到源面面框元。圆面等年年末未计提减值准备之前,"长期投资减值准备"科目的余额为圆面面框元;到圆面等年年末累计应计提的长期投资减值准备为:

2%和北京原和北越原和北(元)

因此, 圆面车车车应计提的长期投资减值准备金额为:

源积据原则和规划表现 元)

**圆**年年末计提长期投资减值准备的会计分录如下:

借:投资收益 圆铜瓶

贷:长期投资减值准备

圆耙

借:长期投资减值准备

**穆**珊

贷:投资收益——计提的长期投资减值准备

**猿屈** 

如果到原理原子会计期末,此项投资的市场价值回升至忽愿理记

元,则赤诚公司应在已计提的减值准备的范围内转回 透透流元,并编制如下会计分录:

借:长期投资减值准备

房油瓶

贷:投资收益——计提的长期投资减值准备

房前規制

四、长期投资在资产负债表上的列示

在资产负债表中,长期投资应当作为一个单独的类别予以反映。在该资产类别下,应根据投资的性质,分别设置"长期股权投资"、"长期债权投资"项目。其中,将于员年内到期的长期债权投资,应在流动资产类下"员年内到期的长期债权投资"项目单独反映。"长期投资减值准备"科目中有关股权投资减值准备和债权投资减值准备的期末余额,分别作为"长期股权投资"和"长期债权投资"项目的减项,即:资产负债表中的"长期股权投资"、"长期债权投资"项目,是以各该科目期末余额与有关"股权投资减值准备"和"债权投资减值准备"的期末余额相抵后的差额列示。

# 第三节 固定资产

### 一、固定资产概述

#### (一)固定资产的特征

固定资产是指企业使用期限超过员年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产经营主要设备的物品,但单位价值在圆原形元以上,并且使用年限超过两年的,也应当作为固定资产。未作为固定资产管理的工具、器具等,应当作为低值易耗品处理。

固定资产具有以下一些特征:

**远使**用期限超过员年(或超过员年的一个营业周期),并且在使用过程中保持原来的物质形态不变;

匪使用寿命是有限的(土地除外);

**捷**持有的目的是为了用于生产经营活动,而不是为了转卖。

## (二)固定资产核算和管理的要求

企业应当根据《企业会计制度》所规定的固定资产的定义,结合本企业的具体情况,制定适合于本企业的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的折旧年限、折旧方法,作为进行固定资产核算的依据。

企业制定的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的 预计使用年限、预计净残值、折旧方法等,应当编制成册,并按照 管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构 批准,按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案,同时备置于 企业所在地,以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报 送,或备置于企业所在地的有关固定资产目录、分类方法、预计净 残值、预计使用年限、折旧方法等,一经确定不得随意变更;如需 变更,仍然应当按照上述程序,经批准后报送有关各方备案,并在 会计报表附注中予以说明。

#### 二、固定资产的计价

固定资产在取得时,应当按照取得时的成本入账,取得时的成本包括买价、进口关税、运输和保险等相关费用,以及为使固定资产达到预定可使用状态前必要的支出。

企业购买固定资产所支付的增值税税额不能作为进项税额进行抵扣,因而应将这部分增值税一并计入固定资产的取得成本之中。

固定资产取得时的成本应当根据具体情况分别确定:

## (一)购入固定资产

企业从外部购置的不需要经过建造过程即可使用的固定资产, 按实际支付的买价、包装费、运输费、安装成本、交纳的有关税金 等,作为入账价值。

外商投资企业因采购国产设备而收到税务机关退还的增值税税 款,冲减固定资产的入账价值。

## (二)自建固定资产

企业自行建造的固定资产,按照建造该项资产达到预定可使用

状态以前所发生的全部支出,作为入账价值。

## (三)接受投资取得的固定资产

企业接受投资者投入的固定资产,按投资各方确认的价值,作为入账价值。

## (四)融资租入固定资产

融资租入的固定资产,按租赁开始日租赁资产的原账面价值与 最低租赁付款额的现值两者中较低者,作为入账价值。

这里所说的最低租赁付款额,是指在租赁期内,企业(承租人)应支付或可能被要求支付的各种款项(不包括或有租金和履约成本),加上由企业(承租人)或与其有关的第三方担保的资产余值。但是,如果企业(承租人)有购买租赁资产的选择权,所订立的购价预计将远远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定企业(承租人)将会行使这种选择权,则购买价格也应包括在内。其中,资产余值是指租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

企业(承租人)在计算最低租赁付款额的现值时,如果知悉出租人的租赁内含利率,应采用出租人的内含利率作为折现率;否则,应采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉,应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

如果融资租赁资产占企业资产总额比例等于或低于 **猿** 的,在租赁开始日,企业也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。

# (五)改扩建的固定资产

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

(六)接受债务人以抵债方式取得的固定资产或以应收债权换

## 入的固定资产

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产,或以应收债权换入固定资产的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,作为入账价值。涉及补价的,按以下规定确定受让的固定资产的入账价值:

**湿企**业收到对方支付的补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为入账价值:

**壓企业向对方支付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为入账价值。** 

【例 圆—远面 赤诚公司一笔金额为 绿花园花元的应收票据款,因对方单位无力如期偿还,已转为应收账款。经双方协商同意,对方以一幢建筑物抵偿债务。赤诚公司必须对该建筑物进行改造后方可使用。赤诚公司已经为该项应收账款计提了 圆绿花元的坏账准备。在办理建筑物产权手续过程中共发生相关税费 圆园花元(尚未支付)。另外,赤诚公司向对方单位支付 远园花元作为补价。企业在对该建筑物进行改造过程中,耗费材料物资、支付现金等共计原园规范。该项固定资产已交付使用。

本例中,赤诚公司取得该建筑物的成本为:

绿花用花原则绿花马花用花 可用花成绿彩红花(元)

改造过程中发生各项支出 原动现 , 改造完工的固定资产的入账价值为:

#### 缘线和过速式 电影点 (元)

本例中,如果赤诚公司从对方收到补价 通过无 ,则该项固定资产的入账价值为:

#### 缓起用起原影像起原*起*用起间别用起回家用起或缓缓**发起**(元)

(七) 非货币性交易换入的固定资产

企业以非货币性交易换入的固定资产,按换出资产的账面价值 加上应支付的相关税费,作为入账价值。涉及补价的,按以下规定 确定换入固定资产的入账价值: **远**企业收到对方支付的补价的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为入账价值。

其中,应确认收益的计算公式为:

应确认 科 原(补 换出资产)伊换出资产的收益 越价 原(价 衣公允价值)伊账面价值

换入资产入账价值的计算公式为:

换入资产的 越换出资产 原(补 换出资产) 伊热出资产 垣应支付的入账价值 越账面价值 原(价 农公允价值) 伊账面价值 垣相关税费

**壓企业向对方支付补价的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为入账价值。** 

【例 圆—运动 赤诚公司以本公司生产的产成品一批,换入一台机器设备。换出的产成品的市场价值为 绿配冠 ,账面实际成本为 源配冠 ,公司适用的增值税税率为 质豫。收到对方支付的补价 源记录 。以现金支付设备运费等相关费用 绿冠 。

本例中,赤诚公司应确认的收益为:

源品市原(源品市底) 越思市底(元)

应交增值税为:

绿花冠形伊秀豫 越霧冠形 (元)

换入设备的入账价值为:

源起进时息进时9岁进时9岁进后原展进址的繁烈进(元)

如果赤诚公司向对方支付补价源。同时元,则其换入设备的入账价值为:

源品用品写题用品字数品用品伊秀豫 越级级用品(元)

(八)接受捐赠的固定资产

企业接受捐赠取得的固定资产,应按以下规定确定其入账价值:

**远**娟赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费,作为固定资产的入账价值。

壓捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其入账价值:

- (员) 同类或类似固定资产存在活跃市场的,应该按照同类或类似固定资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费,作为入账价值。
- (圆) 同类或类似固定资产不存在活跃市场的,应该按照该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值,作为入账价值。

# (九)盘盈的固定资产

企业对在固定资产清查盘点过程中盘盈的固定资产,应该按照 同类或类似固定资产的市场价格,减去按该项资产的新旧程度估计 的价值损耗后的余额,作为入账价值。

# (十)无偿调入的固定资产

经批准无偿调入的固定资产,按调出单位的账面价值加上实际 发生的运输费、安装费等相关费用,作为入账价值。

固定资产的入账价值中,还应当包括企业为取得固定资产而交纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。

#### 三、固定资产增加的核算

为了反映固定资产的增减变动和结余情况,应设置"固定资产"科目。该科目核算企业固定资产的原价。

固定资产增加应分别以下几种情况进行核算:

## (一)购入的固定资产

企业购入不需要安装的固定资产,借记"固定资产"科目,贷记"银行存款"等科目;购入需要安装的固定资产,先记入"在建工程"科目,安装完毕交付使用时再转入"固定资产"科目。

企业购入固定资产时,支付的增值税应计入所购资产价值。

但是,外商投资企业采购国产设备退还的增值税税款,在设备达到预定可使用状态前收到的,冲减设备的成本,借记"银行存款"科目,贷记"在建工程"等科目;如果采购的国产设备已达到

预定可使用状态,应调整设备的账面原价和已提折旧,借记"银行存款"科目,贷记"固定资产"科目;同时,冲减多提的折旧,借记"累计折旧"科目,贷记"制造费用"、"管理费用"等科目。如果采购的国产设备已达到预定可使用状态,但税务机关跨年度退还的增值税,则应相应调整设备的账面原价和已提折旧,借记"银行存款"科目,贷记"固定资产"科目;同时,冲减多提的折旧,借记"累计折旧"科目,贷记"以前年度损益调整"科目。

# (二)自行建造的固定资产

## **服**股置的会计科目

企业自行建造固定资产,应设置"在建工程"科目。本科目核算企业进行基建工程、安装工程、技术改造工程、大修理工程等发生的实际支出,包括需要安装设备的价值。企业为基建工程、更改工程和大修理工程准备的各种物资的实际成本,包括为工程准备的材料、尚未交付安装的需要安装设备的实际成本,以及预付大型设备款和基本建设期间根据项目概算购入为生产准备的工具及器具等的实际成本,通过"工程物资"科目核算。

# (局)"工程物资"科目

本科目核算企业为基建工程、更改工程和大修理工程准备的各种物资的实际成本,包括为工程准备的材料、尚未交付安装的需要安装设备的实际成本,以及预付大型设备款和基本建设期间根据项目概算购入为生产准备的工具及器具等的实际成本。本科目应当设置以下明细科目:①专用材料;②专用设备;③预付大型设备款;④为生产准备的工具及器具。

# (圆)"在建工程"科目

"在建工程"科目核算企业进行基建工程、安装工程、技术改造工程、大修理工程等发生的实际支出,包括需要安装设备的价值。本科目应当设置以下明细科目:①建筑工程;②安装工程;③在安装设备;④技术改造工程;⑤大修理工程;⑥其他支出。

## 

(员)企业购入为工程准备的物资应按实际成本和专用发票上注明的增值税税额,借记"工程物资(专用材料、专用设备)"科目,贷记"银行存款""应付账款""应付票据"等科目。

企业为购置大型设备而预付款项时,借记"工程物资(预付大型设备款)"科目,贷记"银行存款"科目;收到设备并补付设备价款时,按设备的实际成本,借记"工程物资(专用设备)"科目,按预付的价款,贷记"工程物资(预付大型设备款)"科目,按补付的价款,贷记"银行存款"等科目。

(圆) 工程领用工程物资,借记"在建工程"科目,贷记"工程物资(专用材料等)"科目;工程完工后对领出的剩余工程物资应当办理退库手续,并做相反的会计分录。

工程完工,将为生产准备的工具及器具交付生产使用时,应按实际成本,借记"低值易耗品"科目,贷记"工程物资(为生产准备的工具及器具)"科目。

- (猿) 工程完工后剩余的工程物资,如转作本企业存货的,按原材料的实际成本或计划成本,借记"原材料"科目,按可抵扣的增值税进项税额,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目,按转入存货的剩余工程物资的账面余额,贷记"工程物资"科目;如工程完工后剩余的工程物资对外出售的,应先结转工程物资的进项税额,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目,贷记"工程物资"科目,出售时,应确认收入并结转相应的成本。
- (源 盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资,减去保险公司、过失人赔偿部分,工程项目尚未完工的,计入或冲减所建工程项目的成本;工程已经完工的,计入营业外收支。

## **獾在**建工程项目的核算

(员)企业发包的基建工程,应于按合同规定向承包企业预付工程款、备料款时,按实际支付的价款,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,贷记"银行存款"科目;以拨付给承包企业的材料抵作预付备料款的,应按工程物资的实际成

本,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,贷记"工程物资"科目;将需要安装设备交付承包企业进行安装时,应按设备的成本,借记"在建工程——在安装设备"科目,贷记"工程物资"科目;与承包企业办理工程价款结算时,补付的工程款,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,贷记"银行存款"、"应付账款"等科目。

(圆)企业自营的基建工程,领用工程用材料物资时,应按实际成本,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,贷记"工程物资"科目;基建工程领用本企业原材料的,应按原材料的实际成本加上不能抵扣的增值税进项税额,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,按原材料的实际成本或计划成本,贷记"原材料"科目,按不能抵扣的增值税进项税额,贷记"应交税金——应交增值税(进项税额转出)"科目。采用计划成本进行材料日常核算的企业,还应当分摊材料成本差异。

基建工程领用本企业的商品产品时,按商品产品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)加上应交的相关税费,借记"在建工程——建筑工程、安装工程(伊伊工程)"科目,按应交的相关税费,贷记"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目,按库存商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),贷记"库存商品"科目。库存商品采用计划成本或售价核算的企业,还应当分摊成本差异或商品进销差价。

基建工程应负担的职工工资,借记"在建工程——建筑工程、安装工程(伊伊工程)"科目,贷记"应付工资"科目。

企业的辅助生产部门为工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务,应按月根据实际成本,借记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目,贷记"生产成本——辅助生产成本"等科目。

( 稳) 基建工程发生的工程管理费、征地费、可行性研究费、临

时设施费、公证费、监理费等,借记"在建工程——其他支出"科目,贷记"银行存款"等科目;基建工程应负担的税金,借记"在建工程——其他支出"科目,贷记"银行存款"等科目。

由于自然灾害等原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损,减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失,报经批准后计入继续施工的工程成本,借记"在建工程——其他支出"科目,贷记"在建工程——建筑工程、安装工程等(伊伊工程)"科目;如为非正常原因造成的报废或毁损,或在建工程项目全部报废或毁损,应将其净损失直接计入当期营业外支出。

工程物资在建设期间发生的盘亏、报废及毁损,其处置损失报经批准后,借记"在建工程"科目,贷记"工程物资"科目;盘盈的工程物资或处置收益,做相反的会计分录。基建工程达到预定可使用状态前进行负荷联合试车发生的费用,借记"在建工程——其他支出"科目,贷记"银行存款"、"库存商品"等科目;获得的试车收入或按预计售价将能对外销售的产品转为库存商品的,做相反会计分录。

- (源)基建工程完工后应当进行清理,已领出的剩余材料应当办理退库手续,借记"工程物资"科目,贷记"在建工程"科目。
- (缘) 基建工程完工交付使用时,企业应当计算各项交付使用固定资产的成本,编制交付使用固定资产明细表。
- (远)企业应当设置"在建工程其他支出备查簿",专门登记基建项目发生的构成项目概算内容但不通过"在建工程"科目核算的其他支出,包括按照建设项目概算内容购置的不需要安装设备、现成房屋、无形资产以及发生的递延费用等。企业在发生上述支出时,应当通过"固定资产"、"无形资产"和"长期待摊费用"科目核算,但同时应在"在建工程其他支出备查簿"中进行登记。

举例说明自营丁程核算如下:

【例 圆—远别假设赤诚公司自行建造生产用房屋一栋,购入为工程准备的各种材料物资 圆眼隔底 ,同时支付增值税 猿扇 无元。

绿油瓶

工程实际领用工程物资 瑟克克瓦 (含增值税 医克里瓦),剩余物资转作企业存货;工程领用自产的商品一批,实际成本 经原理元 ,售价为 愿证证 ;支付工程人员工资 远理元 ;辅助生产车间为工程提供劳务发生支出 愿原元 ;工程实际支付工程管理费、监理费和税金等各项支出 逐步元。工程已完工并交付使用。此项工程的有关会计处理如下:

①购入为工程准备的物资时:

借:工程物资——专用材料 圆原租配

贷:银行存款 **圆期和** 

②工程领用物资时:

③工程领用库存商品时:

库存商品

④支付工程人员工资时:

借:在建工程——建筑工程(房屋工程) 远现

贷:应付工资 远珊ඩ

⑤承担辅助生产车间发生的劳务支出时:

借:在建工程——建筑工程(房屋工程) 圆门规

⑥支付工程其他支出时:

借:在建工程——其他支出 猿冠起

⑦工程完工交付使用时:

贷:在建工程——建筑工程(房屋工程) 圆远愿记

在建工程——其他支出 獨和

⑧剩余工程物资转作企业存货时:

借:原材料 源面配

应交税金——应交增值税(进项税额) 远愿起

贷:工程物资——专用材料 源源电

源在建工程减值

企业应当定期或者至少于每年年度终了,对在建工程进行全面 检查,如果有证据表明在建工程已经发生了减值,应当计提减值准 备。

存在下列一项或若干项情况的,应当计提在建工程减值准备:

( 员) 长期停建并且预计在未来 猿中内不会重新开工的在建工程;

(圆) 所建项目无论在性能上,还是在技术上已经落后,并且给企业带来的经济利益具有很大的不确定性;

( 猿 其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。

企业发生在建工程减值时,借记"营业外支出——计提的在建工程减值准备"科目,贷记"在建工程减值准备"科目;如已计提减值准备的在建工程价值又得以恢复,应在原已提减值准备的范围内转回,借记"在建工程减值准备"科目,贷记"营业外支出——计提的在建工程减值准备"科目。

# (三)投资者投入的固定资产的核算

对于投资者投入的固定资产,应按投资各方确认的价值,借记"固定资产"科目,贷记"实收资本(或股本)"等科目。

# (四)融资租入的固定资产的核算

融资租入的固定资产,应当单设明细科目进行核算。企业应在租赁开始日,按租赁开始日租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为入账价值,借记"固定资产——融资租入固定资产"科目,按最低租赁付款额,贷记"长期应付款——应付融资租赁款"科目,按其差额,借记"未确认融资费用"科目。

租赁期满,如合同规定将设备所有权转归承租企业,应进行转

账,将固定资产从"融资租入固定资产"明细科目转入有关明细科目。

如果融资租赁资产占企业资产总额比例等于或小于 **独**像的,在租赁开始日,企业也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。企业应按最低租赁付款额,借记"固定资产——融资租入固定资产"科目,贷记"长期应付款——应付融资租赁款"科目。

(五)接受债务人以抵债方式取得的固定资产或以应收债权换 入的固定资产的核算

企业接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产,或以应收债权换入固定资产的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。涉及补价的分别以下情况处理:

**湿**枚到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按收到的补价,借记"银行存款"等科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

壓皮付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按该项应收债权已计提的坏账准备,借记"坏账准备"科目,按应收债权的账面余额,贷记"应收账款"等科目,按支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

【例 圆-远望 在例 圆-远空,对方以一幢建筑物抵偿前欠赤诚公司的 绿花冠无元应收账款。赤诚公司取得该建筑物的成本为 缘彩石 元。应编制会计分录为:

借:在建工程

坏账准备

缘跳和

圆麵

绿胡珊

贷:应收账款

银行存款

派用規 应交税金 圆沸瓶

改造过程中发生各项支出时:

借:在建丁程 原加規

贷:现金等科目 原加用用

在建工程改造完工, 交付使用时的会计分录为:

借:固定资产 滅縁舞

贷:在建工程 i滅影舞玩

(六) 非货币性交易换入固定资产的核算

企业以非货币性交易换入的固定资产,应按以下规定处理:

**湿** 不涉及补价的非货币性交易换入的固定资产

(局)以短期投资换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上 应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的 跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按换出资产的账面余 额, 贷记"短期投资"科目, 按应支付的相关税费, 贷记"银行存 款"、"应交税金"等科目。

【例 圆—病 假设赤诚公司以其持有的短期股票投资换入一项 固定资产。该批股票投资的成本为 猿屈鹿元,已计提减值准备 圆珊玩。换入资产过程中,赤诚公司以银行存款支付相关税费 员**须玩**。

本例中,赤诚公司应做如下会计处理:

借:固定资产

短期投资跌价准备

贷:短期投资 猿珊

银行存款 员细胞

**原以新**用

圆栅

(圆)以产成品、库存商品换入固定资产的,按换出资产的账面 价值加上应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产 已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按换出资产的账 面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目。

(猿)以固定资产换入固定资产的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目。按"固定资产清理"科目的余额,借记"固定资产"科目,贷记"固定资产清理"科目。因换出固定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

(源)以无形资产换入固定资产的,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

(缘)以长期投资换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资"、"长期债权投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

應涉及补价的非货币性交易换入的固定资产 涉及补价的非货币性交易换入的固定资产,分以下情况处理: (员)收到补价的企业

①以短期投资换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的相关税费,贷记

"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

②以产成品、库存商品换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按换出资产的账面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

【例 圆-药】在例 圆-透中,赤诚公司以本公司生产的产成品一批,换入一台机器设备。换入设备的入账价值为源源。现在。赤诚公司应编制会计分录如下:

借:固定资产

源积讯

银行存款

现金

**源**团混

贷:库存商品

源起现

应交税金——应交增值税(销项税额)

多規制

营业外收入

原末氏

③以固定资产换入固定资产的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目;按应确认的收益,借记"固定资产清理"科目,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目;按收到的补价,借记"银行存款"科目,贷记"固定资产清理"科目。按"固定资产清理"科目的余额,借记"固定资产清理"科目,贷记"固定资产清理"科目。因换出固定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

- ④以无形资产换入固定资产的,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。
- ⑤以长期投资换入固定资产的,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按收到的补价,借记"银行存款"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资"、"长期债权投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按应确认的收益,贷记"营业外收入——非货币性交易收益"科目。

#### (圆) 支付补价的企业

- ①以短期投资换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"短期投资跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。
- ②以产成品、库存商品换入固定资产的,按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的跌价准备,借记"存货跌价准备"科目,按换出资产的账面余额,贷记"库存商品"等科目,按换出资产应支付的补价和相关税费,贷记"应交税金——应交增值税(销项税额)"、"银行存款"等科目。

借:固定资产 绿椒瓶

贷:库存商品 源**起起** 

应交税金——应交增值税(销项税额) 應級 應級

银行存款 源面面

③以固定资产换入固定资产的,应按换出固定资产的账面净值,借记"固定资产清理"科目,按换出固定资产已提的折旧,借记"累计折旧"科目,按换出固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目;按换出固定资产已计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目;按应支付的补价,借记"固定资产清理"科目的余额,借记"固定资产"科目,贷记"固定资产清理"科目。按"固定资产清理"科目。因换出固定资产而支付的相关税费,通过"固定资产清理"科目核算。

- ④以无形资产换入固定资产的,应按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按无形资产的账面余额,贷记"无形资产"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款""应交税金"等科目。
- ⑤以长期投资换入固定资产的,应按换出资产的账面价值加上应支付的补价和相关税费,借记"固定资产"科目,按换出资产已计提的减值准备,借记"长期投资减值准备"科目,按长期投资的账面余额,贷记"长期股权投资""长期债权投资"科目,按应支付的补价和相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

**獾**在非货币性资产交换中,如果同时换入多项资产,应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

# (七)接受捐赠的固定资产的核算

企业接受捐赠的固定资产,按确定的入账价值,借记"固定资

产"科目,按未来应交的所得税,贷记"递延税款"科目,按确定的入账价值减去未来应交所得税后的余额,贷记"资本公积"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"等科目。

【例 圆-苑园 假设赤诚公司接受某外商捐赠的设备一台,根据捐赠设备的发票、报关单等有关单据,确定其价值为 绿园西瓦元,估计的折旧额为 远西瓦元,支付设备运费及其他相关税费为 圆西瓦元。假设赤诚公司所得税税率为 猿顶,赤诚公司接受捐赠设备应做的会计分录为:

借:固定资产 编团 编

贷:累计折旧 远珊

递延税款 類**期** 

资本公积 **海原起** 银行存款 圆**冠** 

外商投资企业接受捐赠的固定资产,按确定的入账价值,借记"固定资产"科目,按应计入待转资产价值的金额,贷记"待转资产价值"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"等科目。

# (八) 无偿调入的固定资产的核算

企业按照有关规定并报经有关部门批准无偿调入的固定资产, 按调出单位的账面价值加上新的安装成本、包装费、运杂费等,作 为调入固定资产的入账价值。

企业调入需要安装的固定资产,按调入固定资产的原账面价值 以及发生的包装费、运杂费等,借记"在建工程"等科目,按调入 固定资产的原账面价值,贷记"资本公积——无偿调入固定资产" 科目,按所发生的支出,贷记"银行存款"等科目;发生的安装费 用,借记"在建工程"等科目,贷记"银行存款"、"应付工资"等 科目。工程达到可使用状态时,按工程的实际成本,借记"固定资产"科目,贷记"在建工程"科目。

【例 圆-苑房 假设赤诚公司从其他单位无偿调入一台需要安装的设备,该设备的账面价值为 猿屈鹿元,估计折旧为 缘屈鹿元,调

品用用

入过程中发生运杂费等 品现元、安装费 圆现元,已经用现金支 付。设备已交付使用。

赤诚公司应编制如下会计分录:

借: 在建丁程——安装丁程 猫用用

贷:资本公积——无偿调入固定资产 **原料用用** 

累计折旧 缘瓶 银行存款

支付各项费用时:

借:在建工程——安装工程 圆规规

贷:银行存款 圆栅

设备安装完毕交付使用时:

借:固定资产 猿親飛

贷:在建工程 猿親飛

四. 固定资产折旧

#### (一)固定资产折旧概述

企业应当根据固定资产的性质和消耗方式,合理地确定固定资 产的预计使用年限和预计净残值,并根据科技发展、环境及其他因 素,选择合理的固定资产折旧方法,按照管理权限,经股东大会或 董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准,作为计提折旧的依 据。同时,按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案,并备置 干企业所在地,以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外 报送,或备置于企业所在地的有关固定资产预计使用年限和预计净 残值、折旧方法等,一经确定不得随意变更;如需变更,仍然应当 按照上述程序,经批准后报送有关各方备案,并在会计报表附注中 予以说明。

# (二)固定资产计提折旧的范围

**康企业的下列固定资产应当计提折旧:①房屋和建筑物;②在** 用的机器设备、仪器仪表、运输工具、工具器具;③季节性停用、 大修理停用的固定资产; ④融资租入和以经营租赁方式租出的固定 资产。

已达到预定可使用状态的固定资产,如果尚未办理竣工决算的,应按估计价值暂估入账,并计提折旧;待办理了竣工决算手续后,再按照实际成本调整原来的暂估价值,同时调整原已计提的折旧额。

壓下列固定资产不计提折旧:①房屋、建筑物以外的未使用、不需用固定资产;②以经营租赁方式租入的固定资产;③已提足折旧继续使用的固定资产;④按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

# (三)固定资产的折旧方法

固定资产的折旧方法,可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。折旧方法一经确定,不得随意变更;如需变更,仍然应当按照上述程序,经批准后报送有关各方备案,并应在会计报表附注中予以说明。

#### 履作限平均法

年限平均法也叫直线法,是按照固定资产的预计使用年限平均分摊折旧额的折旧方法。其折旧额计算公式为:

年折旧额 越(固定资产原值原领计净残值)衣领计使用年限月折旧额 越年折旧额 衣服

#### **颶**工作量法

工作量法是根据实际工作量计提折旧额的折旧方法。其折旧额 计算公式为:

月折 本月实际 固定资产 预计 预计 旧额 越 工作量 伊[( 原值 原净残值) 衣总工作量]

# **獿**件数总和法

年数总和法是加速折旧方法中的一种,是将固定资产的原值减去净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数来计算每年的折旧额,再在年内各月之间平均分配的折旧方法。其计算公式为:

年折旧率 越固定资产尚可使用年数 衣预计使用年限的年数总和 年折旧额 越(固定资产原值 原预计净残值) 伊年折旧率 月折旧额 越年折旧额 衣腮

濂权倍余额递减法

双倍余额递减法也是加速折旧方法中的一种,是在不考虑固定资产的残值的情况下,根据每年年初固定资产账面余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种折旧方法。其计算公式为:

年折旧率 越( 圆板预计使用年限 ) 伊那橡

年折旧额 越固定资产的折余价值 伊年折旧率

月折旧额 越年折旧额 衣閥

【例 圆-磅剔 赤诚公司一项固定资产的原值为 质配团配元,预计使用年限为 缘年,预计净残值为 缘团配元。分别采用年限平均法、年数总和法、双倍余额递减法计算各年折旧额如下:

(局) 年限平均法

年折旧额越(元元) 交易成別 (元)

月折旧额 越深速流流震域 元)

在 缘中各月的折旧额相等,均为 员级表示。

(圆)年数总和法

各年折旧率分别为 缘豫 源豫 猿豫, 圆豫, 扇豫

第5年的年折旧额越(最高压力系统。 伊绿泉绿烟彩石苑(元)

第 圆车的年折旧额 越(最低压压原象现象) 伊藤蒙蒙峨蒙蒙蒙(元)

第猿年的年折旧额越(赤瓜麻原缘无腿) 伊猿最缘城积无腿(元)

第源年的年折旧额越(最高压力) 伊马克泰姆高元克(元)

(猿) 双倍余额递减法

双倍折旧率越感物形式的越原像

第5年的年折旧额越远地进来的最级越底地。(元)

第原年的年折旧额 越石用田(田原) 越源用田(元)

第猿年的年折旧额越(远远地原源地区) 伊原豫越源地区(元)

第 源年,为了避免将折余价值减到预计净残值之下,改按直线 法计提折旧:

年折旧额 越(猿冠鹿原原鹿原原鹿) 衣殿城原鹿(元)

第 缘年的折旧额与第 源年相同。

企业因更新改造等原因而调整固定资产价值的,应当根据调整 后价值,预计尚可使用年限和净残值,按企业所选用的折旧方法计 提折旧。

对于接受捐赠旧的固定资产,企业应当按照确定的固定资产入账价值、预计尚可使用年限、预计净残值,按企业所选用的折旧方法计提折旧。融资租入的固定资产,应当采用与自有应计折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的,应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧,无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的,应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

企业一般应按月提取折旧,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月照提折旧,从下月起不提折旧。固定资产提足折旧后,不管能否继续使用,均不再提取折旧;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应提的折旧总额。应提的折旧总额为固定资产原价减去预计残值加上预计清理费用。

## (四)固定资产折旧的账务处理

为了核算固定资产的折旧情况,应设置"累计折旧"科目。该科目只进行总分类核算,不进行明细分类核算。需要查明某项固定资产的已提折旧,可以根据固定资产卡片上所记载的该项固定资产原价、折旧率和实际使用年数等资料进行计算。

企业按月计提的固定资产折旧,借记"制造费用"、"营业费用"、"管理费用"、"其他业务支出"等科目,贷记"累计折旧"科目。

企业为开发新产品、新技术而购置的单台设备在规定的价值以下的固定资产,按规定可以一次或分次计入费用,不再计提折旧的,企业应按实际发生的支出,借记"固定资产"科目,贷记"银行存款"等科目;采用一次计入费用的企业,应同时借记"管理费

用"科目,贷记"累计折旧"科目;采用分次计入费用的企业,应同时借记"待摊费用"或"长期待摊费用"科目,贷记"累计折旧"科目。

五、固定资产的修理

固定资产修理分为大修理和日常修理。

湿固定资产大修理

企业应当定期对固定资产进行大修理,大修理费用可以采用预提或待摊的方式核算。

大修理费用采用预提方式的,应当在两次大修理间隔期内各期均衡地预提预计发生的大修理费用,并计入有关成本费用:生产用固定资产大修理费用记入"制造费用"科目,管理部门用固定资产大修理费用记入"管理费用"科目,专项工程用固定资产大修理费用记入"在建工程"等有关科目。

大修理费用采用待摊方式的,应当将发生的大修理费用在下一次大修理前平均摊销,记入"制造费用"、"管理费用"、"在建工程"等有关的成本费用类科目。

固定资产日常修理费用,直接计入当期的成本、费用。

六、固定资产减值

企业应当在期末或者至少在每年年度终了,对固定资产逐项进行检查,如果由于市价持续下跌,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值的,应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。

固定资产减值准备应按单项资产计提。

如果企业的固定资产实质上已经发生了减值,应当计提减值准备。当存在下列情况之一时,应当按照该项固定资产的账面价值全额计提固定资产减值准备:①长期闲置不用,在可预见的未来不会再使用,且已无转让价值的固定资产;②由于技术进步等原因,已不可使用的固定资产;③虽然固定资产尚可使用,但使用后产生大

量不合格品的固定资产;④已遭毁损,以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产;⑤其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

已全额计提减值准备的固定资产,不再计提折旧。

为了反映固定资产的减值情况,企业应设置"固定资产减值准备"科目。该科目核算企业提取的固定资产减值准备。该科目期末贷方余额,反映企业已提取的固定资产减值准备。

企业发生固定资产减值时,借记"营业外支出——计提的固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产减值准备"科目;如已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复,应在原已计提减值准备的范围内转回,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"营业外支出——计提的固定资产减值准备"科目。

【例 圆-苑】假设赤诚公司某项固定资产在 圆面 年年末的原值为 通回 ,累计折旧为 圆面 ,该项资产的市场价格为 源面 元。圆面 年末时,累计折旧已达 恕面 ,其市场价格为 源面 元。

**圆瓶**年年末计提减值准备前,该项固定资产的账面价值为:

远远。元宗元成为[元](元)

缘压原原元元成元元(元)

编制会计分录如下:

借:营业外支出——计提的固定资产减值准备 远珊

贷:固定资产减值准备

河那

國**國**年年末,该项资产市价回升,应在原已计提减值准备的范围内转回。转回的金额计算如下:

**园园** 年末计提减值准备前,该项固定资产的账面价值为:

远市原沿市原河市成场市(元)

此金额低于该项资产当前的市价 源向理证, 因此, 应在原已 计提减值准备的范围内转回 圆理玩, 编制会计分录如下: 借:固定资产减值准备

员械机

贷:营业外支出——计提的固定资产减值准备

员用抗

七、固定资产的处置

企业因出售、报废和毁损等原因而减少的固定资产,应通过 "固定资产清理"科目核算,该科目核算企业因出售、报废和毁损 等原因转入清理的固定资产价值及其在清理过程中所发生的清理费 用和清理收入等。该科目应按被清理的固定资产设置明细账,进行 明细核算。该科目期末余额,反映尚未清理完毕的固定资产的价值 以及清理净收入(清理收入减去清理费用)。

固定资产清理的会计核算程序如下:

湿固定资产转入清理

企业出售、报废和毁损的固定资产转入清理时,按固定资产账面价值,借记"固定资产清理"科目,按已提折旧,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,按固定资产原价,贷记"固定资产"科目。

**甅**发生清理费用

固定资产清理过程中发生的费用以及应交的税金,借记"固定资产清理"科目,贷记"银行存款"等科目。

**德**叶算交纳相关税费

在固定资产清理过程中,如需交纳有关税费的,应借记"固定资产清理"科目,贷记"应交税金——应交营业税"等科目。

企业收回出售固定资产的价款、报废固定资产的残料价值和变价收入等,应冲减清理支出,按实际收到的价款及残料变价收入等,借记"银行存款"、"原材料"等科目,贷记"固定资产清理"科目;应当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。

**鎥**精理净损益的处理

企业固定资产清理后的净收益,区别以下情况处理:属于筹建

期间的,冲减长期待摊费用,借记"固定资产清理"科目,贷记"长期待摊费用"科目;属于生产经营期间的,计入损益,借记"固定资产清理"科目,贷记"营业外收入——处置固定资产净收益"科目。

企业固定资产清理后的净损失,区别以下情况处理:属于筹建期间的,计入长期待摊费用,借记"长期待摊费用"科目,贷记"固定资产清理"科目;属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的损失,借记"营业外支出——非常损失"科目,贷记"固定资产清理"科目;属于生产经营期间正常的处理损失,借记"营业外支出——处置固定资产净损失"科目,贷记"固定资产清理"科目。

企业以固定资产清偿债务、以固定资产换入其他资产的,也应通过"固定资产清理"科目核算。

## 八、固定资产的清查

#### (一)固定资产清查的要求

企业对固定资产应当定期或者至少每年实地盘点一次。对盘盈、盘亏、毁损的固定资产,应当查明原因,写出书面报告,并根据企业的管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准后,在期末结账前处理完毕。盘盈的固定资产,计入当期营业年收入;盘亏或毁损的固定资产,在减去过失人或者保险公司等赔款和残料价值之后,计入当期营业外支出。

对盘盈、盘亏、毁损的固定资产,在期末结账前尚未报经批准的,在对外提供财务会计报告时按上述规定处理,并在会计报表附注中做出说明;如果其后批准处理的金额与已处理的金额不一致,应按其差额调整会计报表相关项目的年初数。

## (二)固定资产清查的核算

为了反映企业固定资产盘盈、盘亏和毁损的情况,应设置"待处理财产损溢"科目。本科目核算企业在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值。本科目应当设置"待处理固定资

产损溢"和"待处理流动资产损溢"明细科目。

固定资产清查过程中发现盘盈的固定资产,应借记"固定资产"科目,贷记"待处理财产损益"和"累计折旧"科目。

盘亏、毁损的固定资产,应借记"待处理财产损溢"科目、"累计折旧"科目,贷记"固定资产"科目。

盘盈、盘亏、毁损的固定资产,报经批准后处理时,盘盈的固定资产,应借记"待处理财产损溢"科目,贷记"营业外收入——固定资产盘盈"科目;固定资产盘亏报经批准后,借记"营业外支出——固定资产盘亏"科目,贷记"待处理财产损溢"科目。

九、固定资产在资产负债表中的列示

在资产负债表中,固定资产依次列示以下项目:固定资产原价、累计折旧、固定资产净值、固定资产减值准备和固定资产净额。其中,"累计折旧"和"固定资产减值准备"项目,分别作为"固定资产原价"和"固定资产净值"项目的抵减项目列示。

"固定资产原价"项目,根据"固定资产"科目期末余额填列; "累计折旧"项目,根据"累计折旧"科目期末余额填列;"固定资产净值"项目,根据以上两个项目之差填列;"固定资产减值准备"项目,根据"固定资产减值准备"科目的期末余额填列;"固定资产净额"项目,根据"固定资产净值"与"固定资产减值准备"项目之差填列。

# 第四节 无形资产和其他资产

# 一、无形资产

## (一) 无形资产的特征和分类

无形资产是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人,或 为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。

无形资产一般具有下列特征:

**远**没有实物形态。无形资产所体现的是一种权利或获得超额

利润的能力,它没有实物形态,但却具有价值,或者能使企业获得 高于同行业一般水平的赢利能力。不具有实物形态是无形资产区别 于其他资产的显著标志。

**甅能**够在较长时期内为企业带来经济利益。无形资产能在多个生产经营期内使用,使企业长期受益,因而,属于一项长期资产。企业为取得无形资产所发生的支出,属于资本性支出。

**穗**特有的目的是为了使用、受益而不是为了转卖。企业持有 无形资产的目的是用于生产或提供劳务、出租给他人,或为了行政 管理,而不是为了对外销售。脱离了生产经营活动,无形资产就失 去了其经济价值。

應所带来的未来经济利益具有较大的不确定性。这些无形资产的经济价值在很大程度上受企业外部因素的影响,其预期的获利能力不能准确地加以确定。无形资产的取得成本不能代表其经济价值,一项取得成本较高的无形资产可能为企业带来较少的经济利益,而取得成本较低的无形资产可能给企业带来较大的经济利益。

**缓**是企业有偿取得的。只有花费了支出的无形资产,才能作为无形资产入账。否则,不能作为无形资产入账。

无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。可辨认无 形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权 等:不可辨认无形资产是指商誉。

## (二) 无形资产的确认

企业的无形资产只有在满足以下两个条件时,才能确认为无形资产:第一,该资产产生的经济利益很可能流入企业;第二,该资产的成本能够可靠地计量。

无形资产一般包括专利权、商标权、土地使用权、著作权、特 许权、非专利技术、商誉等。

#### **湿** 质利权

专利权是指权利人在法定期限内对某一发明创造所拥有的独占 权和专有权。专利权的主体是依据专利法被授予专利权的个人或单 位,专利权的客体是受专利法保护的专利范围。并不是所有的专利 权都能给持有者带来经济利益,有的专利可能没有经济价值或具有 很小的经济价值;有的专利会被另外更有经济价值的专利所淘汰。 因此,企业毋需将其所有的一切专利权都予以本金化,作为无形资 产核算,只有那些能够给企业带来较大经济价值,并且企业为此花 费了支出的专利才能作为无形资产核算。

## **甅**商标权

## 

土地使用权是指国家准许某一企业在一定期间对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据我国土地管理法的规定,我国土地实行公有制,任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。国有土地可依法确定给国有企业、集体企业等单位,其使用权可依法转让。取得土地使用权有时可能不花费任何代价,如企业所拥有的未入账的土地使用权,这时,就不能将其作为无形资产入账。取得土地使用权时花费了支出,则应将其资本化,作为无形资产入账。这里有两种情况,一是企业根据《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》,向政府土地管理部门申请土地使用权,企业要支付一笔出让金,在这种情况下,企业应予以本金化,作为无形资产核算;第二种情况是企业原先通过行政划拨获得土地使用权,没有入账核算,在将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时,应按规定将补交的土地出让款予以本金化,作为无形资产入账核算。

#### 瀌磨作权

著作权是指著作权人对其著作依法享有的出版、发行等方面的 专有权利。著作权可以转让、出售或者赠予。著作权包括发表权、 署名权、修改权、保护作品完整权、使用权和获得报酬权等。

#### 鎥特许权

特许权是指在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或者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、邮政、通讯等专营权、烟草专卖权等等;后者是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,如连锁店的分店等。会计上的特许权主要是指后一种情况。只有支付了费用取得的特许权才能作为无形资产入账。

## 

非专利技术是指发明人垄断的、不公开的、具有实用价值的先进技术、资料、技能、知识等。非专利技术具有经济性、机密性、动态性等特点。由于非专利技术未经公开亦未申请专利权,所以不受法律保护,但事实上具有专利权的效用。

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。如果是自己开发研究,可能成功也可能失败,研究过程中发生的有关费用,会计核算上一般将其全部列作当期费用处理,不作为无形资产核算;从外部购入的,应按实际发生的一切支出,予以本金化,作为无形资产入账核算。非专利技术可以作为资产对外投资,也可以转让。

#### 瘫畸誉

商誉是指企业获得超额收益的能力,通常是指企业由于所处的 地理位置优越,或由于信誉好而获得了客户的信任,或由于组织得 当、生产经营效益高,或由于技术先进、掌握了生产的诀窍等原因 而形成的无形价值。这种无形价值具体表现在该企业的获利水平超 过了一般企业的获利水平。

商誉与作为整体的企业有关,因而它不能单独存在,也不能与

企业可辨认的各种资产分开出售。由于有助于形成商誉的个别因素 不能用任何方法或公式进行单独计价,因此商誉的价值,只有把企 业作为一个整体看待时才能按总额加以确定。

商誉可以是自己创造的,也可以是外购的,但只有外购的才能 作为无形资产入账,企业自创商誉不能加以确认。

总之,企业自创的商誉,以及未满足无形资产确认条件的其他项目,不能作为无形资产。

# (三) 无形资产的计价

企业的无形资产在取得时,应该按照实际成本计量,取得时的 实际成本应按以下方法确定:

**湿企**业从外部购入的无形资产,按实际支付的价款作为实际 成本。

**甅企业接受投资者投入的无形资产,按投资各方确认的价值** 作为实际成本。但是,为首次发行股票而接受投资者投入的无形资 产,应按该无形资产在投资方的账面价值作为实际成本。

**建企业**接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的无形资产,或以应收债权换入无形资产的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,作为实际成本。涉及补价的,按以下规定确定受让的无形资产的实际成本:

- (员)企业收到对方支付的补价的,应按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为实际成本。
- (圆)企业向对方支付补价的,应按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为实际成本。

**瀍以**非货币性交易换入的无形资产,应该按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为实际成本。涉及补价的,按以下规定确定换入无形资产的实际成本:

(员)企业收到对方支付的补价的,应按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为实际成本;

(圆)企业向对方支付补价的,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为实际成本。

**缪企业**接受外部单位或个人捐赠的无形资产,应该按以下规定确定其实际成本:

- (员)捐赠方提供了有关凭据(合同、协议、发票、账单等)的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费,作为实际成本。
- (圆)捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其实际成本:
- ①同类或类似无形资产存在活跃市场的,按同类或类似无形资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费,作为实际成本:
- ②同类或类似无形资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的无 形资产的预计未来现金流量现值,作为实际成本。

運自创无形资产的计价。企业自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,作为无形资产的实际成本。

在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等,直接计入当期损益。

已经计入各期费用的研究与开发费用,在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时,不得再将原已计入费用的研究与开发费用资本化。

(四)无形资产的核算

**湿**取得无形资产

企业对确认的无形资产按计价原则合理计价后,应予以登记入 账。

- (员)企业购入的无形资产,应按实际价值,借记"无形资产" 科目,贷记"银行存款"等科目。
  - (圆) 投资者投入的无形资产,应按投资各方确认的价值,借记

"无形资产",贷记"实收资本"或"股本"科目。

【例 圆-苑】赤诚公司购入一项专利权,所付专利技术转让费及有关手续费共计 圆圆面元;另外,公司的甲方投资者以土地使用权作价投资,经评估确认其价值为绿圆面元。

贷:银行存款 麻麻 原

借:无形资产 编记记

贷:实收资本 绿冠斑

(猿)企业接受债务人抵偿债务方式取得的无形资产,不涉及补价的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,作为实际成本,借记"无形资产"、"坏账准备"科目,贷记"应收账款"、"银行存款"等科目;企业收到对方支付的补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应付的相关税费,作为实际成本,借记"无形资产"、"坏账准备"、"银行存款"科目,贷记"应收账款"、"银行存款"等科目;企业向对方支付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为实际成本,借记"无形资产"、"坏账准备"科目,贷记"应收账款"、"银行存款"等科目。

【例 圆-菇园 甲企业欠赤诚公司购货款 菇品 用压 ,由于财务发生困难,短期内不能支付货款。经协商,甲企业以其专利权偿还债务。该专利权账面价值为 菇品 用压 。假设赤诚公司已支付相关税费 猿冠 、根据上述材料,赤诚公司应做如下会计处理:

贷:应收账款 苑記郡記

银行存款 猿親飛

赤胡珊

借:无形资产

银行存款

**贷**: 应收账款 **药酰** 

贷:银行存款

橡珊

假设甲企业的专利权账面价值为 **康起压压**,赤诚公司应支付补价 **康起压压**,其他条件同上。赤诚公司的会计处理为:

贷:应收账款

列乱和乱

银行存款

员参加证

(源) 企业通过非货币性交易取得的无形资产,比照以非货币性 交易取得的固定资产的相关规定进行处理。

(缘)一般企业接受捐赠取得无形资产,按确定的实际成本,借记"无形资产"科目,按未来应交的所得税,贷记"递延税款"科目,按确定的价值减去未来应交所得税后的差额,贷记"资本公积"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

【例 圆-郊园 赤诚公司接受乙公司捐赠的非专利技术,有关合同上标明金额为 忽显现 ,支付相关税费 圆现 ,假设所得税税率为 添食。赤诚公司的会计处理应为:

借:无形资产

怨用

贷:递延税款

励訊記

资本公积

通规

银行存款

员制制

外商投资企业接受捐赠取得无形资产,按确定的实际成本,借记"无形资产"科目,按应计入待转资产价值的金额,贷记"待转资产价值"科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。

借:无形资产

怨肬

贷:待转资产价值

想那

银行存款

圆栅机

(远) 自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,借记"无形资产"科目,贷记"银行存款"等科目。企业在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等,直接计入当期损益,借记"管理费用"科目,贷记"银行存款"等科目。

【例 圆—愿】赤诚公司以 绿起西流 元购入土地使用权,所做会计处理为:

借:无形资产——土地使用权

绿栀用栀

贷:银行存款

绿机规

**康**死形资产的摊销

无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销, 计入损益。如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法 律规定的有效年限,该无形资产的摊销年限按如下原则确定:

- (员) 合同规定受益年限但法律没有规定有效年限的,摊销年限不应超过合同规定的受益年限;
- (圆) 合同没有规定受益年限但法律规定有效年限的,摊销年限不应超过法律规定的有效年限;
- (猿) 合同规定受益年限,法律也规定了有效年限的,摊销年限不应超过受益年限和有效年限两者之中较短者。

如果合同没有规定受益年限,法律也没有规定有效年限的,摊销年限不应超过 无年。

企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未

开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按规定的期限分期 摊销。

房地产开发企业开发商品房时,应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业利用土地建造自用某项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

摊销无形资产价值时,借记"管理费用——无形资产摊销"科目,贷记"无形资产"科目。

若预计某项无形资产已经不能给企业带来未来经济利益,应当 将该项无形资产的账面价值全部转入当期管理费用。

【例 圆— 愿 赤诚公司账面价值 缩 无 无 元 的 无 形 资 产 , 取 得 时 签 订 的 合 同 中 约 定 使 用 年 限 为 猿 干 。 赤诚公司 摊 销 该 项 无 形 资 产 时 的 会 计 处 理 为 :

月摊销额越级混成(镇尹思)越员建筑(元)

借:管理费用——无形资产摊销

別觀點

贷:无形资产

**分類** 

穗匠形资产出售

企业出售无形资产时,按实际取得的转让收入,借记"银行存款"等科目,按该项无形资产已计提的减值准备,借记"无形资产减值准备"科目,按无形资产的账面余额,贷记本科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按其差额贷记"营业外收入——出售无形资产收益"科目或借记"营业外支出——出售无形资产损失"科目。

【例 圆—圆头 赤诚公司将拥有的一项专利权出售,实际取得款项 圆尾冠 ,该无形资产的摊余价值为 圆色冠 ,已计提无形资产减值准备 河珊 。做会计处理如下:

借:银行存款

**別転用**振

无形资产减值准备

远规

贷:无形资产

原元未未

营业外收入

赤麻

# 源死形资产出租

企业出租无形资产所取得的租金收入,应当按照有关收入确认原则予以确认,借记"银行存款"等科目,贷记"其他业务收入"等科目;同时,还应当确认出租无形资产的相关费用,结转出租无形资产的成本时,借记"其他业务支出"科目,贷记"无形资产"科目。

【例圆-圆扇赤诚公司将拥有的一项专利权出租,取得租金收入 绿园园。,出租专利权的账面成本为 猿园园。,支付相关费用员绿冠。会计处理为:

贷:其他业务收入 绿冠冠

贷:无形资产 猿屈龍

企业用无形资产对外投资,比照非货币性交易的规定处理。

# **貜**死形资产减值

企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项无形资产进行 全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发 生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。

- (员) 当存在下列一项或若干项情况时,应当计提无形资产的减值准备:
- ①某项无形资产已被其他新技术等所替代,使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响;
- ②某项无形资产的市价在当期大幅下跌,在剩余摊销年限内预期不会恢复:
- ③某项无形资产已超过法律保护期限,但仍然具有部分使用价值;
  - ④其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。
  - (圆) 当存在下列一项或若干项情况时,应当将该项无形资产的

## 账面价值全部转入当期损益:

- ①某项无形资产已被其他新技术等所替代,并且该项无形资产已无使用价值和转让价值;
- ②某项无形资产已超过法律保护期限,并且已不能为企业带来 经济利益:
- ③其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值 的情形。

无形资产应按单项项目计提减值准备。

会计期末,企业所持有的无形资产的账面价值高于其可收回金额的,应按其差额,借记"营业外支出——计提的无形资产减值准备"科目,贷记"无形资产"科目;如已计提减值准备的无形资产价值又得以恢复,应在已计提减值准备的范围内转回,借记"无形资产"科目,贷记"营业外支出——计提的无形资产减值准备"科目。

当企业在符合条件要求的情况下,将某项无形资产的账面价值 全部转入当期损益时,应借记"管理费用"科目,贷记"无形资产"科目。

# (五) 无形资产在资产负债表中的列示

在资产负债表上,无形资产单列"无形资产"项目反映,该项目反映企业各项无形资产的期末可收回金额。

本项目应根据"无形资产"科目的期末余额,减去"无形资产减值准备"科目期末余额后的金额填列。

二、其他资产

# (一)其他资产概述

其他资产是指除上述资产以外的其他资产,如长期待摊费用。

长期待摊费用是指企业已经支出,但摊销期限在员年以上(不含 员年)的各项费用,包括固定资产大修理支出、租入固定资产的改良支出等。应当由本期负担的借款利息、租金等,不得作为长期待摊费用处理。

## (二)其他资产的核算

企业发生的长期待摊费用,应当单独核算,借记"长期待摊费用"科目,贷记有关科目。

长期待摊费用应在费用项目的受益期限内分期平均摊销,摊销时,借记"制造费用""营业费用""管理费用"等科目,贷记"长期待摊费用"科目。

大修理费用采用待摊方式,应当将发生的大修理费用在下一次 大修理前平均摊销;租入固定资产改良支出应当在租赁期限与租赁 资产尚可使用年限两者孰短的期限内平均摊销;其他长期待摊费用 应当在受益期内平均摊销。

股份有限公司委托其他单位发行股票支付的手续费或佣金等相关费用,减去股票发行冻结期间的利息收入后的余额,从发行股票的溢价中不够抵销的,或者无溢价的,或金额较小的,直接计入当期损益;金额较大的,可以作为长期待摊费用,在不超过 圆年的期限内平均摊销,计入损益。

除购建固定资产以外,所有筹建期间所发生的费用,先在长期待摊费用中归集,自企业开始生产经营当月起一次性计入开始生产经营当月的损益,借记"管理费用"科目,贷记"长期待摊费用"科目。

如果长期待摊费用项目不能使以后会计期间受益的,应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益,以免虚列资产,导致会计信息失真。

长期待摊费用应按费用的种类设置明细账,进行明细核算。

在资产负债表中,单列"长期待摊费用"项目,反映企业尚未摊销的摊销期限在员年以上(不含员年)的各种费用。长期待摊费用中在员年内(含员年)摊销的部分,应在本表"待摊费用"项目填列。本项目应根据"长期待摊费用"科目的期末余额减去员年内(含员年)摊销的数额后的金额填列。在会计报表附注中,应按照费用项目披露其摊余价值、摊销期限、摊销方式等。

# 第五节 资产减值

《企业会计制度》规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。

企业应当合理地计提各项资产减值准备,但不得计提秘密准备。如有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎性原则计提秘密准备的,应当作为重大会计差错予以更正,并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额,以及对企业财务状况、经营成果的影响。

#### 一、短期投资减值

企业应当在会计期末对各项短期投资进行全面检查。短期投资 应按成本与市价孰低的原则计量,市价低于成本的部分,应当计提 短期投资跌价准备。

企业在运用短期投资成本与市价孰低时,可以根据其具体情况,分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计提跌价准备,如果某项短期投资比较重大(如占整个短期投资 质像及以上),应以单项投资为基础计算并确定计提的跌价准备。

企业应当对委托贷款本金进行定期检查,并按委托贷款本金与可收回金额较低者计量,可收回金额低于委托贷款本金的差额,应 当计提减值准备。在资产负债表上,委托贷款的本金和应收利息减 去计提的减值准备后的净额,并入短期投资或长期债权投资项目。

这里所称的可收回金额,是指资产的销售净价与预期从该资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者。其中,销售净价是指资产的销售价格减去所发生的资产处置费用后的余额。对于长期投资而言,可收回金额是指投资的出售净价与预期从该资产的持有和投资到期处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中较高者。其中,出售净价是指

出售投资所得价款减去所发生的相关税费后的余额。

#### 二、应收账款减值

企业应当在会计期末分析各项应收款项的可收回性,并预计可能产生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失,计提坏账准备。

企业计提坏账准备的方法由企业自行确定。企业应当制定计提坏账准备的政策,明确计提坏账准备的范围、提取方法、账龄的划分和提取比例,按照法律、行政法规的规定报有关各方备案,并备置于企业所在地。坏账准备计提方法一经确定,不得随意变更;如需变更,应当在会计报表附注中予以说明。

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

圆计划对应收款项进行重组:

独与关联方发生的应收款项;

**瀝其**他已逾期,但无确凿证据表明不能收回的应收款项。

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

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

#### 三、存货减值

企业应当在期末对存货进行全面清查,如由于存货毁损、全部 或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因,使存货成本高于可变 现净值的,应按可变现净值低于存货成本部分,计提存货跌价准备。可变现净值,是指企业在正常经营过程中,以估计售价减去估计完工成本及销售所必需的估计费用后的价值。

存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量,如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关,但实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货,可以合并计量成本与可变现净值;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计量成本与可变现净值。当存在以下一项或若干项情况时,应当将存货账面价值全部转入当期损益:

張巴霉烂变质的存货;

應已过期且无转让价值的存货;

**穗**性产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货; **ා**旗其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

当存在下列情况之一时,应当计提存货跌价准备:

第一,市价持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;

第二,企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格;

第三,企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而该原材料的市场价格又低于其账面成本:

第四,因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使 市场的需求发生变化,导致市场价格逐渐下跌;

第五,其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。 四、长期资产减值

企业应当在会计期末对长期投资、固定资产、无形资产进行检查,如果由于市价持续下跌、被投资单位经营状况恶化,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因,导致其可收回金额低于其账面价值的,应当计提长期投资减值准备。

长期投资固定资产和无形资产减值准备,应按单项项目计提。 对有市价的长期投资和无市价的长期投资,可以根据不同迹象 判断是否应当计提减值准备,具体参照前述长期投资、固定资产、 无形资产减值部分内容。

企业的固定资产实质上已经发生了减值,应当计提减值准备。 在某些情况下,需要对固定资产全额计提减值准备,这些具体情况 已在本章第三节中论述,可参阅。已全额计提减值准备的固定资 产,不再计提折旧。

在某些情况下,应当将无形资产的账面价值全部转入当期损益,这些具体情况已在无形资产核算内容中说明,可参阅。

企业计算的当期应计提的资产减值准备金额如果高于已提资产减值准备的账面余额,应按其差额补提减值准备;如果低于已提资产减值准备的账面余额,应按其差额冲回多提的资产减值准备,但冲减的资产减值准备,仅限于已计提的资产减值准备的账面余额。实际发生的资产损失,冲减已提的减值准备。

已确认并转销的资产损失,如果以后又收回,应当相应调整已 计提的资产减值准备。

如果企业滥用会计估计,应当作为重大会计差错,按照重大会计差错更正的方法进行会计处理,即企业因滥用会计估计而多提的资产减值准备,在转回的当期,应当遵循原渠道冲回的原则(如原追溯调整的,当期转回时仍然追溯调整至以前各期;原从上期利润中计提的,当期转回时仍然调整上期利润),不得作为增加当期的利润处理。

处置已经计提减值准备的各项资产,以及债务重组、非货币性 交易、以应收款项进行交换等,应当同时结转已计提的减值准备。

企业对于不能收回的应收款项、长期投资等应当查明原因,追究责任。对有确凿证据表明确实无法收回的应收款项、长期投资等,如债务单位或被投资单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等,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作为资产损失,冲销已计提的相关资产减值准备。

企业在建工程预计发生减值时,如长期停建并且预计在 猿中内不会重新开工的在建工程,也应当根据上述原则计提资产减值准备。

# 第三章 负 债

从会计要素的角度来看,在企业全部资产中体现的权益,按提供者的要求不同分为所有者权益和负债两部分。负债和所有者权益同为企业资产的取得来源,但负债与所有者权益体现的权益有所不同,本章阐述负债的会计核算。

根据《企业会计制度》第六十六条对负债的定义,负债至少具 有以下几个方面的特征:

(员)负债是由于过去的交易或事项而使企业现时应承担的对其他经济实体的经济义务或责任。只有使企业承担经济义务的交易或事项确实发生时才予以确认,例如,企业从银行借入资金,就应对银行承担还本付息的义务;从供应单位赊购材料或商品,就应对其负有偿还货款的义务。对于尚未履行的合同或意向是要在将来发生的交易,并不构成企业当前的负债,比如,企业与供应单位签订的购货合同(或订单),约定在两个月后进行交易,这仅仅是未来交易的意向,不应作为企业的负债。

(圆)负债是企业负有的将来作出经济利益的牺牲或丧失的义务。不论何种原因产生的负债,企业都必须在未来某一特定时间偿还,这种义务的偿还即意味着企业经济利益的减少。可以给企业带来经济利益的资产或劳务等都可以作为偿还的条件。负债的偿还方式主要包括:用资产(现金、存货或长期资产)清偿;提供劳务偿还;举借新债还旧债;将债务转为资本;债权人放弃债权,企业不用偿还等。总之,负债的清偿代表着企业未来经济利益的牺牲或丧失。

(猿)负债一般有确切或合理估计的债权人和到期日。负债一般有确切的偿还对象和偿还日期,但这并不是负债确认的必要条件。

即使有时在债权人和到期日不明确的情况下,只要能对债权人和到期日合理地估计而加以确定,也应确认为负债。例如,企业对出售的产品,在约定的保修期内,有免费为顾客维修的义务,这笔修理费构成企业的负债。但在销售产品时,无法确定以后将为谁修理产品,什么时间修理,发生多少修理费,只能根据出售产品的销售额及保修期限等作出合理的估计。

综上所述,负债是企业的一项现存义务,必须在未来某一特定时日牺牲自己的经济利益去偿还,而偿还的对象和金额可以是确定的,也可以是合理估计的。因此,某一项目是否应作为企业的一笔负债,基本的判断标准就是负债的涵义及特征。

《企业会计制度》第六十七条规定:"企业的负债按其流动性,分为流动负债和长期负债。"按流动性分类,实际上是按照偿还期限的长短。一般来说,流动负债和长期负债的划分是以员年或超过员年的营业周期孰长作为界限的,即在员年或超过员年的一个营业周期内偿还的债务为流动负债,其余的作为长期负债。

# 第一节 流动负债

#### 一、流动负债的定义及内容

《企业会计制度》第六十八条说明了流动负债的定义及其包括的内容:流动负债,是指将在员年(含员年)或者超过员年的一个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付工资、应付福利费、应交税金、应付股利、其他暂收应付款、预提费用等。需要说明的是,长期借款中将于员年内到期的项目也应计入流动负债,在资产负债表中的流动负债部分反映。

#### 二、流动负债的计量

从理论上说,任何负债都应以未来应付金额的现值来计量。但 对于流动负债,我国《企业会计制度》第六十九条规定:"各项流动负债,应按实际发生额入账。短期借款、带息应付票据、短期应 付债券应当按照借款本金或债券面值,按照确定的利率按期计提利息,计入损益。"之所以流动负债可以按实际发生额入账,是因为流动负债的期限较短,其到期值或面值与现值之间的差异不会很大,基于重要性原则和谨慎性原则,这种做法是可以接受的。

- 一般来说,流动负债按期计提的利息费用作为财务费用处理。
- 三、流动负债的核算

# (一)短期借款的核算

短期借款是企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 员年以内(含员年)的各种借款。短期借款一般是企业为维持正常的生产经营所需的资金而借入的或者为抵偿某项债务而借入的。

为了核算企业短期借款的借入、归还及结存情况,应设置"短期借款"科目,并按债权人户名和借款种类设置明细账。"短期借款"科目只记本金数,应付利息作为一项财务费用,直接计入当期损益。企业从银行借入的各种短期借款,应借记"银行存款"科目,贷记"短期借款"科目。企业发生的短期借款利息如果是按期(如按季)支付或者到期还本付息且数额较大的,可以采用预提的办法,按月预提计入费用;如果是按月支付或到期支付但数额不大的,可以不采取预提方法。在预提或实际支付利息时,均不通过"短期借款"科目,而是通过"预提费用"或"财务费用"科目。短期借款到期归还时,借记"短期借款"科目,贷记"银行存款"科目。

#### (二)应付账款的核算

应付账款是企业在生产经营过程中因购买材料、商品和接受劳务等形成的应付给供应单位的款项。其应付金额一般是确定的,凡不是购买货物或接受劳务而发生的其他应付款项,就不属于应付账款的核算范围,应分别另设科目记载。

#### **远**位账款的入账时间

从理论上说,应付账款应以所购货物的所有权转移或接受劳务已经发生的时间为入账时间。但在会计实务中,一般以收到发票账

单的时间为应付账款的入账时间。如果货物已到或劳务已经接受但 发票账单等凭证尚未到达,企业应于月末估计入账。这是因为尽管 发票账单等凭证未到,但这笔负债已经成立,有必要在资产负债表 上客观反映企业目前所拥有的资产和承担的债务。

#### **愿应付账款的入账价值**

应付账款一般按发票账单等凭证上记载的应付金额入账,而不是按应付金额的现值入账。对于货物已到或劳务已接受但发票账单等凭证未到而于月末估计入账的,应于下月收到发票账单等凭证后根据实际应付金额重新入账。

按照国际惯例和我国有关制度的规定,企业在销售时,可以采取销售折扣的手段。销售折扣有商业折扣和现金折扣两种形式。商业折扣是指在规定的货物价目单上根据不同的销售对象给予一个扣减的折扣。比如,允许售价按标价的九折计算,即按价目单上价格的短水作为成交价。这种折扣形式一般发生在销售货物之前。现金折扣是为了尽快收回账款而鼓励客户早日偿付所欠货款的一种手段,允许在一定的付款期限内给予规定的折扣优惠。比如,客户若在销售后质天之内付款,可以获得圆水的折扣优惠;若在圆天之内付款,可以获得圆水的折扣优惠;若在圆天之内付款,可以获得圆水的折扣优惠;超过圆天且在信用期内付款则需付全额。商业折扣可以表示为圆原、圆度、型度等形式。这种折扣形式一般发生在销售货物之后。需要在会计上进行账务处理的仅指现金折扣。

#### 糠应付账款的账务处理

为了核算企业因购进货物或接受劳务而发生的应付账款的增减 变动情况,应设置"应付账款"科目,并按供应单位设置明细科目 进行明细分类核算。

#### (员) 不带有现金折扣的应付账款的核算

在赊购过程中,若不带有现金折扣,其账务处理较简单。当企业购入材料、商品等验收入库,但货款尚未支付时,应根据有关凭证(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"物资采购""原材料""库存商品",按专用发票上注明的增值税税额,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)"等科目,按应付的价款,贷记"应付账款"科目;企业接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项,应根据供应单位的发票账单,借记"生产成本""管理费用"等科目,贷记"应付账款"科目。偿还时,借记"应付账款"科目,贷记"银行存款"科目。若企业开出并承兑商业汇票抵付应付账款,应借记"应付账款"科目,贷记"应付票据"科目。有些应付账款由于债权单位撤销或其他原因,使企业无法支付这笔应付款项,这笔无法支付的应付账款应直接转入资本公积,即借记"应付账款"科目,贷记"资本公积——其他资本公积"科目。

#### (圆) 带有现金折扣的应付账款的核算

若在赊购过程中,销售方根据购买方的付款时间给予一定的折扣时,可供选择的会计处理方法有三种:总价法、净价法和混合法。我国《企业会计制度》规定采用总价法。

总价法是在购货发生时,按发票上记载的应付金额的总价,即不扣除折扣的价格记账。偿还货款时根据是否取得现金折扣的情况入账。若在折扣期内付款,获得的现金折扣就应冲减应付账款,作为一项理财收益,表明企业合理调度资金,理财有方。

# (三)预收账款的核算

预收账款是指企业在销售商品或提供劳务前,根据购销合同的规定,向购货方预先收取的部分或全部货款。预收账款具有定金的性质,企业在收到款项后,应在合同规定的期限内给购货单位发出货物或提供劳务,否则,必须如数退还预收的款项。但预收账款的偿还一般不需要支出货币资金,而是提供商品或劳务。因此,在会计上,将预收账款作为负债处理。

企业在核算预收账款时,常用方法有两种:一是单独设置"预收账款"科目,收到预收货款时记入该科目,待企业以商品或劳务偿还后,再进行结算。这种核算方法能完整地反映这项流动负债的

发生及偿付情况,并便于填报会计报表。"预收账款"科目期末贷方余额,反映企业向购货单位预收的款项;期末若为借方余额,反映企业应由购货单位补付的款项。二是将预收的货款直接作为应收账款的减项,反映在"应收账款"科目的贷方,收到预收账款时,记入"应收账款"科目的贷方,偿付债务时,再在"应收账款"科目借方进行结算。这种方法也能完整地反映购货方预付货款的发生和结算情况,但在填列会计报表时,需根据"应收账款"的明细科目分析填列。

#### (四)应付票据的核算

#### 湿应付票据的内容

应付票据是指企业签发的允诺在不超过 员年的期限内按票据上规定的时间支付一定金额给持票人的一种书面证明。从理论上讲,应付票据包括的内容很多,如支票、本票和汇票。但在我国会计实务中,应付票据仅指应付商业汇票,这是在企业经济往来活动中由于采用商业汇票结算办法而形成的债务。

商业汇票按承兑人的不同分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。 商业承兑汇票的承兑人应为付款人,承兑人对这项债务承诺在一定 时期内支付,作为企业的一项负债;银行承兑汇票应由在承兑银行 开立存款账户的存款人签发,由银行承兑。由银行承兑的汇票对付 款人来说,只是为收款方按期收回债权提供了可靠的信用保证,不 会由于银行的承兑而使企业的这项负债消失。因此,银行承兑的汇 票也应作为一项负债。我国有关法规规定,商业汇票的最长付款期 为 远个月。将其作为流动负债进行管理和核算是可行的。

与应收票据一样,应付票据可以是只在票据到期日按照票据票面金额支付而不计息的不带息票据,也可以是按照票据上载明的利率,在票据票面金额上加计利息的带息票据。

#### **甅**应付票据的核算方法

企业应设置"应付票据"科目,用以核算各种签发、承兑的商业汇票。同时设置"应付票据备查簿",详细登记每一笔应付票据

的种类、号数、签发日期、到期日、票面金额、合同交易号、收款 人,以及付款日期和金额等详细资料。应付票据到期付清时,应在 备查簿内逐笔注销。

出具票据时,不论带息票据和不带息票据,都必须按票面金额 记做负债。

# (员) 不带息票据的核算

不带息票据经过承兑以后,企业应按票据的面值借记"物资采购"、"原材料"、"库存商品"、"应交税金——应交增值税"等科目,贷记"应付票据"科目;票据到期支付款项时,按支付的票据面值借记"应付票据"科目,贷记"银行存款"科目。如果应付商业承兑汇票到期,企业无力支付款项,应按票据面值借记"应付票据"科目,贷记"应付账款"科目;如果票据为银行承兑汇票,应按票据面值借记"应付票据"科目,贷记"短期借款"科目。

# (圆) 带息票据的核算

带息应付票据承兑后,企业的入账方法与不带息票据相同,但入账以后,应按票据的存续期间和票面利率计算应付利息,并增加应付票据的账面价值。在存续期间内何时计算应付利息并入账,由企业自行决定,但在中期期末和年度终了这两个时点上,企业必须计算带息票据的利息,并计入当期损益。到期不能支付的带息应付票据,转入"应付账款"科目核算后,期末时不再计提利息。

