

前 言

随着科技的发展，，高效率学习的时代到来，碎片化学习的方式已经成为学习的主流方式。如何让时间不够用的考生，考试顺利通过和考到高分。“三色讲义”被誉为帮助考生“三色梳理”的助手，能快速帮考生根据颜色区分出重点、难点、次重点、次难点，是掌握和通过考试要领的“法 宝”。

经过大量考生的使用证明，三色讲义已成为考生考前突破的典范辅导资料，为考生提供简单学习、快乐学习、 有序学习。

本讲义凝结了大纲要求的全部知识点，去除了繁杂的解说，保留了精髓。本讲义的学习方法如下：

1. 三色讲义。红色表示是重点记忆内容，**蓝色表示**次重点记忆内容或较难理解内容，黑色表示暂时需要记忆的内容或简单理解内容。日常复习主要关注三色内容，考前快速浏览深红色和红色内容。
2. 知识点把握。日常复习注意明确知识点，特别注意知识点的提示。
3. 复习流程。①自主快速浏览全书一遍；②记忆红色，蓝色重要知识点；③课程视频讲解，学员在书中寻找做错试题对应的知识点，寻找做错原因；④考前三天开始自由温习，考前 1～2 小时快速浏览深红色和蓝色内容。

### 目录

[第一章 会计概述 1](#_bookmark0)

[第一节 会计概念、职能与目标 1](#_bookmark1)

[第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求 3](#_bookmark2)

[第三节 会计要素及其确认与计量 5](#_bookmark3)

[第四节 会计科目和借贷记账法 11](#_bookmark4)

[第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序 17](#_bookmark5)

[第六节 财产清查 31](#_bookmark6)

[第七节 财务报告 34](#_bookmark7)

[第二章 资产 35](#_bookmark8)

[第一节 货币资金 35](#_bookmark9)

[第二节 应收及预付款项 37](#_bookmark10)

[第三节 交易性金融资产 41](#_bookmark11)

[第四节 存货 43](#_bookmark12)

[第五节 固定资产 54](#_bookmark13)

[第六节 无形资产和长期待摊费用 60](#_bookmark14)

[第三章 负债 61](#_bookmark15)

[第一节 短期借款 61](#_bookmark16)

[第二节 应付及预收款项 62](#_bookmark17)

[第三节 应付职工薪酬 63](#_bookmark18)

[第四节 应交税费 66](#_bookmark19)

[第四章 所有者权益 78](#_bookmark20)

[第一节 实收资本或股本 78](#_bookmark21)

[第二节 资本公积 79](#_bookmark22)

[第三节 留存收益 80](#_bookmark23)

[第五章 收入、费用和利润 82](#_bookmark24)

[第一节 收入 82](#_bookmark25)

[第二节 费用 88](#_bookmark26)

[第三节 利润 90](#_bookmark27)

[第六章 财务报表 91](#_bookmark28)

[第一节 资产负债表 91](#_bookmark29)

[第二节 利润表 93](#_bookmark30)

[第三节 所有者权益变动表 94](#_bookmark31)

[第四节 附注 95](#_bookmark32)

[第七章 管理会计基础 95](#_bookmark33)

[第一节 管理会计概述 96](#_bookmark34)

[第二节 产品成本核算的要求和一般程序 97](#_bookmark35)

[第三节 产品成本的归集和分配 98](#_bookmark36)

[第四节 产品成本计算 103](#_bookmark37)

[第八章 政府会计基础 108](#_bookmark38)

[第一节 政府会计概述 108](#_bookmark39)

[第二节 政府单位会计核算 112](#_bookmark40)

# 第一章 会计概述

#### 【本章考情分析】

本章内容是基本知识章节，其内容完全来自于原会计从业资格证考试中会计基础的内容，是整个初级职称通 过的基础，对于零基础学员来说要重点关注会计要素、会计科目、借贷记账法的内容并准确理解；对于其他内容 着重掌握其主要考点；预计 2020 年考试分值在 5 分左右。

## 第一节 会计概念、职能与目标

**一、会计的概念**

（一）会计概念

会计是以货币为主要计量单位，运用专门的方法和程序，对企业和行政、事业单位的经济活动进行**完整的、 连续的、系统的**核算和监督，以**提供经济信息**和**反应受托责任履行情况**为主要目的的经济管理活动。

本课程主要以《企业会计准则》为依据介绍企业经济业务的会计处理。

**二、会计职能**

会计的职能是指会计在经济管理过程中所具有的职能。**基本职能**：核算、监督

**拓展职能**：预测经济前景、参与经济决策、评价经营业绩

#### （一）核算职能

会计以货币为主要计量单位，对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告；会计核算贯穿于经济活 动的全过程，是最基本的职能；

会计核算的内容就是企业的经济业务事项，包括**经济业务和经济事项**，具体包括： **1.款项和有价证券的收付**

* 1. 款项是作为支付手段的货币资金，包括库存现金、银行存款和其他货币资金；

其他货币资金包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、外埠存款和存出投资款；

* 1. 有价证券是指表示一定财产拥有权和支配权的证券，包括国库券、企业债券、股票等；
  2. 款项和有价证券是流动性最强的资产。**2.财物的收发、增减和使用**

（1）财物是财产物资的简称，是企业具有实物形态的经济资源，主要包括：原材料、燃料、包装物、低值 易耗品等存货和房屋、建筑物、机器设备等固定资产；

【**提示**】无形资产、库存现金、银行存款及应收预付款项不是财物。 **3.债权、债务的发生和结算**

1. 债权是企业收取款项的权利，主要包括应收账款、应收票据、应收利息、预付账款等应收及预付款项。
2. 债务是由企业过去的交易或事项形成的，会导致经济利益流出企业的现时义务，主要包括：各种借款、应 付及预收款项、应交款项。

#### 资本的增减

1. 资本是投资者为开展生产经营活动而投入的资金。
2. 会计上的资本专指所有者权益中的投入资本。
3. 资本包括实收资本、资本公积。**5.收入、支出、费用、成本的计算**
4. 收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入。非日常活动的资金流入叫利得
5. 支出是企业实际发生的各项开支，以及在正常生产经营活动以外的各项支出和损失。
6. 费用是指企业在日常活动中形成的经济利益的总流出非日常活动的资金流出叫损失
7. 成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种经济资源的耗费，是按一定产品和劳务对象所归集的 费用，是对象化的费用。

#### 6.财务成果的计算与处理

1. 财务成果是指企业在一定时期内通过从事生产经营活动而在财务上所取得的结果，具体表现为盈利或 亏损。
2. 财务成果的计算和处理一般包括利润的计算、所得税的计算、利润分配或亏损弥补。 **7.其他事项**

#### （二）监督职能

1. **会计监督**，是对特定主体经济活动和相关会计核算的真实性、合法性和合理性进行监督检查。

①真实性审查是指检查各项会计核算是否根据实际发生的经济业务进行；是否如实反映经济业务或事项的真 实状况。

②合法性审查是指保证各项经济业务符合国家的有关法律法规，遵守财经纪律，执行国家的各项方针政策， 杜绝违法乱纪行为；

③合理性审查是指检查各项财务收支是否符合客观经济规律及经营管理方面的要求，保证各项财务收支符合 特定的财务收支计划，实现预算目标。

#### 会计监督的特点

①会计监督是**利用核算职能所提供的各种价值指标进行的货币监督**。

②会计监督分为**事前监督、事中监督和事后监督**。 **3.会计核算与监督的关系**

会计核算与会计监督是相辅相成、辩证统一的关系。

会计核算是会计监督的基础，会计监督是会计核算的质量保证。

#### （三）拓展职能

1. 预测经济前景；是指根据财务报告等提供的信息，定量或者定性的判断和推测经济活动的发展变化规律， 以指导和调节经济活动，提高经济效益。
2. 参与经济决策；是指根据财务报告等提供的信息，运用定量分析和定性分析方法，对备选方案进行可行性 分析，为企业经营管理等提供决策相关的信息。
3. 评价经营业绩；是指利用财务报告等提供的信息，采用适当的防范，对企业一定经营期间的资产运营，经 济效益等经营成果，对照相应的评价标准，进行定量及定性对比分析，做出真实、客观、公正的综合评判。

**三、会计目标**

会计目标是要求会计工作完成的任务或达到的标准，即向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和 现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。

会计信息的使用者主要包括投资者、债权人、企业管理者、政府及其相关部门和社会公众等。

## 第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求

**一、会计基本假设**

会计基本假设是对会计核算所处**时间、空间环境**等所作的**合理假定**，是企业会计**确认、计量和报告**的前提。 会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

|  |  |
| --- | --- |
| 基本假设 | 考点 |
| 会计主体 | 1、会计主体是指会计工作服务的特定**对象**，是企业会计确认、计量和报告的空间范围，即会 计核算和监督的特定单位；  2、**法律主体（法人）可以作为会计主体，但会计主体不一定是法律主体（法人）**；  3、**企业内部独立核算的部分也可以是会计主体**；  4、企业集团是会计主体，但不是法律主体；  5、母公司、子公司、总公司既是会计主体又是法律主体，分公司是会计主体但不是法律主体。 |
| 持续经营 | 1、在可预见的将来，企业将会按当前的规模和状态持续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务；  2、会计上的一系列处理方法和原则的基础是持续经营；  3、企业一旦**进入清算，就不再适用持续经营，应改按清算会计处理**；  4、企业会计确认、计量和报告应以持续经营为前提。 |
| 会计分期 | 1、将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间；  2、分类：年度、半年度、季度、月度。年度期间是从每年 1 月 1 日到 12 月 31 日，短于一年的称为中期；  3、由于有了会计分期，才产生了**本期与非本期**的区别，**从而出现权责发生制和收付实现制的**  **区别**，进而又需要在会计的处理方法上运用预收、预付、应收、应付等一些特殊的会计方法。 |
| 货币计量 | 1、会计主体在确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动；  2、业务收支以外币为主的单位可选择一种外币为记账本位币，但财务报告应当折算为人民币 反映。（不管记账用什么，财报一定是人民币） |

**会计主体确立了会计核算的空间范围**，**持续经营与会计分期确立了会计核算的时间长度**，而**货币计量为会计核算提供了必要手段**。没有会计主体，就不会有持续经营；没有持续经营，就不会有会计分期；没有货币计量， 就不会有现代会计。

**二、会计基础**

**会计基础是指会计确认、计量和报告的**基础，包括权责发生制和收付实现制。

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

础。

凡是属于本期的收入或费用，不论款项是否收付都应当作为本期的收入或费用处理，凡是不属于本期的收入

或费用，即使款项已经在本期收付，也不作为本期的收入或费用。

2、**收付实现制**，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。

【**提示**】1.企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。

2.政府会计由预算会计和财务会计构成。预算会计实行收付实现制（国务院另有规定的，依照其规定），财务会计实行权责发生制。

**三、会计信息质量要求**

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

#### （一）可靠性（真实性）

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

#### 可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在。

#### （二）相关性

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

#### （三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

#### （四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，保证同一企业不同时期可比、不同企业相同会计期间可比。 1.同一企业不同时期可比；同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或事项，应当采用一致的会计政策，

不得**随意**变更；如需变更，应在财务报告附注中予以说明。

2.不同企业相同会计期间可比；不同企业发生的相同或相似的交易或事项，应当采用规定的会计政策，确保 会计信息口径一致、相互可比。

#### （五）实质重于形式

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

【**提示**】企业租入的资产（短期租赁和低值资产租赁除外），由于租赁合同规定的租赁期相当长，往往接近于该资产的使用寿命，租赁期结束时企业有优先购买该资产的选择权，在租赁期内承租企业有权支配资产并从中 受益等，从其经济实质来看，企业能够控制租入资产所创造的未来经济利益，在会计确认、计量和报告时应当将 租入的资产视为企业的资产，在资产负债表中反映。

#### （六）重要性

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

项。

#### （七）谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低

估负债或者费用。

【提示】1.对企业资产计提各项准备、期末存货采用成本与可变现净值孰低法计价、对固定资产采用加速折旧 法计提折旧、对售出商品可能发生的保修义务确认预计负债、对可能承担的环保责任确认预计负债等反映了谨慎 性原则。

2.谨慎性并不意味着企业可以设置各种秘密准备，属于滥用谨慎性。

#### （八）及时性

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

①及时收集会计信息

②及时处理会计信息

③及时传递会计信息

## 第三节 会计要素及其确认与计量

**一、会计要素及其确认条件**

会计要素是指根据交易或事项的经济特征所确定的**财务会计对象和基本分类**，是会计核算对象的具体化。 企业会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 资产 | 静态要素 | 反映企业某一特定日期财务状况 | 编制资产负债表的基础 |
| 负债 |
| 所有者权益 |
| 收入 | 动态要素 | 反映企业某一会计期间经营成果 | 编制利润表的基础 |
| 费用 |
| 利润 |

#### （一）资产的定义及其确认条件1.资产定义与特征

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

①资产是企业过去的交易或事项形成，②资产预期会给企业带来经济利益（直接或间接），③资产是企业拥有或者控制的资源；

#### 资产的确认条件

一项资源确认为资产，需要满足资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

1. 与该资源有关的经济利益**很可能流入企业**；
2. 该资源的成本或价值能够**可靠计量**。**3.资产的分类**

资产按流动性进行分类，可以分为**流动资产和非流动资产**。

流动资产是指预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用，或者主要为交易目的而持有，或者预计在资产 负债表日起一年内（含一年）变现的资产，以及自资产负债表日起一年内交换其他资产或清偿负债的能力不受限 制的现金或现金等价物。

非流动资产是指流动资产以外的资产。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 分类 | 定义 | | 内容 |
| 流动资产 | 一年内或超过一年的正常营业周期出售变现或耗用的资产 | | 货币资金、存货、应收账款、交易性金融资产等 |
| 非流动资产 | 固定资产 | 1. 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理持有的 2. 使用寿命超过一个会计年度 | 房屋建筑物、机器设备、运输设备和工具器具等 |
| 无形资产 | 企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产 | 专利权、非专利技术、商标权、著  作权、土地使用权和特许权等（无商誉） |

|  |  |
| --- | --- |
|  | 长期股权投资、长期待摊费用等 |

【**提示**】1.商誉不是无形资产。

* 1. 应收票据：商业汇票（商业承兑汇票和银行承兑汇票），
  2. 存货包括原材料、周转材料、在产品、库存商品等，注意存货和固定资产的区别，

#### （二）负债定义及其确认条件1.负债的定义与特征

负债是指企业由过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

①负债是企业过去的交易或者事项形成的；未来发生的交易或事项形成的义务，不属于现时义务。

②负债是企业承担的现时义务。③负债预期会导致经济利益流出企业。

清偿负债的方式有：用现金偿还或实物资产偿还；提供劳务形式偿还；部分提供劳务形式偿还；将负债转为资 本等。

#### 2.负债的确认条件

一项义务确认为负债，需要满足负债的定义，还应同时满足以下两个条件：

（1）与该义务有关的经济利益**很可能流出企业**； （2）未来流出的经济利益的金额能够**可靠计量**。**3.负债的分类**

按偿还期限的长短，一般将负债分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在一个正常营业周期中偿还，或者主要为交易目的而持有，或者自资产负债表日起一年内

（含一年）到期应予以清偿，或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日以后一年以上的负债。 非流动负债是指流动负债以外的负债。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 分类 | 定义 | 内容 |
| 流动负债 | 一年内或超过一年的正常营业周期偿还的负债 | 短期借款、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款等 |
| 非流动负债 | 除流动负债以外的负债 | **应付债券**、长期应付款、长期借款等 |

【提示】1.短期借款是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款。（长于1 年的是长期借款）2.应收账款和预付账款属于资产，应付账款和预收账款属于负债；3.应付债券属于非流动负债。

#### （三）所有者权益的定义及其确认条件1.所有者权益的定义和特征

所有者权益又称为股东权益，是企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

①除非发生减资、清算或分派现金股利，企业**不需要偿还**所有者权益；②企业清算时，只有在**清偿所有的负 债后**，所有者权益才返还给所有者；③所有者凭借所有者权益能够**参与企业利润的分配**。

#### 所有者权益的确认条件

所有者权益的确认和计量，主要取决于资产和负债的确认和计量；

所有者权益在数量上等于企业资产总额扣除债权人权益后的净额，反映所有者在企业资产中享有的经济利

益。

#### 所有者权益的分类

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等。具体表现为实收资本（或股本）、 资本公积（资本溢价或股本溢价、其他资本公积）、其他综合收益、盈余公积和未分配利润。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本（实收资本）或者股本部分 的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分投入资本在我国 企业会计准则体系中被计入了资本公积，并在资产负债中的资本公积项目反映。

|  |  |
| --- | --- |
| 分类 | 内容 |
| 实收资本 | 实际收到的投资者在企业注册资本中所占份额的部分 |
| 资本公积 | 股本（资本）溢价、其他资本公积 |
| 其他综合收益 | 企业根据会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失 |
| 留存收益 | 盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积 |
| 未分配利润 |

#### （四）收入的定义及其确认条件1.收入的定义与特征

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。

①收入是在**日常活动**中形成的； ②收入最终会导致**所有者权益的增加**；

③收入是与所有者投入资本**无关的**经济利益的总流入。**2.收入的确认条件**

当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。

1. 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
2. 该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；
3. 该合同有明确的与所转让商品或提供劳务相关的支付条款；
4. 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
5. 企业因向客户转让商品或提供劳务而有权取得的对价很可能收回。**3.收入的分类**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 按重要性 | **主营业务收入** | 销售商品收入等 |
| 其他业务收入 | 销售原材料收入，出租固定资产、无形资产、包装物等租金收入等 |

#### （五）费用的定义及其确认条件1.费用的定义与特征

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。

①费用是从企业的**日常活动中**形成的； ②费用**最终会导致企业所有者权益的减少**；

③费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的**总流出**。**2.费用的确认条件**

费用的确认处理应当符合定义外，还至少应当符合以下条件：

（1）与费用相关的经济利益**很可能流出企业**；（2）经济利益流出企业的结果**会导致资产减少或负债增加**；

（3）经济利益的流出额能够**可靠计量**。

#### 3.费用的分类

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 分类 | | 内容 |
| 生产费用 | 直接材料 | 形成产品的各种主要材料和辅助材料 |
| 直接人工 | 产品生产工人的工资、福利等 |
| 制造费用 | 车间里发生的间接费用（水电费、管理人员工资） |
| 期间费用 | 销售费用 | 1. 为了销售发生的（广告费、展览费等） 2. 销售过程发生的（运输费、装卸费、包装费等） 3. 销售部门发生的（销售部门的工资、经费等） |
| 财务费用 | 筹资手续费、利息、汇兑损益、现金折扣 |
| 管理费用 | 除了销售费用、财务费用以外的期间费用 |

【**提示**】1.将费用界定为日常活动所形成的，是为了将其与损失相区分，因为企业**非日常活动所形成的**经济 利益的流出不能确认为费用，**而应当计入损失**。

