



北京航空航天大学

《会计学》

北京航空航天大学经济管理学院

周宁

白明

zning80@buaa.edu.cn baimingbm@buaa.edu.cn



第十一章 收入、费用以及利润



第十一章 收入、费用以及利润

第一节

收入、费用以及利润的定义

第二节

收入

第三节

费用

第四节

直接计入当期利润的利得

第五节

直接计入当期利润的损失

第六节

所得税费

第七节

利润

第八节

每股收益





万福生科造假案

- 万福生科全称万福生科(湖南)农业开发股份有限公司(股票代码300268)，成立于2003年，2009年完成股份制改造，2011年9月在深圳证券交易所挂牌上市。
- 公司是一家集粮食收储、大米和油脂加工、大米淀粉糖和蛋白粉系列产品生产销售及科研开发为一体的省级农业产业化龙头企业、省级高新技术企业。
- 2012年8月，湖南证监局在对万福生科的例行检查中偶然发现两套账本，万福生科财务造假问题便由此浮现。截止到2013年5月，证监会对该造假案件的行政调查已终结。

万福生科造假案

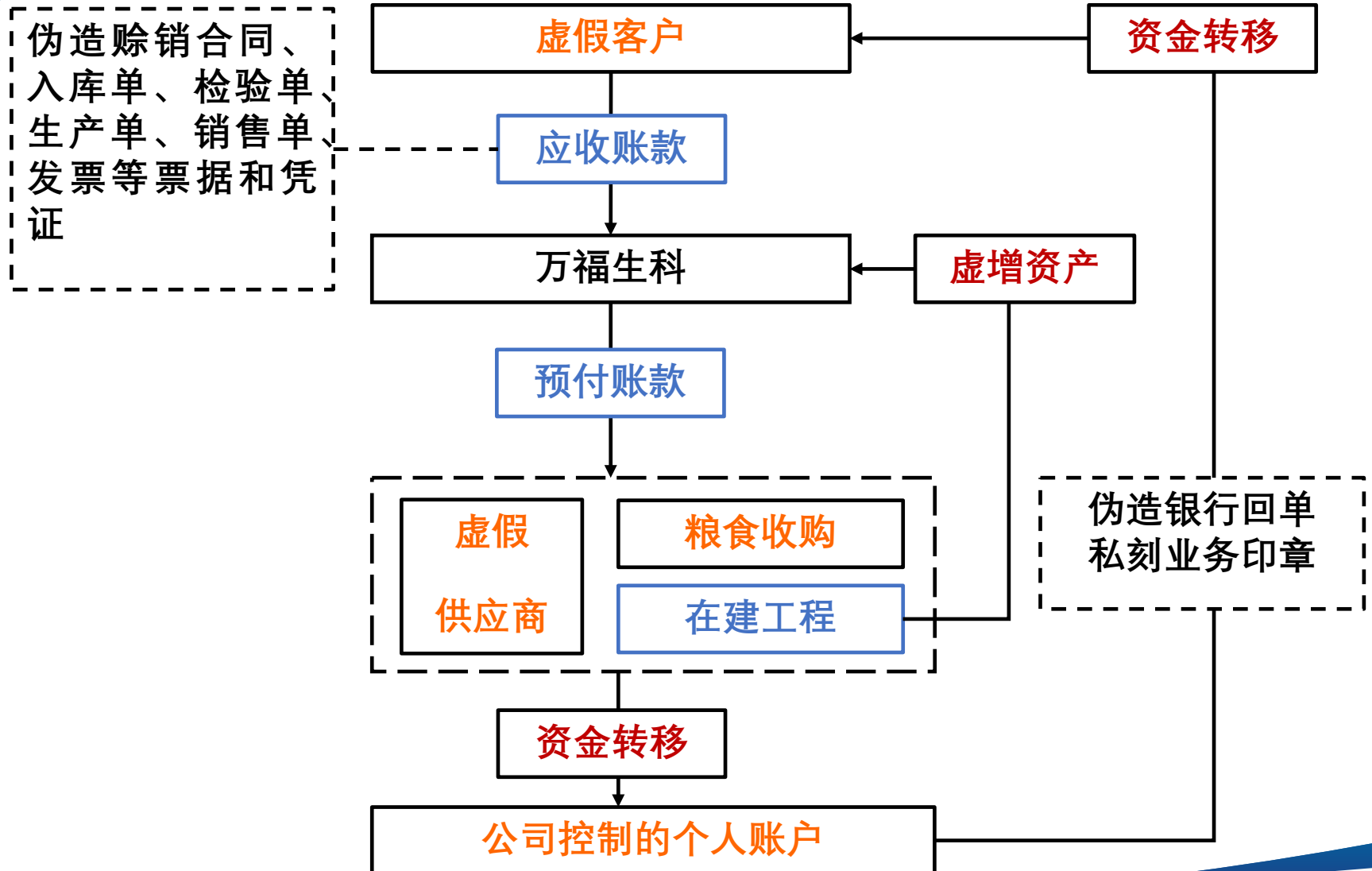
公司名称\财务指标\年度		2008年	2009年	2010年	2011年	2012年
万福生科	主营业务收入 (万元)	22,824	32,765	43,359	55,324	29,616
	主营业务增长率 (%)		43.55	32.33	27.60	-46.47
	销售毛利率 (%)	22.78	24.66	23.93	21.21	14.41
	销售净利率 (%)	11.24	12.08	12.81	10.89	-1.15
	净资产收益率 (%)	36.23	24.81	25.84	8.99	-0.68

微案例导入:



公司名称\财务指标\年度		2008年	2009年	2010年	2011年	2012年
万福生科	主营业务增长率 (%)		43.55	32.33	27.60	-46.47
	销售毛利率 (%)	22.78	24.66	23.93	21.21	14.41
	销售净利率 (%)	11.24	12.08	12.81	10.89	-1.15
	净资产收益率 (%)	36.23	24.81	25.84	8.99	-0.68
金健米业	主营业务增长率 (%)		2.27	1.99	13.86	3.23
	销售毛利率 (%)	11.82	16.53	15.89	10.62	13.49
	销售净利率 (%)	-16.67	0.44	0.53	-4.96	0.47
	净资产收益率 (%)	-35.65	0.69	1.02	-13.75	1.06