#### (五)应付工资的核算

#### **康**应付工资的组成内容

应付工资是企业对职工个人的一种负债,是企业使用职工的知识、技能、时间和精力而给予职工的一种补偿。各单位在一定时间内直接支付给本单位全部职工的劳动报酬组成工资总额。应付工资之所以成为企业的一项负债,是因为企业支付职工工资的日期与资产负债表编制日期不一致。在实务中,企业本期的工资往往是在下一期期初支付,在尚未支付之前,应付而未付的工资实质上构成企业对职工的债务,因此,应在每个会计期结束时确认为一项流动负

债。

根据现行制度规定,工资总额包括计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资及特殊情况下支付的工资等六个部分。属于以上六个部分的支出是工资性质支出,应列入工资总额;除此之外,如医药费、福利补助、退休费、创造发明、合理化建议和技术改进等为非工资性质支出,不能列入工资总额。

#### **甅应付工资的核算**

为了核算工资总额的分配和发放情况,企业需设置"应付工资"科目。该科目贷方登记应支付的职工工资总额,借方登记实际发放的职工工资和转出未领的职工工资;期末余额一般在贷方,反映应付而未付的职工工资。该科目按照职工类别和工资总额的不同内容设置明细科目,进行明细分类核算。工资总额不论是否当月支付,都要通过"应付工资"科目核算。

企业一般按月发放工资,每月发放工资前,应首先编制"工资结算汇总表",并根据汇总表中的实发工资总额开出现金支票,提取现金,借记"现金"科目,贷记"银行存款"科目;其次按实际发放数借记"应付工资"科目,贷记"现金"科目;对于从工资中代扣的款项(如代垫的房租、家属药费、个人所得税等),应按代扣金额借记"应付工资"科目,贷记"其他应收款"或"其他应付款"科目;若有逾期未领工资,应从"应付工资"科目转入"其他应付款"科目。

每月月末,企业应将本月的应付工资按照其发生的地点、部门及与产品的关系进行分配,编制"工资费用分配表",并根据表中的各项目分别记入相关科目。其中,属于生产工人的工资借记"生产成本"科目,车间管理人员的工资借记"制造费用"科目,行政管理人员、长病人员、离退休人员的工资借记"管理费用"科目,应由采购、销售费用开支的人员工资借记"营业费用"科目,福利部门人员的工资借记"应付福利费"科目,应由工程负担的人员工资借记"在建工程"科目,根据分配的应付工资总额贷记"应付工

资"科目。

#### (六)应付福利费的核算

应付福利费是企业准备用于企业职工福利方面的资金。这是企业在生产经营活动中使用职工的劳动技能、知识等支付给职工工资以外必须负担的对职工福利方面的义务。其主要用于职工生活困难补助,职工的医药卫生费用、医疗经费、职工因工负伤赴外地就医路费,职工浴室、理发室、医护人员、幼儿园、托儿所等方面人员的工资,以及国家规定开支的其他职工福利支出。

现行制度规定的职工福利费是企业按照职工工资总额的 別緣的比例提取的,从成本费用中列支,其与工资总额的构成与统计上的口径一致,不做任何扣除。在提取时,通过"应付福利费"科目核算,列做流动负债项目,记录职工福利费的提取和使用情况。该科目的借方登记实际支出数,贷方登记提取数,期末贷方余额表示已经提取但尚未使用的职工福利费。

从成本费用中提取的职工福利费,应按职工所在的岗位分别列支,即生产工人的福利费列入生产成本,车间管理人员的福利费列入制造费用,行政管理人员、职工福利人员、长病人员的福利费列入管理费用,在建工程人员的福利费列入在建工程成本,应由采购、销售费用开支的福利费列入营业费用。

《企业会计制度》还规定,外商投资企业按规定从税后利润中提取的职工奖励及福利基金,用于支付职工的非经常性奖金(如特别贡献奖、年终奖等)和职工集体福利的,也通过"应付福利费"核算。按照规定提取时,借记"利润分配——提取职工奖励及福利基金"科目,贷记"应付福利费"科目。按照规定支用时,借记"应付福利费",贷记"银行存款"科目。

#### (七)其他应付款的核算

企业除了应付票据、应付账款、应付工资等以外,还会发生一些应付暂收其他单位或个人的款项,这些暂收应付款,构成了企业的一项流动负债,包括:

- (员) 应付经营租入固定资产和包装物的租金;
- (圆) 职工未按期领取的工资;
- (猿) 存入保证金(如收入包装物押金等);
- (源) 应付、暂收所属单位、个人的款项:
- (缘) 其他应付、暂收款项。

按照《企业会计制度》的规定,应设置"其他应付款"科目核算这些应付、暂收项目。发生的各种应付、暂收款项,借记"银行存款"、"管理费用"等科目,贷记"其他应付款"科目;支付时,借记"其他应付款"科目,贷记"银行存款"等科目。"其他应付款"科目应按应付、暂收款项的类别和单位或个人设置明细账,进行明细核算。

#### (八)应付股利的核算

企业分配给投资者的现金股利或利润,在实际未支付给投资者之前,形成了一笔负债。

在我国,股利的支付通常有两种基本形式,即现金股利和股票股利。所谓现金股利,是企业以现金形式向股东派发的股利;而股票股利则是企业用增发的股票向股东派发的股利。当作股利发放的股票,又称红股,俗称送股。当企业经董事会或股东大会决议确定分配现金股利时,自宣告之日起,应付的股利就构成企业的一项流动负债;如果董事会或股东大会决议确定发放股票股利,则并不构成企业的负债,因为它只是从未分配利润转增股本,是企业权益内部的一种变化,不会引起任何含有经济利益的资源外流。

按照《企业会计制度》的规定,"应付股利"科目的核算内容为企业经董事会或股东大会决议确定分配的现金股利,而企业分配的股票股利,在正式办理增资手续以前,只需在备查簿中做相应登记,不需要做正式的账务处理。

通常,企业派发现金股利需经历两个步骤或阶段,首先是企业董事会或股东大会决议确定并宣告股利分配方案,这时,按应支付的现金股利,借记"利润分配——应付股利"科目,贷记"应付股

利"科目;然后,企业如数拨出一笔现款存入受托的证券公司或银行,用于实际支付股东的现金股利,此时,借记"应付股利"科目,贷记"现金""银行存款"等科目。

股东大会批准的年度利润分配方案与董事会提请股东大会批准的利润分配方案不一致的,按股东大会批准的利润分配方案与董事会提请股东大会批准的利润分配方案中分配现金股利的差额,调整"利润分配"和"应付股利"科目。

(九)应交税金的核算

湿应交税金的内容

应交税金是企业根据国家税法规定计算的应交纳的各种税款。 税金是企业的一项支出,在尚未交纳前,形成了企业的流动负债。 应交税金一般是按一定时期内取得的收入和实现的利润计算的。

企业应依法交纳的税金主要有:增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等。为了总括反映各种税金的交纳情况,会计核算中应设置"应交税金"科目,并在该科目下设置有关明细科目进行核算。但并不是所有的税金都通过"应交税金"科目核算,如印花税、耕地占用税等。

**甅**应交增值税的核算

(局) 纳税人及应纳税额的计算

增值税是流转税中的主要税种,是就企业货物或劳务的增值部分征收的税金。在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人。一般纳税人增值税的基本税率为 易豫,低税率为 愚豫。

目前我国增值税的计算采用购进抵扣法,即企业购入货物或接受劳务支付的增值税(称为进项税额),可以从销售货物或提供劳务按规定收取的增值税(称为销项税额)中抵扣。其具体做法是:以货物或劳务的销售额为计税依据,按照税法规定的税率计算出货物或劳务应负担的销项税额,同时扣除企业为生产货物或提供劳务

外购原材料、燃料、低值易耗品等物资在以前购买环节已交纳的进项税额,抵扣后的余额即为实际应交纳的增值税,用公式表示为:

应交增值税 越销项税额 原进项税额

小规模纳税人销售货物或提供应税劳务,实行简易办法计算应纳税额,其公式为:

小规模纳税人应交增值税 越不含税销售额 伊征收率

小规模纳税人的增值税征收率为远豫。

(圆) 应交增值税核算的科目设置

企业应交的增值税,在"应交税金"科目下设置"应交增值税"明细科目进行核算。"应交税金——应交增值税"科目下分别设置"进项税额"、"已交税金"、"销项税额"、"出口退税"、"进项税额转出"、"转出未交增值税"、"转出多交增值税"等专栏。小规模纳税人只需设置"应交增值税"明细科目,不需要在该科目下设置上述专栏。

# ( 猿) 一般纳税人一般购销业务的账务处理

一般纳税企业在账务处理上,一是在购进阶段,实行价税分离,价税分离的依据为增值税专用发票上注明的增值税和价款,属于价款部分,计入购入货物的成本,属于增值税税额部分,计入进项税额。二是在销售阶段,销售价格中不再含税,如果定价时含税,应还原为不含税价格计入销售收入,向购买方收取的增值税计入销项税额。

# (源)一般纳税人购入免税产品的账务处理

按照增值税暂行条例的规定,农业生产者销售的自产农业产品、古旧图书等部分项目免征增值税。企业销售免征增值税项目的货物,不能开具增值税专用发票,只能开具普通发票。企业购进免税产品,一般情况下不能扣税,但按税法规定,一般纳税人向农业生产者购买的免税农业产品,或者向小规模纳税人购买的农业产品,准予按照买价和 宽 的扣除率计算进项税额,从当期销项税额中扣除。这里购入免税农业产品的买价是指企业购进免税农业产

品支付给农业生产者的价款和按规定代收代缴的农业特产税。专门从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购废旧物资,且不能取得增值税专用发票的,根据主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额,依 玩像的扣除率计算进项税额,准予抵扣。在会计核算时,一是按购进免税农业产品或收购废旧物资的有关凭证上确定的金额(或买价)乘以 玩像的扣除率计算得出进项税额,作为购进农业产品(或收购废旧物资)的进项税额,待以后用销项税额抵扣;二是以购进免税农业产品或废旧物资有关凭证上确定的金额(或买价)扣除上述进项税额,作为购进农业产品(或收购废旧物资)的成本。

#### ( 缴 视同销售的账务处理

按照增值税暂行条例实施细则的规定,企业将货物交付他人代销;销售代销货物;将自产或委托加工的货物用于非应税项目;将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人等行为,视同销售货物行为,均需计算交纳增值税。

某些视同销售的行为,如对外投资,实际上不是一种销售行为,因为企业不会由于对外投资而取得销售收入,增加货币流量。因此,会计核算中不作为销售处理,按成本转账。另外,对于视同销售货物的行为,虽然会计核算上不作为销售处理,但需要按规定计算交纳增值税,需要开具增值税专用发票,因此,计算交纳的增值税仍要作为销项税额,记入"应交税金——应交增值税"科目中的"销项税额"专栏。

企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目或作为集体福利的,也应视同销售计算应交的增值税。因为这些货物当初购进时根据增值税专用发票上注明的增值税额记入了"进项税额",待由以后的销项税额抵扣,但由于这些货物使用时用于非增值税应税项目

或用于集体福利,这部分进项税额按规定不能由其他销项税额抵扣,而应由非应税项目或集体福利负担。因此,会计核算时,按照视同销售计算出销项税额记入有关科目的借方和"应交税金——应交增值税(销项税额)"科目的贷方。

# (远) 不予抵扣项目的账务处理

按照增值税暂行条例实施细则的规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:购进固定资产;用于非应税项目的购进货物或者应税劳务;用于免税项目的购进货物或者应税劳务;用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;非正常损失的购进货物;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;纳税人购进货物或者应税劳务,未按照规定取得并保存增值税扣税凭证,或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税税额及其他有关事项的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。对于按规定不予抵扣的进项税额,账务处理时采用不同的方法:

属于购入货物时即能认定其进项税额不能抵扣的,如购进固定资产,购入的货物直接用于免税项目,或者直接用于非应税项目,或者直接用于集体福利和个人消费的,其增值税专用发票上注明的增值税税额,计入购入货物及接受劳务的成本。

属于购入货物时不能直接认定其进项税额能否抵扣的,其增值税专用发票上注明的增值税税额,按照增值税会计处理方法记入"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目,如果这部分购入货物以后用于按规定不得抵扣进项税额的项目,应将原已计入进项税额并已支付的增值税转入有关的承担者予以承担,通过"应交税金——应交增值税(进项税额转出)"科目转入有关的"在建工程"、"应付福利费"、"待处理财产损溢"等科目。

#### ( 茆 进出口业务的增值税处理

进口物资,按海关提供的完税凭证上注明的增值税,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)",按进口物资应计入采购成本的金额,借记"物资采购"、"库存商品"等科目,按应付或实际支

付的价款,贷记"应付账款"、"银行存款"等科目。

有出口物资的企业,按我国增值税暂行条例规定,出口免征增值税,如果存在出口退税,企业按以下规定处理:

实行"免、抵、退"办法有进出口经营权的生产性企业,按规定计算的当期出口物资不予免征、抵扣和退税的税额,计入出口物资的成本,借记"主营业务成本"科目,贷记"应交税金——应交增值税(进项税额转出)"。按规定计算的当期应予抵扣的税额,借记"应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)",贷记"应交税金——应交增值税(出口退税)"。因应抵扣的税额大于应纳税额而未全部抵扣,按规定应予退回的税款,借记"应收补贴款"科目,贷记"应交税金——应交增值税(出口退税)";收到退回的税款,借记"银行存款"科目,贷记"应收补贴款"科目。

未实行"免、抵、退"办法的企业,物资出口销售时,按当期出口物资应收的款项,借记"应收账款"等科目,按规定计算的应收出口退税,借记"应收补贴款"科目,按规定计算的不予退回的税金,借记"主营业务成本"科目,按当期出口物资实现的营业收入,贷记"主营业务收入"科目,按当期计算的增值税,贷记"应交税金——应交增值税(销项税额)"。收到退回的税款,借记"银行存款"科目,贷记"应收补贴款"科目。

# (愿)转出多交增值税和未交增值税的账务处理

为了分别反映增值税一般纳税企业欠交增值税税款和待抵扣增值税的情况,避免出现企业在以前月份有欠交增值税,以后月份有未抵扣增值税时,用以前月份欠交增值税抵扣以后月份未抵扣的增值税的情况,确保企业及时足额缴纳增值税,企业应在"应交税金"科目下设置"未交增值税"明细科目,核算企业月份终了从"应交税金——应交增值税"科目中转入的当月未交或多交的增值税;同时,在"应交税金——应交增值税"科目下设置"转出未交增值税"和"转出多交增值税"专栏。月份终了,企业计算出当月应交未交的增值税,借记"应交税金——应交增值税(转出未交增

值税)",贷记"应交税金——未交增值税"科目;当月多交的增值税,借记"应交税金——未交增值税"科目,贷记"应交税金——应交增值税(转出多交增值税)",经过结转后,月份终了,"应交税金——应交增值税"科目的余额,反映企业尚未抵扣的增值税。

值得注意的是,企业当月交纳当月的增值税,仍然通过"应交税金——应交增值税(已交税金)科目",当月交纳以前各期未交的增值税的核算,通过"应交税金——未交增值税"科目,不通过"应交税金——应交增值税(已交税金)"科目。

#### 糠应交消费税

消费税是对生产、委托加工及进口应税消费品(主要指烟、酒、饮料、高档次及高能耗的消费品)征收的一种税。在对货物普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品再征收一道消费税,主要是为了调节产品结构,引导消费方向,保证国家财政收入。

(员)消费税的计算。消费税的征收方法采取从价定率和从量定额两种方法。公式如下:

从价定率方法下的应纳消费税额 越销售额 伊税率

从量定额方法下的应纳消费税额 越销售数量 伊单位税额

(圆)科目的设置。消费税实行价内征收,企业应纳消费税计入销售税金抵减主营业务收入,企业进口或委托加工应税消费品缴纳的消费税,一般计入货物成本。应交未交的消费税,则在"应交税金"科目下设置"应交消费税"明细科目核算。

( 猿) 产品销售的账务处理

企业销售产品时应交纳的消费税,应分别情况进行处理:

首先,企业将生产的产品直接对外销售的,按规定计算出应交的消费税,借记"主营业务税金及附加"科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。退税时做相反的会计分录。

其次,企业以应税消费品换取生产资料和消费资料、抵偿债务等,也应视同销售进行会计处理。企业以应税消费品换取生产资料和消费资料的,应按售价,借记"物资采购"等科目,贷记"主营

业务收入"科目。以应税消费品抵偿债务的,按售价借记有关"应付账款"等科目,贷记"主营业务收入"科目。同时,计算应交消费税,计入主营业务税金及附加。

最后,企业用应税消费品对外投资,或用于在建工程、非生产机构等其他方面,按规定应交纳的消费税,应计入有关的成本,借记"长期股权投资"、"固定资产"、"在建工程"、"营业外支出"等科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。

《企业会计制度》还规定,随同商品出售但单独计价的包装物,按规定应交纳的消费税,借记"其他业务支出"科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。出租、出借包装物逾期未收回没收的押金应交的消费税,做相同的会计处理。

# (源)委托加工应税消费品的账务处理

按照税法规定,企业委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴税款(受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税的除外》。在会计处理时,需要交纳消费税的委托加工应税消费品,于委托方提货时,由受托方代扣代交税款。受托方按应扣税款金额,借记"应收账款""银行存款"等科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。委托加工应税消费品收回后,直接用于销售的,委托方应将代扣代交的消费税计入委托加工的应税消费品成本,借记"委托加工物资"、"生产成本"等科目,贷记"应付账款"、"银行存款"等科目,待委托加工应税消费品销售时,不需要再交纳消费税;委托加工的应税消费品收回并用于继续生产应税消费品,按规定准予抵扣的,委托方应按代扣代交的消费税款,借记"应交税金——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。

受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税。企业应于向委托方交货时,按规定交纳的消费税,借记"主营业务税金及附加"科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。

# (缘) 进出口产品的账务处理

进口应税消费品,其交纳的消费税应计入该进口消费品的成本,借记"固定资产"、"物资采购"等科目,贷记"银行存款"等科目。

免征消费税的出口应税消费品分别不同情况进行账务处理:属于生产企业直接出口应税消费品或通过外贸企业出口应税消费品,按规定直接予以免税的,可以不计算应交消费税;属于委托外贸企业代理出口应税消费品的生产企业,应在计算消费税时,按应交消费税税额,借记"应收补贴款"科目,贷记"应交税金——应交消费税"科目。应税消费品出口收到外贸企业退回的税金,借记"银行存款"科目,贷记"应收补贴款"科目。发生退关、退货而补交已退的消费税,做相反的会计分录。

企业将物资销售给外贸企业,由外贸企业自营出口的,其交纳的消费税应计入主营业务税金及附加。自营出口物资的外贸企业,在物资报关出口后申请出口退税时,借记"应收补贴款"科目,贷记"主营业务成本"科目。实际收到退回的税金,借记"银行存款"科目,贷记"应收补贴款"科目。

#### 瀌应交营业税

营业税是对提供劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和 个人征收的税种。根据我国现行税法规定,营业税税目包括金融保 险业、服务业、交通运输业、建筑业、邮电通信业、文化体育业和 娱乐业。

(员)营业税的计算。营业税按照营业额和规定的税率计算应纳税额,其公式为:

#### 应纳税额 越营业额 伊税率

这里的营业额是指企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售 不动产向对方收取的全部价款和价外费用。

(圆)科目设置。企业按规定应交的营业税,在"应交税金"科目下设置"应交营业税"明细科目核算。

# (猿) 账务处理

按营业额和规定的税率,计算应交纳的营业税,借记"主营业务税金及附加"等科目,贷记"应交税金——应交营业税"科目。

企业销售不动产,应当向不动产所在地主管税务机关申报交纳营业税,应纳税款作为固定资产清理支出处理,借记"固定资产清理"科目,贷记"应交税金——应交营业税"科目。但房地产开发企业经营房屋不动产所交纳的营业税,计入主营业务税金及附加。

按规定期限上交营业税时,借记"应交税金——应交营业税" 科目,贷记"银行存款"科目。

#### **鎥**应交资源税

资源税是国家对我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人 征收的税种。企业按规定应交的资源税,在"应交税金"科目下设 置"应交资源税"明细科目核算。

销售物资应交纳的资源税,借记"主营业务税金及附加"科目,贷记"应交税金——应交资源税"科目。

自产自用的物资应交纳的资源税,借记"生产成本"科目,贷记"应交税金——应交资源税"科目。

收购未税矿产品,按实际支付的收购款,借记"原材料"等科目,贷记"银行存款"等科目,按代扣代交的资源税,借记"原材料"等科目,货记"应交税金——应交资源税"科目。

外购液体盐加工固体盐,在购入液体盐时,按所允许抵扣的资源税,借记"应交税金——应交资源税"科目,按外购价款扣除允许抵扣资源税后的数额,借记"原材料"等科目,按应支付的全部价款,贷记"银行存款""应付账款"等科目;加工成固体盐后,在销售时,按计算出的销售固体盐应交的资源税,借记"主营业务税金及附加"科目,贷记"应交税金——应交资源税"科目;将销售固体盐应纳资源税扣抵液体盐已纳税后的差额上交时,借记"应交税金——应交资源税"科目,贷记"银行存款"科目。

#### 

企业转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,均应交纳土地增值税。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。这里的增值额是转让房地 产所取得的收入减除规定扣除项目金额后的余额。企业转让房地产 所取得的收入,包括货币收入、实物收入和其他收入。

在进行账务处理时,企业交纳的土地增值税通过"应交税金——应交土地增值税"科目核算。

主营房地产业务的企业,应由当期营业收入负担的土地增值税,借记"主营业务税金及附加"科目,贷记"应交税金——应交土地增值税"科目。

兼营房地产业务的企业,应由当期营业收入负担的土地增值税,借记"其他业务支出"科目,贷记"应交税金——应交土地增值税"科目。转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在"固定资产"或"在建工程"科目核算的,转让时应交纳的土地增值税,借记"固定资产清理"、"在建工程"科目,贷记"应交税金——应交土地增值税"科目。

企业在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入,按税法规定预交的土地增值税,借记"应交税金——应交土地增值税"科目,贷记"银行存款"等科目;待该房地产销售收入实现时,再按上述销售业务的会计处理方法进行处理。该项目全部竣工、办理结算后进行清算。

**薅**应交房产税、土地使用税、车船使用税和印花税

企业按规定计算应交的房产税、土地使用税、车船使用税,借记"管理费用"科目,贷记"应交税金——应交房产税、土地使用税、车船使用税"科目;交纳时,借记"应交税金——应交房产税、土地使用税、车船使用税"科目,贷记"银行存款"科目。

企业交纳的印花税不需要通过"应交税金"科目核算,于购买印花税票时,直接借记"管理费用"或"待摊费用"科目,贷记"银行存款"科目。

#### 愿应交城市维护建设税

企业按规定计算出的城市维护建设税,借记"主营业务税金及附加"、"其他业务支出"等科目,贷记"应交税金——应交城市维护建设税"科目;实际上交时,借记"应交税金——应交城市维护建设税"科目,贷记"银行存款"科目。

#### 纒应交个人所得税

企业按规定计算应代扣代交的职工个人所得税,借记"应付工资"科目,贷记"应交税金——应交个人所得税"科目。实际交纳时,借记"应交税金——应交个人所得税"科目,贷记"银行存款"科目。

《企业会计制度》还规定,企业收到先征后返的消费税、营业税等,应于实际收到时,借记"银行存款"科目,贷记"主营业务税金及附加"、"其他业务支出"等科目。企业收到的先征后返的增值税,应于实际收到时,借记"银行存款"科目,贷记"补贴收入"科目。

# (十)其他应交款的核算

其他应交款是指企业除应交税金、应付股利以外的其他各种应 上交国家的款项,包括应交的教育费附加、矿产资源补偿费、应交 住房补贴金等。

企业按规定计算出应交纳的教育费附加,借记"主营业务税金及附加"、"其他业务支出"等科目,贷记"其他应交款——应交教育费附加"科目。

我国有关法规规定,在中华人民共和国领域和其他管辖海域开采矿产资源,应当按照规定交纳矿产资源补偿费。交纳矿产资源补偿费的企业,在"管理费用"科目下设置"矿产资源补偿费"明细科目;在"其他应交款"科目下设置"应交矿产资源补偿费"明细科目进行核算。按月计提矿产资源补偿费,计提时,借记"管理费用——矿产资源补偿费"科目,贷记"其他应交款——应交矿产资源补偿费"科目。收购未交纳矿产资源补偿费矿产品的企业,收购

时,按实际支付的收购款项和代扣代交的矿产资源补偿费,借记"原材料"等科目,按代扣代交的矿产资源补偿费,贷记"其他应交款——应交矿产资源补偿费"科目,按实际支付的收购款项,贷记"银行存款"科目。实际上交应交的矿产资源补偿费和代交的矿产资源补偿费时,借记"其他应交款——应交矿产资源补偿费"科目,贷记"银行存款"科目。

#### (十一) 预提费用的核算

预提费用是企业按照规定从成本费用中预先提取但尚未支付的费用,如预提的租金、保险费、借款利息、固定资产修理费用等。按规定预提计入本期成本费用的各项支出,借记"制造费用""营业费用""管理费用""财务费用"等科目,贷记"预提费用"科目;实际支出时,借记"预提费用"科目,贷记"银行存款"科目。实际发生的支出大于已经预提的数额,应当视同待摊费用,分期摊入成本。"预提费用"科目期末若为贷方余额,反映企业已预提但尚未支付的各项费用;期末如为借方余额,反映企业实际支出的费用大于预提数的差额,即尚未摊销的费用。

# 第二节 长期负债

#### 一、长期负债的性质

长期负债是相对于流动负债而言的,《企业会计制度》将长期负债定义为偿还期限在员年或超过员年的一个营业周期以上的负债。

长期负债的形式很多,主要有:从金融机构和其他单位获取的 长期借款;公司、企业发行的公司或企业债券;融资租赁方式下租 入固定资产的长期应付款;引进设备的长期应付款;专项应付款。

《企业会计制度》规定,各项长期负债应当分别进行核算,并在资产负债表中分别项目反映。将于 员 中入到期的长期负债,在资产负债表中应当作为一项流动负债,单独反映。

长期负债应当以实际发生额入账。长期负债应当按照负债本金 或债券面值,按照确定的利率按期计提利息,并按《企业会计制 度》的规定,分别计入工程成本或当期财务费用。

# 二、长期借款

长期借款是企业向银行等金融机构借入的、偿还期限超过员年(不含员年)的各种借款。为了核算长期借款的取得、计息和归还情况,企业应设置"长期借款"科目,该科目的贷方登记取得的长期借款本金和定期计提的长期借款利息,借方登记归还的本金和利息,期末余额在贷方,反映尚未归还的本金和利息。该科目应按借款的种类或用途设置明细科目。

在进行长期借款核算时,需要注意:长期借款所发生的利息支出,应分别用途按照权责发生制的原则按期预提计入在建项目的成本或当期财务费用。长期借款的本金和利息及外币折算差额,均应通过"长期借款"科目核算,这与短期借款不同,"短期借款"科目只核算借款的本金,利息一般通过"预提费用"科目进行核算。

借入的长期借款,借记"银行存款"、"在建工程"、"固定资产"等科目,贷记"长期借款"科目;计提利息时,借记"在建工程"等科目,贷记"长期借款"科目;归还借款本金及利息时,借记"长期借款"科目,贷记"银行存款"科目。长期借款的还本付息方式包括:到期一次还本付息、分期付息、到期还本,以及分期偿还本息。

《企业会计制度》规定,企业与债权人进行债务重组,按照《企业会计准则——债务重组》规定处理。债务重组的基本原理与方法将在本章第三节讲述。

企业将长期借款划转出去,或者无需偿还的长期借款,直接转入资本公积,借记"长期借款"科目,贷记"资本公积——其他资本公积"科目。

三、应付债券

(一)应付债券的性质

债券是发行企业为筹集长期资金而发行的约定于一定日期支付一定的本金,以及定期支付一定的利息给持有者的一种书面凭证。公司组织的企业发行的债券,称为公司债券。企业发行的超过员年的债券,属于企业的一项长期负债,应通过"应付债券"核算。发行员年期及员年期以下的短期债券,应当在"应付短期债券"中核算。

债券的基本要素包括:债券面值、债券利率、利息支付方式、 债券到期日等。

债券的种类很多:按债券发行有无担保分类,可以分为担保债券和信用债券;按是否记名分类,可以分为记名债券和无记名债券;按还本方式分类,可以分为定期还本债券和分期还本债券;按特殊偿还方式分类,可以分为可赎回债券和可转换债券。

#### (二)债券的发行

根据《企业会计制度》第七十三条的规定,发行债券的企业,应当按照实际的发行价格总额,作为负债处理;债券发行价格总额与债券面值总额之间的差额,作为债券溢价或折价,在债券的存续期间内按实际利率法或直线法于计提利息时摊销,并按发行债券取得资金的用途分别计入财务费用(所筹集的资金用于生产经营活动)或在建工程(所筹集的资金用于专项工程)。

从理论上讲,债券的发行价格应等于债券的票面价值,但实际上债券的发行价格与其票面价值并不总是相同的。这是因为:(员资金时间价值的存在。债券是在若干年后按照债券面值偿还本金,由于资金具有不同的时间价值,同样数量的资金在不同时间具有不同的价值。(圆)债券的票面利率和发行债券时的市场利率不一致。由于债券的发行需要经过很长一段时间的准备过程,即使预先确定的发行利率与市场利率相同,但随着时间的推移,市场利率随时发生着变化,因此,就会出现二者不一致的情况。

发行债券的企业,在债券的有效持续期内,需要付出的代价包括:债券到期时按面值支付投资者的本金;在有效期内按票面利率

计算支付的利息。债券的发行价格就是由债券发行企业未来应偿还 的面值和支付的利息两大部分按发行债券时通用的市场利率折算成 现值来决定的。

当债券按低于债券票面利率的市场利率发行时,发行价格高于债券的面值,我们称之为溢价发行。反之,若按高于债券票面利率的市场利率发行,发行价格就会低于债券面值,我们称之为折价发行。当然,若两个利率相等,则债券的发行价格就会等于债券面值,我们称之为平价发行。

对债券发行进行账务处理应设置"应付债券"科目,用来核算债券的发行、计息、偿还等情况。该科目下设四个明细科目:"应付债券——债券面值"明细科目,专门核算债券票面价值的增减变动情况;"应付债券——债券溢价"明细科目,专门核算债券溢价的形成和摊销情况;"应付债券——债券折价"明细科目,专门核算债券折价的发生和摊销情况;"应付债券——应计利息"明细科目专门核算债券利息的计提和支付情况。

不论债券按什么价格发行,均按实际收到的款项,借记"银行存款"科目,按债券的面值,贷记"应付债券——债券面值"科目;若有差额,贷记"应付债券——债券溢价"或借记"应付债券——债券折价"科目。

# (三)债券存续期间的核算

应付债券存续期间的核算包括债券利息的计提、债券溢价或折 价的摊销和债券利息的支付等。

#### **遗按**面值发行的债券存续期间的核算

企业以面值发行债券时,应在债券存续期内按期计提利息,一般每半年或员产计提一次。每期计提利息时,按应计利息借记"财务费用"科目或"在建工程"科目,贷记"应付债券——应计利息"科目。如果是分期付息债券,应贷记"应付利息"科目。

# 

企业以溢价发行债券时,应在债券存续期内按期计提利息并摊

销溢价金额。每期计提利息并摊销溢价金额时,应按实际利息费用借记"财务费用"或"在建工程"科目,按溢价金额的摊销额借记"应付债券——债券溢价"科目,按应计利息贷记"应付债券——应计利息"科目。若为分期付息债券,还应编制每期付息的分录。

在举债期间,企业实际负担的各期利息费用,除每期支付的利息外,还应包括债券溢价或折价的摊销,即将债券溢价逐期在利息费用中扣除,将债券折价逐期转为利息费用。因此,发行债券企业每期的利息费用,可用公式表示如下:

利息费用 越支付的利息 原益价的摊销

或 越支付的利息 垣折价的摊销

债券溢价、折价的摊销方法,有直线法和实际利率法两种。债券发行后,应编制"债券溢价(或折价)摊销表",据以进行每期的摊销。

# ( 员) 直线法

直线法是将溢价或折价总额平均分摊于各期的一种摊销方法。 直线法下,每期摊销的溢价、折价金额是相等的,由于每期支付的 利息固定不变,则每期的利息费用均相等。应计利息始终等于按票 面价值与票面利率相乘计算的金额。每期摊销的金额均等于溢价或 折价总额除以计息期数。

#### (圆)实际利率法

实际利率法以债券发行时的市场利率,乘以每期期初债券的账面价值,求得该期的实际利息费用,实际利息费用与实际支付利息的差额,即为该期溢价、折价摊销额。有关数据的计算公式为:

溢价摊销额 越立支付的利息 原当期实际利息费用折价摊销额 越当期实际利息费用原立支付的利息

#### 其中:

当期实际利息费用 越债券该期期初账面价值 伊市场利率

在债券溢价发行时,由于每期的应付债券账面价值不相等,计 算确定的每期实际利息费用就不相等,每期的溢价摊销额也不相 等。债券的账面价值逐期递减,则每期的实际利息费用也逐期递减,而每期应计利息相等,所以每期摊销的溢价是递增的。

糠析价发行的债券存续期间的核算

企业折价发行债券时,应在债券的存续期内按期计提利息并摊销折价金额。每期计提利息并摊销折价金额时,应按实际利息借记"财务费用"或"在建工程"科目,按应计利息贷记"应付债券——应计利息"科目,按折价金额的摊销额贷记"应付债券——债券折价"科目。

折价发行债券的摊销方法也可采用直线法或实际利率法。 源在两个付息日之间发行债券的核算

上述内容所讲的债券发行,都是假定债券的发行日和起息日是一致的,但在实际工作中,债券的发行有时是在两个付息日之间进行的。从理论上可以按照债券发行日与债券到期日之间的票面利率和市场利率的差别计算债券的现值。但这样做将需要为不同购买日期的债权人分别计算并支付不同的债券利息,为了简化核算,将上一付息日到发行日之间的应计利息包括在债券的售价中,也就是说,债券的购买者除了要付债券的买价外,还要加付从原发行日至债券实际发行日之间的应计利息。当然,债券发行企业在下一付息日仍须按原来的规定付足每期利息。这一部分预先收取的利息形成企业的一项负债,记入"应付债券——应计利息"科目的贷方,在下一付息日予以冲转。至于发行债券时的溢价或折价,则应在实际发行日期与债券到期日期之间的所有期间内摊销。

#### (四)债券的到期偿还

应付债券到期偿还时,无论债券发行价是按面值、折价或溢价,到期偿还的都是面值。因为此时债券的溢价或折价均已摊销完毕,债券的账面价值应等于其面值。若债券为到期一次支付利息,还应支付全部利息。企业应按债券面值借记"应付债券——债券面值"科目,按支付的利息借记"应付债券——应计利息"科目,按实际支付的款项贷记"银行存款"科目。

四、可转换债券

#### (一)可转换债券的涵义

企业在发行债券的条款中,若规定债券持有者可以在一定期间 之后,按规定的转换比率或转换价格,将持有的债券转换成该企业 发行的股票(通常为普通股),这种债券称为可转换债券。

# (二)可转换债券的核算

《企业会计制度》第七十四条规定了可转换债券的核算方法:

**湿**酸行可转换公司债券的企业,可转换公司债券在发行及转 换为股份之前,应按一般公司债券进行处理。

應当可转换公司债券持有人行使转换权利,将其持有的债券转换为股份或资本时,应按其账面价值结转;可转换公司债券账面价值与可转换股份面值的差额,减去支付的现金后的余额,作为资本公积处理。

**穗企**业发行附有赎回选择权的可转换公司债券,其在赎回日可能支付的利息补偿金,即债券约定赎回期届满日应当支付的利息减去应付债券票面利息的差额,应当在债券发行日至债券约定赎回日届满期间计提应付利息,计提的应付利息,按借款费用的处理原则处理。

如果可转换公司债券到期未转换为股份的,按照可转换公司债券募集说明书的约定,于期满后缘个工作日内偿还本息。偿还债券本息的会计核算与一般公司债券相同。

可转换债券转换为股份时,按债券的账面价值结转,不确认转换损益。企业应按可转换公司债券的面值,借记"应付债券——可转换公司债券(债券面值)"科目,按未摊销的溢价或折价,借记(或贷记)"应付债券——可转换公司债券(债券溢价、债券折价)"科目,按已提的利息,借记"应付债券——可转换公司债券(应计利息)"科目,按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额,贷记"股本"科目,按实际用现金支付的不可转换股份的部分,贷记"现金"等科目,借贷方的差额,贷记"资本公积——股本溢价"

科目。

贷:应付债券——可转换公司债券(面值) **圆起用起用** 

(圆)计提利息时:

借:在建工程、财务费用 元元元元元

贷:应付债券——可转换公司债券(应计利息) 无用起用

(猿转换为股份时:

转换的股份数 越界起来地大大地开源域思来起来地

借:应付债券——可转换公司债券(面值)

**現まれまれます。** 

——可转换公司债券(应计利息)

**売用制用** 

贷:股本

恩郡和郡郡

资本公积——股本溢价

**現場 用記 用記** 

五、长期应付款

(一)长期应付款的内容

企业除了通过银行借款和发行债券取得长期资金购建长期资产外,还可以采用补偿贸易方式引进国外设备和融资租入固定资产两种方式。一般情况下,补偿贸易方式引进国外设备和融资租入固定资产有共同点,即固定资产使用在先,款项偿还在后。因此,补偿贸易引进设备和融资租入固定资产,在尚未偿还设备价款或尚未支付租赁费之前,形成了企业的一项长期负债,分别称为补偿贸易引

进设备应付款和融资租入固定资产应付款,统称为长期应付款。

为了核算补偿贸易引进设备应付款和融资租入固定资产应付款,企业应设置"长期应付款"科目,该科目应下设"长期应付款——补偿贸易引进设备应付款"和"长期应付款——融资租入固定资产应付款"两个明细科目,分别核算两种不同的长期应付款。

#### (二)补偿贸易引进设备应付款的核算

企业按照补偿贸易方式引进设备时,应该按照引进设备、工具、零配件等的价款加上国外运杂费折合为人民币入账,借记"在建工程"、"原材料"等科目。设备引进时支付的进口关税、国内运杂费及安装费,要借记"在建工程"科目,贷记"银行存款"或"长期借款"科目。

设备安装完毕交付使用时,应将"在建工程"借方发生额转入"固定资产"科目。

国家为了鼓励企业开展补偿贸易,规定开展补偿贸易的企业,补偿期内免交引进设备所生产的产品的流转税。因此,核算时不涉及税金。

补偿贸易是以生产的产品归还设备价款,一般情况下,引进的设备和偿还设备价款是没有现金流入和流出的。同时,用产品归还设备价款时,视同产品销售进行处理,借记"应收账款"科目,贷记"主营业务收入"科目,并借记"长期应付款——补偿贸易引进设备应付款"科目,贷记"应收账款"科目。

#### (三)融资租入固定资产应付款的核算

融资租赁是指在实质上转移一项资产所有权有关的主要风险和报酬的一种租赁。由于企业在采用融资租赁方式租入固定资产时,出租方已经将租入固定资产的一切风险和报酬都转移给了企业,因此,企业应将融资租入固定资产作为一项资产计价入账,同时将这部分未来应付的租赁费作为一项负债。

**康融资租入固定资产增加的核算** 

《企业会计制度》第七十五条规定:"融资租入的固定资产,应

在租赁开始日按租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者较低者,作为融资租入固定资产的入账价值,按最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,并将两者的差额,作为未确认融资费用。"在进行账务处理时,按两者中较低者作为入账价值,借记"在建工程"或"固定资产"科目,按最低租赁付款额,贷记"长期应付款——融资租入固定资产应付款"科目,按其差额,借记"未确认融资费用"科目。

如果融资租赁资产占企业资产总额的比例等于或低于 **海**象的,应在租赁开始日按最低租赁付款额作为融资租赁固定资产和长期应付款的入账价值。在进行账务处理时,按最低租赁付款额,借记"固定资产"等科目,贷记"长期应付款——融资租入固定资产应付款"科目,也就不会产生未确认融资费用。

按照《企业会计准则——租赁》的规定,承租人在计算最低租赁应付款的现值时,如果知悉出租人的租赁内含利率,应当采用出租人的租赁内含利率作为折现率;否则,应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉,应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

#### **甅租入固定资产使用期间的核算**

(员) 在固定资产使用期间,承租人应当将未确认融资费用在租赁期内各个期间进行分摊,分摊的方法可以采用实际利率法,也可以采用直线法、年数总和法等。在分摊时,借记"财务费用"科目,贷记"未确认融资费用"科目。

(圆) 承租人在计提租赁资产折旧时,应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期满时将会取得租赁资产所有权的,应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧;无法合理确定租赁期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尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。计提的折旧,按固定资产的使用情况不同,借记"制造费用""管理费用"等科目,贷记"累计折旧"科目。

(猿) 在租赁期间,按每期应付款,借记"长期应付款——融资租入固定资产应付款"科目,贷记"银行存款"科目。

**穗**租赁期满的核算

按《企业会计制度》规定,租赁期满,如合同规定将设备所有 权转归承租企业,应当进行转账,将固定资产从"融资租入固定资 产"明细科目转入有关明细科目。

根据上述经济业务,首先计算该公司最低租赁应付款的现值:每年应付金额 越起现现 (元)

( 局) 租入固定资产时,应做如下账务处理:

贷:长期应付款——融资租入固定资产应付款 **猿园租园租** (圆) 假定该公司未确认融资费用采用直线法摊销,则:

借:财务费用 员厨顶壳圈包

贷:未确认融资费用 员履动藏土

(猿) 每年年末支付融资租赁费时:

借:长期应付款——融资租入固定资产应付款 猿姬珊珊

(源 按年计提折旧时:

每年折旧额 越 漏漏 积聚 积原 别用 对 不愿 烟 开 ( ) 不愿 烟 开 ( )

借:制造费用

员就良和强机

贷:累计折旧

(缘) 和赁期满后,购买该设备时:

借:固定资产——生产经营用固定资产

思想影響

贷:固定资产——融资租入固定资产

憑憑艱

**濂融资租赁固定资产的披露** 

根据《企业会计准则——租赁》的规定,承租人应当对融资租赁做如下披露:

- (员)每类租入固定资产在资产负债表日的账面原值、累计折旧 及账面净值;
- (圆)资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额,以及以后年度将支付的最低租赁付款额总额:
  - ( 猿) 未确认融资费用的余额;
  - (源)分摊未确认融资费用所采用的方法。

六、专项应付款

根据《企业会计制度》第七十六条的规定,企业收到的专项拨款作为专项应付款处理,待拨款项目完成后,属于应核销的部分, 冲减专项应付款,其余部分转入资本公积。

企业应设置"专项应付款"科目,该科目核算接受国家拨入的 具有专门用途的拨款,如专项用于技术改造、技术研究等,以及从 其他来源取得的款项。

企业应于实际收到专项拨款时,借记"银行存款"科目,贷记"专项应付款"科目;拨款项目完成后,形成各项资产的部分,应按实际成本,借记"固定资产"等科目,贷记"银行存款"等科目;同时,核销专项应付款,借记"专项应付款"科目,贷记"资本公积——拨款转入"科目。未形成资产需核销的部分,报经批准后,借记"专项应付款"科目,贷记有关科目;拨款项目完成后,如有拨款结余需上交的,借记"专项应付款"科目,贷记"银行存款"科目。

# 第三节 债务重组

## 一、债务重组的定义

债务重组,是指债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁决同意债务人修改债务条件的事项。

随着我国市场经济的发展以及企业之间竞争的加剧,一些企业可能因内部经营管理不善,或受外部客观因素的影响,导致盈利能力下降或发生亏损,出现暂时的资金短缺,难以按期偿还债务,债务纠纷屡见不鲜。此时,债务人与债权人之间有两种解决债务纠纷的方法:一是按照我国法律的规定,债权人有权在债务人不能偿还到期债务时向法院申请债务人破产,以其破产财产进行清偿。这种解决方法虽然能够保证债权人收回一部分债权,但相关的过程费时费力,很难保证债权人全部收回债权。二是进行债务重组,即由债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁决,同意债务人修改债务条件。债权人之所以愿意与债务人进行债务重组,主要是为了最大限度地收回债权,避免更大的损失。

## 二、债务重组的方式

债务重组会计准则规定,债务人可以采用以下方式进行债务重组:

**湿**以低于债务账面价值的现金清偿债务,是指债务人清偿债务的现金金额低于其债务账面价值。这里的现金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

**國**以非现金资产清偿债务,是指债务人以非现金资产清偿债务。例如,债务人用存货、短期投资、长期股权投资、长期债权投资、固定资产、无形资产等非现金资产清偿债务。

瀌杉改其他债务条件,是指除以上债务重组方式外,债务人

以修改其他债务条件的方式进行债务重组,如延长债务偿还期限、延长债务偿还期限并加收利息、延长债务偿还期限并减少债务本金或债务利息等。

例如,國本 缘月 苑日,赤诚公司从万达公司购买一批商品,收到的增值税专用发票上注明的商品价款为 猿龙龙 ,增值税进项税额为缘龙龙 ,款项尚未支付。圆龙 愿月 苑日,赤诚公司与万达公司协商进行债务重组。重组协议内容如下:万达公司同意豁免赤诚公司债务员庭园地 "债务延长期间,每月加收余款 圆像的利息,利息和本金于圆地 "最后一并偿付。这就属于修改其他债务条件的债务重组。

**缴以上**两种或两种以上方式的组合,简称为"混合重组方式",是指债务人以上述方式的组合清偿债务的债务重组方式。

例如,债务人以一部分现金清偿某项债务的一部分,并对另一部分债务以非现金资产的方式进行清偿;又如,债务人以一部分现金清偿某项债务的一部分,并对另一部分债务以非现金资产、债务转为资本方式清偿的组合清偿。

## 三、债务重组结果的核算原则

为了规范企业债务重组的会计核算和相关信息的披露,债务重组会计准则根据不同的债务重组方式,分别对债务人和债权人的会计处理作出了明确规定。

如果债务人以低于债务账面价值的现金清偿某项债务,债务人 应将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额,确认为资本公 积;债权人应将重组债权的账面价值与收到的现金之间的差额,确 认为当期损失。

如果债务人以非现金资产清偿某项债务,债务人应将重组债务 的账面价值与转让的非现金资产账面价值和应支付的相关税费之和 的差额,确认为资本公积或当期损失;债权人应按重组债权的账面 价值作为受让的非现金资产的入账价值。

如果债务人以债务转为资本清偿某项债务,债务人应将重组债

务的账面价值与债权人因放弃债权而享有的股权的账面价值之间的 差额,确认为资本公积;债权人应按重组债权的账面价值作为受让 的股权的入账价值。

如果债务人以修改其他债务条件进行债务重组,重组债务的账面价值大于将来应付金额,债务人应将重组债务的账面价值减记至将来应付金额,减记的金额确认为资本公积,如果重组债务的账面价值不大于将来应付金额,债务人不做账务处理;如果重组债权的账面价值大于将来应收金额,债权人应将重组债权的账面价值减记至将来应收金额,减记的金额确认为当期损失,如果重组债权的账面价值不大于将来应收金额,债权人不做账务处理。

#### 四、债务重组的账务处理

债务人进行债务重组可以采用不同的方式,例如,以低于债务 账面价值的现金清偿债务、以非现金资产清偿债务、债务转为资本 等。在不同的债务重组方式下,债务人的会计处理原则基本相同, 即以重组债务的账面价值转销债务,以转让资产的账面价值转销资 产,二者之间的差额确认为资本公积或当期损失。

需要注意的是,债务的"账面价值",一般为债务的面值(或本金、原值),如应付账款;有利息的,还应加上应计未付利息,如长期借款;有溢(折)价的,还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价,如应付债券。

资产的"账面价值",一般为资产的账面余额,扣除相关资产减值准备后的余额。其中,资产的"账面余额",是指科目在期末的实际余额,即科目未扣除相关资产减值准备之前的余额。例如,存货的账面价值,就是存货的账面余额扣除有关存货跌价损失准备后的金额;固定资产的账面价值,就是固定资产的账面余额扣除累计折旧,再扣除有关固定资产减值准备后的金额;不准备持有至到期的债券投资的账面价值,就是债券投资的面值,加应收利息,再加(或减)未摊销溢价(折价),扣除有关长期投资减值准备后的金额。

在不同的债务重组方式下,债权人的会计处理原则基本相同,即一般以重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值,不确认债务重组收益。

(一)以低于债务账面价值的现金清偿某项债务

如果债务人以低于债务账面价值的现金清偿某项债务,债务人应按重组债务的账面价值,借记"应付账款"、"应付票据"等科目,按支付的现金,贷记"银行存款"科目,按二者之间的差额,贷记"资本公积"科目。债权人应按实际收到的款项,借记"现金"、"银行存款"等科目,按已计提的重组债权减值准备,借记"坏账准备"科目;按重组债权的账面余额,贷记"应收账款"、"应收票据"等科目,按重组债权的账面价值与收到的现金之间的差额,借记"营业外支出——债务重组损失"科目。

【例 猿—猿 圆面在 應月 歲口,赤诚公司从万达公司购买一批商品,收到的增值税专用发票上注明的商品价款为 圆面 现在,增值税进项税额为 猿原面 ,商品已验收入库,款项尚未支付。圆面 年 歲月 猿口,赤诚公司资金周转发生困难,无法按合同规定偿还债务,经双方协议,万达公司同意减免赤诚公司 质原面 元债务,余额用现金立即偿还。假设债务重组交易过程没有发生其他任何相关税费。

(局)赤诚公司在债务重组交易完成时的账务处理:

(圆) 万达公司在债务重组交易完成时的账务处理:

贷:应收账款 圆線理记

(猿)如果万达公司为应收账款计提坏账准备 圆**碾**玩,则债务重组完成时的账务处理为:

借:银行存款

坏账准备

营业外支出——债务重组损失

贷:应收账款

圆冠形 圆痕形

豫礌

圆線进起

(二)以非现金资产清偿某项债务

**远**债务人以短期投资清偿某项债务

如果债务人以短期投资清偿某项债务,债务人应按重组债务的账面价值,借记"应付账款""应付票据"等科目,按计提的短期投资减值准备,借记"短期投资跌价准备"科目;按短期投资的账面余额,贷记"短期投资"科目,按应支付的相关税费,贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目,按借贷双方之间的差额,借记"营业外支出"科目或贷记"资本公积"科目。

如果所付出的短期投资中包含已宣告但尚未领取的现金股利,或已到付息期但尚未领取的债券利息,债务人应贷记"应收股利""应收利息"等科目,按应支付的相关税费,贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目,按借贷双方之间的差额,借记"投资收益"科目或贷记"资本公积"科目。

如果债权作为短期投资管理,债权人应按重组债权的账面价值加上应支付的相关税费,借记"短期投资"科目,按已计提的重组债权减值准备,借记"坏账准备"科目;按重组债权的账面余额,贷记"应收账款"、"应收票据"等科目,按应支付的相关税费,贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目。

如果所接受的短期投资中包含已宣告但尚未领取的现金股利,或已到付息期但尚未领取的债券利息,债权人应按重组债权的账面价值,加上应支付的相关税费,减去已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,借记"短期投资"科目,按已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,借记"应收股利"、"应收利息"等科目。

( 员) 赤诚公司债务重组时的账务处理为:

贷:短期投资 源線規則

(圆)如果赤诚公司为短期投资计提了远远地元的短期投资跌价准备,其他条件不变,则债务重组完成时赤诚公司的账务处理为:

借:应付票据 **猿**奶**用**取 **凌奶用**取 **凌奶用**取

贷:短期投资 源鄉地

资本公积 远珊

( 猿 万达公司债务重组时的账务处理为:

借:短期投资 獲利 通知

贷:应收票据 猿豹冠乱

**康 债 务**人以存货清偿某项债务

如果债务人以存货清偿某项债务,债务人应按重组债务的账面价值,借记"应付账款""应付票据"等科目,按计提的存货减值准备,借记"存货跌价准备"科目;按存货的账面余额,贷记"库存商品""原材料"等科目,按应支付的相关税费,贷记"现金""银行存款"、"应交税金"等科目,按借贷双方之间的差额,借记"营业外支出——债务重组损失"科目或贷记"资本公积"科目。如果债权人作为存货管理的,债权人应按重组债权的账而价值,减

去存货可抵扣的增值税进项税额,加上应支付的相关税费,借记"原材料"、"库存商品"等科目,按可抵扣的增值税进项税额,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目;按重组债权的账面价值,贷记"应收账款"、"应收票据"等科目,按应支付的相关税费、贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目。

【例 猿-缘 原用年 鬼月 员日,赤诚公司从万达公司购买一台起重机,收到的增值税专用发票上注明的设备价款为 魔面而元,增值税进项税额为 腿缘而元,设备已安装完毕,交付使用,款项尚未支付。 圆面产年源月员日,赤诚公司因为资金周转困难,无法按合同规定偿还到期债务。经双方协议,万达公司同意赤诚公司用一批库存商品抵偿债务。该批库存商品的成本为 员面用而元,计税价格为 圆面用而元,适用的增值税税率为 员豫。假设赤诚公司没有为该批库存商品计提减值准备,债务重组交易过程没有发生任何相关税费。

(员) 赤诚公司债务重组时的账务处理为:

资本公积

贷:库存商品 **员园和** 

应交税金——应交增值税(销项税额)

源规则

(圆)如果赤诚公司库存商品的成本为 猿凤冠花元,计税价格为 猿凤冠花元,为库存商品计提的存货跌价损失准备为 远冠花元,其他条件不变,则债务重组完成时赤诚公司的账务处理为:

存货跌价准备 远珊

营业外支出——债务重组损失 杨麻思

贷:库存商品 猿起斑

应交税金——应交增值税(销项税额)

缘以新用

(猿)假设万达公司没有为应收账款计提坏账准备,债务重组交易过程中没有发生任何相关税费。万达公司债务重组时的账务处理

为:

借:库存商品 圆原双斑

应交税金——应交增值税(销项税额) 源范 種型

贷:应收账款 圆圆红起

(源) 如果万达公司为应收账款计提坏账准备 猿**远**元,其他条件不变,则债务重组完成时万达公司的账务处理为:

借:库存商品 圆扇應起

坏账准备 猿冠

应交税金——应交增值税(销项税额) 源范超

**穗债**务人以固定资产清偿某项债务

如果债务人以固定资产清偿某项债务,债务人应按固定资产的账面净值,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,按固定资产的账面原价,贷记"固定资产"科目。按固定资产计提的减值准备,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"固定资产清理"科目。按应支付的相关税费,借记"固定资产清理"科目,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目。按重组债务的账面价值,借记"应付账款"、"应付票据"等科目,按"固定资产清理"科目的余额,贷记"固定资产清理"科目,按二者之间的差额,贷记"资本公积"科目或借记"营业外支出——处置固定资产净损失"科目。

如果债权人将其作为固定资产管理,债权人应按重组债权的账面价值加上应支付的相关税费,借记"固定资产"等科目,按已计提的重组债权减值准备,借记"坏账准备"科目,按重组债权的账面余额,贷记"应收账款"、"应收票据"等科日,按应支付的相关税费,贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目。

如果涉及多项股权,债权人应按各项股权的公允价值占股权公允价值总额的比例,对重组债权的账面价值和应支付的相关税费之和进行分配,以确定各项股权的入账价值。

**汤尻用** 

绿原原

【例 猿—团 圆面下 源月 缘日,赤诚公司从万达公司购买一批材料,收到的增值税专用发票上注明的材料价款为圆面面元,增值税进项税额为猿原面元;材料已验收入库,款项尚未支付。圆面产证月 元日,赤诚公司由于遭受火灾,资金周转困难,无法按合同规定偿还债务,经双方协议,万达公司同意赤诚公司用一辆运输机械偿还债务。运输机械的账面原价为透图面元,已提折旧猿和面元,已提减值准备为猿原面元。假设赤诚公司在清理过程中发生相关杂费缘面而,以银行存款支付;债务重组交易过程没有发生除运杂费以外的其他相关税费。

(员) 赤诚公司债务重组时的账务处理为:

①固定资产转入清理时:

贷:固定资产

累计折旧 猿和珊

②结转已计提的固定资产减值准备时:

借:固定资产减值准备 猿原珊ඩ

③支付相关清理费用时:

借:固定资产清理 缘理 缘理

贷:银行存款 缘理記

④债务重组交易完成时:

借:应付账款

营业外支出——处置固定资产净损失

(圆)债务重组交易完成时,万达公司的账务处理为:

 贷:应收账款
 **國際個** 

 银行存款
 缘**那**

(猿) 如果万达公司为该项应收账款计提坏账准备 缘魔形元,其

他条件不变,则债务重组交易完成时万达公司的账务处理为:

 贷: 应收账款
 **國際問** 

 银行存款
 缘

(源)如果万达公司同意赤诚公司用一辆运输机械和一台起重机偿还债务。运输机械的公允价值为 强起阻抗 ,起重机的公允价值为 原因 ,其他条件不变,则债务重组完成时万达公司的账务处理为:

借:固定资产——运输机械 **尿浆凝菌**原 ——起重机 **碳酸**原

贷:应收账款 圆期短

其中: 运输机械 越(圆瓣随时到现面) 伊通过现底(通过现底)

越远 越源 城縣 瀬原 瀬原 瀬原 東

起重机的 入账价值 越(圆点形型) 多现代 (圆点现代) (圆点现代)

越碳碳原(元)

(三)以债务转为资本清偿某项债务

如果债务人以债务转为资本清偿某项债务,债务人应按重组债务的账面价值,借记"应付账款""应付票据"等科目,按债权人享有股权的账面价值,贷记"实收资本""股本"等科目,按应支付的相关税费,贷记"银行存款"、"应交税金"等科目,按借贷双方之间的差额,贷记"资本公积"科目。

如果债务人以债务转为资本清偿某项债务,债权人应按重组债权的账面价值加上应支付的相关税费,借记"长期股权投资"科目,按已提减值准备,借记"坏账准备"科目,按重组债权的账面余额,贷记"应收账款"、"应收票据"等科目,按应支付的相关税费,贷记"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目。

( 员) 赤诚公司的账务处理为:

借:应付账款

愿認短

贷:股本

缘远元症

银行存款

员缘园 圆象诱抗

(圆) 万达公司的账务处理为:

借:长期股权投资

歷影源近

贷:应收账款

愿認短

银行存款

员缘底

(猿)如果万达公司为该项应收账款计提坏账准备 猿<u>麻</u>玩,则债务重组完成时万达公司的账务处理为:

借:长期股权投资

原思別玩

坏账准备

猿騀

贷:应收账款

愿認短

银行存款

员缘配

(四)以修改其他债务条件清偿某项债务

债务人以修改其他债务条件清偿某项债务的,如果重组债务的账面价值大于将来应付金额,债务人应将重组债务的账面价值减记至将来应付金额。按重组债务的账面价值,借记"应付账款(旧)"、"应付票据(旧)"等科目,按将来应付金额,贷记"应付账款(新)""应付票据(新)"等科目,按减记的金额,贷记"资

本公积"科目。如果重组债务的账面价值小于或等于将来应付金额,债务人不需做账务处理。

如果修改后的债务条款涉及或有支出,债务人应将或有支出包括在将来应付的金额中。或有支出实际发生时,应冲减重组后债务的账面价值,借记"应付账款"、"应付票据"等科目,贷记"现金"、"银行存款"等科目。其中,或有支出是指随未来某种事项出现而发生的支出,而未来事项的出现具有不确定性。

对债权人来说,债务人以修改其他债务条件清偿某项债务,如果重组债权的账面价值大于将来应收金额的,债权人应将重组债权的账面价值减记至将来应收金额,按将来应收金额,借记"应收账款(新)""应收票据(新)"等科目,按已提减值准备,借记"坏账准备"科目,按减记的金额扣除已提减值准备后的净额,借记"营业外支出——债务重组损失"科目,按重组债权的账面余额,贷记"应收账款(旧)""应收票据(旧)"等科目。如果重组债权的账面价值小于或等于将来应收的金额,债权人不需做账务处理。

如果修改后的债务条款涉及或有收益,债权人不应将或有收益包括在将来应收的金额中。实际收到或有收益时,借记"现金""银行存款"等科目,贷记"营业外收入——债务重组收益"科目。其中,或有收益是指依未来某种事项出现而发生的收益,未来事项的出现具有不确定性。

【例 猿-- 愿 康熙年 缘月 苑日,赤诚公司从万达公司购买一批材料,收到的增值税专用发票上注明的商品价款为 透透原形元,增值税进项税额为 贡西缘配元;材料已验收入库,款项尚未支付。原现 年 苑月 苑日,赤诚公司因为资金周转困难,不能按时偿还债务,与万达公司协商进行债务重组。双方达成的重组协议内容如下:万达公司同意豁免赤诚公司债务 圆配压压元;债务延长期间,每月加收余款 猿缘的利息,利息和本金于 原现 苑日一并偿付。假定整个债务重组交易没有发生任何相关税费。

( 局) 赤诚公司的账务处理为:

借:应付账款 菊配螺形

资本公积 品配線

其中,重组后应付账款的入账价值为:

(苑配緣配原弧配租配) 伊(员可隸伊缘) 越缘原缘够(元)

(圆)如果债务重组协议增加一条内容:赤诚公司若从第三个月 开始出现盈利,则从第三个月起,利率提高至缘。;如未出现盈 利,则利率仍维持猿。其他条件不变。则债务重组发生日赤诚公 司的账务处理如下:

借:应付账款 菊配螺形

贷:应付账款 通過應

其中,重组后应付账款的入账价值为:

(苑區樂和原鳳尼西亞) 伊(吳马豫 伊恩) 垣(苑區樂和原鳳尼西西) 伊黎 伊猿越越深寒寒 元)

(猿)如果 **圆眼**年 恕月 苑日,赤诚公司未出现盈利,则 圆眼床 部月 苑日,赤诚公司的账务处理为:

借:应付账款 记录器

贷:银行存款 **缴息緣** 

资本公积 獨國起

借:应付账款 通過機能

贷:银行存款 通過數

( 缴 万达公司债务重组交易完成时的账务处理为:

借:应收账款 **缘愿缘** 营业外支出——债务重组损失 **场**质观象

贷: 应收账款 **茄配绿**配

其中, 重组后应收账款的入账价值为:

(苑配緣起原風風速起)伊(员国務伊) 越级思缘像(元)

(远)如果债务重组协议增加一条内容:赤诚公司从第三个月开始出现盈利,则从第三个月起,利率提高至缘;如未出现盈利,则利率仍维持猿。其他条件不变。则对于债务重组交易,万达公司的账条处理为:

借:应收账款

**缘愿缘** 

营业外支出——债务重组损失

茄配麵

贷:应收账款 其中,重组后应收账款的入账价值为:

(苑底緣形原別紀末氏) 伊(景域 伊象 越缘原缘像(元)

(苑)如果 圆腿作 恕月 苑日,赤诚公司未出现盈利,则 圆腿作 郡日,万达公司的账务处理为:

借:银行存款

缘愿缘够

贷:应收账款

缘懸緣緣

借:银行存款

通線線

贷:应收账款

缘愿缘够

营业外收入——债务重组收入

獨屬記

其中,实际收回的银行存款为:

(苑區樂郡原鳳鹿田郡) 伊(员马豫 伊》 垣(苑區樂郡原鳳鹿田郡) 伊鳳 伊猿越 水 ( 元 )

(五)以混合重组方式清偿某项债务

以混合方式进行债务重组,主要有以下几种情况:(员)以现金、非现金资产两种方式的组合清偿某项债务;(圆)以现金、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务;(猿)以非现金资产、债务转为资本两种方式的组合清偿债务;(源)以现金、非现金资产、债务转为资本三种方式的组合清偿某项债务;(缘)以资产、债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分,并对该项债务的另一部分以修

改其他债务条件进行债务重组。

以混合方式清偿债务,实际上是将前述各种方式的账务处理结合在一起,在计算债务重组损益的时候需要考虑各个方面的因素。但要注意的是,以混合方式进行债务重组时,应当考虑相关的偿债顺序。一般来说,应当先以资产清偿债务,最后考虑修改其他债务条件。

【例 猿-恕 風雨 馬月 馬日,赤诚公司从万达公司购买两台食品加工机,收到的增值税专用发票上注明的设备价款为 苑园原园元,增值税进项税额为 扇鸡扇元;设备已投入使用,款项尚未支付。圆面产 猿月 远日,赤诚公司因遭受损失,无法按合同规定偿还债务,与万达公司协商进行债务重组。双方达成的债务重组协议内容如下:赤诚公司支付现金 扇扇面面 ; 质面面面 ; 假设债务重组交易过程发生印花税 圆面面 ; 以银行存款支付;除此之外,债务重组交易过程没有发生任何其他相关税费。已知库存商品的公允价值为 员园面面 ; 万达公司获得的股权的公允价值为 员园面面 ; 万达公司获得的股权的公允价值为

( 员) 赤诚公司的账务处理为:

贷:库存商品 鼠鹿鹿

应交税金——应交增值税(销项税额)

励制制

实收资本 凌颓 現間

(圆)如果赤诚公司为库存商品计提存货跌价准备 **圆园园**元,则债务重组交易完成时赤诚公司的账务处理为:

借:应付账款

存货跌价准备 圆尾团型

应付账款 **玩起**玩起

实收资本 **透**面面

( 猿) 万达公司债务重组交易完成时的账务处理为:

应收账款 玩玩玩玩

应交税金——应交增值税(进项税额) 圆顶面

长期股权投资源最后的基础。

其中,库存商品的入账价值为:

(感然短点元元700元700元700元00元元)(感觉短点700元元)(原态200元元)(原态200元元)(原态200元元)(原态200元元)(原态200元元)

长期股权投资的入账价值为:

( 愿於赞明宗元司起宗元司起宗元司起宗元司起宗元司是) 伊黎园司起於 员园司起 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 》 ( ) 《 ( ) 》 (

(源) 如果万达公司为该项应收账款计提坏账准备 远**质**元,则债务重组交易完成时万达公司的账务处理为:

借:银行存款 元元元

应收账款 <del>混乱团乱</del>

坏账准备 缴藏職

库存商品 动物 隐藏原

应交税金——应交增值税(进项税额) 扇洞眼

长期股权投资

源前規關原

贷:应收账款

愿認短

银行存款

圆龙棍

其中,应冲销的坏账准备金额为:

远无地伊(廖悠婷项原无地地地) 衣愿怨境或数数强源(元)

库存商品的入账价值为:

(思想免疫原质压压压原质压压压原质压压压)伊质压压压(原质压压)

坦频记录[]越灵惠源显愿元)

长期股权投资的入账价值为:

(员园用过多园用过)越原的现象形式

五、债务重组的披露内容

根据债务重组会计准则的规定,债务人和债权人应分别披露如下与债务重组有关的信息:

**湿**债务人的披露内容

- (员)债务重组方式,即债务人是以低于债务账面价值的现金清偿债务,还是以非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件及混合重组等债务重组方式进行债务重组。
- (圆) 因债务重组而确认的资本公积总额,不要求分别披露每项债务重组确认的资本公积。
- (猿) 将债务转为资本所导致的股本(实收资本)增加额,不要求分别披露每项债务重组所导致的股本(实收资本)增加额。
- (源)或有支出,即债务人因债务重组而产生的或有支出总额,不要求分别披露每项或有支出金额。

**甅债权人的披露内容** 

- (员)债务重组方式。
- (圆)债务重组损失总额,不要求分别披露每项债务重组的损失金额。
  - ( 猿) 债权转为股权所导致的长期投资增加额及长期投资占债务

#### 人股权的比例。

(源)或有收益,即债权人因债务重组而产生的或有收益金额,不要求分别披露每项或有收益金额。

## 第四节 借款费用及其资本化

## 一、借款费用的含义

借款费用,指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用,以及因外币借款而发生的汇兑差额。这里的借款费用,既可以是流动借款的借款费用,也可以是长期借款的借款费用。在本书中提及的借款费用主要指专门借款的借款费用。专门借款是指为购建固定资产而专门借入的款项,对于购建固定资产的借款费用只要符合资本化的条件即应予以资本化。

## 二、借款费用的内容

借款费用主要包括借款利息、因发行债券而发生的折价或溢价的摊销、外币借款产生的汇兑损益及辅助费用等。

## (一)因借入资金而发生的利息

因借入资金而发生的利息是借款费用的重要组成部分,在向银行等金融机构或向社会公众借款时均会发生利息费用。借款利息是借款人按照本金的一定比率和借款期限付给银行或其他非银行金融机构的报酬。对于因借款而发生的利息支出,应按照权责发生制的原则予以资本化计入购建资产的成本,或于发生时直接确认为当期费用。

## (二)发行债券而发生的折价或溢价的摊销

债券的溢价或折价是发行债券企业在债券存续期内对利息费用的一种调整。一般认为债券溢价是企业为未来多付利息而得到的补偿,是债券持有人为未来多得利息而付出的代价,对于债券溢价,应采用一定的方法摊销冲减借款费用。而债券折价是企业为将来少付利息而付出的代价,是为债权人未来少得利息收入而提供的补

偿,对于债券折价一般也应采用一定的方法摊销计入借款费用。债券溢价和折价应在债券的存续期间内进行摊销,摊销方法一般采用 直线法或实际利率法。

## (三)与外币借款有关的汇兑损益

按照现行会计制度,在会计期间(月份、季度、年度)终了时,对于各外币账户的期末余额,按期末市场汇率将其折算为记账本位币金额,并将外币科目期末余额折算为记账本位币的余额,而其金额与相对应的记账本位币科目的期末余额之间的差额,确认为汇兑损益。但与特定借款有关的差额应作为借款费用的一部分,予以资本化或计入当期费用。

## (四)与借款或债券的发行相关的辅助费用

这里的辅助费用主要包括借款时发生的手续费及发行债券时发生的手续费、佣金、印刷费等。辅助费用按照其用途等情况的不同,进行不同的会计处理。一般情况下,辅助费用与资金的使用时间无关,应当于发生当期计入当期损益,有时则应在发生时予以资本化。按照我国会计准则的规定,因安排专门借款而发生的辅助费用,属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的,应当在发生时予以资本化;以后发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。如果辅助费用的金额较小,也可以于发生当期确认为费用。因安排其他借款而发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。

#### 三、借款费用的确认

借款费用的确认是指借款费用究竟应作为期间费用(财务费用)计入当期损益,还是应计入相关资产的成本。前者称为借款费用费用化,后者称为借款费用资本化。

《企业会计制度》第七十七条规定,除为购建固定资产的专门借款所发生的借款费用外,其他借款费用均应于发生当期确认为费用,直接计入当期财务费用。

《企业会计准则——借款费用》规定,因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额,在符合规定的资本化条件的情

况下,应当予以资本化,计入该项资产的成本;其他的借款利息、 折价或溢价的摊销和汇兑差额,应当于发生当期确认为费用。因安 排专门借款而发生的辅助费用,属于在所购建固定资产达到预定可 使用状态之前发生的,应当在发生时予以资本化;以后发生的辅助 费用应当于发生当期确认为费用。如果辅助费用的金额较小,也可 以于发生当期确认为费用。因安排其他借款而发生的辅助费用应当 于发生当期确认为费用。在会计实务处理中就是将按照公式计算出 来的资本化的借款费用金额计入所购建资产成本项目中,将当期实 际发生的借款费用金额与资本化金额之间的差额计入当期损益。