1. 生产费用应按实际发生情况计入产品的生产成本，对于集中产品共同发生的生产费用，应当按照收益原则， 采用适当的方法和程序分配计入相关产品的生产成本。
2. 利得和损失：

①直接计入当期损益（利润）的利得和损失：是指应当计入当期损益、会导致所有者权益变动的的、与所有 者投入资本或向所有者分配利润无关的利得或损失。（营业外收入和营业外支出）

包括：非流动资产报废毁损利得/损失、债务重组利得/损失、政府补助利得、盘盈利得、盘亏损失、捐赠利 得/损失等。

②直接计入所有者权益的利得和损失：是指不应计入当期损益、会导致所有者权益变动的、与所有者投入资 本或向所有者分配利润无关的利得或损失。（其他综合收益）

#### （六）利润的定义及其确认条件1.利润的定义与特征

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润反映收入减去费用、直接计入当期利润的利得减去损失后的净 额。

#### 利润的确认条件

利润的确认主要依赖于**收入和费用**，以及直接计入当期利润的**利得和损失的确认**，其金额的确定也主要取决 于收入、费用、利得、损失金额的计量。

#### 利润的分类

利润包括收入减去费用后的净额（反映日常活动的经营业绩）、直接计入当期利润的利得和损失（反映非日常 活动的经营业绩）。

|  |  |
| --- | --- |
| 分类 | 内容 |
| 营业利润 | 营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用+其他收益+投资 收益（-投资损失）+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+净敞口套期收益（-净敞口套期  损失）-信用减值损失-资产减值损失+资产处置收益（-资产处置损失） |
| 利润总额 | 营业利润+营业外收入-营业外支出 |
| 净利润 | 利润总额-所得税费用 |

【**提示**】①营业收入是指企业经营业务所确认的收入总额， 包括主营业务收入和其他业务收入。

②营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额， 包括主营业务成本和其他业 务成本。

③研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出以及计入管理费用自行开发无形资产的摊销。

④其他收益主要是指与企业日常活动相关， 除冲减相关成本费用以外的政府补助。

⑤投资收益 （ 或损失） 是指企业以各种方式对外投资所取得的收益 （ 或损失） 。

⑥公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或 损失）

⑦信用减值损失是指企业计提的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失。

⑧资产减值损失是指企业计提有关资产减值准备所形成的损失。

**二、会计要素计量属性及其应用原则**

#### 会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报与财务报表而确定其金额的过程。

会计计量属性反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括：历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公 允价值

#### （一）历史成本

历史成本**又称实际成本**，是取得或制造某一财产物资所**实际支付的现金或现金等价物**，在历史成本计量下， 资产按其购置时支付的现金或现金等价物的金额或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

特点：基于经济业务的实际交易成本，而不考虑以后市场价格变化的影响。

#### （二）重置成本

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

实务中，重置成本多用于盘盈固定资产的计量。

#### （三）可变现净值

#### 可变现净值，是指在正常生产经营过程中以预计售价减去进一步加工成本和销售所必须的预计税金、费用后 的净值。

在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估 计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额计量。

实务中，常用于存货资产减值情况下的后续计量。

#### （四）现值

现值是指对**未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值**，是考虑货币时间价值因素的一种计量属性。在 现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预 计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

实务中，常用于非流动资产可收回金额、摊余成本计量。

#### （五）公允价值

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

公允价值计量属性多用于交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资的计量。

【提示】企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本；当采用重置成本、可变现净值、现值、公允 价值计量时，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠地计量。

**三、会计等式**

#### 会计等式又称为会计恒等式、会计方程式或会计平衡公式，他是表明各会计要素之间基本关系的等式。

#### （一）会计等式的表现形式1.财务状况等式

企业进行生产经营活动，都必须具备一定数量和种类的资产，这些资产属于投资者投入资本（所有者权益），有些属于债权人的借入资金（负债），统称为权益。

资产与权益是企业所拥有的经济资源在同一时点上所表现的不同形式。资产表示资源的状态，权益表示资源 的来源。

资产与权益在任何一个时点都保持恒等的关系； 资产=权益

资产=负债+所有者权益

这一会计等式也称为基本会计等式或静态会计等式，是反映企业某一特定时点资产、负债和所有者权益三者 之间平衡关系的会计等式。

【**提示**】这一等式是复式记账法的理论基础，也是编制资产负债表的依据。 **2.经营成果等式**

企业经营的目的是为了获取收入、实现盈利，企业在取得收入的同时，也必然发生相应的费用，一定时期的 收入和费用的配比结果为企业的经营成果。

收入-费用=利润

这一等式也称为动态会计等式，是用于反映企业一定时期收入、费用和利润之间恒等关系的会计等式，反映 利润的实现过程，是编制利润表的基础。

#### 会计等式之间的勾稽关系

会计期初：资产=负债+所有者权益

生产经营：资产=负债+所有者权益+（收入-费用） 会计期末：资产=负债+所有者权益+利润

利润分配：资产=负债+所有者权益

#### （二）交易或事项对会计等式的影响

|  |  |
| --- | --- |
| 资产=权益 | 资产=负债+所有者权益 |
| 资产与权益同时增加 | 资产增加、负债增加 |
| 资产增加、所有者权益增加 |
| 资产与权益同时减少 | 资产减少、负债减少 |
| 资产减少、所有者权益减少 |
| 资产内部有增有减 | 资产增加、资产减少 |
| 权益内部有增有减 | 负债增加、负债减少 |
| 负债增加、所有者权益减少 |
| 所有者权益增加、所有者权益减少 |
| 所有者权益增加、负债减少 |

## 第四节 会计科目和借贷记账法

**一、会计科目和账户**

#### （一）会计科目

#### 会计科目的概念:会计科目是对会计要素具体内容进行分类核算的项目。

#### 会计科目的分类

#### 按反映的经济内容分类（即所属会计要素）

资产类、负债类、共同类、所有者权益类、成本类、损益类

①**资产类**:对资产要素的具体内容进行分类核算的项目，按资产的流动性分为反映流动资产的科目和反映非 流动资产的科目。

②**负债类**:对负债要素的具体内容进行分类核算的项目，按负债的偿还期限分为反映流动负债的科目和反映 非流动负债的科目。

③**共同类**:既有资产性质又有负债性质的科目

④**所有者权益类**:对所有者权益要素的具体内容进行分类核算的科目，按所有者权益的形成和性质可分为反 映资本的科目和反映留存收益的科目。

⑤**成本类**:对可归属于产品生产成本、劳务成本等的具体内容进行分类核算的科目（合同取得成本、合同履约 成本）

⑥**损益类**:对收入、费用等的具体内容进行分类核算，提供一定期间损益相关的会计信息的科目，按其不同 内容可以分为反映收入的科目和反映费用的科目。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 资产 | 流动性 | 反映流动资产的科目 | 库存现金、应收账款等 |
| 反映非流动资产的科目 | 无形资产、固定资产等 |
| 负债 | 偿还期限 | 反映流动负债的科目 | 短期借款、应付账款等 |
| 反映非流动负债的科目 | 长期借款、应付债券等 |
| 共同 | 既有资产性质、又有负债性质 | | 清算资金往来、外汇买卖、衍生工具、套期工具、被 套期项目 |
| 所有者权益 | 形成和性质 | 反映资本 | 实收资本（股本）、资本公积 |
| 反映留存收益 | 盈余公积、本年利润、利润分配 |
| 成本 | 内容和性质 | **生产成本、制造费用、劳务成本、合同取得成本、合同履约成本、研发支出等** | |
| 损益 | 损益的不同内容 | 反映收入 | 主营业务收入、其他业务收入 |
| 反映费用 | 主营业务成本、销售费用 |

#### 按提供信息的详细程度及统驭关系分类

①总分类科目:又称为总账科目或一级科目，是对会计要素具体内容进行总括分类，提供总括信息的会计科

目。

②明细分类科目，又称明细科目，是对总分类科目做进一步分类，提供更详细和具体信息的科目；如果某一

总账科目所属的明细科目较多，可在总分类科目下设置二级明细科目，在二级明细科目下设置三级明细科目。 如：应收账款—北京地区—天时达有限公司 500

—南京地区—恒顺祥有限公司 1000

—通达诚有限公司 1500

③总分类科目与明细分类科目的关系

联系：总分类科目对其所属的明细分类科目具有统驭和控制的作用，而明细分类科目是对其所归属的总分类 科目的补充和说明。

区别：总分类科目提供总括性指标，明细分类科目提供详细具体指标。

#### （二）账户

账户是**根据会计科目设置**的，具有一定的格式和结构，用于分类反映会计要素增减变动情况及其结果的载体。 **1.账户的分类**

1. 根据核算的经济内容，分为资产类账户、负债类账户、所有者权益类账户、共同类账户、成本类账户、 损益类账户。有些资产类、负债类、所有者权益类账户还存在备抵账户。是指用来抵减被调整账户余额，以确定被调整账户实有数额而设置的独立了账户，如：累计折旧、固定资产减值准备、累计摊销、无形资产减值准备、 坏账准备、存货跌价准备等。
2. 根据提供信息的详细程度及统驭关系分为总分类账户和明细分类账户。

总分类账户与明细分类账户核算内容相同，只是反映内容的详细程度不同，两者相互补充、相互制约、相互 核对。

总分类账户统驭和控制所属明细分类账户，明细分类账户从属于总分类账户。 分类总结

|  |  |
| --- | --- |
| 会计对象—会计要素—会计科目（账户） | |
| 会计要素 | 资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润 |
| 会计科目 | 资产、负债、所有者权益、共同、成本、损益 |
| 会计账户 | 资产、负债、所有者权益、共同、成本、损益 |

#### 账户的功能与结构

1. 功能：账户的功能在于可以**连续、系统、完整的提供企业经济活动中各会计要素增减变动及结果的具 体信息。**

账户的四个金额要素：期末余额=期初余额+本期增加发生额-本期减少发生额

1. 账户的结构

①完整结构

1. 账户名称，即会计科目;b.日期，即所依据记账凭证中注明的日期;c.凭证字号，即所依据记账凭证的编号; d.摘要，即经济业务的简要说明;e.金额，即增加额、减少额和余额。

账户的完整结构存在于账簿之中，如图所示：

银行存款日记账

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2017 年 | | 凭证编号 | 摘要 | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
| 月 | 日 |
| 4 | 25 | 收-2 | 收到前欠货款 | 20000 |  | 借 | 20000 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

②简化结构

从账户名称、记录增加额和减少额的左右两方来看，账户结构在整体上类似于汉字“丁”和大写的英文字母

“T”，因此，账户的基本结构在实务中被形象地称为“丁”字账户或者“T”型账户。

1. **账户与科目的关系:**从理论上讲，会计科目与账户是两个不同的概念，二者既有联系，又有区别。

①联系：会计科目与账户都是对会计对象具体内容的分类，两者核算内容一致，性质相同。会计科目是账户 的名称，也是设置账户的依据；账户是会计科目的具体运用。

②区别：账户具有一定的结构和格式，科目仅仅是账户的名称，没有结构和格式。 在实际工作中，**对科目和账户不加严格区分，可以相互通用**。

#### （三）常用会计科目概念

1、库存现金：企业的库存现金。

2、银行存款：企业存入银行或其他金融机构的各种款项。

3、其他货币资金：企业的银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款、外 埠存款等其他货币资金存款。

4、交易性金融资产：企业为交易目的所持有的债券投资、股票投资、基金投资等交易性金融资产的公允价

值。

5、应收票据：企业因销售商品、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。

6、应收账款：企业因销售商品、提供劳务等经营活动应收取的款项。

7、其他应收款：企业除存出保证金、买入返售金融资产、应收票据、应收账款、应付账款、应收股利、应

收利息、应收代位追偿费、应收分保账款、应收分保合同准备金、长期应收款等以外的其他各种应收及暂付款项。 8、坏账准备：企业应收账款的坏账准备。

9、预付账款：企业按照合同规定的预付款项。预付款项情况不多的，也可以不设置本科目，将预付的款项 直接记入“应付账款”科目。

10、材料采购：企业采用计划成本进行材料日常核算而购入的材料的采购成本。

11、在途物资：企业采用实际成本（或进价）进行材料、商品等物质的日常核算、货款已付尚未验收入库的 在途物资的采购成本。

12、材料成本差异：企业采用计划成本进行日常核算的材料计划成本与实际成本的差异。

13、原材料：企业库存的各种材料。

14、库存商品：企业库存的各种商品的实际成本（或进价）或计划成本（或售价）。

15、固定资产：企业持有的固定资产原价（原值、余额）。

16、累计折旧：企业固定资产的累计折旧。【**提示**】账面净值=固定资产原值-累计折旧

17、固定资产清理：企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出的固定 资产价值以及在清理过程中发生的费用等。

18、固定资产减值准备：企业固定资产的减值准备。【**提示**】账面价值=固定资产原值-累计折旧-减值准备

19、在建工程：企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。

20、工程物资：企业为在建工程准备的各种物资的成本。

21、无形资产：企业持有的无形资产成本，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地所有权等。

22、累计摊销：企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销。

23、无形资产减值准备：企业无形资产的减值准备。

24、长期待摊费用：企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

25、待处理财产损溢：企业在清查财产过程中查出的各种资产盘盈、盘亏和毁损的价值。物资在运输过程中 发生的非正常短缺与损耗，也通过本科目核算

26、短期借款：企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款。

27、应付票据：企业购买材料、商品或接受劳务供应等开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承 兑汇票。

28、应付账款：企业应购买材料、商品或接受劳务等经营活动应支付的款项。

29、预收账款：企业按照合同规定预收的款项。

30、其他应付款：企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、 长期应付款等以外的其他各项应付或暂收款项。

31、应付职工薪酬：企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。本科目可按“工资”、“职工福利”、“社会保 险费”、“住房公积金”、“工会经费”、“职工教育经费”、“非货币性福利”、“辞退福利”、“股份支付”等进行明细 核算。

32、应交税费：企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费。

33、应付股利：企业分配的现金股利或利润。

34、长期借款：企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项借款。

35、长期应付款：企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项。

36、清算资金往来、货币兑换、衍生工具、套期工具、被套期项目。

37、实收资本：企业接受投资者投入的实收资本。股份有限公司应将本科目改为“股本”科目。

38、资本公积：企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分。

39、盈余公积：企业从净利润中提取的盈余公积。

40、本年利润：企业当期实现的净利润（或发生的净亏损）。

41、利润分配：企业利润的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的余额。

42、生产成本：企业进行工业性生产发生的各项生产成本。

43、制造费用：企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

【**提示**】①合同取得成本：核算企业取得合同发生的，预计能够收回的增量成本；如销售人员的佣金。

②合同履约成本：企业为履行当前或预期取得的合同所发生的，不属于其他企业会计准则规范范围且按照收 入准则应当确认为一项资产的成本。

44、主营业务收入：企业确认的销售商品、提供劳务等主营业务的收入。

45、主营业务成本：企业确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时应结转的成本。

46、投资收益：企业确认的投资收益或投资损失。

47、营业外收入：企业发生的各项营业外收入。

48、其他业务收入：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。

49、其他业务成本：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支出。

50、税金及附加：企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。

51、销售费用：企业销售商品和材料提供劳务的过程中发生的各种费用。

52、管理费用：企业为组织管理企业生产经营所发生的管理费用。

53、财务费用：企业为筹集生产经营所需资金而发生才筹资费用。

54、资产减值损失：企业计提各项资产减值准备所形成的损失。

55、信用减值损失：企业计提的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失。

56、营业外支出：企业发生的各项营业外支出。

57、所得税费用：企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

**二、借贷记账法**

借贷记账法是以“借”和“贷”作为记账符号，对每一笔经济业务都要在两个或两个以上相互联系的账户中 以借贷相等的金额进行登记的一种复式记账方法。

#### （一）借贷记账法下账户的基本结构

#### 借贷记账法下，账户的左方称为借方，右方称为贷方。所有账户的借方和贷方按相反方向记录增加数和减少 数，即一方登记增加额，另一方就登记减少额。

至于“借”表示增加，还是“贷”表示增加，则取决于账户的性质与所记录经济内容的性质。

通常而言，资产、成本和费用类账户的增加用“借”表示，减少用“贷”表示；负债、所有者权益和收入类 账户的增加用“贷”表示，减少用“借”表示。

借贷记账法的理论依据是：资产=负债+所有者权益

【提示】1.资产、费用的方向与负债、所有者权益、收入、利润的方向相反。

2.资产类账户与其备抵账户方向相反。固定资产账面价值=固定资产账面原值-累计折旧-减值准备

#### 资产和成本类账户的结构

在借贷记账法下，资产类、成本类账户的借方登记增加额；贷方登记减少额；期末余额一般在借方，有些账 户有时可能无余额。其余额计算公式为：期末借方余额=期初借方余额+本期借方发生额-本期贷方发生额

【提示】资产类备抵账户如累计折旧、累计摊销、\*\*准备增加在贷方，减少在借方。即资产类备抵账户期末 余额公式为：期末贷方余额=期初贷方余额+本期贷方发生额-本期借方发生额

#### 负债和所有者权益类账户的结构

在借贷记账法下，负债类、所有者权益类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额；期末余额一般在贷方， 有些账户有时可能无余额，

其余额计算公式为：期末贷方余额=期初贷方余额+本期贷方发生额-本期借方发生额 **3.损益类账户的结构**

①收入类账户的结构:在借贷记账法下，收入类账户的借方登记减少额；贷方登记增加额。本期收入净额在期 末转入“本年利润”账户，用以计算当期损益，结转后无余额。

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

【提示】损益类账户期末结账后无余额！

#### （二）借贷记账法的记账规则

记账规则是指采用某种记账方法登记具体经济业务时应当遵循的规律。借贷记账法的记账规则是“有借必有 贷，借贷必相等”。即对于每笔交易或事项都要在**两个或两个以上相互联系的账户中以借贷相等的金额进行登记。**