金建米业同属于农产品加工行业的，是首批农业产业化国家重点龙头企业。
二者同在湖南省常德市，且主营业务同为稻米精深加工。



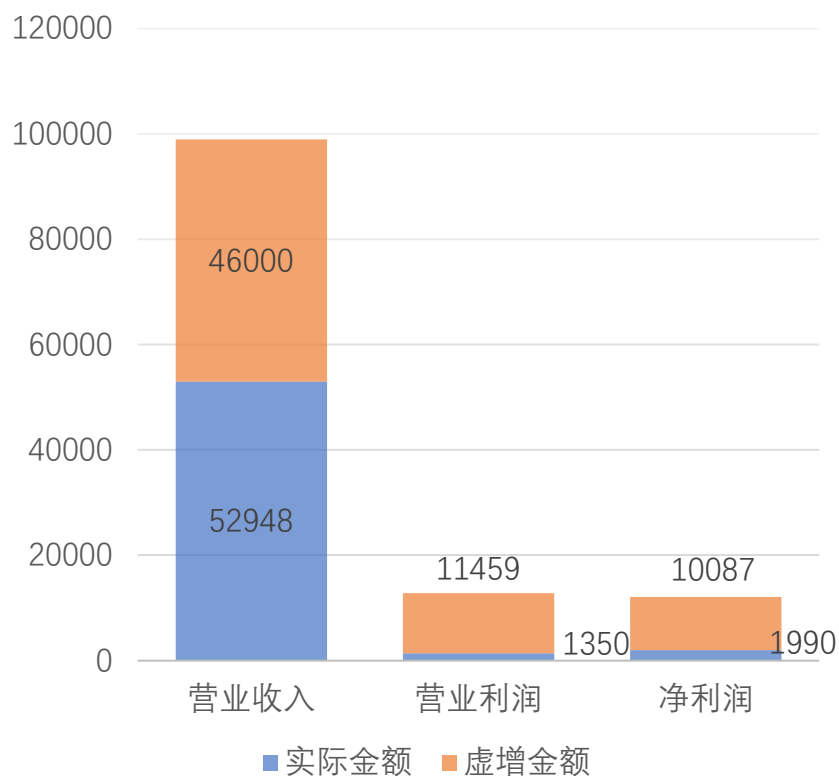
• 手法一：虚构客户

客户名称	主营业务收入 (万元)	
	自查前	自查后
东莞市常平湘盈粮油经营部	1694.20	1694.20
湖南祁东佳美食品有限公司	1415.61	222.80
湖南省傻牛食品厂	1380.39	
天津市中意糖果有限公司	1341.95	118.73
怀化小丫丫食品有限公司	1340.64	
佛山市南海亿德粮油贸易行		90.69
焦作市菲爱特农业发展有限公司		634.00

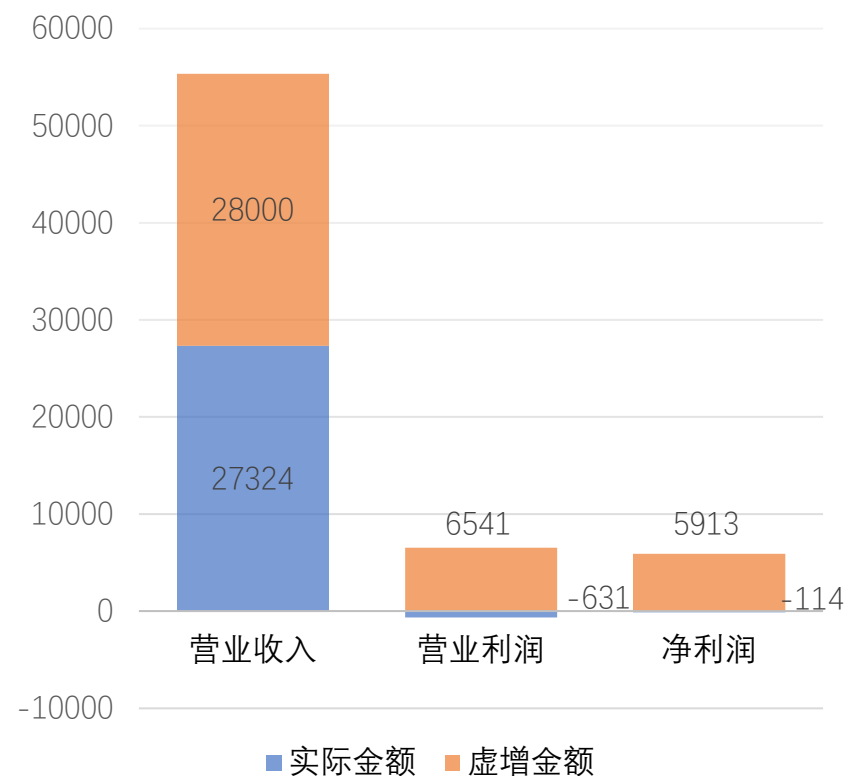
微案例导入:



万福生科2008-2010年财务数据造假情况
(单位: 万元)



万福生科2011年度财务数据造假情况
(单位: 万元)



手法二：虚构供应商

- 根据《公告》显示，万福生科2011年预付账款为10700万元，而实际更正后金额为1279.29万元，虚增预付账款达9420.71万元。2012年6月底，预付账款为14569.55万元，而实际为10100.72万元，虚增4468.83万元。
- 东莞樟木头华源粮油经营部
 - 2011年6月5日《采购合同》（编号：201106014），合同有效期为合同签订之日起至2011年6月30日，合同已履行。
 - 2011年7月3日《采购合同》（编号：201107006），合同有效期为合同签订之日起至2011年7月31日，合同已履行。
- 傻牛食品厂
 - 2011年6月4日《采购合同》（编号：201106010），合同有效期为合同签订之日起至2011年6月30日，合同已履行。
 - 2011年7月2日《采购合同》（编号：201107003），合同有效期为合同签订之日起至2011年7月31日，合同已履行。
 - 2011年9月1日《采购合同》（编号：201109011），合同有效期为合同签订之日起至2011年9月30日，合同已履行。

手法三：虚增在建工程

- 通过在建工程达到虚增资产是万福生科最为高明的手段之一，因为在建工程不像应收账款那样容易被察觉，处在建设中的项目具有一定隐蔽性。《公告》显示，2012年6月底，在建工程虚增8036万元。其中，淀粉扩改工程和污水处理工程两项总共虚增了6600万元。
- 淀粉糖扩改工程——在2012年上半年增加4000万元的投资；
 - 污水处理工程——2011年年末已完成90%的工程，修改预算并追加2600万元投资，变成仅完工30%的工程；
 - 供热车间改造工程——追加项目投资900万元；
 - 精油生产线工程——修改预算数后，完成度由50%降至6%。

万福生科造假案



- 2013年5月10日晚，证监会在官方网站上公布了相关处罚：
 - 证监会对万福生科董事长龚永福做出证券市场终身禁入的禁令。
 - 保荐机构平安证券则被罚暂停3个月保荐机构资格，并处以7665万元的罚金，设立3亿元专项基金赔偿投资者损失。
 - 对保荐业务负责人、内核负责人薛荣年、曾年生和崔岭给予警告处分，并分别处以30万元罚款，撤销证券从业资格。吴文浩、何涛被撤销保荐代表人资格，撤销证券从业资格，终身禁入证券市场。
 - 万福生科保荐机构平安证券、审计机构中磊会计师事务所及湖南博鳌律师事务所三家中介机构及相关负责人员分别被立案调查和罚款。