四、借款费用资本化

## (一)资本化金额的确定

所谓"借款费用资本化"指将借款费用在企业的财务报表中作为购置某些资产的一部分历史成本。我国《企业会计制度》规定,借款费用资本化金额根据当期与固定资产购建相关的资产支出来确定。理由是固定资产并没有占用全部专门借款,不应承担全部借款费用。我国会计准则对借款费用资本化问题,强调与某项资产建造或生产直接相关的借款费用。也就是说,只有"因专门借款而发生的借款费用"才考虑资本化。对于非专门的借款费用,不考虑资本化问题,直接将其于发生当期确认为费用。

对于资本化利息的确定,必须解决三个问题:(员)确定资本化期间(每笔借款实际占用的天数);(圆)计算资产平均累计支出;(猿)确定资本化率。其中,资产平均累计支出实质上是平均占用借款数。符合资本化条件的资产,它的每一项支出都有它的资本化期间,这一期间既可以按天数计算,也可以按月数计算。而资本化率,应根据不同情况,选择借款利息率或借款加权平均利息率。

在应予资本化的每一会计期间,利息的资本化金额按如下公式 计算:

每一会计期间 至当期期末止购建固定 资本 利息的资本化金额 <sup>越</sup>资产累计支出加权平均数 伊化率

#### 湿累计支出加权平均数按如下公式计算:

为简化计算,也可以以月数作为计算累计支出加权平均数的权数。

【例 猿—— 无 赤诚公司 宽照 年 缘月 员日为对厂房改造借款 想 五万元,两年期,年利率为 无豫,从缘月份起工程开始,各月支出款项见表 猿—— 品:

#### 表猿-员

日 期	金 额(元)
別略年 猿月 5日	段 <b>和</b> 加加
別總年 絹 別	圆冠团起
別總年 河 別	员和国和国
別總年 売月 別	源西西尼
別總年 周月 別	员那瓦那瓦
	郊源园地

# 则其累计支出加权平均数见表 猿-圆:

#### 表猿一圆

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出 (元)
別總年 猿門 別日	<b>沙森市市</b>	危帳	员圆配用起
別總年 缘月 別日	圆配进	<b>原</b>	员配用起
別總年 远月 5日		<b>通</b>	绿起西起
別盤年 売月 別日	源郡郡郡	独思	员团起团团
別盤年 現月 別日	员雕地	<b>凤</b> 魍	<b>元記</b>
	<b>京烈起用</b> 起		猿龙龙龙

由表 猿—圆可以看出,甲公司对厂房改造 **观观**年度发生的累计支出加权平均数为 猿<del>观。</del>

## 

(员)为购建固定资产只借入一笔专门借款,资本化率为该项借款的利率:

(圆)为购建固定资产借入一笔以上的专门借款,资本化率为这些借款的加权平均利率。

加权平均利率按如下公式计算:

其中,"专门借款本金加权平均数"按如下公式计算:

专门借款本金 越 \( \text{blue} \) \( \begin{align\*} \text{ \text{\frac{\text{\text{\frac{\text{\text{\text{\frac{\text{\tin}\text{\texi{\text{\texi}\text{\texi}\text{\texi}\text{\text{\texi}\text{\text{\texi}\tex{\text{\text{\text{\text{\text{\texi}\text{\texit{\text{\text{\ti

为简化计算,也可以以月数作为计算专门借款本金加权平均数的权数。

【例 猿——员 赤诚公司 圆面 下为购建某项固定资产而借入三笔银行长期借款,缘月员日借入烟面 万元,苑月员日借入圆面 万元,恕月员日借入逾面 万元。至年末这三笔借款的利息分别为逾回 万元,缓历元和圆宽 万元。

加权平均利率越(通过重要) 衣员源面伊那像越盟城市

【例 猿—元司 赤诚公司 观察年为建造一项固定资产,分别于 员月份以前借入两笔长期借款,一笔长期借款 元元万元,年利率为元豫,该月利息为 元元元元,及另一笔借款 原元万元,年利率为怨豫,该月利息为 远元元元。该固定资产于 员月 猿四并未建造完工。该公司 观察年 员月份为建造该项固定资产有关资料为:观察年 员月 元日支出 猿见万元,员月 康日 支出 怨见万元,则赤诚公司 观察年 员月份应予资本化的利息金额计算如下。

(员) 计算平均累计支出数见表 猿-猿

#### 表 猿-猿

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
別窓年 売月 売日	猿起西起	显现起	现记进起
別總年 売月 別日	员团起团起	<b>强</b>	绿起迅起
別總年 扇月 甌日	忽起迅起	元雄起	猿起西起
	<u> </u>		

(圆) 月加权平均利率为:

(元元元) 衣(元元元) 衣(元元元元] (伊元元) 伊元元 (共元元)

( 猿) 计算资本化利息金额为:

员团起闭电(元)

(源) 赤诚公司 55月份建造固定资产及利息费用资本化相关业务账务处理如下:

① 別總年 歲月 歲日、歲月 歲日、歲月 處日,将建造支出记入"在建工程",现汇总做会计分录:

借: 在建丁程

员就乱扰乱

贷:银行存款

员就乱扰扰

② 扇月 猿田,将应予资本化的利息费用的金额计入资产成本,做会计分录:

借:在建工程

感臨

贷:长期借款

恩鹿

③赤诚公司 **豫**题年 员月份实际发生的借款利息为 员园东 ( 是国本国 ), 其中 廖康元已经资本化,差额部分 苑园东 ) 入当期损益。做会计分录:

借:财务费用

苑

贷:长期借款

苑

**穗在**计算借款费用资本化金额时还应注意,如果专门借款存在折价或溢价,还应当将每期应摊销的折价或溢价金额作为利息的调整额,对资本化率做相应调整。所谓调整,实质上是指在计算加

权平均利率时,将"专门借款当期实际发生利息之和"减去当期债券溢价的摊销额或加上当期债券折价的摊销额。其中,折价或溢价的摊销,可以采用实际利率法,也可以采用直线法。同时,当期债券应计利息减去债券溢价摊销额或加上债券折价摊销额后的金额与当期应予资本化的费用金额的差额部分应计入当期损益。

【例 猿—员鼠 赤诚公司为了修建新厂房,经批准于 员工工 元月 员日发行员年期债券 国际万元,年利率为 无豫,支付发行手续费员工工,溢价发行实际收到债券发行款 圆式滚工工

无月 员口对债券发行进行账务处理,做如下会计分录:

贷:应付债券——面值

圆沸瓶沸瓶

-----溢价

源訊

由于辅助费用——债券发行手续费数额较小,因而应将其于发生时确认为费用,做会计分录:

借:财务费用

品用用

贷:银行存款

別郡

**闭塞**年 元月 员日新厂房动工,元月 员日材料支出 死历元,员月 员日按规定支付施工费 圆石元。则赤诚公司 员工东就该厂房应予资本化的费用金额计算如下:

①计算平均累计支出数见表 猿-源

## 表 猿-源

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
別窓年 売月 別日	<b>河島山市市</b>	独圆	<b>湿起</b>
別盤年 場月 別	圆起开起	風電	混π
	怨起却起		<b>温起用</b>

## ②计算资本化率

**观察**年 猿个月应付债券利息为:

圆用品用用户后像 衣服伊禄岭和用品(元)

閉線等 猿个月应摊销的溢价金额为:

源规表表现伊蒙城规规表(元)

专门借款本金加权平均数 越圆冠眼现形形成 最越级 无冠 (元)

加权平均利率 越(绿园田原园田田) 衣掘田田 产品橡 越過酸

应予资本化的费用金额为:

圆棍用地 对视像 越壳动艇 (元)

③赤诚公司进行账务处理,做如下会计分录:

无月 员日发生材料支出时:

贷:银行存款 殖品地

歲月 员日支付施工费时:

将 闭螺车度应予资本化的费用计入厂房成本时:

**國北**年 愿月 獨日新厂房完工,达到预定可使用状态。 **國北**年 猿月 员日材料支出源。 原 豫日结算支付工程款源。 见 至此赤诚公司 圆规 在 亦予资本化的费用计算如下:

①计算平均累计支出数见表 猜一缘

#### 表猿-缘

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
工作 湖 別	源起团起	通販	<b>風起 赤</b>
工工 原列 猿田	源起团起	团	园
	息起却起		显起却起

②计算资本化率:

圆面车 愿个月应付债券利息为:

圆型型型产品 不同用型级 表现 元)

应摊销的债券溢价金额为:

源品表表到思越想用表(元)

专门借款本金加权平均数 越圆面显现 押息交通域员 菱形镜 元)

应予资本化的费用金额为:

圆棍用地形形圆头 越影易棍(元)

猿月 员日发生材料支出,做如下会计分录:

贷:银行存款 **殖品** 

原月 猿田结算工程价款,做如下会计分录:

借:在建工程 源起地

贷:银行存款 源**底規** 

借:在建工程 陽線駅

财务费用 愿顽强 蒙

结转工程成本,反映新增固定资产,做如下会计分录:

借:固定资产 圆扇鼠螺

贷:在建工程 圆质影塊

由于新厂房已于 愿月 猿田完工并达到预定使用状态,所以 怨月份的债券利息及债券溢价摊销,不应资本化,应作为当期费用处理,恕月 猿田做会计分录:

借:应付债券——溢价 源**那** 财务费用 **源顽弱**  贷:应付债券——应计利息

品心流温症

借:应付债券——面值

员就制制

——应计利息

**混乱 混乱** 

贷:银行存款

员勋抚沛抚

【例 猿-凤,东图公司为了购置新的生产设备,于 观察年 源月 员日发行员年期债券,面值为 强和万元,年利率为 强,折价发行实际收到债券发行款 强而方元。

借:银行存款

员猿属用眼

应付债券——折价

別転用地

贷:应付债券——面值

员级记进记

①计算累计支出加权平均数见表 猿—远

表猿一远

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
別原年 源月 员日	猿起却起	独思	<b>基家</b> 走
別原 前 別	風起西起	通順	赤起赤起
別原年 現月 別		<b>別題</b>	绿地
			猿餯玴む

## ②计算资本化率:

**豫原**年 怨个月应付债券利息为:

员**发起进起**伊思豫衣思伊煜场**黎进起**(元)

**宽原**年 28个月应摊销的折价金额为:

员园市市大园产地大锅市市(元)

专门借款本金加权平均数 越员绿起西地产吃吃过员 遗漏 电(元)

加权平均利率 越( 强势进原 景像进版) 衣员 遗缘进版 尹 远缘 越现 移象

应予资本化的费用金额为:

猿塚走田月頭路 越走暖 元)

对东图公司进行账务处理,做会计分录:

源月 员口支付材料费:

借:在建工程 猿鹿用鹿

贷:银行存款 **猿眼珊** 

苑月 员日支付材料费:

贷:银行存款 **風間**用

쀖月 别 支付施工费:

借:在建工程 通訊規則

货:银行存款 · **海和和** 

应付债券——折价 现付债券

贷:应付债券——应计利息 强韧

由于设备已经安装完工,所以 **观察**年 员月 员日至 源月 员日的债券利息及债券折价摊销,不应资本化,应计入当期损益。

**☆振飛飛光光像 衣服伊港城霧飛飛**(元)

应摊销的债券折价金额为:

**別転用電水泥(利益) 数表表(元)** 

**別總**年 猿月 猿田 做会计分录:

贷:应付债券——应计利息 源和

——折价 獨理 獨

**豫總**年源月员日偿还本息,做如下会计分录:

借:应付债券——面值 员和工程

——应计利息

贷:银行存款

應如果专门借款为外币借款,则在应予资本化的每一会计期间,汇兑差额的资本化金额为当期外币专门借款本金及利息所发生的汇兑差额,即将发生的专门外币借款的汇兑差额全部予以资本化,无须再用公式加以计算。

【例 猿—凤 赤诚公司 宽原 缘月 员日从银行无息借入 无思用思美元,借款期 猿个月,进口国外仪器设备,设备价款 源园 未完元,设备已到货并投入安装,缘月员日美元对人民币的汇率为员履取。做如下会计分录:

借:银行存款——美元户( 裁选, 适, 市)

**康起 市**市

**宽原** 原月 员日外币借款到期,以美元偿付,当日美元对人民币汇率为 员履配,做如下会计分录:

借:短期借款——美元户(裁选源记记)

龝閊霝

贷:银行存款 ——美元户( <del>战;溢原团团 ) 類剧团</del> 这里,将外币借款汇兑差额 <u>圆</u>团 元予以资本化,计入了设备成本。

**凤螺** 原月员日设备安装完工转入固定资产,做如下会计分录:

借:固定资产——进口专项设备 猫茄配

贷:在建工程 猿苋起

**缴**俄国会计准则与会计制度对于每一会计期间借款费用的资本化金额还给出了上限,即规定在应予资本化的每一会计期间,利息和折价或溢价摊销的资本化金额,不得超过当期专门借款实际发生的利息和折价或溢价的摊销金额。

國工工年源月员日购买一设备,该设备符合利息费用资本化条件。源月员日付款 國工万元,源月元五日付款 通工万元,源月园公日付款 原工万元。该设备于源月猿亚日安装完成,正式投入使用。为购买该设备源月员日借款原工万元,年利率园豫,源月份利息为您接到表元。在源月份以前赤诚公司还借入某一短期借款绿工万元和一项长期借款远工万元,短期借款年利率为园家,该月利息为源元国城市、长期借款年利率为园家,本月利息为源元国城市。

星火公司 源月份应予资本化的利息金额计算如下: 计算平均累计支出数见表 猿—苑

表猿一苑

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
<b>風間</b> 年源月 5日	圆龙龙龙	猿叫起	圆元元元元
<b>風服</b> 年源月 張日	员圆起团起	<u> </u>	康起却起
<b>風間</b> 年 源月 豫日	恩起团起	<b>克嫩起</b>	源起却起
	源起地地		猿墨西西

由于购买该项设备只有一项专门借款,因此资本化率即为该项借款的利率,则资本化利息金额应为:

猿雕山地 伊那多个地域的残骸痕 元)

但是源月份实际利息总额为 您装藏藏元(愿证证证)形象 衣题),

根据"在应予资本化的每一会计期间,利息资本化金额不得超过当期专门借款实际发生的利息金额"原则,所以星火公司 圆面作源 原月份资本化利息金额只能为 想象 现金 ,而不是 猿的 是一个。同时,由于源月份以前的两笔借款不是该设备的专门借款,因而应将其源月份的利息 愿 员 现金 以前的

源月 员日购置设备待安装,做如下会计分录:

借:在建工程——设备安装 圆斌园建制

贷:银行存款 圆**利起**规

源月 5元日再次付款 5元5万元,做如下会计分录:

源月 88日安装设备又付款 康万元,做如下会计分录:

借:在建工程——设备安装 原成规则

贷:银行存款 **康氏冠** 

源月 猿田,将应予资本化的利息费用的金额计入设备成本,做如下会计分录:

贷:应付利息 網樣國驗

源月 猿田,将源月份以前的两笔借款的本月利息计入损益,做如下会计分录:

贷:应付利息 源质面板

长期借款源式配

源月猿石设备安装完工交付使用,做如下会计分录:

借:固定资产 源那鄉藏藏

贷:在建工程 源型的表现象

(二)借款费用资本化时间的确定

借款费用开始资本化的时间为借款费用发生时,资本化的终止时间为所建造的固定资产达到预定可使用状态时,一般说来,在这

二者之间发生的借款费用应按照一定的比率予以资本化。但由于资产的正常建造或生产可能发生中断而且中断时间可能会较长,如果在中断期间所发生的借款费用与资产本身没关系,则应中断借款费用的资本化,另作处理。由此可见,资本化期间为自借款费用资本化开始至资本化停止时为止,中间如有间断,应相应扣除。在具体会计实务中,对于资本化期间的确定主要存在两种做法,其一把某一月份(无论该月份中任何时间)发生的资产支出近似看做月初支出,进而计算累计支出加权平均数和加权平均利率。另一种做法同国际会计准则一致,规定年初的资本化期间为 现象 月份的资本化期间为 月间

**湿腊款费用资本化的开始** 

以下三项条件同时具备时,因专门借款而发生的利息、折价或 溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化:

第一,资产支出已经发生;

第二,借款费用已经发生;

第三,为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

这里的资产支出只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。如果某公司为某项工程一次性专门借入款项,但工程项目并非一次性投入,这时,假如工程尚未开始,则此借款费用就不能予以资本化,因为它没有满足利息资本化开始时间的条件——资产支出已经发生;假如该工程已经开始,尽管可能投入金额不大,也应开始利息资本化。

借款费用开始资本化,就应将其资本化金额借记"生产成本" "在建工程"等科目,贷记"长期借款"、"预提费用"等科目。

【例 猿—房間 赤诚公司 **闭螺**车度进行的建造和购置资产的活动如下:

(员) 闭塞车员 员日预付 混乱 万元给乙公司,购置的设备将于

(圆) **凤螺**车源月员日赤诚公司在现有厂房基础上开始建造活动,增建部分于圆顶车猿月员日完工,估计成本圆面地方元。 **凤螺** 年度有关建造项目的现金付款列示见表 猿—愿:

#### 表 猿-原

日 期	金 额(元)
別窓年 缘月 员日	圆洞
<b>观察</b> 年 苑月 员日	思起却起
別略年 周月 5日	员愿起想起
別窓年 売月 5日	员 <del>加起和配</del>
別略年 別月 別日	员团团团团
	苑園和記

赤诚公司在 別總年至 周囲在 年间为该项建造活动确定了一个借款限额,即 周围 万元限额,限额借款利率为 局豫。

( 稳) 闭螺杆度赤诚公司发生的利息费用总额为 玩玩厅元。

赤诚公司的设备购置和厂房建造两项资产均已符合资本化条件,因为已经发生了五项资产支出,透照年度为购置设备和建造厂房也发生了借款费用 质原万元,且必要的购置和建造活动也已经开始,虽然购置设备的资金分两次支出,但由于该购置活动已经开始,所以不管数额大小,都应开始资本化。

首先,计算设备资本化利息费用金额。根据已知资料计算出平均累计支出见表 猿-恕:

## 表猿一怨

支出日期	支出金额 (元)	资本化期间	平均支出
別窓年 別 別	员和起和起	速膨	绿阳和起
別總年 朔 別	员和起和起	<b>河</b> 順	园
	圆规制规制		绿阳和起

第一笔 员压万元的借款,资本化期间为远个月,相当于年平均占用绿石万元,第二笔借款员压万元,资本化期间为园、相当于只借入一笔专门借款,同时由于平均累计支出为绿石万元,小于设备专门借款金额园压万元,因此应以该设备借款利率员废为资本化率,并据以计算该设备应予以资本化的利息费用金额,计算如下:

缘起现伊元像越和现(元)

赤诚公司对设备购置及资本化有关账务处理如下:

景观年 员月员日预付设备款做会计分录:

借:预付账款 员理记程记

货:银行存款 员**和起和** 

**观察**年 苑月 员日设备到货,支付结算款 **质**压万元,反映利息费用资本化 绿园东东,做会计分录:

借:固定资产 圆龙冠形

贷:预付账款 员团团团团

长期借款 绿豆菇

计算厂房设施建造的平均累计支出见表 猿一處:

#### 表猿一起

支出日期	金 额 (元)	资本化期间	平均支出(元)
沈恕年 缘月 员日	圆源起动起	應應	员通讯
別總年 朔 別	康起元起	通順	源起团起
別總年 周月 5日	<b>分康起</b> 市起	<b>绿</b>	<b>苑 </b>
別總年 売月 引	员团团团团	独眼	圆绿花团花
別總年 景月 別	员雕印那	風暖	剧起团起
	苑雕起理起		缘腐品地

由上面计算得出平均累计支出为缘原。用于示诚公司为建造厂房设施只取得一笔专门借款,且新借款金额为员。则是原理。 元,高于平均累计支出缘原。现在,因此,其资本化率应采用借

款限额利息率 現豫。根据有关资料计算资本化的利息费用金额如下:

缘原和开始 越黎原开 (元)

赤诚公司对厂房设施建设的账务处理如下:

借:在建工程——厂房设施

远瞩掘

贷:银行存款

远湖北湖

**观察**年 **远**月 **凌**日将 **观察**年度应资本化的利息费用计入厂房设施成本,做如下会计分录:

借:在建工程——厂房设施

透射地

贷:长期借款

透線地

通过以上账务处理后,"在建工程——厂房设施"账户的余额为员派额积据。

**房總**年度赤诚公司购置设备利息资本化金额为 编回 元, 厂房设施利息费用资本化金额为 透源 元, 该年度赤诚公司利息费用资本化总额为 透源 元, 小于该公司该年度利息费用总额 元 万元,因此,资本化的金额不需作调整。利息费用总额 元 万元减去已资本化的利息金额 苑原 元, 尚有 圆河 元 元 利息费用应计入当期损益。综合做会计分录:

借:财务费用

**弱知用抗** 

贷:应付利息

房炉用机

**甅**暫停资本化

在为资产达到预定用途或销售状态而进行的准备活动发生中断的一个较长期间内,可能发生借款费用。这些费用是持有部分完工的资产的费用,不具备予以资本化的条件。如果固定资产的购建活动发生非正常中断,并且中断时间连续超过 猿个月,应当暂停借款费用的资本化,将其确认为当期费用,直至资产的购建活动重新开始。因为这些费用是持有部分完工的资产的费用,不具备予以资本

化的条件。其中,在生产经营期间发生的,计入当期损益,发生时,借记"财务费用"科目,贷记"预提费用"、"长期借款"等科目;在筹建期间发生的,计入开办费,发生时,借记"递延资产"科目,贷记"预提费用"、"长期借款"等科目。

但如果中断是使购建的固定资产达到预定可使用状态所必要的程序,则对借款费用通常不暂时停止资本化,资本化应当继续进行。

【例 猿— 远别 赤诚公司 灵观原年 圆月 员日开工建造一项固定资产,建造活动资金短缺,于 灵观原年 猿月 员日向银行取得二年期长期借款 觅起万元,年利率为 无元豫,已转入存款户。 灵观原年 缘月 员日和 愿月 员日分别发生材料支出 惩囚万元和 远见万元。 灵观原年 员月 员日起至缘月 猿田,由于人为管理不善造成工程暂时停工。 灵观原年 远月 员日正式恢复施工,并于 远月 员日发生材料及人工支出 源见万元,该固定资产于 灵观原年 远月 猿田建造完毕,并经验收达到预定可使用状态。则在 灵观原年应予以资本化的借款费用金额计算如下:

(员) 累计支出加权平均数见表 猿-- 屃:

#### 表猿一员

支出日期	金额(元)	资本化期间	平均支出(元)
別原年 缘月 员日	怨起那起	息順	通讯通讯
別原年 原月日	通机机	<b>绿</b>	
	<u> </u>		恩起却起

(圆)采用该项借款利率作为资本化率,则资本化的借款费用为:

#### **原紀末記(尹元)** 赵瑟(末記(元)

赤诚公司员工车有关建造固定资产的会计处理如下:

①取得银行借款时做会计分录:

借:银行存款

员既抵抗抗

贷:长期借款

员雕制市

②发生材料支出时,集中处理:

借:在建工程 员绿起地

贷:银行存款 员绿起冠起

③将资本化利息计入固定资产成本:

贷:长期借款 應過程

⑤ **闭**题年 员月 员日至 缘月 猿田暂时停工期间发生借款利息费用 缘园 无 (员) 最后 对 ( ),由于工程中断已经超过 猿 个月,所以这部分借款费用不能资本化计入该固定资产的建造成本,只能计入当期损益。做会计分录:

借:财务费用 绿石耙 绿石耙

贷:长期借款 绿冠花

⑥ 景總年累计支出加权平均数为:

源园市园 对家人思越市园市园(元)

则应予资本化的借款费用为:

現底用地(元)

閉線等 調月 猪田做会计分录:

贷:长期借款 現現地

⑦ 闭螺车 远月 员日至 週月 猿日发生借款费用为:

员园园用() 衣服(伊藤城园用底(元)

实际发生的借款费用与资本化的借款费用之间的差额为:

做会计分录:

贷:长期借款 绿冠花

⑧固定资产建造完工做会计分录:

借:固定资产 员缴税租租

**龝停止资本化** 

当所购建的固定资产达到预定可使用状态时,应当停止其借款费用的资本化;以后发生的借款费用应当于发生当期确认为费用。即借记"财务费用"科目,贷记"预提费用"、"长期借款"等科目。

原会计制度规定,用借款购建固定资产发生的借款费用,在固定资产交付使用前计入所购建固定资产的成本,在固定资产交付使用后计入当期费用。此处,借款费用停止资本化时间为"固定资产交付使用"时,这一规定在道理上并无错误,而是执行效果不理想。由于多种原因,在实务中,存在"使用"而不"交付"等多种推迟停止资本化的时间的做法。企业在资产完工后迟迟不办理竣工决算,甚至交付使用后仍不办理竣工决算,因此,作为终止资本化标准的竣工决算时间会被人为因素推迟,从而延长了借款费用资本化的时间。目前,许多国家的相关准则中对于停止资本化的时间均规定为"资产达到预定可使用状态"时,如美国会计准则、国际会计准则等。我国在确定借款费用停止资本化的时间时,也规定为"资产达到预定可使用状态",这体现了"实质重于形式"的原则。

" 所购建固定资产达到预定可使用状态 " 是指,资产已经达到购买方或建造方预定的可使用状态。具体可从以下几个方面进行判断:

(员) 固定资产的实体建造(包括安装)工作已经全部完成或者实质上已经完成:

(圆) 所购建的固定资产与设计要求或合同要求相符或基本相符, 即使有极个别与设计或合同要求不相符的地方, 也不影响其正

#### 常使用:

( 猿) 继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或几乎不再发生。

如果所购建固定资产需要试生产或试运行,则在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品时,或试运行结果表明能够正常运转或营业时,就应当认为资产已经达到预定可使用状态。如果所购建固定资产的各部分分别完工,每部分在其他部分继续建造过程中可供使用,并且为使该部分资产达到预定可使用状态所必要的购建活动实质上已经完成,则应当停止该部分资产的借款费用资本化。如果所购建固定资产的各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用,则应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

#### 五、借款费用的披露

因利息资本化是编制财务报表时应考虑的重要问题,所以会计报表附注中应对此予以披露。按目前我国有关上市公司信息披露的要求,仅仅披露利息资本化金额是不够的。与借款费用相关的主要事项要作全面、充分披露,以利于报表使用者的理解。这里的全面披露包括:当期资本化的借款费用金额和当期用于确定资本化金额的资本化率。

# 第四章 所有者权益

所有者权益,是指企业所有者在企业资产中享有的经济利益, 其金额为资产减去负债后的余额。所有者权益包括实收资本(或股 本)资本公积、盈余公积和未分配利润。一般企业投入资本的核 算可通过"实收资本"科目,股份有限公司投入资本的核算通过 "股本"科目。资本公积的形成有其特定来源,主要包括:资本溢 价或股本溢价、接受捐赠资产、外币资本折算差额等。盈余公积是 指企业按规定从净利润中提取的积累资金。盈余公积根据其用途不 同,可分为一般盈余公积和公益金。未分配利润是指企业未作分配 的利润,它有两层含义:一是留待以后年度处理的利润;二是未指 定特定用途的利润。

# 第一节 实收资本

实收资本是指企业投资者按照企业章程,或合同、协议的约定,实际投入企业的资本。我国实行的是注册资本制,因而,在投资者足额缴纳资本之后,企业的实收资本应该等于企业的注册资本。

所有者向企业投入的资本,在一般情况下无需偿还,可以长期周转使用。由于企业组织形式不同,所有者投入资本的会计核算方法也有所不同。除股份有限公司对股东投入的资本应设置"股本"科目外,其余企业均设置"实收资本"科目,核算企业实际收到的投资人投入的资本。

- 一、一般企业投入资本
- 一般企业(指非股份有限公司)投入资本均通过"实收资本"

科目核算。企业按照章程的规定,投资者投入企业的资本记入"实收资本"科目的贷方。

企业收到投资者投入的资金,超过其在注册资本所占的份额的部分,作为资本溢价或股本溢价,在"资本公积"科目核算,不记入本科目。

#### 一般企业的实收资本,可按下列规定处理:

投资者以现金投入的资本,应以实际收到或者存入企业开户银行的金额,借记"银行存款"科目,贷记"实收资本"科目和"资本公积"科目。

投资者以非现金资产投入的资本,应按投资各方确认的价值,借记有关资产科目,贷记"实收资本"科目和"资本公积"科目。 为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应按该项无形资产 在投资方的账面价值,借记"无形资产"科目,贷记"实收资本" 科目和"资本公积"科目。

外商投资企业的投资者投入的外币,合同约定汇率的,按合同约定的汇率折合,企业应按收到外币当日的汇率折合的人民币金额,借记"银行存款"等科目,按合同约定汇率折合的人民币金额,贷记"实收资本"科目,按其差额,借记或贷记"资本公积——外币资本折算差额"科目;如果合同没有约定汇率的,企业应按收到出资额当日的汇率折合的人民币金额,借记"银行存款"科目,贷记"实收资本"科目。

#### (一)国有独资公司投入资本

国有独资公司作为一种类型单独核算,是因为这类公司在组建时,所有者投入的资本,全部作为实收资本入账,而其他类型的企业,所有者投入的资本不一定全部作为实收资本。国有独资公司不发行股票,不会产生股票溢价发行收入。投资者为单一所有者,也不会在追加投资时,为维持一定的投资比例而产生资本公积。

【例 源—员 企业收到开户银行通知,收到上级国有部门投入资金 **康眠用**元。

借:银行存款 圆起团起

(二)有限责任公司投入资本

有限责任公司与独资公司的主要区别是:有限责任公司的投资者必须是两个以上,不像独资企业是单一的投资者,而且有限责任公司承担的责任以出资额为限。由于有限责任公司投入资本是限定在两个投资者以上,因此有限责任公司投入资本的核算应注意下述几个问题:

**運**育限责任公司的投资者必须按照公司章程所规定的出资方式、出资额和出资期限出资,否则公司的生产经营将无法进行,同时也破坏了事先的约定。一旦投资者某一方未按规定出资,公司有权向该投资者追缴。经追缴仍不履行义务的,公司可依法律诉讼程序向法院追究投资者的违约责任。

### **匪投资人投入的资本应区别情况处理**

初建有限责任公司时,各投资者按照合同、协议或公司章程投入公司的资本,应全部记入"实收资本"科目,公司的实收资本等于公司的注册资本。在公司增资扩股时,如果有新投资者介入,新介入的投资者缴纳的投资额大于其约定比例计算的其在注册资本中所占的份额部分,不记入"实收资本"科目,而是记入"资本公积"科目。

#### 糠转让出资时应经其他投资者同意

有限责任公司的投资者是有限的,除了以产权关系为纽带把各投资者联系在一起以外,各投资者间的信誉、名誉、管理技能等,均作为共同经营的先决条件。因此,在某个投资者要将其出资转让给有意介入的新投资者时,要事先经公司原有其他超过半数的投资者同意。如果其他投资者有异议,应由其他投资者购买该转让的出资,如果不购买该转让的出资,视为同意转让。如果其他投资者无异议,在同等条件下,原投资者具有优先购买权。

企业收到投资人投入的货币资金时,应以实际收到或存入企业

开户行的金额,借记"现金"、"银行存款"科目,贷记"实收资本"科目。

【例 源—圆 赤诚公司接到开户银行通知,收到其投资人投入现金 **康思康**元存入银行。

借:银行存款

**現まれま** 

贷:实收资本

號記號

企业收到投资人以房屋等实物资产投资时,应按评估确认的价值,借记"固定资产"等科目,贷记"实收资本"科目。

【例 源—獨 赤诚公司收到甲股东以设备一台投资,经评估确认价值 **绿起现**元。

借:固定资产

绿瓶用瓶

贷:实收资本

绿眼珊

【例源—调 赤诚公司收到与其联营的 月公司投入资金 圆冠 美元。协议规定汇价为 圆冠元,赤诚公司收到现金当日汇价(以当日汇价作为记账汇价)为 圆冠元。

借:银行存款——美元户(おぶ盆縁班配押懇配) 別表[班記]

贷:实收资本(部部制制制度)

强制

资本公积——资本折算差额

员绿冠

【例源-锡粤 月两企业联营成立赤诚公司。赤诚公司收到 粤企业出资生产线一套,账面原值 绿起闭起元。经有关部门评估,确认该生产线价值源原因现在。

借:固定资产

源配用银

贷:实收资本

源起用起

【例 源—团 粤 月两企业联营成立赤诚公司,月企业出资一台设备,该设备账面原价 圆瓦那瓦元。经有关部门评估确认该设备价值集。现于"

借:固定资产

猿珊

贷:实收资本

猿屈鳽

# 二、股份有限公司投入资本

股份有限公司的股本划分为若干面值相等的股份。股份的持有者为股东,即公司所有者。股份以股票为凭证,公司股东以所持股份的多少,而取得相应的权利并承担相应的义务。股东享有的权利,须视其持有的股票的性质而定。股票按股东的权利划分,可分为普通股和优先股两大类。公司只发行一种股票时,所有股票均为普通股股票。

普通股是公司的基本股份,普通股股东有以下主要权利:(员)参与管理权。(圆)分得股利权。(猿)优先认股权。(源)剩余财产分配权。优先股股东的优先要表现在以下几个方面:(员)分配股利优先于普通股。(圆)剩余财产分配优先权。(猿)可转换成普通股。

我国《公司法》等法律规定要求企业的股本或实收资本应与其注册资本一致。由于股份有限公司的注册资本是其发行股票的面值,因此,股份有限公司应将实际发行的股票面值作为股本单独核算,溢价发行的股票,其发行价格中超过面值部分扣除发行费用后的余额,作为超面值缴入股本单独核算,单列入资本公积。如果股份有限公司的发起人以实物或无形资产作价出资的,股份有限公司应于依法办理了财产权的转移手续后,按出资财产折合的股票面值作为股本,出资财产作价高于折合股票面值的部分,扣除发行手续费后作为超面值缴入股本。

股份有限公司投入股本业务是通过"股本"科目核算的。公司收到股东投入的股本及分配股票股利时,记入该科目的贷方;公司按法定程序报经批准减少注册资本的,在实际发还股款、注销股本或收购股票时,记入该科目的借方。该科目的余额在贷方,表示股东的股本总额。股本科目应按不同的股东设置明细科目。由于股份有限公司有新设立的,也有原企业改组的,这就决定了在投入股本核算上必有差别。

## (一)新设股份有限公司投入股本

股份有限公司的设立方式有两种,即发起式和募集式。无论哪

种发行方式,都会产生发行费用。发行费用是指与股票发行直接相关的费用。其一般包括股票承销费用、注册会计师费用、评估费用、律师费用、公关及广告费用、印刷费用等。

股票按面值发行的,发行费用一般作为股票发行当期的费用;如果发行费用数额较大,也可以在一定期限内摊销。股票溢价发行的,发行费用应从本次股票发行的溢价中扣除。本次的发行费用大于本次股票发行溢价而未能抵扣的发行费用,一般应列作当期发行费用;如果未能抵扣的发行费用余额较大时,也可以在一定期限内摊销。

【例源—列 赤诚公司委托宏达证券公司代理发行普通股股票愿理股,每股面值 是无元,与受托单位约定,按发行收入的 猿似取手续费,并从发行收入中扣除。以面值发行股票。

借:银行存款

苑远珊

长期待摊费用

圆息进记

贷:股本——普诵股

康托用托

【例源—圆如上例赤诚公司按每股 通流元发行股票,即溢价发行。

借:银行存款

糖用

贷:股本——普通股

康氏无无

资本公积——股本溢价

扇扇麻

(二)原有企业改组股份公司投入资本

在我国,国有企业改组为股份制企业的主要方式有:在企业兼并中,被兼并企业的资产所有者可将资产作为股份入股到兼并方企业中,将兼并方企业改组为股份制企业;兼并方企业也可通过对其他企业控股,实现兼并,将被兼并方企业改组为股份制企业。需要新增投资的企业,可通过发行股票筹集资金,改组为股份制企业。

国有企业改组为股份公司时,应对原有企业的债权、债务进行清理,委托具有资格的资产评估机构、会计师事务所进行资产评估和验资,界定原有企业净资产产权。在资产评估中对有关资产损失

**周春月**田田

**绿双**唑

雕鄉

的处理,应经主管财政机关批准。评估确认的资产价值与企业资产原账面价值有差额的,应调整资产账面价值。评估确认的资产价值与原账面价值的差额,扣除未来应交所得税后的余额,计入资本公积。

【例 源—2 赤诚公司经批准改组为股份制企业,原有公司的资产负债及所有者权益见表 源—员:

表 源-员 赤诚公司原来的资产负债及所有者权益情况表 单位:元

现 金	透透地	短期借款	猿 <u>凤龙</u> 兴 <b>都</b> 起
银行存款	苑址	应付账款	<b>述起现</b>
应收账款	缘瓦理比	其他应付款	近缘л
原材料	<b>猿椒瓜</b>	实收资本	<b>列克/東記</b>
产成品	<b>没</b> 无理		
长期投资	殖品地		
固定资产	是紫素压压压		
累计折旧	彩掘地地		
合 计	<b>及它题缘进起</b>	合 计	<b>员</b> 这题家 <del>走</del>

经评估确认的资产价值为:产成品减少 透透压症;固定资产增加员压压压(折旧未变);其他项目未变,所得税税率为 猿猿。经有关部门确认后,企业应做如下会计处理:

根据评估认定调账时:

借:固定资产 别规则规则

贷:产成品

资本公积

递延税款

调整后的科目余额表见表源-圆

表源-圆

#### 调整后科目余额表

单位:元

现 金	豫郡起	短期借款	猿 <b>见龙</b> 珍
银行存款	殖力地	应付账款	<b>述起现</b>
应收账款	缘园和配	其他应付款	透射地
原材料	<b>猿椒 和</b>	递延税款	圆起 緣起
产成品	<b>丹秦石</b> 市市	实收资本	灵灵原起缘起
长期投资	<b>列瓦用</b> 起	资本公积	绿龙兴和起
固定资产	员过黎起才能		
累计折旧	源和地		
合 计	<b>湿液</b>	合 计	<b>混剂</b>

赤诚公司改组为股份公司,核定的股本总额为 猿丽无万元,股份总数为 猿丽无万股,每股面值 员元。该企业原有的资产和负债全部转为改组后的股份公司所有。企业净资产 员源无万元,换取股票员源无万股。对外发行员流压万股,每股实收股金 强压元。

(员)沿用原公司账册的会计处理:

借:实收资本

歲臟地

资本公积

绿鸡鸡

对外发行的 别源于万股,收缴股款时;

借:银行存款

贷:股本

贷:股本

流棚棚

资本公积——股本溢价

別規制規制

(圆)结束旧账,另立新账的处理:

借:短期借款

猿跳跳

应付账款

通讯用品

其他应付款

远缘珊

累计折旧

源和规

借:递延税款

实收资本

资本公积

贷:现金

银行存款

应收账款

原材料

产成品

长期投资

固定资产

借:现金

银行存款

应收账款

原材料

库存商品

长期股权投资

固定资产

贷:短期借款

应付账款

其他应付款

累计折旧

递延税款

股本

资本公积

三、实收资本的增减变动

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。企业法人登记管理条例中规定,除国家另有规定外,企业的注册资金应当与实有资金相一致。该条例还规定,企业法人实有资金比原注册资金数额增加或减

現長地が振

歲臟纖

绿炽绿雨

豫郡郡

**殖机 用** 

缘危汛机

猿翻珊

员数加加

列克用北

员场租用租

別規制

別別紀元田

缘危用混

猿舞用用用

**- 分類和用** 

列表 用玩

視別於新起

记象用用

源和讯

鵬郷

猿飛飛飛

猿雕和那

少超过 原豫时,应持资金证明或者验资证明,向原登记机关申请变更登记。这表明,企业的实收资本,一般情况下,不得随意增减,如有必要增减,首先应具备一定的条件。

企业增加资本的途径主要有三条:一是将资本公积转为实收资本。会计上应借记"资本公积"科目,贷记"实收资本"科目。二是将盈余公积转为实收资本。在会计上应借记"盈余公积"科目,贷记"实收资本"科目。这里要注意的是,资本公积和盈余公积均属所有者权益,转为实收资本时,如为独资企业比较简单,直接结转即可;如为股份公司或有限责任公司,应按原投资者所持股份同比例增加各股东的股权,股份公司具体可以采取发放新股的办法。三是所有者(包括原企业所有者和新投资者)投入。企业应在收到投资者投入的资金时,借记"银行存款"、"固定资产"、"原材料"等科目,贷记"实收资本"等科目。

股份公司以发放股票股利的方法实现增资的,在发放股票股利时,应按照股东原来持有的股数分配,如股东所持股份按比例分配的股利不足员股时,应采用恰当的方法处理。例如,股东大会决议按股票面额的质豫发放股票股利时(假如新股发行价格及面额与原股相同),对于所持股票不足质股的股东,将会发生不能领取员股的情况。在这种情况下,有两种方法可供选择,一是将不足员股的股票股利改为现金股利,用现金支付;二是由股东相互转让,凑为整股。无论采用哪种方法,都将改变企业的股权结构。

企业实收资本减少的原因大体有两种:一是资本过剩;二是企业发生重大亏损而需要减少实收资本。企业因资本过剩而减资,一般要发还股款。有限责任公司和一般企业发还的投资比较简单,按发还投资的数额,借记"实收资本"科目,贷记"银行存款"等科目。

股份有限公司由于采用的是发行股票的方式筹集股本,发还股款时,则要收购发行的股票,发行股票的价格与股票面值可能不同,收回股票的价格也可能与发行价格不同,会计核算较复杂。由

于"股本"科目是按股票的面值登记的,收购本企业股票时,亦应按面值注销股本。超出面值付出的价格,可区别情况处理:收购的股票凡属溢价发行的,则首先冲销溢价收入,不足部分,凡提取盈余公积的,冲销盈余公积;如盈余公积仍不足以支付收购款的,冲销未分配利润。凡属面值发行的,直接冲销盈余公积、未分配利润。

# 第二节 资本公积

#### 一、资本公积的构成内容

资本公积是指由投资者投入但不能构成实收资本,或从其他来源取得,由所有者享有的资金,它属于所有者权益的范畴。资本公积由全体股东享有,资本公积在转增资本时,按各个股东在实收资本中所占的投资比例计算的金额,分别转增各个股东的投资金额。资本公积与盈余公积不同,盈余公积是从净利润中取得的,而资本公积的形成有其特定的来源,与企业的净利润无关。

资本公积与实收资本虽然都属于所有者权益,但两者又有区别。实收资本是投资者对企业的投入,并通过资本的投入谋求一定的经济利益;而资本公积有特定来源,由所有投资者共同享有。某些来源形成的资本公积,并不需要由原投资者投入,也并不一定需要谋求投资回报。资本公积的内容主要包括:股本溢价或资本溢价、接受捐赠资产、外币资本折算差额等。

#### (一)股本溢价或资本溢价

#### 

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本,股票是企业签发的证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面证明。由于股东按其所持企业股份享有权利和承担义务,为了反映和便于计算各股东所持股份占企业全部股本的比例,企业的股本总额应按股票的面值与股份总数的乘积计算。国家规定,实收股本总额应与注册资

本相等。因此,为提供企业股本总额及其构成及注册资本等信息,在采用与股票面值相同的价格发行股票的情况下,企业发行股票取得的收入,应全部记入"股本"科目;在采用溢价发行股票的情况下,企业发行股票取得的收入,相当于股票面值部分记入"股本"科目,超出股票面值的溢价收入记入"资本公积"科目。这里要注意,委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金等,应从溢价发行收入中扣除,企业应按扣除手续费、佣金后的数额记入"资本公积"科目。在采用面值发行的情况下,企业没有溢价收入,应将发行收入全部记入"股本"科目,支付的发行股票费用则应作为开办费或递延费用处理。

【例源-玩」赤诚公司委托南方证券公司代理发行普通股证 现 有股面值员元,按每股员 现 元的价格发行。赤诚公司与南方证券公司约定,按发行收入的猿缘收取手续费,并从发行收入中扣除。假如收到的股款已存入银行。

公司收到南方证券公司交来现金为:

远思用于现代( ) 越水原( 元 )

应记入"资本公积"科目的金额为:

溢价收入原发行手续费越强。用于原形通过恢愿用证(元)

贷:股本

**活起用** 

资本公积——股本溢价

怨厭

**甅**资本溢价

有限责任公司的出资者依其出资份额对企业经营决策享有表决权,依其所认缴的出资额对企业承担有限责任。

在企业创立时,出资者认缴的出资额全部记入"实收资本"科目。企业重组并有新的投资者加入是为了维护原有投资者的权益,新加入的投资者的出资额,并不一定全部作为实收资本处理。这是因为,在企业正常经营过程中投入的资金即使与企业创立时投入的资金在数量上一致,但其获利能力却不同。企业创立时,要经过筹

建、试生产经营、为产品寻找市场、开辟市场等过程,从投入资 金,到取得投资回报,这中间需要许多时间,并且这种投资具有风 险性,在这个过程中资本利润率很低。而企业进行正常生产经营 后,在正常情况下,资本利润率要高于企业初创阶段。而这个高于 初创阶段的资本利润率是由初创时必要的垫支资本带来的,企业创 办者为此付出了代价。因此,相同数量的投资,由于出资时间不 同,其对企业的影响程度不同,由此而带给投资者的权利也不同, 往往前者大干后者。所以新加入的投资者要付出大干原有投资者的 出资额,才能取得与原投资者相同的投资比例。另外,原投资者原 有投资不仅从质量上发生了变化,就是从数量上也可能发生变化, 这是因为企业经营过程中实现利润的一部分,留在企业,形成留存 收益,而留存收益也属于投资者权益,但其未转入实收资本。新加 入的投资者如与原投资者共享这部分留存收益,也要求其付出大于 原有投资者的出资额,才能取得与原有投资者相同的投资比例。投 资者投入的资本中按其投资比例计算的出资额部分,应记入"实收 资本"科目,大干部分应记入"资本公积"科目。

【例源-员】赤诚有限责任公司由甲、乙、丙三位股东各自出资 强气元而设立。设立时实收资本为源气元元。经过四年的经营,公司留存收益为 压缩万元。这时又有丁投资者有意参加该公司,并表示愿意出资 原质万元而仅占该企业股份的 压缩。

借:银行存款 圆配规

贷:实收资本

强制规制

资本公积——资本溢价

識問無

### (二)接受捐赠资产

捐赠人捐赠资产,是对企业的一种援助行为,但捐赠人在援助的同时并不一定谋求对企业资产提出要求的权利,也不会由于其捐赠资产行为对企业承担责任。所以,捐赠人不是企业所有者,这种援助也不形成企业的实收资本。但这种援助会使企业的经济资源增加。我国《企业会计准则》规定,企业接受捐赠的资产价值作为资

本公积,属于所有者权益,记入"资本公积"科目。

接受捐赠的资产可以分为现金资产和非现金资产两部分,接受的现金资产在"资本公积"科目下单独设置"接受现金捐赠"明细科目核算,并且能够按规定转增资本(或股本);接受非现金资产捐赠,因其待处置时要交纳所得税,因此,在所接受的非现金资产尚未处置前所形成的资本公积作为资本公积的准备项目。另外,从会计核算角度考虑,在企业持续经营情况下,在接受捐赠非现金资产时,如接受固定资产、原材料等捐赠时,可将捐赠视为一种投资行为,将接受捐赠的实物资产价值扣除未来应交所得税后的差额暂记在"资本公积——接受捐赠非现金资产准备"科目中,在处置或使用该项捐赠的实物资产时,由于该项资产上的所有收益已经实现,应将原记入"资本公积——接受捐赠非现金资产准备"科目的金额转入"资本公积——其他资本公积"科目。

企业采用权益法核算长期股权投资时,因被投资单位接受现金捐赠而增加的资本公积,企业按其持股比例计算应享有的部分,在"接受现金捐赠"明细科目核算。

#### (三)股权投资准备

股权投资准备,是企业对被投资单位的长期股权投资采用权益 法核算时,因被投资单位接受捐赠资产等原因增加资本公积,企业 按其持股比例计算而增加的、未转入"其他资本公积"前所形成的 股权投资准备。采用权益法核算时,被投资单位资本公积中形成的 股权投资准备,企业按其持股比例计算的部分,也在本明细科目核 算。

企业采用权益法核算长期股权投资时,长期投资的账面价值将随着被投资单位所有者权益的增减而增加或减少,以使长期股权投资的账面价值与应享有被投资单位所有者权益的份额基本保持一致。因此,被投资单位接受资产捐赠等属于准备性质增加的资本公积,企业应按其持股比例计算应享有的份额,增加长期股权投资和资本公积的准备项目,待处置长期股权投资时,再将其余额转入

"其他资本公积"明细科目。

#### (四)外币资本折算差额

企业接受外币投资时,收到的外币资产应作为资产登记入账,同时,对接受的外币资产投资应作为投资者的投入,增加实收资本。在我国,一般企业以人民币为记账本位币,在收到外币资产时需要将外币资产价值折合为人民币记账。在将外币资产折合为人民币记账时,其折合汇率按以下原则确定:

**湿**树于各项外币资产账户,一律按收到出资额当日的汇率折合。

應对于实收资本账户,合同约定汇率的,按合同约定的汇率 折合;合同没有约定汇率的,按收到出资额当日的汇率折合。由于 有关资产账户与实收资本账户所采用的折合汇率不同而产生的人民 币差额,作资本公积处理。企业收到投资者投入的外币资产,按收 到出资额当日的汇率折合的人民币金额,借记有关资产科目,按合 同约定汇率或按收到出资额当日的汇率折合的人民币金额,贷记 "实收资本"科目,按收到出资额当日的汇率折合的人民币金额与 按合同约定汇率折合的人民币金额之间的差额,借记或贷记"资本 公积——外币资本折算差额"科目。

境外上市公司以及在境内发行外资股的公司,按人民币金额计算的股票面值,与核定的股份总额的乘积计算的金额,作为股本入账,按收到股款当日的汇率折合的人民币金额与按人民币计算的股票面值总额的差额,作为资本公积(外币资本折算差额)处理。

#### (五)其他资本公积

其他资本公积,是除上述各项资本公积以外形成的资本公积,以及从各资本公积准备项目转入的金额。"其他资本公积"与资本溢价或股本溢价的性质基本相同,也属于所有者权益,但与所有者权益中的准备项目不同。记入"其他资本公积"的金额是已经实现的资本公积,可以按规定转增资本(或股本)。

#### (六)拨款转入

拨款转入,是因国家对某些国有企业拨入的、专项用于某项目的拨款,在该拨款项目完成后,形成资产的拨款部分,转作的资本公积。在我国,国家对某些行业或企业拨出专款,专门用于企业的技术改造、技术研究等项目,在收到拨款时,暂作长期负债处理。待该项目完成后,属于费用而按规定予以核销的部分,直接冲减长期负债;属于形成资产价值的部分,从理论上讲应视为国家的投资,增加国家资本,但因增加资本需要经过一定的程序。因此,暂计资本公积,待转增资本时再减少资本公积。在未转增资本公积前,形成资本公积的一项来源。

#### 二、资本公积的核算

资本公积有其不同的来源,企业应当根据资本公积形成的来源,分别进行账务处理。核算资本公积一般应当设置以下明细科目:

**愿** 股本溢价",反映企业实际收到的股本大于注册资本的金额。

**圆** 接受捐赠非现金资产准备",反映企业接受非现金资产捐赠的价值,扣除未来应交所得税后的余额,在未转入"其他资本公积"明细科目前计入资本公积的准备金额。企业接受的现金捐赠直接记入"接受现金捐赠"明细科目,不通过本明细科目核算。

猿『接受现金捐赠",反映企业接受的现金捐赠。

瀝 服权投资准备",反映企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,因被投资单位接受资产捐赠等原因增加的资本公积,企业按其持股比例计算而增加、未转入"其他资本公积"前所形成的股权投资准备。采用权益法核算时,被投资单位资本公积中形成的股权投资准备,企业按其持股比例计算的部分,也在本明细科目核算。

**缓**了外币资本折算差额",反映企业接受外币投资因所采用的 汇率不同而产生的资本折算差额。

通 其他资本公积"反映企业除上述各项资本公积以外所形成

的资本公积,以及从资本公积准备项目转入的金额。债务重组时,由债权人豁免的债务,以及确实无法支付的应付款项,也在本明细 科目核算。

**蘧** 拨款转入",反映企业收到国家拨入的专门用于技术改造、 技术研究等的拨款项目完成后,按规定转入资本公积的部分。

资本公积业务的账务处理如下:

**湿企**业收到投资者投入的资金,按实际收到的金额或确定的价值,借记"银行存款""固定资产"等科目,按其在注册资本中所占的份额,贷记"实收资本"科目,按其差额,贷记"资本公积——资本溢价"科目。

**甅股**份有限公司溢价发行股票,在收到现金等资产时,按实际收到的金额,借记"现金""银行存款"等科目,按股票面值和核定的股份总数的乘积计算的金额,贷记"股本"科目,按溢价部分,贷记"资本公积——股本溢价"科目。

境外上市企业,以及在境内发行外资股的股份公司,在收到股款时,按收到股款的当日的汇率折合的人民币金额,借记"现金"、"银行存款"等科目,按确定的人民币股票面值和核定的股份总额的乘积计算的金额,贷记"股本"科目,按其差额,贷记"资本公积——股本溢价"科目。

股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金、股票印制成本等,减去发行股票冻结期间所产生的利息收入,溢价发行的,从溢价中抵消;无溢价的,或溢价不足以支付的部分,作为长期待摊费用,分期摊销。

獲企业接受捐赠的非现金资产,按确定的价值,借记有关科目,贷记"资本公积"科目(接受捐赠非现金资产准备);接受捐赠的非现金资产处置时,按转入资本公积的金额,借记"资本公积"科目(接受捐赠非现金资产准备),贷记"资本公积"科目(其他资本公积)。

外商投资企业按规定接受的非现金资产捐赠应转入资本公积的

金额,借记"待转资产价值"科目,贷记本科目(其他资本公积)。

外商投资企业接受捐赠的现金,按实际收到的金额,借记"银行存款"等科目,按接受捐赠的现金与现行所得税税率计算应交的所得税,贷记"应交税金——应交所得税"科目,按接受捐赠的现金资产的价值减去应交所得税后的差额,贷记"资本公积"科目(接受现金捐赠);年度终了,企业根据年终清算的结果,按接受捐赠的现金原计算的应交的所得税与实际应交所得税的差额,借记"应交税金——应交所得税"科目,贷记"资本公积"科目(接受现金捐赠)。

企业接受的现金捐赠转入资本公积的金额,借记"银行存款"或"待转资产价值"(指外商投资企业)科目,贷记"资本公积"科目(接受现金捐赠)。

應企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后,形成各项资产的部分,应按实际成本,借记"固定资产"等科目,贷记有关科目;同时,借记"专项应付款"科目,贷记"资本公积"科目(拨款转入)。

# 第三节 留存收益

#### 一、留存收益的内容

留存收益是指企业通过其生产经营活动而创造的积累,尚未分配给投资人的净收益。股份有限公司创造的净收益,一部分以股利的方式分派给股东,作为股东进行风险投资的回报;一部分则留下来,用于扩大其生产经营规模,以便在今后为股东创造出更多的利润,或用于建立风险基金,弥补将来可能出现的亏损。其具体内容如下:

## (一)盈余公积

盈余公积是指企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。 盈余公积根据其用途不同分为一般盈余公积和公益金两类。

#### **湿**一般盈余公积

#### (员) 法定盈余公积

法定盈余公积是指企业按规定从净利润中提取的积累资金。法定,意味着提取时由国家法规强制规定。硬性规定企业必须提取法定盈余公积,目的是确保企业不断积累资本,固本培源,自我壮大实力。

我国公司法规定,公司制企业的法定盈余公积按照税后利润的 **无**象提取(非公司制企业也可按照超过 **无**象的比例提取),法定盈余公积累计额已达注册资本的 **绿**水时可以不再提取。

#### (圆)任意盈余公积

任意盈余公积是公司出于实际需要或采取审慎经营策略,从税后利润中提取的一部分留存利润。任意是出于自愿,而非外力强制,但也非随心所欲。如果公司有优先股,必须在支付了优先股股利之后,才可提取任意盈余公积。由于任意盈余公积是企业自愿拨定的留存利润,其数额也视实际情况而定。

企业提取任意盈余公积的原因是多样的,如可能是需要偿还一笔长期负债,也可能是为了控制本期股利的分派不至于过高等。可见,任意盈余公积,一经拨定用途就不能再供本期发放股利之用,所以提取任意盈余公积本身,就是压低当年股利的一种手段,是企业管理当局对发放股利施加的限制。

我国公司法规定,任意盈余公积的用途与前面讲述的法定盈余公积的用途相同。如果用盈余公积(含法定和任意)转增资本时,转增后留存的盈余公积数额不得少于注册资本的 圆缘。法定盈余公积和任意盈余公积的区别就在于其各自计提的依据不同。前者以国家的法律或行政规章为依据提取;后者则由企业自行决定提取。企业提取盈余公积主要可以用于以下几个方面:

①用于弥补亏损。企业发生亏损时,应由企业自行弥补。弥补亏损的渠道主要的有三条:一是用以后年度税前的利润弥补。按照现行制度规定,企业发生亏损时,可以用以后缘下内实现的税前利

润弥补,即税前利润弥补亏损的期间为缘年。二是用以后年度税后利润弥补。企业发生的亏损经过缘年期间未弥补足额的,未弥补亏损应用所得税后的利润弥补。三是以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时,应当由公司董事会提议,并经股东大会批准。

②转增资本。企业将盈余公积转增资本时,必须经股东大会决议批准。在实际将盈余公积转增资本时,要按股东原有持股比例结转。盈余公积转增资本时,转增后留存的盈余公积的数额不得少于注册资本的 **原**。

盈余公积的提取实际上是企业当期实现的净利润向投资者分配 利润的一种限制。提取盈余公积本身就属于利润分配的一部分,提 取盈余公积相对应的资金,一经提取形成盈余公积后,在一般的情 况下不得用于向投资者分配利润或股利。 盈余公积的用途,并不是 指其实际占用形态,提取盈余公积也并不是单独将这部分资金从企 业资金周转过程中抽出。企业提取的盈余公积,无论是用于弥补亏 损,还是用干转增资本,只不过是在企业所有者权益内部结构的转 换。如企业以盈余公积弥补亏损时,实际是减少盈余公积留存的数 额,以此抵补未弥补亏损的数额,并不引起企业所有者权益的总额 的变动:企业以盈余公积转增资本时,也只是减少盈余公积结存的 数额,但同时增加企业实收资本或股本的数额,也并不引起所有者 权益总额的变动。至于企业盈余公积的结存数,实际只表现企业所 有者权益的组成部分,表明企业生产经营资金的一个来源而已,其 形成的资金可能表现为一定的货币资金,也可能表现为一定的实物 资产,如存货和固定资产等,随同企业的其他来源所形成的资金进 行循环周转。

#### **康**法定公益金

法定公益金是指企业按规定从净利润中提取的积累资金。

我国公司法规定公司制企业按照税后利润的缘。 无豫的比例提取法定公益金。

公益金专门用于企业职工福利设施的支出,如购建职工宿舍、 托儿所、理发室等方面的支出。

#### (二)未分配利润

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润,也是企业股东权益的组成部分。相对于股东权益的其他部分来说,企业对于未分配利润的使用分配有较大的自主权。从数量上来说,未分配利润是期初未分配利润,加上本期实现的税后利润,减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。未分配利润有两层含义:一是留待以后年度处理的利润;二是未指定特定用途的利润。

#### 二、留存收益的核算

#### (一)盈余公积的核算

为了反映盈余公积的形成及使用情况,企业应设置"盈余公积"科目,并按其种类设置明细账,分别进行明细核算。

企业提取盈余公积时,借记"利润分配"科目,贷记"盈余公积"(法定盈余公积、任意盈余公积、法定公益金)科目。

从理论上讲,企业实现的净利润属于股东所有,成为股东权益的一部分,从其中提取的法定公益金也属于股东所有。我国法律规定企业必须从当年实现净利润中提取一定比例数额的利润作为法定公益金,用于企业职工集体福利方面开支的资金来源。企业使用这部分公益金之后,则意味着未来可使用的公益金数额的减少。这部分公益金虽然是用于职工福利支出,但与用于职工个人的福利支出不同,其支出的使用一般会形成一定的实物资产。因此,企业在使用公益金购建职工宿舍等形成固定资产后,一方面应登记形成的资产的价值,同时还应当将其使用的数额从公益金账户中转出,转至任意盈余公积账户,从而使公益金账户结余的数额,反映为企业未来可使用的公益金的数额。进行账务处理时,应当按照实际使用公益金的数额,借记"盈余公积——法定公益金"科目,贷记"盈余公积——任意盈余公积"科目。用公益金购建的职工宿舍等固定资产进行处置时,应当将该资产购建的原始支出中使用的公益金的数

额,从任意盈余公积转回到公益金账户。进行账务处理时,应按照购建该固定资产原支出的公益金的数额,借记"盈余公积——任意盈余公积"科目,贷记"盈余公积——法定公益金"科目。

企业用盈余公积弥补亏损时,按照确定的弥补亏损的数额,借记"盈余公积"科目,贷记"利润分配——盈余公积补亏"科目。

企业用提取的盈余公积转增资本,应当按照批准的转增资本的数额,借记"盈余公积"科目,贷记"股本"科目。

【例 源—元 赤诚公司 **园田** 车实现净利润 源**田** 元。公司董事会于 园田 年 猿月 猿日提出公司上年利润分配方案,拟对上年实现净利润进行分配。董事会提请批准的利润分配方案见表 源—猿

表源-猿 利润分配方案 单位:元

项 目	提请批准的方案	
提取法定盈余公积	源起理起	
提取法定公益金	源起理起	
提取任意盈余公积	湿起却起	
分配股利	圆塘地地	
合 计	猿麻迅也	

赤诚公司应根据董事会提出的利润分配方案,进行账务处理,即应编制会计分录如下:

借:利润分配——提取法定盈余公积 源起团 ——提取法定公益金 源起团

——提取任意盈余公积 **國起** 

——应付普通股股利 圆旗起冠起

贷:盈余公积——法定公益金 源起理

——法定盈余公积 **源配用** 

——任意盈余公积 圆起地

【例源——灵灵赤诚公司用公益金购建职工住房,价款 圆泥园园

元,款项以银行存款支付。

借:固定资产

圆板进

贷:银行存款

圆起进

借:盈余公积——法定公益金

**圆柜 用柜** 

贷:盈余公积——任意盈余公积

圆瓶用瓶

【例 源- 5月 赤诚公司以前年度累计未弥补亏损 **药和**元, 按照规定已超过了以税前利润弥补亏损的期间。本年公司董事会决议并经股东大会的批准,以盈余公积全额弥补以前年度未弥补亏损。

借:盈余公积

**列起** 电电

贷:利润分配——盈余公积补亏

**苑园用**起

【例 源—B緣 经批准同意,赤诚公司在本期将任意盈余公积 猿眼用玩用于转增股本。

借:盈余公积——任意盈余公积

猫腿腿

贷:股本

猿乱乱乱

企业将盈余公积转增股本时,应当按照转增股本前的股本结构 比例,将盈余公积转增股本的数额记入"股本"科目下各股东的明 细账,相应增加各股东对企业的股本投资。

### (二)未分配利润的核算

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润,也是企业所有者权益的组成部分。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分配有较大的自主权。从数量上来说,未分配利润是期初未分配利润,加上本期实现的税后利润,减去提取的各种盈余公积和分出利润后的余额。未分配利润有两层含义:一是留待以后年度处理的利润;二是未指定特定用途的利润。

在会计核算上,未分配利润是通过"利润分配"科目进行核算的,具体来说是通过"利润分配"科目之下"未分配利润"明细科目进行核算的。企业在生产经营过程中取得的收入和发生的成本费用,最终通过"本年利润"科目进行归集,计算出当年盈利,然后转入"利润分配——未分配利润"科目进行分配,其结存于"利润

分配——未分配利润"科目的贷方余额,则为未分配利润;如为借方余额,则为未弥补亏损。年度终了,再将"利润分配"科目下的其他明细科目(盈余公积转入、提取法定盈余公积、提取法定公益金、应付优先股股利、提取任意盈余公积、应付普通股股利、转作股本的普通股股利)的余额,转入"未分配利润"明细科目。结转后,"未分配利润"明细科目的贷方余额,就是未分配利润的数额;如出现借方余额,则表示未弥补亏损的数额。

#### (三)弥补亏损的核算

企业在生产经营过程中既可能发生盈利,也有可能出现亏损。 企业在当年发生亏损的情况下,与实现利润的情况相同,应当将本 年发生的亏损自"本年利润"科目,转入"利润分配——未分配利 润"科目,借记"利润分配——未分配利润"科目,贷记"本年利 润"科目,结转后"利润分配"科目的借方余额,即为未弥补亏损 的数额。然后通过"利润分配"科目核算有关亏损的弥补情况,借 方余额即为未弥补亏损的数额。

企业发生的亏损可以以以后年度实现的税前利润弥补。在以税前利润弥补以前年度亏损的情况下,企业当年实现的利润自"本年利润"科目,转入"利润分配——未分配利润"科目,将本年实现的利润结转到"利润分配——未分配利润"科目的贷方,其贷方发生额与"利润分配——未分配利润"的借方余额自然抵补。因此,以当年实现净利润弥补以前年度结转的未弥补亏损时,不需要进行专门的账务处理。

由于未弥补亏损形成的时间长短不同等原因,以前年度未弥补亏损有的可以以当年实现的税前利润弥补,有的则须用税后利润弥补。无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损,其会计处理方法相同,所不同的只是两者计算交纳所得税时的处理不同而已。在以税前利润弥补亏损的情况下,其弥补的数额可以抵减当期企业应纳税所得额,而以税后利润弥补的数额,则不能作为纳税所得扣除处理。

【例 源—员 赤诚公司 压伊 发生亏损 恐症 压症 。在年度终了时,企业应当结转本年发生的亏损,编制如下会计分录:

借:利润分配——未分配利润 络园珊ඩ

贷:本年利润 %配理 %

假设 原型 用原车至 原型 开流车,赤诚公司每年均实现利润 员配用配元。按照现行制度规定,企业在发生亏损以后的缘车内可以以税前利润弥补亏损。赤诚公司在原型 用原 用原车至原型 用原 中方 以应编制如下会计分录:

區用现年至區用现在各年度终了,按照上述会计分录的结果,區用现年"利润分配——未分配利润"账户期末余额为借方余额员园用现一,即區用现在未弥补亏损员园用现一。假设该企业原则现在实现税前利润强配用现一,按现行制度规定,该企业只能用税后利润弥补以前年度亏损。在原现现于年度终了时,赤诚公司首先应当按照当年实现的税前利润计算交纳当年应负担的所得税,然后再将当期扣除计算交纳的所得税后的净利润,转入利润分配账户。在本例中,假设该公司适用的所得税税率为强度,赤诚公司在原则现在年度计算交纳所得税时,其纳税所得额为强压原现,当年应交纳的所得税为农园用证。(独国用现代等额为强压原现,当年应交纳的所得税为农园用证(独国用现代等额为强压原现)。此时,该公司应编制如下会计分录:

(员) 计算交纳所得税:

贷:应交税金——应交所得税 2000年 2000

借:本年利润 網視視

(圆) 结转本年利润,弥补以前年度未弥补亏损:

 贷:利润分配——未分配利润

踢原形

(猿)上述核算的结果,该企业 <u>国现</u>产年"利润分配——未分配利润"科目的期末贷方余额为:远原进压(原员运用股间暴原进区。

此外,企业年度会计报表报出后,如果由于以前年度记账差错等原因导致多计或少计利润,但以前年度的账目已经结清,不能再调整以前年度的利润的,会计核算时,不再调整以前年度的账目,而是通过"以前年度损益调整"科目,归集所有需要调整以前年度损益的事项,以及相关所得税的调整,并将其余额转入"利润分配——未分配利润"科目。也不再调整以前年度会计报表,仅调整本年度会计报表相关项目的年初数,但在对外提供比较会计报表时,应当调整会计报表相关项目的数字。

# 第五章 收 入

# 第一节 销售商品及提供劳务收入

#### 一、收入的定义

**壓**收入可能表现为企业资产的增加,如增加银行存款、应收 账款等;也可能表现为企业负债的减少,如以商品或劳务抵偿债 务,或者二者兼而有之。例如,商品销售的货款中部分抵偿债务, 部分收取现金。这里所指的以商品或劳务抵债不包括债务重组中的 以商品抵债。

**建**收入能导致企业所有者权益的增加。如上所述,收入能增加资产或减少负债或二者兼而有之。因此,根据"资产原负债越所有者权益"的公式,企业取得收入一定能增加所有者权益。但收入扣除相关成本费用后的净额,则可能增加所有者权益,也可能减少所有者权益。这里仅指收入本身导致的所有者权益的增加,而不是指收入扣除相关成本费用后的毛利对所有者权益的影响。因此,准则中将收入定义为"经济利益的总流入"。

**瀍收**入只包括本企业经济利益的流入,不包括为第三方或客户代收的款项,如增值税、代收利息等。代收的款项,一方面增加企业的资产,一方面增加企业的负债。因此,不增加企业的所有者权益,也不属于本企业的经济利益,不能作为本企业的收入。

#### 二、收入的分类

收入的分类既可以从最终实现的表现形式上来划分,也可以从收入的取得来源上划分。从表现形式上看,收入可分为资产的流入和负债的清偿。其中,资产的流入又可以分为现金流入和非现金资产流入。

从取得来源上看,收入可分为四类,即销售商品收入、建造合 同收入、提供劳务收入和他人使用本企业资产收入。其中:

**運**销售商品仅包括取得货币资产方式的商品销售及正常情况下的以商品抵偿债务交易,不包括非货币交易、期货、债务重组中的销售商品交易。

**甅**建造合同收入包括两部分内容:一是合同中规定的初始收入,即建造承包商与客户在双方签订的合同中最初商定的合同总金额,它构成了合同收入的基本内容。二是因合同变更、索赔、奖励等形成的收入,这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商定的总金额,而是在执行合同过程中由于合同变更、索赔、奖励等原因而形成的追加收入。建造承包商不能随意确认这部分收入,只有在符合规定条件时才能构成合同总收入。

**穗**提供劳务的种类很多,如旅游、运输(包括交通运输、民航运输等)、饮食、广告、理发、照相、洗染、咨询、代理、培训、产品安装等。

他人使用本企业资产取得的收入有以下几种形式:(员)因他人使用本企业现金而收取的利息收入。这主要是指金融企业存、贷款形成的利息收入及同业之间发生往来形成的利息收入等。(圆)因他人使用本企业的无形资产(如商标权、专利权、专营权、软件、版权)等而形成的使用费收入。

**瀍**个人使用本企业的资产取得的收入还应包括他人使用本企业的固定资产取得的租金收入,因债权投资取得的利息收入及进行股权投资取得的股利收入等。

由于企业的经营活动并不是单一的,一个企业往往同时从事多种经营活动,因此,上述收入又可以按其在企业中所占的地位分为主营业务收入和其他业务收入。前者通常是指来自主要经营活动的收入,后者是指来自非主要经营活动的收入。判断某项收入究竟是主营业务收入还是其他业务收入,要看企业所处的行业及该企业经营活动的重心。对以产品生产、销售为主要活动的企业来说,租金收入是其他业务收入,但对一个主要从事设备租赁的企业来说,租金收入则是主营业务收入。

三、销售商品及提供劳务收入的确认方法

确认是指交易、事项或情况中的一个项目应否、何时和如何当做一项要素加以记录和列入财务报表并将金额计入合计的过程,它包括初始确认和再确认两个环节。其中,初始确认决定了哪些交易、事项或情况的数据应该在会计系统中予以记录和反映,再确认决定了它们如何列入财务报表。由于企业各种收入的取得来源不同,因而其确认方法亦不相同,现分述如下。