#### （三）借贷记账法下的账户对应关系与会计分录 1.账户的对应关系

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

2.会计分录

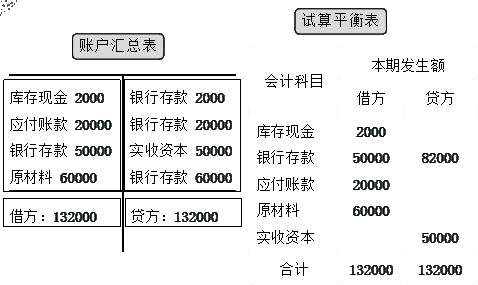
①会计分录的含义

会计分录，**简称分录**，是对每项经济业务列示出应借、应贷的账户名称及其金额的一种记录。会计分录由应 借应贷方向、相互对应的科目及其金额三个要素构成。

在我国，会计分录记载于记账凭证中。借：库存现金 2000

1. 先借后贷、上借下贷
2. 贷前空一格
3. 借贷相等

贷：银行存款 2000

②会计分录的分类

按照所涉及账户的多少，会计分录分为简单会计分录和复合会计分录。

简单会计分录指只涉及一个账户借方和另一个账户贷方的会计分录，即一借一贷的会计分录。

复合会计分录指由两个以上（不含两个）对应账户组成的会计分录，即一借多贷、多借一贷或多借多贷的会 计分录。

【**提示**】1、一般来讲，复合分录可以分解为若干简单会计分录，

2、多借多贷会计分录只有在某一项经济业务比较复杂，确实需要编制时才可编制，一般不允许将不同 的经济业务合并编制多借多贷会计分录。

#### （四）借贷记账法下的试算平衡

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

1. 借：库存现金 2000

贷：银行存款 2000

2.借：应付账款 20000

贷：银行存款 20000

3.借：银行存款 50000

贷：实收资本 50000

4.借：原材料 60000

贷：银行存款 60000 **1.试算平衡的分类**

①发生额试算平衡:发生额试算平衡是指全部账户本期借方发生额合计与全部账户本期贷方发生额合计保持 平衡，即：全部账户本期借方发生额合计=全部账户本期贷方发生额合计

#### 发生额试算平衡的直接依据是借贷记账法的记账规则。

②余额试算平衡:余额试算平衡是指全部账户借方期末（初）余额合计与全部账户贷方期末（初）余额合计 保持平衡，即：全部账户借方期末（初）余额合计=全部账户贷方期末（初）余额合计

#### 余额试算平衡的直接依据是财务状况等式。

1. **试算平衡表的编制:**试算平衡是通过编制试算平衡表进行的。

试算平衡表通常是在期末结出各账户的本期发生额合计和期末余额后编制的，试算平衡表中一般应设置“期 初余额”、“本期发生额”和“期末余额”三大栏目，其下分设“借方”和“贷方”两个小栏。各大栏中的借方合 计与贷方合计应该平衡相等，否则，便存在记账错误。

为了简化表格，试算平衡表也可只根据各个账户的本期发生额编制，不填列各账户的期初余额和期末余额。

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 会计科目 | 期初余额 | | 本期发生额 | | 期末余额 | |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 原材料 | 100000 |  | 40000 |  | 140000 |  |
| 银行存款 | 500000 |  | 240000 | 110000 | 630000 |  |
| 应收账款 | 60000 |  |  | 40000 | 20000 |  |
| 应付账款 |  | 160000 | 150000 | 40000 |  | 50000 |
| 短期借款 |  |  |  | 20000 |  | 20000 |
| 应付股利 |  |  |  | 90000 |  | 90000 |
| 实收资本 |  | 300000 | 50000 | 370000 |  | 620000 |
| 资本公积 |  | 100000 | 100000 |  |  |  |
| 利润分配 |  | 100000 | 90000 |  |  | 10000 |
| 合计 | 660000 | 660000 | 670000 | 670000 | 790000 | 790000 |

【**提示**】本表中体现出三种平衡关系：

* 1. 期初期末余额：资产=负债+所有者权益

#### 资产类：期末借方余额=期初借方余额+本期借方发生额-本期贷方发生额 权益类：期末贷方余额=期初贷方余额+本期贷方发生额-本期借方发生额

* 1. 试算平衡：**借方合计=贷方合计（发生额和余额）**

#### 试算平衡表的注意事项

在编制试算平衡表时，应注意以下几点：

①必须保证所有账户均已计入试算表；

②如果试算平衡表借贷不相等，肯定账户记录有错误；

③即使发生额和余额试算平衡，也不代表账户记录绝对正确，因为有些错误并不会影响借贷双方的平衡关系； 如：a.重记、漏记某项经济业务,使本期借贷双方的发生额等额增加或减少，借贷依然平衡；

1. 某项经济业务记录的应借、应贷科目正确，但借贷双方金额同时多记或少记，且金额一致，借贷仍然平衡； c.某项经济业务记错有关账户，借贷仍然平衡；

d.某项经济业务在账户记录中，颠倒了记账方向，借贷仍然平衡；

e.某借方或贷方发生额中，偶然发生多记或少记并相互抵销，借贷仍然平衡。

## 第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序

**一、会计凭证**

#### （一）会计凭证概述

会计凭证是**指记录经济业务发生或者完成情况的书面证明，是登记账簿的依据**。包括纸质会计凭证和电子会 计凭证两种形式。

会计凭证按照填制程序和用途可分为原始凭证和记账凭证。

1. **原始凭证**，是指在经济业务发生或完成时取得或填制的，**用以记录或证明经济业务的发生或完成情况的原 始凭据**。

常用的原始凭证有**现金收据、发货票、增值税专用（或普通）发票、差旅费报销单、产品入库单、领料单**等。

【提示】原始凭证必须能够表明经济业务已经发生或其完成情况，凡是不能证明经济业务发生或完成情况的

各种单证，如购货申请单、购销合同、计划、银行对账单、银行存款余额调节表等，不能作为原始凭证；

1. **记账凭证**，又称记账凭单，是指会计人员根据审核无误的原始凭证，按照经济业务的内容加以归类，并据 以确定会计分录后填制的会计凭证，作为**登记账簿的直接依据**。

【**提示**】（1）填制审核会计凭证是会计核算的专门方法之一，也是会计核算工作的起点。

（2）一切会计凭证必须经过有关人员的审核，只有经过审核的会计凭证才能作为登记账簿的依据。

#### （二）原始凭证 1.原始凭证的种类

1. 按照来源分类

①自制原始凭证:是指由本单位有关部门和人员，在执行或完成某项经济业务时填制的原始凭证，**如领料单、 产品入库单、借款单**等。单位内部使用的领料单

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

#### 【提示】发票有记账联、发票联、抵扣联（增）、存根联（手开）;购货发票属于外来原始凭证，销货发票属 于自制原始凭证；发票联、抵扣联属于外来原始凭证，记账联属于自制原始凭证。

1. 按照格式分类

①通用凭证:通用凭证是指由有关部门统一印制、在一定范围内使用的具有统一格式和使用方法的原始凭证。 如某省（市）印制的在该省（市）通用的发票、收据等；由中国人民银行制作的在全国通用的银行转账结算凭证、 由国家税务总局统一印制的全国通用的增值税专用发票等。

②专用凭证:专用凭证是指由单位自行印制的原始凭证，如领料单、差旅费报销单、工资费用分配表等。

1. 按填制的手续和内容分类

①一次凭证:一次凭证是指一次填制完成，只记录一笔经济业务且仅一次有效的原始凭证。如收料单、领料单、 发货单、银行结算凭证等。

②累计凭证:累计凭证是指在一定时期内多次记录发生的同类型经济业务且多次有效的原始凭证。如限额领料

单

③汇总凭证:汇总凭证是指对一定时期内反映经济业务内容相同的若干张原始凭证，按照一定标准综合填制的

原始凭证。如收料凭证汇总表、领料凭证汇总表、工资计算汇总表、差旅费报销单等。 **2.原始凭证的基本内容**

原始凭证的格式和内容因经济业务和经营管理的要求不同而有所差异，但应当具备以下基本内容（也称为原始凭证要素）：

（1）凭证的名称；（2）填制凭证的日期；（3）填制凭证单位名称或者填制人姓名；（4）经办人员的签名或

者盖章；（5）接受凭证单位名称；（6）经济业务内容；（7）数量、单价和金额。 **3.原始凭证的填制要求**

（1）原始凭证填制的基本要求

#### 没有会计科目、借贷方向、记账标记、会计人员签章

①**记录真实**；原始凭证所列经济内容和数字，必须真实可靠，符合实际情况。

②**内容完整**；原始凭证所要求填列的项目必须逐项填列齐全，不得遗漏和省略

③**手续完备**；单位自制的原始凭证必须有经办单位领导人或者其他指定的人员签名盖章，对外开出的原始凭 证必须加盖本单位公章；从外部取得的原始凭证，必须盖有填制单位的公章；从个人取得的原始凭证，必须有填制 人员的签名盖章。

这里所说的“公章”，是指具有法律效力和特定用途，能够证明单位身份和性质的印鉴，包括业务公章、财务专用章、发票专用章、结算专用章等。

④**书写清楚、规范**；

1. 不得使用未经国务院公布的简化汉字
2. 大小写金额必须相符且填写规范，小写金额用阿拉伯数字逐个书写，不得写连笔字，在金额前要填写人民币符号“￥”，“￥”与阿拉伯数字之间不得留有空白
3. 金额数字一律填写到角分，无角分的，写“00”或符号“-”，有角无分的，分位写“０”，不得用符号“-”， d.大写金额用汉字壹，贰，叁，肆，伍，陆，柒，捌，玖，拾，佰，仟，万，亿，元，角，分零，整等，一

律用正楷或行书字写。

e.大写金额前未印有＂人民币＂字样的，应加写＂人民币＂三个字，＂人民币”和大写金额之间不得留有空

白，

f.《会计基础工作规范》规定：大写金额到元或角为止的，后面要写“整”或“正”字，有分的，不写“整”

或“正”字。

中国人民银行发布的《正确填写票据和结算凭证的基本规定》要求中文大写金额数字到元为止的，应写“整” 或“正”字，在角之后可以不写“整”或“正”字。大写金额数字有“分”的，不写“整”或“正”字。

#### “零”的写法：

（1）连续几个“0”，只写一个“零”;￥1008.00：人民币壹仟零捌元整

（2）元位是“0”，角位不是“0”，“零”可写可不写:￥10080.50不整：人民币壹万零捌拾元零伍角、人民币壹万零捌拾元伍角

整：人民币壹万零捌拾元零伍角整、人民币壹万零捌拾元伍角整

（3）角位是“0”，分位不是“0”，“零”必写:￥1008.05：人民币壹仟零捌元零伍分

⑤**连续编号**；如果原始凭证已经预先印定编号，在写坏作废时，应加盖“作废”戳记，妥善保管，不得撕毁。

⑥**不得涂改、刮擦、挖补**；原始凭证有错误的，应当由出具单位重开或更正，更正处加盖出具单位印章，原 始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不得更正。

⑦**填制及时**。

#### （2）自制原始凭证的填制要求

①一次凭证的填制

一次凭证应在经济业务发生或完成时，由相关业务人员（经办人员）一次填制完成。该凭证往往只能反映一 项经济业务，或者同时反映若干项同一性质的经济业务。

一次凭证有些是自制的原始凭证，有些是外来的原始凭证；

②累计凭证的填制

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

③汇总凭证的填制

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

4.原始凭证的审核

1. 审核原始凭证的真实性；包括凭证日期是否真实、业务内容是否真实、数据是否真实等。
2. 审核原始凭证的合法性、合理性；
3. 审核原始凭证的完整性；
4. 审核原始凭证的正确性；

①接受原始凭证单位的名称是否正确。

②金额的填写和计算是否正确，阿拉伯数字分位填写，不得连写。小写金额前要标明“¥”字样，中间不能 留有空位。大写金额前要加“人民币”字样，大写金额与小写金额要相符。

③更正是否正确。原始凭证记载的各项内容均不得涂改。**原始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不 得在原始凭证上更正。原始凭证有其他错误的，应当由出具单位重开或者更正，更正处应当加盖出具单位公章或 财务专用章。**

#### （三）记账凭证 1.记账凭证的种类

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

①收款凭证

收款凭证是指用于记录库存现金和银行存款收款业务的记账凭证。

收款凭证是根据有关库存现金和银行存款收入业务的原始凭证填制，是登记现金日记账、银行日记账以及有 关明细账和总账的依据。

收款凭证按收到款项的类型不同又分为库存现金收款凭证和银行存款收款凭证。

②付款凭证

付款凭证是指用于记录现金和银行存款付款业务的记账凭证。

付款凭证是根据有关库存现金和银行存款支出业务的原始凭证填制，是登记现金日记账、银行日记账以及有 关明细账和总账的依据。

付款凭证按支付款项的类型不同又分为库存现金付款凭证和银行存款付款凭证。

③转账凭证

记录不涉及现金和银行存款业务的记账凭证。是登记有关明细分类账和总分类账等账簿的依据。

【提示】

对于库存现金和银行存款之间的相互划转的收、付款业务，为了避免重复记账，只填付款凭证，不填收款凭证。 **2.记账凭证的基本内容**

1. 填制凭证的日期；记账凭证的日期为填制记账凭证日期（非业务发生或取得原始凭证日期）
2. 凭证编号；
3. 经济业务摘要；
4. 会计科目；
5. 金额；

没有数量、单价

1. 所附原始凭证张数；
2. 填制凭证人员、稽核人员（非审计人员）、记账人员、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章。 收款和付款凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

#### 3.记账凭证的填制要求

记账凭证根据审核无误的原始凭证或原始凭证汇总表填制。

（1）记账凭证填制的基本要求

①除结账和更正错账可以不附原始凭证外，其他记账凭证必须附原始凭证，并在记账凭证上注明原始凭证的 张数，如一张原始凭证需要填制两张记账凭证，应在未附原始凭证的记账凭证上注明其原始凭证已经附在某张记账 凭证后，以便查阅。如一张原始凭证所列支出需要几个单位共同负担的，需要开具原始凭证分割单。

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

③记账凭证应连续编号。凭证应由主管该项业务的会计人员，按业务发生的顺序并按不同种类的记账凭证采 用“字号编号法”连续编号如银收字 1 号，现收字 2 号，转字 10 号。

如果一笔经济业务需要填制两张以上（含两张）记账凭证的，可以采用“分数编号法”编号。如表示，第三

笔业务需要填制三张记账凭证，编号分别为 4 1 4 2

3 3

4 3 。

3

反映付款业务的记账凭证不得由出纳人员编号。

④填制记账凭证时若发生错误，应当重新填制；

a.已登记入账的记账凭证在年内发现错误时，应采用划线更正法、红字更正法和补充登记法进行更正。 b.发现以前年度记账凭证有错误时，应用蓝字填制一张更正的记账凭证。

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

销。

【**提示**】（1）自制原始凭证填制错误，应加盖作废戳记，妥善保管，不得撕毁。

（2）外来原始凭证有错误，应退回更正或重开，金额错误只能重开不得更正。 **4.记账凭证的审核**

为了保证会计信息的质量，在记账之前应由有关稽核人员对记账凭证进行严格的审核，审核的内容主要包括：

①记账凭证是否有原始凭证为依据，所附原始凭证或记账凭证汇总表的内容与记账凭证的内容是否一致；

②记账凭证各项目的填写是否齐全，如日期、凭证编号、摘要、会计科目、金额、所附原始凭证张数及有关

人员签章等；

③记账凭证的应借、应贷科目以及对应关系是否正确；记账凭证所记录的金额与原始凭证的有关金额是否一 致，计算是否正确；

④记账凭证中的记录是否文字工整、数字清晰，是否按规定进行更正等；

⑤出纳人员在办理收款或付款业务后，应在原始凭证上加盖“收讫”或“付讫”的戳记，以免重收重付。

#### （四）会计凭证的保管

#### 会计凭证的保管是指会计凭证记账后的整理、装订、归档和存查工作。会计凭证作为记账的依据，是重要的 会计档案和经济资料。

任何单位在完成经济业务手续和记账后，必须将会计凭证按规定的立卷归档制度形成会计档案资料，妥善保管，防止丢失，不得任意销毁，以便日后随时查阅。

**二、会计账簿**

会计账簿是指由一定格式的账页组成的，以经过审核的会计凭证为依据，**全面、系统、连续地记录各项经济 业务的簿籍。**

设置和登记账簿，既是填制和审核会计凭证的延伸，也是编制财务报表的基础，是连接会计凭证和财务报表 的中间环节。

#### 会计账簿的基本内容

在实际工作中，由于各种会计账簿所记录的经济业务不同，账簿的格式也多种多样，但各种账簿都应具备以下基本内容：（1）封面；（2）扉页；（3）账页。

【提示】账户的结构：（1）账户名称，即会计科目；（2）日期，即所依据记账凭证中注明的日期；（3）凭证字号，即所依据记账凭证的编号；（4）摘要，即经济业务的简要说明；（5）金额，即增加额、减少额和余额。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

#### 会计账簿的种类

1. 按用途分类

①序时账簿

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

②分类账簿

分类账簿是按照按照分类账户设置登记的账簿。账簿按其反映经济业务的详略程度，可分为总分类账簿和明细 分类账簿。

1. 总分类账簿，又称总账，是根据总分类账户开设的，总括反映某类经济活动；
2. 明细分类账簿，又称明细账，是根据明细分类账户开设的，用来提供明细的核算资料。分类账簿提供的核 算信息是编制会计报表的主要依据。
3. 备查账簿

备查账簿，又称辅助登记簿或补充登记簿，是指对某些在序时账簿和分类账簿中未能记载或记载不全的经济 业务进行补充登记的账簿。

备查账簿只是对其他账簿记录的一种补充，与其他账簿之间不存在严密的依存和勾稽关系。备查账簿根据企 业的实际需要设置，没有固定的格式要求。

【**提示**】（1）备查账簿并不是每个单位都要设置，各单位可以根据实际需要自行设置，没有固定的格式要求。

* 1. 如租入固定资产登记簿、代管商品物资登记簿等。
  2. 备查账簿只是对其他账簿的一种补充，与其他账簿之间不存在严密的依存和勾稽关系。

1. 按账页格式分类

①三栏式账簿

三栏式账簿是指设有借方、贷方和余额三个金额栏目的账簿。

三栏式账簿又分为设对方科目和不设对方科目的三栏式账簿，区别在于摘要栏和借方金额栏之间是否有一栏“对 方科目”。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 对方科目 | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

【**提示**】库存现金日记账、银行存款日记账总分类账以及资本、债权债务明细账可以采用三栏式。

②多栏式账簿

多栏式账簿是指在账簿的两个金额栏目（借方和贷方）按需要分设若干专栏的账簿。多栏式账簿又分为借方 多栏式、贷方多栏式和借贷方多栏式。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方（项目） | | | | 贷方 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

贷方多栏式 借方多栏式

【**提示**】收入、成本、费用、本年利润和利润分配明细账采用多栏式

③数量金额式账簿

数量金额式账簿是指在账簿的借方、贷方和余额三个栏目内，每个栏目再分设数量、单价和金额三小栏，借 以反映财产物资的实物数量和价值量的账簿。

原材料、库存商品、产成品等存货明细账采用数量金额式。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方（收入） | | | 贷方（发出） | | | 余额（结存） | | |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 | 数量 | 单价 | 金额 | 数量 | 单价 | 金额 | 数量 | 单价 | 金额 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