一. 基于收入和费用的广义概念的利润定义

- 在学习会计学基本原理的时候，大家接触的是广义的收入和费用概念。基于广义的收入和费用概念，利润的计算可用公式表示为：

$$(\text{广义的}) \text{收入} - (\text{广义的}) \text{费用} = \text{利润}$$

- 《企业会计准则——基本准则》第十条规定，“企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润”。显然，该条所称的收入和费用均取其广义。如此，收入减去费用等于利润。
- 上述公式又称经营成果等式、动态会计等式，反映了企业一定时期广义的收入 (income)、广义的费用 (expense) 和利润 (profit) 之间的恒等关系，通俗易懂，与人们惯常的理解一致。它反映了利润的形成过程，是编制利润表的依据。

二. 基于收入和费用的狭义概念的利润定义

- 《企业会计准则——基本准则》第三十条所定义的收入 (revenue) 和第三十三条所定义的费用 (expenses) 均为狭义。具体如下：“收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。”“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。”
- 根据上述狭义定义，收入减去费用后的余数便不等于利润了。这就导致该准则第三十七条所规定的利润的定义相当复杂：“利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。”直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得和损失。

第一节 收入、费用和利润的定义



- 上述令人费解的概念是比照民间团体国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, IASB) 的《财务报告的概念框架》翻译而来的。用公式表示,即:

利润 = 广义收入 - 广义费用

$$\begin{aligned} &= \left[\begin{array}{c} \text{狭义收入} \\ + \\ \text{直接计入当期利润的利得} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{狭义费用} \\ + \\ \text{直接计入当期利润的损失} \end{array} \right] \\ &= \text{狭义收入} - \text{狭义费用} + \left(\text{直接计入当期利润的利得} - \text{直接计入当期利润的损失} \right) \end{aligned}$$

- 前述广义收入,等于狭义收入加上直接计入当期利润的利得。直接计入当期利润的利得包括偶然所得(即资产处置收益、营业外收入)和预期所得(即公允价值变动收益)。
- 上述广义费用,等于狭义费用加上直接计入当期利润的损失。直接计入当期利润的损失包括偶然支出或损失(即资产处置损失、营业外支出)和预期损失(即资产减值损失、信用减值损失、公允价值变动损失)。

第一节 收入、费用和利润的定义



(广义) 收入	—	(广义) 费用	=	利润
<p>(狭义) 收入</p> <ul style="list-style-type: none"> 主营业务收入 其他业务收入 投资收益 其他收益 	—	<p>(狭义) 费用</p> <ul style="list-style-type: none"> 主营业务成本 其他业务成本 税金及附加 销售费用 管理费用 财务费用 	=	营业利润
<p>直接计入当期利润的利得</p> <ul style="list-style-type: none"> 偶然所得 资产处置收益 营业外收入 	—	<p>直接计入当期利润的损失</p> <ul style="list-style-type: none"> 偶然支出或损失 资产处置损失 营业外支出 	=	营业外活动的收支净额
<p>预期所得</p> <ul style="list-style-type: none"> 公允价值变动收益 	—	<p>预期损失</p> <ul style="list-style-type: none"> 资产减值损失 信用减值损失 公允价值变动损失 	=	预期净所得



表 11-1

现行利润表格式（简化）

项目	本年金额	上年金额
一、营业收入（主营业务收入和其他业务收入）	营业收入-营业成本=毛利	
减：营业成本（主营业务成本和其他业务成本）		
税金及附加	Tips- 税金及附加： 反映企业经营主要业务应负担的消费税、城市维护建设税、城镇土地使用税、资源税和教育费附加等。 销售费用： 指企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用。包括广告费、推广费、佣金等。	
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
加：其他收益		
政府补贴		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业投资的收益		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		

Tips

管理费用：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。包括机关行政部门的职工薪酬、折旧摊销、办公费、差旅费、水电费等。

研发费用：研究与开发某项目所支付的费用。

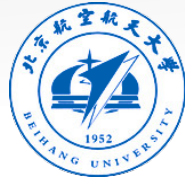
财务费用：企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用。财务费用=利息费用-利息收入

但现行利润表格式与上述推理存在较大差异,如下表所示。现行利润表的显著缺陷是**法律事实与金融预期信息混杂**(例如,资产减值损失、信用减值损失、公允价值变动收益等被计入了营业利润),这大大削弱了利润表的功能。企业管理中进行财务报表分析时,需要区分法律事实和金融预期,正确评价企业的经营业绩。



- 《企业会计准则——基本准则》第三十条和《企业会计准则第14号——收入》（2017年修订）第二条所定义的收入（revenue），均取其狭义，是指“企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。
- 狭义的收入,包括营业收入(即主营业务收入和其他业务收入)、投资收益、其他收益。

第二节 收入

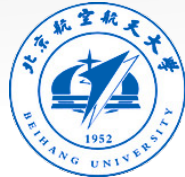


一. 营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

营业收入包括：主营业务收入和其他业务收入。

- **主营业务收入**——是企业从事主要经营活动所取得的收入，具有经常发生，占收入总额的比重较大的特点。
- **其他业务收入**——是企业从事除主营业务以外的其他业务活动所取得的收入，其他业务收入具有不经常发生，每笔业务金额一般较小，占收入总额的比重较低等特点。
- **营业收入**是企业从事某一项经营活动(如销售商品、提供服务等)收到的对价，**营业成本**是企业从事该经营活动所付出的代价。
- 从合同的角度来说, 合同的对价减去该合同的代价, 就是该合同的毛利。