#### (一)销售商品收入的确认

《企业会计制度》第八十五条规定,销售商品的收入,应当在以下条件均能满足时予以确认:

**跟企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。** 

这里的风险主要是指商品由于贬值、损坏、报废等造成的损失。报酬是指商品中包含的未来经济利益,包括商品升值等给企业带来的经济利益。如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担,带来的经济利益也不归本企业所有,则意味着该商品所有权上的风险和报酬已移出该企业。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方,需要视不同情况而定:

- (员) 大多数情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移,如零售交易。
- (圆)有些情况下,企业已将所有权凭证或实物交付给买方,但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬:①企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求,又未根据正常的保证条款予以弥补,因而仍负有责任。②企业销售商品的收入是否能够取得取决于买方销售其商品的收入是否能够取得,如代销或寄销商品。③企业尚未完成售出商品的安装或检验工作,且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。④销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款,而企业又不能确定退货的可能性。

(猿)有些情况下,企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,但实物尚未交付。这时应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入,而不管实物是否交付。如交款提货销售。

**壓企业**既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施控制。

企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后,如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权,或仍然对售出的商品实施控制,则不能确认相应的销售收入。

猿屿交易相关的经济利益能够流入企业。

经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中,与交易相关的经济利益即为销售商品的价款,销售商品的价款能否有把握收回,是收入确认的一个重要条件。企业在销售商品时,如估计价款收回的可能性不大,即使收入确认的其他条件均已满足,也不应当确认收入。

企业在判断价款收回的可能性时,应进行定性分析,当确定价款收回的可能性大于不能收回的可能性时,即认为价款能够收回。一般情况下,企业售出的商品符合合同或协议规定的要求,已将发票账单交付买方,买方已承诺付款,即表明销售商品的价款能够收

回。如企业判断价款不能收回,应提供可靠的证据。

**瀍相关的收入和成本能够可靠地计量。** 

收入能否可靠地计量,是确认收入的基本前提。企业在销售商品时,售价通常已确定,但销售过程中由于某种不确定因素,也有可能出现售价变动的情况,则新的售价未确定时不应确认收入。

根据收入和费用配比原则,与同一项销售有关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此,成本不能可靠计量时,即使其他条件均已满足,相关的收入也不能确认。如已收到货款,应将其确认为一项负债。

### (二)提供劳务收入的确认

提供一项劳务取得的总收入,一般按照企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定,如有现金折扣的,应在实际发生时计入财务费用。

提供劳务的种类很多,提供劳务的内容不同,完成劳务的时间 也不等。有的劳务一次就能完成,且一般均为现金交易,如饮食、 理发、照相等。有的劳务需要花较长一段时间才能完成,如安装、 旅游、培训、远洋运输等。对于一次就能完成的劳务收入,其确认 方法比较简单,在劳务完成时即确认收入。而对于需要较长的时间 才能完成的劳务,可能会存在跨越会计年度的情况,为了准确确定 每一会计年度的收入及相关的成本费用,根据《企业会计制度》第 八十八的条规定,在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下, 应按完工百分比法确认相关的劳务收入。

当以下条件均能满足时,劳务交易的结果才能可靠地估计:

**湿劳**务总收入和总成本能够可靠地计量。劳务总收入一般根据双方签订的合同或协议注明的交易总额确定。随着劳务的不断提供,可能会根据实际情况增加或减少交易总金额,企业应及时调整合同总收入。劳务总成本包括至资产负债表日止已经发生的成本和完成劳务将要发生的成本。企业应通过建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,准确提供每期发生的成本,

并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、可靠地估计,并随着 劳务的不断提供或外部情况的不断变化,随时对估计的成本进行修 订。

**甅b**克易相关的经济利益能够流入企业。对此,企业可以从接受劳务方的信誉、以往的经验以及双方就结算方式和期限达成的协议等方面进行判断。

**蘧**劳务的完成程度能够可靠地确定。劳务的完成程度可以采用以下程序确定:(员)已完工作的测量;(圆)已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例;(猿)已发生的成本占估计总成本的比例。

根据《企业会计制度》第八十九条的规定,在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下,企业应当在资产负债表日对收入分别以下情况予以确认和计量:(员)如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,应按已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本。(圆)如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿,应按能够得到补偿的劳务成本金额确认收入,并按已经发生的劳务成本,作为当期费用,确认的金额小于已经发生的劳务成本的差额,作为当期损失。(猿)如果已经发生的劳务成本全部不能得到补偿,应按已经发生的劳务成本作为当期费用,不确认收入。

(三)让渡资产使用权收入的确认

《企业会计制度》第九十一条规定,让渡资产使用权而发生的收入主要包括利息收入和使用费收入。

利息和使用费收入,应当在以下条件均能满足时予以确认: **湿**与交易相关的经济利益能够流入企业。

这是任何交易均应遵循的一项重要原则,企业应根据对方的信誉情况、当年的效益情况,以及双方就结算方式、付款期限等达成的协议等进行判断。如果企业估计收入收回的可能性不大,就不应确认收入。

利息收入根据合同或协议规定的存、贷款利率确定,使用费收

入按企业与其资产使用者签订的合同或协议确定。当收入的金额能够可靠地计量时,企业才能进行确认。

年度终了,企业应在年度财务报告中披露以下内容:(员)收入确认所采用的会计政策。主要包括①在各项重大的交易中,企业确认收入采用的确认原则;②是否有采用分期付款法确认收入的情况;③确定劳务的完成程度所采用的方法。(圆)重大的收入项目金额,包括商品销售收入、劳务收入、利息收入和使用费收入。不同的企业,其收入项目可能不同,如工业企业可能主要是商品销售收入、金融企业主要是利息收入等,企业应根据自身的营业范围,披露每一项重大收入的金额。

四、销售商品收入的取得和成本的结转

企业取得商品销售收入时,其销售收入及相关成本的结转,由于行业及采用的销售方式不同,具体使用的会计科目和账务处理也有差别。根据配比原则,与同一销售业务有关的收入和成本,应在同一会计期间预以确认。因此,成本不能可靠计量时,即使其他条件均已满足,也不能确认收入。

当企业销售商品已同时满足收入确认的源个条件时,应按确定的收入金额与应收取的增值税,借记"应收账款"、"应收票据"、"银行存款"等科目,同时贷记"主营业务收入"或"其他业务收入"及"应交税金——应交增值税(销项税额)"等科目,并在月终结转已实现销售的商品销售成本。收入确认条件未满足时,即使收到货款,也不能确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入商品的成本,企业应设置"发出商品"、"委托代销商品"、"分期收款发出商品"等科目进行核算。期末,将上述三个科目的余额,并入资产负债表的"存货"项目反映。

下面举例说明不同行业、不同销售方式的销售收入的取得和成本的结转。

【例缘—员 赤诚公司 圆面等 愿月 圆铅销售一批产品给万达厂,按合同约定,产品的销售价格为 圆泥 现 增值税率为 易豫,产

品已经按合同要求发出,并收到万达厂开出缘个月到期的商业承兑汇票。该批产品的实际成本为员园园园。在这笔交易中,赤诚公司已将售出产品的所有风险和报酬转移给万达厂,并不再对该批产品实施管理和控制权。因此,可以按照合同约定的销售价格确认收入,同时,产品的实际成本也应予以结转。

赤诚公司应做如下会计处理:

(员)借:应收票据

**房房緣**規

贷:主营业务收入

应交税金——应交增值税(销项税额)

源绿瓶

(圆)借:主营业务成本

湿地

贷:库存商品

湿地

【例缘—圆 赤诚公司 圆面 年 愿月 圆型以托收承付方式向光大日化销售一批商品,增值税发票上注明售价 圆面 园面 ,增值税 万元,增值税 万元。该批产品的成本为 愿烟面 ,商品已发出,并已向银行办妥托收手续。但赤诚公司在销售时得知购买方资金周转暂时有困难,经交涉确定此项收入目前收回的可能性不大,因此,该企业在销售时不能确认收入,应将发出商品成本转入"发出商品"科目:

借:发出商品

原掘

贷:库存商品

原外用

同时,将增值税发票上注明的增值税额转入应收账款:

借:应收款项——光大日化(应收销项税额) 獨規規

贷:应交税金——应交增值税(销项税额)

独思

假定,月末得知光大日化资金周转情况好转,并承诺近期付

款,赤诚公司可确认收入:

借:应收账款——光大日化

跳乱扰乱

贷:主营业务收入

現まれま

同时,结转成本:

借:主营业务成本

感掘

贷:发出商品

原際

猛日 收到货款时:

贷:应收账款——光大日化

——应收销项税额

猫用瓶

【例 缘—獨 星海房地产公司于 圆面元年 缘月将一幢已建造完工的住宅出售给安居物业公司,售价 圆面配面元,该住宅的成本为员面面元。双方在合同中明确,安居物业公司先预付员面面和元,如果在两年内销售情况不好,有权将该住宅退回,但星海房地产公司需按每月 圆面 取取租金。此项交易表明,星海房地产公司并未将房产所有权上的主要风险和报酬转移给安居物业公司,不符合商品销售收入确认的条件,此时,不能确认收入,应将其成本转入"开发产品——已售"科目:

借:开发产品——已售

员雕制用混

贷:开发产品——库存

员雕印起

收到预收款时:

借:银行存款 贷:预收账款

员用制用

员建制进

借:预收账款

员**用机用** 

贷:主营业务收入

员用抗用抗

结转成本:

借:主营业务成本

员服乱用银

贷:开发产品——已售

员鼠乱乱乱

收回余款时:

借:银行存款

员用品用品

贷:预收账款

假定直到 圆面汽车员月,该住宅尚未售出,公司决定退货,星海房地产公司按规定收取 圆配个月的租金,计 员园园园 ,余款退

回:

(员)借:开发产品——库存

员郧阳郡郡

贷:开发商品——已售

员雕木

(圆)借:预收账款

员和起和起

贷:其他业务收入

湿地

银行存款

恩起用起

企业在销售实现后,往往由于商品质量等问题需要给购买方一定的价格折让,也称为销售折让。销售折让应在实际发生时冲减发生当期的收入,并记入"销售折让"科目。销售折让在损益表中作为主营业务收入的减项。发生销售折让时,按规定允许扣减当期销项税额的,应同时用红字冲减"应交税金——应交增值税"科目的"销项税额"专栏。

借:应收账款

掘駀

贷:主营业务收入

远规

应交税金——应交增值税(销项税额)

쀖覵

**微**无

(圆)发生销售折让时:

借:主营业务收入

猿珊

应交税金——应交增值税(销项税额)

缓起

贷:应收账款

沅湖思

(猿) 实际收到款时:

借:银行存款

贷:应收账款 通过发起

企业出口商品、产品也是一种销售行为。但出口商品的成交方式、出口商品增值税的核算等有别于国内销售。企业出口商品,通

# 常的成交方式有以下几种:

离岸价(**运**归),即商品的价值中包括售价加上商品被搬运到车船(包括船、火车、汽车等)或其他运输工具上的所有费用。

工厂交货价格(阅**等**元),即买方直接从卖方工厂提货,商品的价格只包括售价,不包括运费。

到岸价(愧處),即商品价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸、保险及运输等费用。

成本加运费价格(愧फ्ट),即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸及运输费用。

在不同的成交方式下,商品所有权上的风险和报酬转移的时间不同,确认收入的地点也不一致。另外,不同的成交方式,表示售价包含的内容不同,所确认的收入金额也不相同。例如,按离岸价成交时,商品被搬运到车船或其他运载工具上,即表明商品所有权上的风险已经转移,收入可以确认,确认的收入金额为合同注明的离岸价格;按工厂交货价格成交时,商品在卖方工厂交货时,即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移,确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格;按到岸价和成本加运费价格成交时,均应在商品被运送到买方指定地点时,确认收入,但收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

【例缘—缘 风叶服装公司出口一批服装,总计金额 压缩压美元 (其中运费 绿底美元),按到岸价成交方式确认收入。购入加工该批服装的面料价格为 绿瓜麻 人民币,应交增值税 愿绿底 人民币,加工完工后的成本为 质板 人民币。该批商品出口时按 员废报的的汇率进行折算,商品已经向银行办妥出口交单手续,应做如下会计处理:

(员)商品运到指定地点后,企业根据出口交单的有关凭证确认收入:

借:应收账款

別別の表

贷:主营业务收入

別別の表

同时,结转销售成本:

借:主营业务成本

赤眼珠眼

贷:产成品

**現場**現場

(圆)收到出口商品货款,按员赚贩的汇率进行结算:

借:银行存款

別類類型

贷:应收账款

別別國記

财务费用

**圆雕** 

(猿) 收到该批商品退税款时(出口商品增值税的核算有别于国内销售,出口商品适用零税率,并实行退税政策,将企业购进材料时所支付的进项税退回自营出口企业):

借:银行存款

感和

贷:应交税金——应交增值税(出口退税)

息和

五、销售退回

销售退回是指企业售出的商品,由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。《企业会计制度》第八十七条规定:"企业已经确认收入的售出商品发生销售退回的,应当冲减退回当期的收入;年度资产负债表日及以前售出的商品,在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生退回的,应当作为资产负债表日后调整事项处理,调整资产负债表日编制的会计报表有关收入、费用、资产、负债、所有者权益等项目的数字。"企业发生销售退回时,如允许扣减当期销项税额,应同时用红字冲减"应交税金——应交增值税"科目的"销项税额"专栏。但如果资产负债表日及之前售出的商品是在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生退回的,除应在退回当月做相关的会计处理外,还应作为资产负债表日后发生的调整事项,冲减报告年度的收入、成本和税金。如该项销售在资产负债表日及之前已发生现金折扣或销售折让,还应同时冲减报告年度相关的折扣和折让。

【例缘—过 赤诚公司 圆面 产证月 强和销售 月产品一批,售价 无限压压,增值税额 强力压力,成本缘和压力。合同规定现金折

房加根

局級無限

扣条件为 圆壳 圆壳 火焰 买方于远月圆积 付款,享受现金折扣圆木。圆木 圆月 圆知 该批商品因质量严重不合格被退回。对该项业务,企业应做如下会计处理:

(员)销售商品时:

借:应收账款

应交税金——应交增值税(销项税额)

借:主营业务成本 缘流取

贷:库存商品 缓闭机

(圆) 收回货款时:

财务费用 圆冠記

(猿)销售退回时:

贷:银行存款

应交税金——应交增值税(销项税额) 肠闭眼

财务费用 圆珊ඩ

(员)借:以前年度损益调整(最低)。

应交税金——应交增值税(销项税额)**员**加起

(圆)借:库存商品 缴利取

贷:以前年度损益调整 缘冠

贷:以前年度损益调整 **尿尿** (源 借:利润分配 **尿尿**  贷:以前年度损益调整

腺療元

六、售后回购

售后回购一般有三种情况:(员) 卖方在销售商品后的一定时间内必须回购;(圆) 卖方有回购选择权;(猿) 买方有要求卖方回购的选择权。售后回购是否确认收入,应视商品所有权上的主要风险和报酬是否转移及是否放弃对商品的控制而定,企业应根据不同的回购协议进行具体分析。

(一)卖方在销售商品后的一定时间内必须回购,可能会出现两种情况:一是回购价以回购当日的市场价为基础确定。在这种情况下,该商品因增值而获得的收益归买方所有,因贬值而遭受的损失也由买方承担,卖方不再保留该商品所有权上的风险和报酬,但卖方仍对售出的商品实施控制,买方无权对该商品进行处置。二是回购价在合同中明确。在这种情况下,商品价格变动产生的风险和报酬均归卖方所有,与买方无关,且卖方仍对售出的商品实施控制。因此,这种销售回购本质上不是一种销售,而是一项融资协议,整个交易不确认收入。

【例缘—列星海房地产开发公司于圆型工作员月份将一幢已开发完成的房产销售给安居公司,售价愿型工程工作,已收到。该房产成本为缘型工程工。合同规定,圆年后星海房地产开发公司将这幢房产重新购回,回购价为忽型工程工厂。这种交易实际上是星海房地产开发公司将房产作抵押,向安居公司借款愿型工程工厂,借款期为圆年,应支付利息员型工程工厂(忽型工程工厂)。因此,星海房地产开发公司应做如下会计处理:

借:银行存款

息瓶瓶

贷:应付账款——安居公司

恩郡和郡

(圆) 圆瓶车 歲月 猿日应预提利息费用 绿瓜麻玩…

货:应付账款——安居公司

(猿) 開始年 混月 猪日应预提利息费用 绿胡麻玩:

借:财务费用 绿麻麻

贷:应付账款——安居公司

绿肥沸脆

绿胡珊

(源) 圆面 员用份回购时:

(二)卖方有回购选择权或买方有要求卖方回购的选择权,应 具体分析每项交易的实质,根据行使选择权的可能性大小,以及商 品所有权上的主要风险和报酬转移与否,确定是作为销售核算,还 是作为融资协议核算。

七、分期收款销售

分期收款销售是指商品已经交付,但货款分期收回的一种销售方式。对一些单位售价较高的商品(如房产、汽车、重型设备等)来说,如果采用"钱货两清"的销售方式,倘若社会购买力有限,则商品的销售将十分困难。而采用分期收款销售方式,则有助于迅速打开销售市场。但由于这种销售方式的收款期较长,销售方承担的不能及时、足额收回分期货款的风险也比较大,如果在销售之初就确认全部收入的实现,显然不够稳健。因此,在采用分期收款销售方式时,企业应按照合同约定的收款日期分期确认销售收入。

采用分期收款销售方式的企业,应设置"分期收款发出商品" 科目,核算已经发出但尚未结转的商品成本。

应做如下会计处理:

(员)发出商品时:

借:分期收款发出商品 源起进起

贷:库存商品 源記規

(圆)每年 列 员 以款时:

应交税金——应交增值税(销项税额) 房间租

同时,结转商品成本:

贷:分期收款发出商品 <u>透现</u>

八、代销业务

代销通常有两种方式,一种是视同买断,即由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取所代销商品的货款,代销商品的实际售价由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。另一种是收取手续费,即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费。

在第一种代销方式下,虽然视同买断,但销售的本质仍然是代销。委托方将商品交付给受托方时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方,因此,委托方在交付商品时不确认收入,受托方也不做购进商品处理。

受托方将商品销售后,应按实际售价确认为销售收入,并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时,再确认本企业的销售收入。

【例缘—20 赤诚公司委托 匀经销商销售商品 圆面件,协议价为每件原元,成本为每件绿元,适用增值税率为 质豫。匀经销商以每件级元的价格将该批商品全部售出,取得销售收入 扇圆面元,增值税为 猿凤冠元。赤诚公司收到代销清单后,确认销售收入为灵河和五,增值税为 圆顶流元。

品規制

圆旗

猿冠

对该项业务,赤诚公司应做如下会计处理:

(局)将商品交付 匀经销商时:

借:委托代销商品 赤規規

贷:库存商品 振開現

(圆) 收到代销清单时:

借:应收账款——匀经销商 服施

贷: 主营业务收入

应交税金——应交增值税(销项税额)

借: 主营业务成本 馬規制

贷:委托代销商品 振開現

( 猿) 收到 匀经销商汇来的货款时:

借:银行存款 服施

贷:应收账款——匀经销商 

对该项业务,匀经销商应做如下会计处理:

(局) 收到代销商品时:

借:受托代销商品 品無

贷:代销商品款 品用用

(圆)代销商品售出时:

借:银行存款 朗玩呢

贷: 主营业务收入 龈瓶 应交税金——应交增值税(销项税额)

借: 主营业务成本 品規制

贷:受托代销商品 品用用

借:代销商品款 品用用

应交税金——应交增值税(进项税额) 圆掘

贷:应付账款——赤诚公司 

(猿) 按合同协议价将款项付给赤诚公司时:

借:应付账款——赤诚公司 腺源

贷:银行存款 腺腫 在第二种代销方式下,受托方所收取的手续费实际上是一种劳务收入。与第一种代销方式所不同的是,受托方通常应按照委托方规定的价格销售,不得自行改变售价。

【例 缘—员 仍以上例资料为例,假定代销合同规定,匀经销商须按每件 愿元的价格对外出售,赤诚公司按售价的 员像付给 匀经销商手续费,其他条件不变。

对该项业务,赤诚公司的会计处理为:

( 员) 将商品交付 匀经销商时:

(圆) 收到 匀经销商代销清单时:

借:应收账款——匀经销商 现场配

贷:应收账款——匀经销商 员**施** 

对该项业务,匀经销商的会计处理为:

( 员) 收到代销商品时:

(圆)代销商品售出时:

借:银行存款 競視

贷:应付账款——赤诚公司 员员用记

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 圆面

贷:应付账款——赤诚公司

圆旗

借:代销商品款

员团团团

贷:受托代销商品

远掘

( 猿) 归还赤诚公司货款并收取代销手续费时:

丰营业务收入

品和

九、劳务收入

企业提供劳务的收入,可以在劳务完成时确认,也可以按完工比例确认。企业在确认劳务收入时,应按确定的收入金额记入"应收账款"、"银行存款"等科目的借方,记入"主营业务收入"科目的贷方。结转成本时,应记入"本年利润"科目的借方,记入"主营业务成本"科目的贷方。企业的年终采用完工百分比法确认收入时,如"主营业务成本"科目有余额时,应并入资产负债表"存货"项目中反映。

由于在劳务完成时确认收入的会计处理比较简单,所以这里主要说明企业劳务收入中完工百分比法的运用。完工百分比法是指按劳务的完成程度确认收入和费用的方法。企业资产负债表日,如能对提供的交易结果做出可靠估计,应采用完工百分比法确认劳务收入,同时结转相应的成本。

在完工百分比法下,劳务收入和相关费用应按下列公式计算:本年确认的劳务收入越劳务总收入伊本年末止劳务的完成程度原以前年度确认的劳务收入

本年确认的劳务费用 越劳务总成本 伊本年末止劳务的完工程度 原以前年度已确认的劳务费用

采用完工百分比法,在劳务总收入和劳务总成本能够可靠计量的情况下,关键是确定劳务的完工程度。企业应根据所提供的劳务的特点,在下列方法中选择一种来计算劳务的完成程度。

湿巴完工作的测量

这是一种比较专业的测量法,由专业测量师对已完工的工作或 工程进行测量,并按一定方法计算劳务的完工程度。

【例缘—员】海信电脑公司于圆面上年愿月缘日接受一项软件开发工程,工期大约为员产月,合同收入为怨园。 ,到圆面上年员周月猿园已发生成本圆园。 预以账款源园。 预计开发完成软件的全部成本为源园面。 圆面上年员周月猿园 经专业测量师测量,目前软件的开发程度为缘而缘。

对该项业务,企业应做如下计算和会计处理:

(局)发生成本时:

贷:银行存款等 **配**面配

(圆) 预收款项时:

借:银行存款 源记起

贷:预收账款 源記規

( 猿) 确认劳务收入时:

借:预收账款 源规规

(源) 结转成本时:

该企业为提供该项劳务发生的成本为 原动压元,扣除已结转的成本 原动压元,余额 原动压元,应并入年度资产负债表的"存货"项目内反映。

**甅按**已经提供的劳务量占应提供劳务总量的百分比确定 这种方法主要以劳务量为标准,确定劳务的完工程度。

 元,客户分两次付清。预计咨询服务总成本为 圆原压元,圆压车 发生成本约 圆压元,圆压产发生成本约 圆冠元,假定成本的估计十分准确。此项劳务应按时间比例确定劳务的完成程度,并做如下会计处理:

(员) 圆压车实际发生成本时:

(圆) 预收账款时:

借:银行存款 圆板 現

( 猿) 쀖月 猿田按完工百分比法确认收入并结转成本:

劳务的完成程度 越南大厦伊克西 越水像

确认收入越级。因为现象越级发现(元)结转成本越级。因为现象越级数据(元)

借:预收账款 現場

贷:主营业务收入 瑪姆思

借:本年利润 缘和

贷:主营业务成本 缘掘

(源) 圆锅车实际发生成本时:

贷:银行存款等 <u>現</u>理

(缘) 预收账款时:

贷:预收账款 **圆和** 

(记) 馬月 猿日完工时确认剩余收入:

贷:主营业务收入 猫球瓶

结转成本:

 贷:主营业务成本

品心知用

**捷按**已经发生成本占估计总成本的比例确定

【例缘—强制安装公司 圆面 年 元月 员日接受一项设备安装任务,安装期限为缘个月,合同总收入为 元配 元,年底已收款 克克克克,实际发生成本 圆面 元以银行存款支付,估计还会发生员原理元。按实际发生的成本占总成本的比例确定劳务的完成程度。

实际发生的成本占总成本的比例 越现现现 化原现 现现 被激激

圆瓶车确认收入越无规规(元)

**圆瓶**年结转成本 越**底屈服** 伊豫 越**厕**无(元)

(员)实际发生成本时:

借:主营业务成本

郧栅

贷:银行存款等

郧채捷

(圆)预收账款时:

借:银行存款

掘掘

贷:预收账款

掘

(猿) 週月 猿田确认收入时:

借:预收账款

水瓶

贷:主营业务收入

滷稝

(源)结转成本时:

借:本年利润

別規制

贷:主营业务成本

郧ππ

十、其他收入

其他收入包括因他人使用本企业资产取得的收入和除上述收入以外的各项收入,主要有利息收入、使用费收入等。

对于利息收入,企业应在每个会计期期末,按未收回的存款或贷款等的本金、存续期间和适当的利率计算并确认利息收入,记入"应收利息"科目的借方,同时记入"利息收入"、"金融企业往来收入"等科目的贷方。

【例 缘—333 华信银行于 图35年 28月 5日向企业贷款 图350周 250 图 250

(员) 圆面车 恕月员日贷出款项时:

借:中长期贷款 圆翅起翅

贷:活期存款 <u>圆**木**</u>

(圆)每季末应确认利息收入:

借:应收利息(圆型配理的 衣服伊稳 编记规

贷:利息收入 猿冠郡

(猿) 風間 年 2月 5日到期收回贷款时:

贷:中长期贷款 圆术园 现

使用费收入应按有关合同协议规定的收费时间和方法确认。不同的使用费收入,其收费时间和收费方法各不相同,有些是一次收回一笔固定的金额,如一次收取 无年的场地使用费;有些是在协议规定的有效期内分期等额收回的,如合同规定在使用期内每期收取一笔固定的金额;还有些是分期不等额收回的,如合同规定按资产使用每期销售额的百分比收取使用费等。

如果合同、协议规定使用费一次支付,且不提供后期服务的,应视同该项资产的销售一次确认收入;提供后期服务的,应在合同、协议规定的有效期内分期确认收入。如合同规定分期支付使用费的,应按合同规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算的金额分期确认收入。

使用费收入在确认时,应按确定的收入金额,借记"应收账款"、"银行存款"等科目,贷记"其他业务收入"或"主营业务收入"科目。

【例缘-- ] 万通公司向月企业转让某项软件的使用权,一次

性收费 猿起症, 不提供后续服务。该项交易实质上是出售软件, 应视同销售处理:

借:银行存款 编起规

贷:主营业务收入

猿胡胡胡

【例缘—员 万通公司向月企业转让某项专利权的使用权,转让期为证 — 每年收取使用费缘同联历。

万通公司每年确认收入时,应做如下会计处理:

借:应收账款(或银行存款) 绿田郡

贷:其他业务收入

贷:其他业务收入

绿油瓶

**現まれます** 

【例缘—员门万通公司向月企业转让其商品的商标使用权,合同规定月企业每年年末按年销售收入的员家支付万通公司使用费,使用期员产品。假定第一年月企业销售收入圆河市区域,第二年销售收入为场流市区域,这两年的使用费均已按期支付。

则万通公司应按下列方法确认各年收入:

第一年年末应确认使用费收入 越圆冠冠冠翅形 越暴冠冠冠 (元)

第二年年末应确认使用费收入越衰症的现形的数越症的 (元)

# 第二节 建造合同收入

建造合同,是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。它有两种形式:固定造价合同,是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同;成本加成合同,是指以合同允许或其他方式议定的成本为基础,加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

建造工程合同收入包括合同中规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。合同变更,是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。因合同变更而增加的收入,应当在客户能够认可因变更而增加的收入,并且收入能够可靠地计量时予以确认。索赔,是指因客户或第三方的原因造成的,由建造承包商向客户或第三方收取的,用以补偿不包括在合同造价中的成本的条款。企业只有在预计对方能够同意这项索赔(根据谈判情况判断),并且对方同意接受的金额能够可靠计量的情况下,才能将因索赔而形成的收入予以确认。奖励,是指工程达到或超过规定的标准时,客户同意支付给建造承包商的额外款项。企业应当根据目前合同完成情况,足以判断工程进度和质量能够达到或超过既定的标准,并且奖励金额能够可靠地计量时,才能将因奖励而形成的收入予以确认。

对建造合同收入的确认,关键是看其结果能否可靠地估计。只有当建造合同的结果能够可靠地估计时,企业才能根据完工百分比 法在资产负债表日确认合同收入。由于建造合同具体分为固定造价 合同和成本加成合同两种类型,因此,对不同类型的合同判断其结 果能否可靠估计的前提也不同。

合同总收入一般根据建造承包商与客户订立的合同总金额来确定。如果在合同中明确规定了合同总金额,且订立的合同是合法的,则说明合同总收入能够可靠地计量;反之,则意味着合同总收入不能可靠地计量。

**康 斯 与 同相关的经济利益能够流入企业。** 

经济利益是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。表现为资产的增加或负债的减少,或表现为两者兼而有之。与合同相关的经济利益能够流入企业,意味着企业能够收回建造合同的工程价款。

**瀍在**资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

合同完工进度能够可靠地确定,意味着建造承包商能够严格履行合同条款,已经和正在为完成合同而进行工程施工,并已完成了一定的工程量,达到了一定的工程形象进度,对将要完成的工程量也能够作出科学、可靠地测定。如果建造承包商已经建立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,则意味着建造承包商能够可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。

**瀍**为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地 计量,以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。

为完成合同已经发生的合同成本能否清楚地区分和可靠地计量,关键在于建造承包商能否做好建造合同成本核算的各项基础工作和准确计算合同成本。如果这些工作到位,则意味着为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

成本加成合同的结果能够可靠地估计,是指同时具备以下两项 条件:

履与合同相关的经济利益能够流入企业。

**甅**实际发生的合同成本能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

如果建造合同的结果不能可靠地估计,企业则不能采用完工百分比法确认合同收入。这时,应区别以下两种情况进行确认:

**湿**后同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同 成本加以确认,合同成本在其发生的当期作为费用。

在一个会计年度内完成的建造合同,应当在完成时确认合同收入和合同费用。

如果合同预计总成本将超过合同预计总收入,应当将预计损失 立即计入当期费用。

在建造合同的结果能够可靠地估计的前提下,建造收入的会计

处理,主要有完工百分比法和完工合同法两种。前者是根据合同完工进度的比例,分阶段确认收入和费用,并报告当期损益,后者是平时只记录工程建造所发生的各项成本和费用支出,到整个工程完成后,才将全部成本与全部收入配比,确定工程项目的已实现损益。《企业会计制度》规定使用完工百分比法,因为运用这种方法确认合同收入和费用,能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息,体现了权责发生制原则。

完工百分比法的运用包括两个步骤:

**<b>远**确定建造合同的完工进度

确定合同完工进度有以下三种方法:

( 员) 根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。这是确定合同完工进度较常用的方法。其计算公式为:

合同完工进度越累计实际发生的合同成本伊克服务

【例 编一题 星海公司签订了一项总金额为 圆那 万元的建造合同,合同规定的建造期为 猿年。第一年实际发生合同成本 绿地万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 员绿地万元;第二年实际发生合同成本为 员现 万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 猿骸万元。

根据上述资料,计算各年合同完工进度如下:

第一年合同完工进度越,缓和一个玩玩。越了多越

第二年合同完工进度越级超过分,现代的

(圆)根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。这种方法适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。其计算公式如下:

合同完工进度 越一合同预计总工作量 伊**茨瓦**象

【例 缘—员则 某路桥工程公司签订了修建一条 绿斑公里公路的一项建造合同,合同规定的总金额为 猿绿斑斑万元,工期为 猿年。该公

司第一年修建了 圆冠公里,第二年修建了 圆冠公里。

根据上述资料,计算各年合同完工进度如下:

第一年合同完工进度越缓和,为无面缘越原缘

第二年合同完工进度 越 编起 伊服 救 越 數

(猿) 已完合同工作的测量。这是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法。适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。但这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定的,而应由专业人员现场进行科学测定。

例如,星海公司承建一项水下作业工程,在资产负债表日,经专业人员现场测定,已完工作量为合同总工作量的 **病** ,则该合同的完工进度为 **病** 

**應根据完工百分比计量和确认当期的合同收入和费用** 当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

当期确认的合同收入 越(合同总收入伊完工进度)原以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的合同毛利 越(合同总收入原合同预计总成本)伊完工进度原以前会计年度累计已确认的毛利

当期确认的合同费用 越当期确认的合同收入 原当期确认的合同毛利 原以前会计年度预计损失准备

值得注意的是,完工进度实际上是累计完工进度,因此,企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时,应分别建造合同的实施情况进行处理:(员)对当年开工当年未完工的建造合同,企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时,在以前会计年度累计已确认的收入和以前会计年度累计已确认的毛利均为零。(圆)对以前年度开工本年仍未完工的建造合同,企业可直接运用上述公式计量和确认当期收入和费用。(猿)对以前年度开工本年完工的建造合同,当期计量和确认的合同收入,等于合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额。当期计量和确

认的合同毛利,等于合同总收入扣除实际合同总成本减以前会计年度累计已确认的毛利后的余额。(源)对当年开工当年完工的建造合同,当期计量和确认的合同收入,等于该项合同的总收入。当期计量和确认的合同费用,等于该项合同的实际总成本。

每年年末,应在会计报表中披露建造合同的有关事项,其主要内容包括:(员)在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利(或亏损);(圆)在建合同工程已办理结算的价款金额;(猿)当期确认的合同收入和合同费用的金额;(源)确定合同完工进度的方法;(缘)合同总金额;(远)当期已预计损失的原因和金额;(苑)应收账款中尚未收到的工程进度款。

需要注意的是,"在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利(或亏损)"与"在建合同工程已办理结算的价款金额"应在资产负债表中以相抵后的差额反映。如果在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利大于在建合同工程已办理结算的价款金额,其差额反映在建合同工程已完工但尚未办理结算的款项,这部分款项是企业应向客户收取的款项,因此,应在资产负债表中作为一项流动资产列示。如果在建合同工程已办理结算的价款金额大于在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利,其差额反映在建合同工程尚未完工部分已办理了结算的款项,这部分款项是企业超过完工进度多结算的款项,因此,应在资产负债表中作为一项目流动负债列示。

下面举例说明完工百分比法的运用:

【例 缘—圆型 星海公司承建一项为期三年的工程建设项目,观察年初动开始,圆面产年底竣工。工程总收入为员物配厅元,预计总成本为员员配厅元,预计利润为物配厅元。建设单位按合同每年应支付独合的工程款,余款在工程竣工验收合格后一次付清。实际资料如表 缘—员所示:

表缘-员

单位:万元

	景線范	別線思	灵怒
预计工程总成本	员建制	员圆配	员 <b>捷</b>
当年发生成本	猿起	源記	绿起
累计工程总成本	獲起	題起	员植起
当年工程进度款	源起	源起	<b>通</b>
累计工程进度款	源起	想起	员 <b>绿</b> 起
	灵貌范	別息思	灵怒
当年实际收到工程款	猿起	漉起	郊記
累计已收到工程款	獲起	苑	员 <b>绿起</b>

首先,根据已投入成本来确定工程完工百分比。见表 <del>缘</del>-圆 表 <del>缘-</del>圆 单位: 万元

	景線范	別息	灵蛇
当年发生成本	猿起	源記	绿起
累计已发生成本	猿起	應起	別 <b>徒</b>
预计工程总成本	员雕	员魔	別 <b>徒</b>
完工百分比	<b>圆圈</b>	滅線	元面像

其次,按工程总价款来确定各年的合同收入。见表 <del>缘</del>一猿 表 <del>缘</del>一猿

	1	ı	ı
	別額	別息	灵怒
工程总价款	员 <b>建</b>	员 <b>建</b>	员 <b>建</b>
累计完工百分比	圆圈废路	滅豫	元面像
累计应确认合同收入	源模范	怨起	员 <b>须起</b>
当年应确认合同收入	源	缴债	缘起

再次,确定各年已实现的利润。见表缘-源

表缘-源

单位:万元

	灵鹤	別息思	灵怒
当年收入	源技	缓旋	缘起
当年成本	猿起	源起	繩
当年利润	愿范	蕵	滬

最后,进行各年相关的会计处理。见表缘-缘

表缘-缘

单位:万元

	灵貌范	別息思	別總
工程各项成本发生时:			
借:工程施工	猿起	源起	绿起
贷:现金、银行存款等	猿起	源起	绿起
应收工程进度款时:			
借:应收账款	源起	源起	逓
贷:工程进度款	源起	源起	洒起
收到工程款时:			
借:银行存款	猿起	漉	殖园
贷:应收账款	猛起	源起	殖园
确认当年工程收入时:			
借:工程施工	感	苑	漉
主营业务成本	猿起	源起	繩
贷:主营业务收入	源	缓浪	缘起

**凤**總年建造合同在会计报表中的披露(单位:万元):

( 员) 在资产负债表中披露下列信息:

应收账款(源起京港) 分紀

已完工尚未结算款(源規模) 易蔬

(圆) 在利润表中披露下列信息:

主营业务收入 源菀

主营业务成本 猿紀

( 猿) 在会计报表附注中披露下列信息:

确定合同完工进度的方法 完工百分比法

在建工程累计已发生的成本 猿冠

在建工程已结算价款 源起

合同总金额 员猛乱

國**城**年工程完工后,应转销"工程施工"和"工程进度款", 做如下会计处理:

借:工程进度款

贷:工程施工

緣無問無

**國** 軍士 中由于该工程已全部竣工,工程价款已全部办理了结算 并已收讫,因此,只需在利润表中披露当年确认的收入和费用即 可。

如果建造合同的结果不能可靠地估计,企业则不能采用完工百分比法确认合同收入和费用。此时,对合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认;合同成本不能收回的,应在发生时立即确认为费用,不确认收入。

【例 缘—圆】星海公司与客户签订了一项总金额为 圆顶万元的建造合同。第一年实际发生工程成本 愿顶元,双方均能履行合同规定的义务。但建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠地估计。在这种情况下,该公司不能采用完工百分比法确认收入,但由于客户能够履行合同,当年发生的成本均能收回,所以,公司可将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用,当年不确认利润。其会计处理为:

借:主营业务成本

康乱用混

贷:主营业务收入

康托用托

假定该公司当年与客户只办理价款结算 无万元,由于客户出现财务危机,其余款项可能收不回来。在这种情况下,该公司只将

**绿**迈元确认为当年的收入,**康**迈元应确认为当年的费用。其会计 处理如下:

贷: 主营业务收入

绿胡珊

丁程施丁——毛利

猿乱用

如果合同预计总成本超过合同预计总收入, 应将预计损失立即 确认为当期费用。

的固定造价合同,最初预计总成本为 圆虎万元。第一年实际发生成 本 闭螺万元,预计为完成合同尚需发生成本 周振万元。假定合同的 结果能够可靠地估计,该公司应在年末时进行如下会计处理:

第一年合同完工讲度 越激烧衣(激烧)的毒。 伊那丽 越病像

第一年确认的合同收入 拟合同总收入 伊完丁进度百分比

越親用 (万元)

第一年确认的合同毛利 越 [猿태原(، 閉緣可続)] 伊福豫 越原緣 万元)

第一年应确认的合同费用 越收入原毛利 越湿底原(原肠) 越闭螺(万元)

第一年预计的合同损失 越 [ ( 別線司號) 原鎌間 伊( 別京石像 )

越元(万元)

借: 主营业务成本

员然后进起

贷: 主营业务收入

员康讯开税

丁程施丁——毛利

**局振用** 

借:合同预计损失

服規制

贷:预计损失准备

赤胡珊

# 第六章 成本和费用

《企业会计制度》第九十九条规定了成本和费用的定义和总体核算要求。成本和费用的突出区别在于,成本是针对一定成本计算对象(如某产品、某类产品、某批产品、某生产步骤等)而言的,费用则是针对一定的期间而言的。它们的联系在于,两者都是企业经济资源的耗费,期末应将当期已销产品的成本结转计入当期的费用之中。

# 第一节 成本和费用概述

# 一、费用的概念

企业在生产经营过程中,必然要发生各种耗费,包括原材料等劳动对象的耗费、机器设备等劳动手段的耗费,以及人工等活劳动的耗费。费用是指企业在生产和销售商品、提供劳务等日常活动中所产生的各种耗费,具有如下特征:

應费用最终会导致企业资源的减少。这种减少具体表现为企业的资金支出,或表现为资产的耗费。从这个意义上说,费用本质上是一种企业资源的流出,它与资源流入企业所形成的收入相反。 具体地说,支付工资、发生费用、消耗材料和机器设备等,最终都将耗费企业资源。费用也可以理解为资产的耗费,其目的是为了取得收入,从而获得更多资产。

**甅**费用最终会减少企业的所有者权益。一般而言,所有者权益会随着收入的增长而增加;相反,费用的增加会减少所有者权益。但是,企业在生产经营过程中,有两类支出是不应归入费用

的:一是偿债性支出,如以银行存款归还前期所欠债务,只是一项资产和一项负债等额减少,对所有者权益没有影响,因而不构成费用;二是企业向所有者分配利润,虽然减少了所有者权益,但其属性是对利润的分配,也不构成费用。

# 二、费用的分类

(一)费用按照其经济用途,可以分为生产成本和期间费用两大类。属于生产成本的费用,按照其计入的方式不同,又分为直接费用和间接费用。

# **湿性产成本**

(员)直接费用。直接费用是指企业在生产商品和提供劳务过程中所发生的直接材料费用、直接人工费用和其他直接费用。

直接材料费用,是指企业在生产商品和提供劳务过程中所消耗的,直接用于产品生产,构成产品实体的原料、主要材料、外购半成品及有助于产品形成的辅助材料和其他材料费用。

直接人工费用,是指企业在生产商品和提供劳务过程中,直接 参加产品生产的工人的工资及按生产工人工资总额和规定的比例计 算提取的职工福利费等。

其他直接费用,是指企业发生的除直接材料费用和直接人工费用以外的,与生产产品或提供劳务有直接关系的费用。直接费用应当按照其实际发生数进行核算,按照成本计算对象进行归集,直接计入产品的生产成本。

(圆)间接费用,即制造费用。间接费用是指应由产品生产成本负担的,不能直接计入各产品成本的有关费用。主要是指企业各生产单位(如生产车间)为组织和管理生产而发生的各项间接费用,包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费及其他制造费用。间接费用应当按一定的程序和方法进行分配,计入相关产品的生产成本。

对于当期发生的生产成本,企业应当根据实际情况,如生产组织类型、生产经营特点等,选择合理的成本计算方法,进行成本计

算,确定当期产品的单位生产成本。

**甅期间费用** 

期间费用是指企业当期发生的必须从当期收入中得到补偿的费用。正是由于它仅与当期实现的收入相关,必须计入当期损益,所以称为期间费用。期间费用主要包括管理费用、营业费用和财务费用。

# (二)费用按照其经济内容进行分类,可以分为:

**還**外购材料费用。指企业为生产而耗用的一切从外部购入的原材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

**運外**购燃料费用。指企业为进行生产而耗用的一切从外部购进的各种燃料。

**蘧外**购动力费用。指企业为进行生产而耗用的从外部购进的 各种动力。

**瀍**工资费用及职工福利费用。指企业应计入生产费用的职工工资及按照工资总额的一定比例提取的职工福利费。

**缓折**旧费用。指企业所拥有或控制的固定资产按照使用情况 计提的折旧费用。

運利息支出。指企业为筹集生产经营资金而发生的利息支出。 殖税金。指企业应计入生产费用的各种税金,如房产税、车船使用税、十地使用税等。

愿其他支出。指不属于以上各项目的费用支出。

费用按经济内容进行分类,可以反映企业在一定时期发生了哪 些费用,数额各是多少,用以分析企业各个时期各种费用占全部费 用的比重,考核费用计划的执行情况。

# 三、费用的确认

费用有狭义和广义之分,广义的费用泛指企业各种日常活动发生的所有耗费,狭义的费用仅指与本期营业收入相配比的那部分耗费。狭义的费用应按照权责发生制和配比原则确认,凡应属于本期

发生的费用,不论其款项是否支付,均作为本期费用;反之,不属于本期发生的费用,即使其款项已在本期支付,也不作为本期费用。

在确认费用时,首先应当划分生产经营费用与固定资产购建支出的界限。属于固定资产购建所发生的,应当将其计入相应固定资产的购建成本,不得计入当期费用;属于当期生产经营费用的,不得计入固定资产购建成本。其次,在确定了当期费用后,还必须划分生产成本与期间费用的界限,严格按规定的成本开支范围核算当期的生产成本。

在确认费用时,对于确认为期间费用的费用,必须进一步划分为管理费用、营业费用和财务费用。对于确认为生产成本的费用,必须根据该费用发生的实际情况,分别不同的费用性质将其确认为不同产品生产所负担的费用;对于几种产品共同发生的费用,必须按受益原则,采用一定方法和程序将其分配计入相关产品的生产成本。

# 第二节 生产成本

#### 一、生产成本的概念

生产成本,是指一定期间生产产品所发生的直接费用和间接费用的总和。生产成本与费用是两个既有联系也有区别的概念。首先,成本是对象化的费用,生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,它是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集所形成的。在按照费用的经济用途分类中,企业一定期间发生的直接费用和间接费用总和,则构成一定期间的产品的生产成本。对于上述费用来说,费用的发生过程同时也就是产品成本的形成过程。其次,费用指某一期间为进行生产而发生的费用,它与一定的期间相联系;产品成本指为生产某一种产品或几种产品而消耗的费用,它与一定种类和数量的产品相联系。

成本与费用是相互转化的。企业在一定期间发生的直接费用按照成本计算对象进行归集;间接费用则通过分配计入各成本计算对象,使本期发生的费用对象化,转化为成本。在产品生产完成结转产成品并通过销售后,成本则转化为一定期间的销售成本,成为费用计入当期损益。

# 二、产品成本计算的一般程序

湿对费用进行确认,确定产品成本的核算范围。

**甅**按照各成本计算对象对本期计入产品成本的各种费用进行归集和分配,计算出各种产品生产成本。

**獲**时既有完工产品又有在产品的产品,将月初在产品费用与本月生产费用之和,在完工产品与月末在产品之间进行分配和归集,计算出该种完工产品的成本。

# 三、生产费用的核算

生产费用的归集与分配是计算产品成本的前提和基础。为了正确核算生产费用,控制生产费用的支出,将已经发生的费用加以汇集和分配,据以计算产品成本,企业应当设置"生产成本""制造费用""待摊费用""预提费用"等成本类科目。归集和分配生产费用时,发生的直接费用应直接计入成本核算对象;发生的间接费用应当选择合理的标准分配计入有关的成本核算对象。

# (一)生产成本的归集

生产成本通过"生产成本"科目进行归集。"生产成本"科目用于核算企业进行工业性生产所发生的各项生产费用,包括生产各种产成品、自制半成品、提供劳务、自制材料、自制工具及自制设备等所发生的各项费用。该科目应设置"基本生产成本"和"辅助生产成本"两个二级科目。"基本生产成本"二级科目核算企业为完成主要生产目的而进行的商品产品生产所发生的费用,计算基本生产的产品成本。"辅助生产成本"二级科目核算企业为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应所发生的费用,计算辅助生产产品和劳务成本。"基本生产成本"科目和"辅助生产成本"科目还

应当按照成本核算对象进行明细核算。

**履企业**发生的直接材料和直接人工费用,直接归集记入"生产成本"科目及其所属的"基本生产成本"科目和"辅助生产成本"科目。

**甅企业**发生的其他间接费用,首先在"制造费用"科目汇集, 月终分配记入"生产成本"科目及其所属的二级科目和明细账的借 方。

**穗企业辅助生产车间发生的费用,首先在"生产成本"科目所属的"辅助生产成本"**二级科目中归集核算;然后,按照一定的分配方法和分配标准分配计入各受益对象,即根据其受益对象,将"辅助生产成本"二级科目汇集的费用,转入"生产成本"所属的"基本生产成本"二级科目、"管理费用"等科目。

**瀍企业**将完工产成品验收入库,应将其完工的产成品及自制 半成品的实际成本,自"生产成本"科目及其所属的"基本生产成 本"二级科目结转至"产成品"等科目。期末"生产成本"科目的 借方余额反映尚未完成的在产品的成本。

# (二)制造费用的归集

制造费用通过"制造费用"科目进行归集。"制造费用"科目用于核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用,包括车间管理人员的工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、租赁费、保险费、排污费及其他制造费用。企业发生的各项制造费用,通过"制造费用"科目进行归集和分配。"制造费用"科目应按不同的车间、部门设置明细账,账内按制造费用的项目内容设专栏进行明细核算,发生的各项间接费用记入"制造费用"科目及其所属明细账的借方;月终,将制造费用分配计入有关的成本计算对象时,记入"制造费用"科目及其所属明细账的贷方。结转后"制造费用"科目无余额。

# (三)待摊费用的归集

待摊费用通过"待摊费用"科目进行归集。"待摊费用"科目

用于核算企业已经支付但应由本期和以后各期共同负担的、分摊期限在一年以内的各项费用,如低值易耗品摊销、出租出借包装物摊销、预付保险费、预付报刊杂志费等。"待摊费用"科目应按费用种类设置明细账进行明细核算。企业发生待摊费用时记入"待摊费用"科目及其所属明细账的借方;分期摊销的费用,记入"待摊费用"科目及其所属明细账的贷方。"待摊费用"科目的借方期未余额表示尚未摊销的费用。

# (四)预提费用的归集

预提费用通过"预提费用"科目进行归集。"预提费用"科目用于核算企业按照规定从成本、费用中预提但尚未实际支付的各项费用,如预提的租金、保险费、借款利息、修理费用等。"预提费用"科目应按费用的种类设置明细账,进行明细核算。企业预提各项费用时,记入"预提费用"科目及其所属明细账的贷方;实际支付预提的各项费用时,记入"预提费用"科目及其所属明细账的借方。"预提费用"科目的贷方期末余额表示已预提但尚未实际支付的费用。如果实际支付的预提费用数额大于已预提数额,"预提费用"科目出现借方余额的情况下,应视同待摊费用处理。

四、生产成本的分配及完工产品成本的结转

# (一)生产成本在完工产品与在产品之间的分配

通过上述各项费用的归集和分配,生产过程中发生的各项成本全部归集在"生产成本——基本生产成本"科目,这些归集到生产成本的费用,在存在着期初在产品和期末在产品的情况下,并不是本月完工产成品成本。成本计算的一个重要目的,就是计算出一定期间所生产的完工产品总成本和单位成本,为此还必须将本期归集的生产成本在完工产品与在产品之间进行分配。

产品费用在完工产品与在产品之间的分配,在成本计算工作中是一个重要而又比较复杂的问题。企业应当根据产品的生产特点,考虑到企业的管理要求和条件,选择既合理又简便的分配方法。常用的方法有以下几种:

**远**下计算在产品成本。这种方法不考虑期初在产品和期末在产品的情况,而是将本期归集的生产成本全部作为本期完工产品成本。这一方法,适用于期末在产品数量较小,在产品成本的大小对完工产品的成本影响不大的企业。

**甅在产品成本按其所耗用的原材料费用计算。这种方法是将在产品成本按其所耗用的原材料费用计算,其他费用全部由完工产品成本负担。这一方法,一般适用于原材料费用占产品成本的比重较大,并且原材料在生产开始时一次全部投入的企业。** 

**獲的**当产量法。这种方法是对期末在产品确定约当产量,以 计算的约当产量对生产成本在本期完工产品和期末在产品之间进行 分配。这种方法,既考虑了期末在产品所负担的原材料费用,也考 虑了所负担的其他费用,在一定程度上提高了成本计算的准确度。 这一方法,适用于在产品数量较多,各月份在产品数量变化较大, 并且原材料费用和其他费用在产品成本中的比重相差不多的企业。

應在产品成本按定额成本计算。这种方法是事先在调查研究的基础上,确定定额单位成本,月终根据在产品数量计算确定期末在产品成本,然后将期初在产品生产成本加上本月发生生产成本,减去期末在产品的定额成本,计算出产成品的总成本以及产成品单位成本。

# (二)完工产品成本的结转

在计算得出当期完工产品单位成本后,应当根据完工产品的数量和计算确定的完工产品的单位成本,计算确定并结转本期完工产品的总成本。结转本期完工产品时,应当分别各种产品完工总成本,借记"库存商品"科目,贷记"生产成本"及其下设的"基本生产成本"科目。

# 五、成本计算方法

企业在进行成本计算时,还必须根据其生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理要求,确定成本计算方法。成本计算的基本方法有品种法、分批法和分步法三种。

- (一)品种法。品种法亦称简单法,是指以产品品种作为成本 计算对象,归集和分配生产费用,计算产品的成本的一种方法。这 种方法一般适用于单步骤、大批量生产的企业,如发电、供水、采 掘等。
- (二)分批法。分批法是指以产品的批别为产品成本计算对象,归集生产费用,计算产品成本的一种方法。分批法亦称定单法,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。分批法的主要特点是所有的生产费用要分别产品的定单或批别来归集,成本计算对象是购买者事先订货或企业规定的产品批别。
- (三)分步法。分步法是指按照生产过程中各个加工步骤(分品种)为成本计算对象,归集生产费用,计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法,适用于连续加工式生产的企业和车间,如冶金、纺织等。

# 第三节 期间费用

《企业会计制度》第一百零四条对期间费用做出了规定,企业的期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。期间费用是当期发生的费用中的重要组成部分,应当直接计入当期损益,并在利润表中分项目列示。

- 一、营业费用
- (一)营业费用的概念及其内容

营业费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用,包括企业销售商品过程中发生的包装费、运输费、装卸费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似性质的费用、业务费等经营费用。

商品流通企业在进货过程中发生的费用(包括进货途中的运输

费、装卸费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费 用等),也作为营业费用处理。

# (二)营业费用的核算

企业发生的营业费用在"营业费用"科目中核算,并按费用项目设置明细账进行明细核算。企业发生的各项营业费用借记该科目,贷记"现金"、"银行存款"、"应付工资"、"应付福利费"等科目;月终,将借方归集的营业费用全部由本科目的贷方转入"本年利润"科目的借方,计入当期损益。结转营业费用后,"营业费用"科目期末无余额。

# 二、管理费用

# (一)管理费用的概念及其内容

管理费用,是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用。具体包括的项目有:企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的,或者应当由企业统一负担的公司经费、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发经费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失) 计提的坏账准备和存货跌价准备等。

公司经费包括总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销及其他公司经费。

劳动保险费指离退休职工的退休金、价格补贴、医药费(包括离退休人员参加医疗保险的医疗保险基金) 易地安家费、职工退职金、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休干部的各项经费以及实行社会统筹办法的企业按规定提取的退休统筹基金。

待业保险费是指企业按照国家规定交纳的待业保险基金。

董事会会费是指企业最高权力机构及其成员为执行职能而发生

的各项费用,包括差旅费、会议费等。

业务招待费是指企业为业务经营的合理需要而支付的交际应酬费用,在下列限额内据实列入管理费用:全年销售净额(扣除折让、折扣后的净额)在员缘配万元以下的,不超过年销售净额的缘子;全年销售净额超过员缘配万元但不足缘现无万元的,不超过该部分销售净额的缝子;超过缘现现万元但不足员亿元的,不超过该部分销售净额的圆子;超过员亿元的,不超过该部分的局子。管理费用属于期间费用,在发生的当期就计入损益。

#### (二)管理费用的核算

企业发生的管理费用在"管理费用"科目中核算,并按费用项目设置明细账进行明细核算。企业发生的各项管理费用借记该科目,贷记"现金"、"银行存款"、"原材料"、"应付工资"、"待摊费用"、"无形资产"、"累计折旧"、"应交税金"、"应付福利费"、"坏账准备"、"其他应交款"、"存货跌价准备"等科目;期末,将本科目借方归集的管理费用全部由本科目的贷方转入"本年利润"科目的借方,计入当期损益。结转管理费用后,"管理费用"科目期末无余额。

# 三、财务费用

# (一)财务费用的概念及其内容

财务费用是指企业筹集生产经营所需资金等而发生的费用。具体包括的项目内容为:利息净支出(减利息收入后的支出) 汇兑净损失(减汇兑收益后的损失) 金融机构手续费,以及筹集生产经营资金发生的其他费用等。

# (二)财务费用的核算

企业发生的财务费用在"财务费用"科目中核算,并按费用项目设置明细账进行明细核算。企业发生的各项财务费用借记该科目,贷记"银行存款"、"预提费用"等科目;企业发生利息收入、汇兑收益时,借记"银行存款"等科目,贷记该科目。月终,将借方归集的财务费用全部由该科目的贷方转入"本年利润"科目的借

方,计入当期损益。结转当期财务费用后,"财务费用"科目期末 无余额。

# 第七章 利润及利润分配

# 第一节 本年利润

一、利润的构成

(一)利润的构成

利润是企业在一定会计期间的经营成果,包括营业利润、利润总额和净利润。它是企业的会计要素之一。如果企业一定时期实现的各项收入不能抵补费用和支出等,就会发生亏损。企业经营范围不同,利润的构成也不同,但一般包括营业利润、投资净收益和营业外收支三部分。其中营业利润指企业生产经营活动所产生的利润,是企业利润总额的主要组成部分,其计算公式如下:

营业利润 越主营业务利润 垣其他业务利润 原营业费用(销售费用) 原管理费用 原财务费用

当企业营业收入有主次之分时,可将其分为主营业务利润和其他业务利润。其计算公式如下:

主营业务利润 越主营业务收入 原销售折让 原主营业务成本 原主营业务税 金及附加

其他业务利润 越其他业务收入 原其他业务支出

投资收益是指企业对外投资所获得的利润、股利和利息等投资收入,减去投资损失和计提的投资减值准备后的净额。

营业外收支是指与企业生产经营活动没有直接关系的各项收入扣除与生产活动没有直接关系的各项支出后的余额。

以上三项合计即为利润总额。其计算公式为:

利润总额(或亏损总额) 越营业利润 垣投资收益(减投资损失) 垣补贴

收入 垣营业外收入 原营业外支出

上述公式中的"补贴收入",是指企业收到的各种补贴收入,包括国家拨入的亏损补贴、退还的增值税等。企业取得的补贴收入在"补贴收入"账户中核算。

利润总额扣除应交所得税,称税后利润或净利。其计算公式为:

净利润(或净亏损) 越利润总额(亏损总额) 原所得税

(二)确定利润的方法

在生产经营过程中,企业不断地取得营业收入,并发生各种成本、费用,必须定期将营业收入和相关的成本、费用配比,确定企业在一定时期内经营活动的盈亏。确定利润有两种方法,即资产负债表法和利润表法,两者过程不同,但其结果应当一致。

**湿**资产负债表法

这是对照前后期资产负债表的所有者权益净额来确定企业一定期间所实现利润的方法。这种方法的理论基础资本维持观。企业在一定期间所实现的利润或亏损,必然表现为资产和负债的变动,收入有资产增加或负债减少相伴随,成本费用则会减少企业资产或增加负债。资产和负债变动导致利润的情况不外乎以下四种:(员)资产增加,负债不变;(圆)资产不变,负债减少;(猿)资产和负债都增加,但资产增加量大于负债增加量;(源)资产和负债同减,但资产减量小于负债减量。

如企业在一个期间的资产和负债发生了与上述相反的变化,则企业当期的成果为亏损。因此,可以通过计算和比较期初和期末净资产来确定一个会计期的利润。在确定净资产变动时,所有者在此期间的追加投资和派给所有者的款项必须除外。所以,资产负债表法也称净资产法,其利润计算公式可表示如下:

利润 期末 期初 本期派给所有者的款项 总额 净资产 原 净资产 垣 (减资的付给所有者的利润) 原

本期所有者 追加投资(增资) 目前,在会计实务中,这种方法只用来起核对利润表的作用。 **康利**润表法

这是设置收入、成本费用类科目,遵循配比原则计算当期利润的方法。这种方法遵循的是交易观。企业在计算期内发生的营业收入、各项费用、成本,都要分别专门设置科目予以归集,期末汇总,按照配比原则计算利润(或亏损)。企业与其所有者之间的交易,如所有者对企业的追加投资和企业派给所有者的股利或其他款项,均另行反映,与利润确定无关。

在会计实务中,通常采用以下步骤计算利润:(员)计算从主要经济活动中取得的利润,把营业收入和相关的成本、费用进行合理的配比。(圆)计算从次要经济活动中获得的利润,一般仅列示其收入和直接成本或直接费用。(猿)计算非正常事项的利得或损失。非正常事项所产生的收入和支出之间不存在配比关系。

上述计算步骤可用以下公式表示:

营业利润 依投资净收益 依营业外收支净额 越利润总额

这种确定利润的方法,可详细反映出利润的来龙去脉。因此,尽管世界各国对利润的计算步骤、内容和分类不尽相同,但通常都采用编制利润表的方法来计算利润。

二、营业外收支的内容与会计处理

企业的营业外收支与企业的正常经营活动无直接关系,偶发性 很强,前后不发生联系,而且每项收入和支出往往是彼此孤立的, 收入没有相应的成本、费用,支出没有相应的收入。作为营业外收 支,必须同时具备两个条件:一是意外发生,企业无法加以控制; 二是偶然发生不重复出现。可见,营业外收支与企业经营利润完全 不同,但由于对企业利润有影响,所以作为企业利润总额的组成部 分。

企业在经营活动过程中,难免会遇到一些与企业经营活动无直接联系的经济业务,如发生自然灾害、非常事项或其他客观因素造成的财产损失,以及其他各种意外收入等。在计算企业利润总额

时,把一些与经营活动无直接联系的收支与营业收入和费用、成本区分开来,在报表上单独列示,目的是对企业经营成果进行合理的考核,同时加强各期利润信息的可比性和可预测性,向报表用户提供更多的有用信息。从理论上说,考核企业经营成果的指标应当是不包括营业外收支的利润额。对于营业外收支,应考核的不是其数额,而是其合法性和合理性。

虽然可以给营业外收入和支出下一个定义,但实务上仍然很难 清楚地划分究竟什么是与经营活动有直接联系的项目,什么是与经 营活动无直接联系的项目,而且这种划分标准对各类企业因情况不 同也相差悬殊。此外,营业外收入和支出又容易与其他业务收入和 支出相混淆。因此,在我国会计实践中,营业外收入和支出的具体 内容和范围都由国家财政部统一规定。以工业企业为例,营业外收 入主要包括:固定资产盘盈、处置固定资产净收益、资产再次评估 增值、债务重组收益、罚款收入、确实无法支付的应付款项和教育 费附加返还款等。营业外支出主要包括:固定资产盘亏、处置固定 资产净损失、非常损失、罚款支出、资产评估减值、债务重组损失 和捐赠支出等。

为了反映营业外收入和支出的发生情况,企业可分别设置"营业外收入"和"营业外支出"科目。"营业外收入"和"营业外支出"科目的本期发生额在期末应转入"本年利润"科目,营业外收入增加了当期利润,营业外支出则减少了当期利润。这两个科目的收入总额和支出总额相抵后,即为利润表上列示的营业外收支净额。

# 三、本年利润的结转

为核算企业本年度内实现的利润总额(或亏损总额),企业应设置"本年利润"科目。一个会计期间终了,企业应将各收益类科目的余额转入"本年利润"科目的贷方,将各成本费用类科目的余额转入"本年利润"科目的借方。转账后,"本年利润"科目如为贷方余额,反映本年度自年初开始累计发生的净利润;如为借方余

额,反映本年度自年初开始累计发生的净亏损。年度终了,应将"本年利润"科目的全部累计余额,转入"利润分配"科目。如为净利润,借记"本年利润"科目,贷记"利润分配"科目,如为净亏损,做相反会计分录。年度结账后,"本年利润"科目无余额。

【例 苑-员 赤诚公司在 圆面 年度决算时,各损益类账户 圆月 编日的余额如下:

科目名称

余额(元)

主营业务收入(贷)

主营业务成本(借)

**憑恕問題** 

主营业务税金及附加(借)

郷和北

营业费用(借)

管理费用(借)

员有意象和民

财务费用(借)

源記規制

其他业务收入(贷)

员独旗用用

其他业务支出(借)

员緣原理起

投资收益(贷)

獨級地區

营业外收入(贷)

**列黎用** 

营业外支出(借)

**猪剧用** 

所得税(借)

员際原

根据上述资料,企业应做如下会计处理:

( 员) 结转收入类账户余额:

借:主营业务收入

其他业务收入

营业外收入

**苑刻用**用

贷:本年利润

**弱减弱** 

赤郷田田

源机用机

(圆) 结转成本、费用类账户余额:

贷:主营业务成本

主营业务税金及附加级物理和

萱业费用

管理费用 员棚 员棚

财务费用 源起理起

所得税 圆稜镜扇記

( 稳) 计算并结转本年净利润:

本年净利润 越影流鸣 电原元感息 医皮肤原植的 (元)

借:本年利润 源極域包

贷:利润分配——未分配利润 源磁磁位包

# 第二节 所得税

# 一、所得税的性质

所得税是以在分配领域内发生的收益额为课征对象的一个通行 税种,具有公平税负、调节纯收入、平抑社会财富及引导投资流向 等作用。

所得税是指企业应当计入当期损益的所得税费用。将所得税作为费用来处理的理由有三:(员)费用是企业为了取得一定收入或进行其他生产、经营活动而导致的企业经济利益的减少,这种经济利益的减少主要表现为资产的流出或负债的增加,所得税也是企业为获得一定的收益而导致的资产流出,应将其作为费用处理。(圆)把所得税作为费用处理更符合收入与费用配比的原则。(猿)这样处理能适应会计改革的深入,有利于与国际会计接轨(目前国际会计准则委员会及世界上一些主要国家均把所得税作为一项费用看待,在

#### 净利润前扣除入

# 二、税前会计利润和应纳税所得的差异

税前会计利润是指在扣除有关所得税支出或加上有关所得税减免之前,利润表上所报告的包括非常项目在内的本期损益总额,习惯上将其称为"利润总额"。

应纳税所得是指根据税务部门制定的法规确定的、据以确定应付(应退)所得税金额的本期损益额。

由于计算税前会计利润的目的是为了公允地反映企业的经营成果,计算纳税所得的目的是对企业的经营所得及其他所得进行征税,因此,两者的计算方法是不同的。由此导致,对同一企业在同一会计期间的经营成果,按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法计算的纳税所得往往存在差异。其差异主要有两种:永久性差异和时间性差异。

# (一)永久性差异

永久性差异,是指企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径不同而产生的差额,这种差额在本期发生,并不在以后各期转回。具体说来,永久性差异可分为以下三类:

**湿**会计核算时作为收入计入税前会计利润,而在计算纳税所得时不作为收入处理的免税收入。

由于会计上收入的确认标准与税收上收入确认标准并不完全一致,某些收入会计上计入当期税前会计利润,而税收上则不作为纳税所得。如我国《企业所得税暂行条例实施细则》规定,企业购买的国债利息收入不计入纳税所得,而会计核算中,企业购买国债所产生的利息收入,计入当期损益。

**甅**会计核算时不作为收入计入税前会计利润,而在计算纳税 所得时作为收入处理的非会计收入。

某些收入,税收上需要计入纳税所得,会计上则不计入当期税前会计利润。如企业以自己生产的产品用于工程项目,在税收上需要视同销售计入纳税所得,而在会计核算中则按成本转账,不计入

当期损益。

**穗在**计算纳税所得时不予扣除,而在会计核算时予以扣除的 费用或损失。

由于会计上对费用或损失的确认标准与税收不完全一致,某些费用或损失可以从当期税前会计利润中扣除,而在计算纳税所得时则不能扣除。如各种罚款支出,在会计核算中作为营业外支出在税前会计利润中扣除,而在计算纳税所得时,罚款支出不得扣除。属于此类费用或损失的还有超过规定标准的工资支出和招待费、超过比例提取的工会会费和职工福利费及职工教育经费、公益性捐赠及非公益性捐赠等。

上述三类永久性差异的影响会产生两种结果:一是税前会计利润大于纳税所得,二是税前会计利润小于纳税所得。在第一种情况下,产生的永久性差异不需要交税,在计算纳税所得时,从税前会计利润中扣除永久性差异,将税前会计利润调整为纳税所得。在第二种情况下,产生的永久性差异需要交税,在计算纳税所得时,应将税前会计利润加减发生的永久性差异,把税前会计利润调整为纳税所得。

# (二)时间性差异

时间性差异是指企业一定时期的纳税所得与税前会计利润之间 由于某些收入和支出项目计入两者的时间不一致所产生的差额。时 间性差异发生在某一期间,但在以后的某一期或若干期内会发生相 反的变化而转回。也就是说,时间性差异只在其差别期间内存在, 能在其发生相反变化的会计期间内逐渐转销,当差别期间的转销结 束时,这种差异便不复存在。从整个差别期间看,在无其他因素影 响的情况下,税前会计利润总额与纳税所得总额应当是相等的。因 此,时间性差异也称为暂时性差异。这种差异可分为两类:

**湿**会计与税收对某些费用支出确认的口径一致,但确认的时间不一致。

例如,会计核算所采用的固定资产折旧方法和折旧年限,与税

法规定可采用的折旧方法和折旧年限不一致,在计算税前会计利润时扣除的折旧额与计算纳税所得时准予扣除的折旧额就会不同,从而使税前会计利润和纳税所得之间出现差额。

**圆**会计与税收对某项收入确认的口径一致,但确认的时间不一致。

例如,按照会计准则规定,对长期投资采用权益法核算的企业,应在期末按照被投资企业的净利润及投资比例确认投资收益,但按照税法规定,如果投资企业的所得税率大于被投资企业的所得税率,投资企业从被投资企业分得的利润要补交所得税。这部分投资收益补交的所得税需待被投资企业实际分得利润或于被投资企业宣告分派利润时才计入纳税所得,从而使税前会计利润和纳税所得之间出现差额。

时间性差异的基本特征是:某项收益或费用和损失均可计入税前会计利润和纳税所得,但计入税前会计利润和纳税所得的时间不同,有时会使本期税前会计利润大于纳税所得,从而产生应纳税时间性差异,有时会使税前会计利润小于纳税所得,从而产生可抵减时间性差异。这里的应纳税时间性差异,是指将增加未来纳税所得的时间性差异;可抵减时间性差异,是指可抵减未来纳税所得的时间性差异。

# 二、经营亏损

根据我国税法的规定,企业发生的年度经营亏损,可以用下一年度的税前利润弥补,下一年度税前利润不足弥补的,可以在以后年度延续弥补,但弥补期限不得超过缘。由此,也引起了纳税所得和税前会计利润的不一致。我国现行会计实务对此通常采用应付税款法。

【例 苑-圆 赤诚公司 **別**總年发生经营亏损 **园田**元 , 园田东 税前利润总额为 愿园田东 , 园田东 年度税前利润总额为 员园田东 , 所得税率为 猿豫。

在应付税款法下, 改總年和 風流 年该企业无需进行所得税会

计处理,原现实中的会计处理为:

贷:应交税金——应交所得税

殔镼锟

在应付税款法下,该企业 **闭塞**年、**圆面**年、**圆面**年的利润表有关项目见表 布-布:

表苑一苑

单位:元

	別總年	显显于	風間年
利润总额	( 風味 用味)	處地	员配用起
减:所得税			遠址
净利润	( 風味用味)	<b>康</b> 市 市	<b>元記</b> 惠起

由于弥补亏损引起的差异,实际上是一种特殊类型的时间差异,因为从允许弥补亏损的第一年起缘个年度以及发生亏损的当年(共远年)来看,排除其他因素,纳税所得和税前会计利润是一致的。因此,除采用应付税款法外,也应可以采用纳税影响会计法进行处理。

【例 苑—猲 仍以上述企业为例,在纳税影响会计法下,其会计处理如下:

(员) 景觀年确认所得税利益:

贷:所得税利益 远园租

(圆) 圆瓶年的有关会计处理为:

借:所得税(原因租利募款) 原原

贷:递延税款 圆顶鹿

(猿) 圆面年的有关会计处理为:

在纳税影响会计法下,该企业 **闭**整年、**圆**框车、圆框车车的利润表有关项目如表 苑—愿所示。

表 苑-愿

单位:元

	別總年	<b>圆版</b> 年	<b>風暖</b> 年
利润总额	(風味用味)	鹿珊起	员起那起
减:所得税		<b>圆心服</b>	<b>缓</b> 應起
加:所得税利益	远珊		
净利润	(	绩起	<b>元息</b>

三、所得税的计算

企业所得税的计算依据是应纳税所得额,通常采用下列公式计算:

所得税 越纳税所得额 伊适用所得税税率

纳税所得额 越应纳税年度的收入总额 原税法允许扣除项目的金额

其中,纳税年度的收入总额,包括企业的生产经营收入、财产转让收入、利息收入(不含企业购买的国债利息收入),租赁收入、特许权使用费收入、股利收入和其他收入(如固定资产盘盈收入、罚款收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项、物资及现金溢余收入、教育费附加返还款和包装物押金收入等)。对企业减免或返还的流转税(含即征即退、先征后退),除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的项目外,都应并入企业利润,照章征收企业所得税。

计算企业纳税所得额时允许扣除的项目,是指与企业取得收入 有关的成本、费用和损失。企业进行会计处理时所依据的会计准则 和税法规定不完全一致,因此,企业在计算所得税时对成本费用中 的某些项目还要予以调整。如对利息支出的扣除,企业向金融机构 借款的利息支出可按实际发生数扣除,向非金融机构借款的利息支 出只准扣除按金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部 分。对计税工资的扣除,限定在计税工资标准以内,实际发放工资 超过标准部分不得扣除。对工会经费、职工福利费、职工教育经费 和坏账准备的扣除,限于在规定的计提标准之内。对公益、救济性 捐赠和业务招待费的扣除,也都要在规定的标准以内。而对企业发 生的违法经营的罚款、被没收财物的损失、违反税法和其他法规被 处以的滞纳金、罚金和罚款,超标准捐赠和非公益、救济性捐赠, 各种赞助支出等均不得在计算纳税所得时予以扣除。

【例 苑—鴻 赤诚公司 圆面 年度实现利润总额 圆面 玩玩玩玩,当年实际发放职工工资总额为 远面 用面 ,但按税务部门的规定,该企业计税工资总额为 源绿面面 元。该企业当年 苑月 员日向非金融机构借款 源面 和 ,利率为 无豫,已经付息。经税务部门确认,金融机构的同期同类贷款利率为 愿象。该企业适用的所得税率为 猿狼。

根据上述资料,该企业 图 中心交纳的所得税计算如下:应调增计入纳税所得额的工资总额 越远现现现现原源和现场定数处理现代元)应调增计入纳税所得额的利息支出 越原现现地 ( 质像 农园原物 农园 战原现代 元 )

四、所得税的会计处理方法

对纳税差异,在会计核算中可以采用两种不同的方法进行处理,即应付税款法和纳税影响会计法。

# (一)应付税款法

应付税款法,是指将本期税前会计利润与应纳税所得之间产生的差异均在当期确认为所得税费用。在这种方法下,本期所得税费用等于本期应交的所得税;时间性差异产生的影响所得税的金额不单独核算,与当期发生的永久性差异同样处理,在会计报表中也不将其反映为一项负债或资产,仅在会计报表附注中说明其影响的程度。

采用应付税款法时,应先将税前会计利润调整为应纳税所得,再按照应纳税所得额和所得税税率计算出应交所得税,同时记入"所得税"科目和"应交税金——应交所得税"科目。

【例 苑-缘 赤诚公司 圆瓶车税前会计利润 圆圆瓶园瓶 , 所得

**初別類用用** 

税税率 猿豫,当年核定的计税工资 员愿起西北元,当年实际发放工资 员然无规元,当年发生各种赞助费支出 圆起规元元,收到国债利息收入 圆起规元。该企业固定资产折旧采用直线法,当年折旧额为 圆起规元;按照税法规定应采用双倍余额递减法,当年折旧额应为 级起现底。假设该企业无其他纳税调整因素。

# 有关会计处理如下:

纳税所得额 越<u>駅市市市市</u>巨(员然后市市原员原市市市) 垣間市市市原港區市市原 (總市市市原港市市市) 越<del>駅市市市市</del>(元)

应交所得税 越飘无思思 (元)

贷:应交税金——应交所得税

会计报表附注说明:本期计提固定资产折旧原起现底,按税法规定可在税前扣除忽距现底,差异质型现底,如按照现行税率额分算,影响当期所得税费用为额规理。此外,当期实际发放工资比计税工资多质和现底,影响当期所得税费用为源必须。发生各种赞助性支出原理原理。,影响当期所得税费用为证原理。元。收到国债利息收入质据原理。,影响当期所得税费用为源必须取元。受各种因素的综合影响,按税前会计利润计算的所得税与按应纳税所得计算的所得税相差须数理。

#### (二)纳税影响会计法

纳税影响会计法亦称所得税跨期摊配法,是指将本期时间性差异的所得税影响金额,递延和分配到以后各期进行跨期分摊的会计处理方法。纳税影响会计法在税率变动和开征新税情况下具体运用时,又可以分为递延法和债务法两种。

#### **康**递延法

递延法,是把本期由于时间性差异而产生的影响纳税的金额,保留到这一差异发生相反变化的以后期间予以转销。由于资产负债表上递延税款的余额,并不代表收款的权利或付款的义务,所以,在税率变更或开征新税时,不需要调整税率变更或开征新税对"递

延税款"余额的影响。发生在本期的时间性差异影响纳税的金额,用现行税率计算,以前各期发生而在本期转销的各项时间性差异影响纳税的金额,按照原发生时的税率计算转销。

企业采用递延法时,在时间性差异发生的年度,按应纳税所得计算的应交所得税,记入"应交税金——应交所得税"科目的贷方,按照税前会计利润(或加减发生的永久性差异后的金额)计算的所得税费用记入"所得税"科目的借方,两者之间的差额,作为递延税款,记入"递延税款"科目的借方或贷方。而在时间性差异转回的年度,则按应纳税所得计算的应交所得税,贷记"应交税金——应交所得税"科目,按照转销的递延税款金额借记或贷记"递延税款"科目,两者之间的差额或合计数作为所得税费用,借记"所得税"科目。

【例 苑—过 赤诚公司的一条生产线固定资产原值 圆起团起元,使用年限 源年,无残值。会计上采用直线法计提折旧,税法规定可以采用年数总和法计提折旧。该企业前两年每年的税前会计利润为员团起冠元,后两年每年的税前会计利润为员员起团元。前两年的所得税税率为 强豫,从第三年起,所得税税率改为 强豫。

根据上述资料,该企业应做如下会计处理:

( 品) 第一年:

按税法规定计算的折旧额 越界压力压(元)

按直线法计算的折旧额 越现现现 (元)

时间性差异 越張用起原和用越起用起(元)

应交所得税 越(员工租工租房包工租) 伊多缘 越流彩粮(元)

所得税费用 越员和现代元 )

时间性差异影响纳税的金额 越氯团配伊橡 越原冠(元)

会计分录为:

贷:应交税金——应交所得税

別繋掘

递延税款

源和用

#### (圆)第二年:

按税法规定计算的折旧额 越现现现 并未成 起 (元)

按直线法计算的折旧额 越现现 (元)

时间性差异 越漏 (元)

应交所得税 越(员理思想原思规则 伊豫教 越深彩耀风 元)

所得税费用 越员压压压护缘 越缘压压(元)

时间性差异影响纳税的金额 越无环形形象 越影级 (元)

会计分录为:

借:所得税 强氯ππ

贷:应交税金——应交所得税

员**绿**电

品製紙用

递延税款

(猿)第三年:

按税法规定计算的折旧额 越现现现现现现现现现 元)

按直线法计算的折旧额 越现现现 (元)

时间性差异 越原闭起 (元) 起源 (元) 起源 (元) 起源 (元) 知识 (元) 和识 (元) 和

应交所得税越(员员和市场) 伊勒尔越域 电流 (元)

时间性差异影响纳税的金额越时间性差异伊原发生时的税率

所得税费用 越充满无限品级无线无线无线 元)

裁**示玩伊豫** 裁别**统**(元)

会计分录为:

ムリカ**水**力

借:所得税

獭郷

递延税款

员绿冠

贷:应交税金——应交所得税

猿扇珊

(源)第四年:

按税法规定计算的折旧额 越现现现现 (元)

按直线法计算的折旧额 越那起那一种或感感和现(元)

时间性差异 越轭闭硫彩和闭线原氮闭硫(元)

应交所得税. 越(员员工工工) (牙壳) 越来识证(元)

时间性差异影响纳税的金额 越时间性差异 伊原发生时的税率

越起用肥伊豫越原和(元)

所得税费用 越麓四元 原聚元 拟菱形 (元)

会计分录为:

借:所得税

猿殷駰

递延税款

源麵

贷:应交税金——应交所得税

猿恕无

由于在采用递延法的情况下,"递延税款"科目的余额不因以后税率的变动或开征新税进行调整,所以递延法在转销时间性差异时比较简单。但其缺点是,在税率变动或征收新税之后,资产负债表上所列示的递延所得税可能与实际不符。因此,在递延法下,资产负债表上的递延所得税额,通常称为递延所得税贷项或借项,而不称为递延所得税资产或负债。

#### **甅**债务法

债务法是把本期由于时间性差异而产生的预计影响纳税的金额,或者作为将来应付税款的债务来确定和报告,或者作为代表预付未来税款的资产来确定和报告。为此,在税率变更或开征新税时,递延税款的余额要按照税率的变动或新征税款进行调整。本期发生或转回的时间性差异影响纳税的金额,以及对递延税款余额的调整,均应使用现行税率加以计算。

【例 苑—苑 仍以上述企业资料为例,第一年和第二年的会计处理不变。

# (员)第三年:

按税法规定计算的折旧额 越现现现现现现现现现现 元)

时间性差异越原和原象和规则原元和股(元)

应交所得税越纳税所得伊现行税率越(员员国际国际) 伊勒豫

越親現 (元)

越元(現現) 对表像越流现代元)

会计分录为:

借:所得税

借:递延税款 猿飛

贷:应交税金——应交所得税

猿鼠珊起

上述分录登记入账后,递延税款账户余额为贷方 猿屈冠元 (源振型员缘园原绿园)。而在债务法下,年末递延税款账户的余额 应代表年末的递延所得税负债或资产,因此,需要计算和调整如下:

年末的递延所得税负债或资产 越将来转回的时间性差异 伊转回年度税率 越<del>氯团取</del>判漏線 越常<del>观取</del>(元)

调整分录为:

借:所得税(恕无原款表表

远郡

流瓶

贷:递延税款

(圆)第四年:

按税法规定计算的折旧额 越现现现积净强度减减现现 元)

按直线法计算的折旧额 越现现现 (元)

时间性差异 越漏漏漏 宗氣 混成 原 表 混成 (元)

应交所得税越(员质品用品) 伊克爾越族思想(元)

所得税费用越员无限用的 越囊风压 (元)

时间性差异影响纳税的金额 越氯ππ(形病) 越忽ππ(元)

会计分录为:

借:所得税

猿虎用掍

递延税款

恕邢

贷:应交税金——应交所得税

猿恕无

由于采用债务法时,递延税款贷方余额代表未来应付的所得税,其借方余额代表未来应收(即可节省)的所得税,具有应付应收的性质,符合资产负债的定义,因此,递延税款通常称为递延所得税负债或资产。此法为美国财务会计准则委员会第25元号和第5元股号公告规定采用的方法。

# 第三节 利润分配

# 一、利润分配的程序

企业实现的利润总额在交纳了所得税后,就是会计净利润。按照有关规定,企业取得的净利润,应按下列顺序进行分配:(员)弥补以前年度亏损;(圆)提取法定盈余公积;(猿)提取法定公益金;(源)支付优先股股利;(缘)提取任意盈余公积;(远)支付普通股股利。

# 二、利润分配的会计处理

为了反映企业的利润分配情况,在会计实务中,通常是在"利润分配"科目下分别设置"提取法定盈余公积"、"提取法定公益金"、"应付优先股股利"、"提取任意盈余公积"、"应付普通股股利"、"转作股本的普通股股利"和"未分配利润"等明细科目,进行分项明细核算。下面举例说明提取盈余公积和公益金的会计处理及分派股利的会计处理。

# (一)提取盈余公积和公益金的会计处理

对上述业务,该公司应做如下会计处理:

贷:利润分配——提取法定盈余公积

圆塘市市市

——提取法定公益金

员服制规制

——提取任意盈余公积

**混用机用** 

# (二)分派股利的会计处理

股利是股东凭借其股份所分得的利润的一部分,由股息和红利 两部分组成。普通股分得的股利一般表现为红利,优先股一般只分 得股息。 公司分配的股利一般包括现金股利、财产股利、负债股利、股票股利及清算性股利等。发放现金、财产及负债股利时,有四个重要的日期:宣布股利日、除息(利)日(即停止过户日)股权登记日(即股利基准日)及股利发放日。

宣布股利日是公司股利分配方案经股东代表大会通过后,由董事会正式宣布依股东名册按持股比例发放股利的日期。从宣布日起,公司在法律上就负有于将来支付股利的义务。在该日前,股东无权要求发放股利。由于从宣布日起公司有义务支付股利,因此,就需要进行账务处理,减少留存收益,增加流动负债。在宣布日后,公司的股票就是附息股票。

除息日一般在宣布股利日与股权登记日之间。除息日对投资人极为重要,因为从该日起,股票就停止按附息价格,改按除息价格进行交易。股份公司,无需为此在账上做任何处理。

股权登记日通常在除息日与股利发放日之间,只有在此日公司登记在册的股东才能参与公司税后利润的分配。同样,股份公司, 无需为此在账上做任何处理。

股利发放日,公司将支付股利。此时应进行账务处理,减少流动负债,同时减少现金或其他资产。

# 温现金股利

现金股利是公司以支付现金方式分配的利润,分配现金股利的 直接后果是减少留存收益及现金。

【例 苑—23 万达股份公司于 圆面汽车 猿月 歲日根据股东大会决议,宣布发放现金股利,每 宽股 圆宽元。流通在外的普通股为圆板面面积,共计发放现金股利 缘圆板面面流。猿月 圆银 为除息日,源月 员日为股权登记日,源月 局银 为股利发放日。

公司的会计处理如下:

( 员) 股利宣布日( 閉線等 猿月 陽和 ):

借:利润分配——应付普通股股利 缘跳玩玩

 (圆)除息日(**別總**年猿月**國**紀)和股权登记日(**別總**年源月员日):不做任何会计处理。

(猿) 股利发放日(豫總年源月 景日):

借:应付股利 缘壓面配

**甅财产股利** 

股份公司以现金或债券、股票等形式向股东发放股利有困难时,征得股东大会同意,可以以实物的形式向股东发放股利。这种实物既可以是公司的产品,也可以是公司的资本财物。

【例 苑—元】万达股份公司董事会决定以持有的其他公司股票作为股利发放,该股票的账面价值为 绿石元元元,现行市场价值为 透石元元元。其会计处理应为:

( 员) 宣布日, 确定短期投资损益及应付股利:

贷:投资收益 <del>加加加</del>

借:利润分配——应付普通股股利

贷:应付股利 通訊机

(圆)发放日:

借:应付股利 通机理

贷:短期投资——股票投资 通起租

**穗**负债股利

以负债形式来支付股利一般都发生在公司经营困难、现金周转不灵或经营正常但资金另作它用的时候。由于以负债形式发放股利同股东的实际利益密切相关,因而事先必须征得股东大会的同意。负债股利通常负担利息,故由任何负债股利而发生的利息费用应列作利息费用。

【例 苑—员】 万达股份公司 圆面 车 猿月 圆和 宣布发放负债股利员 烟面 元。 圆面 年源月员日为股权登记日,圆面 元年远月 猿田发放一年期年息为 远缘的应付票据。其会计处理为:

(员)宣布日(別總年 猿用 國和):

借:利润分配——应付普通股股利 员绿起起

贷:应付股利 员编码规则

(圆)发放日(豫總年 远月 猿田):

(猿)资产负债表日(別總年 現月 猿日):

借:财务费用——利息费用(员编记进的 对豫 衣圆

濕珊

贷:应付利息 源和 源和 源

(源)票据到期日(風流年远月猿田):

借:财务费用——利息费用(员编记进记书办 衣圆)

水水

应付票据 员绿起和起

贷:现金 员**缘园**和园

濂股票股利

除现金股利外,公司分配股利最见的方式就是股票股利。严格地说,在经济性质上,股票股利不是股利,而是将留存收益转作股本及资本公积而已。这是因为,发放股票股利的结果,对股东权益并无影响,只是将留存收益永久性地资本化,增加了投入资本。股东未收到公司派发的资产,其总投资额未变化。但派发股票股利,仍受到多数股东的欢迎。这是因为,股票股利可作为公司成长及完善财务政策的证明。一般股票经交易后不会按股数增加的比例而减少,可能会出现填权行情,更吸引投资者。对于公司来说,支付股票股利的好处更多,发放股票股利可以不减少公司的资产,可以增加发行在外的股份,公司的经营所得不必用于分配,仍保留在企业用于再生产。

借:利润分配——应付普通股股利(<u>國司和司</u>用國家) 源<del>加瓦用</del>

贷:股本 源型配理

# 第八章 非货币性交易

非货币性交易是一类特殊的交易,它不同于货币性交易的特点,决定了其会计核算和相关信息披露的特殊性。

# 第一节 非货币性交易的几个概念

非货币性交易主要涉及非货币性交易、货币性资产、非货币性 资产、公允价值等几个重要概念,以下分别予以解析。

# 一、非货币性交易

《企业会计制度》第一百一十三条规定的非货币性交易,是指交易双方以非货币性资产进行的交换(包括股权换股权,但不包括企业合并中所涉及的非货币性交易)。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产。它具有以下特点:

**康 昨** 货币性交易主要以非货币性资产作为交易对象

也就是说,企业主要是以非货币性资产与非货币性资产进行交换。例如,为满足年末顾客大量购物的需要,赤诚公司以员缓延箱 茹梦饮料交换万达公司员服联件密雪儿时装。

# 

企业所发生的非货币性交易是以非货币性资产进行的交换,属于一种互惠行为,其结果是,企业以换出资产为代价换入资产。例如,为满足年末顾客大量购物的需要,赤诚公司以员绿底箱茹梦饮料交换万达公司员压配件蜜雪儿时装;赤诚公司在换出员绿底箱茹梦饮料的同时,也收到万达公司员压压件蜜雪儿时装。

需要注意的是,如果企业的资产发生单方向转让,由一个企业 转让给其所有者或其他企业,或是由所有者或其他企业转让给该企 业,也就是说,企业在换出资产的同时,没有谋求任何经济利益的流入,则这种行为属于非互惠行为,不属于非货币性交易。例如,赤诚公司把一块土地无偿捐赠给万达公司,用以开发经济适用房;在内蒙古自治区和新疆维吾尔自治区遭受特大雪灾时,赤诚公司向内蒙古自治区的万达公司和新疆维吾尔自治区的星海公司捐赠大量的棉衣棉被等,都不属于非货币性交易。

糠啡货币性交易也可能涉及少量的货币性资产

企业发生非货币性交易时,并不意味着整个交易过程不涉及任何货币性资产。实务工作中,企业也有可能在换出非货币性资产的同时,支付一定金额的货币性资产;或者在换入非货币性资产的同时,收到一定金额的货币性资产。如果企业发生的交易涉及补价,那么,这类交易是属于货币性交易还是属于非货币性交易。

根据《企业会计制度》第一百一十三条,收到补价的企业,应当按照收到的补价占换出资产公允价值的比例等于或低于 圆缘确定;支付补价的企业,应当按照支付的补价占换出资产公允价值加上支付的补价之和的比例等于或低于 圆缘确定。其计算公式如下:

收到补价的企业:收到的补价 衣换出资产公允价值 ≤ 圆豫

支付补价的企业:支付的补价 衣(支付的补价 垣换出资产公允价值) $\leq$ 

【例 愿—员 为适应公司业务发展的需要,赤诚公司决定用一台轧钢设备交换万达公司的一台车床。在交换日,轧钢设备的账面原值为 猿尾尾虎,累计折旧为 康原底,公允价值为 圆尾原。 , 公允价值为 圆尾原。 , 公允价值为 圆尾尾虎, 公允价值为 圆尾尾虎, 公允价值为 圆尾尾虎, 公允价值为 圆尾尾虎。 赤诚公司另支付银行存款 远尾虎 给万达公司。

圆缘,所以,可以判定这项交易属于非货币性交易。

如果例愿—员中,轧钢设备的公允价值为 宽照现底,车床的公允价值为 圆原现底,在其他条件不变的情况下,赤诚公司需另支付银行存款 统规联元给万达公司。

在这项交易中,赤诚公司支付的货币性资产 苑园亚元占支付的货币性资产 苑园亚元与换出资产轧钢设备公允价值 强踢进元之和的比例为 圆圈物。[苑园亚花(苑园亚园)即题和1、伊亚和1、高于圆物;所以,可以判定这项交易不属于非货币性交易。万达公司收到的货币性资产 苑园亚元上换出资产车床公允价值 圆扇亚元元的比例为 圆圈物像(苑园亚花区圆原亚亚伊汞和1),高于圆物,所以,可以判定这项交易不属于非货币性交易。

**瀍**非货币性资产非自愿地转换为货币性资产不属于非货币性 交易

非货币性资产非自愿地转换为货币性资产,是指非货币性资产 全部或部分地遭到破坏、盗窃、没收或征用等而收到货币补偿,然 后企业用收到的货币性资产重新购建非货币性资产。其中,企业收 到货币性资产,用货币性资产购建非货币性资产,都属于货币性交 易,不属于非货币性交易。

# 二、货币性资产

根据《企业会计制度》第一百一十三条的规定,一项资产是否属于货币性资产,主要是看资产在将来为企业带来的经济利益,也就是货币金额,是否是固定的或可确定的。如果资产在将来为企业

带来的经济利益是固定的,或可确定的,则该资产属于货币性资产。例如,库存现金、银行存款和其他货币资金是企业所持有的实实在在的货币资金,它的金额是固定的,符合货币性资产的定义,属于货币性资产。

应收账款属于企业流动资产中的一种,是企业因销售商品、产品、提供劳务等,应向购货单位或接受劳务单位收取的款项。企业发生的应收账款虽然在收回货款过程中有可能发生坏账损失,但是,国家对计提坏账损失有一整套严格的规定,企业可以根据以往与购货方交往的经验、债务方的实际财务状况和现金流量的情况及其他相关信息,根据国家的有关规定估计出发生坏账的可能性及坏账损失金额。基于此,应收账款在将来为企业带来的经济利益是固定的,或可确定的,符合货币性资产的定义,所以,应收账款属于货币性资产。

应收票据属于企业流动资产中的一种,是企业因销售商品、产品、提供劳务等而收到的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。应收票据是由出票人签发的,委托付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。应收票据是企业在将来收款的依据,分带息和不带息两种。不带息应收票据,在将来收款时企业可根据应收票据的面值计算收到款项;带息应收票据,在将来收款时企业可根据应收票据的面值、持有期间和票面利率计算出在将来收到的款项,基于此,应收票据在将来为企业带来的经济利益是固定的,或可确定的,符合货币性资产的定义,所以,应收票据属于货币性资产。

准备持有至到期的债券投资,属于企业资产中对外投资的一种,是指企业以购买债券的方式对其他企业的投资。就准备持有至到期的债券投资而言,因为企业准备持有至到期,所以在计算将来收到的款项时,企业可根据债券面值、票面利率和持有期间计算得出,基于此,准备持有至到期的债券投资在将来为企业带来的经济利益是固定的,或可确定的,符合货币性资产的定义,所以,准备

持有至到期的债券投资属于货币性资产。

一般说来,资产负债表所列示的项目中属于货币性资产的项目 有:货币资金、准备持有至到期的债券投资、应收票据、应收股 利、应收利息、应收账款、应收补贴款、其他应收款等。

三、非货币性资产

根据《企业会计制度》第一百一十三条的规定,一项资产是否属于非货币性资产,主要是看资产在将来为企业带来的经济利益,也就是货币金额,是否是固定的,或可确定的。如果资产在将来为企业带来的经济利益是不固定的,或不可确定的,则该资产属于非货币性资产。

例如,存货作为企业流动资产中的一种,包括原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品、分期收款发出商品等。企业持有存货的主要目的,或者是在正常的生产经营过程中通过直接销售获取经济利益,如库存商品、委托代销商品、分期收款发出商品等;或者作为劳动对象,在正常的生产经营过程中通过对其进行加工形成商品,然后通过销售获取经济利益,如原材料、委托加工物资等;或者作为辅助手段,在正常的生产经营过程中通过有助于销售过程或有助于加工过程,如包装物、低值易耗品等。在这一系列过程中,存货在将来为企业带来的经济利益可能受到内部、外部主客观因素的影响,如政治、经济环境的变化等,是不固定的,或是不可确定的,不符合货币性资产的定义,所以,存货属于非货币性资产。

固定资产属于企业长期资产中的一种。企业持有固定资产的主要目的是作为劳动手段,如机器设备,在正常的生产经营过程中通过作用于劳动对象,如原材料;或者服务于生产经营过程,如厂房;在这一过程中以折旧的方式将其磨损价值转移到产品成本中,最后通过产品销售获取经济利益。在固定资产的这一系列转化过程中,它在将来为企业带来的经济利益,可能受到内部、外部主客观因素的影响,如通货膨胀、罢工、消费者消费偏好的改变等,是不

固定的,或是不可确定的,不符合货币性资产的定义,所以,固定 资产属于非货币性资产。

无形资产属于企业长期资产中的一种,一般没有实物形态,需要借助于有形资产才能发挥作用;其经济价值在很大程度上受外部经济因素的影响,预期的获利能力不能准确地加以确定。基于此,无形资产能够给企业提供的未来经济利益的大小具有很大程度上的不确定性,是不固定的,或是不可确定的,不符合货币性资产的定义,所以,无形资产属于非货币性资产。

股权投资属于企业资产中对外投资的一种。企业持有股权投资的主要目的,或者是通过其他单位使用投资者投入的资产创造效益后分配而取得,或者是通过投资改善贸易关系等获取经济利益。在这一过程中,股权投资在将来为企业带来的经济利益,可能受到内部、外部主客观因素的影响,如政治、经济环境的变化等,是不固定的,或是不可确定的,不符合货币性资产的定义,所以,股权投资属于非货币性资产。

一般来说,资产负债表所列示的项目中属于非货币性资产的项目有:股权投资、预付账款、存货、不准备持有至到期的债券投资、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等。

# 第二节 不涉及补价情况下非货币性交易的会 计处理

对于不涉及补价的非货币性交易,根据《企业会计制度》第一百一十四条的规定,在进行核算时,无论是一项资产换入一项资产,或者一项资产同时换入多项资产,或者同时以多项资产换入一项资产,或者以多项资产换入多项资产,均按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。

上述换入的资产如为存货的,按上述规定确定的入账价值,还 应减去可抵扣的增值税进项税额。 对于涉及多项资产的非货币性交易,《企业会计制度》第一百一十五条规定:在非货币性交易中,如果同时换入多项资产,应当按照换入各项资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

# 【例 愿- 猿 以存货与存货相交换

赤诚公司决定以库存商品 无治电脑交换万达公司的库存商品两台复印机。无治电脑的账面余额为 愿国租元,公允价值为 无起租底;两台复印机的账面余额为 您好租元,公允价值为 无起租底;赤诚公司销售电脑的计税价格为 无起租元,万达公司销售复印机的计税价格为 员民租底,两公司适用的增值税税率都为 质豫。假设赤诚公司没有为电脑计提存货跌价准备,万达公司没有为复印机计提存货跌价准备;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机

鵺騀

应交税金——应交增值税(进项税额)

圆规起

贷:库存商品——电脑

思想

应交税金——应交增值税(销项税额)

其中:

换入资产复印机的增值税进项税额为:

员起进起伊秀豫 越屬浪费起(元)

换出资产 玩台电脑的增值税销项税额为:

**元氏用版伊秀豫 越旁闭版**(元)

换入库存商品复印机的入账价值为:

万达公司的账务处理如下:

借:库存商品——电脑

**元** 原 展 記

应交税金——应交增值税(进项税额)

易加根

贷:库存商品——复印机

应交税金——应交增值税(销项税额)

其中:

换入资产电脑增值税进项税额为:

贵祖进伊秀豫 越南进起(元)

换出资产复印机增值税销项税额为:

换入资产电脑的入账价值为:

2岁,1111年1月1日 | 1111年1日 | 1

如果例 愿—猿中赤诚公司为库存商品电脑计提存货跌价准备 圆糠瓶,则赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机

妮思

应交税金——应交增值税(进项税额)

圆规址

存货跌价准备

圆板起

贷:库存商品——电脑

處賦

应交税金——应交增值税(销项税额)

勋圃

其中:

换入资产复印机的增值税进项税额为:

员起进起伊秀豫 越屬浪费起(元)

换出资产 玩台电脑的增值税销项税额为:

**元氏用版伊秀豫 越秀市用**(元)

换入库存商品复印机的入账价值为:

康元元氏原原療氏は一方元元氏原原原氏は成氏的死(元)

【例 愿—源 以固定资产与固定资产相交换

为满足生产经营发展的需要,万达公司决定以生产经营过程中使用的一辆运输机械交换星海公司生产经营过程中使用的一台锻压设备。运输机械的账面原值为圆原用 ,在交换日的累计折旧为圆原用 ,公允价值为圆原用 ;锻压设备的账面原值为绿原用 元,在交换日的累计折旧为圆原用 ,公允价值为圆度用 。假

设两公司都没有为固定资产计提固定资产减值准备;万达公司在接受锻压设备过程中支付运杂费员圈配元,星海公司在接受运输机械过程中支付运杂费源原配元;除此之外,整个交易过程中没有发生任何其他相关税费。

万达公司的账务处理如下:

(员)固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——运输机械

(圆)支付运杂费时:

借:固定资产清理

贷:银行存款

(猿) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——锻压设备

贷:固定资产清理

圆底闭底点流现 100周围 (元)

其中,换入固定资产锻压设备的入账价值为:

星海公司的账务处理如下: (局)固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——锻压设备

(圆)支付运杂费时:

借:固定资产清理

贷:银行存款

(猿) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——运输机械

贷:固定资产清理

其中,换入固定资产运输机械的入账价值为:

局机用机

源珊

圆鹿用瓶

员雕起

\_\_\_\_

**透热** 

**及范围**起

品無用

**勇旗用**耙

原加北

源起

源版

**弱原形**电

**圆原**赤疣

猿尾牙間原面牙間 医原质比较多层质比(元)

如果例 愿—源中万达公司为固定资产计提固定资产减值准备 愿**服元**,则万达公司的账务处理如下:

(员)固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

回疋负厂有理 累计折旧

贷:固定资产——运输机械

**原転用** 

局抗規制

滅無

(圆) 支付运杂费时:

借:固定资产清理 员配 员配

贷:银行存款 员<u></u>

( 猿) 结转固定资产减值准备时:

贷:固定资产清理 <u>愿**服**</u>

(源) 非货币性交易完成时:

其中,换入固定资产锻压设备的入账价值为:

【例 原—缘 以存货与投资相交换

赤诚公司决定以库存商品三辆桑塔纳轿车交换万达公司持有的短期投资。桑塔纳轿车的账面余额为缘园团园元,公允价值为郊园团品;短期投资的账面余额为过元团品元,公允价值为郊园团品元;赤诚公司销售桑塔纳轿车的计税价格为愿租团品元,适用的增值税税率为员强。假设赤诚公司没有为桑塔纳轿车计提存货跌价准备,甲股份有限公司没有为短期投资计提短期投资跌价准备;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

赤诚公司的账务处理如下:

 应交税金——应交增值税(销项税额)

流流流

其中:

换出资产桑塔纳轿车的增值税销项税额为:

康乱和祖尹杨豫越扬和和(元)

换入短期投资的入账价值为:

缘配用时间南田时城市(元)

万达公司的账务处理如下:

借:固定资产——桑塔纳轿车 远远现现

如果例 愿—缘中赤诚公司为桑塔纳轿车计提存货跌价准备源 元,则赤诚公司的账务处理如下:

借:短期投资

遞減

存货跌价准备

源麵

贷:库存商品——桑塔纳轿车

缘起那起

应交税金——应交增值税(销项税额)

殔膔

其中,

换出资产桑塔纳轿车的增值税销项税额为:

原抵闭现 伊克豫 越流流现 (元)

换入短期投资的入账价值为:

缘起用抵原原绿起可烧成用战震;原起(元)

【例 **愿**—词 以库存商品和固定资产与库存商品和固定资产相交换

为减轻劳动强度,改善生产经营,赤诚公司决定以库存商品 无治电脑和生产经营过程中使用的一台运输机械交换万达公司的 库存商品两台复印机和生产经营过程中使用的一辆标致轿车,两公司交换获得的资产都作为固定资产进行管理。 无治电脑的账面余额为 原现现 ,公允价值为 员愿现 ,计税价格等于公允价值,适用的增值税税率为 员豫;运输机械的账面余额为 员见现 ,已计提的累计折旧为 愿原现 ,公允价值为 远见现 ;两台复印机

圆期形

的账面余额为 忽忽而而,公允价值为 强烈而而,计税价格等于公允价值,适用的增值税税率为 强磅;标致轿车的账面余额为 圆元而而,已计提的累计折旧为 员园而而,公允价值为 缓而而元。假设两公司都没有为资产计提减值准备,整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

赤诚公司的账务处理如下:

( 员) 固定资产转入清理时:

(圆) 非货币性交易完成时:

——标致轿车 源透摄源

应交税金——应交增值税(销项税额)

其中:

换出资产 混合电脑的增值税销项税额为:

**分配用印5務 越境原配**(元)

换入固定资产复印机和标致轿车的入账价值总额为:

( 分配用用原用用) 垣馬用用垣湯原用は分析原用( 元 )

换入资产复印机公允价值占换入资产公允价值总额的比例为:

换入资产标致轿车公允价值占换入资产公允价值总额的比例 为:

**绿思走衣( 强起进起) 建氯基基) 伊思西**象 越頭關緊發

换入资产复印机的入账价值为:

员的现在形成现象 越走的最级的 元)

换入资产标致轿车的入账价值为:

**現現します。** 

怨訊

员的思想用多种思想 越原的思想原 元)

万达公司的账务处理如下:

(员) 固定资产转入清理时:

借:固定资产清理 绿原斑

( 圆) 非货币性交易完成时:

贷:固定资产——标致轿车

——运输机械 缘粉 **檢場** 

库存商品——复印机

应交税金——应交增值税(销项税额) **圆影** 

其中:

换出资产两台复印机的增值税销项税额为:

**浸起用压**伊浸橡 越邊紫紅(元)

换入固定资产电脑和运输机械的入账价值总额为:

换入资产电脑公允价值占换入资产公允价值总额的比例为:

别起用地次(别起用地) 伊那市 越水酸等豫

换入资产运输机械公允价值占换入资产公允价值总额的比例 为:

远别无法( 别思用起马源用起) 伊克西敦 越潮级繁

换入资产电脑的入账价值为:

房院**緣形**开港關係豫 越元原滿團緣(元)

换入资产运输机械的入账价值为:

员员都起对想服路 越粉杨属像(元)

# 第三节 涉及补价情况下非货币性交易的会计处理

对于涉及补价的非货币性交易,根据《企业会计制度》第一百

一十四条的规定,在进行核算时,无论是一项资产换入一项资产,或者一项资产同时换入多项资产,或者同时以多项资产换入一项资产,或者以多项资产换入多项资产,支付补价的企业,应当以换出资产账面价值加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产入账价值;收到补价的企业,应当以换出资产账面价值减去补价,加上应确认的损益和应支付的相关税费,作为换入资产入账价值。换出资产应确认的损益按下列公式计算确定:

应确认的损益 越( 员原换出资产账面价值 衣换出资产公允价值 ) 伊补价

上述换入的资产如为存货的,按上述规定确定的入账价值,还 应减去可抵扣的增值税进项税额。

对于涉及多项资产的非货币性交易,《企业会计制度》第一百一十五条规定,在非货币性交易中,如果同时换入多项资产,应当按照换入各项资产的公以价值与换入资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

#### 【例 愿— 税 以存货与存货相交换

赤诚公司决定以库存商品 无治电脑交换万达公司的库存商品两台复印机。无治电脑的账面余额为 愿国西元,公允价值为元元,两台复印机的账面余额为 怨烟元元,公允价值为灵元元,,亦诚公司销售电脑的计税价格为 无正元元,万达公司销售复印机的计税价格为 灵元元元,两公司适用的增值税税率都为 灵豫;赤诚公司另外向万达公司支付银行存款 原原西元。假设赤诚公司没有为电脑计提存货跌价准备,万达公司没有为复印机计提存货跌价准备;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

分析:对于赤诚公司而言,其支付的货币性资产原品用记元占支付的货币性资产原品用记元与换出资产库存商品 无台电脑的公允价值 员品用记元之和的比例为员额整豫[原品用记衣(原品用记录)]。从于原缘,属于非货币性交易。对于万达公司而言,

其收到的货币性资产。周周周元占换出资产复印机的公允价值 **岛起现** 的比例为 **多黎** 像像,原现现在内景,现在伊景,他于 圆缘, 属干非货币性交易。

赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机 想見

应交税金——应交增值税(进项税额) 圆息表记

贷:库存商品——申脑 馬用規

应交税金——应交增值税(销项税额)

银行存款 號開號

其中:

换出资产 混合电脑的增值税销项税额为:

**形形用版()** 动物 超影的 表现 () 元 )

换入资产复印机的增值税进项税额为:

**局底用版伊易豫 越境原版**(元)

换入资产复印机的入账价值为:

康伊斯坦克拉斯坦斯伊斯里斯克斯斯坦斯坦斯坦斯坦斯 (元)

万达公司的账务处理如下:

借:库存商品——申脑 感觉摄影假

应交税金——应交增值税(进项税额) 扇視

银行存款 跳床

贷:库存商品——复印机 總規制

应交税金——应交增值税(销项税额)

圆泉东

营业外收入——非货币性交易损益

缘顯飄履

局流氓

其中:

换出资产复印机增值税销项税额为:

**局底用版伊易豫 越境原版**(元)

换入资产电脑的增值税进项税额为:

<del>元元元(伊秀豫</del> 越秀市元(元)

应确认的损益为:

( 引京物理技術表現) 伊那用地域外熱寒暖( 元 )

换入资产的入账价值为:

2%用抗原抗肝抗性多糖酶质过滤原抗抗抗原尿酶质(元)

如果例 愿—苑中赤诚公司为库存商品电脑计提存货跌价准备 圆 猿既元,则赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机

怨怒

应交税金——应交增值税(进项税额)

圆规范

存货跌价准备

圆桶起

贷:库存商品——电脑

處塊

应交税金——应交增值税(销项税额)

**列加** 

银行存款

赤赤

其中:

换出资产 无台电脑的增值税销项税额为:

**元乱和起**伊秀豫 越旁边和(元)

换入资产复印机的增值税进项税额为:

员起进记伊贡豫 越夏浪胜(元)

换入资产复印机的入账价值为:

原记进记员员体记过了对进记过第2世代 员说思证 以后以宪(元)

为满足生产经营发展的需要,万达公司决定以生产经营过程中使用的一辆运输机械交换星海公司生产经营过程中使用的一台锻压设备。运输机械的账面原值为圆度团现一,在交换日的累计折旧为圆型现一,公允价值为绿度团现一,在交换日的累计折旧为圆型现一,公允价值为绿度团现一,在交换日的累计折旧为圆型现一,公允价值为绿度团现一;万达公司另外向星海公司支付银行存款。圆型现一。假设两公司都没有为固定资产计提固定资产减值准备;万达公司在接受锻压设备过程中支付运杂费员圆度元,星海公司在接受运输机械过程中支付运杂费源宽度、除此之外,整个交易过程中没有发生任何其他相关税费。

分析:对于万达公司而言,其支付的货币性资产,周围无元占支付的货币性资产,周围无元与换出资产运输机械的公允价值。圆思无元之和的比例为源缘[周围在心(周围地)伊罗尔豫],低于圆缘,属于非货币性交易。对于星海公司而言,其收到的货币性资产,周围无元占换出资产锻压设备的公允价值、独国压元的比例为源缘[周围无心,表现,低于圆缘,属于非货币性交易。

万达公司的账务处理如下:

( 员 固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——运输机械

(圆) 支付运杂费时:

借:固定资产清理

贷:银行存款

(猿) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——锻压设备 贷:固定资产清理

银行存款

. .

其中:

换入固定资产锻压设备的入账价值为:

圆配用形点源用形画圆形画影用形成黑雕(元)

星海公司的账务处理如下:

(局) 固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——锻压设备

(圆) 支付运杂费时:

借:固定资产清理

**多阿那尼** 

源郡

员棚机

员雕起

圆纸进机

透過地

愚昧

**弱顔用**現

慰郡

猿屈用琨

源品用

贷:银行存款

源无规

( 猿) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——运输机械

圆克克 混用用

银行存款

贷:固定资产清理

圆原无记

营业外收入——非货币性交易损益

员强起

其中:

应确认的损益为:

( 员原遗源和压控制压用) 伊湿用抵地员用瓦(元)

换入资产的入账价值为:

【例 愿—纲 以存货与投资相交换

赤诚公司决定以库存商品三辆桑塔纳轿车交换星海公司持有的短期投资。桑塔纳轿车的账面余额为缘园团园元,公允价值为强国团元;短期投资的账面余额为运员团品元,公允价值为证园团和元;星海公司另外向赤诚公司支付银行存款员团团元;赤诚公司销售桑塔纳轿车的计税价格为愿园团园元,适用的增值税税率为 透豫。假设赤诚公司没有为桑塔纳轿车计提存货跌价准备,星海公司没有为短期投资计提短期投资跌价准备;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

赤诚公司的账务处理如下:

借:短期投资

洒似<del>茄</del>扇扇

品机规

应交税金——应交增值税(销项税额) 员短期

营业外收入——非货币性交易损益 陽高流層

其中:

换出资产桑塔纳轿车的增值税销项税额为:

原起团起产员的 越景可强 (元)

应确认的损益为:

( 引意緣記末底核應注意) 伊赤思末底核境流流療(元)

换入资产的入账价值为:

缘和<del>用限原形用用</del>国质**无肠**短短元和形成和原无肠质(元)

星海公司的账务处理如下:

借:固定资产——桑塔纳轿车 梯間 横

贷:短期投资 远远地

银行存款

其中,换入固定资产桑塔纳轿车的入账价值为:

远远现底。 近远现底间,

如果例 愿—怨中赤诚公司为桑塔纳轿车计提存货跌价准备 源绿园 元.则赤诚公司的账务处理如下:

银行存款 玩玩玩玩

存货跌价准备源和

应交税金——应交增值税(销项税额) 局面 用

营业外收入——非货币性交易损益 圆圆圆螺廊

其中:

换出资产桑塔纳轿车的增值税销项税额为:

原起用起伊秀豫 越汤克用起(元)

应确认的损益为:

(缘起走原原家庭)原走走进过强原强强原(元)

【例 愿—**元** 以库存商品和长期股权投资与短期投资和固定资产相交换

分析:对于赤诚公司而言,其支付的货币性资产 元园市元占支付的货币性资产 元园市元与换出资产库存商品三辆桑塔纳轿车公允价值 郊园市市元和所持有的对星海公司长期股权投资公允价值 团园市元之和的比例为 灵威豫 [元园市市、广西市市均,低于 圆缘,属于非货币性交易。对于万达公司而言,其收到的货币性资产 元园市元元占与换出资产短期投资公允价值 团园园市、锻压设备公允价值 独园园市元之和的比例为 灵威豫 [元园市元、锻压设备公允价值 独园园市元之和的比例为灵威豫 [元园市元、银压设备公允价值 独园园市元之和的比例为灵威豫 [元园市元 (江西园市市) 建筑 ] 低于 圆缘,属于非货币性交易。

赤诚公司的账务处理如下:

借:短期投资

緣別超關國

固定资产——锻压设备

**風寒寒寒** 

贷:库存商品——桑塔纳轿车

绿色斑色

应交税金——应交增值税(销项税额)

银行存款 长期股权投资

馬規制

**飛りませる** 

其中:

换出资产桑塔纳轿车的增值税销项税额为:

原用用用用汤橡料汤和用(元)

换入短期投资和固定资产锻压设备入账价值总额为:

**缘板(形成)可服物形成形成形成形成形成形成形形**(元)

换入资产短期投资公允价值占换入资产公允价值总额的比例

为:

·减品用版( )减品用版图象品用版) 伊苏丽像 越绿雾雾

换入资产锻压设备公允价值占换入资产公允价值总额的比例

为:

换入资产短期投资的入账价值为:

原表用形形形像 越级表示减减 (元)

换入资产锻压设备的入账价值为:

原表示形式 建聚烷 战 动脉 原原原底(元)

万达公司的账务处理如下:

( 局) 固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——锻压设备

(圆) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——桑塔纳轿车

长期股权投资

银行存款

贷:短期投资

固定资产清理

营业外收入——非货币性交易损益

<del>跳机 規制</del>

圆点用机

源記用用

**油瓶 赚搬** 

赤赤

流流流

**湯洗**| 元抗

员建现象

其中:

应确认的损益为:

换入资产入账价值总额为:

(记录用证证明记录记录记) 原表用证证录摄象表域表现表域表现象(元)

换入资产桑塔纳轿车公允价值占换入资产公允价值总额的比例 为:

**郊駅用地**衣(郊駅用地可見用地) 伊売田線 越遊り原像

换入资产长期股权投资公允价值占换入资产公允价值总额的比例为:

圆虎冠花衣(菊桃冠花过圆虎冠花) 伊赤花像 越影響線像

换入资产桑塔纳轿车的入账价值为:

原式 建现象原产药橡胶像 越流起 烧破危(元)

换入资产长期股权投资的入账价值为:

鹿员根据为用服务 越流电缆 元)

# 第四节 非货币性交易中换入资产涉及应收款 项的会计处理

《企业会计制度》第一百一十六条规定,在资产交换中,如果换入的资产中涉及应收款项的,应当分别以下情况处理:(员)以一项资产换入的应收款项,或多项资产换入的应收款项,应当按照换出资产的账面价值作为换入应收款项的入账价值。如果换入的应收款项的原账面价值大于换出资产的账面价值,应当按照换入应收款项的原账面价值作为换入应收款项的入账价值,换入应收款项的入账价值大于换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。(圆)企业以一项资产同时换入应收款项和其他多项资产,或者以多项资产换入应收款项和其他多项资产的,应当按照换入应收款项的原账面价值

作为换入应收款项的入账价值,换入的除应收款项外的各项其他资产的入账价值,按照换入的各项其他资产的公允价值与换入的其他资产的公允价值总额的比例,对换出全部资产的账面价值总额加上应支付的相关税费,减去换入的应收款项入账价值后的余额进行分配,并按分配价值作为其换入的各项其他资产的入账价值。

涉及补价的,如收到的补价小于换出应收款项账面价值的,应 将收到的补价先冲减换出应收款项的账面价值后,再按上述原则进 行处理;如收到的补价大于换出应收款项账面价值的,应将收到的 补价首先冲减换出应收款项的账面价值,再按非货币性交易的原则 进行处理。

【例愿—员】为扩大生产规模,调整经营结构,赤诚公司决定以库存商品办公家具交换万达公司的应收账款。库存商品办公家具的账面余额为圆园园园元,公允价值为绿园园园元,计税价格为绿园园园。,适用的增值税税率为 员豫;应收账款的账面余额为圆园园园。假设赤诚公司没有为办公家具计提存货跌价准备,万达公司没有为应收账款计提坏账准备,其换入的办公家具作为低值易耗品进行管理;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

分析:赤诚公司换出的库存商品办公家具的账面余额为圆瓦团, 应交增值税销项税额为缘园配元, 换出资产的账面价值为圆冠团元(圆瓦团记录), 大于换入应收账款的账面价值圆瓦团记, 所以, 赤诚公司应以换出资产的账面价值作为换入应收账款的入账价值。

赤诚公司的账务处理如下:

应交税金——应交增值税(销项税额)

缓珊

其中:

换出资产办公家具的增值税销项税额为:

獲起可能 的 越家 可能 (元)

换入应收账款的入账价值为:

圆底闭起已影团起战易影团起(元)

万达公司的账务处理如下:

借:低值易耗品——办公家具

应交税金——应交增值税(进项税额) 缓湿症

贷:应收账款 圆起用起

其中:

换入资产办公家具的增值税进项税额为:

猿起那形 尹豫 越 剥 那 (元)

换入资产办公家具的入账价值为:

圆起用起序参加起烟歌用起(元)

如果例 愿—员中赤诚公司为办公家具计提存货跌价准备 猿冠 元,则赤诚公司的账务处理如下。

分析:赤诚公司换出的库存商品办公家具的账面余额为圆瓦团元,计提的存货跌价准备为猿冠元,应交增值税销项税额为缘则无元,换出资产的账面价值为圆板无元(圆瓦团元)。 大于换入应收账款的账面价值 圆瓦团元,所以,赤诚公司应以换出资产的账面价值作为换入应收账款的入账价值。

借:应收账款 圆数次配

存货跌价准备 猿冠

应交税金——应交增值税(销项税额)

缘麻

其中:

换出资产办公家具的增值税销项税额为:

猿眼那(牙) 越影用(元)

换入应收账款的入账价值为:

圆起进起逐烈进展京进起越越浓胜(元)

如果例 愿一员中应收账款的账面余额为 猿尾冠无 , 其他条件

不变,则赤诚公司、万达公司的账务处理如下。

分析:赤诚公司换出的库存商品办公家具的账面余额为圆冠理证,应交增值税销项税额为缘团现 ,换出资产的账面价值为圆氮型证 (圆冠理过多家理证),小于换入应收账款的账面价值独现证证,所以,赤诚公司应以换入应收账款的原账面价值作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值大于换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

赤诚公司的账务处理如下:

借:应收账款

应交税金——应交增值税(销项税额) 缘屈配

坏账准备

飘珊眼

其中:

换出资产办公家具的增值税销项税额为:

猿起那的影像越影那起(元)

换入应收账款的入账价值为绿起压元。

坏账准备的入账价值为:

猿起进原圆起进原影进起了现代元)

万达公司的账务处理如下:

借:低值易耗品——办公家具

圆架市昆

应交税金——应交增值税(进项税额) 缘园思

贷:应收账款 類記規記

其中:

换入资产办公家具的增值税进项税额为:

猿起那的影像越影那起(元)

换入资产办公家具的入账价值为:

独起用起序参用起构成的形成 元)

【例 愿— **圆** 以库存商品和固定资产与应收账款、两台复印机和固定资产相交换

为减轻劳动强度,改善生产经营,赤诚公司决定以库存商品 **朊**台电脑和生产经营过程中使用的一台运输机械交换万达公司的 应收账款、库存商品两台复合机和生产经营过程中使用的一辆标致 轿车,两公司交换获得的非货币性资产都作为固定资产进行管理。 无台电脑的账面余额为 康**闭晓**元,公允价值为 **岛夏闭晓**元,计税价 格等于公允价值,适用的增值税税率为 易豫;运输机械的账面余 额为局际现在,已计提的累计折旧为 康屈眠元,公允价值为 减 **屈眠**元:应收账款的账面余额为 **属屈眠**元:两台复印机的账面余额 为 網網 ,公允价值为 周铜明元,计税价格为 强铜明元,适 用的增值税税率为 局務:标致轿车的账面余额为 圆壳块坑,已计 提的累计折旧为 员属现底 , 公允价值为 绿原斑 , 。假设两公司都 没有为资产计提减值准备,整个交易过程中没有发生除增值税以外 的其他相关税费。

赤诚公司的账务处理如下:

( 员) 固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产——运输机械

(圆) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——复印机

——标致轿车

应收账款

贷:固定资产清理

库存商品——电脑

应交税金——应交增值税(销项税额)

其中:

换出资产品的电脑的增值税销项税额为:

**分配用用用多数 拟肠原根**(元)

换入固定资产复印机和标致轿车的入账价值总额为:

滅無

康麻

**吊駅 親戚兄** 

源影響研究

號開號

鼠鼠

滅無視

馬用規

圆规规

(分配用限別用限) 坦思用抵迫损害抵引起用抵抗损害症(元)

换入资产复印机公允价值占换入资产公允价值总额的比例为:

**分表記述**(分表記述) 伊元元像 越水野線

换入资产标致轿车公允价值占换入资产公允价值总额的比例 为:

换入资产复印机的入账价值为:

换入资产标致轿车的入账价值为:

员前思思对表现影像 越原线级现在(元)

万达公司的账务处理如下:

(员)固定资产转入清理时:

借:固定资产清理

累计折旧

绿油

湿漉漉

贷:固定资产——标致轿车

郧园市市

(圆) 非货币性交易完成时:

借:固定资产——电脑

**湿息壓緩緣** 

——运输机械

**减圆瘫廢** 

贷:固定资产清理

**绿**田田

库存商品——复印机

總元

应交税金——应交增值税(销项税额) 应收账款 其中:

换出资产两台复印机的增值税销项税额为:

透起用地 伊克豫 越 聚基底(元)

换入固定资产电脑和运输机械的入账价值总额为:

(周元用表原品用表) 垃圾桶用过剩水桶时可能用表比较低(元)

换入资产电脑公允价值占换入资产公允价值总额的比例为:

员起用压衣(员起用压) 伊克西缘 越对的复数

换入资产运输机械公允价值占换入资产公允价值总额的比例

#### 为:

透透症( 员属压压) 伊克西缘 越梗吸激

换入资产电脑的入账价值为:

**別起郷地井透園東豫 越市思麗郷駿**(元)

换入资产运输机械的入账价值为:

**閉底線形形規模線 越根頂鷹屬**(元)

【例 原-- 現 以库存商品与应收账款、库存商品相交换

赤诚公司决定以库存商品 无治电脑交换万达公司的库存商品 两台复印机和应收账款。无治电脑的账面余额为 愿原无 ,公允价值为 无思无,计税价格为 无思无,,并税价格为 无思无,,两台复印机的账面余额为 怨无无,公允价值为 是是无,,计税价格为 员愿原无,,应收账款的账面余额为 愿原无,,而以司适用的增值税税率都为 人员。赤诚公司另外向万达公司支付银行存款 无无无。假设赤诚公司没有为电脑计提存货跌价准备;万达公司没有为复印机计提存货跌价准备,没有为应收账款计提坏账准备;整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

分析:对于赤诚公司而言,其支付的货币性资产 猿园无元占支付的货币性资产 猿园无元与换出资产库存商品 无治电脑的公允价值 是无理元之和的比例为 压豫 [猿园无衣(猿园无草园园园园) 伊 无理豫],低于 圆豫,属于非货币性交易。对于万达公司而言,其收到的货币性资产 猿园无正元占换出资产复印机的公允价值 灵园园园元元和应收账款账面价值 压圆面无元之和的比例为 压豫 [猿园园园农(灵园园园园) 伊苏西豫],低于 圆豫,属于非货币性交易。

赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机

愿認起

应收账款

**郧 邢** 

应交税金——应交增值税(进项税额)

圆规址

贷:库存商品——电脑

应交税金——应交增值税(销项税额)

励瓶

猿珊瑚

贷:银行存款 猿屈鹿

其中:

换出资产质的电脑的增值税销项税额为:

**最高速度** 超過過度 (元)

换入资产复印机的增值税讲项税额为:

**局底用版伊易豫 越境原版**(元)

换入资产复印机的入账价值为:

康(宋氏) (元)

万达公司的账务处理如下:

借:库存商品——电脑 珊媽現

应交税金——应交增值税(进项税额) 局流

银行存款

贷:库存商品——复印机 總訊

应交税金——应交增值税(销项税额)

圆泉东市 应收账款 <del>覵脯</del>

其中:

换出资产复印机增值税销项税额为:

**分配用版伊秀橡 越**观息速度(元)

换入资产电脑的增值税进项税额为:

品品用(元)

换入资产电脑的入账价值为:

**288776**1日期17761日前原历原为77671京和77671日期17761日前

如果例 愿一院中赤诚公司为库存商品电脑计提存货跌价准备 圆铺玩,则赤诚公司的账务处理如下:

借:库存商品——复印机 康納

存货跌价准备 圆桶机

应收账款 跳床 应交税金——应交增值税(进项税额) 圆镜摄镜

贷:库存商品——电脑 **康用瓶**  应交税金——应交增值税(销项税额) 银行存款 **泰**康

其中:

换出资产 远台电脑的增值税销项税额为:

贵思,那种多数,越多思想(元)

换入资产复印机的增值税进项税额为:

员起来的 越扇思起(元)

换入资产复印机的入账价值为:

愿。团陆过去时和战马克团战争的战争。 (元)

# 第九章 外币业务

本章的内容主要有:外币业务的定义、外币账户的规定、外币 业务的核算等。

# 第一节 外币业务

#### 一、外币业务的定义

《企业会计制度》第一百一十七条规定:"外币业务,是指以记账本位币以外的货币进行的款项收付、往来结算等业务。"

记账本位币是指企业记账统一使用的货币。根据《企业会计准则》的规定,企业会计核算应当以人民币作为记账本位币。业务收支以外币为主的企业,也可以选定某种外币作为记账本位币。

#### 二、外币业务的内容

企业外币业务具体包括的内容有:(员)外币兑换业务;(圆)以外币进行的商品购销业务;(猿)清偿以外币计价的债务和收回以外币计价的债权;(源)取得以外币计价的资本;(缘)以外币计价的借贷业务,等等。

## 第二节 外币业务的会计处理

外币业务的会计处理包括两方面的内容,一是关于外币业务的 账务处理;二是外币会计报表的折算。这里,只涉及第一种情况。

#### 一、外币账户的设置

《企业会计制度》第一百一十八条规定:"企业核算外币业务时,应当设置相应的外币账户。外币账户包括外币现金、外币银行

存款、以外币结算的债权(如应收票据、应收账款、预付账款等)和债务(如短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付工资、长期借款等),应当与非外币的各该相同账户分别设置,并分别核算。"

- 二、外币业务的账务处理
- (一)外币业务的记账汇率

企业发生外币业务时,应当将有关外币金额折算为记账本位币金额记账。《企业会计制度》第一百一十九条规定了折算用的汇率:"除另有规定外,所有与外币业务有关的账户,应当采用业务发生时的汇率,也可以采用业务发生当期期初的汇率折合。"

企业发生外币业务时,如果无法直接采用中国人民银行公布的人民币对美元、日元、港币等的基准汇率作为折算汇率时,应当按 昭下列方法进行折算:

**远**美元、日元、港币等以外的其他货币对人民币的汇率,根据美元对人民币的基准汇率和国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算,按照套算后的汇率作为折算汇率。美元对人民币以外的其他货币的汇率,直接采用国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要货币的汇率。

**甅庆**元、人民币以外的其他货币之间的汇率,按国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算,按 套算后的汇率作为折算汇率。

#### (二)外币账户的期末调整

《企业会计制度》第一百二十条规定:"各种外币账户的外币金额,期末时应当按照期末汇率折合为记账本位币。按照期末汇率折合的记账本位币与账面记账本位币金额之间的差额,作为汇兑损益,计入当期损益;属于筹建期间的计入长期待摊费用;属于与购建固定资产有关的借款产生的汇兑损益,按照借款费用资本化的原则进行处理。"

#### (三)举例说明

【例 怨-员 赤诚公司 压伊伊年 猿月 圆日销售商品一批,售价为 玩瓦压度美元,尚未收款,当日美元对人民币汇率为 员履短 玩品 后收到该批货款的源像,收汇当日美元对人民币的汇率为 员履玩 有关会计分录为:

(员)销售时

借:应收账款——美元户 原起地

贷:主营业务收入 康田田田

(圆)收款时

借:银行存款——美元户 獭原珊

贷:应收账款——美元户 猫原租

【例 怨-圆 赤诚公司 压伊伊年 猿月 透出进口一批原材料,价值 猿凤珊美元,当日货款未付。缘日后支付货款的 圆旗, 结汇当日美元对人民币汇率为 品质糖。有关会计分录为:

(员)购货时

借:原材料 圆鸡冠

贷:应付账款——美元户 圆架冠

(圆)付款时

借:应付账款——美元户 员远园园

贷:银行存款——美元户 员过租间

【例 怨—獨 赤诚公司 壓即伊年 猿 月 壓和用人民币 员应用下工买入 压力 用于 ,当日美元对人民币汇率为 员 压压 有关会计分录为:

财务费用 圆郡起

【例 怨—鴻 假定 壓即伊年 猿月末美元对人民币汇率为 觅屬冤 假设赤诚公司"银行存款——美元户""应收账款——美元户"和"应付账款——美元户"均无期初余额。则期末调整外币账户的会计分录为:

(员)借:应收账款——美元户

腺瓶

贷:财务费用

暴用

(圆)借:银行存款——美元户 贷:财务费用

別規制 別規制

(猿)借:财务费用

员租租

別規制

「(猿はままりまします。 伊藤原原 ( 風勢ままりがします。) |

贷:应付账款——美元户

# 第十章 会计调整

《企业会计制度》第一百二十一条规定了会计调整的定义:"会计调整,是指企业因按国家法律、行政法规和会计制度的要求,或者因特定情况下按照会计制度规定对企业原采用的会计政策、会计估计,以及发现的会计差错、发生的资产负债表日后事项等所作的调整。"

本章的内容将包括会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正和资产负债表日后事项的处理四部分。

### 第一节 会计政策变更

#### 一、会计政策的含义

根据《企业会计制度》第一百二十一条的定义,会计政策是指 企业在会计核算中所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处 理方法。

这里的"具体原则"是指企业按照国家统一的会计核算制度所制定的、适合于本企业的会计制度中所采用的会计原则。比如:合并政策,即编制合并会计报表所采纳的原则,如合并范围的确定原则、母公司与子公司所采用的会计政策如果不一致时应采取的原则,等等。

这里的"具体会计处理方法"是指企业在会计核算中对于诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本企业的会计处理方法。比如:发出存货的计价方法,最典型的例子就是先进先出法、后进先出法等。

- 二、会计政策变更的含义
- (一)会计政策变更的条件

《企业会计制度》第一百二十二条规定,会计政策的变更,必须符合下列条件之一:

**康 战 战 建 或 会 计 制 度 等 行 政 达 规 以 章 的 要 求 ;** 

**國**这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

上述第一个条件是指,按照《企业会计准则》,全国统一的会计制度以及其他法规、规章的规定,要求企业采用新的会计政策,企业则应按照法规、规章的规定改变原会计政策,执行新的会计政策。

上述第二个条件是指,由于经济环境、客观情况的改变,使企业原采用的会计政策所提供的会计信息已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下,企业应改变原有会计政策,按变更后新的会计政策进行核算,以对外提供更可靠、更相关的会计信息。例如,在价格比较稳定的情况下,企业一直采用先进先出法对存货进行计价,近期存货价格持续上涨,先进先出法已不能正确反映企业存货价值及损益情况,这时应将存货的计价方法由过去的先进先出法该为后进先出法。

必须明确一贯性原则与会计政策变更的关系。一方面,根据一贯性原则,企业一经选定会计政策,不得随意变更。另一方面,一贯性原则并不排除必要的会计变更。这里的"必要"就体现在两个方面:一是"依法"变更;二是为提高会计信息的可靠性和相关性而"自行"变更。

#### (二)不属于会计政策变更的情形

《企业会计制度》第一百二十三条规定,下列各项不属于会计 政策变更:

 资租赁方式,由此引起的会计处理方法的改变就不属于会计政策变更。

**運**时初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。 对初次发生的交易或事项采用新的会计政策,因其与过去无关,当 然不涉及"变更"。对于不重要的交易或事项采用新的会计政策, 不作为会计政策变更,这显然符合重要性原则的要求。

三、会计政策变更的处理方法

#### (一)方法的选择

《企业会计制度》第一百二十四条和一百二十五条规定了会计政策变更的处理方法。

**湿企**业按照法律或会计制度等行政法规、规章要求变更会计政策时,应按照国家发布的相关会计处理规定执行,如果没有相关的会计处理规定,应当按照追溯调整法进行处理。

**壓企业为了能够提供更可靠、更相关的会计信息而变更会计政策时,应当采用追溯调整法进行处理。** 

**瀍**由于追溯调整法下要计算会计政策变更的累积影响数,所以,《企业会计制度》第一百二十五条规定,如果会计政策变更累积影响数不能合理确定,企业对会计政策变更应当采用未来适用法。

#### (二)追溯调整法

混陷溯调整法的定义

追溯调整法,是指对某项交易或事项变更会计政策时,如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策,并以此对相关项目进行调整的方法。

在采用追溯调整法时,应当计算会计政策变更的累积影响数。 <u>應</u>会计政策变更的累积影响数

会计政策变更的累积影响数,是指按变更后的会计政策对以前 各项追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之 间的差额。会计政策变更的累积影响数,是假设与会计政策变更相 关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策而得出的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。本制度所称的会计政策变更的累积影响数,是变更会计政策所导致的对净损益的累积影响,以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累积影响金额,不包括分配的利润或股利。留存收益包括法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积及未分配利润(外商投资企业包括储备基金、企业发展基金)

累积影响数的计算步骤为:

第一步,根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项:

第二步,计算两种会计政策下的差异;

第三步, 计算差异的所得税影响金额(如果需要调整所得税影响金额的);

第四步,确定前期中的每一期的税后差异;

第五步,计算会计政策变更的累积影响数。

**捷**追溯调整法下调整分录的编制方法

追溯调整法下首先应编制有关的调整分录,以便据以对会计报表有关项目进行调整。调整分录的编制方法是:

- (员) 涉及对资产、负债项目的调整的,仍然采用有关的资产、负债科目进行核算:
- (圆) 涉及对前期损益项目调整的,以"以前年度损益调整"科目(或"利润分配——未分配利润"科目)取代有关损益类科目进行核算;
- ( 猿) 涉及对前期利润分配项目进行调整的,直接采用"利润分配——未分配利润"科目进行核算。

濂追溯调整法下的报表调整

(员)《企业会计制度》第一百二十四条规定,企业应根据会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整,但不需要重编以前年度的会计报表。

(圆)对比较报表的调整。《企业会计制度》第一百二十六条规定,在编制比较会计报表时,对于比较会计报表期间的会计政策变更,应当调整各该期间的净损益及其他相关项目,视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数,应当调整比较会计报表最早期间的期初留存收益,会计报表其他项目的数字也应一并调整。

会计报表调整的思路归纳见表 混一员:

表現一员

调整方法	对变更当年会计	对比较会计报表的调整	
	报表的调整	比较报表期间的会计变	比较报表期间以前的会
报表类别		更	计变更
	四数大头西口的		调整比较报表中最早期
资产负债表	调整有关项目的		间的有关项目的 " 年初
	" 年初数 "		数 "
利润表		调整各该期间有关项目	
		的"本年累计数"	
利润分配表		调整各该期间的有关项 目的 " 本年实际数 "	调整比较报表中最早期
			间的"期初未分配利
			润 " 项目

【例 元一员 赤诚公司 灵感在 员月员日对 月公司的投资占 月公司表决权资本的 猿狼,按照有关规定采用成本法核算该项投资,投资成本为 愿国理元元。按照会计制度规定,从 灵感在起如果投资企业占被投资企业表决权资本的 国家及以上,均应采用权益法核算,并要求对这一项会计政策的变更按追溯调整法进行会计处理。假设 灵感元年、灵感元年 月公司实现净利润分别为 原国团元和猿国工元。赤诚公司灵感元年、灵感产于分回现金股利分别为 元国工和元和 灵级元元。赤诚公司和月公司的所得税税率均为 猿狼,赤诚公司所得税按应付税款法核算。赤诚公司按净利润的 元豫提取法

定盈余公积,按净利润的缘器提取法定公益金。

表現一圆

累积影响数计算表

单位:元

年度	权益法	成本法	税前差异	所得税 影响	税后差异
別級	地球 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电阻 电电			司 园	绿珊
別級	海尼西尼丹克像 越短西		25日本正原。缘本正域缘本	司 园	嫋珊
小计	强和和	圆棚		記記	<b>週</b>

#### (圆)调整分录的编制:

①调整会计政策变更的累积影响数

贷:利润分配——未分配利润 现象和配

②调整利润分配

借:利润分配——未分配利润

處施

贷:盈余公积——法定盈余公积 ——法定公益金

**湿椒** 流水

( 猿) 报表调整方法如下:

资产负债表(简化)

表現一猿

观察年度

单位:元

资产	年初数	负债及股东权益	年初数
长期股权投资	调增强级和	盈余公积	调增。原列
		未分配利润	调增,无证则无
总 计	调增现现	总计	调增。现象和

②对 观察年度利润表 (表 强)源 的调整 (只列示需要调整的

#### 项目和需要调整的金额,其他略):

利润表(简化)

表現一源

別紀年度

单位:元

项 目	上年数	本年累计数
投资收益	调增列型	(略)
利润总额	调增列表	
净利润	调增列	

③对 **观愿**年度利润分配表(表 **元** 缘 的调整(只列示需要调整的项目和需要调整的金额,其他略):

利润分配表(简化)

表現場

別線年度

单位:元

项目	上年实际	本年实际
净利润	调增 蘋果	
加:期初未分配利润	调增 瀝纖	调增元元强
可供分配的利润	调增质磁	调增元元强和
减:提取盈余公积	调增 景風 *	
未分配利润	调增 无远处	

#### \* 源绿起越和亚伊豫

#### \* \* 示圆标场像用形伊豫象

#### (三)未来适用法

未来适用法,是指对某项交易或事项变更会计政策时,新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。采用未来适用法,既不需要计算会计政策变更的累积影响数,也不需要重编以前年度的会计报表。企业会计账簿记录及会计报表上反映的金额,变更之日仍然保留原有金额,不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果,企业应当在现有金额的基础上按新的会计政策进行核算。

#### (四)披露

根据《企业会计制度》第一百二十七条和有关会计准则的规

定,企业应当在会计报表附注中披露与会计政策变更有关的以下内容:

**湿**腔计政策变更的内容和理由,包括对会计政策变更的简要阐述、变更的日期、变更前采用的会计政策和变更后所采用的新会计政策以及会计政策变更的原因;

**甅**会计政策变更的影响数,包括采用追溯调整法时计算出的会计政策变更的累积影响数、会计政策变更对本期以及比较会计报表所列其他各期净损益的影响金额、比较会计报表最早期间期初留存收益的调整金额;

**瀍**累积影响数不能合理确定的理由,包括在会计报表附注中 披露累积影响数不能合理确定的理由以及由于会计政策变更对当期 经营成果的影响。

## 第二节 会计估计变更

#### 一、会计估计的含义

《企业会计制度》第一百二十八条指出:"由于企业经营活动中内在不确定因素的影响,某些会计报表项目不能精确地计量,而只能加以估计。"可见,会计估计,是企业对其结果不确定的交易或事项以最近可以利用的信息为基础所作的判断。