#### 按外形特征分类

①订本式账簿：订本式账簿，简称订本账，是在启用前将编有顺序页码的一定数量账页装订成册的账簿。 总分类账、库存现金和银行存日记账采用订本式。

②活页式账簿：活页式账簿，简称活页账，是将一定数量的账页置于活页夹内，可根据记账内容的变化而随 时增加或减少部分账页的账簿。各种明细分类账一般采用活页式。

③卡片式账簿

卡片式账簿，简称卡片账，是将一定数量的卡片式账页存放于专设的卡片箱中，可以根据需要随时增添账页 的账簿。在我国一般只针对固定资产的核算采用卡片式，也有少数企业在材料核算中使用材料卡片。

**（二）会计账簿的启用与登记要求**

#### 会计账簿的启用要求

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

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 账簿启用表 | | | | | |
| 单位名称： | | | 账簿名称： | | |
| 账簿编号： | | | 账簿册数： | | |
| 启用日期： | | | 账簿页数： | | |
| 会计主管： | | | 记账人员： | | |
| 经营本账簿人员一览表 | | | | | |
| 姓名 | 接管 | 移交 | | 监交 | 印花粘贴处 |
|  |  |  | |  |
|  |  |  | |  |
|  |  |  | |  |

#### 会计账簿的登记要求

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

1. 登记会计账簿时，应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项计入账内， 账簿记录中的日期，应该填写记账凭证上的日期；以自制原始凭证(如收料单、领料单等）作为记账依据的，账 簿记录中的日期应按有关自制凭证上的日期填列。
2. 为了使账簿记录清晰，防止涂改，记账时应使用蓝黑墨水或碳素墨水书写，不得使用圆珠笔（银行复写 账簿除外）或铅笔书写。

以下情况可以使用红色墨水记账：

①按照红字冲账的记账凭证，冲销错误记录；②在不设借贷等栏的多栏式账页中，登记减少数；③在三栏式账 户的余额栏前，如未印明余额方向的，在余额栏内登记负数余额；④根据国家统一的会计制度的规定可以用红字登 记的其他会计记录。

2000

【**提示**】在学习和考试当中，不允许使用红笔，用

#### ①按照红字冲账的记账凭证，冲销错误记录；

表示 2000 是红字。

转字 25 号

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 摘要 | 会计科目 | | 借方金额 | 贷方金额 | 记账  （√） |
| 总账科目 | 明细科目 |
| 计提车间折旧 | 管理费用 | 折旧费 | 3000 |  | √ |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 累计折旧 |  |  | 3000 | √ |

转字 30 号

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 摘要 | 会计科目 | | 借方金额 | 贷方金额 | 记账  （√） |
| 总账科目 | 明细科目 |
| 冲销转-25 凭证 | 管理费用 | 折旧费 | 3000 |  | √ |
|  | 累计折旧 |  |  | 3000 | √ |

转字 31 号

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 摘要 | 会计科目 | | 借方金额 | 贷方金额 | 记账  （√） |
| 总账科目 | 明细科目 |
| 订正转-25 凭证 | 制造费用 | 折旧费 | 3000 |  | √ |
|  | 累计折旧 |  |  | 3000 | √ |

#### ②在不设借贷等栏的多栏式账页中，登记减少数

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方（项目） | | | | 贷方 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
| 10 | 31 | 转 | 7 | 领用材料 | 5000 |  |  | 5000 |  |
|  |  | 转 | 20 | 计提工资 |  | 8000 |  | 13000 |  |
|  |  | 转 | 25 | 制造费用 |  |  | 7000 | 20000 |  |
|  |  | 转 | 31 | 完工入库 |  |  |  |  | 20000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方（项目） | | | |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
| 10 | 31 | 转 | 7 | 领用材料 | 5000 |  |  | 5000 |
|  |  | 转 | 20 | 计提工资 |  | 8000 |  | 13000 |
|  |  | 转 | 25 | 制造费用 |  |  | 7000 | 20000 |
|  |  | 转 | 31 | 完工入库 | 5000 | 8000 | 7000 | 20000 |

#### ③在三栏式账户的余额栏前，如未印明余额方向的，在余额栏内登记负数余额；

应收账款-甲公司明细账

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
| 12 | 20 | 转 | 2 | 销售商品 | 50000 |  | 借 | 50000 |
| 12 | 25 | 收 | 5 | 收到欠款 |  | 80000 | 贷 | 30000 |

应收账款-甲公司明细账

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方 | 贷方 | 余额 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
| 12 | 20 | 转 | 2 | 销售商品 | 50000 |  | 50000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 12 | 25 | 收 | 5 | 收到欠款 |  | 80000 | 30000 |

1. 账簿要按照页次顺序**连续登记，不得跳行、隔页**，如果发生跳行隔页应在空行空页**划线注销**，或**注明“此行空白”“此页空白”**，并由**记账人员**和会**计机构负责人（或会计主管人员）**在更正处签章。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 借方（项目） | | | |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | 此页 | 空白 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 二狗 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

1. 凡需要结出余额的账户，结出余额后，应在“借或贷”栏内写明“借”或“贷”字样，没有余额的账户，**应在“借或贷”栏内写“平”，并在“余额”栏内用“0”表示。**
2. 每一账页登记完毕结转下页时，应当结出本页合计数及余额，写在本页最后一行和下页第一行有关栏 内，并在摘要栏内**注明“过次页”和“承前页”字样**。
3. 账簿记录发生错误，**不准涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹**，必须采用规定的方法更正。

#### （三）会计账簿的格式与登记方法

1. **日记账的格式与登记方法:**日记账按其所核算和监督经济业务的范围，可分为**特种日记账和普通日记账**。 在我国，大多数企业一般只设库存现金日记账和银行存款日记账。
2. **库存现金日记账的格式与登记方法:**库存现金日记账是用来核算和监督库存现金日常收、付和结存情况的序时账簿。库存现金日记账的格式主要有三栏式，库存现金日记账必须使用订本账。三栏式库存现金日记账是用来登记库存现金的增减变动及其结果的日记账。设借方、贷方和余额三个金额栏目，一般将其分别称为收入、支 出和结余三个基本栏目。三栏式库存现金日记账是由出纳人员根据库存现金收款凭证、库存现金付款凭证以及银行存款的付款凭证，按照库存现金收、付款业务和银行存款付款业务发生时间的先后顺序逐日逐笔登记。

每日终了，应分别计算库存现金收入和付出的合计数，并结出余额，同时将余额与出纳人员的库存现金核对。

三栏式库存现金日记账

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2019 年 | | 凭证 | | 摘要 | 对方科目 | 收入 | 支出 | 结余 |
| 月 | 日 | 种类 | 号数 |
| 1 | 1 |  |  | 期初余额 |  |  |  | 1000 |
|  | 7 | 现付 | 1 | 付运费 | 在途物资 |  | 100 | 900 |
|  | 8 | 银付 | 1 | 提现 | 银行存款 | 10000 |  | 10900 |
|  | 10 | 现收 | 1 | 罚款 | 营业外收入 | 500 |  | 11400 |
|  | 15 | 现付 | 2 | 发工资 | 应付职工薪酬 |  | 11000 | 400 |
|  | 31 |  |  | 本月合计 |  | 10500 | 11100 | 400 |

#### 银行存款日记账的格式与登记方法

银行存款日记账是**用来核算和监督银行存款每日的收入、支出和结余情况的账簿**。银行存款日记账应按企业 在银行开立的账户和币种分别设置，每个银行账户设置一本日记账。由出纳员根据与银行存款收付业务有关的记 账凭证，按时间先后顺序逐日逐笔进行登记。根据银行存款收款凭证和有关的库存现金付款凭证登记银行存款收

入栏，根据银行存款付款凭证登记其支出栏，每日结出存款余额。

【**提示**】1.库存现金日记账登记依据：现收（收入栏）、现付（支出栏）、银付（收入栏）；银行存款日记账登记依据：银收（收入栏）、银付（支出栏）、现付（收入栏）；

1. 不得使用银行对账单代替日记账；
2. 企业出纳的工作：管钱、登记库存现金和银行存款日记账。

#### 总分类账的格式与登记方法

总分类账最常用的格式为三栏式，设有借方、贷方和余额三个金额栏目。

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

#### 明细分类账的格式与登记方法

明细分类账一般采用活页式账簿、卡片式账簿。明细分类账一般根据记账凭证和相应的原始凭证来登记。

1. 三栏式

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

1. 多栏式

多栏式账页是将属于同一个总账科目的各个明细科目合并在一张账页上进行登记，即在这种格式账页的借方 或贷方金额栏内按照明细项目设若干专栏。这种格式适用于收入、成本、费用类科目的明细核算。

1. 数量金额式

数量金额式账页适用于既要进行金额核算又要进行数量核算的账户，如原材料、库存商品等存货账户，其借 方（收入）、贷方（发出）和余额（结存）都分别设有数量、单价和金额三个专栏。

数量金额式账页提供了企业有关财产物资数量和金额收、发、存的详细资料，从而能加强财产物资的实物管 理和使用监督，保证这些财产物资的安全完整。

#### 总分类账户与明细分类账户的平行登记

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

总分类账户与明细分类账户平行登记的要点是：**（1）方向相同；（2）期间一致；（3）金额相等**；

#### （四）对账与结账

**1.对账:对账就是核对账目**，是对账簿记录所进行的核对工作。对账一般分为账证核对、账账核对、账实核

对。

1. **账证核对:**账证核对是指将账簿记录与会计凭证核对，核对账簿记录与原始凭证、记账凭证的时间、凭

证字号、内容、金额等是否一致，记账方向是否相符，**做到账证相符**。

#### 账账核对

账账核对的内容主要包括：

试算平衡

①总分类账簿之间的核对；

全部账户本期借方发生额合计=全部账户本期贷方发生额合计全部账户本期借方余额合计=全部账户本期贷方余额合计

②总分类账簿与所辖明细分类账簿之间的核对；

总分类账户与其所辖的明细分类账户本期发生额及余额相等。

平行登记

平行登记

③总分类账簿与序时账簿之间的核对；

库存现金日记账与银行存款日记账和总分类账核对

④明细分类账簿之间的核对。

会计部门各财产物资的明细分类账与财产物资保管使用部门有关明细账进行核对。

#### 账实核对

账实核对是指各项财产物资、债权债务等账面余额与实有数额之间的核对。

①库存现金日记账账面余额与库存现金实际库存数逐日核对是否相符；

②银行存款日记账账面余额与银行对账单的余额定期核对是否相符；

③各项财产物资明细账账面余额与财产物资的实有数额定期核对是否相符；

④有关债权债务明细账账面余额与对方单位的账面记录核对是否相符等。 **2.结账**

#### 结账的概念

结账是一项将账簿记录定期结算清楚的账务工作。在一定时期结束时（如月末、季末或年末），为了编制财务报表，需要进行结账，具体包括月结、季结和年结。

结账的内容通常包括两个方面：一是结清各种损益类账户，并据以计算确定本期利润；二是结出各资产、负债 和所有者权益账户的本期发生额合计和期末余额。

#### 结账的要点

①对不需按月结计本期发生额的账户，如应收账款、应付账款等。每次记账以后，都要随时结出余额，每月 最后一笔余额即为月末余额，即月末余额就是本月最后一笔经济业务记录的同一行内余额。月末结账时，只需要在 最后一笔经济业务记录之下通栏划单红线，不需要再次结计余额。

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

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

12 月末的“本年累计”就是全年累计发生额，全年累计发生额下通栏划双红线。

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

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

#### （五）错账更正方法

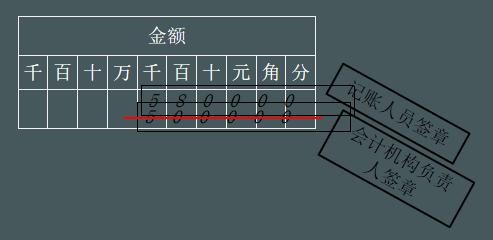
在记账过程中，可能由于种种原因会使账簿记录发生错误，对于发生的账簿记录错误，应当采用正确、规范 的方法予以更正，不得涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹，不得重新抄写。错账更正的方法一般有划线更正法 、红字更正法和补充登记法三种。

#### 划线更正法

在结账前发现账簿记录有文字或数字错误，而记账凭证没有错误，采用划线更正法。

更正时，可在错误的数字或文字上划一条红线，在红线上方填写正确的文字或数字，并由记账人员在更正处签 章，对于错误的数字，应全部划红线更正，不得只更正其中错误的数字，对于文字错误，可以只更正错误的部 分。

如记账凭证中的文字或数字发生错误，在尚未过账前，也可用划线更正法更正。



#### 红字更正法

红字更正法，适用于以下两种情形：

①记账后发现记账凭证中的应借、应贷会计科目有错误所引起的记账错误。

更正时，先用红字填写一张与原记账凭证完全相同的记账凭证，摘要栏注明“注销×月×日×号凭证”，并用红字登记入账，然后用蓝字填写一张正确的记账凭证，摘要栏注明“订正×月×日×号凭证”并据以登记入账。

②记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误，只是所记金额大于应记金额所引起的记账错

误。

更正时，按多记金额用红字编制一张与原记账凭证应借应贷账户完全相同的记账凭证，摘要栏注明“冲销×

月×日×号凭证”并据以登记入账。**3.补充登记法**

记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误，只是所记金额小于应记金额时，采用补充登记

法。

更正时，按少记的金额用蓝字编制一张与原记账凭证应借应贷账户完全相同的记账凭证，在摘要栏注明“补

充×月×日×号凭证”，并据以记账。

**三、账务处理程序**

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

#### （一）记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序是指**对发生的经济业务，先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，**再直接根据记 账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。

#### 1.记账凭证账务处理程序的一般步骤

①根据原始凭证填制汇总原始凭证；

②根据原始凭证或汇总原始凭证，填制收款凭证、付款凭证和转账凭证，也可以填制通用记账凭证；

③根据收款凭证和付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；

④根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；

⑤根据记账凭证逐笔登记总分类账；

⑥期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核对相符；

⑦期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。 **2.记账凭证账务处理程序的评价**

①特点：直接根据记账凭证逐笔登记总分类账。

②优缺点: 优点：简单明了，易于理解，总分类账可以较详细地反映经济业务的发生情况； 缺点：登记总分类账的工作量较大。

③该账务处理程序适用于规模较小、经济业务量较少的单位。

#### （二）汇总记账凭证账务处理程序

汇总记账凭证账务处理程序是指先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，定期根据记账凭证分类编制汇 总收款凭证、汇总付款凭证和汇总转账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。

#### 1.汇总记账凭证账务处理程序的一般步骤

①根据原始凭证填制汇总原始凭证；

②根据原始凭证或汇总原始凭证，填制收款凭证、付款凭证和转账凭证，也可以填制通用记账凭证；

③根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；

④根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；

⑤根据各种记账凭证编制有关汇总记账凭证；

⑥根据各种汇总记账凭证登记总分类账；

⑦期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额与有关总分类账的余额核对相符；

⑧期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。**2.汇总记账凭证账务处理程序的评价**

①特点:先根据记账凭证编制汇总记账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账。

②优缺点:优点：减轻了登记总分类账的工作量，便于了解账户之间的对应关系，了解经济业务的来龙去脉， 查对账目。缺点：当转账凭证较多时，编制汇总转账凭证的工作量较大，并且按每一贷方账户编制汇总转账凭证， 不利于会计核算的日常分工。

③适用范围:该账务处理程序适用于规模较大、经济业务较多的单位。

#### （三）科目汇总表账务处理程序

科目汇总表账务处理程序，又称记账凭证汇总表账务处理程序，是指根据记账凭证定期编制科目汇总表，再 根据科目汇总表登记总分类账的一种账务处理程序。

#### 科目汇总表账务处理程序的一般步骤

①根据原始凭证填制汇总原始凭证； ②根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证；

③根据收款凭证、付款凭证逐笔登记库存现金日记账和银行存款日记账；

④根据原始凭证、汇总原始凭证和记账凭证，登记各种明细分类账；

⑤根据各种记账凭证编制科目汇总表；

⑥根据科目汇总表登记总分类账；

⑦期末，将库存现金日记账、银行存款日记账和明细分类账的余额同有关总分类账的余额核对相符；

⑧期末，根据总分类账和明细分类账的记录，编制财务报表。 **2.科目汇总表账务处理程序的评价**

①特点:科目汇总表账务处理程序的特点是先将所有记账凭证汇总编制成科目汇总表，然后以科目汇总表为依 据登记总分类账。

②优缺点: 优点：减轻了登记总分类账的工作量，并可做到试算平衡；

缺点：科目汇总表不能反映各个账户之间的对应关系，不利于查对账目。

## 第六节 财产清查

**一、财产清查概述**

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

#### （一）财产清查的分类1.按照清查范围分类

|  |  |
| --- | --- |
| 全面清查 | 局部清查 |
| ①年终决算前  ②单位撤销、合并或改变隶属关系前  ③中外合资、国内联营前  ④股份制改造前  ⑤全面清产核资、资产评估前  ⑥单位主要领导调离工作前。 | ①库存现金应每日业务终了时清点核对  ②银行存款每月至少核对一次  ③库存商品、原材料应在年内轮流盘点或重点抽查； 对于各种贵重物资，应每月盘点一次  ④债权债务每年应至少核对 1-2 次。 |

#### 按照清查的时间分类

|  |  |
| --- | --- |
| 定期清查 | 不定期清查 |
| 一般在年末、季末、月末进行。 | ①财产物资、库存现金保管人员更换时。  ②发生自然灾害和意外损、财政、审计和失时。  ③上级主管银行等部门，对本单位进行会计检査时。  ④进行临时性清产核资时。 |

#### 按照清查的执行系统分类

|  |  |
| --- | --- |
| 内部清查 | 外部清查 |
| 由本单位内部自行组织清查工作小组所进行的财产清查工作。大多数财产清查都是内部清查。 | 外部清查是指由上级主管部门、审计机关、司法部门、注册会计师根据国家有关规定或情况需要对本单位所进行 的财产清查。一般来讲，进行外部清查时应有本单位相关人员参加。 |

#### （二）财产清查的一般程序

①建立财产清查组织；

②组织清查人员学习有关政策规定，掌握有关法律、法规和相关业务知识，以提高财产清查工作的质量；

④制订清查方案，具体安排清查内容、时间、步骤、方法，以及必要的清查前准备；

⑤清查时本着先清查数量、核对有关账簿记录等，后认定质量的原则进行；

⑥填制盘存清单；⑦根据盘存清单，填制实物、往来账项清查结果报告表。

**二、财产清查的方法与处理**

#### （一）财产清查的方法1.货币资金的清查方法

#### 库存现金的清查

库存现金的清查是采用实地盘点法确定库存现金的实存数，然后与库存现金日记账的账面余额相核对，确定账实是否相符。在库存现金清查时，出纳员必须在场，清查过程中不能白条抵库，挪用舞弊，库存现金盘点后， 应根据盘点结果和库存现金日记账核对情况，填制“库存现金盘点报告表”，并由盘点人和出纳员共同签章生效。