第二节 收入



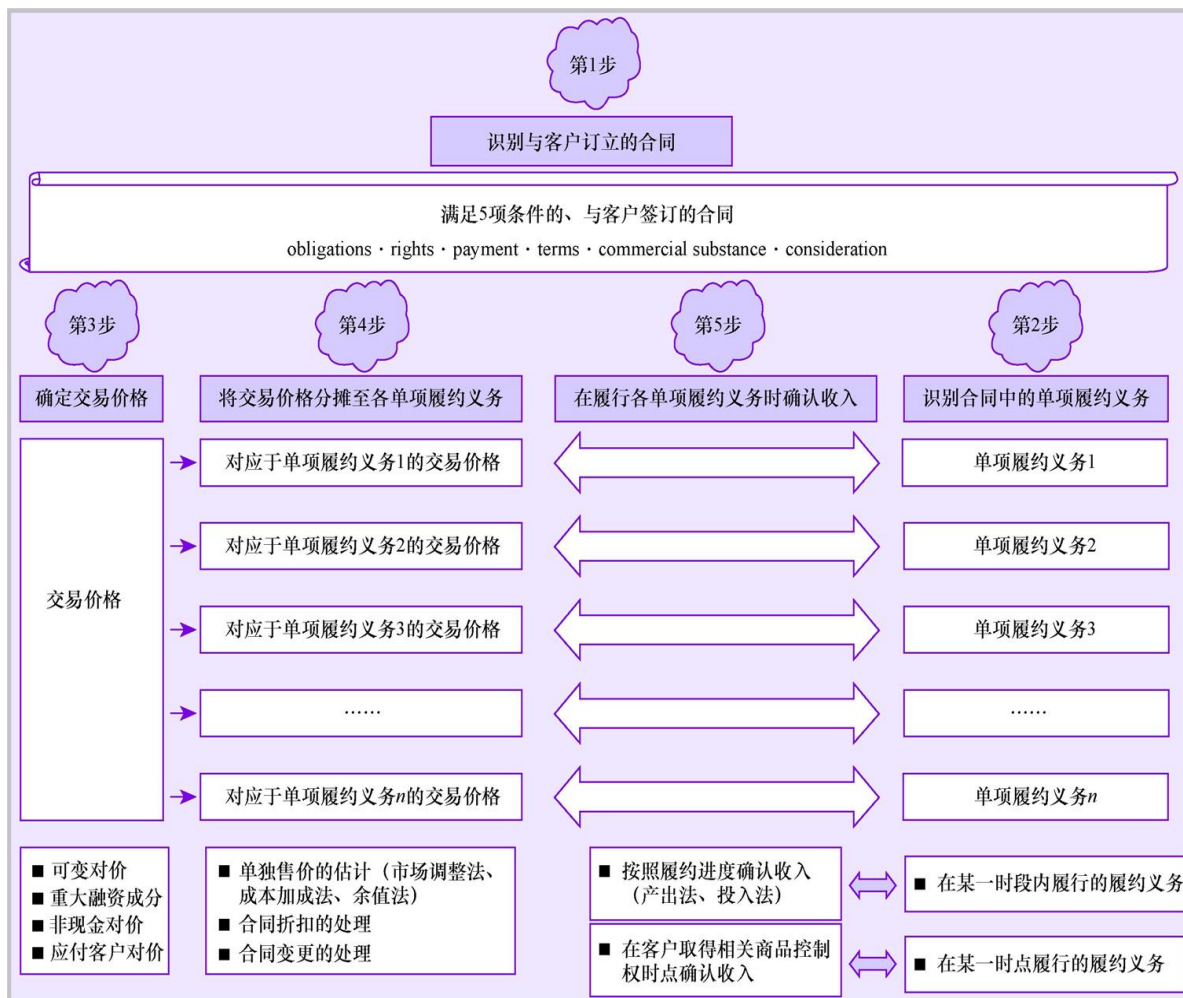
一. 营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

- 2017年修订的《企业会计准则第14号——收入》试图将销售商品收入和提供服务收入的会计处理规则统一起来。
- 适用于企业在销售商品和提供服务过程中与客户订立的合同。
 - 客户, 与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务并支付对价的一方。
 - 合同, 双方或多方之间订立的有法律约束力的权利义务的协议。
- 企业应当根据其向客户销售商品或提供服务的模式来记录营业收入, 营业收入的金额应当是其销售商品或提供服务所收取的对价。
- 该准则推出了一套“五步法”的会计处理规则。

第二节 收入



一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）



一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

• 1. “五步法”的设计理念

【举例】某电信公司以买手机送话费的捆绑销售方式开展促销,客户买单独售价为3 000元的手机即可享有该电信公司赠送的有效期为两年的600元话费。对于这样的销售合同,该电信公司确认收入的程序如下:

- 第1步: 识别与客户订立的合同,即判断某项合同是否属于《企业会计准则第14号——收入》(2017年修订)的调整范围,且满足该准则所规定的五项条件。
- 第2步: 识别合同中的单项履约义务,并进一步区分为在某一时段内履行的履约义务和在某一时刻履行的履约义务。

一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

• 1. “五步法”的设计理念

- 第3步：确定交易价格。该捆绑销售合同的交易价格总额为3 000元。
- 第4步：将交易价格分摊至各单项履约义务。
- 对应于该电信公司所给付的手机这一单项履约义务的交易价格为2 500元($3\ 000 \div 3\ 600 \times 3\ 000$);
- 对应于该电信公司在两年内提供合同金额为600元的电信服务这一单项履约义务的交易价格为500元($3\ 000 \div 3\ 600 \times 600$)。

一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

• 1. “五步法”的设计理念

- 第5步：在履行各单项履约义务时**确认收入**。
- 该电信公司在完成手机给付义务时(也即**客户取得该手机的控制权**时)确认收入2 500元。
- 对于在某一时段内履行的履约义务(即此后两年的电信服务),此后两年内,**按照履约进度确认电信服务收入**(共计500元)。



• 2. 单一业务合同内容的收入确认

- 设“**主营业务收入**”科目核算企业确认的**销售商品、提供服务等**主营业务的收入。
- 设“**其他业务收入**”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入,包括**出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、债务重组等实现的收入**。
- 上述科目的用法以工商企业的常规情形为参照坐标, **实际中要根据管理需要自行确定适用的科目**。

一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

【例11—1】中原商贸有限公司是增值税一般纳税人，税务机关核定的增值税纳税期限为一个月。该公司20X8年1月6日购入了100件西施浣纱股份有限公司生产的羊驼毛大衣，增值税专用发票上注明的金额共计100 000元，增值税税额为13 000元。商品已经入库，价款已经支付。中原商贸有限公司的会计处理如下。

20X8年1月26日，中原商贸有限公司将100件羊驼毛大衣批发给了另一家公司，不含增值税的销售额为300 000元，增值税税额为39 000元。钱货两清。

- 该项业务的营业收入属于在**某一时点**履行的履约义务所对应的收入。中原商贸有限公司在购买方取得该货物的控制权时确认收入。

一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

①借：库存商品 100 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 000
 贷：银行存款 113 000

②借：银行存款 339 000
 贷：主营业务收入 300 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 39 000

③借：主营业务成本 100 000
 贷：库存商品 100 000

一.营业收入（主营业务收入和其他业务收入）

【例11—2】20×7年1月1日,东南路桥股份公司与某客户签订合同,为其修建100公里的高速公路,合同标的额为5 000 000 000元。假定本例不考虑增值税等相关税费。

- 20×7年12月31日,该公司已完成建造任务60公里,预计未来一年内能够全部完工。该合同所包含的一项履约义务,属于在**某一时段内**履行的履约义务。假设该公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此,截至20×7年12月31日,该合同的履约进度为60%(60÷100),该公司应确认的收入为3 000 000 000元(5 000 000 000×60%)。

借:银行存款 3 000 000 000

贷:主营业务收入 3 000 000 000

- 该公司预计合同总成本为4 500 000 000元。按照履约进度60%计算的营业成本为2 800 000 000元。

借:主营业务成本 2 800 000 000

贷:合同履约成本 2 800 000 000

二. 投资收益

- 企业有时候需要通过**长期股权投资**来维护其战略利益，有时候出于调节资产结构和债务结构的需要也可能会进行一些**金融性质的投资**。会计学中把这些投资所获得的回报称作“**投资收益**”。
- 企业设“**投资收益**”科目核算企业在长期股权投资、证券投资中获得的**投资收益**（或承受的投资损失）。

二. 投资收益

【例11—3】佳禾农业股份公司20X8年1月2日投资300万元购买了某上市公司的股票，企图获得投机收益，20X8年1月23日出售该股票得款390万元。其账务处理如下：