常见的需要进行会计估计的项目有:(员)坏账;(圆)存货(遭受毁损、全部或部分陈旧过时);(猿)固定资产的耐用年限和净残值;(源)无形资产的受益期;(缘)长期待摊费用的分摊期限;(远)或有损失;(苑)收入确认中的估计,等等。

#### 二、会计估计变更的原因

《企业会计制度》第一百二十八条指出了会计估计变更的原因: "如果赖以进行估计的基础发生了变化,或者由于取得新的信息、 积累更多的经验以及后来的发展变化,可能需要对会计估计进行修 订。" 这里应明确指出的是:对会计估计进行修订,并不表明原来的会计估计有问题或不是最适当的,只表明会计估计已经不能适应变化了的、目前的实际情况,在目前已经失去了沿用的价值。

- 三、会计估计变更的处理方法
- (一)会计估计变更的处理方法是未来适用法。

《企业会计制度》第一百二十九条规定:"会计估计变更时,不需要计算变更产生的累积影响数,也不需要重编以前年度的会计报表,但应当对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计。"即从会计估计变更时起,采用新的会计估计。

(二)在具体应用未来适用法时,《企业会计制度》第一百三十条要求区分以下两种情况分别处理:

**湿**会计估计的变更,如果仅影响变更当期,会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的相关项目中。例如,企业原按应收账款余额的 缘像提取坏账准备,由于企业不能收回应收账款的比例已达 **玩**像,则企业该按应收账款余额 **玩**像提取坏账准备。这类会计估计变更只影响变更当期,因此,应于变更当期将因会计估计变更多计提坏账准备导致的坏账准备增加数和坏账损失数仍然计入"坏账准备"和"管理费用"项目。

**甅如**果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间,有 关会计估计变更的影响数应在当期及以后有关各期的相关项目中确 认。例如,可计提折旧的固定资产,其有效使用年限或预计净残值 的估计发生变更,就会影响变更当期及资产以后使用年限内各个期 间的折旧费用。对于这类会计估计变更的影响,就应在变更当期及 以后期间予以确认。

【例 元 圆 赤诚公司固定资产采用直线法计提折旧。 员务年 员月起计提折旧的一台生产用设备(原始价值为 绿面石 元 、预计净残值为 元 元 、预计折旧年限为 原 ),原 元 年),原 和 农 包 了的情况将原预计的折旧年限和净残值分别修正为 原 年和 原 元 元 。

对于这一会计估计变更,有关会计处理如下:

(员)采用未来适用法,则不需要计算会计变更的累积影响数, 也不需要调整以前各年的折旧额。

(圆)自圆面产年起,按变更后的折旧年限和预计净残值计算本年及以后各年的折旧额。有关计算如下:

按新的会计估计,该设备 圆眼 圆眼 每年折旧额为:

(源記末底原別象末底) 衣厨均房冷凝底(元)

按新的会计估计,该设备 圆斑 以后不再计提折旧。

**爾爾**年、**爾爾**年有关的会计分录为:

四、会计政策变更与会计估计变更的区分

《企业会计制度》第一百三十一条规定:"会计政策变更和会计估计变更很难区分时,应当按照会计估计变更的处理方法进行处理。"

【例 元月 赤诚公司原按应收账款余额的 缘计提坏账准备。假如按国家新发布的会计制度规定该按应收账款账龄分析法计提坏账准备,逾期 猿年以上尚未收回的应收账款按 西豫计提坏账准备、逾期 圆年至 猿年尚未收回的应收账款按 无豫计提坏账准备、逾期 圆年以下未收回的应收账款按 缘豫计提坏账准备。本年年初该公司"坏账准备"科目贷方余额为 圆西元元,本年发生坏账并核销应收账款 苑面元,以前年度核销的应收账款本年又收回的为 远面元。本年末应收账款余额为 源面面元(其中逾期 猿年以上尚未收回、逾期 圆年至 猿年尚未收回的、逾期 圆年以下未收回的应收账款分别为 圆面石瓦元、绿石瓦瓦、

本年末应计提的坏账准备计算如下:

#### (局)分析

#### (圆) 计算

本年末"坏账准备"科目应有余额为:

调整"坏账准备"科目余额前该科目现有余额为:

圆元表原范元表写元表表表 (元)

年末计提坏账准备金额 越黎超原员团现域和继续(元)

五、会计估计变更在会计报表附注中的披露

根据《企业会计制度》第一百三十二条和有关会计准则的规定,企业应当在会计报表附注中披露:

**湿**会计估计变更的内容和理由,包括变更的内容、变更日期以及为什么要对会计估计进行变更:

**廛**会计估计变更的影响数,包括会计估计变更对当期损益的 影响金额以及对其他各项目的影响金额;

**德院**计估计变更的影响数不能确定的理由。

## 第三节 会计差错更正

一、会计差错的含义

#### (一)定义

根据《企业会计制度》第一百二十一条的规定:"会计差错是指在会计核算时,在确认、计量、记录等方面出现的错误。"

#### (二)原因

常见的导致会计差错的原因有:

#### 策:

獾除计估计错误;

瀝在期末未对递延项目与应计项目予以调整;

**<b>郷漏记已完成的交易**;

**湿**树事实的忽视和误用:

殖媞前确认尚未实现的收入或不确认已实现的收入;

**愿资本性支出与收益性支出划分错误。** 

(三)分类

会计差错按其发生的时间及对企业会计信息影响程度不同,分为以下三类:

甅 与前期相关的非重大的会计差错;

**獋** 有前期相关的重大的会计差错。

这里的"重大会计差错"是指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错。重大会计差错一般是指金额比较大,通常某项交易或事项的金额占该类交易或事项的金额质。及以上,就认为金额比较大。

二、会计差错更正方法

《企业会计制度》第一百三十三、一百三十四条指出了会计差错更正的方法。

(一)本期发现的与本期相关的会计差错,应当调整本期相关项目。

借:管理费用 原闭机

贷:累计折旧 應用

(二)本期发现的与前期相关的非重大的会计差错,如影响损

益,应当直接计入本期净损益,其他相关项目也应当作为本期数一 并调整:如不影响损益,应当调整本期相关项目。

【例 元 缘 赤诚公司 压压 远月发现去年将 猿无 预收账款 误记为"主营业务收入"。其更正分录为:

贷:预收账款 猿珊起

(三)本期发现的与前期相关的重大的会计差错,如影响损益, 应当将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,会计报表 其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应当调整会 计报表相关项目的期初数。

这里既要编制调整分录(更正分录),也要调整有关会计报表项目。

**湿**调整分录的编制方法

- (员) 涉及对资产、负债项目的调整的,仍然通过有关的资产、负债科目进行核算:
- (圆) 涉及对前期损益项目调整的,通过与"以前年度损益调整"科目有关的损益类科目进行核算:
- ( 猿) 涉及对前期利润分配项目进行调整的,直接通过"利润分配——未分配利润"科目进行核算。

**愿院**计报表相关项目的调整方法

- (员) 调整发现当期资产负债表有关项目的期初数;
- (圆) 影响损益的,还需调整发现当期利润分配表"期初未分配利润"项目的金额。
- 【例 元一词 赤诚公司去年将购入的一批价值 元五元元的固定资产误作低值易耗品核算,并于当年由管理部门全部领用。在领用时按分次摊销法,去年摊销了 猿见无元。今年 猿月发现这个错误。据计算,去年应计提折旧 源见无元。该公司去年的所得税税率为猿豫,按税后净利润的 员豫提取盈余公积。有关的更正分录为:

( 员) 借: 固定资产 現底規則

赤規規

证据

品用橡

怨訊訊

远航

贷:待摊费用

累计折旧 猿屈鹿

(圆)借:以前年度损益调整

(猿)借:应交税金——应交所得税 猿和 猿和

贷:以前年度损益调整 **添起** 

(源 借:利润分配——未分配利润

贷:以前年度损益调整

(缘)借:盈余公积

贷:利润分配——未分配利润 员理像

糠此较会计报表的调整方法

在编制比较会计报表时,对于比较会计报表期间的重大会计差错,应当调整各该期间的净损益及其他相关项目,视同该错误在比较会计报表期间已经更正;对于比较会计报表可比期间以前期间的重大会计差错,应当调整比较会计报表最早期间的期初留存收益,会计报表其他项目的数字也应一并调整。

会计报表调整方法的归纳见表品。远远

(四)年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错以及以前年度的非重大会计差错,应当按照资产负债表日后事项中的调整事项进行处理。

三、会计报表附注中的披露

《企业会计制度》一百三十五条规定,"企业应当在会计报表附注中披露重大会计差错的内容和重大会计差错的更正金额。"

四、特别提示

值得注意的是,《企业会计制度》第一百三十六条对会计政策、会计估计及其变更与会计差错的关系给出了重要提示:"企业滥用会计政策、会计估计及其变更,应当作为重大会计差错予以更正。"

#### 表质远远

	对发现会计差错 当期会计报表的 调整	对比较报表期间的重大	及表的调整 比较报表可比期间以前 期间的重大会计差错
资产负债表	调整有关项目的 " 年初数 "		调整比较报表中最早期 间的有关项目的"年初 数"
利润表		调整各该期间有关项目 的"本年累计数"	
利润分配表	调整 " 期初未分 配利润 " 项目	调整各该期间的有关项 目的 " 本年实际数 "	调整比较报表中最早期 间的"期初未分配利 润"项目

# 第四节 资产负债表日后事项

#### 一、资产负债表日后事项的含义

### (一)定义

资产负债表日后事项是指企业年度资产负债表日至财务报告批 准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。

这里的"日后"涵盖期间的起点是年度资产负债表日(在我国是指 **周月 猿**日)的次日,终点是财务报告批准报出日即公司董事会批准的财务报告报出日。

这里的"事项"应是"日后"期间发生的所有交易或事项中的 调整事项和非调整事项。

# (二)调整事项

根据《企业会计制度》第一百三十七条的规定,调整事项是指 "资产负债表日后获得新的或进一步的证据,有助于对资产负债表 日存在状况的有关金额作出重新估计"的事项。

所以,调整事项是需要调整尚未报出的年度会计报表的事项。 以下是常见的调整事项的例子:

**湿**尼证实资产发生了减损;

應销售退回:

**藻**巴确定获得或支付的赔偿。

另外,资产负债表日后董事会或者经理(厂长)会议,或者类似机构制定的利润分配方案中与财务会计报告所属期间有关的利润分配,也应当作为调整事项,但利润分配方案中的股票股利(或以利润转增资本)应当作为非调整事项处理。

# (三) 非调整事项

根据《企业会计制度》第一百三十九条对非调整事项的规定, 非调整事项是指"资产负债表日后所发生或存在、不影响资产负债 表日存在状况,但如不加以说明,将会影响财务报告使用者作出正 确估计和决策"的事项。

常见的非调整事项有:

廊对一个企业的巨额投资;

德自然灾害导致的资产损失:

瀌外汇汇率发生较大变动。

二、调整事项的处理方法

根据《企业会计制度》第一百三十八条的规定,资产负债表日后发生的调整事项,应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样,作出相关账务处理,并对资产负债表日已编制的会计报表进行相应的调整。

# (一)编制调整分录的方法

**远**龄及损益的事项,通过"以前年度损益调整"科目核算。

**甅**龄及与前期损益调整有关的对前期利润分配项目进行调整的事项,直接采用"利润分配——未分配利润"科目进行核算。

猿吓涉及损益及利润分配的事项,调整相关科目。

(二)会计报表相关项目的调整方法

这里的会计报表,包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表的补充资料内容,但不包括现金流量表正表。

会计报表相关项目的调整方法是:

**愿时**资产负债表日编制的会计报表相关项目数字的调整,这些数字包括:

(员)资产负债表有关项目的"期末数";

(圆) 利润表有关项目的"本年累积数";

( 稳) 利润分配表有关利润分配项目的"本年实际数"。

**甅**对调整当期编制的有关会计报表的调整,包括当期编制的资产负债表有关项目的"年初数"。

【例 50-药 粤公司 3000年 圆月 苑日收到 月公司退回的两批货物:一批是 粤公司 3000年 员月份销售给 月公司的甲商品(售价缘和10元、成本源和10元);另一批是 粤公司 3000年 恕月销售的乙商品(售价 原见和10元、成本 10元,成2000年末 粤公司曾对 月公司就乙商品的质量问题提出的退货要求建议协商解决)。两批货的销货款均尚未收取。假设 粤公司的财务报告批准报出日是源月缘日。

以上两批销售退回业务中,甲商品的退回冲减 **闭**题年 圆月份的销售收入和销售成本,乙商品的退回需按调整事项处理,即调整以前年度利润。

无力偿还全部货款,预计 粤公司可收回该项应收账款的 通易。粤公司按净利润的 玩像和 缘像提取法定盈余公积和法定公益金;所得税税率为 猿像。根据 圆面正年 周月 猿田资料编制的资产负债表、本年度利润表及利润分配表见表 玩一苑 玩一愿(年初数、上年数略):

#### 资产负债表

表現一苑

单位:万元

资产	期末数	负债及股东权益	期末数
流动资产:		流动负债:	
货币资金	滬	短期借款	現記
应收账款	员宽原	应付账款	员藏园
存货	圆术元	应交税金	强起
流动资产合计	猿磃	流动负债合计	员施
长期投资:		长期负债:	
长期股权投资	駈	长期借款	圆布起
固定资产:		应付债券	覝
固定资产原价	源郡	长期负债合计	圆无
减:累计折旧	逓	负债合计	猿惡起
固定资产净值	猿煀	股东权益:	
无形资产:		股本	员强强医
无形资产	獋	资本公积	蒇
		盈余公积	應起
		未分配利润	<b>有<b>通</b></b>
		股东权益合计	圆息起
资产总计	远透	负债及股东权益总计	远龙园

#### 利润及利润分配表

表現原

雕作度

单位:万元

项目	本年数
一、主营业务收入	猿郡
减:主营业务成本	员愿起
主营业务税金及附加	源起
二、主营业务利润	思起
加:其他业务利润	猿起
减:管理费用	<b></b>
财务费用	灵起
营业费用	宛
三、营业利润	苑起
加:投资收益	<u> </u>
营业外收入	瓧
减:营业外支出	應
四、利润总额	忽题
减:所得税	狼塊成
五、净利润	透透原
加:年初未分配利润	別親抵
六、可供分配的利润	題
减:提取盈余公积	忽圖成影
七、未分配利润	<b>有到限</b> 包以

根据上述资料,进行有关的会计处理如下:

①借:以前年度损益调整(苑园租用用象原裁) 圆荫殿

②借:应交税金——应交所得税(圆岗圆坪麓缘)

怨愚蠢

贷:以前年度损益调整 怨風觀

③借:利润分配——未分配利润(圆过圆坪边缘)

霢緣儷鮧

贷:以前年度损益调整

**遞緣颾**驝

④借:盈余公积( 張豫麗願尹豫)

圆旗

贷:利润分配——未分配利润

员的意义的

(圆)调整有关报表项目

首先,调整报告年度资产负债表(表 元 20) 有关项目年末数、利润表及利润分配表(表 元 50) 有关项目发生额及余额。

其次,还需要将 **观察**产 圆月份的资产负债表有关项目年初数进行调整,以便使其与报告年度资产负债表相关项目年末数相符(略)。

根据上述资料,计算对 **康** 作末未分配利润的调整数,并编制有关的调整分录如下:

(苑園田原義家) 伊透豫 伊瑟豫 越襲苑郎(元)

(圆)有关调整分录如下:

①借:以前年度损益调整

逐驟點

穢

坏账准备 贷:应收账款

②借:应交税金——应交所得税

圆规强

贷:以前年度损益调整

**圆**鼠冠**猴**腿前

#### 利润及利润分配表

表起一起

#### 

单位:元

项目	调整前本年数	调整后本年数
一、主营业务收入	<b>猿[飛鳥飛鳥</b>	猿和剧和眼
减:主营业务成本	滤茄茄茄	處郡郡
主营业务税金及附加	源却起却起	源和起西起
二、主营业务利润	恩郡和郡郡	恩郡郡郡郡
加:其他业务利润	猿珊珊珊	猿和起却起
减:管理费用	员愿起却起	员题皮配
财务费用	员 <b>捷</b> 里亚	<b>八九</b>
营业费用	苑山和北	苑山地
三、营业利润	苑雕和和	苑景圆圆景
加:投资收益	圆栖和和	圆栖和地
营业外收入	<b>現起 現</b> 起	墨起却起
减:营业外支出	<b>元元</b> 元	<b>湿起</b>
四、利润总额	怨鬼起却起	怨極國民
减:所得税	<b>猿</b> 圆配 <b>石</b> 起	猿圆影源蝠唳
三、净利润	远缘悠愿起	远远现象
加:年初未分配利润	员源起起	员原起和
四、可供分配的利润	恩元起元	恩亚心思顿
减:提取盈余公积	250250	忽原透視原
七、未分配利润	苑透表现	苑

③借:利润分配——未分配利润

源透透鏡

贷:以前年度损益调整

源成規模

④借:盈余公积

**苑元** 

贷:利润分配——未分配利润

苑观题

【例 50-50 赤诚公司与月公司签订一项由赤诚公司在 3000年 50月向月公司发货的供销合同。由于赤诚公司未能按合同发货,导致月公司发生重大经济损失。月公司要求赤诚公司赔偿其经济损

失愿回租。,对于此项 宽恕年 冠月 猿田的未决诉讼,赤诚公司记录了 适回租户的预计负债,月公司则未登记应收赔款。团租户 圆月 缘田,经法院一审判决,赤诚公司需向 月公司支付 殇冠而元的赔款。赤诚公司用转账支票支付了该项赔款。双方均按净利润的 强缘提取盈余公积。所得税税率均为 猿猿。编制有关调整分录、调整有关会计报表项目如下:

(员) 赤诚公司的有关调整分录:

贷:银行存款 **碗 碗 碗** 

③借:应交税金——应交所得税(强和抵押裁数) 源级记

贷:以前年度损益调整 源麵

④借:利润分配——未分配利润 无规范

贷:以前年度损益调整 无限据

⑤借:盈余公积 员圈酶

月公司的有关调整分录:

①借:其他应收款 殘塊 類

贷:其他应收款 夠和 夠

贷:应交税金——应交所得税 圆形螺冠

④借:以前年度损益调整 绿顶锅

⑤借:利润分配——未分配利润 税粉酸

贷:盈余公积 苑**藜醿** 

(圆) 赤诚公司应对报告年度资产负债表下列项目的"年末数"

进行调整:"预计负债"调整增加 强和压定、"应交税金"项目调整减少 源级无元、"盈余公积"项目调整减少 员级的无、"未分配利润"项目调整减少 殷级服务元。

赤诚公司应对报告年度的利润表下列项目的"本年累计数"进行调整:"营业外支出"项目调整增加 强强压 、"所得税"项目调整减少 源强元、相应地调整减少"利润总额"强强元、调整减少"净利润" 无现据元。

月公司应对报告年度的利润表下列项目的"本年累计数"进行调整:"营业外收入"项目调整增加 **海**家用而元、"所得税"项目调整增加 **圆家**原而、相应地调整增加"利润总额"**宛**家用而、调整增加"净利润"**续圆**流元。

【例 50-57 赤诚公司 100000年 10月 10000日 100000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 100000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 100000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 100000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 10000日 100000日 10000日 100000日 10000日 100000日 100000日 100000日 10000日 100000日 10000日 10000日 10000日 10000日 1

(员)借:利润分配——提取法定盈余公积金 **愿团租** ——提取法定公益金 **愿团租** 

(圆)借:利润分配——应付普通股股利 猿尾冠鼠

贷:应付股利 **猿起**玩起

( 稳) 借:利润分配——未分配利润 源記規制

贷:利润分配——提取法定公益金 **源历** ——提取法定盈余公积金 康历

——应付普通股股利 绿眼珊

# 三、非调整事项的处理方法

《企业会计制度》第一百三十九条规定:"非调整事项,应当在会计报表附注中说明其内容、估计对财务状况、经营成果的影响;如无法作出估计,应当说明其原因。

# 第十一章 或有事项

本章分三节内容,分别讲述了涉及或有事项的法律和制度规定、或有事项的内涵、或有事项的会计处理。涉及或有事项的规定不仅只是《企业会计准则——或有事项》和《企业会计制度》第十一章,在《会计法》、《企业财务会计报告条例》、其他相关准则,以及《企业会计制度》除第十一章外的其他章节中也有相应条款涉及。本章主要讲述《企业会计制度》第十一章或有事项的有关内容,解释或有事项的概念及其与其他相关概念的区别,并结合详尽的示例讲述或有事项的确认、计量和披露。

# 第一节 涉及或有事项的法律和制度规定

- 一、涉及或有事项的法律和制度规定及其内容 涉及或有事项的法律制度规定有:

(三)《企业会计准则——或有事项 指南》。

与《企业会计准则——或有事项》相配套,在发布《企业会计准则——或有事项》的同时又发布了《企业会计准则——或有事项 指南》,进一步明确细致地解释了准则中所规定的内容,是指导实务操作的得力工具。其具体内容也将在第二节和第三节中讲到,在此不再赘述。

(四)《企业财务会计报告条例》(圆面下 远月 圆日发布,圆面 年 员月 员日起施行)第十四条规定:"会计报表附注是为便于会计报表使用者理解会计报表的内容而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法以及主要项目等所作的解释。会计报表附注至少应当包括下列内容……(三)或有事项和资产负债表日后事项的说明……"

(五)《企业会计制度》(**國**田本 元月 **國**日发布,**國**田东 员月 员日起施行)设置了或有事项专章:第十一章或有事项。

**湿**第十一章或有事项从第一百四十条到第一百四十六条规定的内容在或有事项准则中全部述及,分别阐述了或有事项的定义、或有事项的确认和计量、或有事项的披露。具体内容将在后面第二节和第三节中详细讲述,这里不再赘述。

**國除**此以外,《企业会计制度》中的其他章节也有部分条款涉及到或有事项,分别是:

(员)第十三章第一百五十三条规定:"……半年度中期财务会计报告中的会计报表附注至少应当披露所有重大的事项,如转让子公司等。半年度中期财务会计报告报出前发生的资产负债表日后事项、或有事项等,除特别重大事项外,可不作调整或披露。"

(圆)第十三章第一百五十五条规定:"会计报表附注至少应当包括下列内容:……(四)或有事项和资产负债表日后事项的说明:"

本款内容在《企业会计制度——会计科目和会计报表》第一部分第(七)项中也作了相似的规定:"半年度中期财务会计报告批准报出前发生的资产负债表日后事项、或有事项等,除特别重大事项外,可不作调整或披露;月度、季度财务会计报告,除特别重大的事项外,可不提供会计报表附注。"

(猿)第三章第七十条规定了对债务重组形成的或有事项的会计处理。第七十条第(四)项规定:"以修改其他债务条件进行债务重组的,修改其他债务条件后未来应付金额小于债务重组前应付债务账面价值的,应将其差额计入资本公积;如果修改后的债务条款涉及或有支出的,应将或有支出包括在未来应付金额中,含或有支出的未来应付金额小于债务重组前应付债务账面价值的,应将其差额计入资本公积。在未来偿还债务期间内未满足债务重组协议所规定的或有支出条件,即或有支出没有发生的,其已记录的或有支出转入资本公积。……本制度所称的或有支出,是指依未来某种事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。"对上述规定的详细讲解和范例,见前面第三章的有关内容。

(六)《企业会计准则——债务重组》( 观题年 远月 园日发布,园田东年 员月 园日修订,园田东年 员月 员日起施行)规定了对债务重组形成的或有事项的会计处理。分别是第 圆条规定了"或有支出"和"或有收益"的定义,第 苏条和第 园条规定了如何对或有支出

和或有收益作会计处理,第 殒条和第 豫条要求披露"或有支出"和"或有收益"。 具体内容在前面第三章中讲述,在此不再列示。

(七)《企业会计准则——租赁》(風間)年 员月 處日发布,風間 年 员月 员日起施行)中也有涉及或有事项的条文,规定了对租赁形成的或有事项的会计处理。分别是第 易除和第 處条规定了承租人对或有租金的会计处理,第 圆路和第 獲款规定了出租人对或有租金的会计处理。

(八)除上述法律和制度规定外,**员**聚年 远月 **圆**日发布,**员**聚织年 员月 员日起施行的《企业会计准则——建造合同》也规定了对建造合同形成的或有事项的会计处理。分别是第 **远**条对索赔款的会计处理,第 **圆**条对合同总成本预计超过合同总收入时的亏损性合同所形成的或有支出的会计处理,第 **圆**条对上述或有支出的披露。具体内容在前面第五章详细讲述,在此不再列示。

二、上述法律和制度对或有事项的规定条款之间的相互关系(一)联系

**湿**死论是新《会计法》、《企业财务会计报告条例》,还是《企业会计准则——或有事项》、《企业会计制度》以及其他涉及或有事项的准则、制度,都是我国会计法律体系的重要组成部分,它们使我国会计法规体系更加健全、完善。只有健全、完善的会计核算体系才能更加适应各国会计准则协调化的国际潮流。

**國**企工法律制度准则对或有事项作出规定的条款内容不是相 互冲突的,而是前后一致、相互补充、相互衔接的。

獲IX会计法》和《企业财务会计报告条例》是制定和实施《企业会计准则——或有事项》和《企业会计制度》的法律基础和法律依据,后两者是前述法律法规的具体实施办法。

應於企业会计制度》第十一章或有事项与《企业会计准则——或有事项》属于我国会计法规体系中第三个层次的会计规范,二者具有同等的法律效力,相辅相成。从具体内容看,《企业会计制度》第十一章或有事项完全是《企业会计准则——或有事项》所规定的

内容。而对于《企业会计准则——或有事项》引言部分所指出的其不涉及的债务重组、建造合同、所得税、保险合同、终止经营、租赁、企业重组、环境污染整治等项目引起的或有事项,由其他相关会计准则规范,这些项目引起的或有事项在《企业会计制度》的其他章节中也有所涉及。也就是说,《企业会计制度》中涉及或有事项的不仅仅在第十一章,也会出现在其他章节的有关条款中,这是读者应当注意的地方。

#### (二)区别

**湿**企述涉及或有事项的法律、法规、准则、制度在会计法规体系中所处的层次地位不同。《会计法》和《企业财务会计报告条例》属于第一层次,《企业会计准则——基本准则》为第二个层次,具体会计准则和《企业会计制度》是第三个层次。

獲附于或有事项的规定在《会计法》和《企业财务报告条例》中比较分散,规定也比较笼统。而具体会计准则是针对或有事项的 专项准则,在企业会计制度中也是专章阐述,更为集中,规定也更 具体、更专门化,技术性和操作性更强,而不仅仅是对法律法规的简单说明和解释。

# 第二节 或有事项的内涵

# 一、或有事项的概念及其基本特征

# (一)定义

《企业会计制度》第一百四十条规定:"或有事项,是指过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。"

常见的或有事项有:商业票据背书转让或贴现、未决诉讼、未

决仲裁、产品质量保证(含产品安全保证)等。

### (二)或有事项的基本特征

**远 或**有事项是过去的交易或事项形成的一种状况

或有事项作为一种状况,是企业过去的交易或事项所引起的。比如,产品质量保证是企业对已售出的商品或提供劳务的质量提供的保证。未决诉讼虽是正在进行当中的诉讼,但它是企业因过去的经济行为起诉其他单位或被其他单位起诉引起的,是现存的一种状况,不是将要存在的某种状况。或有事项是现存的状况,说明或有事项是资产负债表日的一种客观存在。它的结果对企业是产生有利影响还是不利影响,或虽然已知是有利影响或不利影响,但影响有多大,只能由未来发展的交易或事项来确定,现在尚不能完全肯定。

由于或有事项是由过去的交易或事项而形成的状况这一特征,因此,未来可能发生的自然灾害、未来可能发生的交通事故、未来可能发生的经营亏损等事项不构成本制度所指或有事项。

#### <u></u> **應 政**有事 项 具 有 不 确 定 性

或有事项包含不确定性,指的是或有事项的结果具有不确定性。首先,或有事项的结果是否发生具有不确定性。比如,为单位提供债务担保,如果被担保方到期无力还款,那么担保方将负连带责任。对于担保方而言,担保事项构成其或有事项,但最后它是否应履行连带责任,在担保协议达成时是不能确定的。再比如有些未决诉讼,被起诉的一方是否会败诉,有时是难以确定的。其次,或有事项的结果即使预料会发生,但具体发生的时间或发生的金额具有不确定性。比如,某企业因生产排污治理不力并对周围环境造成污染而被起诉,如无特殊情况,该企业很可能败诉。但是,在诉讼成立时,该企业因败诉将支出多少金额,或支出发生在何时,是难以确知的。或有事项的这种不确定性,是其区别其他不确定性会计事项的重要特征。

糠或有事项的结果只能由未来发生的事项确定

或有事项的结果,在或有事项发生时,是难以证实的。这种不确定性的消失,需要由未来不确定事项的发生或不发生来证实。比如,未决诉讼,其最终结果只能随案情的发展,由判决结果来确定。又比如,企业为其他单位提供债务担保,如果被担保单位不能在债务到期时偿还债务,则企业需要履行偿还债务的连带责任。但该担保事项是否真的会要求企业履行偿还债务的连带责任,一般只能看被担保单位的未来经营情况和偿债能力。如果被担保单位经营状况和财务状况良好,且有较好的信用,那么企业将不需要履行该连带责任。或有事项的结果只能由未来发生的事项证实的特征,说明或有事项具有时效性。也就是说,随着影响或有事项结果的因素发生变化,或有事项最终会转化为确定事项。

瀌影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制

或有事项本身具有不确定性,从一个侧面说明了影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。以债务担保为例,担保企业将来是否会因提供担保而履行连带责任,不是企业能控制得了的。未决诉讼的最终结果如何,也不是企业能控制的。

# (三)或有事项与其他不确定性事项的区别

或有事项具有不确定性,但并不是所有具有不确定性的业务都 形成或有事项。正确理解或有事项的内涵,应将或有事项与其他不 确定性事项的概念相区别:

**湿**除来事项不是或有事项。未来事项,指未来的交易或事项 及其结果所形成的状况,如未来可能发生的经营亏损、自然灾害等 (如前所述)。它不是由过去的交易或事项引起的,对目前的财务会 计报告并无影响,虽然不确定性很大,但不是或有事项。

甅承诺事项不是或有事项。承诺事项,是指由具有法律效力的合同或协议的要求而引起的义务,只要特定条件(如为本企业负债提供的财产抵押担保等)达到,即发生现金流出、其他资产减少或负债增加。或有事项除引起资产减少或负债增加外,也可能引起资产增加,负债减少;承诺事项是由未来经济业务所引起的,或有

事项是由过去或者现在的经济义务所引起的;承诺事项的特定条件 是确定的,而影响或有事项最终结果的未来事项是不确定的。例如 企业的应收票据贴现(带追索权的)是一项或有事项,而签订的购 买固定资产的合同则属承诺事项。

穗枯计事项不是或有事项。估计事项,是指企业对其结果不 确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作出的判断。此类 事项主要有固定资产的折旧、无形资产的摊销、坏账准备的计提、 存货跌价准备的计提、短期投资跌价准备的计提、长期投资跌价准 备的计提等等。但这种在会计处理过程中存在的不确定性,本身并 不产生那种作为或有事项特点的不确定性,并不形成或有事项。比 如,折旧的提取虽然涉及对固定资产残值和使用年限的估计,带有 一定的不确定性,但固定资产原值本身是确定的,其价值最终要转 移到产品中去也是确定的。因此,固定资产折旧不是或有事项。类 似地,固定资产大修理、正常维护等,也不是或有事项。又如,坏 账准备的计提,虽然涉及到账龄和坏账比率的估计,带有一定的不 确定性,但应收账款的账面余额是确定的,要么收回(全部或部分 收回 )、要么企业将其确认为损失计入损益,最终应收款项的金额 要消除是确定的。因此,坏账准备的计提不是或有事项。从性质上 讲,它只是根据资产的定义,对应收款项的账面余额所作的调整。 类似地,计提存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准 备等,均不属于或有事项。

#### (四)或有事项准则的适用范围

引起或有事项的经济业务很多,比如,未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、商业汇票贴现、债务重组、建造合同、所得税、保险合同、终止营业、租赁、企业重组、环境污染整治,等等。但是,并不是这些经济业务引起的或有事项均由或有事项准则来规范。其中,有些或有事项已由会计准则规范,而另一些或有事项则由于业务特殊或法律法规尚未建立、健全等原因而需要由将来制定的会计准则规范或待情况发生变化后再予以考虑。

目前,已由其他会计准则规范的或有事项主要有债务重组和建造合同引起的或有事项,分别由《企业会计准则——债务重组》和《企业会计准则——建造合同》规范,不在或有事项准则中涉及。

所得税、保险合同、终止营业、租赁、企业重组、环境污染整治等引起的或有事项,或有事项准则也不涉及,而由相关的其他会 计准则规范。

- 二、或有事项相关概念辨析
- (一)与或有事项相关的概念

与或有事项相关的概念有或有负债、或有资产、或有支出、或 有收益、或有损失、或有利得、预计负债和准备。

**跟 或**有负债的定义及其基本特征

《企业会计制度》第一百四十条还规定:"或有负债,是指过去的交易或事项形成的潜在义务,其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或过去的交易或事项形成的现时义务,履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。"

或有负债具有以下特征:

(员) 或有负债由过去的交易或事项产生

或有负债是过去的交易或事项形成的。比如,原即分年原则 图 ,甲企业状告乙企业侵犯了其专利权。至原即分年原则 猿时,法院还没有对诉讼案进行公开审理,乙企业是否败诉尚难判断。对于乙企业而言,一项或有负债已经形成。它是由过去事项 (乙企业"可能侵犯"甲企业的专利权并受到起诉)形成的。而企业计划在猿个月后购入一批原材料可能须承担支付货款的义务则不属于或有负债。

(圆)或有负债的结果具有不确定性

或有负债包括两类义务,一类是潜在义务,另一类是特殊的现时义务。或有负债作为一项潜在义务,其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。比如,圆型产 圆月 圆日,甲企业

与乙企业发生经济纠纷,并且被乙企业起诉。直到 **圆**距伊年年末,对该诉讼尚未进行审理。由于案情复杂,相关的法律法规尚不健全,从 **圆**距伊年来看,诉讼的最后结果如何尚难确定。 **圆**距伊年年末,甲企业承担的义务就属于潜在义务。

或有负债作为特殊的现时义务,其特殊之处在于:该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业;或者该现时义务的金额不能可靠计量。其中,"不是很可能导致经济利益流出企业"指的是,该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过缓减(含缓减)。比如,属现伊年属。用强。日,甲企业与乙企业签订担保合同,承诺为乙企业的三年期项目贷款提供担保。由于担保合同的签订,甲企业承担了一项现时义务。但是,承担现时义务并不意味着经济利益将很可能因此而流出甲企业。如果属现伊年度乙企业的财务状况良好,则说明甲企业履行连带责任的可能性不大。也就是说,从属现伊车看,甲企业不是很可能被要求流出经济利益以履行该义务。为此,甲企业应将该项现时义务作为或有负债披露。

"金额不能可靠地计量"指的是,该现时义务导致经济利益流出企业的"金额"难以预计。这一特殊性表明,作为现时义务的或有负债其结果是不确定的。比如,圆面伊年 周日 圆印,乙企业全体员工发生食物中毒,而甲企业恰是食物提供者。中毒事件发生后,甲企业得知此事,并承诺负担一切赔偿费用。直到 周月 猿日,事态还在发展中,赔偿费用难以预计。此时,甲企业承担了现时义务,但义务的金额不能可靠地计量。

《企业会计制度》第一百四十条还规定:"或有资产,是指过去的交易或事项形成的潜在资产,其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。"

或有资产具有以下特征:

( 员) 或有资产由过去的交易或事项产生

或有资产是过去的交易或事项形成的。比如, 压肥 原 馬月

國田,甲企业状告乙企业侵犯了其专利权。至 國即员年 國月 獨日,法院还没有对诉讼案进行公开审理,甲企业是否胜诉尚难判断。对于甲企业而言,将来可能胜诉而获得的收益属于一项潜在资产,它是由过去事项(乙企业"可能侵犯"甲企业的专利权并受到起诉)形成的。而某企业计划在 猿个月后购入一批原材料,因此可能获得的资产并不是或有资产,因为企业的计划并不是过去的"交易或事项"。

# (圆)或有资产的结果具有不确定性

或有资产是一种潜在资产,随着经济情况的变化,其是否会形成企业真正的资产,须通过不完全由企业控制的未来不确定事项的发生或不发生来证实。沿用以上例子,甲企业的或有资产,是否真的会转化成其真正的资产,要由诉讼案件的调解或判决结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉,那么或有资产便转化为一项基本可以肯定收到的资产。如果终审判决结果是甲企业败诉,那么或有资产便"消失"了;相反,还应承担一项支付诉讼费的义务。

#### 

《企业会计制度》第十一章中,并没有给出或有支出的定义,但是在第三章第七十条讲述由债务重组形成的或有事项时,规定了或有支出的概念,在此一并讲述。本制度第七十条规定:"……本制度所称的或有支出,是指依未来某种事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。"《企业会计准则——债务重组》中也是这样定义"或有支出"的。

#### 瀝或有收益

《企业会计准则——债务重组》第 圆条规定:" 或有收益,指依未来某种事项出现而发生的收益。未来事项的出现具有不确定性。"

### 

或有事项的结果可能会给企业带来损失,称为或有损失;或有 事项的结果可能会给企业带来收益,称为或有利得。

#### **滤**预计负债

预计负债这个名词在《企业会计制度》第十一章中并没有出现。但是在《企业会计制度——会计科目和会计报表》中出现了"预计负债"会计科目:"预计负债"科目核算企业各种预计的负债,包括对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债。上述内容只是从会计科目的角度讲述了预计负债的内容。而作为一个新出现的名词和概念,预计负债的内涵与或有事项的确认和披露有关。

《企业会计制度》第一百四十一条规定:"如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件,企业应当将其作为负债:(一)该义务是企业承担的现时义务;(二)该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;(三)该义务的金额能够可靠地计量。符合上述确认条件的负债,应当在资产负债表中单列项目反映。"《企业会计准则——或有事项 指南》中解释道:"在资产负债表中,对或有事项确认的负债('预计负债')应与其他负债项目区别开来,单独反映;同时,还应在会计报表附注中对各项预计负债形成的原因及金额作相应披露……"

由此可见,所谓预计负债,就是应单独反映的对或有事项确认的负债。预计负债的概念也就是由于要恰当披露对或有事项确认的负债而产生的。因此,从概念上讲,预计负债具有或有事项确认条件中所明确的三个基本特征:(员)该义务是企业承担的现时义务;(圆)该义务的履行很可能(即结果的可能性大于绿水)导致经济利益流出企业;(猿)该业务的金额能够可靠计量。

需要说明的是,如果企业因多项或有事项确认了预计负债,在 资产负债表上一般只需通过"预计负债"项目进行总括反映。

#### **確准备**

与或有事项相关的另一个概念是"准备"。所谓"准备",是指时间或金额不确定的负债。在我国《企业会计准则》和《企业会计制度》中尚没有涉及到"准备"的概念,而欧盟、美国、澳大利

准备作为一类负债,其区别于其他负债的根本特征在于,将来用于结算该准备所需发生的支出在时间或金额方面具有不确定性。 根据第 猿冠国际会计准则的准备定义,企业可能针对以下项目确认准备:产品保证、环境责任、未决诉讼、重组等。

#### (二)上述相关概念的辨析

湿或有负债与负债的关系

负债定义所指的义务包括法定义务和推定义务。法定义务,通常是指企业在经济管理和经济协调中,依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。比如,企业与另外的企业签订购货合同产生的义务,就属于法定义务。依照国家法律、法规的需要产生的义务,如企业按税法要求交纳所得税的义务,也属于法定义务。推定义务,通常是指企业在特定情况下产生或推断出的责任。比如,甲公司是一家化工企业,为扩大经营规模,到粤国创办了一家分公司。假定粤国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律,因而甲公司的分公司对在粤国生产经营可能产生

的环境污染不承担法定义务。甲公司为在 粤国树立良好形象,自行向社会公告,宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理。 甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

#### 负债具有以下特征:

# ( 员) 负债是企业的现时义务

负债是企业的现时义务,就是说,负债作为企业的一种义务,是由企业过去的交易和事项形成的、现已承担的义务。比如,银行借款是因为企业接受了银行贷款形成的,如果没有接受贷款就不会发生银行借款这项负债。应付账款是因为采用信用购买商品或接受劳务形成的;在这种购买未发生之前,相应的应付账款并不存在。

# (圆)负债的清偿预期会导致经济利益流出企业

无论负债对应的现时义务是法定义务还是推定义务,其履行预期均会导致经济利益流出企业。具体表现为交付资产、提供劳务、将一部分股权转给债权人等。对此,企业不能或很少可以回避。从这个意义上讲,如果企业能够回避义务,则不能相应地确认一项负债。

或有负债不同于负债的地方在于:负债是企业承担的一种"现时义务";而或有负债不仅包括"现时义务",还包括"潜在义务";并且作为或有负债的现时义务是指不完全符合负债确认条件的现时义务。或有负债作为一种特定的现时义务,其不能在资产负债表内予以确认的原因在于:该项义务不是很可能导致经济利益流出企业,或该义务的金额不能可靠地予以计量。

或有负债和负债两个概念之间也存在部分交叉。交叉的部分是符合负债定义但未能在资产负债表内确认的负债。

#### 

根据《企业财务会计报告条例》第九条和《企业会计准则——或有事项》第 猿条的规定,所谓资产,是指"过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益"。这个定义弥补了《企业会计准则——基本准则》中对资产定

义的不足,它更明确地反映了资产的经济本质,也更贴近于国际会 计准则所定义的"资产"。

资产具有以下基本特征:

(员)资产是由过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源

资产是由过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源,就是说,形成资产的交易或事项已经发生。比如,已经发生的固定资产交易才形成资产,而计划中的固定资产购买则不形成企业的资产。其次,资产必须是由企业拥有或控制的资源。如果企业不能拥有或控制能创造经济利益的某项资源,则企业不能将该项目视作其资产。如某项专利权,如果企业不能通过自创并申请成功、购入等方式拥有或控制它,那么企业就不能将该项专利权视作其资产。又比如经营租入的固定资产,由于企业不能控制它,因而不能将其作为企业的资产;而融资租入的固定资产,虽然企业不拥有其所有权,但能够控制它,因而应将其作为企业的资产。所有权或控制权的存在,对于判断某项目是否是企业的资产是至关重要的。

# (圆)资产预期会给企业带来经济利益

所谓经济利益,指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。资产之所以成其为资产,就在于其能够给企业带来经济利益。换句话说,如果某项目不能给企业带来经济利益,那么该项目不能作为企业的资产。比如待处理财产损失,由于其是已发生但未批准处理的损失,预期不会导致经济利益流入企业,因而不能作为企业的资产。资产导致经济利益流入企业的方式有多种。比如,单独或与其他资产结合起来为企业创造经济利益、换取其他资产、用于偿还债务等。

或有资产不同于资产的地方在于:资产是企业实际所拥有或控制的;而或有资产只是企业潜在的资源,企业尚未拥有或控制。资产和或有资产的概念不存在交叉关系。

**德**或有负债与或有损失的关系

传统意义上,或有负债和或有损失之间存在对应关系,而且在确认一项或有损失时,通常确认一项或有负债。在或有事项准则和《企业会计制度》中,或有负债的含义与传统意义上的或有负债的含义不同;而且,根据准则和制度的规定,或有负债是不符合负债确认条件的,因而不能在资产负债表内确认。既然或有负债不再确认,对应于这些或有负债的或有损失,也就无所谓确认的问题了。

需要特别指出的是:(员)或有负债是从或有事项对企业财务状况的影响描述或有事项的结果的;(圆)或有事项准则除对或有负债重新定义外,主要是从或有事项对企业财务状况的影响的角度来进行规范的;(猿)在或有事项准则和《企业会计制度》中,或有负债与或有损失在传统意义上的对应关系虽被打破,但并不意味着或有负债和或有损失不再具有联系,在资产负债表外,或有负债和未予确认的或有损失仍存在着一定的对应关系。

應或有资产与或有利得的关系

或有事项准则和《企业会计制度》基本维持了传统意义上或有资产与或有利得之间存在的对应关系。但是,根据准则和制度的规定,或有资产因为不符合资产定义而不能在资产负债表中予以确认。自然地,也就不再存在确认一项或有利得的同时确认一项或有资产的情况。

**缴**或有负债、或有资产、或有损失、或有利得与或有事项的 关系

或有负债、或有资产、或有损失、或有利得都是或有事项的结果,而或有事项是或有负债、或有资产、或有损失、或有利得形成的原因。比如,未决诉讼对于预期会胜诉的原告而言,因未决诉讼产生了一项或有资产,该或有资产最终能否转化为企业的资产,要依诉讼的最终调解或判决结果而定。而对于预期会败诉的被告而言,因未决诉讼产生了一项或有负债,该或有负债最终能否转化为企业的负债,也只能依诉讼的最终调解或判决结果而定。

另外,或有负债、或有资产描述了或有事项结果对企业财务状

况的影响;或有损失、或有利得描述了或有事项结果对企业经营成果的影响。

遲或有负债、预计负债、负债的关系

如前所述,预计负债是在会计报表上单独反映的对或有事项确认的负债。从本质上说,预计负债已经不满足或有负债的定义,而具有负债的确认特征,因而他们被确认为负债。但预计负债又是因或有事项而产生的,为了将它们与其他负债项目区别开来,才单独反映为预计负债。

**碗**准备与或有负债、或有事项、或有利得及或有损失的关系

准备与或有负债的主要区别在于:第一,准备是一类负债,但或有负债所指的义务中,只有现时义务符合负债的定义。也就是说,准备肯定会发生,只是其金额和时间不确定;但或有负债本身也具有不确定性,因为潜在义务未必会转化为现时义务。第二,准备一般可以在会计报表中得到确认,但或有负债则因不符合负债的定义或确认条件而不能在报表上予以确认。

准备与或有事项不是同一个层次的概念。或有事项指当前的一种状况或情形,它的最终结果是形成企业的利得还是损失,只有在相关的未来不确定事项发生后才能得到证实。与之不同的是,准备指一类负债,属于财务报表的一个要素。

准备也不同于或有损失和或有利得。准备是一个反映企业财务状况的概念,而或有损失和或有利得则是反映企业经营成果的概念。

# 第三节 或有事项的会计处理

- 一、或有事项的会计处理原则
- (一) 谨慎性原则。即可适度预计可能发生的或有负债和或有损失,而不预计可能发生的或有资产和或有利得。
  - (二)重要性原则。企业对或有事项的会计处理要按其重要程

度区别对待。或有事项的重要性可由其相对金额的大小和其发生概率来判定,可以分成下面四个层次:

结果的可能性\_\_\_ 基本确定 很可能

可能

极小可能

对应的概率区间

大于 怨豫但小于 远面像 大于 缩豫但小于或等于 怨豫

大于缘像但小于或等于缘像 大于原但小于或等于缘像

对不同层次采取不同的形式进行确认、计量、记录和报告。

(三)充分披露原则。要求企业真实、公允、全面地披露对信息决策有重大影响的不确定信息,即对或有事项的披露采用表内项目与表外项目的结合,对不能纳入表内项目反映的,要在表外以附注等形式加以披露。

(四)此外,企业还应持续地对影响或有事项的多方面因素进行评价。影响或有负债的因素是多方面的,而且这些因素处在不断变化当中。企业应持续地对这些因素进行评价,以判断潜在义务是否已转化成现时义务。如果或有负债对应的潜在义务已转化成现时义务,则应进一步判断履行该义务是否很可能导致经济利益流出企业、该义务的金额是否能够可靠地计量。如果履行该义务很可能导致经济利益流出企业,且该义务的金额能够可靠地计量,则企业应将该义务确认为一项负债;否则,应按制度规定作相关披露或不披露。

同样地,企业应持续地对与或有资产有关的因素进行评价,以 判断或有资产给企业带来经济利益的可能性是否发生变化,并相应 地作出处理。一般情况下,企业不应披露或有资产。但是,如果或 有资产很可能给企业带来经济利益,则企业应对其进行披露。

二、或有事项的确认

# (一)或有事项确认的含义

或有事项涉及两方或多方相关的义务和权利是对称的,即对一方来说是义务事项,对相应的另一方或多方则是权利事项。因此,或有事项的确认不能只限于或有事项产生的义务的确认而忽视或有

事项所产生的权利的确认。但是,或有事项准则和《企业会计制度》只将或有事项的确认局限于或有事项产生的义务。

因此,或有事项确认的含义是:(员)对于不确定的义务,只要符合一定的条件就应确认;(圆)对于不确定的权利,则不予确认。即或有资产不应确认,即使其很可能导致经济利益流入企业也是如此;对于预期可获得的补偿,只有在其基本肯定可以收到时才能确认。

#### (二)或有事项的确认标准

湿对于或有事项相关义务的确认

《企业会计制度》第一百四十一条规定:"如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件,企业应当将其作为负债:(一)该义务是企业承担的现时义务;(二)该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;(三)该义务的金额能够可靠地计量。符合上述确认条件的负债,应当在资产负债表中单列项目反映。"

同时,第一百四十四条规定:"企业不应当确认或有负债和或 有资产。"

可见,或有负债不予确认;当或有负债满足了一定条件,发生质变以后,应当确认为负债,并在资产负债表上以"预计负债"的形式单独反映。下面详细讲述确认与或有事项相关的义务应符合的三个条件:

(局)该义务是企业承担的现时义务

它指与或有事项有关的义务为企业承担的现时义务而非潜在义 务。

比如,甲公司的一名司机因违犯交通规则造成严重交通事故, 为此,甲公司将要承担赔偿义务。在这个例子中,违章事故发生 后,甲公司随即承担的是一项现时义务。

法规。这种情况表明,对乙公司而言,一项现时义务已经产生。

(圆) 该义务的履行很可能导致经济利益流出企业

"很可能"指发生的可能性为"大于绿水但小于或等于怨物"。因此,"该义务的履行很可能导致经济利益流出企业"指的是,履行因或有事项的产生的现时义务时,导致经济利益流出企业的可能性超过绿水但尚未达到基本确定的程度。

企业因或有事项承担了现时义务,并不说明该现实义务很可能导致经济利益流出企业。比如,原即完年缘月员日,两企业与丁企业签订协议,承诺为丁企业的 圆年期银行借款提供全额担保。对于两企业而言,由于担保事项而承担了一项现时义务。这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业,需根据丁企业的经营情况和财务状况等因素来定。假定原则完年年末,丁企业财务状况良好,此时,如果没有其他特殊情况,一般可以确定丁企业不会违约,因而两企业履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出;假定原即完年末,丁企业的财务状况恶化,且没有迹象表明可能发生好转,此种情况出现,表明丁企业很可能违约,因而两企业履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。

( 猿) 该义务的金额能够可靠地计量

指因或有事项产生的现时义务的金额能够合理地估计。

由于或有事项具有不确定性,因此,因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性,需要估计。要对或有事项确认一项负债,相关现时义务的金额应能够可靠估计。

比如,甲企业(被告)涉及一桩诉讼案。根据以往的审判案例 推断,甲企业很可能要败诉,相关的赔偿金额也可以估算出一个范 围。这种情况下,可以作为甲企业因未决诉讼承担的现时义务的金 额能够可靠地估计,从而应对未决诉讼确认一项负债。但是,如果 没有以往的案例可与甲企业涉及的诉讼案例作比较,而相关的法律 条文又没有明确的解释,那么即使甲企业可能败诉,在判决以前通 常也不断推断现时义务的金额能够可靠地估计。对此,甲企业不应 对未决诉讼确认一项负债。

**圆对**预期可获得的补偿的确认

《企业会计制度》第一百四十三条规定:"如果清偿符合上述确认条件的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿,则补偿金额只能在基本确定能收到时,作为资产单独确认,但确认的补偿金额不应当超过所确认负债的账面价值。符合上述确认条件的资产,应当在资产负债表中单列项目反映。"

同时,第一百四十四条规定:"企业不应当确认或有负债和或 有资产。"

可见,或有资产不予确认;预期可获得的补偿只有在"基本确定"能收到时予以确认。详细讲述如下:

(员) 可能获得补偿的情况

可能获得补偿的情况通常有:

- ①发生交通事故等情况时,企业通常可以从保险公司获得合理的补偿:
- ②在某些索赔诉讼中,企业可以通过反诉的方式对索赔人或第 三方另行提出赔偿要求;
- ③在债务担保业务中,企业在履行担保义务的同时,通常可以 向被担保企业提出额外追偿要求。

(圆)"基本确定"的含义

补偿金额"基本确定"能收到,是指预期从保险公司、索赔人、被担保企业等获得补偿的可能性大于 **深**像但小于 **玩玩**的情形。

(猿)补偿金额的确认

补偿金额的确认涉及两个问题:一是确认时间;二是确认金额。补偿金额只有在"基本确定"能收到时予以确认,确认金额是基本确定能收到的金额。

有两点需要说明:一是补偿金额应单独确认为资产,而不能与 负债相抵后列报,因为先行递减预期可获得的补偿可能导致最终不 能实现的资产提前确认。比如,甲企业因或有事项确认了一项负债缓历元;同时,因该或有事项,甲企业还可从乙企业获得缓防元的赔偿,且这项金额基本确定能收到。在这种情况下,甲企业应分别确认一项负债缓历元和一项资产缓畅万元,而不能只确认一项金额为强好元的负债。二是确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。沿用以上例子,甲企业所确认的补偿不能超过所确认的负债的账面价值缓振万元。

# 三、或有事项的计量

或有事项的计量,是指所确认的或有事项按什么金额入账。或 有事项的计量主要涉及两个问题,:一是最佳估计数的确定;二是 预期可获得的补偿的处理。

# (一)最佳估计数的确定

《企业会计制度》第一百四十二条规定:"符合上述确认条件的负债,其金额应当是清偿该负债所需付出的最佳估计数。"其中,最佳估计数的确定分两种情况考虑。

# **遍**所需支出存在一个金额范围

第一百四十二条还规定:"如果所需支出存在一个金额范围,则最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定。"

比如,属于完年。周月圆时,甲企业因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断,最终的判决很可能对甲企业不利。属于完年。周月猿时,甲企业尚未接到法院的判决,因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。不过,据专业人士估计,赔偿金额可能是原现元至。周围于元之间的某一金额。根据本条款规定,甲企业应在属于完年。周月猿时的资产负债表中确认一项金额为规则方元(原动可证)水圆的负债。

### 應所需支出不存在一个金额范围

第一百四十二条还规定:"如果所需支出不存在一个金额范围,则最佳估计数应按如下方法确定:(一)或有事项涉及单个项目时,最佳估计数按最可能发生的金额确定;(二)或有事项涉及多个项

目时,最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率计算确定。"

(员"涉及单个项目"时,是指或有事项涉及的项目只有一个, 比如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

(圆"涉及多个项目"时,指或有事项涉及的项目不止一个,如产品质量保证。在产品质量保证中,提出产品保修要求的可能有许多客户。相应地,企业对这些客户负有保修义务。

比如,圆型原作,乙企业销售产品 猿万件,销售额为 圆圆亿元。乙企业的产品质量保证条款规定:产品售出后一年内,如发生正常质量问题,乙企业将免费负责修理。根据以往的经验,如果出现较小的质量问题,则须发生的修理费为销售额的 圆缘;而如果出现较大的质量问题,则须发生的修理费为销售额的 圆缘。据预测,本年度已售产品中,有 圆像不会发生质量问题,有 圆缘将发生较小质量问题,有 缘将发生较大质量问题。据此,圆型圆件年末,乙企业应确认的负债金额(最佳估计数)为:

(現理形象) 伊豫 垣(現理形象) 伊豫 越現地底(亿元)

(二)预期可获得的补偿的处理

根据《企业会计制度》第一百四十三条的规定(具体内容见前述),预计可获得的补偿只有在"基本确定"能收到时予以确认,确认的金额是基本确定能收到的金额,且确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。示例见前文,在此不再重复。

另外,对或有事项所确认负债的金额不采用现值,理由是现值的计算涉及到诸多相关要素,比如折现期、折现率。对于极具不确定性的或有事项来说,这些因素更难以确定。而且由于或有事项准则主要涉及期限较短的或有事项,因此不采用现值法所造成的金额

差异不会太大。

四、或有事项的披露

(一)对或有事项确认的负债

《企业会计制度》第一百四十一条规定:"符合上述确认条件的负债,应当在资产负债表中单列项目反映。"

也就是说,在资产负债表中,对或有事项确认的负债("预计负债")应与其他负债项目区别开来,单独反映;同时,还应在会计报表附注中对各项预计负债形成的原因及金额作相应的披露,以使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息。如果企业因多项或有事项确认了预计负债,在资产负债表上一般只须通过"预计负债"项目进行总括反映。

《企业会计制度——会计科目和会计报表》中新设置了"预计负债"科目,核算企业各项预计的负债,包括对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债。企业应按照规定的项目,以及确认标准,合理地计提各项很可能发生的负债。本科目应按预计负债项目设置明细账,进行明细核算。

在对或有事项确认负债的同时,应确认一项支出或费用。这项支出或费用在利润表中不应单列项目反映,而应与其他费用或支出项目(如"营业费用"、"管理费用"、"营业外支出"等)合并反映。比如,企业因产品质量保证确认负债时所确认的费用,在利润表中,应作为"营业费用"的组成部分予以反映;又比如,企业因对其他单位提供债务担保确认负债时所确认的费用,应作为"营业外支出"的组成部分予以反映。即企业按规定的预计项目和预计金额确认的预计负债,借记"管理费用""营业外支出"等科目,贷记本科目;实际偿付的负债,借记本科目,贷记"银行存款"等科目。"预计负债"科目期末贷方余额,反映企业已预计尚未支付的债务。

需要说明的是,如果企业基本确定能获得补偿,那么企业在利润表中反映因或有事项确认的费用或支出时,应将这些补偿进行抵

减。比如,甲企业因提供债务担保而确认了金额为 猿园无元的一项负债和一项支出,同时基本确定可以从第三方获得金额为 圆园 元的补偿。在这种情况下,甲企业应在利润表中反映损失 苑园 元。该项损失应在利润表中并入"营业外支出"项目。

# (二)或有负债的披露

湿应披露的或有负债

或有负债无论作为潜在义务,还是现时义务,均不符合负债的确认条件,因而不予确认。但是,如果或有负债不是极小可能导致经济利益流出企业,则应予以披露。

《企业会计制度》第一百四十五条规定:"企业应当在会计报表附注中披露如下或有负债形成的原因,预计产生的财务影响……以及获得补偿的可能性:(一)已贴现商业承兑汇票形成的或有负债;(二)未决诉讼、仲裁形成的或有负债;(三)为其他单位提供债务担保形成的或有负债;(四)其他或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)。"

或有负债披露的基本原则是,极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不予披露。但是,对某些企业经常发生或对企业的财务状况和经营成果有较大影响的或有负债,即使其导致的经济利益流出企业的可能性较小,也应予以披露,以确保会计信息使用者获得足够充分和详细的信息。这些或有负债包括:已贴现商业承兑汇票形成的或有负债、未决诉讼和仲裁形成的或有负债以及为其他单位提供债务担保形成的或有负债。

**甅**对或有负债应披露的内容

关于或有负债应披露的内容,《企业会计制度》第一百四十五条作了规定:(员)或有负债形成的原因;(圆)预计产生的财务影响(如无法估计,应当说明理由);以及(猿)获得补偿的可能性。

### (三)或有资产的披露

或有资产作为一种潜在资产,不符合资产确认的条件,因而不

予确认。但是如果或有资产符合某些条件,则应予披露。

《企业会计制度》第一百四十六条规定:"或有资产一般不应当在会计报表附注中披露。但或有资产很可能会给企业带来经济利益时,应当在会计报表附注中披露……"

**哪**村或有资产应披露的内容

关于或有资产应披露的内容,《企业会计制度》第一百四十六条规定:" ……披露其形成的原因;如果能够预计其产生的财务影响,还应当作相应披露。"

在进行或有资产披露时,企业应特别谨慎,不能让会计信息使用者误以为能披露的或有资产肯定会实现。

(四)例外情况

有时,充分披露未决诉讼、仲裁形成的或有负债信息可能会对企业的生产经营造成重大不利影响。为此,《企业会计准则》第一百四十六条还规定:"在涉及未决诉讼、仲裁的情况下,按本章规定如果披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响,则企业无需披露这些信息,但应披露未决诉讼和仲裁的形成原因。"在这种情况下,并不表明企业可以不披露任何相关的信息,而是至少应披露未决诉讼、仲裁的形成原因。

五、举例

(一)票据贴现、背书转让

【例 最一员 粤公司因销售商品取得一张金额为 圆那无万元、到期日为 原理 那 類目的商业承兑汇票。原理 那 類目,因 急需资金,粤公司将所持未到期票据向开户银行申请贴现。经审核,贴现银行同意了 粤公司的申请,并办理了有关手续。

在本例中,因为贴现银行到时不能获得付款时,粤公司负有全额偿付的责任,从而 粤公司因应收票据的贴现而承担了一项现时 义务,但经济利益是否很可能流出企业尚难确定。根据本准则的规 定,粤公司应作如下披露:

"或有负债:

贴现票据金额为圆面 7元,到期日为圆面 10年源月猿日,开户银行到时不能获得付款时,本公司负有代为付款的义务。"

本例中,粤公司因背书转让应收票据而承担了现时义务。为此,原则为年 原月 猿田,企业应将由此形成的或有负债予以披露。具体如下:

# 或有负债:

截至 压力 强力 强力 未公司背书转让应收票据金额合计 猿鹿 万元 (表 完 一员)。

### 表 员—员

出票单位	出票日	到期日	被背书金额(万元)	被背书人
伊伊伊	伊伊伊	配用 明 元日	绿起	月公司
伊伊伊	伊伊伊	配用 親 田	员 <b>须</b>	悦公司
伊伊伊	伊伊伊	配用 頭 別	员 <b>须</b> 起	阅公司

### (二)未决诉讼和未决仲裁

【例 员一词 圆田 开发 扇月 圆田 ,粤银行批准 月公司的信用贷款 (无担保、无抵押)申请,同意向其贷款 圆园田 万元,期限一年,年利率 列圆缘。圆田 两月 圆田 ,月公司的借款(本金和利息)到期。月公司具有还款能力,但因与粤银行之间存在其他经济纠纷,而未按时归还 粤银行的贷款。粤银行遂于 月公司协商,但没有达成协议。圆田 圆叶 圆月 圆锅 ,粤银行向法院提起诉讼。截至 圆田 现年 圆月 獨日,法院尚未对 粤银行提起的诉讼进行审理。

### 粤银行:

在本例中,如无特殊情况,粤银行很可能在诉讼中获胜。因此,从原理现年 见月 猿日看,粤银行可以作"很可能胜诉"的判断,并预计除可以收回本金和利息外,还可能获得罚息等。假定粤银行根据规定的标准估计,将来最可能获得包括罚息在内的收入为圆原万元(这项金额在提起诉讼时已估计)。根据本制度的规定,粤银行应在原理现年 见月 猿日于资产负债表附注中披露一项或有资产 圆原万元,同时说明很可能收回 月公司所欠的贷款本金和利息圆风原万元。具体如下:

# "或有资产:

配用现年 歲月 壓日,月公司借本行款项到期未还,本金和利息共计 圆宽原万元,主要原因在于与本行之间存在其他经济纠纷。协商不成,本行遂于 压即返年 宽月 圆石向 伊伊伊法院提起诉讼,要求 月公司偿还所借本金和利息合计 圆宽原万元,并支付罚息等费用 圆原万元。目前,有关诉讼正在审理之中。"

# 月公司:

同样地,如无特殊情况,月公司很可能败诉。为此,月公司不仅须偿还贷款本金和利息,还需要支付罚息、诉讼费等费用。假定月公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用估计在 原石 原列元 原列元之间。根据本制度的规定,月公司应在 原列原件 原则 猿田确认一项负债 原则万元(原则或)农则,对方支付的诉讼费为 猿万元。有关分录如下:

借:管理费用——诉讼费

猿屈腿

营业外支出——罚息支出

別別規制

贷:预计负债——未决诉讼

同时,月公司还应在资产负债表附注中,作如下披露:

### "预计负债:

本公司欠 粤银行贷款于 压闭 玩用 压口到期,到期本金和利息合计 圆宽原万元。由于与 粤银行存在其他经济纠纷,故本公司尚未偿还上述借款本金和利息。为此,粤银行起诉本公司,除要求

在利润表中,所确认的 猿万元管理费用应与公司发生的其他管理费用合并反映;所确认的 兔奶元营业外支出应与公司发生的其他营业外支出合并反映。

【例 最一调 粤公司欠 月公司货款 最低万元。按合同规定,粤公司应于 医四元 无用 无用 大阳 付清货款,但粤公司未按期付款。为此月公司向法院提起诉讼。 医四元 无明 无阳 ,一审判决粤公司应向月公司全额支付货款,并按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息 猿万元;为此,还应承担诉讼费用员万元,三项合计是原万元。粤公司不服,认为月公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求,并因此向月公司提出索赔要求,金额为原历元。截至原历元 无明 满田 流明

### 粤公司:

在本例中,虽然一审已经判决,但 粤公司不服,因此不能认为诉讼事件已经结束。一审判决结果表明,粤公司因诉讼承担了一项现时义务,该现时义务的履行很可能导致经济利益流出企业,并且该义务的金额能够可靠的计量。根据本制度的规定,粤公司应在一审判决之日确认一项负债。

**康伊**安年 **康月 康日** ,粤公司应作如下分录:

借:管理费用——诉讼费

起掘

营业外支出——罚息支出

猿屈腮

贷:预计负债——未决诉讼

源訊制

"预计负债和或有资产:

本公司欠月公司货款 强压万元,因本公司认为月公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求,故到期未付。为此,月公司向伊伊伊法院起诉本公司。原现完年 题月 选日,伊伊伊法院一审判决本公司应向月公司全额支付所欠货款,按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息 猿万元,以及诉讼费员万元,三项合计无源万元。本公司不服,反诉月公司,要求月公司赔偿损失原历元。目前,案件正在审理当中。"

如果 粤公司缺乏充分的理由说明其很可能胜诉,则不应对相 关的或有资产作出披露。

# 月公司:

### "或有资产和或有负债:

粤公司欠本公司货款 宽瓦万元,因其认为本公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求,故到期未还。为此,本公司向伊伊伊法院起诉 粤公司。圆田为军 宽月 宽田,伊伊伊法院一审判决本公司胜诉,要求 粤公司全额偿还本公司货款 宽瓦万元,同时按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息 猿万元,以及诉讼费员万元。粤公司不服,上诉本公司,要求本公司赔偿损失 圆瓦万元。目前,案件正在审理当中。"

【例 55-3 粤公司为一家中型塑料加工企业,加工过程中产生

的污水未经净化就排出厂外,对周围村镇居民身体健康和生产生活造成严重损害。为此,原配用原产原月原日,粤公司周围村镇集体向法院提起诉讼,要求赔偿损失源原现方元。直到原则严原原月源日,该诉讼案尚未判决。

在本例中,粤公司作为周围村镇居民的身体健康和生产生活受到损害,是由于 粤公司生产经营过程中没有注意污染整治所致。因此在 原码 第2日可以推断,以往的排污行为使 粤公司承担了一项现时义务。且该义务的履行很可能导致经济利益流出 粤公司(因为很可能败诉)。由于此案涉及的情况比较复杂(比如,居民的身体受到损害程度如何确定等),且正在调查审理中,因此还不能可靠地估量赔偿损失金额。根据本制度的规定,粤公司应在原码 50月 100万,负债表附注中披露一项或有负债。具体如下:

### "或有负债:

本公司因生产经营过程中没有注意污水净化,致使周围村镇居民集体向伊伊法院提起诉讼,要求本公司赔偿源用于万元,目前,此案正在审理当中。"

【例 员—团 粤公司是一家管理软件开发商,所开发产品正处在试销阶段。据预测,产品的市场前景很好。月公司是一家财务软件开发商,从市场上购得 粤公司试销的产品。经分析测试,月公司认为 粤公司产品中的主要技术部分含有其研究并申请成功的专利技术,但此前,粤公司未征得其同意。为此,原即原产 员月 缘日,月公司向法院提起诉讼,状告 粤公司侵犯了其专利权,要求 粤公司立即停止产品的试销并向 月公司一次性支付使用费 员团的元。粤公司认为其开发的新产品并未侵犯 月公司的专利权,并于原则更产员月 圆日向法院反诉 月公司侵犯了其名誉权,要求 月公司公开道歉,并赔偿损失员团工厂元。直到 原则 赛日,两起诉讼均未判决,尚在审理当中。

### 粤公司:

在本例中,粤公司是否承担了一项现时义务,要看其产品是否确实侵犯了 月公司的专利权。

(员) 圆田 用 圆月 獨日,如果根据有关分析、测试情况及法律顾问的意见,认为新产品并没有侵犯 月公司的专利权,则说明 粤公司很可能胜诉。同时,也说明 粤公司反诉 月公司一案很可能胜诉。根据本制度的规定,粤公司应作如下披露:

"或有资产:

原理用原 质用 缘日,月公司状告本公司生产并销售的新产品 (伊伊软件)侵犯了其专利权,要求赔偿员用原厅元。但是,本公司认为,所生产并销售的伊伊软件并没有侵犯 月公司的专利权。为此,本公司已依法向伊伊伊法院提起诉讼,反诉 月公司侵犯公司的名誉权,在社会上造成不好的影响,要求 月公司公开道歉,并赔偿损失员原原方元。截至原则原年 质月 猿田。两起诉讼尚处在审理当中。"

(圆) 配押圆年 週月 獨日,如果根据有关分析、测试情况及法律顾问的意见,认为新产品很可能侵犯了 月公司的专利权,这说明 粤公司因开发生产并销售新产品而承担了一项现时义务。假定 粤公司估计败诉的可能性为 獨豫,胜诉的可能性为 源豫;如败诉,估计要赔偿 怨配万元(含对方支付的诉讼费 无历元)。根据本准则的规定,粤公司应确认一项负债,并在报表附注中作相应的披露。但考虑到作充分披露预期会使 粤公司在诉讼中处于不利地位,粤公司在作相关披露时,可以只说明诉讼形成的原因。

借:管理费用——诉讼费

营业外支出——赔偿支出

怨赋制规制

贷:预计负债——未决诉讼

怨舞用用用

由于很可能败诉,从而导致 粤公司对 月公司的反诉也可能败诉。但如对此作充分披露,则预期会使 粤公司在诉讼中处于十分不利的位置。为此,粤公司在 原河 原 周月 猿日的资产负债表附注中应作如下披露:

### "预计负债:

压闭 第二,月公司状告本公司开发生产并销售的新产品(伊伊软件)侵犯了其专利权,要求赔偿员压压万元。本公司对此提出了反诉。截至压闭 50月 750日,相关诉讼尚在审理当中。"

# 月公司:

同样地,月公司提起的诉讼是否会胜诉,依赖于 粤公司产品是 否确实侵犯了其专利权,结果将由法院的裁决确定。

(员) 配押圆年 週月 獨日,如果 月公司根据新的分析、测试结果及法律顾问的意见,推断 粤公司的新产品可能没有侵犯其专利权,则说明 月公司可能难以胜诉。根据本准则的规定,月公司不应在会计报表附注中披露与诉讼有关的或有资产。同时,由于情况发生变化,月公司可能在 粤公司的反诉案中败诉。鉴于作充分披露预期会使其在诉讼中处于十分不利的位置,按本制度的规定,月公司可以只在会计报表附注中披露 粤公司对其反诉的事实和原因。

### " 或有负债:

压用现年 无月 编1,对 粤公司生产和销售 伊伊软件侵犯本公司专利权一事,本公司依法向 伊伊伊法院提起诉讼。粤公司坚持认为其开发的新产品未侵犯本公司的专利权,遂于 压用现年 元月 圆日向法院反诉本公司侵犯了其名誉权,要求本公司公开道歉,并赔偿损失员压力元。目前,相关的诉讼均正在审理中。"

(圆) 配押圆年 宽月 猿日,如果月公司根据最新的测试情况及法律顾问的意见,进一步推断 粤公司开发的新产品侵犯了其专利权,则说明月公司很可能胜诉。根据本准则的规定,月公司应在其会计报表附注中披露诉讼形成的或有资产。同时由于情况发生变化,月公司很可能在 粤公司提请的反诉案中胜诉。根据本制度的规定,月公司也应在会计报表附注中对此作详细披露。

### " 或有资产:

压护原车 无用 缘日对 粤公司生产并销售 伊伊软件侵犯本公司专

【例 最一期 原用 第 圆日 月公司委托某银行向 悦公司贷款 绿瓜万元,期限 圆年。由于经营困难等原因,悦公司无力偿还 月公司贷款。为此,月公司依法向当地人民法院起诉 悦公司。 原即 原用 质用 质田,法院一审判决 月公司胜诉,责成 悦公司向 月公司偿付贷款本金和利息 缘圆万元,并支付罚息及其他费用 原历元,两项合计 缘见万元。但是,由于种种原因,悦公司未履行判决,直到 原即 原用 原用 源日,月公司尚未采取进一步的行动。

### 月公司:

### "或有资产:

压力 规则 见日,本公司委托伊伊伊银行向悦公司贷款绿石 万元。悦公司逾期未还。为此,本公司依法向伊伊伊法院起诉悦公司。原因 现于 员用 员工 ,一审判决本公司胜诉,并可向悦公司索偿绿石 (含贷款本金绿石)元和利息药园 万元,以及罚息等其他费用 宽方元)。截至原即 圆年员 人以公司未履行判决,本公司也未采取进一步的措施。"

### 悦公司:

一审判决结果 悦公司败诉,表明 悦公司承担了一项现时义务, 这项现时义务的履行很可能导致经济利益流出企业,且这项现时的 金额能够可靠地计量(缘匠万元)。此时,悦公司应确认一项负债,并在 原码现在 混月 猿田的资产负债表附注中予以说明。

借:管理费用——诉讼费

绿油

营业外支出——罚息支出贷:预计负债——未决诉讼

在 圆规 现 局 獨 日的资产负债表附注中,悦公司应作如下披露:

# "预计负债:

由于本公司借款逾期未还,月公司向伊伊伊法院提起诉讼。 医现现 质别 质别 法院一审判决本公司败诉,并责成本公司除向月公司偿付贷款本金和利息缘配万元外,还需支付月公司罚息等其他费用质见万元,两项合计缘配万元。为此,本公司于原即原年质,月质日确认了一项预计负债质原万元。"

【例 最一愿 压用 第 压口,粤公司委托某船运公司为其运送一批商品,并办理了运输保险。在运送过程中,由于意外事故,造成货物损失约绿压万元。就理赔一事,粤公司与保险公司未达成一致意见。为此,压用 原月 猿田 粤公司依法向当地法院提起诉讼。直至 压用 原月 猿田,案件尚未判决。

在本例中,粤公司获得理赔是确知的,但由于诉讼尚处于审理过程中,因此,粤公司还无法确知是否可以获得要求的理赔。按本制度的规定,粤公司应在原现现年原则 猿田的资产负债表附注中作如下披露:

### "或有资产:

本公司委托伊伊伊船运公司运送一批商品。在运送途中,因意外事故造成损失约绿瓜万元。 圆型 圆年 扇月 猿田,本公司就理赔一事向伊伊法院提起了诉讼。 直至 圆型 现年 圆月 猿田,有关诉讼正在审理当中。"

在此例中,粤公司因连带责任而承担了现时义务,该义务的履行很可能导致经济利益流出企业,且该义务的金额能够可靠地计量。根据本准则的规定,粤公司应在原理规律 原用 猿日确认一项负债原理方元(最可能发生金额),并在附注中作相关披露:

借:营业外支出——赔偿支出

员用抗用抗

贷:预计负债——未决诉讼

员用机用机

(以上假定 粤公司不负担诉讼费)

在原用 海田 海田的资产负债表附注中,粤公司应作如下披露:

### "预计负债:

月公司因借款逾期未还被伊伊伊银行起诉。由于与月公司签有互相担保协议,本公司因此负有连带责任。原政伊禄年原则月禄司, 本公司为此确认了一项负债,金额原取万元。目前,相关的诉讼正在审理当中。"

【例 员— 无 压用 压用 现 现 现 , 粤公司与某外商签订了一项商品销售协议,价值 猿亚 万美元。 压用 现 年 20月 圆 20日,粤公司将商品发往约定的港口。但是,外商认为,粤公司所提供的商品在质量、规格方面不符合协议要求。双方协商不成,粤公司遂于 压用 现 年 见 月 原 日 向中国国际经济贸易仲裁委员会申请行政仲裁,要求外商无条件按协议支付货款 猿亚 万美元,并支付相关费用 远 万美元,两项合计 猿远 万美元。目前,相关仲裁正在审理之中。

### "或有资产:

本公司于 圆田 用圆年 忽月 圆路 日按协议向 伊伊伊公司(外商)发出一批商品,价值 猿玉玉万美元。但 伊伊伊公司认为本公司所提供商品不符合协议要求,拒不付款。为此,本公司于 圆田 用圆田 向中国国际经济贸易仲裁委员会申请行政仲裁,要求 伊伊伊公司无条件按协议支付货款 猿玉玉万美元,并支付相关费用 湿石万美元,两项合计 猿尾属万美元,折合人民币 圆螺旋滚 亿元。目前,相关仲裁正在审理之中。"

如果 粤公司缺乏充分的理由说明很可能在仲裁中获胜,则不 应在会计报表附注中作如上披露。

# (三)产品质量保证

【例 员一员 粤公司为机床生产和销售企业。 原用 原用 等一季度、第二季度、第三季度、第四季度分别销售机床 原配台、猿配台、猿配台、 海配台和 猿配台,每台售价为 缘万元。对购买其产品的消费者,粤公司作出如下承诺:机床售出后三年内如出现非意外事件造成的机床故障和质量问题,粤公司免费保修(含零部件更换)。 根据以往的经验,发生的保修费一般为销售额的 员家 ~ 员服务,假定 粤公司原和 赛万元;同时,假定原用 第一种负债——产品质量保证"科目年末余额为 原万元。

此例中,粤公司因销售机床而承担了现时义务。该义务的履行很可能导致经济利益流出 粤公司,且该义务的金额能够可靠地计量。粤公司根据本制度规定在每季度末确认一项负债。

### ( 员) 第一季度

发生产品质量保证费用(维修费):

第一季度末应确认的产品质量保证负债金额为:

借:营业费用——产品质量保证

現象規則

贷:预计负债——产品质量保证

現象規則

第一季度末,"预计负债——产品质量保证"科目余额为

(圆)第二季度

发生产品质量保证费用(维修费):

借:预计负债——产品质量保证

開まます。

贷:银行存款或原材料等

號記載

第二季度末应确认的产品质量保证负债余额为:

**海起 共和元**伊(凤**服**坦亚**城** 人员战速域(万元)

借:营业费用——产品质量保证

處沙和

贷:预计负债——产品质量保证

競機跟

第二季度末,"预计负债——产品质量保证"科目余额为原题**报** 

( 猿) 第三季度

发生产品质量保证费用(维修费):

借:预计负债——产品质量保证

混乱混乱

贷:银行存款或原材料等

混乱混乱

第三季度末应确认的产品质量保证负债余额为:

借:营业费用——产品质量保证

**別表 | 元 元** 

贷:预计负债——产品质量保证

第三季度末,"预计负债——产品质量保证"科目余额为 圆腹螺旋.