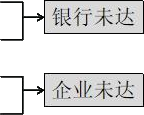
#### 银行存款的清查

银行存款的清查是采用与开户银行核对账目的方法（对账单法）进行的，即将本单位银行存款日记账的账簿 记录与开户银行转来的对账单逐笔进行核对，来查明银行存款的实有数额。银行存款的清查一般在月末进行。

①银行存款日记账与银行对账单不一致的原因

将截止到清查日所有银行存款的收付业务都登记入账后，对发生的错账、漏账应及时查清更正，再与银行的 对账单逐笔核对。如果二者余额相符，通常说明没有错误；如果二者余额不相符，则可能是企业或银行一方或双 方记账过程有错误或者存在未达账项。

未达账项，是指企业和银行之间，由于记账时间不一致而发生的一方已经入账，而另一方尚未入账的事项。 未达账项一般分为以下四种情况：

1. 企业已收款记账，银行未收款未记账的款项；
2. 企业已付款记账，银行未付款未记账的款项；
3. 银行已收款记账，企业未收款未记账的款项；
4. 银行已付款记账，企业未付款未记账的款项；

其中：（1）（4）会使日记账余额大于对账单余额，（2）（3）会使对账单余额大于日记账余额。

②银行存款清查的步骤

1. 根据经济业务、结算凭证的种类、号码和金额等资料逐日逐笔核对银行存款日记账和银行对账单。凡双方都有记录的，用铅笔在金额旁打上记号“√”。
2. 找出未达账项（即银行存款日记账和银行对账单中没有打“√“的款项）。
3. 将日记账和对账单的月末余额及未达账项填入“银行存款余额调节表”，并计算出调整后的余额。
4. 将调整平衡的“银行存款余额调节表”，经主管会计签章后，呈报开户银行。

③银行存款余额调节表的编制

银行存款余额调节表的编制，是以双方账面余额为基础，各自分别加上对方已收款入账而己方尚未入账的数额 ，减去对方已付款入账而己方尚未入账的数额。其计算公式如下：

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

银行存款余额调节表

|  |  |
| --- | --- |
| 银行存款日记账（企业） | 银行对账单（银行） |
| 账面余额： | 账面余额： |
| 加：银收企未收 | 加：企收银未收 |
| 减：银付企未付 | 减：企付银未付 |
| 调整后余额： | 调整后余额： |

#### 2.实物资产的清查方法

实物资产主要包括固定资产、存货等。实物资产的清查就是对实物资产在数量和质量上所进行的清查。常用 的清查方法主要有实地盘点法和技术推算法。

①实地盘点法是指在财产物资存放现场逐一清点或用计量仪器确定其实存数的方法。

②技术推算法是指利用一定的技术方法对财产物资实存数进行推算，该方法主要适用于那些成堆大量、价值不 高，逐一清点的工作量和难度较大的财产物资的清查，如露天堆放的煤、砂石、焦炭等。

③在实物清查过程中，实物保管人员和盘点人员必须同时在场。

盘点结果应如实登记在“盘存单”上，并由盘点人员和保管人员共同签章，然后与账面数核对，如发现不符， 应根据盘存单和有关账簿记录填制“实存账存对比表”（盘盈盘亏报告表）。

#### 【提示】实存账存对比表是用以调整账簿记录的重要原始凭证。 3.往来款项的清查方法

往来款项主要包括应收、应付款项和预收、预付款项等。往来款项的清查一般采用发函询证的方法进行核对。往来款项清查以后，将清查结果编制“往来款项清查报告单”，填列各项债权、债务的余额。对于有争执的

款项以及无法收回的款项，应在报告单上详细列明情况，以便及时采取措施进行处理，避免或减少坏账损失。

#### （二）财产清查结果处理的步骤与方法1.审批之前的处理

根据“清查结果报告表”、“盘点报告表”等已经查实的数据资料，填制记账凭证，记入有关账簿，使账簿记录 与实际盘存数相符，同时根据权限，将处理建议报股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准。

【注意】审批之前处理完毕后，账实一致。**2.审批之后的处理**

企业清查的各种财产的损溢，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。

期末结账前，如果企业清查的各种财产的损益尚未经批准，在对外提供财务报表时，先按上述规定进行处理， 并在附注中作出说明；其后批准处理的金额与已处理金额不一致的，调整财务报表相关项目的期初数。

## 第七节 财务报告

**一、财务报告及其目标**

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会 计信息的文件。财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

财务报告的目标，是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告使用者通常包括投资者、债权人、 政府及其有关部门、社会公众等。

**二、财务报告的组成**

财务报表，是**对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括**资产负 债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。

**资产负债表**，是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表； **利润表**，是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

**现金流量表**，是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。**所有者权益变动表**，是反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的会计报表。

**附注**是财务报表不可或缺的组成部分，是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表 中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

本章总结1.掌握会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求

1. 掌握会计要素及其确认条件
2. 掌握借贷记账法的记账规则、试算平衡
3. 掌握会计凭证、会计账簿和账务处理程序
4. 掌握财产清查的方法与处理
5. 熟悉会计要素计量属性及应用原则
6. 熟悉会计等式
7. 熟悉原始凭证和记账凭证的分类
8. 熟悉会计要素计量属性
9. 熟悉会计凭证的分类、保管要求
10. 熟悉会计账簿的分类和登记要求、平行登记
11. 熟悉财产清查的处理
12. 了解会计的概念、 职能和目标
13. 了解会计要素计量属性的应用原则
14. 了解会计科目和账户的分类
15. 了解借贷记账法的账户结构
16. 了解原始凭证和记账凭证的概念
17. 了解会计账簿的启用
18. 了解账务处理程序的优缺点
19. 了解财产清查的分类
20. 了解财务报告及其目标
21. 了解财务报表的组成

# 第二章 资产

#### 【本章考情分析】

本章内容变化较大，其重要程度依然如故，因为增值税的修改，导致本章内容出现了大幅度的变化，但整体 难度与 2019 年一致；学习本章既要掌握单一知识点又要针对复杂的知识点与其他章节知识点融会贯通、综合应用；

本章是整个初级实务的重点章节，预计 2020 年分值在 25 分左右。

## 第一节 货币资金

**一、库存现金**

#### （一）现金管理制度1.现金的使用范围

（1）职工工资、津贴；（2）个人劳务报酬；（3）根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金；（4）各种劳保、福利费用以及国家规定对个人的其他支出；（5）向个人收购农副产品和其他物资的价款；（6）出差人员必须随身携带的差旅费；（7）结算起点（1000 元）以下的零星支出；（8）中国人民银行确定需要支付现金的其他支出。

除上述第 5、6 项外，开户单位支付给个人的款项，超过使用现金限额的部分，应当以支票或者银行本票支付；确需全额支付现金的，经开户银行审核后，予以支付现金。

#### 2.现金限额

现金使用的限额，由开户行根据单位的实际需要核定，一般按照单位 3 至 5 天日常零星开支所需确定。边远地区和交通不便地区的开户单位的库存现金限额，可按多于 5 天、但不得超过 15 天的日常零星开支的需要确定。经核定的库存现金限额，开户单位必须严格遵守。

#### （二）现金的账务处理

企业应当设置现金总账和现金日记账，分别进行企业库存现金的总分类核算和明细分类核算。借方登记现金 的增加，贷方登记现金的减少，期末余额在借方，反映企业实际持有的库存现金的金额。

#### （三）现金的清查

企业应当按规定进行现金的清查，一般采用实地盘点法，对于清查的结果应当编制现金盘点报告单。有溢余 或短缺的应先通过“待处理财产损溢”科目核算，经批准后再作出最后的处理。

#### 账户结构

明细核算：该账户属于双重性质的资产类账户，下设“待处理流动资产损溢”和“待处理非流动资产损溢” 两个明细分类账户进行明细分类核算。

【**提示**】并不是所有资产的盘盈盘亏都通过“**待处理财产损溢**”核算，如固定资产盘盈通过“**以前年度损益 调整**”核算，应收账款的盘亏通过“**坏账准备**”核算，无法偿付的应付账款转入营业外收入。

#### 账务处理

（1）盘盈 （2）盘亏

①发生盘盈： ①发生盘亏：

借：库存现金 借：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢贷：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢 贷：库存现金

②经批准处理： ②经批准处理：

借：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢 借：管理费用（无法查明原因） 贷：营业外收入（无法查明原因） 其他应收款（赔偿）

其他应付款（应付未付） 贷：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

**二、银行存款**

#### （一）银行存款的账务处理

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

#### （二）银行存款的核对

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。企业银行存款账面余额与银行对账 单余额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”调节，如没有记账错误，调节后的双方余额应相等。银行 存款余额调节表只是为了核对账目，不能作为调整银行存款账面余额的记账依据。

银行存款余额调节表

|  |  |
| --- | --- |
| 银行存款日记账（企业） | 银行对账单（银行） |
| 账面余额： | 账面余额： |
| 加：银收企未收 | 加：企收银未收 |
| 减：银付企未付 | 减：企付银未付 |
| 调整后余额： | 调整后余额： |

**三、其他货币资金**

#### （一）其他货币资金的内容

其他货币资金是指企业除了库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金，主要包括银行汇票存款、银行本票 存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款和外埠存款等。

#### （二）其他货币资金的账务处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1.**存入** | 2.**使用** | 3.**余款转回** |
| 借：其他货币资金 | 借：原材料等 | 借：银行存款 |
| 贷：银行存款 | 应交税费—应交增值税（进项税额） | 贷：其他货币资金 |

贷：其他货币资金

## 第二节 应收及预付款项

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

**预付款项**则是指企业按照合同规定预付的款项，如预付账款等。

**一、应收票据**

#### （一）应收票据的内容

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

【**提示**】

根据承兑人的不同，商业汇票分为商业承兑汇票和银行承兑汇票，均通过“应收票据”科目进行核算；银行汇 票和银行本票，通过“其他货币资金”科目核算。

#### （二）应收票据的核算

应收票据的借方登记面值，贷方登记到期收回票款或到期前向银行贴现的应收票据的票面余额，期末余额在 借方，反映企业持有的商业汇票的票面余额。

**（1）债务人抵偿前欠货款而取得的应收票据： （2）因企业销售商品等而收到开出、承兑的商业汇票：** 借：应收票据（面值） 借：应收票据（面值）

贷：应收账款 贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

**（3）如果取得的是带息应收票据，月末计提利息： （4）商业汇票到期收回款项时，应按实际收到的金额：** 借：应收票据（面值×票面利率×期限） 借：银行存款

贷：财务费用 贷：应收票据（面值+利息）

#### （5）企业将持有的商业汇票背书转让取得所需物资时： （6）贴现

借：原材料等 借：银行存款（实际收到金额）

应交税费—应交增值税（进项税额） 财务费用

银行存款（差额） 贷：应收票据（票面金额） 贷：应收票据（面值加利息）

银行存款（差额）

【**提示**】增值税简述

1. **定义:**增值税是以销售货物、应税服务、无形资产以及不动产过程中产生的增值额作为计税依据而征收的 一种流转税。

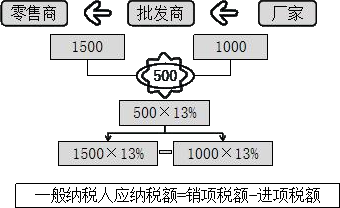
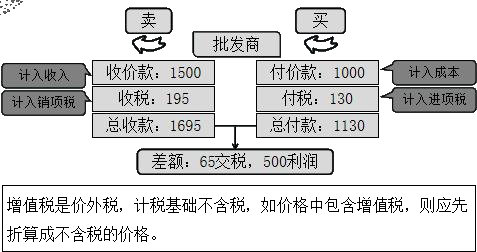
#### 增值税纳税人 4.营改增政策

一般纳税人和小规模纳税人**3.税率及征收率**

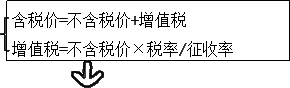
税率：13%、9%、6%、0 征收率：5%、3%

#### 一般纳税人增值税基本流程：



#### 小规模纳税人增值税（征收率 3%）基本流程： 7.含税价与不含税价的转换



含税价=不含税价+不含税价×税率/征收率

=不含税价（1+税率/征收率） 不含税价=含税价÷（1+税率/征收率）

**二、应收账款**

#### （一）应收账款的内容

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

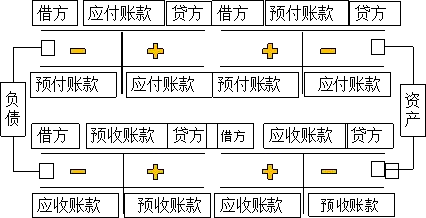
【**提示**】代购货单位垫付的包装费、运杂费、增值税的销项税额属于应收账款的范围，但不属于企业的收入。

#### （二）应收账款的账务处理

为了反映应收账款的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收账款”科目，不单独设置“预收账款”科目 的企业，预收的账款也在“应收账款”科目核算。

**（1）企业销售商品等发生应收款项时**： **（2）企业代垫付包装费、运杂费时**： 借：应收账款 借：应收账款

贷：主营业务收入



贷：银行存款

应交税费—应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本

贷：库存商品

**（3）收回应收账款时：** 借：银行存款

贷：应收账款

#### （三）商业折扣与现金折扣

1. **商业折扣**是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。销售商品涉及商业折扣的，应当按照 扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。
2. **现金折扣**指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣一般用符号“折扣率/付款期限”表示，企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入 金额。现金折扣在实际发生时计入当期财务费用。

【提示】1.在计算现金折扣时，注意题目要求销售方是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增 值税的价款提供现金折扣；2.销售企业计算增值税销项税额应按扣除商业折扣后、现金折扣前的金额计算；

1. 不管是销售企业提供现金折扣，还是购买企业享受现金折扣均计入财务费用。

**三、预付账款**

#### 预付账款的账务处理

1. 企业根据购货合同的规定向供应单位预付款项时，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目。
2. 预付款项情况不多的企业，可以不设置“预付账款”科目，而直接通过“应付账款”科目核算。
3. 当预付货款小于采购货物所需支付的款项时，应将不足部分补付，借记“预付账款”科目，贷记“银行存 款”科目；当预付货款大于采购货物所需支付的款项时，对收回的多余款项应借记“银行存款”科目，贷记“预 付账款”科目。

**四、应收股利和应收利息**

#### （一）应收股利的账务处理

应收股利科目借方登记应收股利的增加，贷方登记收到的现金股利或利润，期末余额一般在借方，反映企业 尚未收到的现金股利或利润。

1. **企业持有交易性金融资产期间，被投资单位宣告发放现金股利，按享有的份额**： 借：应收股利

贷：投资收益

#### 企业持有长期股权投资期间，被投资单位宣告发放现金股利或利润；

①成本法核算的长期股权投资： ②权益法核算的长期股权投资

借：应收股利 借：应收股利

贷：投资收益 贷：长期股权投资—损益调整

#### 收到现金股利或利润；

借：银行存款（持有的其他股权投资取得的现金股利或利润）

其他货币资金（通过证券公司购入上市公司股票形成的股权投资取得的现金股利） 贷：应收股利

#### （二）应收利息的账务处理

应收利息科目的借方登记应收利息的增加，贷方登记收到的利息，期末余额一般在借方，反应企业尚未收到 的利息。

①期末计提利息 ②收到利息

借：应收利息 借：银行存款

贷：投资收益 贷：应收利息

**五、其他应收款的核算内容**

#### （一）其他应收账款的内容

其他应收款是指企业除应收票据、应收账款、预付账款等以外的其他各种应收及暂付款项。其主要内容包括： 1.应收的各种赔款、罚款，如因企业财产等遭受意外损失而应向有关保险公司收取的赔款等；

1. 应收的出租包装物租金；
2. 应向职工收取的各种垫付款项，如为职工垫付的水电费、应由职工负担的医药费、房租费等；
3. 存出保证金，如租入包装物支付的押金；
4. 其他各种应收、暂付款项。

#### （二）其他应收款的账务处理

甲公司在采购过程中发生材料毁损，按保险合同规定，应由保险公司赔偿损失 30000 元。

1. **赔款尚未收到。** 2.上述保险公司赔款如数收到。

借：其他应收款—保险公司 30000 借：银行存款 30000

贷：材料采购 30000 贷：其他应收款—保险公司 30000

**六、应收款项减值**

#### （一）应收款项减值损失的确认

企业应在资产负债表日对应收款项的账面价值进行检查，有客观证据表明该应收款项发生减值，应当将该应 收款项的账面价值（应收款项的账面余额减去坏账准备的账面余额）减记至预计未来现金流量现值，减记的金额 确认为减值损失，同时计提坏账准备。

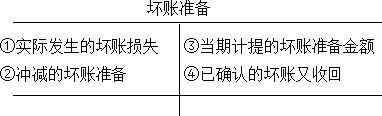
【**提示**】1.我国会计准则规定确定应收款项减值只能采用备抵法，不能采用直接转销法。

1. 企业需要针对应收款项**（应收票据、应收账款和其他应收款）和预付款项考虑期末计提减值**；而不仅仅是 针对应收账款计提减值。

#### 账面价值=账面原值-备抵账户

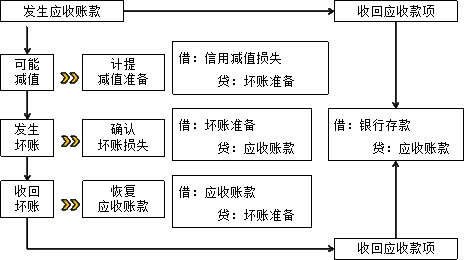
应收款项账面价值=应收款项账面原值-相关的坏账准备

#### （二）备抵法下计提坏账准备的会计处理1.科目设置

企业应当设置“坏账准备”科目，核算应收款项的坏账准备计提、转销等情况。企业当期计提的坏账准备应 当计入信用减值损失。

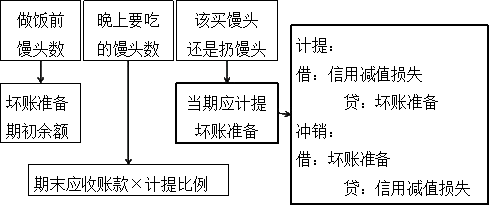
#### 会计处理

应收款项减值的处理流程：



#### 当期应计提坏账准备的计算

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



【**提示**】计算结果如为正数，则说明原有坏账准备不足，应计提；如为负数，说明原有坏账准备多了，应冲

减。

## 第三节 交易性金融资产

**一、交易性金融资产的内容**

#### （一）金融资产概述

1. **内容：**库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、其他应收款、应收利息、债券投资、股票投资、 基金投资及衍生金融资产等统称为金融资产。

#### 分类

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 分类 | 条件 | 科目 |
| 1.以摊余成本计量的金融资产 | 债权 | 银行存款、贷款、应收账款、债权投资等 |
| 2.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 | 债权 | 其他债权投资 |
| 股权 | 其他权益工具投资 |
| 3.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 | 债权 | 交易性金融资产 |
| 股权 |