投资时：

借：交易性金融资产—成本	3 000 000
贷：其他货币资金—存出投资款	3 000 000

出售股票时：

借：其他货币资金—存出投资款	3 900 000
贷：交易性金融资产—成本	3 000 000
投资收益	900 000

三.其他收益

- 与企业日常活动相关的**政府补助**，应当按照经济业务实质，计入**其他收益**或**冲减相关成本费用**。
- 企业设“**其他收益**”科目核算其计入其他收益的、**与企业日常活动相关的政府补助**。
- 该科目**贷方**登记收到的与企业日常活动相关的政府补助，借方登记减少数，期末结转后无余额。
- **【例11—4】** 华中机电有限公司20X8年9月收到当地政府依照科技创新支持计划拨付的政府补助16 000 000元，该补助与该公司的日常经营活动相关。华中机电有限公司的会计处理如下。

借：银行存款	16 000 000
贷：其他收益	16 000 000



一、费用的概念和分类

- 费用是指企业在日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。
- 费用有以下三个基本特征：
 1. 费用是企业在日常活动中发生的
 2. 费用会导致所有者权益的减少
 3. 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出

第三节 费用



- **费用**按性质不同,可分为与**营业收入**直接相关的**费用**和**期间费用**。
- **与营业收入直接相关的费用**是指企业本期发生的、与本期营业收入存在直接对应关系、为取得营业收入而发生的直接的经营代价,包括**主营业务成本**（通常包括：**直接材料**、**直接人工**、**制造费用**）、**其他业务成本**、**税金及附加**。
- **期间费用**是指企业本期发生的、与本期营业收入没有对应关系、应直接计入当期损益的各项费用,包括**管理费用**、**销售费用**和**财务费用**。
- **费用确认应遵循如下原则**：
 - ① 划分收益性支出和资本性支出原则；
 - ② 权责发生制原则；
 - ③ 配比原则。

二、主营业务成本和其他业务成本

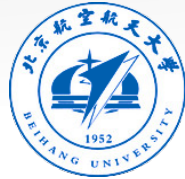
1. 主营业务成本

- 企业设“主营业务成本”科目核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本（税金及附加除外，另设科目核算）。
- 该科目可按主营业务的种类进行明细核算。该科目借方登记发生额（增加数），贷方登记结转额（减少数）。

2. 其他业务成本

- 企业设“其他业务成本”科目核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的代价（税金及附加除外，另设科目核算），包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额等。
- 该科目借方登记发生额（增加数），贷方登记结转额（减少数）。

第三节 费用



【例11-5】环球实业有限公司为增值税一般纳税人，某月销售原材料一批，不含增值税的售价为100 000元，增值税税额13 000元，已经收到转账支票。相关的账务处理如下：

销售收款时：

借：银行存款	113 000	
贷：其他业务收入		100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		13 000

结转该批原材料账面成本90 000元时的会计分录：

借：其他业务成本	90 000	
贷：原材料		90 000

第三节 费用



【例11—6】神州粮油有限公司20X8年1月6日斥资2 120 000元购入了“十四香”酱油的发明专利所有权，增值税专用发票上注明的交易金额为2 000 000元，增值税税额为120 000元。该专利的法律保护期限还有10年。该公司采用直线法摊销无形资产。20X9年初，神州粮油公司作为专利权人在书面合同中授权另一家公司实施该项专利。每年年初收取专利使用费300 000元。本例不考虑其他税费等因素。神州粮油公司的会计处理如下：

（1）购入专利权时。

借：无形资产	2 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	120 000
贷：银行存款	2 120 000

（2）20X8年摊销无形资产时（10年保护期）。

借：管理费用	200 000
贷：累计摊销	200 000

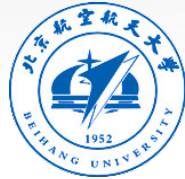
（3）授权他人实施专利后，每年年初收取专利使用费时。

借：银行存款	300 000
贷：其他业务收入	300 000

（4）授权他人实施专利后，每年摊销无形资产时。

借：其他业务成本	200 000
贷：累计摊销	200 000

第三节 费用



三.税金及附加

- 企业设“税金及附加”科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船税、印花税等相关税费。
- 该科目借方登记发生额（增加数），贷方登记结转额（减少数）。
- 在纳税期限内计算确定经营活动发生的税金及附加时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费”等科目。

借:税金及附加 [按应交的各种税费]

贷:应交税费——应交消费税
——应交城市维护建设税
——应交教育费附加
——应交资源税
——应交房产税
——应交土地使用税
——应交车船税

第三节 费用



三.税金及附加

企业应设置“税金及附加”账户，核算有关销售税金业务。

税金及附加	
应缴纳的 相关税金 (不包括增值税、 所得税)	月末结转税金

(该账户期末无余额)

第三节 费用

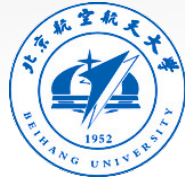


【例11-7】20×9年12月,金波家居有限公司计算应交房产税160 000元、应交土地使用税90 000元、应交车船税30 000元。

该公司的账务处理如下:

借: 税金及附加	280 000
贷: 应交税费—应交房产税	160 000
—应交土地使用税	90 000
—应交车船税	30 000

第三节 费用



四. 期间费用

1. 销售费用

销售费用是指企业在销售货物、提供服务时发生的各种费用。具体包括如下内容：

(1) 产品自销费用

包装费、运输费、装卸费、保险费等。

(2) 产品促销费用

展览费、广告费、售后服务费等。

(3) 专设销售部门的费用

职工薪酬、办公费、业务费、折旧费、差旅费等

第三节 费用



四. 期间费用

1. 销售费用

【例11-8】新新乳品有限公司20X8年12月份根据发生的销售费用，进行了如下的会计处理。

计算应付专设的销售机构的职工薪酬400 000元：

借：销售费用 400 000

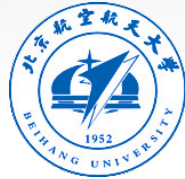
贷：应付职工薪酬 400 000

开出支票支付电视广告费636 000元收到的增值税专用发票上注明的不含税金额为600 000元，税额为36 000元，价税合计为636 000元。

借：销售费用 600 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 36 000

贷：银行存款 636 000



第三节 费用

四. 期间费用

2. 财务费用

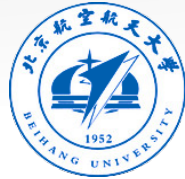
财务费用是企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。包括：

1. 利息支出 (减利息收入)
2. 汇兑损益
3. 相关的手续费
4. 销售商品发生的现金折扣等

不包括：符合资本化条件的借款费用。

企业应设置“财务费用”账户，核算财务费用业务，并按费用项目设置明细账，本账户期末无余额。

第三节 费用



四. 期间费用

2. 财务费用

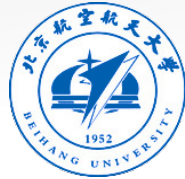
【例11-9】新新乳品有限公司20X8年12月份根据发生的财务费用，进行了如下的会计处理。