(源)第四季度

发生产品质量保证费用(维修费):

借:预计负债——产品质量保证

**猿和**用眼

贷:银行存款或原材料等

猿和珊

第四季度末应确认的产品质量保证负债金额为:

猿冠形和市伊(凤城市) 衣园树市 圆城 万元)

借:营业费用——产品质量保证

圆息施

贷:预计负债——产品质量保证

圆息施

第四季度末,"预计负债——产品质量保证"科目余额为 强制现金。

为此,粤公司应在 原用原 元月 猿日将"预计负债——产品质量保证"科目余额 强制原元列入资产负债表内"预计负债"项目,并在会计报表附注中作相关披露。应注意的是:

- (员) 如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大,应及时对预计比例进行调整:
- (圆)如果企业针对特定批次产品确认预计负债,则在保修期结束时,应将"预计负债——产品质量保证"余额冲销,不留余额;
- (猿)已对其确认预计负债的产品,如企业不再生产了,那么应在相应的产品质量保证期满后,将"预计负债——产品质量保证"余额冲销,不留余额。
  - (四)为其他单位提供债务担保

【例 录- 题 压用 无月,月公司从银行贷款人民币 圆用 万元,期限 圆年,由 粤公司全额担保;原理用 原年 源月,悦公司从银行贷款美元 原理 万元,期限 员年,由 粤公司担保 绿水 原理 用原年 远月,阅公司通过银行从 郧公司贷款人民币 员用 原方元,期限 圆年,由 粤公司全额担保。

截至 原因用原件 宽月 猿田的情况如下:月公司贷款逾期未还,银行已起诉月公司和粤公司;悦公司由于受政策影响和内部管理不善等原因,经营效益不如以往,可能不能偿还到期美元债务;阅公司经营情况良好,预期不存在还款困难。

在本例中,就 月公司而言,粤公司很可能须履行连带责任,造成损失,但损失金额是多少,目前还难以预计;就 悦公司而言,粤公司可能须履行连带责任;就 阅公司而言,要求 粤公司履行连带责任的可能性极小,根据本制度的规定,粤公司应在 原明原年 周

# 月 猿田的会计报表附注中作如下(表 扇-圆)披露:

或有负债:

表 屃—圆

被担保单位	担保金额	财务影响
月公司	担保金额人民币圆型 元元, 原理 元月到期	月公司的银行借款已逾期。出借行 伊伊伊银行已起诉 月公司和本公司,由于对 月公司债务进行全额担保,预期诉讼结果将给本公司的财务造成重大不利影响
悦公司	担保金额绿地万美元,康姆特许源月到期。	被担保公司 悦公司因受政策影响以及内部管理不善等原因,本年度效益不如以往,可能不能偿还到期债务。因此本公司可能因承担相应连带责任而发生损失
阅公司	担保金额人民币员团团万元,国团郑广 远月到期	阅公司目前经营情况良好,预期不存在还款困难。因此对 阅公司的担保极不可能会给本公司造成不利影响

(五)预期获得的补偿

(局)借:营业外支出

贷:预计负债——债务担保

猿屈琨

(圆)借:其他应收款

遍訊

贷:营业外支出

原恵未托

这样,一方面对基本确定能收到的补偿金额单独确认为资产;另一方面将补偿金额抵减因或有事项确认的费用和支出,在利润表中反映的损失为 苑园园 (猪园园)。

# 第十二章 关联方关系及其交易

关联方之间的相互关系称为关联方关系。关联方关系的判断标准应注重实质高于形式的原则。关联方关系存在于控制与被控制、共同控制或被共同控制,或施加重大影响的各方。当关联方之间存在控制和被控制关系时,无论关联方之间有无交易,均应在会计报表附注中披露关联方的性质;当存在共同控制和重大影响时,在没有发生交易的情况下,可以不披露关联方性质。关联方交易是指在关联方之间转移资源或义务的事项,而不论款项是否支付。关联方之间的交易应按重要性原则进行披露。

# 第一节 关联方关系及其披露

### 一、关联方关系的概念

关联方关系是指关联方之间的相互关系。企业在日常业务往来过程中,必然涉及到方方面面,在不存在关联方关系的情况下,企业间发生交易时,往往会从各自的利益出发,一般不会轻易接受不利于自身的交易条款。这种在对交易各方互相了解的、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上商定条款而形成的交易,视为公平交易。企业对外提供的财务报告一般认为是建立在公平交易基础上的,但在存在关联方关系时,关联方之间的交易可能不是建立在公平交易的基础上,因为关联方之间交易时,不存在竞争性的、自由的市场交易的条件,而且常常以一种微妙的方式影响交易。在某些情况下,关联方之间通过虚假交易可以达到提高经营业绩的假象。即使关联方交易是在公平交易基础上进行的,重要关联方交易的披露也是有用的,因为它提供了未来可能再发生,而且很可能以

不同形式发生的交易类型的信息。因此,对关联方交易的充分披露,有助于了解关联方交易的实质、企业对关联方交易的依赖程度,可以在一定程度上杜绝虚假关联方交易,为进一步提高会计信息质量提高保证。

# 二、关联方关系的判断标准

在我国的会计准则中,没有对关联方关系作出专门的定义,这是因为现实生活中情况千变万化,纷繁复杂,准则中不可能用一个定义涵盖所有的关联方关系。但是,准则中给出了判断关联方关系的标准,即"在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将其视为关联方;如果两方或多方同受一方控制,本准则也将其视为关联方"。

关联方关系往往存在于控制或被控制、共同控制或被共同控制,或施加重大影响的各方,即建立和施加重大影响是关联方关系存在的主要特征。但是,在具体运用关联方关系判断标准时,应当遵守实质重于形式的原则。例如,两个企业有一位共同的董事,该董事能同时对两个企业施加重大影响,虽然它们之间不存在其他关联方关系,但是也应当将这两个企业视为关联方。

在我国会计准则中,给出了关联方关系存在的主要形式,包括:

(一)直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制,以及同受某一企业控制的两个或多个企业。通过控制和被控制关系形成的关联方关系主要有:母子公司之间;同一母公司下的各个子公司之间;不存在投资关系,但存在控制和被控制关系的企业之间。

控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。从控制的定义可见:决定一个企业的财务和经营政策是控制的主要标志。在一个企业的日常经营中,确定经营方针、谋划经营策略、掌握资金调度和制定财务政策是至关重要的。当一个企业或个人能够决定某个企业的财务政策和经营方

针时,则可认为该企业或个人可以控制这个企业。获取经济利益是控制的主要目的。一方通过控制另一方的财务和经营政策,以达到自身获取更多的经济利益。比如,通过使用被控制方的专有技术,使其获得超额收益。又如,通过一方控制另一方或多方,形成供产销整体,保证生产经营的正常进行等。控制可以采取不同的途径,主要有:

是以所有权方式达到控制的目的。以所有权方式达到控制的目的,是指一方拥有另一方半数以上的表决权资本,包括一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上的表决权资本。一方直接拥有另一方半数以上表决权资本,是指一方通过自身的投资达到拥有另一方半数以上表决权资本。一方间接拥有另一方表决权资本,是指一方通过子公司而对其子公司的子公司拥有半数以上表决权资本的控制权。一方直接和间接拥有另一方半数以下的表决权资本的控制权,是指母公司虽然只拥有另一方半数以下的表决权资本,但通过与子公司所拥有的表决权资本的合计,而达到拥有另一方半数以上的表决权资本的控制权。当一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本时,通常认为一方可以控制另一方的财务和经营政策。

**甅以**所有权和其他方式达到控制的目的。以所有权和其他方式达到控制的目的,是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽不超过半数,但通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。例如,通过与其他投资者的协议,拥有另一方半数以上表决权资本的控制权等。

**湿以**法律或协议形式也能达到控制的目的。例如,甲某拥有一家企业 **污**豫表决权资本。甲某与其儿子签订一项协议,将其拥有的全部表决权资本转让给其儿子,以此转让为交换,甲某的儿子同意甲某健在时对这部分股份具有表决权。在这种情况下,甲某虽然将该企业的表决权资本转让给了其子,但保留了对该企业的控制权。

### (二)合营企业

合营企业是指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。共同控制是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。合营企业与共同控制相联系。共同控制的特征在于:两方或多方按合同约定共同决定某一经济活动的财务和经营政策。通常在两种情况下会形成共同控制,一是投资各方出资比例相同,根据合同规定,投资各方按照出资比例控制被投资企业,从而形成共同控制;二是投资各方出资比例不同,但按照合同规定,被投资企业的财务和经营政策由投资各方共同决定,任何一方不能单方面作出决策,从而形成共同控制。无论哪种情况的共同控制,投资各方均不能单方面作出财务和经营方针的决策,任何经营方针、财务政策都必须由投资各方共同决定。

合营企业的主要特点在于,投资各方均不能对被投资企业的财务和经营政策单独作出决策,必须由投资各方共同作出决策。可见,合营企业是以共同控制为前提的,两方或多方共同控制某一企业时,该企业则为投资者的合营企业。例如,粤月悦阅企业各占 标企业表决权资本的 圆缘,按照合同规定,投资各方按照出资比例控制标企业,由于出资比例相同,标企业由粤月悦阅企业共同控制。又如,粤月悦企业拥有的阅企业表决权资本分别为无缘、源缘、独缘,各方出资比例虽然不同,但按照合同规定,阅企业由各出资方共同控制,阅企业所有重大的财务和经营政策必须取得粤月悦企业的一致意见,任何一方不能单方面作出决定。在这种情况下,阅企业视为粤月悦企业的合营企业。

合营通常是将两个或更多的合营者的专长和资源结合在一起的一种方式,以取得超过单个经营所能达到的更大的成功。合营者是指合营中对合营拥有共同控制权的某一方。通过合营,合营者各方共担风险、共享利益。合营通常是为了开发新技术或开发耗资大的产品,如石油、天然气和矿藏的开采及房地产开发等。

### (三)联营企业

联营企业是指投资者对其具有重大影响,但不是投资者的子公司或合营企业的企业。重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括,在董事会或类似的权力机构中派有代表;参与政策的制定过程;互相交换管理人员,或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。当一方拥有另一方 圆缘或 圆缘以上至 缓豫表决权资本,或者一方虽然只拥有另一方 圆缘以下表决权资本,但实际上具有参与财务和经营决策的能力,一般认为对另一方具有重大影响。因而会计准则中将投资企业与联营企业之间的关系视为关联方关系。

(四)主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭 成员

主要投资者个人是指直接或间接地控制一个企业 无豫或 无豫以上表决权资本的个人投资者,主要投资者个人包括自然人和法定代表人。关键管理人员是指有权力并负责进行计划、指挥和控制的企业人员,主要指董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理,以及行使类似政策职能的人员,不包括董事会秘书、非执行董事、监事等。关系密切的家庭成员是指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员,包括父母、配偶、兄弟、姐妹和子女。由于投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员在处理与企业的交易时,能影响企业或受其影响,所以,会计准则中将其视为关联方。主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员构成的关联方关系的形式主要有:

- ( 员) 企业与其主要投资者个人之间的关系。
- (圆)企业与其关键管理人员之间的关系。
- ( 猿) 企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。
  - (源)企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。
  - (五)受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家

庭成员直接控制的其他企业。其主要形式有:

(员)企业与受该企业主要投资者个人直接控制的其他企业之间的关系。

(圆)企业与受该企业关键管理人员直接控制的其他企业之间的关系。

(猿)企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员直接 控制的其他企业之间的关系。

(源)企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员直接控制的其他企业之间的关系。

(六)在判断是否存在关联方关系时,还应当注意以下几个问题:

**远庆**联方关系存在于企业与企业之间、企业与个人之间、企业与部门(或单位)之间,不包括部门(或单位)与部门(或单位)之间。

<u>康</u>供同控制或重大影响通常仅指直接共同控制或直接重大影响,不包括间接共同控制或间接重大影响。

**蘧**同受一方控制的两方或多方之间视为关联方,但同受共同控制的两方或多方之间以及同受重大影响的两方或多方之间,通常不视为关联方。

**瀍国**家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为 关联方,但企业间如果存在控制、共同控制、重大影响,以及受同 一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制时,彼此应视 为存在关联方关系。

缓時企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构,以及仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商,通常不视为存在关联方关系。

 果是否影响投资者和债权人的利益等。

- 三、关联方关系的披露要求
- (一)当关联方之间存在控制和被控制关系时,无论关联方之间有无交易,均应在会计报表附注中披露如下资料:

**履企**业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册 资本及其变化。这里的"企业经济性质或类型"是指企业的经济性 质或企业类型。企业经济性质包括国有、集体、私营企业等;企业 类型包括股份有限公司、有限责任公司和国有独资公司。在披露 时,既可以披露经济性质,也可以披露企业类型。"注册资本"应 当披露年初数、本年增加数、本年减少数和年末数。

**壓企业**的主营业务。这里的"企业的主营业务"是指按照营业执照上注明的主营业务内容。

**霪**所持股份或权益及其变化。这里的"所持股份或权益及其变化",应当披露金额和所持股份或权益的比例,并要求披露年初数、本年增加数、本年减少数和年末数。

(二)当存在共同控制、重大影响时,在没有发生交易的情况下,可以不披露关联方关系;在发生交易时,应当披露关联方关系的性质。这里的"关联方关系的性质"是指关联方与本企业的关系,即关联方为本企业的子公司、合营企业、联营企业、主要投资者个人、关键管理人员、主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员等。

# 第二节 关联方交易及其披露

### 一、关联方交易的概念

关联方交易是指在关联方之间转移资源或义务的事项,而不论是否收取价款。这一定义的要求有:

**應按**照关联方定义,构成关联方关系的企业之间、企业与个人之间的交易,即通常是在关联方关系已经存在的情况下,关联各

方之间的交易。

**甅**资源或义务的转移是关联方交易的主要特征,通常情况下,在资源或义务转移的同时,风险和报酬也相应转移。

**犍**联方之间资源或义务的转移价格是了解关联方交易的关键。关联方交易通常来说能在一般商业条款中使参与双方受益。"一般商业条款"是指那些不会比与非关联方交易可望合理受益更多或更少的商业条款。母公司与其子公司之间的交易在使用其他条款没有有利之处时,经常以这种条款进行。但在某些情况下,关联方交易是为了使交易的一方受益而进行的。例如,某一公司的董事可能影响销售给他本人的一项资产的价格,使之低于市价,或是一方为另一方提供便利而参与交易。另外,一项关联方交易可能按为减少企业由于另一国家税收或关税而引起的财务负担而设计的条款定价。

会计上确认资源或义务的转移通常是以风险和报酬的转移为依据,并以各方同意的价格为计量标准。关联方在确定价格时可能有一定程度的弹性,而在非关联方之间的交易中则没有这种弹性,非关联方之间的价格是公平价格。国际会计准则提供了关联方交易中确定价格的几种方法,如可比不可控价格、转售价格成本加利润法等。但在有些情况下,如果不存在关联方之间的关系,交易就不会发生。如子公司销售给母公司的产品按照成本计价,因为如果母公司不买这些产品,子公司的产品可能就没有买主,在这种情况下,关联方之间的交易采取按成本计价的方法;在另外某些情况下,关联方之间的交易采取不计价的方法,例如,免费提供管理服务等。

我国会计准则没有提供交易的计价方法,因为在日常商业活动中,交易价格通常由交易各方协商确定(除国家对部分商品有特殊定价政策外),准则中无法说明交易时的定价方法和定价政策,但在会计报表附注中应当披露交易时的定价政策和定价方法,如关联方交易定价按出厂价、批发价、合同价等确定。

在会计准则中举例说明了关联方交易的例子,这些例子只是各

种交易形式的一部分。判断是否属于关联方交易,应以交易是否发生为依据,而不以是否收取价款为前提。我国会计准则中列举的交易类型主要有:

- ①购买或销售商品。购买或销售商品是关联方交易中较常见的 交易事项,例如,企业集团成员之间互相购买或销售商品,从而形 成了关联方交易。
- ②购买或销售除商品以外的其他资产。例如,母公司出售给其子公司的设备或建筑物等。
- ③提供或接受劳务。例如,粤企业为 月企业的联营企业,粤企业专门从事设备维修服务,月企业的所有设备均由 粤企业负责维修,月企业每年支付设备维修费用 厅元。
- ④代理。代理主要是依据合同条款,一方可为另一方代理某些事务,如代理销售货物,或一方代另一方签订合同等。
- ⑤租赁。租赁通常包括经营租赁和融资租赁等,关联方之间的 租赁合同也是主要的交易事项。
- ⑥提供资金(包括以现金或实物形式提供的贷款或权益性资金)。例如,企业从其关联方取得资金,或权益性资金的变动等。
- ⑦担保和抵押。担保包括在借贷、买卖、货物运输、加工承揽等经济活动中,为了保障其债权实现而实行的保证、抵押等。当存在关联方关系时,一方往往为另一方提供为取得借贷、买卖等经济活动中所需的担保或抵押。
- ⑧管理方面的合同。管理合同通常指企业与某一企业或个人签订管理企业或某一项目的合同,按照管理合同约定,由一方管理另一方的财务和日常经营。
- ⑨研究与开发项目的转移。在存在关联方关系时,有时某一企业所研究与开发的项目会由于一方的要求而放弃或转移给其他企业。例如,月公司是 粤公司的子公司,粤公司要求 月公司停止对某一新产品的研究和试制,并将 月公司研究的现有成果转移给 粤公司最近购买的、研究和开发能力超过 月公司的 悦公司继续研制,

从而形成关联方交易。

- ⑩许可协议。当存在关联方关系时,关联方之间可能达成某项协议,允许一方使用另一方商标等,从而形成了关联方之间的交易。
- ①关键管理人员报酬。企业支付给关键管理人员的报酬,也是 一项主要的关联方交易。
  - 二、关联方交易的披露

按照会计准则的要求,关联方交易的披露要求包括:

(一)关联方之间的交易按照重要性原则分别情况处理:

远摩星的关联方交易,如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的,可以不予披露。例如,月企业为粤企业的联营企业,月企业当期从粤企业购入一台闲置不用的计算机,其账面价值为圆万元,经双方协议,月企业按照市场公允价格员额万元购入。由于粤 月企业日常经营中很少有业务往来,这次交易是它们成为关联方缘年来的第一次,并且对粤 月企业的财务状况和经营成果影响较小或几乎没有影响,对这一交易可以不予披露。

壓时企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易,如果属于重大交易(主要指交易金额较大的,如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收入 质像及以上的),应当分别关联方以及交易类型披露。分别关联方披露,是指分别各个关联企业和关联个人予以披露;分别交易类型披露,是指按照交易的各种类型分别披露,这种类型是指会计准则中就关联方交易所举的例子的内容。如果关联方之间属于非重大交易,类型相同的非重大交易可以合并披露,但以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。

(二)在企业与关联方发生交易的情况下,企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。这些要素一般包括:

**康 它** 易的金额或相应比例。在披露时要求披露两年期的比较

数据,两年期的比较数据是指各期的实际发生额或各期实际发生额 占该类交易金额的比例。如果两年比较资料中有一年属于重大交 易,另一年属于非重大交易,应视为重大交易分别关联方和交易类 型予以披露,不能采用合并披露的方法。

**國**床结算项目的金额或相应比例。在披露时要求披露至本期期末止的关联方交易累计未结算的金额或相应比例,不需要披露本期发生额。

**德定价政策**(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。

# (三)不需要披露关联方交易的情况有:

**湿在**合并会计报表中不需要披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易。合并会计报表是将集团作为一个单独整体来反映与其有关的财务信息的,在合并会计报表中,企业集团作为一个会计主体,集团内的交易已不属于交易,并且已经在编制合并会计报表时予以抵销。因此,在正确编制的合并会计报表中,已没有集团内部交易可以披露。

**甅在**与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中不需要披露关联方交易。因为,母公司会计报表与合并会计报表一并向外提供,而在合并会计报表中,母公司与其关联方之间交易,有的被抵销,有的已经如实反映;而且会计报表阅读者主要是看整个集团的合并会计报表,与合并会计报表一同提供的母公司的会计报表在这种情况下并不是很重要。

# 第十三章 财务会计报告

财务会计报告,是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。财务会计报告的主要作用是向财务会计报告使用者提供真实、公允的信息,用于落实和考核企业领导人经济责任的履行情况,并有助于包括所有者在内的财务会计报告使用者制定经济决策。

# 第一节 财务会计报告的内容

### 一、财务会计报告的种类

《企业会计制度》第一百五十二条规定:"企业的财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告。月度、季度财务会计报告是指月度和季度终了提供的财务会计报告;半年度财务会计报告是指在每个会计年度的前远个月结束后对外提供的财务会计报告;年度财务会计报告是指年度终了对外提供的财务会计报告。本制度将半年度、季度和月度财务会计报告统称为中期财务会计报告。"

通常情况下,企业年度财务会计报告的会计期间是指公历每年的 员月员日至 週月 猿田;半年度财务会计报告的会计期间是指公历每年的 员月员日至 远月 猿田,或 苑月员日至 週月 猿田;季度财务会计报告的会计期间是指公历的每一季度,分别是指公历每年的员月员日至 猿月 猿田、旐月员日至 远月 猿田、苑月员日至 怨月 猿田、无见月员日至 遗月 猿田;月度财务会计报告的会计期间则是指公历每月员日至当月最后员日。

### 二、财务会计报告的内容

《企业会计制度》第一百五十三条规定:"企业的财务会计报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成(不要求编制和提供财务情况说明书的企业除外)。企业对外提供的财务会计报告的内容、会计报表种类和格式、会计报表附注的主要内容等,由本制度规定:企业内部管理需要的会计报表由企业自行规定。"

季度、月度中期财务会计报告通常仅指会计报表,国家统一的会计制度另有规定的除外。半年度中期财务会计报告中的会计报表附注至少应当披露所有重大的事项,如转让子公司等。半年度中期财务会计报告报出前发生的资产负债表日后事项、或有事项等,除特别重大事项外,可不作调整或披露。"

### (一)会计报表

《企业会计制度》第一百五十四条规定的企业对外提供的会计报表包括:资产负债表、利润表、现金流量表、资产减值准备明细表、利润分配表、股东权益增减变动表、分部报表及其他有关附表。"

### 碾资产负债表

资产负债表属于静态报表,是反映企业在某一特定日期财务状况的报表,主要提供有关企业财务状况方面的信息。资产负债表,可以提供企业在某一特定日期资产的总额及其结构,表明企业拥有或控制的资源及其分布情况;可以提供企业在某一特定日期的负债总额及其结构,表明企业未来需要用多少资产或劳务清偿债务以及清偿时间;可以反映企业所有者在某一特定日期所拥有的权益,据以判断资本保值、增值的情况以及对负债的保障程度。

在资产负债表中,资产应当按照其流动性分类分项列示,包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产;负债也应当按照其流动性分类分项列示,包括流动负债、长期负债等;所有者权益应当按照实收资本(或者股本)。资本公积、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。

### **颶利**润表

利润表属于动态报表,是反映企业在一定会计期间经营成果的报表,主要提供有关企业经营成果方面的信息。通过利润表,可以反映企业一定会计期间的收入实现情况和费用耗费情况;可以反映企业一定会计期间生产经营活动的成果,据以判断资本保值、增值情况。

在利润表中,收入应当按照其重要性分项列示;费用应当按照 其性质分项列示;利润应当按照营业利润、利润总额和净利润等利 润的构成分类分项列示。

一般情况下,利润表主要反映以下几方面的内容:( 员 构成主营业务利润的各项要素。从主营业务收入出发,减去主营业务成本和主营业务税金后得出主营业务利润。( 圆 构成营业利润的各项要素。在主营业务利润的基础上,加上其他业务利润,减去营业费用、管理费用、财务费用后得出。( 猿 构成利润总额的各项要素。在营业利润的基础上,加上投资收益(亏损以"原"表示)、补贴收入、营业外收入,减去营业外支出后得出。( 源 构成净利润的各项要素。在利润总额的基础上,减去所得税费用后得出。

### **德**现金流量表

现金流量表属于动态报表,是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。企业编制现金流量表的主要目的,是为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息,以便于会计报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力,并据以预测企业未来现金流量。所以,现金流量表在评价企业经营业绩、衡量企业财务资源和财务风险以及预测企业未来前景方面,有着十分重要的作用。具体来说,现金流量表有助于评价企业支付能力、偿债能力和周转能力;有助于预测企业未来现金流量;有助于分析企业收益质量及影响现金净流量的因素。

企业应当按照经营活动、投资活动和筹资活动的分类分项列示

现金流量。经营活动的现金流量应当按照其经营活动的现金流入和 流出的性质分项列示;投资活动的现金流量应当按照其投资活动的 现金流入和流出的性质分项列示;筹资活动的现金流量应当按照其 筹资活动的现金流入和流出的性质分项列示。

### (二)会计报表附注

会计报表附注是为了便于会计报表使用者理解会计报表的内容 而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要项目 等所作的解释。它是对会计报表的补充说明,是财务会计报告的重 要组成部分。

《企业会计制度》第一百五十五条规定,会计报表附注至少应 当包括下列内容:不符合会计核算基本前提的说明;重要会计政策 和会计估计的说明;重要会计政策和会计估计变更的说明;或有事 项和资产负债表日后事项的说明;关联方关系及其交易的披露;重 要资产转让及其出售的说明;企业合并、分立的说明;会计报表中 重要项目的明细资料;有助于理解和分析会计报表需要说明的其他 事项。

### (三)财务情况说明书

财务情况说明书是对企业一定会计期间内生产经营、资金周转和利润实现及分配等情况的综合性说明,是财务会计报告的重要组成部分。它简明扼要地提供企业和其他单位生产经营、财务活动情况,分析总结经营业绩和存在的不足,是财务会计报告使用者了解和考核有关单位生产经营和业务活动开展情况的重要资料。

《企业会计制度》第一百五十六条规定,财务情况说明书至少应当对下列情况作出说明:企业生产经营的基本情况;利润实现和分配情况;资金增减和周转情况;对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。

- 三、财务会计报告的对外提供
- (一)财务会计报告的提供质量

会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业

的财务状况、经营成果和现金流量。这是对会计工作的基本要求,如果会计信息不能真实反映企业的实际情况,会计工作就失去了存在的意义,甚至会误导会计信息使用者,导致经济决策的失误。

《企业会计制度》第一百五十一条规定:"企业应当按照《企业财务会计报告条例》的规定,编制和对外提供真实、完整的财务会计报告。"

财务会计报告的真实性,是指企业财务会计报告要真实地反映 经济业务事项的实际发生情况,不能人为地扭曲,以使企业财务会 计报告使用者通过企业财务会计报告了解有关单位实际的财务状况、经营成果和现金流量。财务会计报告的完整性,是指提供的企 业财务会计报告要符合规定的格式和内容,不得漏报或者任意取 舍,以使企业财务会计报告使用者全面地了解有关单位的整体情况。

### (二)财务会计报告的提供日期

会计信息的价值在于帮助所有者或其他有关方面作出经济决策,如果会计信息不能及时提供,经济环境发生了变化,时过境迁,这些信息也就失去了应有的价值,无助于经济决策。所以,企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后。

《企业会计制度》第一百五十七条规定:

"月度中期财务会计报告应当于月度终了后远天内(节假日顺延,下同)对外提供;季度中期财务会计报告应当于季度终了后员大内对外提供;半年度中期财务会计报告应当于年度中期结束后远天内(相当于两个连续的月份)对外提供;年度财务会计报告应当于年度终了后源个月内对外提供。

会计报表的填列,以人民币'元'为金额单位,'元'以下填至'分'。"

# (三)财务会计报告的提供形式

《企业会计制度》第一百五十九条规定:"企业对外提供的会计报表应当依次编定页数,加具封面,装订成册,加盖公章。封面上

应当注明:企业名称、企业统一代码、组织形式、地址、报表所属年度或者月份、报出日期,并由企业负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人(会计主管人员)签名并盖章,设置总会计师的企业,还应当由总会计师签名并盖章。"

# 第二节 财务会计报告的编制

### 一、资产负债表的编制

# (一)资产负债表的格式

资产负债表一般有表首、正表两部分。其中,表首概括地说明报表名称、编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等。正表则列示了用以说明企业财务状况的各个项目,它一般有两种格式: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,上半部列示资产,下半部列示负债和所有者权益。具体排列形式又有两种:一是按"资产越负债垣所有者权益"的原理排列;二是按"资产原负债越所有者权益"的原理排列;二是按"资产原负债越所有者权益"的原理排列。账户式资产负债表是左右结构,左边列示资产,右边列示负债和所有者权益。不管采取什么格式,资产各项目的总计等于负债和所有者权益各项目的总计这一等式不变。在我国,资产负债表采用账户式,具体格式和内容参见表 员表一员

### (二)资产负债表各项目的填列

《企业财务会计报告条例》规定:"年度、半年度会计报表至少应当反映两个年度或者相关两个期间的比较数据。"也就是说,企业需要提供比较资产负债表,所以,资产负债表各项目需要分为"年初数"和"期末数"两栏分别填列。"年初数"栏内各项数字,应根据上年末资产负债表"期末数"栏内所列数字填列,如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致,应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整。"期末数"栏内各项数字,则根据以下方法填列:

原 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、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据"现金"、"银行存款"、"其他货币资金"科目的期末余额合计填列。

壓了短期投资"项目,反映企业购入的各种能随时变现、并准备随时变现的、持有时间不超过员年(含员年)的股票、债券和基金,以及不超过员年(含员年)的其他投资,减去已提跌价准备后的净额。本项目应根据"短期投资"科目的期末余额,减去"短期投资跌价准备"科目的期末余额后的金额填列。

企业 员年内到期的委托贷款,其本金和利息减去已计提的减值准备后的净额,也在本项目反映。

獲了 应收票据"项目,反映企业收到的未到期收款也未向银行贴现的应收票据,包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。本项目应根据"应收票据"科目的期末余额填列。已向银行贴现和已背书转让的应收票据不包括在本项目内,其中已贴现的商业承兑汇票应在会计报表附注中单独披露。

應 应收股利"项目,反映企业因股权投资而应收取的现金股利,企业应收其他单位的利润,也包括在本项目内。本项目应根据"应收股利"科目的期末余额填列。

您 应收利息"项目,反映企业因债权投资而应收取的利息。企业购入到期还本付息债券应收的利息,不包括在本项目内。本项目应根据"应收利息"科目的期末余额填列。

運 应收账款"项目,反映企业因销售商品、产品和提供劳务等而应向购买单位收取的各种款项,减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应根据"应收账款"科目所属各明细科目的期末借方余额合计,减去"坏账准备"科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

如"应收账款"科目所属明细科目期末有贷方余额,应在本表"预收账款"项目内填列。

種》其他应收款"项目,反映企业对其他单位和个人的应收和暂付的款项,减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应根据"其他应收款"科目的期末余额,减去"坏账准备"科目中有关其他应收款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

應了预付账款"项目,反映企业预付给供应单位的款项。本项目应根据"预付账款"科目所属各明细科目的期末借方余额合计填列。如"预付账款"科目所属有关明细科目期末有贷方余额的,应在本表"应付账款"项目内填列。如"应付账款"科目所属明细科目有借方余额的,也应包括在本项目内。

您 应收补贴款"项目,反映企业按规定应收的各种补贴款。 本项目应根据"应收补贴款"科目的期末余额填列。

质源 存货"项目,反映企业期末在库、在途和在加工中的各项存货的可变现净值,包括各种材料、商品、在产品、半成品、包装物、低值易耗品、分期收款发出商品、委托代销商品、受托代销商品等。本项目应根据"物资采购"、"原材料"、"低值易耗品"、"自制半成品"、"库存商品"、"包装物"、"分期收款发出商品"、"委托加工物资"、"委托代销商品"、"受托代销商品"、"生产成本"等科目的期末余额合计,减去"代销商品款"、"存货跌价准备"科目期末余额后的金额填列。材料采用计划成本核算,以及库存商品采用计划成本或售价核算的企业,还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

**透** 其他流动资产"项目,反映企业除以上流动资产项目外

的其他流动资产,本项目应根据有关科目的期末余额填列。如其他 流动资产价值较大的,应在会计报表附注中披露其内容和金额。

**强** 长期股权投资"项目,反映企业不准备在员年内(含员年)变现的各种股权性质的投资的可收回金额。本项目应根据"长期股权投资"科目的期末余额,减去"长期投资减值准备"科目中有关股权投资减值准备期末余额后的金额填列。

**凤郎** 长期债权投资"项目,反映企业不准备在员年内(含员年)变现的各种债权性质的投资的可收回金额。长期债权投资中,将于员年内到期的长期债权投资,应在流动资产类下"员年内到期的长期债权投资"项目单独反映。本项目应根据"长期债权投资"科目的期末余额,减去"长期投资减值准备"科目中有关债权投资减值准备期末余额和员车内到期的长期债权投资后的金额填列。

企业超过 员车到期的委托贷款,其本金和利息减去已计提的减值准备后的净额,也在本项目反映。

强驱 固定资产原价"和"累计折旧"项目,反映企业的各种固定资产原价及累计折旧。融资租入的固定资产,其原价及已提折旧也包括在内。融资租入固定资产原价应在会计报表附注中另行反映。这两个项目应根据"固定资产"科目和"累计折旧"科目的期末余额填列。

**远** 固定资产减值准备"项目,反映企业计提的固定资产减值准备。本项目应根据"固定资产减值准备"科目的期末余额填列。

**汤廖** 工程物资"项目,反映企业各项工程尚未使用的工程物资的实际成本。本项目应根据"工程物资"科目的期末余额填列。

**湿** 在建工程"项目,反映企业期末各项未完工程的实际支出,包括交付安装的设备价值,未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款、已经建筑安装完毕但尚未交付使用的工程等的可收回金额。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"科目期末余额后的金

额填列。

**遼** 固定资产清理"项目,反映企业因出售、毁损、报废等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的账面价值,以及固定资产清理过程中所发生的清理费用和变价收入等各项金额的差额。本项目应根据"固定资产清理"科目的期末借方余额填列;如"固定资产清理"科目期末为贷方余额,以"原"号填列。

國歌 无形资产"项目,反映企业各项无形资产的期末可收回金额。本项目应根据"无形资产"科目的期末余额,减去"无形资产减值准备"科目期末余额后的金额填列。

原配 长期待摊费用"项目,反映企业尚未摊销的摊销期限在员年以上(不含员年)的各种费用,如租入固定资产改良支出、大修理支出以及摊销期限在员年以上(不含员年)的其他待摊费用。长期待摊费用中在员年内(含员年)摊销的部分,应在本表"待摊费用"项目填列。本项目应根据"长期待摊费用"科目的期末余额减去员年内(含员年)摊销的数额后的金额填列。

**國** 其他长期资产"项目,反映企业除以上资产以外的其他 长期资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。如其他长期资 产价值较大的,应在会计报表附注中披露其内容和金额。

圆圈 递延税款借项"项目,反映企业期末尚未转销的递延税款的借方余额。本项目应根据"递延税款"科目的期末借方余额填列。

圆腿 短期借款"项目,反映企业借入尚未归还的 员年期以下(含员年)的借款。本项目应根据"短期借款"科目的期末余额填列。

**國家** 应付票据"项目,反映企业为了抵付货款等而开出、承兑的尚未到期付款的应付票据,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。

圆圈 应付账款"项目,反映企业购买原材料、商品和接受劳务供应等而应付给供应单位的款项。本项目应根据"应付账款"科

目所属各有关明细科目的期末贷方余额合计填列;如"应付账款" 科目所属各明细科目期末有借方余额,应在本表"预付账款"项目 内填列。

國家 预收账款"项目,反映企业预收购买单位的账款。本项目应根据"预收账款"科目所属各有关明细科目的期末贷方余额合计填列。如"预收账款"科目所属有关明细科目有借方余额的,应在本表"应收账款"项目内填列;如"应收账款"科目所属明细科目有贷方余额的,也应包括在本项目内。

**圆题** 应付工资"项目,反映企业应付未付的职工工资。本项目应根据"应付工资"科目期末贷方余额填列。如"应付工资"科目期末有借方余额,以"原"号填列。

**國歌** 应付福利费"项目,反映企业提取的福利费的期末余额,以及外商投资企业按净利润提取的职工奖励及福利基金的期末余额。本项目应根据"应付福利费"科目的期末余额填列。

**猿**駅 应付股利"项目,反映企业尚未支付的现金股利。本项目应根据"应付股利"科目的期末余额填列。

**猿**駅 应交税金"项目,反映企业期末未交、多交或未抵扣的各种税金。本项目应根据"应交税金"科目的期末贷方余额填列;如"应交税金"科目期末为借方余额,以"原"号填列。

獲取 其他应交款"项目,反映企业应交未交的除税金、应付股利等以外的各种款项。本项目应根据"其他应交款"科目的期末贷方余额填列;如"其他应交款"科目期末为借方余额,以"原"号填列。

**猿**题 其他应付款"项目,反映企业所有应付和暂收其他单位和个人的款项。本项目应根据"其他应付款"科目的期末余额填列。

**猿壓** 预提费用"项目,反映企业所有已经预提计入成本费用 而尚未支付的各项费用。本项目应根据"预提费用"科目的期末贷 方余额填列。如"预提费用"科目期末为借方余额,应合并在"待 摊费用"项目内反映,不包括在本项目内。

**猿壓** 预计负债"项目,反映企业预计负债的期末余额。本项目应根据"预计负债"科目的期末余额填列。

**烫壓** 其他流动负债"项目,反映企业除以上流动负债以外的 其他流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额填列,如"待转 资产价值"科目的期末余额可在本项目内反映。如其他流动负债价 值较大的,应在会计报表附注中披露其内容及金额。

猿歐 长期借款"项目,反映企业借入尚未归还的 员年期以上 (不含员年)的借款本息。本项目应根据"长期借款"科目的期末 余额填列。

**猿感** 应付债券"项目,反映企业发行的尚未偿还的各种长期债券的本息。本项目应根据"应付债券"科目的期末余额填列。

**猿壓** 长期应付款"项目,反映企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款。本项目应根据"长期应付款"科目的期末余额,减去"未确认融资费用"科目期末余额后的金额填列。

源 专项应付款"项目,反映企业各种专项应付款的期末余额。本项目应根据"专项应付款"科目的期末余额填列。

源數 其他长期负债"项目,反映企业除以上长期负债项目以外的其他长期负债。本项目应根据有关科目的期末余额填列。如其他长期负债价值较大的,应在会计报表附注中披露其内容和金额。

上述长期负债各项目中将于员年内(含员年)到期的长期负债,应在"员年内到期的长期负债"项目内单独反映。上述长期负债各项目均应根据有关科目期末余额减去将于员年内(含员年)到期的长期负债后的金额填列。

源 递延税款贷项"项目,反映企业期末尚未转销的递延税款的贷方余额。本项目应根据"递延税款"科目的期末贷方余额填列。

源题 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。

源 已归还投资"项目,反映中外合作经营企业按合同规定在合作期间归还投资者的投资。本项目应根据"已归还投资"科目的期末借方余额填列。

源都 资本公积"项目,反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据"资本公积"科目的期末余额填列。

源壓 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。其中,法定公益金期末余额,应根据"盈余公积"科目所属的"法定公益金"明细科目的期末余额填列。

源歐 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"原"号填列。

概括地讲,资产负债表各项目的填列方法可分为以下五种:

**湿根**据总账科目余额直接填列,如"短期借款"、"应收股利"等项目,都是根据其总账科目的期末余额直接填列的。

**甅**根据总账科目余额计算填列,如"货币资金"项目,需要根据"现金"、"银行存款"、"其他货币资金"科目的期末余额合计数计算填列。

**捷根据明细科目余额计算填列,如"应付账款"项目,需要根据"应付账款"、"预付账款"科目所属相关明细科目的期末贷方余额计算填列。** 

應根据总账科目和明细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"总账科目期末余额,扣除"长期借款"科目所属明细科目中反映的、将于 员车内到期的长期借款部分,分析计算填列。

**缴根据报表各项目数字抵销计算填列,以反映其净额,如** "固定资产原价"项目减去"累计折旧"项目后得到"固定资产净值",再减去"固定资产减值准备"项目后得到"固定资产净额"。

#### (三)资产负债表的编制示例

【例 歲一员 赤诚公司为一般纳税人,适用的增值税税率为 残豫,所得税税率为 猿豫;原材料采用计划成本进行核算。其 歲寒年 歲月 猿田的资产负债表格式和内容见表 歲一员 其中,"应收账款"科目的期末余额为 猿眼地远远,"坏账准备"科目的期末余额为 怨鬼元。其他诸如存货、短期投资、长期股权投资、长期债权投资、固定资产、无形资产等资产都没有计提资产减值损失准备。

## **圆** , 赤诚公司共发生以下经济业务:

表景员

资产负债表

会企园表

编制单位:赤诚公司

观察年 服月 猿日

单位:元

 资 产	行次	金 额	负债和所有者权益	行次	金额
流动资产:			流动负债:		
货币资金	员	员原尼亚	短期借款	遞	猛击击
短期投资	圆	水型	应付票据	遬	跳起床
应收票据	猿	脈症	应付账款	苑	怨氣壓
应收股利	源	园	预收账款	殒	园
应收利息	缘	园	应付工资	兣	掘掘
应收账款	远	歐地區	应付福利费	殑	起掘
其他应收款	苑	绿瓶	应付股利	嫄	园
预付账款	愿	掘掘	应交税金	嫋	猛塊
应收补贴款	怨	园	其他应交款	甗	远礁
存货	囥	圆塘塘	其他应付款	歋	编掘
待摊费用	罽	加加	预提费用	愿	员加
一年内到期的长期债权投资	匮	园	预计负债	廳	园

续表

 其他流动资产	源	园	一年内到期的长期负债	甗	员郡郡郡郡
流动资产合计	猿	源觸漉起	其他流动负债	缌	园
长期投资:					
长期股权投资	獮	雞珊	流动负债合计	퓄	<b>風霧源</b>
长期债权投资	豲	园	长期负债:	JREE .	
长期投资合计	穮	魔和無	长期借款	퓂	<b>活起用</b>
	14623				·———
固定资产:			应付债券	풶	园
固定资产原价	貔	员 <b>维尼亚</b> 尼	长期应付款	元	园
减:累计折旧	滬	漉漉	专项应付款	풻	园
固定资产净值	灏	<b>元成日本</b>	其他长期负债	逓	园
减:固定资产减值准备	瀍	园	长期负债合计	蒇	遞遞
固定资产净额	瀌	员施施	递延税项:		
工程物资	源	园	递延税款贷项	퓆	园
在建工程	廫	<b>別都</b> 「	负债合计	勋	猿鸀濾起
固定资产清理	瀌	园			
固定资产合计	셻	圆棚棚	所有者权益:		
无形资产及其他资产:			股本	罽	缘郡郡郡郡
无形资产	缘	<b>通訊</b>	减:已归还投资	蒇	园
长期待摊费用	셻	园	股本净额	颞	缘郡郡郡
其他长期资产	缴	號記	资本公积	灵息	园
无形资产及其他资产合计	逓	魅地地	盈余公积	灵	<b>元田市</b>
			其中:法定公益金	풻	园
递延税款:			未分配利润	퓂	绿珊
递延税款借项	遗	园	所有者权益合计	邐	缘栖掘
资产总计	迹	恩威廉	负债和所有者权益总计	滅	恩威廉

- (员) 收到银行通知,用银行存款支付到期的商业承兑汇票 <del>质据团银</del>元。
- (圆)购入原材料一批,收到的增值税专用发票上注明的原材料价款为 强烈压力,增值税进项税额为 圆彩无元,款项已通过银行转账支付,材料未验收入库。
- (猿) 收到原材料一批,实际成本 **质配理**元,计划成本 **%**原理。 元,材料已验收入库,货款已于上月支付。
- (源)用银行汇票支付采购材料价款,公司收到开户银行转来银行汇票多余款收账通知,通知上填写的多余款为圆原元,购入材料及运费忽息无元,支付的增值税进项税额为员见。 原材料已验收入库,该批原材料计划价格为 最高现底。
- (缘)销售产品一批,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 猿冠冠元,增值税销项税额为缘冠元,货款尚未收到。该批产品实际成本 强烈冠元,产品已发出。
- (远)公司将短期投资(全部为股票投资) <u>豫师</u>元兑现,收到本金 <u>豫师</u>元,投资收益 <u>段</u>
- (苑)购入不需安装的设备员台,收到的增值税专用发票上注明的设备价款为 應關 ( ) 增值税进项税额为 员则 ( ) 支付包装费、运费员 ( ) 支付包装费、运费均以银行存款支付。设备已交付使用。
- (愿)购入工程物资一批,收到的增值税专用发票上注明的物资价款和增值税进项税额合计为 **强和现**元,款项已通过银行转账支付。
- (怨)工程应付工资 圆眼地压力,应付职工福利费 圆翅地元,应付耕地占用税 质圆地元。
- (元)工程完工,计算应负担的长期借款利息 通知而元。该项借款本息未付。
- (扇)一项工程完工,交付生产使用,已办理竣工手续,固定资产价值员源据周期元。

- (元)基本生产车间员台机床报废,原价园面面,,已提折旧园面面面,清理费用绿面,,残值收入原面,均通过银行存款收支。该项固定资产已清理完毕。
- ( ] 从银行借入 猿年期借款 源起理证 , 已存入银行账户 , 该项借款用于购建固定资产。
- ( 员) 销售产品一批,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 克克克克 ,增值税进项税额为 员员 ,款项已存入银行。销售产品的实际成本为 源原元 。

- ( **汤**) 公司出售一台不需用设备,收到价款 **猿起现**元,该设备原价 **涿起现**元,已提折旧 **豫知现**元。该设备已由购入单位运走。
- ( ) 提取应计入本期损益的借款利息共 **质绿**元, 其中, 短期借款利息 <del>质绿</del>元; 长期借款利息共 <del>质原成</del>元。
  - ( 別) 归还短期借款本金 圆冠冠冠元, 利息 圆绿冠元, 已预提。
  - (風) 提取现金绿石石石,准备发放工资。
- (圆) 支付工资 **绿起进**玩,其中包括支付在建工程人员的工资 圆眼 电影。
- (圆) 提取职工福利费 源原压元(不包括在建工程应负担的福利费 原原压元),其中生产工人福利费 猿绿无元,车间管理人员福利费 员压元,行政管理部门人员福利费 圆压元。
- (圆原)基本生产领用原材料,计划成本为 **范围现**元,领用低值 易耗品,计划成本为 **绿园**玩元,采用一次摊销法摊销。

- (國家) 结转领用原材料应分摊的材料成本差异。材料成本差异率为 绿象。
- (圆元) 摊销无形资产 通用地元;摊销印花税 元用地元;基本生产车间固定资产修理费(已列入待摊费用)忽见地元。首次计提无形资产减值准备 缘地元。
- (國的) 计提固定资产折旧 **质型型**元,其中计入制造费用 **愿团**元,管理费用 **愿团**元,管理费用 **愿**团无元。首次计提固定资产减值准备 **惩**团无元。
- (壓)收到应收账款缘质压,存入银行,按应收账款余额的 矮计提坏账准备。
  - (風) 用银行存款支付产品展览费 远远远元。
- (猿) 计算并结转本期完工产品成本员圆圆源面元。没有期初在产品,本期生产的产品全部完工入库。
  - (獨)广告费 远远远 ,已用银行存款支付。
- (獲)公司将上述承兑汇票到银行办理贴现,贴现息为 **园园** 元。
  - (猿) 提取现金绿石无元,准备支付退休费。
  - (猿) 支付退休金 绿石玉元, 未统筹。
  - (猿)公司本期产品销售应交纳的教育费附加为圆冠无元。
- (獨)用银行存款交纳增值税 眾國軍 ; 教育费附加 圆郡 元。

  - (猿) 计算并结转应交所得税(税率为猿) 无圆猿见元。
  - (源) 将各收支科目结转本年净利润 圆圆短元元。
- (源)提取法定盈余公积金 <u>康园</u> <u>康园</u> ,法定公益金 <u>康园</u> <u>康</u> <u>康</u> , 法定公益金 <u>康园</u> <u>康</u> <u>康</u> <u>康</u> 。

(**瀝**) 将利润分配各明细科目的余额转入"未分配利润"明细科目,结转本年利润。

(源泉) 偿还长期借款 员园园园园元

(源) 用银行存款交纳所得税 最圆旗的元。

要求:编制赤诚公司 圆面产度经济业务的会计分录,并在此基础上编制资产负债表。

**湿根据前述资料**,编制赤诚公司经济业务的会计分录:

(员)借:应付票据 現代 (最初)

贷:银行存款

**元起** 元起

(圆)借:物资采购

凝固础

应交税金——应交增值税(进项税额) 國家和

贷:银行存款

**及影響** 

**湯根**湯根

(猿借:原材料

總元

材料成本差异

郷ா

贷:物资采购(源)借:物资采购

忽息

银行存款

圆旗

应交税金——应交增值税(进项税额) 员动

贷:其他货币资金

贷:物资采购

借:原材料

怨康乱

材料成本差异

(缘)借:应收账款

猪品用

贷:主营业务收入

应交税金——应交增值税(销项税额)

(远)借:银行存款

品心細胞

贷:短期投资

別地

投资收益

员麵

( 茆 借:固定资产

퓄木

贷:银行存款

赤赤麻

**局振用** 

(愿)借: 丁程物资

**局振用規** 

贷:银行存款

( 怨) 借: 在建工程

独思用用

贷:应付工资

跳机扰机

应付福利费

腺瓶

**湯根**湯根

**局振用** 

应交税金——耕地占用税

局和用用

(馬)借:在建工程

贷:长期借款——应付利息

**分展記用** 

(品)借:固定资产

贷: 在建工程

**分展机用机** 

(周)借:固定资产清理

累计折旧

跳拂

贷:固定资产

混乱进 **現まれます** 

借:固定资产清理

贷:银行存款

绷記

绷記

借:银行存款

肤

贷:固定资产清理

厭讳

借:营业外支出——外置固定资产净损失 高级无限

贷:固定资产清理

**常以抗** 

( 別) 借:银行存款

源机规制

贷:长期借款

源訊用訊

( 別) 借:银行存款

原恕無用

贷: 主营业务收入

**列表 用表** 

应交税金——应交增值税(销项税额) 局积规

(陽)借:银行存款

**現まれませた** 

贷:应收票据

**現代**| 現代

(品)借:银行存款

猿珊瑚

贷:投资收益

猿珊瑚

(局)借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产

借:银行存款

贷:固定资产清理

借:固定资产清理 贷:营业外收入——外置固定资产净收益

( 158) 借:财务费用

贷:预提费用

长期借款——应付利息

( 別) 借:短期借款 预提费用

贷:银行存款

(厭)借:现金

贷:银行存款

(圖)借:应付工资

贷:现金

(鳳)借:生产成本

制造费用

管理费用

贷:应付工资

( 鳳 借: 生产成本

制造费用

管理费用

贷:应付福利费

(鳳凰 借:生产成本

贷:原材料

借:制造费用

贷:低值易耗品

**風気用** 

**局振用** 

猿田田田

猿乱用

源机用机

绿油瓶

绿用瓶

朗娜

品级机

赤麻

**別表| 元託** 

服練用

**岛殿绿**郡

绿胡珊

绿眼珊眼

绿胡珊

绿机用机

**圆**窝用机

馬規規

陽珊眼

猿眼珊眼

糠騀

员源银

圆栅

源用规

朔利用用

**がまままた** 

绿珊

绿用瓶

(國家)借:生产成本

制造费用

贷:材料成本差异

(圆元)借:管理费用——无形资产摊销

贷:无形资产

借:管理费用---印花税

制造费用——固定资产修理费

贷:待摊费用

借:营业外支出——无形资产减值准备

贷:无形资产减值准备

( ) 借:制造费用——折旧费

管理费用——折旧费

贷:累计折旧

借:营业外支出——固定资产减值损失

贷:固定资产减值准备

(鳳) 借:银行存款

贷:应收账款

借:管理费用——坏账损失

贷:坏账准备

(風)借:营业费用——展览费

贷:银行存款

(猿鼠)借:生产成本

贷:制造费用

借:库存商品

贷:生产成本

贝,土厂风平

(猿)借:营业费用——广告费

贷:银行存款

(猿)借:应收票据

贷:主营业务收入

橡珊

员级抗

猿沙都起

派用規

遍掘

-

売 郷 郷 郷

缘地

缘郡

康暁

郧珊

猿屈服 猿屈服

缓床

缘屈鹿

怨起

郷

圆点规

國家運

员服息源起

员圆圆瓶

赤疣

赤疣

**扇彫郷**電

MX-E-18/NO

**夏振 用** 

**病病用用** 

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 源郷現

(猿)借:财务费用 鼠胡桃 银行存款 **圆圆绿**朊

> 贷:应收票据 **恩影舞**用

(猿原)借:现金 绿油瓶

> 贷・银行存款 绿用瓶

(猿)借:管理费用——劳动保险费 绿肥

> 贷:现金 绿珊

(猿元)借:主营业务税金及附加 圆栅

贷:其他应交款——应交教育费附加 圆栅

(猫)借:应交税金——应交增值税(已交税金)

赤胡珊 其他应交款——应交教育费附加

圆栅

贷:银行存款 赤锡末規

贷: 库存商品 **郊駅用**規

(猿鳴借:所得税 品源橡絮

贷:应交税金——应交所得税 品源橡絮

企业应交纳的应交所得税金额为:

(猿)借:主营业务成本

( 员表现证明员现历期的重要的现在分词 ( )

(源)借:主营业务收入 员魔和用用

营业外收入 绿油瓶

投资收益 猫绷

贷:本年利润 员有规律

借:本年利润 员满玩玩玩

贷: 主营业务成本 **郊駅用**規

主营业务税金及附加

圆栅 营业费用 跳床

管理费用 **局類用用** 

漏绿机

品源橡絮

贷:财务费用

借:本年利润

贷:所得税 **赤張陳恕** 

(源)借:利润分配——提取法定盈余公积 原形原因原元

借:利润分配——提取法定公益金 无圆额

借:利润分配——应付普通股股利 德國獨屬

贷:应付股利 類圆光 類

企业提取的法定盈余公积金数额为:

企业提取的法定公益金数额为:

(员猿员绿起原员强团强起原无眼像路) 伊毅 越无员缘服务(元)

(源)借:利润分配——未分配利润 流流器

-----提取法定公益金 **元同變化** 

——应付普通股股利 独见遗憾

借:本年利润 頭頭頭

贷:利润分配——未分配利润 圆板泵

贷:银行存款 员和起和起

(源) 借:应交税金——应交所得税 玩玩惊怒

# 

会企团表单位元

-1101103   12 03 0702 3		EMPHOLI SES J. DEVO			🕶		
	行次	年初数	年末数	负债和所有者权益	行次	年初数	年末数
流动资产:				流动负债:			
货币资金	员	员源记载起	愿緣應緣	短期借款	遞	猿乱郡	绿珊
短期投资	圆	豫郡		应付票据	遬	别乱却起	掘掘
应收票据	缘	圆和无	源珊	应付账款	苑	怨哀思起	怨氛悲乱
应收账款	远	圆架无距	缘恩雕起	应付工资	兣	<b>苏起那</b> 起	赤起赤
其他应收款	苑	缘和起	缘郡起	应付福利费	殑	起掘	鹿珊
预付账款	愿	湖北北	掘掘	应付股利	茒		<b>猿圆</b>
存 货	尡	圆绿园甜起	圆缘膀睫	应交税金	嫋	猛地	雕塊
待摊费用	罽	<b>表起现</b>		其他应交款	處	远栖	远栖
流动资产合计	猿	源翻雕	源规约数	其他应付款	歋	绿石市	绿地
长期投资:				预提费用	趣	员和起	
长期股权投资	獋	圆配	<b>國和</b> 市	一年内到期的长期负债	甗		
长期投资合计		圆机械	圆和甜起	流动负债合计	覝	圆杨雕	员缘固减压器

固定资产:				长期负债:			
固定资产原价	貔	员 <b>都和</b> 和	圆石和	长期借款	罽	<b>通記</b>	员强和地
减 :累计折旧	瀌	源起却起	<b>多回</b> 亚				
固定资产净值	源	员施施	圆扇木				
减 :固定资产减值准备	濾	园	猿屈腿				
固定资产净额	源镜	员无证证	圆雕	负债合计	勋源	猿쪫卼	<b>圆翅</b>
工程物资	源		强和地	所有者权益:			
在建工程	廫	<b>段翻 那</b>	缘愿郡起	股本	勋	缘郡郡郡郡	缘郡郡郡郡
固定资产合计	缅	圆布和加	圆弧	盈余公积	灵		<b>汤起源额</b> 缘
形资产及其他资产:				其中 法定公益金	逓		元员魏滕
无形资产	缘		缘物理型	未分配利润	퓂	绿珊	灵园园园
其他长期资产	绩	别乱团乱	雕起走	所有者权益合计	邐	缘透红土	<b>绿起滤</b>
无形资产及其他资产合计	遍	康起走起	極線地				
资产总计	迹	恩配雕	思透镜	负债和所有者权益总计	別裁	恩局源	恩邓蒙蒙

注"坏账准备"科目的期末余额为员履元"无形资产减值准备"科目的期末余额为缘现元。

### 二、利润表

#### (一)利润表的格式

利润表一般有表首、正表两部分。其中,表首概括地说明报表 名称、编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等; 正表反映形成经营成果的各个项目和计算过程。

利润表正表的格式一般有两种:单步式利润表和多步式利润表。单步式利润表是将当期所有的收入列在一起,然后将所有的费用列在一起,两者相减得出当期净损益。多步式利润表是通过对当期的收入、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,如主营业务利润、营业利润、利润总额、净利润,分步计算当期净损益。在我国,利润表一般采用多步式,具体格式和内容参见表 员表 猿

#### (二)利润表各项目的填列

《企业财务会计报告条例》规定:"年度、半年度会计报表至少应当反映两个年度或者相关两个期间的比较数据。"也就是说,企业需要提供比较利润表。所以,利润表各项目需要分为"本月数"和"本年累计数"两栏分别填列。"本月数"栏反映各项目的本月实际发生数;在编报中期财务会计报告时,填列上年同期累计实际发生数。如果上年度利润表与本年度利润表的项目名称和内容不相一致,应对上年度利润表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整,填入本表"上年数"栏。在编制中期和年度财务会计报告时,应将"本月数"栏改成"上年数"栏。本表"本年累计数"栏反映各项目自年初起至报告期末止的累计实际发生数。"本月数"栏内各项数字,根据以下方法填列:

**湿** 主营业务收入"项目,反映企业经营主要业务所取得的收入总额。本项目应根据"主营业务收入"科目的发生额分析填列。

**甅** 主营业务成本"项目,反映企业经营主要业务发生的实际 成本。本项目应根据"主营业务成本"科目的发生额分析填列。 獲》 主营业务税金及附加"项目,反映企业经营主要业务应负担的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。本项目应根据"主营业务税金及附加"科目的发生额分析填列。

應 其他业务利润"项目,反映企业除主营业务以外取得的收入,减去所发生的相关成本、费用,以及相关税金及附加等的支出后的净额。本项目应根据"其他业务收入"、"其他业务支出"科目的发生额分析填列。

缓顺营业费用"项目,反映企业在销售商品和商品流通企业在购入商品等过程中发生的费用。本项目应根据"营业费用"科目的发生额分析填列。

透了管理费用"项目,反映企业发生的管理费用。本项目应根据"管理费用"科目的发生额分析填列。

殖了财务费用"项目,反映企业发生的财务费用。本项目应根据"财务费用"科目的发生额分析填列。

應了投资收益"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,以"原"号填列。

**您** 补贴收入"项目,反映企业取得的各种补贴收入以及退回的增值税等。本项目应根据"补贴收入"科目的发生额分析填列。

**远** 营业外收入"项目和"营业外支出"项目,分别反映企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入和支出。这两个项目应分别根据"营业外收入"科目和"营业外支出"科目的发生额分析填列。

**贡** 利润总额"项目,反映企业实现的利润总额。如为亏损总额,以"原"号填列。

**環** 所得税"项目,反映企业按规定从本期损益中减去的所得税。本项目应根据"所得税"科目的发生额分析填列。

透源 净利润"项目,反映企业实现的净利润。如为净亏损,

以"原"号填列。

(三)利润表编制示例

【例 录 圆 沿用例 录 员的资料,编制赤诚公司 压压 年度的利润表,见表 录 承

表景。猿

利润表

会企應表

编制单位:赤诚公司

单位:元

项目	行次	本年累计数
一、主营业务收入	员	员 <b>逐起</b>
—————————————————————————————————————	源	<b>苑</b> 园
主营业务税金及附加	缘	圆元配
二、主营业务利润	尡	源愿团起
加:其他业务利润	罽	园
减:营业费用	源	掘地
 管理费用	豫	<b> </b>
	远	源绿起
三、营业利润	愿	<b>圆配都</b>
加:投资收益	淝	猿塚起
补贴收入	郧	园
营业外收入	處	<b>绳刀</b>
减:营业外支出	앐	编的 <b>正</b>
四、利润总额	飉	複彩起
减:所得税	愿	元起漢怨
五、净利润	猛	<b>風風鬼</b>

#### 补充资料:

项目	本年累计数	上年实际数
<b>远</b> 出售、处置部门或被投资单位所得收益		
<u>應</u> 自然灾害发生的损失		
<b>龝</b> 会计政策变更增加(或减少)利润总额		
<b>瀍</b> 侩计估计变更增加(或减少)利润总额		
<b>缴</b> 债务重组损失		
<b>運</b> 其他		

#### (四)利润分配表

利润分配表是反映企业一定会计期间对实现净利润以及以前年度未分配利润的分配或者亏损弥补的报表,是利润表的附表。

《企业财务会计报告条例》规定:"年度、半年度会计报表至少应当反映两个年度或者相关两个期间的比较数据。"也就是说,企业需要提供比较利润分配表。所以,利润分配表各项目需要分为"本年实际"和"本年利润"两栏分别填列。"本年实际"栏根据上年"利润分配表"填列。如果上年度利润分配表与本年度利润分配表的项目名称和内容不一致,应对上年度报表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整,填入本表"上年实际"栏内。利润表各项目的填列方法如下:

题 净利润"项目,反映企业实现的净利润。如为净亏损,以"原"号填列。本项目的数字应与"利润表"、"本年累计数"栏的"净利润"项目一致。

**圆** 年初未分配利润"项目,反映企业年初未分配的利润,如为未弥补的亏损,以"原"号填列。

**湿**了其他转入"项目,反映企业按规定用盈余公积弥补亏损等转入的数额。

應了提取法定盈余公积"项目和"提取法定公益金"项目,分别反映企业按照规定提取的法定盈余公积和法定公益金。

**缓**了提取职工奖励及福利基金"项目,反映外商投资企业按规定提取的职工奖励及福利基金。

運 提取储备基金"和"提取企业发展基金"项目,分别反映外商投资企业按照规定提取的储备基金和企业发展基金。

**殖** 利润归还投资"项目,反映中外合作经营企业按规定在合作期间以利润归还投资者的投资。

應 " 应付优先股股利 " 项目,反映企业应分配给优先股股东的现金股利。

**您** 提取任意盈余公积"项目,反映企业提取的任意盈余公积。

**远** 应付普通股股利"项目,反映企业应分配给普通股股东的现金股利。企业分配给投资者的利润,也在本项目反映。

**贡** 转作资本(或股本)的普通股股利"项目,反映企业分配给普通股股东的股票股利。企业以利润转增的资本,也在本项目反映。

**跟** 未分配利润"项目,反映企业年末尚未分配的利润。如为未弥补的亏损,以"原"号填列。

企业如因以收购本企业股票方式减少注册资本而相应减少未分配利润,可在本表"年初未分配利润"项目下增设"减:减少注册资本减少的未分配利润"项目反映。国有工业企业按规定补充的流动资本,可在本表"利润归还投资"项目下增设"补充流动资本"项目反映。企业按规定以利润归还借款、单项留用的利润等,可以在"补充流动资本"项目下单列项目反映。