#### （二）交易性金融资产概述

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

从企业管理金融资产的业务模式看，**企业关键管理人员决定对交易性金融资产进行管理的业务目标是以“交 易”为目的，而非为收取合同现金流量而持有**，也不是为既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目 标而持有，仅仅是通过“交易性”活动，即频繁地购买和出售，从市场价格的短期波动中，赚取买卖差价，使企 业闲置的资金能获得较高的投资回报。

从金融资产的合同现金流量特征看，**尽管交易性金融资产仍将收取合同现金流量**，但至少偶尔为之，并非为 了实现业务模式目标（收取合同现金流量）而不可或缺。

**二、交易性金融资产的账务处理**

**（一）会计科目设置**交易性金融资产—成本

—公允价值变动

公允价值变动损益、应收股利（股票投资）、应收利息（债券投资）、投资收益 **1.公允价值变动损益**

核算企业交易性金融资产等的公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。

**2.投资收益：**核算**企业持有交易性金融资产等的期间内取得**的投资收益以及出售交易性金融资产等实现的**投 资收益或投资损失**。

#### （二）账务处理

#### 交易性金融资产的取得

①企业取得交易性金融资产时，应按取得时的公允价值作为初始入账金额；

②企业取得交易性金融资产支付的价款中，包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期尚未领取的利息 ，应单独确认为应收项目。

③企业取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入当期损益（投资收益），发生交易费用取得增值税专用发票的，进项税额经认证后可以从当月销项税额中扣除。

交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用；包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费及其他必要支出；不包括债券溢价、折价、融资费用、内 部管理成本和持有成本等于交易不直接相关的费用。

借：交易性金融资产—成本 （公允价值） 应收股利/应收利息

投资收益（取得时所发生的相关交易费用）

应交税费—应交增值税（进项税额）（交易费用的增值税）贷：其他货币资金—存出投资款

#### 交易性金融资产的持有

①被投资单位宣告发放股利或资产负债表日计算利息 ②收到现金股利或债券利息时： 借：应收股利/应收利息 借：其他货币资金

贷：投资收益 贷：应收股利/应收利息

#### 资产负债表日按照公允价值计量，公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。

①股价或债券价格**上涨** ②股价或债券价格**下跌**做相反分录

借：交易性金融资产—公允价值变动 借：公允价值变动损益

贷：公允价值变动损益 贷：交易性金融资产—公允价值变动**4.交易性金融资产的出售**

企业出售交易性金融资产时，应将该金融资产出售时的公允价值与其账面余额之间的差额作为投资收益处

理。

借：其他货币资金

贷：交易性金融资产—成本

—公允价值变动（或借方） 投资收益（或借方）

#### 5.转让金融商品应交增值税

金融商品转让按照卖出价扣除买入价（**不需要扣除**已宣告未发放现金股利和已到付息期但尚未领取的利息）

后的余额作为销售额计算增值税，即转让金融商品按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下 一纳税期与下期金融商品销售额互抵，但年末时仍出现负差，不得转入下一会计年度。

1. 转让金融资产**当月月末**

①如产生转让**收益**，按应纳税额 ②如产生转让**损失**，按可结转下月抵扣税额

借：投资收益 借：应交税费—转让金融商品应交增值税贷：应交税费—转让金融商品应交增值税 贷：投资收益

1. **年末**，如果“应交税费—转让金融商品应交增值税”科目有借方余额说明本年度金融商品转让损失无法弥 补，不得转入下年。

借：投资收益

贷：应交税费—转让金融商品应交增值税

## 第四节 存货

**一、存货概述**

#### （一）存货内容

存货是指**企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品**等，包括各类材料、在产品、半成品、产成品或库存商 品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

#### （二）存货成本的确定

存货应当按照**成本进行初始计量**，存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。 **1.存货的采购成本**

存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费

用。

1. 购买价款：企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，不包括按规定可以抵扣的增值税额（小

规模纳税人的增值税计入采购成本）

1. 相关税费：企业购买存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教 育费附加等应计入存货采购成本的税费。
2. 其他可归属于存货采购成本的费用：采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用，如在存 货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。
3. 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费 用等进货费用，应当计入存货采购成本，也可以先进行归集，期末根据所购商品的存销情况进行分摊。

①对于已售商品的进货费用，计入当期损益；②对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。

③企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

1. **存货的加工成本：**存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定 方法分配的制造费用。
2. **存货的其他成本：**企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发生的、 可直接确定的设计费用应计入存货的成本。
3. 存货的成本，实务中具体按以下原则确定：

#### 购入的存货，其成本包括：买价、运杂费（包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等）、运输 途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用以及按规定应计入成本的税费和其他费用。

1. 自制的存货，其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。
2. 委托外单位加工完成的存货，其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、 委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入成本的税费。
3. 下列费用不应计入存货成本，应在其发生时计入当期损益：
4. **非正常消耗**的直接材料、直接人工和制造费用；
5. 仓储费用，指企业在**存货采购入库后**发生的储存费用；
6. **不能归属于**使存货达到目前场所和状态的其他支出；

【提示】（1）**设计费用**：企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发 生的、可直接确定的设计费用应计入存货成本。（2）**仓储费**：在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储 费用应计入存货成本。

|  |  |
| --- | --- |
| 计入 | 不计入 |
| 购买价款；采购过程运输费、装卸费、保险费；入 库前的挑选整理费用；运输途中合理损耗 | 销售相关的运输费、装卸费等计入销售费用 |
| 进口关税、消费税、资源税、不可抵扣的进项税 | 可抵扣的进项税 |
| 特定客户的设计费用 | 正常产品设计费计入管理费用 |
| 生产过程发生的料、工、费 | 非正常消耗的料、工、费计入营业外支出 |
| 在生产过程中为达到下一个阶段所必需的存储费用 | 存货入库后发生的储存费用计入管理费用 |

#### （三）发出存货的计价方法

企业发出的存货，可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。

1. **个别计价法**：按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别。

个别计价法的成本**计算准确**，但**工作量较大**。因此，这种方法适用于一般不能替代使用的存货、为特定项目 专门购入或制造的存货以及提供的劳务，如珠宝、名画等贵重物品。

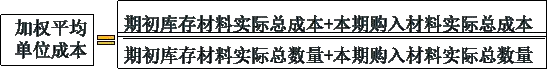
#### 先进先出法

先进先出法是指以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进 行计价的一种方法。

先进先出法**可以随时结转存货发出成本，但较繁琐**；如果存货收发业务较多、且存货单价不稳定时，其工作 量较大。

【**提示**】在物价持续上升时，期末存货成本接近于市价，而发出成本偏低，会**高估企业当期利润和库存存货 价值；反之，会低估企业存货价值和当期利润**。

#### 月末一次加权平均法



本月发出存货成本=本月发出存货数量×加权平均单位成本 本月结存存货成本=本月结存存货数量×加权平均单位成本

#### 移动加权平均法

本次发出存货成本=本次发出存货数量×本次发货前的加权平均单位成本 月末库存存货成本=本月月末存货数量×本月月末材料加权平均单位成本

或月末库存存货成本=月初结存存货成本+本月收入存货成本—本月发出存货成本

**二、原材料**

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半 成品，以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。

原材料的日常收发及结存**可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。**

#### （一）实际成本法1.会计科目设置

①原材料：企业库存的各种材料，包括原料及主要材料、辅助 材料、外购半成品(外购件)、修理用备件(备品备件)、包装材料、燃料等的计划成本或实际成本。

②在途物资：企业采用实际成本（或进价）进行材料、商品等物资的日常核算、货款已付尚未验收入库的在 途物资的采购成本。

#### 购入原材料的账务处理

（1）材料验收入库，发票账单已到 （2）材料已验收入库，发票账单未到借：原材料 ①月末暂估入账

应交税费—应交增值税（进项税额） 借：原材料

贷：银行存款/应付账款等 贷：应付账款—暂估应付账款

②下月初冲回

借：应付账款—暂估应付账款贷：原材料

③收到发票账单借：原材料

应交税费—应交增值税（进项税

额）

1. **发出原材料的账务处理** 贷：银行存款/应付账款等

（1）生产经营领用原材料

借：生产成本/制造费用/销售费用等 （2）出售材料结转成本贷：原材料 借：其他业务成本

（3）发出委托外单位加工的材料 贷：原材料借：委托加工物资

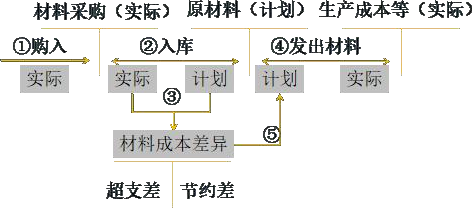
贷：原材料

#### （二）计划成本法1.会计科目设置

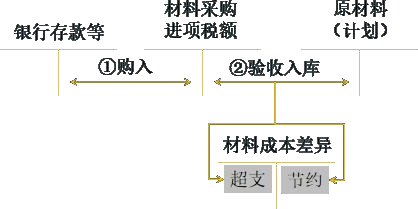
计划成本法下，一般通过“材料采购”、“原材料”、“材料成本差异”等科目进行核算。

计划成本法处理流程：



#### 2.购入原材料账务处理

1. 发票账单已到（不管是否入库）
2. 材料已入库，发票账单未到

**同实际成本法：**①月末暂估入账②下月初做相反分录③收到发票账单正常处理

【**提示**】在计划成本法下，购入的材料无论是否验收入库，都要先通过“材料采购”科目进行核算，以反映 企业所购材料的实际成本，从而与“原材料”科目相比较，计算确定材料成本差异成本。

1. 甲公司采用商业承兑汇票支付方式购入 M2 材料一批，专用发票上记载的货款为 50 万元，增值税额 6.5 万元，发票账单已收到，计划成本 48 万元，材料尚未验收入库。
2. 甲公司购入 L 材料一批，增值税专用发票说明的价款为 300 万，增值税额 39 万，发票账单已到，计划成本 320 万，已验收入库，全部款项已银行存款支付。
3. M2 材料验收入库，结转 L 材料和 M2 材料采购成本。

**三、周转材料**

周转材料是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，逐渐转移其价值但仍保持原有形态，不确认为固定资 产的材料。企业的周转材料包括**包装物和低值易耗品**。

#### （一）包装物的内容

包装物，是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。 1.生产过程用于包装产品作为产品组成部分的包装物：**生产成本**

1. 随同商品出售而不单独计价的包装物：**销售费用**
2. 随同商品出售单独计价的包装物：**其他业务成本**
3. 出租给购买单位使用的包装物：**其他业务成本**
4. 出借给购买单位使用的包装物：**销售费用**

#### （二）包装物的账务处理1.生产领用包装物

借：生产成本等

贷：周转材料—包装物

材料成本差异等（或借方） **2.随同商品出售单独计价的包装物**

【例题▪计算题】甲公司某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为 80000 元。销售收入为 100000 元， 增值税额为 13000 元，该包装物材料成本差异率为 3%。

款项已存入银行 销售包装物负担的实际成本=80000×（1+3%）=82400

借：银行存款 113000 借：其他业务成本 82400（实际成本）

贷：其他业务收入 100000 贷：周转材料—包装物 80000（计划成本） 应交税费—应交增值税（销项税额） 13000 材料成本差异 2400

#### 3.随同商品出售不单独计价的包装物

【例题▪计算题】甲公司某月销售商品领用不单独计价包装物的成本为 50000 元。

借：销售费用 50000

贷：周转材料—包装物 50000 **4.出租或出借包装物**

①出租或出借时 ②**出借**包装物的押金

借：周转材料—包装物—出租包装物/出借包装物 借：银行存款等

贷：周转材料—包装物—库存包装物 贷：其他应付款—存入保证金材料成本差异（或借方） **退还**押金时做相反分录

③出租包装物的租金 ④出租或出借包装物的摊销费用

借：银行存款等 借：其他业务成本（出租包装物） 贷：其他业务收入等 销售费用（出借包装物）

⑤出租或出借包装物修理费用等支出 贷：周转材料—包装物—包装物摊销借：其他业务成本（出租包装物）

销售费用（出借包装物）

贷：库存现金/银行存款/原材料/应付职工薪酬等

#### （三）低值易耗品 1.低值易耗品的内容

作为存货核算和管理的低值易耗品一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品、 其他用具等。

#### 2.低值易耗品的账务处理

低值易耗品的核算与原材料核算相似，企业应该设置“周转材料—低值易耗品”科目进行核算。 低值易耗品可采用一次摊销法或分次摊销法；摊销时，记入制造费用等科目。

#### 一次摊销法：

金额较小的，可在领用时（一次）计入成本费用，以简化核算，但为加强实物管理，应当在备查簿上进行登

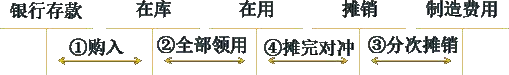
记。

#### 分次摊销法

1. 科目设置

周转材料—低值易耗品—在用

周转材料—低值易耗品—在库周转材料—低值易耗品—摊销

1. 账务处理

**四、委托加工物资**

（一）委托加工物资的内容和成本

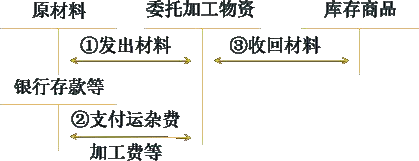
委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。 企业委托外单位加工物资的成本包括：

1. 加工中实际耗用物资的成本；
2. 支付的加工费用及应负担的运杂费等；
3. 支付的税费。

委托加工物资涉及的税费的处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 增值税 | 一般纳税人 | 计入进项税额 |
| 小规模纳税人 | 计入成本 |
| 消费税 | 收回后直接销售 | 计入成本 |
| 收回后连续加工应税消费品的 | 记入“应交税费—应交消费税”借方 |

（二）委托加工物资的账务处理



【**提示**】1.如果采用计划成本或售价核算的，还应同时结转材料成本差异或商品进销差价。

2.发出委托加工物资支付的运费，一是计入委托加工物资的成本，二是将可抵扣的增值税进项税额计入进项

税额

**五、库存商品**

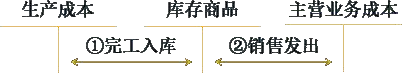
（一）库存商品的内容

库存商品具体包括：库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的

商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品。

己完成销售手续、但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单 独设置代管商品备查簿进行登记。

（二）库存商品的账务处理

库存商品可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。库存商品入库及发出

#### （三）商品流通企业库存商品核算

#### 毛利率法：根据本期销售净额乘以上期实际（或本期计划）毛利率匡算本期销售毛利，并据以计算发出存 货和期末存货成本的一种方法。其计算公式：

毛利率=销售毛利÷销售净额×100％

销售毛利=销售净额×毛利率销售成本=销售净额-销售毛利

期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售成本**2.售价金额核算法**

平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账，售价与进价的差额通过商品进销差价科目核算，期末计算 进销差价率和本期已销商品应分摊的进销差价，并据以调整本期销售成本的一种方法。



本期销售商品应分摊的商品进销差价＝本期商品销售收入×商品进销差价率 本期销售商品的成本=本期商品销售收入-本期已销商品应分摊的商品进销差价 或：本期销售商品成本=本期销售收入×（1-商品进销差价率）

期末结存商品的成本=期初库存商品的进价成本+本期购进商品的进价成本-本期销售商品的成本

**六、存货清查**

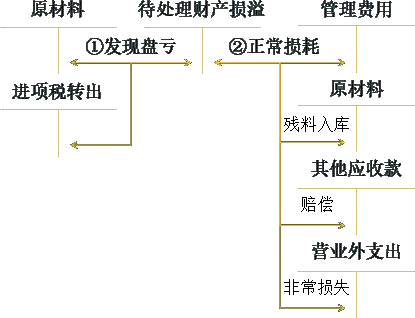
存货清查发生盘盈和盘亏通过“**待处理财产损溢**”科目核算，期末处理后该账户无余额。核算时分两步： 第一步，批准前调整为账实相符；

第二步，批准后结转处理。

#### （一）存货盘盈的账务处理

【**提示**】库存现金无法查明原因的盘盈转入营业外收入，无法查明原因的盘亏转入管理费用。

#### （二）存货盘亏的账务处理



【**提示**】因管理不善造成的原材料盘亏需转出进项税额，不可抗力造成的原材料盘亏不需转出。

**七、存货减值**

#### （一）存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日，存货应按照成本与可变现净值孰低计量。可变现净值低于成本的计提存货跌价准备，计入资 产减值损失。如果减值因素已经消失，减值的金额应在原已计提的存货跌价准备金额内予以恢复。

可变现净值＝估计售价-至完工时估计将要发生的成本-估计的销售费用-相关税费后的金额

#### （二）存货跌价准备的账务处理



【**提示**】1.跌价准备应在原已计提金额内转回，即转回金额≤已计提金额；

1. 企业结转存货销售成本时，应将已计提的存货跌价准备一并结转入销售成本

## 第五节 固定资产

**一、固定资产概述**

#### （一）固定资产概念

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：

①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；②使用寿命超过一个会计年度。

#### （二）固定资产分类

|  |  |
| --- | --- |
| 经济用途 | 生产经营用 |
| 非生产经营用 |
| 综合分类 | 1. 生产经营用固定资产 2. 非生产经营用固定资产 3. 不需用和未使用的固定资产 4. 租出固定资产（经营租赁方式） 5. 土地（指过去单独估价入账的土地；因征地而支付的补偿费，应计入与土地有关的房屋、 建筑物的价值内，不单独作为土地价值入账。企业取得的土地使用权，应作为无形资产）。 6. 租入固定资产（除短期租赁和低价值资产租入的固定资产） |

**（三）固定资产核算应设置的会计科目**1.**固定资产**：核算企业固定资产的原价。

1. **累计折旧**：核算企业固定资产的累计折旧，是固定资产科目的备抵账户，贷方登记企业计提的固定资产折 旧，借方登记处置固定资产转出的累计折旧，期末贷方余额反映企业固定资产的累计折旧额。
2. **在建工程**：核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出，期末借方余额反映企业尚未达到预定可使用 状态的在建工程的成本。
3. **工程物资**：核算企业为在建工程准备的各种物资的实际成本。
4. **固定资产清理**：核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转入清理的 固定资产价值以及在清理过程中发生的清理费用和清理收益。

**二、取得固定资产**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 外购 | 不需安装 | 直接计入固定资产 |
| 需要安装 | 先计入在建工程，再转入固定资产 |
| 打包购入 | 按公允价值分摊 |
| 自建 | 自营工程 | 先计入在建工程，再转入固定资产 |
| 出包工程 | 先计入在建工程，再转入固定资产 |

#### （一）外购固定资产

企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归 属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。可以抵扣的增值税进 项税额，不计入固定资产成本。

企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产；应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产公 允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