转账支付短期借款利息300 000元。收到的增值税专用发票上注明的不含税金额为283 018.87元，税额为16 981.13元，价税合计为300 000元。

借：财务费用	283 018.87
应交税费——应交增值税（进项税额）	16 981.13
贷：银行存款	300 000.00

收到银行存款利息100 000元，假定该存款利息不征收增值税。

借：银行存款	100 000
贷：财务费用（实际上是利息收入）	100 000



第三节 费用

四. 期间费用

3. 管理费用

- 企业设“**管理费用**”科目核算企业为**组织和管理企业生产经营**所发生的管理费用,包括:
 - 开办费
 - 公司经费
 - 工会经费
 - 董事会费中介机构费、咨询费诉讼费、业务招待费
 - 技术转让费、矿产资源补偿费
 - 研究费用
 - 排污费。
- 企业应设置“**管理费用**”账户,核算管理费用业务,并按**费用项目设置明细账**,该账户**期末无余额**。
- **管理费用不多的商品流通企业**,可不设置“**管理费用**”科目,将上述内容一并放在“**销售费用**”科目核算。

第三节 费用



四. 期间费用

3. 管理费用

(1) 行政管理费用的会计处理

- 企业发生公司经费等管理费用时，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例11-10】新新乳品有限公司20x8年12月份根据发生的管理费用，进行了如下的会计处理：

(1) 应付行政管理部门职工薪酬230 000元。

借：管理费用	230 000	
贷：应付职工薪酬		230 000

(2) 计提行政管理办公大楼的折旧110 000元。

借：管理费用	110 000	
贷：累计折旧		110 000

第三节 费用



(3) 用银行存款支付业务招待费9 000元。收到的增值税专用发票上注明的不含税金额为8 490.57元，税额为509.43元，价税合计为9 000元。

借：管理费用	8 490.57
应交税费——应交增值税（进项税额）	509.43
贷：银行存款	9 000.00

(4) 计提工会经费3 000元。

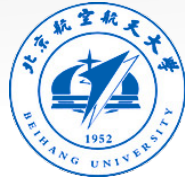
借：管理费用	3 000
贷：应付职工薪酬——工会经费	3 000

(5) 管理部门人员报销差旅费8 700元，以现金支付。

借：管理费用	8 700
贷：库存现金	8 700

(6) 本月摊销无形资产1 800元。

借：管理费用	1 800
贷：累计摊销	1 800



第三节 费用

四. 期间费用

3. 管理费用

(2) 研发项目研究阶段发生开支的会计处理

- 对于研发项目研究阶段的开支，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出”科目。

【例11-11】南方高科有限责任公司20X8年11月启动了一项研发项目。研究开发阶段发生开支3 800 000元，其中原材料价值3 000 000元，研发人员工资800 000元。相关的账务处理如下：

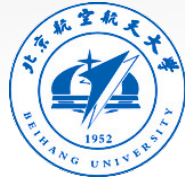
借：研发支出	3 800 000
贷：原材料	3 000 000
应付职工薪酬	800 000

20X8年年末发现，该项目尚属理论探索阶段，所发生的开支一律计入当期管理费用。

借：管理费用	3 800 000
贷：研发支出	3 800 000

(参考教材P180[例] 8-3)

第四节 直接计入当期利润的利得



- **直接计入当期利润的利得**，是指直接计入当期**利润表**、会导致**所有者权益增加**的、与所有者**投入资本无关**的利得。
- 包括：**偶然所得**（营业外收入、资产处置收益）和**预期所得**（公允价值变动收益）
 - **偶然所得**：企业从事**营业范围以外**的活动所形成的利得，在利润表上列示为“营业外收入” “资产处置收益”；
 - **预期所得**：市价波动所形成的浮动盈利，会计学上称为公允价值变动收益，列入利润表的“公允价值变动收益”项目中。



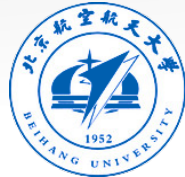
第四节 直接计入当期利润的利得

一.偶然所得（资产处置收益和营业外收入）

1. 资产处置收益

- 企业设“**资产处置损益**”科目核算企业出售划分为持有待售的非流动资产或处置组时确认的处置利得或损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。
- 该科目贷方登记发生额(**增加数**),借方登记结转额(**减少数**)。
- 企业记录资产处置收益时,借记“银行存款”“固定资产清理”等科目,贷记“资产处置损益”科目。

第四节 直接计入当期利润的利得



一.偶然所得（资产处置收益和营业外收入）

【例11—12】江南制造股份公司是增值税一般纳税人，该公司20×3年6月12日转让了一项外观设计专利，该资产账面余额（账面原价）为800 000元，累计摊销为100 000元，未曾计提减值准备。该公司收到转让款1 060 000元，开出的增值税专用发票上注明的交易金额为1 000 000元，增值税税额为60 000元，价税合计为1 060 000元。不考虑附加税费。

借：银行存款	1 060 000
累计摊销	100 000
贷：无形资产	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	60 000
资产处置损益	300 000

2. 营业外收入

- 企业设“营业外收入”科目核算债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等营业范围外的活动所形成的偶然所得。
- 该科目贷方登记发生额(增加数),借方登记结转额(减少数)。
- 记录营业外收入时,借记“库存现金”“银行存款”“待处理财产损溢”等科目,贷记“营业外收入”科目。
- 【例11-13】新星科技有限公司开发的新科技受到社会各界的强烈响应,该公司于20X8年接受某知名企业家的捐赠60 000 000元。其会计分录为:

贷：营业外收入	60 000 000
---------	------------

第四节 直接计入当期利润的利得



二.预期所得（公允价值变动收益）

- 企业设“公允价值变动损益”科目核算其持有的交易性金融资产、交易性金融负债、采用公允价值模式计量的投资性房地产等资产由于公允价值变动所形成的浮动盈亏。
- 该账户贷方登记增加数，借方登记减少数。
- 【例11—14】20X8年1月初，江南制造股份公司用闲置的银行存款购入拟短期持有的艺庵科技股票20 000股，作为交易性金融资产核算。每股成交价100元。交易费用略。其相关的会计处理如下：

借：交易性金融资产—成本	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000

第四节 直接计入当期利润的利得



二.预期所得（公允价值变动收益）

3月初，收到艺庵科技股票发放现金股利，每股股利0.5元。

借：银行存款	10 000
贷：投资收益	10 000

6月30日，艺庵科技的股票市价飙升至每股180元。

借：交易性金融资产—公允价值变动	1 600 000
贷：公允价值变动损益	1 600 000

8月初，企业将艺庵科技股票以每股190元全部售出。

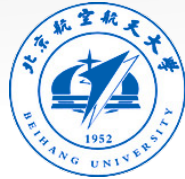
借：银行存款	3 800 000
贷：交易性金融资产—成本	2 000 000
—公允价值变动	1 600 000
投资收益	200 000
借：公允价值变动损益	1 600 000
贷：投资收益	1 600 000

第五节 直接计入当期利润的损失



- **直接计入当期利润的损失**,是指应当计入当期**利润表**、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的损失。
- 包括：**偶然支出或损失**(营业外支出、资产处置损失、信用减值损失)和**预期损失**(公允价值变动损失、资产减值损失)。
 - **偶然支出或损失**: 企业**经营活动以外**所发生的支出,在利润表上单列为“营业外支出”项目、“资产处置收益”项目。
 - **预期损失**: **市价波动或估值变动**所形成的浮动损失,包括公允价值变动损失、资产减值损失、信用减值损失,分别列入利润表的“公允价值变动收益”、“资产减值损失”、“信用减值损失”项目中。