【例 员 湯 沿用例 员 员 例 员 最一圆的资料,编制赤诚公司 国际 作度的利润分配表,见表 局 是源

表 別表 源 编制单位:赤诚公司

利润分配表

会企 压表附表 员

单位:元

项目	行次	本年实际
一、净利润	员	
加:年初未分配利润	圆	绿冠冠
其他转入	源	园
二、可供分配的利润	愿	
减:提取法定盈余公积	怨	<b>駐風</b> 掘
提取法定公益金	尡	元员魏跋
提取职工奖励及福利基金	质	园
提取储备基金	풶	园
提取企业发展基金	猿	园
利润归还投资	源	园
三、可供投资者分配的利润	勋	显影療物
减:应付优先股股利	蔙	园
提取任意盈余公积	應	园
应付普通股股利	淝	<b>猿圆翅鬣</b>
转作资本的普通股股利	镼	园
四、未分配利润	露	別記退記

### 三、现金流量表

#### (一)现金流量表格式

现金流量表分为两部分,第一部分为正表,第二部分为补充资料。第一部分正表部分,一般有表首、正表两部分。其中,表首概括地说明报表名称、编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等;正表反映现金流量表的各个项目内容。

正表有五项,一是经营活动现金流量;二是投资活动产生的现

金流量;三是筹资活动产生的现金流量;四是汇率变动对现金的影响;五是现金及现金等价物净增加额。其中,经营活动产生的现金流量,是按直接法编制的。

补充资料有三项,一是将净利润调节为经营活动产生的现金流量;二是不涉及现金收支的投资和筹资活动;三是现金及现金等价物净增加情况。

正表第一项经营活动产生的现金流量净额,与补充资料第一项经营活动产生的现金流量净额,应当核对相符。正表中的第五项,与补充资料中的第三项,存在勾稽关系,即金额应当一致。正表中的数字是流入与流出的差额,补充资料中的数字是期末数与期初数的差额,计算依据不同,但结果应当一致,两者应当核对相符。

#### (二)现金流量表的编制基础

**履**库存现金,是指企业持有的、可随时用于支付的现金限额, 也就是现金账户核算的现金。

**甅**银行存款,是指企业存在金融企业、随时可以用于支付的存款,它与银行存款账户核算的银行存款基本一致,主要的区别是编制现金流量表所指的银行存款是可以随时用于支付的银行存款,如结算户存款、通知存款等。

**穰其**他货币资金,是指企业存在金融企业有特定用途的资金, 也就是其他货币资金账户核算的银行存款,如外埠存款、银行汇票 存款、银行本票存款、信用证保证金存款、在途货币资金等。

瀍即金等价物,是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的投资。这一定义本身,包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件,即(员)期限短;(圆)流动性强;(猿)易于转换为已知金额的现金;(源)价值变动风险很小。其中,期限短、流动性强,强调了变现能力,而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险较小,则强调了支付能力的大小。

#### (三)现金流量表各项目的填列

履好营活动产生的现金流量

(员"销售商品、提供劳务收到的现金"项目,反映企业销售商品、提供劳务实际收到的现金(含销售收入和应向购买者收取的增值税销项税额),包括本期销售商品、提供劳务收到的现金,以及前期销售商品和前期提供劳务本期收到的现金和本期预收的账款,减去本期退回本期销售的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金,也在本项目反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"应收账款"、"应收票据"、"预收账款"、"主营业务收入"、"其他业务收入"等科目的记录分析填列。一般来说,销售商品、提供劳务收到的现金可通过以下公式计算得出:

销售商品、提供劳务收到的现金 越主营业务收入 垣其他业务收入

垣(应收账款期初余额原应收账款期末余额)

垣(应收票据期初余额原应收票据期末余额)

垣(预收账款期末余额原预收账款期初余额)

垣当期收回前期核销的坏账

原以非现金资产抵偿债务而减少的应收账款和应收票据

原当期核销的坏账原票据贴现的利息

需要说明的是,由于企业各会计科目的核算内容比较复杂,上述公式可能没有考虑到某些因素,因此仅供参考。

(圆"收到的税费返还"项目,反映企业收到返还的各种税费,如收到的增值税、营业税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"主营业务税金及附加"、"补贴收入"、"应收补贴款"等科目的记录分析填列。

(猿"收到的其他与经营活动有关的现金"项目,反映企业除上述各项目外,收到的其他与经营活动有关的现金,如罚款收入、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入等。其他现金流入如价值较大的,应单列项目反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"营业外收入"等科目的记录分析填列。此外,以前的现金流量表中的

"经营租赁收到的租金"项目,现在包括在"收到的其他与经营活动有关的现金"项目中。

(源"购买商品、接受劳务支付的现金"项目,反映企业购买材料、商品、接受劳务实际支付的现金,包括本期购入材料、商品、接受劳务支付的现金(包括增值税进项税额),以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项。本期发生的购货退回收到的现金应从本项目中扣除。本项目可根据"现金""银行存款"、"应付账款"、"应付票据"、"主营业务成本"等科目的记录分析填列。

一般来说,购买商品、接受劳务支付的现金可通过以下公式计 算得出:

购买商品、接受劳务支付的现金 越主营业务成本 垣其他业务支出

原(存货期初余额原存货期末余额)

垣(应付账款期初余额 原应付账款期末余额)

垣(应付票据期初余额原应付票据期末余额)

垣(预付账款期末余额原预付账款期初余额)

原以非现金资产抵偿债务而减少的应付账款和应付票据

原当期实际发生的制造费用(不包括消耗的物料)

需要说明的是,由于企业各会计科目的核算内容比较复杂,上述公式可能没有考虑到某些因素,因此仅供参考。

(缘"支付给职工以及为职工支付的现金"项目,反映企业实际支付给职工,以及为职工支付的现金,包括本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等,以及为职工支付的其他费用。不包括支付的离退休人员的各项费用和支付给在建工程人员的工资等。支付的离退休人员的各项费用,包括支付的统筹退休金以及未参加统筹的退休人员的费用,在"支付的其他与经营活动有关的现金"项目中反映;支付的在建工程人员的工资,在"购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金"项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"应付工资"等科目的记录分析填

列。

此外,企业为职工支付的养老、失业等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金;支付给职工的住房困难补助;企业为职工交纳的商业保险金;企业支付给职工或为职工支付的其他福利费用等,应根据职工的工作性质和服务对象,分别在"购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金"和"支付给职工以及为职工支付的现金"项目中反映。

(远"支付的各项税费"项目,反映企业按规定支付的各项税费,包括本期发生并支付的税费,以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金,如支付的教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税、预交的营业税等;不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税等,也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税,在"收到的税费返还"项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"应交税金"等科目的记录分析填列。

#### **酿投资活动产生的现金流量**

(员"收回投资所收到的现金"项目,反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的短期投资、长期股权投资而收到的现金,以及收回长期债权投资本金而收到的现金。不包括长期债权投资收回的利息,以及收回的非现金资产。本项目可根据"现金""银行存款"、"短期投资"、"长期股权投资"等科目的记录分析填列。此外,长期债权投资收回的利息,不在本项目中反映,而在"取得投资收益所收到的现金"项目中反映。

(圆"取得投资收益所收到的现金"项目,反映企业因股权性投资而分得的现金股利,从子公司、联营企业或合营企业分回利润而收到的现金,以及因债权性投资而取得的现金利息收入。股票股利不在本项目中反映,包括在现金等价物范围内的债券性投资,其利息收入在本项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"投资收益"等科目的记录分析填列。此外,以前的现金流量表中的"分得股利或利润所收到的现金"、"取得债券利息收入所收到的现金"项目,现在也包括在"取得投资收益所收到的现金"项目中。

(猿"处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额"项目,反映企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金,减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。由于自然灾害所造成的固定资产等长期资产损失而收回的保险赔偿收入,也在本项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"固定资产清理"等科目的记录分析填列。

(源"收到的其他与投资活动有关的现金"项目,反映企业除上述各项目外,收到的其他与投资活动有关的现金。其他现金流入如价值较大的,应单列项目反映。本项目可根据有关科目的记录分析填列。

(缘)购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金"项目,反映企业购买、建造固定资产,取得无形资产和其他长期资产所支付的现金,包括购买机器设备所支付的现金及增值税款、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出,不包括为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分,以及融资租入固定资产所支付的租赁费。为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分,以及融资租入固定资产所支付的租赁费,应在"筹资活动产生的现金流量——支付的其他与筹资活动有关的现金"项目中反映,不在本项目中反映。企业以分期付款方式购建的固定资产,其首次付款支付的现金在本项目中反映,以后各期支付的现金在筹资活动

产生的现金流量中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"固定资产"、"无形资产"、"在建工程"等科目的记录分析填列。

(远"投资所支付的现金"项目,反映企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金,包括企业取得的除现金等价物以外的短期股票投资、短期债券投资、长期股权投资、长期债权投资支付的现金,以及支付的佣金、手续费等附加费用。企业购买债券的价款中含有债券利息的,以及溢价或折价购入的,均按实际支付的金额反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"长期股权投资"、"长期债权投资"、"短期投资"等科目的记录分析填列。以前的现金流量表中的"权益性投资所支付的现金"、"债权性投资所支付的现金"项目,现在包括在"投资所支付的现金"项目中。

此外,企业购买股票和债券时,实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,应在"支付的其他与投资活动有关的现金"项目中反映;收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,应在"收到的其他与投资活动有关的现金"项目中反映。

(苑"支付的其他与投资活动有关的现金"项目,反映企业除上述各项目外,支付的其他与投资活动有关的现金。其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。本项目可根据有关科目的记录分析填列。

#### **德**第资活动产生的现金流量

(员"吸收投资所收到的现金"项目,反映企业收到的投资者投入的现金,包括以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到的款项净额(发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额)。以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用,不在本项目中反映,而在"支付的其他与筹资活动有关的现金"项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"实收资本(或股本)"等科目的记录分析填列。以前的现金流量表中的"吸收

权益性投资所收到的现金"、"发行债券所收到的现金"项目,现在包括在"吸收投资所收到的现金"项目中。

(圆)"借款所收到的现金"项目,反映企业举借各种短期、长期借款而收到的现金。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"短期借款"、"长期借款"等科目的记录分析填列。

(猿)"收到的其他与筹资活动有关的现金"项目,反映企业除上述各项目外,收到的其他与筹资活动有关的现金。其他现金流入如价值较大的,应单列项目反映。本项目可根据有关科目的记录分析填列。

(源"偿还债务所支付的现金"项目,反映企业以现金偿还债务的本金,包括:偿还金融企业的借款本金、偿还债券本金等。企业偿还的借款利息、债券利息,在"分配股利、利润或偿付利息所支付的现金"项目中反映,不在本项目中反映。本项目可根据"现金"、"银行存款"、"短期借款"、"长期借款"等科目的记录分析填列。

(缘"分配股利、利润或偿付利息所支付现金"项目,反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息所支付的现金。本项目可根据"现金""银行存款"、"应付股利"、"财务费用"、"长期借款"等科目的记录分析填列。以前的现金流量表中的"分配股利或利润所支付的现金"、"偿付利息所支付的现金"项目,现在包括在"分配股利、利润或偿付利息所支付的现金"项目中。

(远"支付的其他与筹资活动有关的现金"项目,反映企业除上述各项目外,支付的其他与筹资活动有关的现金。其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。本项目可根据有关科目的记录分析填列。以前的现金流量表中的"发生筹资费用所支付的现金""融资租赁所支付的现金"、"减少注册资本所支付的现金"项目,现在包括在"支付的其他与筹资活动有关的现金"项目中。

瀝了 汇率变动对现金的影响"项目,反映企业外币现金流量及

境外子公司的现金流量,采用现金流量发生日的汇率或平均汇率折 算的人民币金额与"现金及现金等价物净增加额"中外币现金净增加额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

在编制现金流量表时,对当期发生的外币业务,也可不逐笔计算汇率变动对现金的影响,会计报表附注中"现金及现金等价物净增加额"数额与报表中"经营活动产生的现金流量净额"、"投资活动产生的现金流量净额"、"筹资活动产生的现金流量净额"三项之和的差额即为"汇率变动对现金的影响"。

**缴**现金流量表补充资料——将净利润调节为经营活动现金流量

概括地说,需要在净利润基础上进行调节的项目,主要有以下 三类。

第一类:不涉及现金收支的收入、费用项目

有的费用发生时,并没有现金流出,但是在计算净利润时,已 经减去了,所以应当加回,例如,计提的资产损失准备、提取的固 定折旧和无形资产摊销、摊销待摊费用、形成预提费用。有的现金 流出时,当时并没有计入当期净利润,所以在调整为经营活动现金 流量时应当减去,如发生待摊费用、支用预提费用。

当然,一定期间内,既发生待摊费用,也摊销待摊费用;既形成预提费用,也支用预提费用,所以,可以其净额反映。即加待摊费用减少,或减待摊费用增加;加预提费用增加,或减预提费用减少。

第二类:经济业务发生当时没有现金收支的项目

主要指各种经营性应收应付项目,如应收账款、应收票据、其他应收款(不包括与投资活动、筹资活动有关的项目)以及应付账款、应付票据、应付工资、应付福利费、其他应付款(不包括与投资活动、筹资活动有关的项目)。发生应收款项,意味着增加了净利润,但没有现金流入,或者直接发生了现金流出,所以在将净利润调节为经营活动现金流量时,应当减去。发生应付款项,意味着

减少了净利润,但没有现金流出,或者直接发生了现金流入,所以在将净利润调节到经营活动现金流量时,应当加回。当然,实际操作时,不需要逐笔加减,只需要调整各经营性应收应付项目期初期末余额,即加经营性应收项目减少,减经营性应付项目增加;或加经营性应付项目增加,减经营性应收项目减少。

第三类:不属于经营活动的投资、筹资活动项目

净利润包括了投资活动和筹资活动的损益,以及处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益,为了确定经营活动现金净流量,应当从净利润中消除以上因素,即加投资损失,加财务费用,加固定资产、无形资产和其他长期资产损失,减投资收益,减处置固定资产、无形资产和其他长期资产的收益。这里所讲的投资损益、财务费用,指当期发生的投资损益和财务费用,而不管是否收到或支付现金。

具体来讲,"将净利润调节为经营活动现金流量"的各项目的填列方法如下:

(员)"计提的资产减值准备"项目,反映企业计提的各项资产的减值准备,如坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备等。企业计提的各项资产的减值准备,包括在利润表中,从利润中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要进行调节。本项目根据"管理费用"、"投资收益"、"营业外支出"等科目的记录分析填列。

(圆"固定资产折旧"项目,反映企业本期累计提取的折旧。企业计提的固定资产折旧,有的计入管理费用,有的计入制造费用中。计入管理费用中的部分,在会计核算中作为期间费用,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。计入制造费用中的部分,在计算净利润时通过销售成本予以扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加

回。本项目可根据"累计折旧"科目的贷方发生额分析填列。

(猿"无形资产摊销"和"长期待摊费用摊销"项目,分别反映企业本期累计摊入成本费用的无形资产的价值及长期待摊费用。企业摊销无形资产时,计入管理费用;长期待摊费用摊销时,有的计入管理费用,有的计入营业费用,有的计入制造费用。计入管理费用、营业费用中的部分,在会计核算中作为期间费用,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。计入制造费用中的部分,在计算净利润时通过销售成本予以扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。这两个项目可根据"无形资产"、"长期待摊费用"科目的贷方发生额分析填列。

(源"待摊费用减少(减:增加)"项目,反映企业本期待摊费用的减少。待摊费用减少,表明本期待摊费用的摊销超过了发生的待摊费用。待摊费用摊销时,有的计入管理费用,有的计入营业费用,有的计入制造费用。计入管理费用、营业费用中的部分,在会计核算中作为期间费用,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润明节为经营活动现金流量时,需要予以加回。计入制造费用中的部分,在计算净利润明节为经营活动现金流量时,需要予以加回。待摊费用增加,表明本期发生的待摊费用超过了摊销的待摊费用。企业发生待摊费用时,需要支付现金,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以扣除。基于此,待摊费用的期末余额超过期初余额的差额,需要不将净利润调节为经营活动现金流量时,予以调节。本项目可根据资产负债表"待摊费用"项目的期初、期末余额的差额填列;期末数小于期初数的差额,以"原"号填列。

(缘"预提费用增加(减:减少)"项目,反映企业本期预提费用的增加。预提费用增加,表明本期发生的预提费用超过了使用的

预提费用。发生预提费用时,有的计入制造费用,有的计入营业费用,有的计入管理费用,有的计入财务费用。计入营业费用、管理费用、财务费用中的部分,在会计核算中作为期间费用,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。计入制造费用中的部分,在计算净利润时通过销售成本予以扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。使用预提费用时,需要支付现金,但是没有从净利润中扣除,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以扣除。本项目可根据资产负债表"预提费用"项目的期初、期末余额的差额填列;期末数小于期初数的差额,以"原"号填列。

(远"处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)"项目,反映企业本期由于处置固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的净损失。企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的损失,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回;而发生的收益,在计算净利润时包括在内,但是没有相应的现金流入,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以扣除。此外,企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的损益,属于投资活动产生的损益,不属于经营活动产生的损益,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以调节。本项目可根据"营业外收入"、"营业外支出"、"其他业务收入"、"其他业务支出"等科目所属有关明细科目的记录分析填列;如为净收益,以"原"号填列。

(苑)"固定资产报废损失"项目,反映企业本期固定资产盘亏(减:盘盈)后的净损失。企业发生固定资产报废损失,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。此外,企业发生的固定资产报废损益,属于投资活动产生的损益,不属于经营活动产生的损

益,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以调节。本项目可根据"营业外支出""营业外收入"等科目所属有关明细中固定资产盘亏损失减去固定资产盘盈收益后的差额填列。

(愿)"财务费用"项目,反映企业本期发生的应属于投资活动或筹资活动的财务费用。企业发生的财务费用,可以分别归属于经营活动、筹资活动和投资活动。例如,企业持应收票据到银行申请贴现、销售产品和购买原材料所产生的汇兑损益等都属于经营活动;企业用外币购买固定资产产生的汇兑损益等属于投资活动;企业支付的债券利息等属于筹资活动,等等。其中,属于经营活动的部分,本身就应该在计算净利润时予以扣除,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,不需要调节。与此相对应,属于投资活动、筹资活动的部分,在计算净利润时也从中扣除,但是,这部分发生的现金流出不属于经营活动范畴,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以扣除。本项目可根据"财务费用"科目的本期借方发生额分析填列;如为收益,以"原"号填列。

(怨)"投资损失(减:收益)"项目,反映企业本期投资所发生的损失减去收益后的净损失。企业发生的投资损失,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回;相反,企业发生的投资收益,在计算净利润时包括在内,但是没有发生现金流入,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要从中扣除。企业发生的投资损益,属于投资活动产生的损益,不属于经营活动产生的损益,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以调节。本项目可根据利润表中"投资收益"项目的数字填列;如为投资收益,以"原"号填列。

(元)"递延税款贷项(减:借项)"项目,反映企业本期递延税款净增加或净减少。企业发生递延税款贷项,与其相对应的是所得税,在计算净利润时从中扣除,但是没有发生现金流出,所在,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回;同样的道

理,企业发生递延税款借项,需要予以扣除。本项目可根据资产负债表中"递延税款借项"、"递延税款贷项"项目的期初、期末余额的差额填列。"递延税款借项"的期末数小于期初数的差额,以及"递延税款贷项"的期末数大于期初数的差额,以正数填列;"递延税款借项"的期末数大于期初数的差额,以及"递延税款贷项"的期末数小于期初数的差额,以"原"号填列。

(局)"存货的减少(减:增加)"项目,反映企业本期存货的减少(减:增加)。在不存在赊购的情况下,如果某一期间期末存货比期初存货增加,说明当期购入的存货除耗用外,还余留了一部分,即除了为当期销货成本所包含的存货发生支出外,还为增加的存货发生了现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要从中扣除;反之,如果某一期间期末存货比期初存货减少,说明本期生产过程耗用的存货有一部分是期初的存货,耗用这部分存货并没有发生现金流出,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。本项目可根据资产负债表中"存货"项目的期初数、期末数之间的差额填列;期末数大于期初数的差额,以"原"号填列。

(元)"经营性应收项目的减少(减:增加)"项目,反映企业本期经营性应收项目(包括应收账款、应收票据和其他应收款中与经营活动有关的部分以及应收增值税销项税额)的减少(减:增加)。如果某一期间经营性应收项目期末余额大于经营性应收项目期初余额,说明本期销售收入中有一部分没有收回现金,但是,在计算净利润时这部分销售收入已包括在内,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要从中扣除;反之,如果某一期间经营性应收项目期末余额小于经营性应收项目期初余额,说明本期收回的现金大于利润表中所确认的销售收入,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回。

( 弱)"经营性应付项目的增加(减:减少)"项目,反映本期经营性应付项目(包括应付账款、应付票据、应付福利费、应交税

金、其他应付款中与经营活动有关的部分以及应付的增值税进项税额)的增加(减:减少)。如果某一期间经营性应付项目期末余额大于经营性应付项目期初余额,说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金,但是,在计算净利润时却包含在销售成本内,所以,在将净利润调节为经营活动现金流量时,需要予以加回;反之,如果某一期间经营性应付项目期末余额小于经营性应付项目期初余额,说明本期支付的现金大于利润表中所确认的销售成本,所以,在将净利润调节为经营性现金流量时,需要从中扣除。

透了不涉及现金收支的投资和筹资活动"项目,反映企业一定期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。这些投资和筹资活动虽然不涉及现金收支,但对以后各期的现金流量有重大影响。如融资租赁设备,记入"长期应付款"科目,当期并不支付设备款及租金,但以后各期必须为此支付现金,从而在一定期间内形成了一项固定的现金支出。不涉及现金收支的投资和筹资活动主要有:债务转为资本、员年内到期的可转换公司债券、融资租入固定资产。

## (四)现金流量表的编制方法

具体编制现金流量表时,可以采用工作底稿法,也可以采用 栽 形账户法,还可以直接根据有关账户记录分析填列。

#### **湿** 工作底稿法

采用工作底稿法编制现金流量表,就是以工作底稿为手段,以 利润表和资产负债表数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整 分录,从而编制出现金流量表。

末数,用来填列资产负债表项目的期末数。在利润表和现金流量表部分,第一栏也是项目栏,用来填列利润表和现金流量表项目名称;第二栏空置不填;第三、第四栏分别是调整分录的借方和贷方;第五栏是本期数,利润表部分这一栏数字应和本期利润表数字核对相符,现金流量表部分这一栏的数字可直接用来编制正式的现金流量表。

采用工作底稿法编制现金流量表的程序是:

第一步,将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初 数栏和期末数栏。

第二步,对当期业务进行分析并编制调整分录。调整分录大体有这样几类:第一类涉及利润表中的收入、成本和费用项目以及资产负债表中的资产、负债及所有者权益项目,通过调整,将权责发生制下的收入费用转换为现金基础;第二类是涉及资产负债表和现金流量表中的投资、筹资项目,反映投资和筹资活动的现金流量;第三类是涉及利润表和现金流量表中的投资和筹资项目,目的是将利润表中有关投资和筹资方面的收入和费用列入到现金流量表投资、筹资现金流量中去。此外,还有一些调整分录并不涉及现金收支,只是为了核对资产负债表项目的期末期初变动。

在调整分录中,有关现金和现金等价物的事项,并不直接借记或贷记"现金",而是分别记入"经营活动产生的现金流量"、"投资活动产生的现金流量"、"筹资活动产生的现金流量"有关项目,借记表明现金流入,贷记表明现金流出。

第三步,将调整分录过入工作底稿中的相应部分。

第四步,核对调整分录,借贷合计应当相等,资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后,应当等于期末数。

第五步,根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现 金流量表。

#### **圆粉形**账户法

采用 栽形账户法,就是以栽形账户为手段,以利润表和资产负

债表数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整分录,从而编制 出现金流量表。采用 栽形账户法编制现金流量表的程序如下。

第一步,为所有的非现金项目(包括资产负债表项目和利润表项目)分别开设 栽形账户,并将各自的期末期初变动数过入各该账户。

第二步,开设一个大的"现金及现金等价物"栽形账户,每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分,左边记现金流入,右边记现金流出。与其他账户一样,过入期末期初变动数。

第三步,以利润表项目为基础,结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动,并据此编制调整分录。

第四步,将调整分录过入各 栽形账户,并进行核对,该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

第五步,根据大的"现金及现金等价物"栽形账户编制正式的现金流量表。

(五)现金流量表编制示例

**康 采**用工作底稿法编制现金流量表

第一步,将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步,对当期业务进行分析并编制调整分录。

( 员) 分析调整主营业务收入:

借:经营活动现金流量——销售商品收到的现金

员服罚用银

应收账款

猫眼珊

贷:主营业务收入

员强制进制

应收票据

**場ましまま** 

应交税金

缓珊

(圆)分析调整主营业务成本:

贷:经营活动现金流量——购买商品支付的现金 **愿职证** 存货 缪<del>颜</del>

( 猿) 计算营业费用付现:

借:营业费用

贷:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动

有关的现金

<del>跳 斌</del>

圆栅

(源) 调整本年主营业务税金及附加:

借:主营业务税金及附加 圆冠眼

贷:经营活动现金流量——支付的各项税费

(缘)分析调整管理费用:

贷:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动

有关的现金

別規則

(远)分析调整财务费用:

长期借款

借:财务费用源级和

贷:经营活动现金流量——销售商品收到的现金 <u>康园</u>

预提费用

炭 糖 糖糖

(茆)分析调整投资收益:

借:投资活动现金流量——取得投资收益所收到的现金

猿飛

——收回投资所收到的现金

鼠

贷:投资收益 獨鄉 獨

短期投资 踢珊

(愿)分析调整所得税:

 贷:应交税金

**元题複恕** 

( 怨) 分析调整营业外收入:

借:投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金

猫腿腿

累计折旧

**强和** 

贷:营业外收入 固定资产

缓闭眼 源明现现

(元)分析调整营业外支出:

借:营业外支出

別別規

投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金

猿起

累计折旧

逓逓

贷:固定资产 借:营业外支出

橡瓶

贷:固定资产减值准备

无形资产减值准备

缘邢和

**現まれます** 

(扇)分析调整坏账准备:

借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金

恕記

贷:坏账准备

怨起

借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金

**売用** 

——购买商品支付的现金 **惩团起** 

贷:待摊费用

掘掘

( 別 分析调整固定资产:

借:固定资产 员绿顶地

贷:投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金

쀖稝

在建丁程

**分源和用**根

( 5原) 分析调整累计折旧:

借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金

號市市

——购买商品支付的现金

趣掘

贷:累计折旧

. 系月7月日

( ) 分析调整在建工程:

贷:投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金

猿起珊起

赤胡珊

长期借款

应付福利费

应交税金

绿加地

張忠忠

( 勋) 分析调整无形资产:

借:经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金

遍掘

贷:无形资产

遍掘

( ) 分析调整短期借款:

借:短期借款

**夏振 用**振

贷:筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金 圆冠冠冠

( ) 分析调整应付工资:

借:应付工资

猫腿腿

贷:经营活动现金流量——支付给职工以及为职工

支付的现金

猿乱无乱

借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金

跳る地

——支付的其他与经营活动有关的现金

局級規制

贷:应付工资

猿乱用

( 別) 分析调整应付福利费:

借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金 猿鸣鹿

——支付的其他与经营活动有关的现金

圆栅机

贷:应付福利费

源朊

(騙)分析调整应交税金:

借:应交税金

圆螅原缘

贷:经营活动现金流量——支付的各项税费

開調複製

——购买商品支付的现金

源源元

借:经营活动现金流量——销售商品收到的现金

品品级用

贷:应交税金

品品级银

() () 分析调整预提费用:

借: 预提费用

服棚

(鳳)分析调整长期借款:

借:长期借款

品用用用

贷:筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金员用的现金

借:筹资活动现金流量——借款所收到的现金 源眠规则

贷:长期借款

源訊用訊

(屬) 结转净利润:

借:净利润

關係

贷:未分配利润

關係

(鳳凰) 提取盈余公积及分配股利:

借:未分配利润

调场

贷:盈余公积

猫癞癞

应付股利

**海馬網** 

(屬) 最后调整现金净变化额:

借:现金净减少额

缘园原缘

贷:现金

缘思愿缘

第三步将调整分录过入工作底稿的相应部分。

表景。缘

现金流量表工作底稿

单位:元

	期初数	调整分录		期末数
—	AD 19J 女X	借方	贷方	
一、资产负债表项目				
借方项目:				
货币资金	员 <b>底区</b>		(蹴舞頭	思娜家
短期投资	水地		(苑塚和	
应收票据	圆面北		(员雕圃	源元
应收账款	猿起郡起	(別種地地		
其他应收款	缘郡			缘郡
预付账款	<b>元起</b> 元起			<b>元乱</b> 元乱
存货	<b>圆绿起那</b>		(圆缘翻	圆缘膀睫
待摊费用	掘掘		(	
长期股权投资	圆配开起			圆和用起
固定资产原价	员 <b>建国</b> 市		(怨鹿鹿	圆廊。
			(	
工程物资		(		透加那
在建工程	员 <b>维加</b> 加	(		缘愿郡起
无形资产	<b>述起</b>		(	缘配那
其他长期资产	<b>風起 現</b> 起			雕制建
借方项目合计	恩思認捷起			恩显尼员参
贷方项目:				
坏账准备	怨起		(影響	员愿起

累计折旧	源起团起	(怨)强症进起	(別) 表表表表表	<b>汤包用</b>
固定资产减值准备			(元瀬和郡	猿珊
无形资产减值准备			(張鴻珊	缘郡
短期借款	猿起郡起			绿珊
应付票据	雕加加			
应付账款	怨氣點			怨氣點
应付工资	<b>元乱和</b>	(	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	现现地
应付福利费	<b>売棚</b>		(別懇問	愿团乱
			(別源)和記	
应付股利				<b>猿圆鹭</b>
应交税金	猿屈鬼		(员缘) 獨地	雕成原
			(恩) 玩趣複點	
			(豫) 現現現地	
			(風) 炭素	
其他应交款	远框			远栖
其他应付款	绿地			编雕
预提费用	员和起	() ) 愚蠢	(远景繩	
长期借款	员和和和		(远 无压	员起那
			(別) 別を利用地	
实收资本	缘郡和郡郡			缘郡郡郡郡
盈余公积	赤山市		(國際起陳耀峰	<b>引起源额</b> 缘
未分配利润	编瑞	(鳳鳳鳳媛		別起國紀

贷方项目合计	恩思想和			思见现象
二、利润表项目				本期数
主营业务收入			( 员员魔冠郡	员露加加
主营业务成本		(圆旗		施加
主营业务税金及附加		(源圆郡乱		圆沸起
营业费用		( 猿) 走 走 走 し し し し し し し し し し し し し し し し		<b>赤</b> 赤
管理费用		(缘透透描		强烈和起
财务费用		(远原绿配		源繩
投资收益			(苑) 表现	猿纖
营业外收入			(怨⁄无压	绿珊
营业外支出		( 脆娜醌		郷榧
所得税		(周元風陳恕		无眼镜恕
净利润				
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			(远瞩珊	员觀纖
收到的现金				
现金流入小计				员觀麵
购买商品、接受劳务			(圆原原)	猿圆圆元
支付的现金				
		(		
		(		
支付给职工以及为职			(	猿乱珑
工支付的现金				
支付的各项税费				壓原熱點
			(源圆郡	
支付的其他与经营活动		(影響	(猿甌珊	苑址
有关的现金				
		(週)起掘	(缘透想起	

		(別馳地		
		(		
		(		
现金流出小计				忽远远缘
经营活动产生的现金流量净额				猿像愿象
(二)投资活动产生的现金流量				
收回投资所收到的现金		(苑別郷		勋繩
取得投资收益所收到的现金		(郊栖地		猛地
处置固定资产收回的现金净额		(怨)被乱现		獲起捷起
		(屍臟		
现金流入小计				猿远思起
购建固定资产所支付的现金				ᇔ珊
			(	
现金流出小计				ᇔ珊
投资活动产生的现金流动净额				原元原显起
(三)筹资活动产生的现金流量				
取得借款所收到的现金				源起团起
现金流入小计				源起团起
偿还债务所支付的现金			(別國和郡	员圆缸团起
偿还利息所支付的现金			( ) ) ) ) ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	愚蠅
现金流出小计				员圆圈缘配
筹资活动产生的现金流量净额				原愿圆绿起
(四)现金及现金等价物净减少额		( 國家		缘瓦原缘
调整分录借贷合计	_	怨 <b>刺</b> 哀 <b>杨</b>	<b>怨</b> 刺激	_
	1	I		

第四步,核对调整分录,借方、贷方合计数均已经相等,资产 负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后,也已等于期末 数。

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,见表 <del>7歲</del>-远

表 歲—远

现金流量表

会企風表

编制单位:赤诚公司 圆眼床 度		单位:元
	行次	金额
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	员	员觀鄉
收到的税费返还	猿	园
收到的其他与经营活动有关的现金	愿	园
现金流入小计	怨	员觀麵
购买商品、接受劳务支付的现金	尡	猿圆圆元
支付给职工以及为职工支付的现金	풶	猿起那起
支付的各项税费	殔	显示意思
支付的其他与经营活动有关的现金	應	苑址
现金流出小计	镼	怨元元缘
经营活动产生的现金流量净额	踬	猿像恩教
二、投资活动产生的现金流量:		
收回投资所收到的现金	颺	<b>远郷</b>
取得投资收益所收到的现金	康	猛塊
处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额	豳	猿起猿起
收到的其他与投资活动有关的现金	廳	园
现金流入小计	圆	猿凤鬼乱
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	獋	緣地

		->-\
投资所支付的现金	猿	园
支付的其他与投资活动有关的现金	貗	园
现金流出小计	猿	ᇔ逓
投资活动产生的现金流量净额	猿	原元原址
三、筹资活动产生的现金流量:		
吸收投资所收到的现金	穮	园
取得借款所收到的现金	滬	源起理起
收到的其他与筹资活动有关的现金	瀌	园
现金流入小计	源	源起理起
偿还债务所支付的现金	廫	员魔团郡
分配股利、利润和偿付利息所支付的现金	瀌	愚蠅
支付的其他与筹资活动有关的现金	셻	园
现金流出小计	缴	员履缓起
筹资活动产生的现金流量净额	縓	原愿圆绿起
四、汇率变动对现金的影响	緣	园
五、现金及现金等价物净增加额	缅	原緣瓦原緣
补充资料		
	行	金额
<b>慶</b> 將净利润调节为经营活动现金流量:		
净利润	缬	
加:计提的资产减值准备	郷	豫畑
	缴	<b>元起</b> 元
	遍	遍魂
长期待摊费用摊销	透	园

- 待摊费用减少(减:增加)	洂	赤起赤
预提费用增加(减:减少)	邃	元
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减 收益)	迊	原和乖
固定资产报废损失	迹	別的問題
财务费用	遞	<b>匮缓</b>
投资损失(减:收益)	遬	原影響
递延税款贷项(减:借项)	宛	园
存货的减少(减:增加)	殒	缘起
经营性应收项目的减少(减:增加)	婟	原施施
经营性应付项目的增加(减:减少)	殑	<b>混通</b> 源
其他	헀	园
经营活动产生的现金流量净额	嫋	猿家愿象
壓		
债务转为资本	痖	元
一年内到期的可转换公司债券	苑	元
融资租入固定资产	兣	园
<b>獲</b> 即金及现金等价物净增加情况:		
现金的期末余额	魏	思缘原缘
减:现金的期初余额	處	员 <b>底过程</b>
加:现金等价物的期末余额	歋	园
减:现金等价物的期初余额	趣	园
现金及现金等价物净增加额	廳	原緣因應緣

# 壓採用 裁形账户法编制现金流量表

第一步,为所有的非现金项目(包括资产负债表项目和利润表项目)分别开设 栽形账户,并将各自的期末期初变动数过入各该账户。如果项目的期末数大于期初数,则将差额过入和项目余额相同的方向:反之,过入相反的方向。

第二步,开设一个大的"现金及现金等价物"栽形账户,每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分,左边记现金流入,右边记现金流出。与其他账户一样,过入期末期初变动数。

第三步,以利润表项目为基础,结合资产负债表分析每一个非 现金项目的增减变动,并据此编制调整分录。调整分录参见工作底 稿法的示例。

第四步,将调整分录过入各 栽形账户,并进行核对,该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

土昌业劳収八		工昌业另成本		
	员圆和郡	殖力地		
		(圆) 殉乱和乱		
营业	费用	主营业务税金及附加		
<b>郧 团</b>		<b>园无</b>		
(猿 魘 无		(源圆瓶		
		管理费用		
财务	费用	管理	费用	
财务 源绿起	费用	管理 	费用	
	费用	-	费用	
源郷 (远源郷	费用	<b>及想用</b> 起		
源郷 (远源郷		入表表表表。 (缘) 入表表表表。		

营业外	营业外收入		小支出
	绿田北	缴税	
	(怨) 编元起	( )	
短期	投资	应收	票据
			<b>風起団徒</b>
	(苑景和郡		( 员 風起地
应收	账款	存	货
海起迅起	_		缪 <del>瑟</del>
(员) 猿尾尾			(圆) 缘起
坏账	准备	待摊费用	
	怨起		赤起那
	(		(週) 現地地
固定	资产	累计	折旧
怨鬼			
	(怨)源起郡	(怨) 强和那	(別) 赤眼球
	(元) 風雨雨	(元) 元五元	
在建	工程	无形	资产
	忽显示		<b>适用</b>
( )豫 源愿 郡起			( 勋 逓逓
工程	物资	短期	借款
透記走		<b>强机</b> 开起	

应付	票据	应付	工资
<b>元起</b> 元			园
(圆) 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元 元		(	(
应付礼	畐利费	应交	税金
	苑和起		<b>汤</b> 尼 <b>河</b> 源
	( 豫) 愿和		(员缘压
	(別) 瀬田田		(恩) 現場機能
	'		(豫) 現底団張
			(配)员缘配
预提	费用	长期	借款
( )	(远 景郷	( )	(远 鬼鬼
	'		()豫 )强和亚
			(風)源起理起
净积	引润	未分酉	· 尼利润
			<b>员起</b>
		(別) 返嫁	
盈余	公积	应付	股利
	<b>徒以展復成</b>		想風霧
	(圆) 猛胰瘤緣		(風) 猿圆橡胶
固定资产	减值准备	无形资产减值准备	
	猿凤和昆		缘郡
	(		(元)缘郡

# 现金及现金等价物

	<b>线</b> 起原缘
经营活动现金收入:	经营活动现金支出:
销售商品收到的现金	
( 员 员 <b>服民</b>	<b>湿购买商品支付的现金(圆) </b> 原源 (面)
(远原配配	(週) 原風地
(風) 過%症	(別) 原起斑地
	(處)原題物地
	(別) 原認症
	(風) 膨流
	塵皮付给职工的现金 (處)猿瓜瓜
	<b>湿</b> 变付的各项税费 (源 圆 <b>园</b>
	<b>瀍</b> 皮付的其他与经营活动有关的现金
	(猿 <b>堀珊</b>
	(缘) 透透地
	(景) 原題
	(週)原西亚
	(別) 原転団地
	(元)原植土
	(處)原緣理
	(別)原助地
投资活动现金收入:	投资活动现金支出:
<b>湿</b> 收回投资所收到的现金 苑 <b>远</b>	购建固定资产所支付的现金
	(湯) 斑斑

#### 现金及现金等价物

绫

(茆猿) 猫

(陽) 猿馬用用

**猿**处置固定资产

收到的现金

(怨) 猿眼飛眼

筹资活动现金收入:

筹资活动现金支出:

借款所收到的现金 (鳳) 源底规则 混碳还债务所支付的现金

(局) 魔田田

(駅) 分ボルボ

现金流出

圆流圆缘

现金流入

圆水 现金流出净额

缘瓦原椽

第五步,根据大的"现金及现金等价物"栽形账户编制正式的 现金流量表,见表 周镜 证

四、会计报表附注

《企业会计制度》第一百五十五条规定,会计报表附注至少应 当包括下列内容:不符合会计核算基本前提的说明:重要会计政策 和会计估计的说明:重要会计政策和会计估计变更的说明:或有事 项和资产负债表日后事项的说明:关联方关系及其交易的披露:重 要资产转让及其出售的说明:企业合并、分立的说明:会计报表中 重要项目的明细资料:有助于理解和分析会计报表需要说明的其他 事项。

**湿** 不符合会计核算前提的说明

【例 5歳-缘 赤诚公司哈尔滨经营分部因经营管理不善,资金 周转困难,已没有发展前途,决定予以撤销。本报告中有关哈尔滨 经营分部的核算均按清算价值计量。

## **應**重要会计政策和会计估计的说明

【例 **]** 赤诚公司对发生的外币经济业务,按当月 员日中国人民银行公布的市场汇价(中间价)折合为人民币记账。期末,对外币账户的外币余额按当日中国人民银行公布的市场汇价(中间价)调整,由此产生的折算差额计入"财务费用"项目。

赤诚公司按照会计制度的规定,对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。此项会计政策变更已采用追溯调整法, 灵盛年的比较会计报表已重新表述。 原理 年采用追溯调整法计算的会计政策变更累积影响数为 灵雨 原证 年度的净利润调增了 猿灵 河流 ;调增 原理 年期初留存收益 苑园 市,其中,调增未分配利润 缘践 无,利润及利润分配表上年数栏的年初未分配利润调增 缘践 无。

赤诚公司于 透照在 员月员日起开始计提折旧的一台管理用设备,原始价值为 员建筑压广,原估计使用年限为原年,预计净残值为原理压广,按直线法计提折旧。由于新技术的发展,该设备已不能按原估计使用年限计提折旧,本公司于 圆压作年初变更该设备的耐用年限为远年,预计净残值为源理压广,以反映该设备的真实耐用年限和净残值。这一变更使本年度净利润减少了 原药原元 [(源原理原原服理形] 伊 员原养物 )]。

**穗**重要会计政策和会计估计变更的说明,以及重大会计差错 更正的说明

其主要包括以下事项:会计政策变更的内容和理由;会计政策变更的影响数;累积影响数不能合理确定的理由;会计估计变更的内容和理由;会计估计变更的影响数;会计估计变更影响数不能合理确定的理由;重大会计差错的内容;重大会计差错的更正金额。

## 瀌或有事项的说明

有关或有事项的说明,企业应着重披露以下内容:(员)披露或有负债的类型及其影响,包括:已贴现商业承兑汇票形成的或有负债;未决诉讼、仲裁形成的或有负债;为其他单位提供债务担保形

成的或有负债;其他或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债);或有负债获得补偿的可能性。(圆)如果或有资产很可能会给企业带来经济利益时,则应说明其形成的原因及其产生的财务影响。

**缴资产负债表日后事项的说明** 

其主要包括以下事项:应说明股票和债券的发行、对一个企业的巨额投资、自然灾害导致的资产损失以及外汇汇率发生较大变动等非调整事项的内容,估计对财务状况、经营成果的影响;如无法作出估计,应说明其原因。

【例 强一圈 赤诚公司董事会 图 年 员月 圆银 决定以人民币 苑愿 图 元收购由万达公司持有的星海公司 通常的股权。收购完成后赤诚公司共持有星海公司 愿 的股权。这意味着赤诚公司与星海公司在业务上可能发生战略合作关系,从而使赤诚公司主营业务与星海公司业务实现优势互补、共同发展。

**减**联方关系及其交易的说明

其主要包括以下事项:(员)在存在控制关系的情况下,关联方如为企业时,不论它们之间有无交易,都应说明如下事项:企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化;企业的主营业务;所持股份或权益及其变化。(圆)在企业与关联方发生交易的情况下,企业应说明关联方关系的性质、交易类型及其交易要素,包括交易的金额或相应比例、未结算项目的金额或相应比例、定价政策(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。(猿)关联方交易应分别关联方以及交易类型予以说明,类型相同的关联方交易,在不影响会计报表使用者正确理解的情况下可以合并说

明。(源)对于关联方交易价格的确定如果高于或低于一般交易价格的,应说明其价格的公允性。

## 【例 競—恕

(局)存在控制关系的关联方

企业名称:星海公司

注册地址:大连市高新技术开发区

主营业务:电冰箱及相关产品的生产、制造及销售

与本公司关系:本公司之控股母公司

经济性质或类型:股份有限公司

法定代表:王伍

(圆) 存在控制关系的关联方的注册资本及其变化

企业名称:星海公司

年初数:**圆起用起用**玩玩 本年增加数:**绿豆用玩**玩

本年减少数:园

年末数: 周振線記用版元

( 猿) 存在控制关系的关联方所持股份或权益及其变化

企业名称: 丙股份有限公司

年初数:圆尾团混乱 比例:愿豫

本年增加数:园 本年减少数:园

年末数:圆鹿园田田田 比例:應豫

**蘧**重要资产转让及其出售的说明

资产是企业从事生产经营活动的物质基础。如果企业转让、出售重要资产,势必会影响企业今后的发展及盈利能力,为使投资者、债权人及时了解企业资产的变动情况,客观上要求企业提供重要资产的转让及其出售情况的信息。

【例 歲一歲一歲一歲一歲一分 赤城公司董事会于 風間 年 远月 歲日决定以源于 元的价格转让所持有的上元新材料有限公司 海上 原因 医

的股权,获得资产转让收益 薄圆瓦万元,占利润总额的 猿鹰缘。

愿企业合并、分立的说明

企业合并,是指两家以上的企业依照法定程序变为一个企业的行为,其实质是控制,而不是法律主体的解散。一个或几个企业成为别的企业的子公司;一家企业将其净资产转移给另一家企业;几家企业将其净资产转移给一家新建立的企业;一家企业持有另一家企业的控股权益,都属于实施企业合并。

在我国的经济实务中,企业合并可采取三种不同的方式:第一种形式属于吸收合并,也就是一家企业接纳另外一家或一家以上的企业加入,加入方解散并取消法人资格,本企业继续存在下去;第二种形式属于新设合并,也就是企业与一个或一个以上的企业合并成立一个新的企业,原企业各方解散,取消原法人资格;第三种形式属于控股合并,也就是一家企业购买另一家企业有投票表决权的股份达到控股比例,原企业保留法人资格。在市场经济条件下,企业合并的目的可能有许多种:建立永久的原材料供应基地、开辟新市场、扩大市场份额、取得先进的工艺技术、开展多样化经营,等等。

企业分立,是指一家企业依法分为两个以上的企业,其形式主要有两种:一是企业以其全部财产和业务另设一个新的企业,原企业保留;二是企业以全部财产分别归入两个以上的新设企业,原企业解散。由于企业合并、分立是企业生产经营活动中的重大事项,因此,披露这方面的信息有助于财务会计报告使用者及时了解企业的变化情况。

【例 景。一员 赤诚公司董事会于 圆面车 员月员日决定,按万达公司经评估后的净资产值 圆圆圆额圆元实施收购。截至 圆面车 愿月 最日已投入 缘承额表示,用于万达公司人员安置。

**您会计报表重要项目的说明** 

会计报表采用表式提供有关企业财务状况、经营成果、现金流量方面的信息,因而所提供的信息受到限制,使得它只能非常概括 地反映各主要项目,至于各项目内部的具体情况及其背景情况,往 往难以在表内反映。同时,由于企业财务会计报告使用者对企业财务会计报告提供的财务信息和非财务信息的详简程度要求不同,以高度概括的会计报表形式提供的会计信息往往难以满足企业财务会计报告使用者的信息需要。所以,为了帮助企业财务会计报告使用者正确地判断企业的财务状况、经营成果和现金流量,需要在会计报表附注中提供有关重要项目的明细资料。通常,会计报表中的重要项目有应收款项、存货、投资、固定资产、无形资产等。

( 员) 应收款项(不包括应收票据,下同)及计提坏账准备的方法企业应主要说明坏账的确认标准,以及坏账准备的计提方法和计提比例,并重点说明:本年度全额计提坏账准备,或计提坏账准备的比例较大的(计提比例一般超过源水及以上的,下同),应单独说明计提的比例及其理由;以前年度已全额计提坏账准备,或计提坏账准备的比例较大的,但在本年度又全额或部分收回的,或通过重组等其他方式收回的,应说明其原因,原估计计提比例的理由,以原估计计提比例的合理性;对某些金额较大的应收款项不计提坏账准备,或计提坏账比例较低(一般为缘效或低于缘)的理由;本年度实际冲销的应收款项及其理由,其中,实际冲销的关联方交易产生的应收款项应单独披露。应收款项的披露格式见表表表。

表质表示

应收款项项目明细表

四尺 非父	期初余额		期末余额			
账龄	金额	比例(豫)	坏账准备	金额	比例(豫)	坏账准备
<del>质</del> 以内						
员 朙						
圆 猿年						
猿年以上						
合计						

## (圆)存货核算方法

企业应主要说明存货分类、取得、发出、计价以及低值易耗品和包装物的摊销方法,计提存货跌价准备的方法以及存货可变现净值的确定依据。存货的披露格式见表 環 原

表列表		存货项目明细和	<b>₹</b>
项	目	期初余额	期末余额
原材料			
库存商	品		
低值易	耗品		
包装物			
合计			

# (猿) 投资的核算方法

企业应主要说明当期发生的投资净损益,其中重大的投资净损益项目应单独说明;说明短期投资、长期股权投资和长期债权投资的期末余额,其中长期股权投资中属于对子公司、合营企业、联营企业投资的部分,应单独说明;说明当年提取的投资损失准备、投资的计价方法,以及短期投资的期末市价;说明投资总额占净资产的比例;采用权益法核算时,还应说明投资企业与被投资单位会计政策的重大差异;说明投资变现及投资收益汇回的重大限制;股权投资差额的摊销方法、债券投资溢价和折价的摊销方法以及长期投资减值准备的计提方法。

表列表	短	期投资	资项目 ——	明细表			
项 目	期初	余额	本期	增加数	本期减少数	期末余額	Į
一、股权投资合	·计						
其中:股票	投资						
二、债券投资合	· <del>।</del>						
其中:国债	投资						
其他	债券						
三、其他投资合	· <del>।</del>						
合 计							
表號一起	K	期投资	资项目	明细表			
项 目	期初	余额	本期	增加数	本期减少数	期末余額	Į
一、长期股权抗	<b>设资</b>						_
其中:对子公	司投资						
对合营企业技	<b>设资</b>						
对联营企业技	<b>设资</b>						
二、长期债权抗	<b>设资</b>						
其中:国债技	<b>设资</b>						
三、其他股权技	<b>设资</b>						
合 计							
表 環 一							
被投资单位名称	股份类别	股票	数量	占被投资单位股权		初始投	
				[	的比例	成本	Ž.

#### 表列表

#### 长期债券投资明细表

债券种类	面值	年利率	初始投资成本	到期日	本期利息	累计应收或已收利息
						_

# (源) 固定资产计价和折旧方法

企业应主要说明固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法,各类固定资产的预计使用年限、预计净残值率和折旧率,如有在建工程转入、出售、置换、抵押和担保等情况的,应明确说明。固定资产的披露格式见表 员表 受意

表质质质

固定资产项目明细表

项 目	期初余额	本期增加数	本期减少数	期末余额
一、原价合计				
其中:房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
二、累计折旧合计				
其中:房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
三、固定资产净值合计				
其中:房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				

# (缘) 无形资产的计价和摊销方法 无形资产的披露格式见表 **R**

表 引徒 一旦原

无形资产项目明细表

种类	实际成本	期初余额	本期增加数	本期转出数	本期摊销数	期末余额

# (远) 长期待摊费用的摊销方法

长期待摊费用的披露格式见表员。一个多个

表列表

长期待摊费用明细表

种类	期初数	本期增加	本期摊销	期末数

## **远數**入

企业应主要说明当期确认的下列各项收入的金额:销售商品的收入;提供劳务的收入;利息收入;使用费收入;本期分期收款确认的收入。

#### 品源 所得税的会计处理方法

企业应主要说明所得税的会计处理是采用应付税款法,还是纳税影响会计法;如果采用纳税影响会计法,应说明是采用递延法还是债务法。

## 

企业应主要说明合并范围的确定原则;本年度合并报表范围如 发生变更,企业应说明变更的内容和理由。

**透應**有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项

五、财务情况说明书

《企业会计制度》第一百五十六条规定:"财务情况说明书至少应当对下列情况作出说明:企业生产经营的基本情况;利润实现和

分配情况;资金增减和周转情况;对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。"

## (一)企业生产经营的基本情况

企业生产经营的基本情况,主要是描述企业的基本生产经营活动。一般情况下,企业需要在企业财务会计报告中反映如下与企业生产经营的基本情况有关的内容:企业主营业务范围及经营情况;企业所处的行业以及在本行业中的地位(如按销售额排列的名次);企业员工的数量和专业素质情况;经营中出现的问题与困难及解决方案;对企业业务有影响的知识产权的有关情况;经营环境的变化;新年度的业务发展计划(如生产经营的总目标及措施);开发、在建项目的预期进度;配套资金的筹措计划;需要披露的其他业务情况与事项。

【例 **康- 元** 赤诚公司的财务情况说明书中的有关生产经营的基本情况

- (圆) 经营中出现的问题与困难及解决方案:本公司在经营中存在的困难主要是面临价格上的恶性竞争,同时,假冒产品不断增多,严重影响了公司的声誉。基于此,公司一方面专门成立了打假办公室,配合消费者协会对市场上的假冒产品进行打击;另一方面狠抓产品质量、成本两个体系建设,加大销售力度,努力提高产品质量、降低产品成本。
- (猿) 经营环境的变化:我国加入 <del>宰粮</del>的,会给公司的生产和销售带来一定影响。

(源)新年度发展计划:图面不是公司谋求持续、快速发展的关键一年。公司将在继续扩大规模、提高市场占有率的同时,重点采取以下措施:(员)积极推行规模化、集约化的扩张战略,扩大市场占有率;(圆)深化企业内部改革,加强生产全过程的管理和控制,落实经济目标责任制。

## (二)利润实现和分配情况

企业本年度实现的净利润,应当按规定进行分配。利润分配的过程和结果,不仅关系到企业所有者的合法权益能否得到保护,而且还关系到企业能否长期、稳定地发展。利润实现和分配情况,主要是指企业本年度实现的净利润及其分配情况,例如,企业本年度实现的净利润是多少;在利润分配中,企业提取的法定盈余公积金和法定公益金各有多少;年末累计可分配利润有多少;企业还应反映本年度资本公积金转增实收资本的情况,等等。如果企业在本年度内没有发生利润分配或资本公积金转增实收资本等情况,企业需要在财务情况说明书中明确说明。

企业利润的实现和分配情况,反映企业在过去一年中的盈利情况和盈利能力,它对于判断企业未来发展前景起着非常重要的作用。为了便于企业财务会计报告使用者了解企业的盈利能力及发展前景,需要企业在财务情况说明书中披露有关利润的实现和分配情况方面的信息。

## (三)资金增减和周转情况

资金增减和周转情况主要反映年度内企业各项资产、负债、所有者权益、利润构成项目的增减情况及其原因,这对于财务会计报

告使用者了解企业的资金变动情况具有非常重要的意义。

# 第三节 合并会计报表

《合并会计报表暂行规定》规定:"合并会计报表,是指由母公司编制的,将母公司和子公司形成的企业集团作为一个会计主体,综合反映企业集团整体经营成果、财务状况及其变动情况的会计报表。凡设立于我国境内,拥有一个或一个以上子公司的母公司,应当编制合并会计报表,以综合反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变动情况。"

一、合并会计报表的合并范围

《企业会计制度》第一百五十八条规定:

"企业对其他单位投资如占该单位资本总额 缓爆以上(不含缓爆),或虽然占该单位注册资本总额不足 缓爆但具有实质控制权的,应当编制合并会计报表。合并会计报表的编制原则和方法,按照国家统一的会计制度中有关合并会计报表的规定执行。

企业在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,并按 照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予 以合并。"

具体来说,母公司在编制合并会计报表时,应当将其所控制的 境内外所有子公司都纳入合并会计报表的合并范围,包括:

(一)母公司拥有其半数以上(不包括半数)权益性资本的被投资企业,包括: 處母公司直接拥有其半数以上权益性资本的被投资企业; 應母公司间接拥有其半数以上权益性资本的被投资企业; 獲母公司直接和间接方式拥有其半数以上权益性资本的被投资企业。

其中,间接拥有过半数以上权益性资本是指通过子公司而对子公司的子公司拥有其半数以上权益性资本;直接和间接方式拥有其半数以上权益性资本是指母公司虽然只拥有其半数以下的权益性资

本,但通过与子公司合计拥有其过半数以上的权益性资本。

(二)其他被母公司所控制的被投资企业。母公司对于被投资企业虽然不持有其半数以上的权益性资本,但母公司与被投资企业之间有下列情况之一的,应当将该被投资企业作为母公司的子公司纳入合并会计报表的合并范围:

**远**通过与该被投资公司的其他投资者之间的协议,持有该被投资公司半数以上表决权;

糠 有权任免董事会等类似权力机构的多数成员;

源在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

(三)母公司编制合并会计报表时,下列子公司可以不包括在 合并会计报表的合并范围之内:

霢 记关停并转的子公司:

飃按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司;

獲配宣告破产的子公司;

**您**腓持续经营的所有者权益为负数的子公司;

**速受**所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外 子公司。

二、合并会计报表的内容

合并会计报表主要包括合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表、合并现金流量表,它们分别从不同的方面反映企业集团的经营成果、财务状况和现金流量情况,构成一个完整的合并会计报表体系。

其中,合并资产负债表,是反映母公司和子公司所形成的企业 集团某一特定日期财务状况的会计报表;合并利润表,是反映母公 司和子公司所形成的企业集团整体在一定会计期间内经营成果的会 计报表;合并利润分配表,是反映母公司在一定会计期间内经营成 果分配情况的会计报表,它从母公司的角度,站在母公司所有者的 立场反映利润分配情况;合并现金流量表,是反映母公司和子公司 所形成的企业集团在一定会计期间内现金流入、流出,以及现金净 增减变动情况的会计报表。

三、合并会计报表的编制前提

企业在编制合并会计报表过程中,涉及到多个法人实体。为了 使编制的合并会计报表准确、全面反映企业集团的真实情况,必须 做好以下基础工作:

- (一)为编制合并会计报表,子公司应当向母公司提供以下资料:子公司所采用的与母公司不同的会计政策;子公司与母公司及与母公司的其他子公司的业务往来、债权债务、投资等资料;子公司利润分配的有关资料;子公司所有者权益变动的明细资料;其他编制合并会计报表所需要的资料。
- (二)母公司为了编制合并会计报表,应当统一母公司和子公司的会计报表决算日和会计期间,使子公司会计报表决算日和会计期间与母公司会计报表决算日和会计期间保持一致。不一致时,母公司应当按照母公司本身会计报表决算日和会计期间,对子公司会计报表进行调整,以调整后的子公司会计报表编制合并会计报表,或者要求子公司按照母公司的要求编报相同会计期间的会计报表。
- (三)母公司应当统一母公司和子公司所采用的会计政策,使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。当子公司所采用的会计政策与母公司不一致时,母公司应当按照母公司本身规定的会计政策对子公司会计报表进行必要的调整。但当子公司与母公司所规定的会计政策差异不大,并且对财务状况和经营成果的影响不大时,母公司也可直接利用该会计报表编制合并会计报表。
- (四)母公司为编制合并会计报表,对子公司进行的权益性资本投资必须采用权益法进行核算,并以此编制个别会计报表,为编制合并会计报表提供基础数据。
  - (五)对于境外子公司以外币表示的会计报表,母公司应当按

照规定将境外子公司会计报表各项目的数额折算为母公司记账本位币金额,并以折算为母公司本位币金额后的会计报表编制合并会计报表。对于境内子公司采用与母公司记账本位币以外的货币编报的会计报表,也应当按照规定将其折算为以母公司记账本位币表示的会计报表。

四、合并会计报表的编制程序

- (一)编制合并工作底稿。合并工作底稿的作用是为合并会计报表的编制提供基础。在合并工作底稿中,对母公司和纳入合并范围的子公司的个别会计报表各项目的数额进行汇总和抵销处理,最终计算出合并会计报表各项目的合并数。
- (二)将母公司、纳入合并范围的子公司的个别资产负债表、 利润表及利润分配表各项目的数据过入合并工作底稿,并在合并工 作底稿中对母公司和子公司个别会计报表各项目的数据进行加总, 计算得出个别资产负债表、个别利润表、个别利润分配表各项目合 计数额。
- (三)编制抵销分录,将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别会计报表有关项目的影响进行抵销处理。编制抵销分录,进行抵销处理是合并会计报表编制的关键和主要内容,其目的在于将个别会计报表各项目的加总数中重复的因素予以抵销。
- (四)计算合并会计报表各项目的合并数额。即在母公司和纳入合并范围的子公司的个别会计报表各项目加总数额的基础上,分别计算会计报表中的资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目、费用项目的合并数。具体计算方法如下:

**远**资产类各项目,其合并数根据该项目加总的数额,加上该项目抵销分录有关的借方发生额,减去该项目抵销分录有关的贷方发生额,计算确定。

**甅**负债类各项目和所有者权益各项目,其合并数根据该项目 加总的数额,减去该项目抵销分录有关的借方发生额,加上该项目 抵销分录有关的贷方发生额,计算确定。对于合并非全资子公司资 产负债表中的少数股东权益的数额,则视同抵销分录的借方发生额 处理。

**瀍**有关收益类各项目,其合并数根据该项目加总的数额,减去该项目抵销分录的借方发生额,加上该项目抵销分录的贷方发生额,计算确定。

應有关成本费用类项目和有关利润分配的各项目,其合并数根据该项目加总的数额,加上该项目抵销分录的借方发生额,减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

(五)填列合并会计报表。即根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用类各项目的合并数,填列正式的合并会计报表。

五、合并会计报表的编制

(一)合并资产负债表的编制

**湿**合并资产负债表的格式

合并资产负债表的格式与个别资产负债表的格式基本相同,主要的区别是增加了三个项目:一是在"长期投资"项目之下增加了"合并价差"项目,用于反映母公司对子公司长期股权投资与其在子公司所有者权益中所拥有的份额之间的差额,以及母公司和子公司组成的企业集团内部债券投资与应付债券之间的差额。二是在负债类项目与所有者权益类项目之间增加了"少数股东权益"项目,用于反映纳入合并范围的非全资子公司的所有者权益中不属于母公司所拥的数额。三是在"未分配利润"项目之后,"所有者权益"项目之前,增加了"外币报表折算差额"项目,用于反映纳入合并范围的外币资产负债表折算为母公司记账本位币表示的资产负债表时所发生的折算差额。

應合并资产负债表的抵销分录

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目,主要有:(员)母公司对子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目;(圆)

母公司与子公司、子公司相互之间发生内部债权债务项目;( 猿) 存货项目,即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售利润;( 源) 固定资产项目(包括固定资产原价和累计折旧项目),即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润;( 缘) 无形资产项目,即内部购进无形资产价值包含的未实现内部销售利润;( 远) 盈余公积项目。

(员) 母公司对子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目的 抵销处理

如果纳入合并范围的子公司为全资子公司,母公司对子公司长期股权投资的数额和子公司所有者权益各项目的数额应当全额抵销。编制抵销分录时,借记"实收资本"、"资本公积"、"盈余公积"、"未分配利润"等科目,贷记"长期股权投资"项目。如果母公司对子公司长期股权投资数额与子公司所有者权益总额不一致,其差额作为合并价差处理。

如果纳入合并范围的子公司为非全资子公司,应当将母公司对子公司长期股权投资的数额和子公司所有者权益中母公司所拥有的数额相抵销;子公司所有者权益中不属于母公司的份额,则作为"少数股东权益"处理。编制抵销分录时,借记"实收资本"、"资本公积"、"盈余公积"、"未分配利润"等科目,贷记"长期股权投资"、"少数股东权益"等科目。

(圆)母公司与子公司、子公司相互之间发生内部债权债务项目的抵销处理

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的内部债权债务项目 主要有:应收账款和应付账款;应收票据和应付票据;预付账款和 预收账款;长期债券投资和应付债券;应收股利和应付股利;其他 应收款和其他应付款。

(猿) 存货项目,即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售 利润的抵销处理

存货价值中包含的未实现内部销售利润是由企业集团内部商品

购销活动引起的。编制抵销分录时,按照集团内部销售收入,借记"主营业务收入"等科目,按照集团内部销售成本,贷记"主营业务成本"等科目,按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售利润,贷记"存货"科目。

(源)固定资产项目(包括固定资产原价和累计折旧项目),即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润的抵销处理

固定资产价值中包含的未实现内部销售利润是由于企业集团内部固定资产购销活动引起的,通常是企业集团内部企业将自身生产的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用。编制抵销分录时,通常按销售产品的收入,借记"主营业务收入"科目,按销售产品的成本,贷记"主营业务成本"科目,按销售产品的利润,贷记"固定资产原价"科目。如果是企业集团内部企业将自身使用的固定资产销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产合作,编制抵销分录时,按其实现的主营业务收入数额,借记"主营业务收入"科目,贷记"固定资产原价"科目。

(缘) 无形资产项目,即内部购进无形资产价值包含的未实现内部销售利润的抵销处理

无形资产价值中包含的未实现内部销售利润是由于企业集团内 部无形资产购销活动引起的。其抵销分录的编制与固定资产相似。

(远) 盈余公积项目的抵销处理

编制抵销分录时,无论纳入合并范围的子公司为全资子公司, 还是非全资子公司,其抵销分录是相同的,即借记"提取盈余公积"科目,贷记"盈余公积"科目。

(二)合并利润表和合并利润分配表的编制

**混户**并利润表和合并利润分配表的格式

合并利润表的格式与个别利润表的格式基本相同,主要的区别是在合并利润表中增加了一个项目,即在"所得税"项目之后,"净利润"项目之前增加了"少数股东本期收益"项目,用于反映纳入合并范围的非全资子公司当期实现的净利润中少数股东权益所

拥有的数额。

合并利润分配表的格式与个别利润分配表的格式完全相同。 原除并利润表和合并利润分配表的抵销分录

编制合并利润表和合并利润分配表时需要进行抵销处理的项目,主要有:(员)内部销售收入和内部销售成本项目;(圆)内部投资收益项目,包括内部利息收入和利息支出项目、内部权益性资本投资收益项目;(猿)管理费用项目,即管理费用中的内部应收账款计提的坏账准备等;(源)纳入合并范围的子公司利润分配项目。

(局)内部销售收入和内部销售成本项目的抵销处理

如果购买企业内部购入的商品当期全部实现销售,编制抵销分录时,借记"主营业务收入"科目,贷记"主营业务成本"科目;如果购买企业内部购入的商品当期全部未实现销售,编制抵销分录时,按照集团内部销售收入,借记"主营业务收入"等科目,按照集团内部销售成本,贷记"主营业务成本"等科目,按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售利润,贷记"存货"科目;如果购买企业内部购入的商品当期部分实现对外销售,则可将其分解为当期全部实现销售和当期全部未实现销售两部分进行会计处理。

(圆) 内部利息收入和利息支出项目的抵销处理

编制合并会计报表时,在抵销内部发行的应付债券和长期债权 投资的同时,也应将内部债券投资收益和内部发行债券的利息支出 予以抵销,编制抵销分录时,借记"投资收益"科目,贷记"财务 费用"科目。

(猿)管理费用项目,即管理费用中的内部应收账款计提的坏账 准备等的抵销处理

编制合并会计报表时,在抵销内部应收账款和内部应付账款的同时,也应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销,编制抵销分录时,借记"坏账准备"科目,贷记"管理费用"科目。

(源) 内部权益性资本投资收益项目和纳入合并范围的子公司利润分配项目的抵销处理

如果纳入合并范围的子公司为全资子公司,编制抵销分录时,借记"投资收益""期初未分配利润"等科目,贷记"提取盈余公积""应付股利""未分配利润"等科目。如果纳入合并范围的子公司为非全资子公司,编制抵销分录时,借记"投资收益""少数股东收益""期初未分配利润"等科目,贷记"提取盈余公积"、"应付股利"、"未分配利润"等科目。

# (缘) 内部提取盈余公积项目的抵销处理

编制合并会计报表时,企业应当按照子公司当期提取盈余公积中母公司所拥有的数额,在编制抵销分录时,借记"提取盈余公积"科目,贷记"盈余公积"科目。

# (三)合并现金流量表的编制

## 湿合并现金流量表的格式

合并现金流量表的格式与个别现金流量表的格式基本相同,主要的区别是少数股东权益项目在现金流量表中的列示。

如果子公司的少数股东增加在子公司中的权益性资本投资,应在合并现金流量表中"筹资活动产生的现金流量"项下的"吸收投资所收到的现金"项目后,单列"其中:子公司吸收少数股东权益性资本投资收到的现金"项目反映。

如果子公司向少数股东支付现金股利,应在合并现金流量表中"筹资活动产生的现金流量"项下的"分配股利、利润或偿付利息所支付的现金"项目后,单列"其中:子公司支付少数股东的股利"项目反映。

如果子公司的少数股东依法抽回在子公司的权益性投资,应在 合并现金流量表中"筹资活动产生的现金流量"项下的"支付的其 他与筹资活动有关的现金"项目后,单列"其中:子公司依法减资 支付给少数股东的现金"项目反映。

## **甅**合并现金流量表的编制方法

合并现金流量表的编制方法,从理论上讲有两种:一是以合并 资产负债表和合并利润表为基础,采用与个别现金流量表相同的方 法编制出合并现金流量表。二是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别现金流量表为基础,通过编制抵销分录,编制出合并现金流量表。此时,其编制原理、编制方法和编制程序与合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表的编制原理、编制方法和编制程序基本相同。首先,编制合并工作底稿,将母公司和子公司个别现金流量表各项目的数据全部过入合并工作底稿;其次,根据当期母公司和子公司,以及子公司相互之间发生的影响其现金流量增减变动的经济业务,编制相应的抵销分录;最后,在抵销分录的基础上,计算出合并现金流量表各项目的合计数,编制合并现金流量表。

# 后 记

在编写本书过程中,研究组的全体成员对新颁布的《企业会计制度》作了深入、细致的研究,并讨论了相关问题,取得了一致意见。在写作时,占有了充分的资料,统一了体例,使写作思路更符合学习的习惯,以方便读者的使用。

研究组的成立得到了东北财经大学出版社和三友会计研究所的 大力支持与协助,在此表示感谢!也感谢聘请的顾问在百忙之中对 我们研究工作的关心与指导!我们将一如既往地对我国会计准则与 会计制度进行研究,以便向各位读者奉献更多、更好的学习参考资 料,为我国会计准则与会计制度建设服务!

我们将根据实际情况,继续组织编写具体会计准则与会计制度的讲解与操作指南。参加《 企业会计制度 操作指南》编写的人员有:傅荣、陈立军、傅胜、任月君、刘克、孙光国、陈玉媛、李智慧、张娆、李纪林、张传亮同志。

会计准则与会计制度研究组 爾爾斯 源月