1. **购入不需要安装的固定资产**借：固定资产

应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等

#### 购入需要安装的固定资产

#### ①购入时 ②支付安装费

借：在建工程 借：在建工程

应交税费—应交增值税（进项税额） 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等 贷：银行存款

#### ③耗用人工或材料 ④达到预定可使用状态

借：在建工程 借：固定资产

贷：应付职工薪酬/原材料 贷：在建工程

#### （二）建造固定资产

企业自行建造固定资产，应按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为固定资产的成本。 自建固定资产应先通过在建工程科目核算。企业自建固定资产，主要有自营和出包两种方式。

**三、对固定资产计提折旧**

#### （一）固定资产折旧概述

折旧是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。 应计折旧额=固定资产的原价-预计净残值-固定资产减值准备

#### 影响折旧的因素

①固定资产原价 ②预计净残值 ③固定资产减值准备 ④固定资产的使用寿命

【注意】①固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

②已计提减值准备的固定资产，应当按照该项资产的账面价值（固定资产账面余额-累计折旧-减值 准备）以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额，但不调整已计提的折旧额。

#### 计提折旧的范围

除以下情况，企业应当对所有固定资产计提折旧：

①已提足折旧仍继续使用的固定资产 ②单独计价入账的土地 ③持有待售的固定资产 ④提前报废的固定资

产

在确定计提折旧的范围时，还应注意以下几点：

①固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提；当月减少的固定资产，

当月仍提折旧，下月起不提。

②未使用、不需用的固定资产仍提折旧（税法不让提）

③已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待 办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

#### 固定资产的寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的时候寿命、预计净残值和折旧方法进行复核，有差异的应当调 整，并作为会计估计变更进行会计处理。

#### （二）固定资产折旧方法

固定资产折旧方法包括年限平均法（直线法）、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法。

#### ①年限平均法（直线法）

方法二

方法一

年折旧额=（原价-预计净残值）÷预计使用年限

年折旧率=（1-预计净残值率）÷预计使用寿命（年） 月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额=固定资产原值×月折旧率

预计净残值率=预计净残值÷原价×100%

#### ②工作量法

单位工作量折旧额=固定资产原价×（1-预计净残值率）/预计总工作量 某项固定资产月折旧额=该项固定资产当月工作量×单位工作量折旧额

#### ③双倍余额递减法

年折旧率＝2÷预计使用年限×100%（不考虑净残值率的直线法折旧率的两倍） 年折旧额＝固定资产账面净值×年折旧率

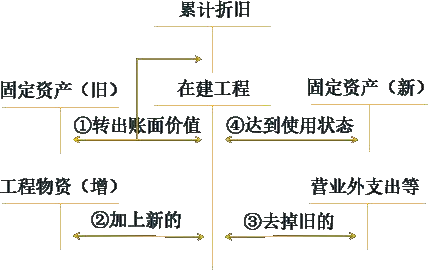
在固定资产折旧年限到期的前两年内，将固定资产的账面净值扣除预计净残值后的净值平均摊销。 账面净值＝固定资产原值－累计折旧

#### ④年数总和法

年折旧率＝尚可使用年限÷预计使用年限的年数总和×100% 年折旧额＝（固定资产原值－预计净残值）×年折旧率

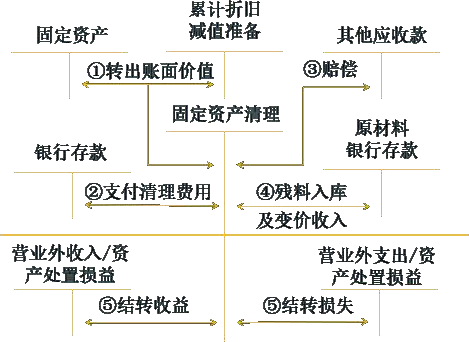
**四、固定资产后续支出**

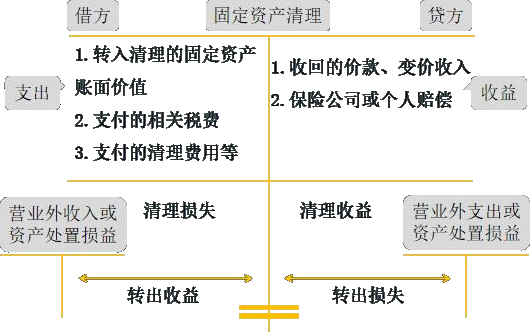
固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

1.**资本化支出**：固定资产的更新改造等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有 被替换的部分，应同时将被替换部分的账面价值从该固定资产原账面价值中扣除；

**五、处置固定资产**

固定资产处置包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等，不包括盘盈 和盘亏。

【**提示**】毁损、报废是指因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理的。如出售、抵债等应计 入资产处置损益；**如为自然灾害毁损或到期报废应计入营业外收支。**



（2）发生的清理费用

（1）结转固定资产账面价值

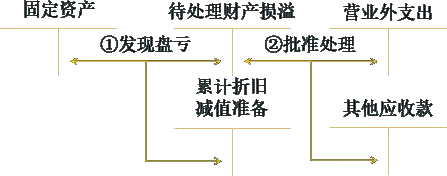
|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 借：固定资产清理①  累计折旧  固定资产减值准备贷：固定资产 | | | 借：固定资产清理②  应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 |
| （3）保险赔偿等 | | | （4）残料入库 |
| 借：其他应收款  贷：固定资产清理③ | | | 借：原材料  贷：固定资产清理④ |
| （5）收到出售固定资产的价款 | | |  |
| 借：银行存款  贷：固定资产清理⑤  应交税费—应交增值税（销项税额) | | |  |
| （6）结转清理净损益 | | | ②净收益  借：固定资产清理  贷：营业外收入—非流动资产处置利得（③  +④+⑤-①-②）  资产处置损益 |
| ①净损失  借：营业外支出—非常损失（报废毁损） 资产处置损益（出售）  贷：固定资产清理（①+②-③-④-⑤） | | |
|  | **六、固定资产的清查** |  | |

企业应当定期或至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性。

#### （一）固定资产盘盈

财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理，在按管理权限报经批准处理前应先通过以前年度损益调整 科目核算；盘盈的固定资产应按重置成本确定其入账价值。

#### （二）固定资产盘亏



**七、固定资产的减值**

资产负债表日，**存在可能发生减值迹象时，**其可收回金额低于账面价值的，应当将账面价值减记至可收回金 额，减记的金额确认减值损失，计入当期损益，同时计提减值准备。

借：资产减值损失—计提的固定资产减值准备贷：固定资产减值准备

#### 【注意】固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

## 第六节 无形资产和长期待摊费用

**一、无形资产**

#### （一）无形资产概述

1. 无形资产是**指企业拥有或者控制的没有实物形态**的可辨认非货币性资产。
2. 特征：（1）不具有实物形态（2）具有可辨认性（3）属于非货币性长期资产
3. 无形资产的内容：无形资产主要包括**专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等**。

【注意】商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，故商誉不属于无形资产。

#### （二）无形资产的账务处理

1. **无形资产核算应设置的会计科目：**无形资产、累计摊销、无形资产减值准备 **无形资产账面价值=无形资产账面原值-累计摊销-无形资产减值准备**

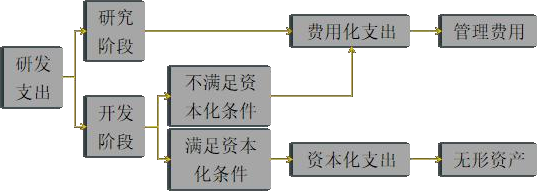
#### 无形资产的取得

无形资产应当按照成本进行初始计量，企业取得无形资产的方式主要有外购、直接研究开发等。

1. 外购无形资产（同存货、固定资产）

外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支

出。

1. 自行研究开发无形资产：企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。

②期末

借：管理费用

贷：研发支出—费用化支出

③研究开发项目达到预定用途形成无形资产的借：无形资产

贷：研发支出—资本化支出

①发生研发费用

借：研发支出—费用化支出（不满足资本化条件）

—资本化支出（满足资本化条件的） 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：原材料

银行存款

应付职工薪酬

【注意】如果无法可靠区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其发生的研发支出全部费用化，计入当期损 益。

#### 无形资产的摊销

1. 摊销范围：使用寿命有限的无形资产应进行摊销；通常其残值视为零。使用寿命不确定的无形资产不摊 销，但要计提减值准备。
2. 摊销时间：企业应当按月对无形资产进行摊销。对于使用寿命有限的无形资产应当自可供使用（即其达 到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。
3. 摊销方法：包括直线法、生产总量法等。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有

关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

1. 账务处理

借：管理费用（企业自用或未指明用途的无形资产） 其他业务成本（出租的无形资产）

制造费用（用于生产产品的无形资产） 贷：累计摊销

#### 出售和报废无形资产

企业**出售或报废无形资产，应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值以及出售相关税费后**的差额计入资产处 置损益或营业外收支。

【**提示**】①固定资产处置通过“**固定资产清理**”科目核算，无形资产处置没有专门科目核算。

②出售无形资产计入资产处置损益；报废无形资产应计入营业外收支。**5.无形资产减值**

无形资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值 借：资产减值损失

贷：无形资产减值准备

【注意】无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。同固定资产。

**二、长期待摊费用**

长期待摊费用是指**企业已经发生**但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，如以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出、固定资产大修理支出等。

摊销长期待摊费用时，应当记入“管理费用”、“销售费用”等科目。

【注意】固定资产更新改造支出符合资本化条件的计入固定资产成本。

本章总结

1. 掌握现金管理的主要内容和现金核算、现金清查；银行结算制度的主要内容；其他货币资金的核算
2. 掌握应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息和其他应收款的核算
3. 掌握交易性金融资产的核算
4. 掌握存货成本的确定发出存货的计价方法、存货清查；原材料、周转材料、委托加工物资、库存商品的核

算

1. 掌握固定资产的核算
2. 掌握无形资产的核算；熟悉无形资产的内容
3. 熟悉长期待摊费用的核算

# 第三章 负债

#### 【本章考情分析】

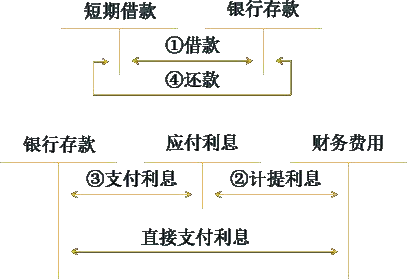
本章是比较重要的一章。应特别注意应付职工薪酬、应交税费、银行借款等知识与资产、收入这些知识的结 合。预计 2020 年考试分值在 15 分左右。

## 第一节 短期借款

**一、短期借款概述**

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款，一般是企业为了满足正常生产经营所需的资金或者是为了抵偿某项债务而借入的。

**二、短期借款的账务处理**



【**提示**】1.如果短期借款的利息是按期支付的，如按季度支付利息，或者利息是在借款到期时连同本金一起 归还，并且其数额较大的，企业应采用月末预提方式进行短期借款利息的核算。

2.如果企业短期借款利息是按月支付的，或者利息是在借款到期时连同本金一起归还，但是数额不大的，可 以不采用预提的方法，而在实际支付或收到银行的计息通知时，直接计入当期损益。

## 第二节 应付及预收款项

**一、应付票据（对比应收票据）**

#### （一）应付票据概述

应付票据是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑 汇票。

【**提示**】①支票支付，通过银行存款核算；②银行汇票、银行本票支付，通过其他货币资金核算；

③商业汇票支付，通过应付票据核算。

#### （二）账务处理

1.开出、承兑的商业汇票 2.应付票据转销（到期无法支付的商业汇票）

企业因开出银行承兑汇票而支付银行的承 借：应付票据

兑汇票手续费，应当计入当期财务费用。 贷：应付账款（商业承兑汇票）

借：材料采购/原材料等 短期借款（银行承兑汇票） 财务费用（承兑手续费）

应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款

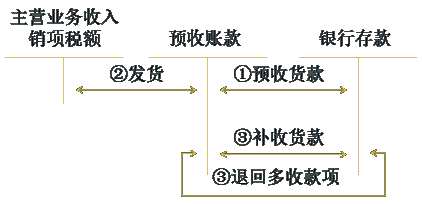
**二、应付账款（对比应收账款）**

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项。 应付账款的入账价值=应付的货款＋增值税进项税额＋对方代垫费用

**三、预收账款（对比预付账款）**

#### （一）概述

**预收账款**是指企业按照合同规定向购货单位预收的款项。与应付账款不同，预收账款形成的负债不是以货币支付，而是以**货物清偿**。预收账款情况不多的，也可不设“预收账款”科目，将预收的款项直接记入“应收账款” 科目的贷方。



62

#### （二）账务处理

**四、应付利息和应付股利**

#### （一）应付利息

应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息，包括短期借款、分期付息到期还本的长期借款，企业债券等应 支付的利息。

|  |  |
| --- | --- |
| ①计提利息 | ②实际支付利息 |
| 借：在建工程、财务费用、研发支出贷：应付利息 | 借：应付利息  贷：银行存款 |

#### （二）应付股利

应付股利是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定分配给投资者的现金股利或利润。

①宣告分派股利 ②实际支付股利

借：利润分配—应付现金股利或利润 借：应付股利

贷：应付股利 贷：银行存款

【**提示**】1.企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不做账务处理，但应在 附注中披露。2.企业分配股票股利不通过“应付股利”科目核算，其账务处理为：

借：利润分配

贷：股本

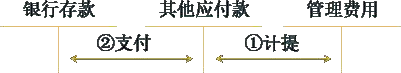
**五、其他应付款**

#### （一）概述

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利等经营活动以 外的其他各项应付、暂收的款项，如应付短期租赁固定资产租金、租入包装物租金、存入保证金等。

#### （二）其他应付款的账务处理

1.计提应付的租金 2.先收后还的押金



## 第三节 应付职工薪酬

**一、职工薪酬的内容**

企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。

企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工福利。 职工主要包括三类人员：

一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；

二是未**与企业订立劳动合同**、但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等；

三是在**企业的计划和控制下**，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。**1.短期薪酬**

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬， 因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外（辞退福利）。

#### 短期薪酬具体包括：

①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费

④住房公积金;⑤工会经费和职工教育经费;⑥短期带薪缺勤;⑦短期利润分享计划;⑧其他短期薪酬

#### （二）离职后福利

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；如养 老保险、失业保险。

设定受益计划是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

#### （三）辞退福利

**辞退福利**是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职 工的补偿。

#### （四）其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长 期残疾福利、长期利润分享计划等

**二、应付职工薪酬科目设置**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 应付职工薪酬 | —工资、奖金、津贴和补贴 | —带薪缺勤 |
|  | —职工福利费 | —利润分享计划 |
|  | —非货币性福利 | —设定提存计划 |
|  | —社会保险费 | —设定受益计划义务 |
|  | —住房公积金 | —辞退福利 |
|  | —工会经费和职工教育经费 |  |

**三、短期薪酬的核算**

#### （一）货币性职工薪酬

#### 工资、奖金、津贴和补贴

|  |  |
| --- | --- |
| （1）计提货币性职工薪酬时 | （2）支付工资时 |
| 借：管理费用  生产成本 制造费用 劳务成本等  贷：应付职工薪酬—工资、奖金、津贴和补贴 | 借：应付职工薪酬—工资、奖金、津贴和补贴 贷：银行存款/库存现金  其他应收款（代垫的各种款项）  应交税费—应交个人所得税（代扣个人所得税） |

#### 职工福利费和按国家规定计提标准的职工薪酬

1. 对于职工福利费，企业应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本；
2. 对于国家规定了计提基础和计提比例的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公 积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应按照受益对象计入当期损益或相关资产成本；

|  |  |
| --- | --- |
| ①计提公司承担的各项费用 | ②从应付职工薪酬中代扣应有职工负担的费用 |
| 借：生产成本  制造费用管理费用销售费用  贷：应付职工薪酬—工会经费、职工教育经费  —职工福利费  —社会保险费、住房公积金 | 借：应付职工薪酬—社会保险费  —住房公积金  贷：其他应付款—社会保险费  —住房公积金 |

#### 短期带薪缺勤

1. 累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期 间使用。

企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时： 借：管理费用

贷：应付职工薪酬

—带薪缺勤—短期带薪缺勤—累积带薪缺勤

1. 非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并 且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属 于非累积带薪缺勤。

企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬,视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本，不必 额外作相应的账务处理。

#### （二）非货币性职工薪酬

#### 1.企业以自产产品作为非货币性福利发放给职工：

|  |  |
| --- | --- |
| ①分摊工资 | ②确认收入 |
| 借：生产成本、管理费用、销售费用等贷：应付职工薪酬—非货币性福利 | 借：应付职工薪酬—非货币性福利（市场价格×1.13） 贷：主营业务收入（市场价格）  应交税费—应交增值税（销项税额） |
| ③结转成本 |  |
| 借：主营业务成本贷：库存商品 |  |

【**提示**】如果是以外购货物作为非货币性职工福利发放给职工的，应转出进项税额。 **2.将企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用**

|  |  |
| --- | --- |
| ①分摊工资 | ②结转成本 |
| 借：生产成本、管理费用、销售费用等贷：应付职工薪酬—非货币性福利 | 借：应付职工薪酬—非货币性福利贷：累计折旧 |

#### 3.租赁住房等资产供职工无偿使用的

|  |  |
| --- | --- |
| ①分摊工资 | ②结转成本（支付房租） |
| 借：生产成本、管理费用、销售费用等 贷：应付职工薪酬—非货币性福利 | 借：应付职工薪酬—非货币性福利贷：银行存款 |

**四、设定提存计划的核算**

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提 存金。

借：生产成本、制造费用、管理费用、销售费用贷：应付职工薪酬—设定提存计划

## 第四节 应交税费

**一、应交税费概述**

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：增值税、消费税、城市维护建设税、资源税、企业所得税、土地增值税、房产税、车船税、土地使用税、教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、耕地占用税、环境保护税等。

企业代扣代缴的个人所得税，也通过应交税费核算

企业交纳的印花税、契税、耕地占用税、车辆购置税不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核

算。

**二、应交增值税**

#### （一）增值税概述1.概念

增值税是以商品（含应税劳务、应税行为）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。 2.**征税范围**