第五节 直接计入当期利润的损失

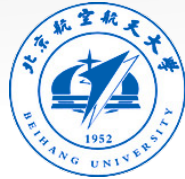


一. 偶然支出或损失（营业外支出和资产处置损失）

1. 营业外支出

- 企业设“**营业外支出**”科目核算营业范围外的各项偶然支出，包括**债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失**等。
- 该科目借方登记发生额（**增加数**），贷方登记结转额（**减少数**）。

第五节偶然支出或损失



一.偶然支出或损失（营业外支出和资产处置损失）

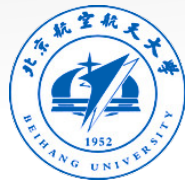
【例11-15】江南制造股份公司20x7年12月31日盘亏一台机器设备，该设备账面余额（账面原价）为900 000元，累计折旧为500 000元，资产减值准备为300 000元。该公司应该如何记账？

发生时：

借：待处理财产损溢—待处理非流动资产损溢	100 000
累计折旧	500 000
固定资产减值准备	300 000
贷：固定资产	900 000

经批准核销该项设备时：

借：营业外支出	100 000
贷：待处理财产损溢—待处理非流动资产损溢	100 000



第五节偶然支出或损失

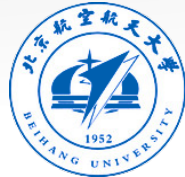
一.偶然支出或损失（营业外支出和资产处置损失）

2.资产处置损失

- 企业记录资产处置损失时，借记“**资产处置损益**”等科目，贷记“**固定资产清理**”等科目。

出售的资产项目	计入的会计科目
因自然灾害发生毁损的固定资产 因丧失使用功能等原因而报废清理的固定资产	营业外支出
出售固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产 划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外） 非货币性资产交换产生的利得或损失 债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失	资产处置损益
金融工具、长期股权投资和投资性房地产	投资收益

第五节偶然支出或损失



一.偶然支出或损失（营业外支出和资产处置损失）

【例11-16】中原高科股份公司是增值税一般纳税人，该公司20x8年9月7日转让了一项外观设计专利，该资产账面余额（账面原价）为900 000元，累计摊销为100 000元，未曾计提减值准备。该公司收到转让款530 000元，开出的增值税专用发票上注明的交易金额为500 000元，增值税税额为30 000元，价税合计为530 000元。不考虑附加税费。该公司应该如何记账？

借：银行存款	530 000
累计摊销	100 000
资产处置损益	300 000
贷：无形资产	900 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	30 000

第五节偶然支出或损失



二.预期损失（资产减值损失和信用减值损失）

1、资产减值损失

- 企业设“资产减值损失”科目核算其针对各项资产(金融资产除外)计提资产减值准备时所记录的损失。
- 该科目借方登记发生额(增加数),贷方登记结转额(减少数)。

借:资产减值损失

贷:存货跌价准备

长期股权投资减值准备

固定资产减值准备

在建工程减值准备

工程物资减值准备

无形资产减值准备

.....

第五节偶然支出或损失



2、信用减值损失

- 企业设“信用减值损失”科目核算计提各项金融工具减值准备时所记录的预期信用损失。
- 该科目可按照信用减值损失的项目进行明细核算。该科目借方登记发生额(增加数),贷方登记结转额(减少数)。

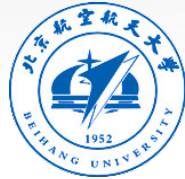
借:信用减值损失

贷:坏账准备

债权投资减值准备

其他综合收益——其他债权投资减值准备

第六节 所得税费用



所得税是国家对企业的生产经营所得和其他所得征收的一种税。所得税的计算依据是企业年度的**应纳税所得额**。

所得税的计算公式如下：

应交所得税 = 应纳税所得额 × 所得税税率

所得税税率一般企业为**25%**

应纳税所得额需要依据所得税法的规定，在**会计利润的基础上进行调整**计算。

第六节 所得税费用



【例11—17】亲民农业股份公司20X8年的利润表上载明的利润总额为96 168 000元。纳税申报时，税务机关认定了如下调整事项：

20X8年度计提存货跌价准备记录了资产减值损失3 200 000元；

20X8年度取得了国债利息4 000 000元；

20X8年度记录了公允价值变动收益10 000 000元。

$$\begin{aligned}\text{应纳税所得额} &= 96\,168\,000 + 3\,200\,000 - 4\,000\,000 - 10\,000\,000 \\ &= 85\,368\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

(1) 该公司适用的所得税税率为25%，计算确定的应纳所得税额为21 342 000元。

借：所得税费用——当期所得税费用	21 342 000	
贷：应交税费——应交所得税		21 342 000

(2) 结转本年利润时。

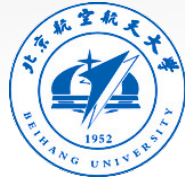
借：本年利润	21 342 000	
贷：所得税费用——当期所得税费用		21 342 000

第七节 利润



- 利润：惯常所称的“**营业利润**”，是指企业当期取得的**营业收入**减去归属于该期间的**营业费用**后的余数；
- 营业利润**加上**营业外收入、**减去**营业外支出，就是企业的“**利润总额**”；
- 利润总额**减去**所得税费用便等于税后利润（“**净利润**”）。

第七节 利润



企业期末计算利润时，一方面，将收入、利得账户的发生额合计数转入“本年利润”账户的贷方，另一方面，将费用、损失账户的发生额合计数和所得税费用转入“本年利润”的借方，这个过程就是会计学惯常所称的“**结转本年利润**”。

结转收入、利得账户的发生额合计数时,会计分录是:

借:主营业务收入

其他业务收入

公允价值变动损益(假设该账户贷方发生额大于借方发生额)

投资收益

资产处置损益(假设该账户贷方发生额大于借方发生额)

其他收益

营业外收入

贷:本年利润

第七节 利润



一.利润的计算和结转

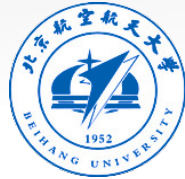
结转费用、损失账户的发生额合计数和所得税费用时,会计分录是:

借:本年利润

贷: 主营业务成本
其他业务成本
税金及附加
资产减值损失
信用减值损失
销售费用
管理费用
财务费用
营业外支出
所得税费用

若当年为净利润,则按“本年利润”账户贷方发生额与借方发生额的差额借记“本年利润”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。这样就使得“本年利润”科目的借方发生额与贷方发生额相等,达到了把该账户“清空”的效果。如为净亏损,做相反的会计分录。

第七节 利润



【例11—18】星海高科有限公司20X3年度结转本年利润的业务及会计处理如下。

- 公司该年度“**主营业务收入**”科目贷方发生额为60 000 000元，“**其他业务收入**”科目贷方发生额为30 000 000元，“**营业外收入**”科目贷方发生额为20 000 000元，这些科目未曾出现借方发生额。
- 公司该年度“**主营业务成本**”科目借方发生额为30 000 000元，“**其他业务成本**”科目借方发生额为20 000 000元，“**税金及附加**”科目借方发生额为10 000 000元，“**管理费用**”科目借方发生额为1 000 000元，“**财务费用**”科目借方发生额为2 000 000元，“**销售费用**”科目借方发生额为7 000 000元，“**营业外支出**”科目借方发生额为10 000 000元，“**所得税费用**”科目借方发生额为10 000 000元，这些科目未曾出现贷方发生额。

第七节 利润



(1) 结转收入、利得账户。

借: 主营业务收入	60 000 000
其他业务收入	30 000 000
营业外收入	20 000 000
贷: 本年利润	110 000 000

(2) 结转费用、损失账户。

借: 本年利润	90 000 000
贷: 主营业务成本	30 000 000
其他业务成本	20 000 000
税金及附加	10 000 000
管理费用	1 000 000
财务费用	2 000 000
销售费用	7 000 000
营业外支出	10 000 000
所得税费用	10 000 000

(3) 结转本年的净利润。

借: 本年利润	20 000 000
贷: 利润分配—未分配利润	20 000 000

本年利润

主营业务成本	30 000 000	主营业务收入	60 000 000
其他业务成本	20 000 000	其他业务收入	30 000 000
税金及附加	10 000 000	营业外收入	20 000 000
管理费用	1 000 000		
财务费用	2 000 000		
销售费用	7 000 000		
营业外支出	10 000 000		
所得税费用	10 000 000		
			20 000 000

一. 基本每股收益

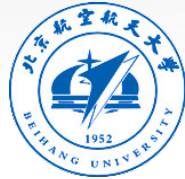
基本每股收益 (basic earnings-per-share, basic EPS) 是指平均分摊到每股普通股的归属于普通股股东的净利润 (或净亏损)。这是比较纯粹的、惯常所称的每股收益 (earnings-per-share, EPS)。用公式来表示就是:

基本每股收益 = 归属于普通股股东的净利润 / 当期实际发行在外普通股的加权平均数

上式中的“当期实际发行在外普通股的加权平均数”，可按下列公式计算：

当期实际发行在外的普通股的加权平均数 = 期初发行在外的普通股股数 + 当期新发行的普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购的普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间。

第八节 每股收益



【例11—19】信达高科股份有限公司20X2年期初发行在外的普通股为20 000万股；3月29日新发行普通股12 500万股；10月1日回购普通股6 300万股，以备将来奖励职工之用。该公司当年实现净利润为13 600万元。20X2年的基本每股收益计算如下：

$$\begin{aligned}\text{发行在外普通股加权平均数} &= 20000 \times 12/12 + 12500 \times 9/12 - 6300 \times 3/12 \\ &= 27800 \text{ (万股)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{或者} &= 20000 \times 3/12 + (20000 + 12500) \times 6/12 + (20000 + 12500 - 6300) \times 3/12 \\ &= 27\ 800 \text{ (万股)}\end{aligned}$$

$$\text{基本每股收益} = 13600 \div 27800 = 0.49 \text{ (元/股)}$$

每股收益只是采用金融分析的行规算出来的估计值，用它来评价企业业绩或确定股利政策显然是不妥当的，因为净利润中往往包含大量的预期因素，每股收益并不等同于“每股税后利润”。其正当用途尚不明确。

第八节 每股收益



二. 稀释每股收益

稀释每股收益 (diluted EPS) 是以基本每股收益为基础, 假设企业所有发行在外的**稀释性潜在普通股**均已转换为普通股, 从而分别调整分子 (归属于普通股股东的当期净利润) 以及分母 (发行在外普通股的加权平均数) 而计算得到的每股收益。其计算规则仅仅是**证券行业**“**发明**”的一种基于假设情形的算法, 缺乏合理依据。

下面以**认股权证 (warrants)**和**股票期权 (stock options)**为例阐释稀释每股收益的计算规则。二者都属于期权。

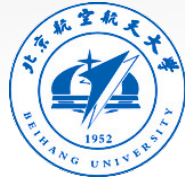
期权是一种金融合同, 出资购得该合同的权利人可以在合同规定的期限内或规定的日期, 按照事先约定的价格购得合同的标的资产。认股权证和股份期权都是以股票为标的资产的期权合同, 所不同的是, 前者是公开出售的, 后者通常直接授予公司熟悉的人士 (如本公司的管理层、职工) 而不公开出售。

二. 稀释每股收益

- 一般地，对于盈利企业，认股权证和股份期权的行权价格低于普通股的当期平均市场价格时，需要考虑其稀释性。在此情形下，期权的行权不会影响到净利润数字，因此不用调整前述公式中的分子。
- 期权的行权将会导致股份增多，如何测算股份的增加数呢？对此，有一个奇特的逻辑：假定行权价为E，共发行了M份期权（每份期权对应一份股份），现在的每股市价是S，则行权后的得款额 $M \times E$ 相当于公开出售了 $M \times E \div S$ 份股票，则其余的 $M \times (1 - E \div S)$ （即 $M - M \times E \div S$ ）份股票就相当于是“白送”的，把它加到分母上就行了。循此思路，会计准则规定分母调整公式为：

增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 \times 拟行权时转换的普通股股数 \div 当期普通股平均市场价格

第八节 每股收益



二. 稀释每股收益

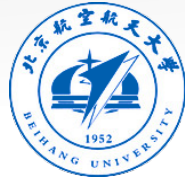
【例11—20】永胜能源股份公司20X2年归属于普通股股东的净利润为720万元，期初发行在外普通股加权平均数为1 500万股，该普通股平均每股市价为4元。20X2年3月1日，该公司对外发行300万份认股权证，行权日为20X3年3月1日，每份认股权证可以在行权日以3.5元的价格认购本公司1股新发的股份。则该公司20X2年度每股收益计算如下：

基本每股收益 = $720 \div 1\,500 = 0.48$ （元/股）

调整增加的普通股股数 = $300 - 300 \times 3.5/4 = 37.5$ （万股）

（ $300 \times 3.5/4$ 这个计算的含义：相当于用3.5元的价格收到300万购买认股权证的现金，用这笔现金去市场上回购公司4.0元的市价的股票，计算出普通股票的减少数）

稀释每股收益 = $720 \div (1\,500 + 37.5 \times 10 \div 12) = 0.47$ （元/股）



本章作业

某企业为增值税一般纳税人，20x1年12月份发生如下经济业务：

1. 仓库报来发料汇总表，其中，生产产品领用260 000元，车间维修领用26 000元，厂部领用14 000元，共计300 000元。
2. 根据期初固定资产账面价值计提折旧10 000元，其中，生产部门8 000元，厂部行政部门2 000元。

要求：根据上述经济业务编制相关会计分录。



第十一章 收入、费用以及利润

第一节

收入、费用以及利润的定义

第二节

收入

第三节

费用

第四节

直接计入当期利润的利得

第五节

直接计入当期利润的损失

第六节

所得税费

第七节

利润

第八节

每股收益