在我国境内销售货物、提供加工修理或修配劳务（简称应税劳务）、销售应税服务、无形资产和不动产（简

称应税行为）以及进口货物；其中，“应税服务”，包括交通运输服务、建筑服务、邮政服务、电信服务、金融服务、现代服务、生活服务。

3.**纳税人**

在我国境内销售货物、提供加工修理或修配劳务、销售应税服务、无形资产和不动产以及进口货物的企业单 位和个人为增值税的纳税人。

根据经营规模大小及会计核算水平的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。 4.**税率和征收率**

|  |  |
| --- | --- |
| 税率 | 范 围 |
| 13% | 销售进或口货物、加工修理修配劳务、有形动产租赁服务 |
| 9% | 商品：农产品（含粮食）、自来水、暖气、石油液化气、天然气、食用植物油、冷气、热水、煤  气、居民用煤炭制品、食用盐、农机、饲料、农药、农膜、化肥、沼气、二甲醚、图书、报纸、杂志、 音像制品、电子出版物。 |
| 服务：交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权 |
| 6% | 增值电信服务、金融服务、现代服务（除有形动产租赁和不动产租赁）、生活服务、销售无形资产（除转让土地使用权） |

|  |  |
| --- | --- |
| 0 | 境内单位和个人发生的跨境应税行为 |
| 征收率 | 范 围 |
| 3% | 小规模纳税人和实行简易办法征收的一般纳税人（财政部和国家税务总局另有规定的除外） |
| 5% | 部分小规模纳税人和部分实行简易办法征收的一般纳税人 |

#### 5.计税方法

#### 一般纳税人（扣税法）

#### 当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

销项税额是指纳税人销售货物、提供应税劳务或应税服务按照销售额和增值税税率计算的增值税额；

进项税额是指纳税人购进货物、接受应税劳务和应税服务支付或负担的增值税额，当期销项税额小于当期进 项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

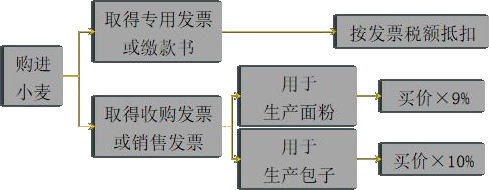
#### 可以抵扣的进项税额包括：

①从销售方或提供方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）上注明的增值税额；

②从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额；

③从境外单位或者个人购进服务，无形资产或不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证 上注明的增值税额。

#### ④一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费，凭取得的通行费发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵 扣的增值税进项税额。

⑤**购进农产品**，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，**如用于生产税率为 9%的产品**， **按照农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 9%的扣除率计算的进项税额**，**如用于生产 13%的产品，按照农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 10%的扣除率计算的进项税额；**

#### 小规模纳税人

实行按照销售额和征收率计算应纳税额的简易办法，不得抵扣进项税额。 **应纳税额=销售额×征收率**

【**提示**】①增值税一般纳税人计算增值税大多采用一般计税方法；**小规模纳税人一般采用简易计税方法**；一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税销售行为，**可以采用简易计税方法，但不得抵扣进项税额**。

②小规模纳税人的**征收率为 3%**；应税行为中按照简易计税方法计税的销售不动产、不动产租赁服务的**征收率为 5%，其他情况征收率为 3%**。

#### （二）一般纳税人的账务处理1.科目设置

1. 未交增值税：

核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增 值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

1. 预交增值税：

核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房

地产项目等，按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

1. 待抵扣进项税额：

核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额 中抵扣的进项税额。

1. 待认证进项税额：

核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。 主要包括：

①一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣，但尚未经税务机关 认证的进项税额；

②一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

1. 待转销项税额：核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关 收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。
2. 简易计税：核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。
3. 转让金融商品应交增值税：核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。
4. 代扣代交增值税

核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

1. 应交增值税—进项税额

—销项税额抵减

—已交税金

—转出未交增值税

—出口抵减内销产品应纳税额

—减免税款

—销项税额

—出口退税

—进项税额转出

—转出多交增值税

①进项税额：一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从 当期销项税额中抵扣的增值税额；

②销项税额抵减：一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额；

③已交税金：一般纳税人当月已交纳的应交增值税额；

④转出未交增值税、转出多交增值税：一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交增值税额；

⑤减免税款：一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额；

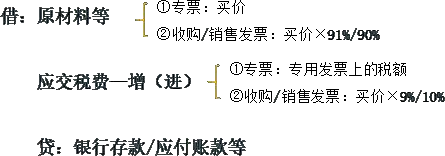
⑥出口抵减内销产品应纳税额：实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减 内销产品的应纳税额；

⑦销项税额：一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额；

⑧出口退税：一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额；

⑨进项税额转出：一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以 及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

#### 2.取得资产或接受劳务的账务处理

1. **一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产。** 借：在途物资/原材料/库存商品/无形资产/固定资产等

应交税费—增（进）（当月已认证的可抵扣）

应交税费—待认证进项税额（当月未认证的可抵扣） 应交税费—待抵扣进项税额（当月已认证未抵扣） 贷：应付账款/应付票据/银行存款等

【**提示**】企业购进农产品，除取得增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书外，如用于生产税率为 9%的产品，按照农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 9%的扣除率计算的进项税额，如用于生产 13%的产品， 按照农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 10%的扣除率计算的进项税额。

【**提示**】1.发生退货的，如原增值税专用发票已做认证，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反 的会计分录；如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

2.企业购进材料商品等不能取得增值税专用发票的，发生的增值税进项税额不得抵扣应直接计入材料采购成

本。借：原材料等（价税合计） 贷：银行存款等

#### 货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证

企业购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关 合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账；下月初，用红字冲销原暂估入账金额。待取 得扣税相关增值税扣税凭证后，再按正常业务处理。

|  |  |
| --- | --- |
| ①月末暂估入账 | ②下月初红字冲回 |
| 借：原材料 贷：应付账款 | 借：应付账款  贷：原材料或 借：原材料  贷：应付账款 |



（1）2019 年 6 月 30 日，甲公司购进原材料一批已验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证，款项也未支付。

随货同行的材料清单列明的原材料销售价格为 260000 元，甲公司应编制如下会计分录：

②7 月 1 日

借：应付账款 260000

贷：原材料 260000

①6 月 30 日

借：原材料 260000

贷：应付账款 260000

（2）7 月 10 日，取得相关增值税专用发票上注明的价款为 260000 元，增值税税额为 33800 元，增值税专用发票已经认证。全部款项以银行存款支付，

借：原材料 260000

应交税费—应交增值税（进项税额） 33800

贷：银行存款 293800

#### 不得抵扣进项税额

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值 税项目、集体福利或个人消费等

即使取得的增值税专用发票上已注明增值税进项税额，该税额也不得从销项税额中抵扣。

|  |  |
| --- | --- |
| ①取得增值税专用发票时借：原材料等  应交税费—待认证进项税额贷：银行存款等 | ②经税务机关认证后不可抵扣  借：应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：应交税费—待认证进项税额  借：原材料等  贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） |

#### 进项税额转出

企业已单独确认进项税额的购进货物、加工修理修配劳务或者服务、无形资产或者不动产但其事后改变用途

（如用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、非增值税应税项目等），或发生非正常损失，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣。

这里所说的“非正常损失”，根据现行增值税制度规定，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

借：待处理财产损溢（管理不善造成的非正常损失） 应付职工薪酬（用于集体福利）

固定资产（简易计税项目） 无形资产（免征项目）

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） 应交税费—待抵扣进项税额

应交税费—待认证进项税额**3.销售等业务的账务处理**

1. 企业销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或不动产，纳税义务已发生： 借：应收账款/银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入/固定资产清理等应交税费一增（销）（一般计税方法）

应交税费一简易计税（简易计税方法）

销售货物发生销售退回的，根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反的分录。

1. 企业销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或不动产，会计上收入或利得确认时点先 于增值税纳税义务发生时点的：

借：应收账款/银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入/固定资产清理等应交税费一待转销项税额

实际发生纳税义务时：

借：应交税费一待转销项税额

贷：应交税费—应交增值税（销项税额） 应交税费—简易计税

1. 企业销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或不动产，增值税纳税义务发生时点早于 按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的：

借：应收账款

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）

应交税费—简易计税确认收入时：

借：应收账款

贷：主营业务收入/其他业务收入

1. 视同销售

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 情形 | 自产、委托加工收回的货物 | 外购的货物 |
| 简易计税项目、免税项目 | 不得抵扣 | 不得抵扣 |
| 集体福利或个人消费 | 视同销售 | 不得抵扣 |
| 投资、分配、捐赠 | 视同销售 | 视同销售 |

借：长期股权投资/应付职工薪酬/利润分配/营业外支出等贷：应交税费一应交增值税（销项税额）

应交税费—简易计税

【**提示**】视同销售行为的账务处理分为两类：①只确认税，不确认收入②既确认税，又确认收入

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 货物来源 | 用途 | 处理 |
| 自产、委托加工、购进 | 无偿赠送 | 不确认收入只确认税 |
| 自产、委托加工 | 集体福利、个人消费 | 确认收入确认税 |
| 自产、委托加工、购进 | 投资、分配 |

一般纳税人的视同销售和进项税额转出：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 用途 | 性质 | 账务处理 |
| 外购 | 用于固定资产 | 一般业务 | 借：在建工程  贷：原材料 |
| 投资 | 视同销售 | 借：长期股权投资  贷：其他业务收入  应交税费—增（销） |
| 集体福利个人消费 | 进项税额转出 | 借：应付职工薪酬贷：原材料  应交税费—增（进项  税额转出） |
| 非正常损失 | 进项税额转出 | 借：待处理财产损溢贷：原材料  应交税费—增（进项税  额转出） |
| 对外捐赠 | 视同销售 | 借：营业外支出贷：原材料  应交税费—增（销） |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 来源 | 用途 | 性质 | 账务处理 |
| 自产 | 用于固定资产 | 一般业务 | 借：在建工程  贷：库存商品 |
| 投资 | 视同销售 | 借：长期股权投资  贷：主营业务收入  应交税费—增（销） |
| 集体福利个人消费 | 视同销售 | 借：应付职工薪酬  贷：主营业务收入  应交税费—增（销） |
| 对外捐赠 | 视同销售 | 借：营业外支出 贷：库存商品  应交税费—增（销） |
| 非正常损失 | 进项税额转出 | 借：待处理财产损溢贷：库存商品  应交税费—增（进项税  额转出） |

#### （三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，购进货物、应税劳务或应税行为，取得的增值税专用发票上注明 的增值税一律不得抵扣，直接计入相关成本费用或资产。

①购进货物、接受应税劳务和应税行为支付的增值税，一律不予抵扣，直接计入有关货物或劳务的成本，不通 过应交税费—应交增值税核算。

②销售货物、提供应税劳务和应税行为时，按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应交纳的增值税， 但不得开具增值税专用发票。

③小规模纳税企业只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细 科目中设置专栏。

【**提示**】一般纳税人企业购入材料，不能取得增值税专用发票的，比照小规模纳税企业进行处理，发生的增 值税计入材料采购成本。

④小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法向客户结算款项，应进行价税分离。 **不含税销售额=含税销售额÷（1+征收率） 应纳税额=不含税销售额×征收率**

【**提示**】一般纳税人价税分离公式：

#### 不含税销售额=含税销售额÷（1+税率） 应纳税额=不含税销售额×税率

#### （四）差额征税的账务处理

对于企业发生的某些业务（金融商品转让、经纪代理服务、融资租赁和融资性售后回租业务、一般纳税人提供 客运场站服务、试点纳税人提供旅游服务、选择简易计税方法提供建筑服务等）无法通过抵扣机制避免重复征 税的，应采用差额征税方式计算交纳增值税。

#### 企业按规定成本费用允许扣减销售额的账务处理

②取得收入时借：银行存款

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

①发生成本费用时借：主营业务成本

应交税费—应交增值税（销项税额抵减）

贷：银行存款

#### 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

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

1. 转让金融资产当月月末

①如产生转让收益，按应纳税额借：投资收益

贷：应交税费—转让金融商品应交增值税

②交纳增值税

借：应交税费—转让金融商品应交增值税贷：银行存款

③如产生转让损失，按可结转下月抵扣税额借：应交税费—转让金融商品应交增值税

贷：投资收益

1. 年末，如果“应交税费—转让金融商品应交增值税”科目有借方余额说明本年度金融商品转让损失无 法弥补，不得转入下年。 借：投资收益 贷：应交税费—转让金融商品应交增值税

#### （五）增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的账务处理

企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减。增值税税控系统专用设备，**包括增值税防伪税控系统设备**（如金税卡、IC 卡、读卡器或金税盘和报税盘）、货物运输业增值税专用发票税控系统设备（如税控盘和报税盘）、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统的设备（如税控盘和传输盘）。

②发生增值税税控系统专用设备技术维护费借：管理费用

贷：银行存款

借：应交税费—应交增值税（减免税款）【一般纳税人】 应交税费—应交增值税【小规模纳税人】

贷：管理费用

①初次购入增值税税控系统专用设备借：固定资产

贷：银行存款

借：应交税费—应交增值税（减免税款）【一般纳税人】 应交税费—应交增值税【小规模纳税人】

贷：管理费用

**三、应交消费税**

#### （一）消费税概述

#### 消费税是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转额交纳的一种税。



1. **征收方法**：从价定率、从量定额、从价定率和从量定额复合计税（简称复合计税）
2. **销售额**：含消费税，不含增值税的销售额

#### （二）消费税的账务处理1.销售应税消费品

借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税**2.自产自用的应税消费品**

（2）用于职工福利借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税

（1）用于在建工程借：在建工程

贷：应交税费—应交消费税

【**提示**】形成资产的，计入资产成本，视同销售的，计入税金及附加，并确认收入、结转成本。

（1）确认收入

借：应付职工薪酬—职工福利 3390 （2）结转成本

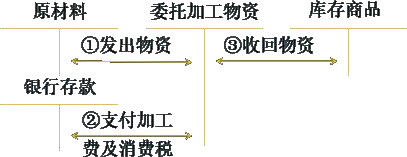
贷：主营业务收入 30000 借：主营业务成本 20000

应交税费—应交增值税（销项税额） 3900 贷：库存商品 20000

（3）计算消费税

借：税金及附加 3000 贷：应交税费—应交消费税 3000 **3.委托加工应税消费品**

1. 委托加工收回后直接用于销售的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本。



1. 委托加工收回后用于连续生产应税消费品，计入应交消费税，待用委托加工的应税消费品生产出应税消 费品销售时再缴纳消费税。

#### 4.进口应税消费品

#### 企业进口应税物资在进口环节应交的消费税，计入该项物资的成本。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 项目 | | 消费税处理 | 增值税处理 |
| 销售产品 | | 税金及附加 | 销项税额 |
| 自产自用 | 用于固定资产 | 在建工程 | 不处理 |
| 用于职工福利、个人消费 | 税金及附加 | 销项税额 |
| 委托加工 | 收回直接出售 | 委托加工物资 | 进项税额 |
| 收回连续加工 | 应交税费—应交消费税 |
| 进口 | | 采购成本 |

**四、其他应交税费**

#### 其他应交税费包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交房产税、应交土地使用税、应 交车船税、应交教育费附加、应交矿产资源补偿费、应交个人所得税等。

#### （一）应交资源税

**1.企业对外销售应税产品应交纳的资源税 2.自产自用应税产品应交纳的资源税**借：税金及附加 借：生产成本

贷：应交税费—应交资源税 制造费用等

贷：应交税费—应交资源税

#### （二）应交城市维护建设税与应交教育费附加

城市维护建设税与教育费附加是以实际缴纳的增值税、消费税为计税依据征收的一种税。 应纳税额=（实交增值税+实交消费税）×适用税率

**1.计算应交的城市维护建设税和教育费附加： 2.缴纳城市维护建设税和教育费附加**： 借：税金及附加 借：应交税费—应交城市维护建设税

贷：应交税费—应交城市维护建设税 —教育费附加

—教育费附加 贷：银行存款

#### （三）应交土地增值税

土地增值税是指在我国境内有偿转让土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权的单位和个人，就其土地增值 额征收的一种税。

#### 1.企业转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在固定资产科目核算的，转让时应交的土地增值

#### 税；

借：固定资产清理

贷：应交税费—应交土地增值税 **2.土地使用权在无形资产科目核算的：** 借：银行存款

累计摊销

无形资产减值准备

资产处置损益（或贷方） 营业外支出

贷：应交税费—应交土地增值税

—应交增值税（销项税额）

无形资产

营业外收入

**3.房地产开发经营企业销售房地产应交纳的土地增值税：** 借：税金及附加

贷：应交税费—应交土地增值税**4.交纳土地增值税：**

借：应交税费—应交土地增值税贷：银行存款

#### （四）应交房产税、城镇土地使用税、车船税和矿产资源补偿费 借：税金及附加

贷：应交税费—应交房产税

—应交城镇土地使用税

—应交车船税

—应交矿产资源补偿费

#### （五）应交个人所得税

【例题▪计算题】某企业结算本月应付职工工资总额 300000 元，按税法规定应代扣代缴的职工个人所得税共

计 3000 元，实发工资 297000 元。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| （1）代扣个人所得税： |  | （2）交纳个人所得税： |  |
| 借：应付职工薪酬—工资、奖金、津贴和补贴 | 3000 | 借：应交税费—应交个人所得税 | 3000 |
| 贷：应交税费—应交个人所得税 3000 |  | 贷：银行存款 3000 |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 税种 | 处理原则 | | 交税分录 |
| 消费税 | ①销售、职工福利、个人消费 | 税金及附加 | 借：应交税费  贷：银行存款 |
| ②固定资产、委托加工直接销售、进口 | 成本 |
| ③委托加工收回连续加工 | 应交消费税 |
| 资源税 | ①销售 | 税金及附加 |
| ②自产自用 | 生产成本、制造费用等 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 税种 | | 处理原则 | 交税分录 |
| 城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船税、城 镇土地使用税、矿产资源补偿费 | | 税金及附加 | 借：应交税费  贷：银行存款 |
| 土地增值税 | ①固定资产 | 固定资产清理 |  |
| ②无形资产 | 资产处置损益 |  |
| **个人所得税** | 应付职工薪酬 | |  |
| 印花税 | | 税金及附加 | 借：税金及附加 贷：银行存款 |

本章总结1.掌握短期借款、 应付票据、 应付账款和预收账款的核算

1. 掌握职工薪酬的内容及短期薪酬和设定提存计划的核算
2. 掌握应交增值税、 应交消费税的核算
3. 熟悉应付利息、 应付股利和其他应付款的核算
4. 熟悉其他应交税费的核算

# 第四章 所有者权益

#### 【本章考情分析】

本章是不太重要的一章，学习时应注意将本章内容与有关资产的结合，以及与收入、费用、利润的结合，考 试题型覆盖了单选、多选、判断等题型。预计 2020 年考试分值在 5 分左右。

## 第一节 实收资本或股本

**一、实收资本概述**

#### 所有者权益来源可分为所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等；通常由实收资本（或股本）、其他 权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、留存收益构成。

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定，**接受投资者投入企业的资本**。股份有限公司以外的企业 应通过“实收资本”科目，股份有限公司通过“股本”科目核算投资者投入资本的增减变动情况。

股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产 作价出资。

**二、实收资本的账务处理**

**（一）接受现金资产投资**借：银行存款

贷：实收资本/股本

资本公积—资本溢价/股本溢价

【**提示**】股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢 价）。

#### （二）接受非现金资产投资

企业接受投资者作价投入的**房屋、建筑物、机器设备**等固定资产/材料物资/无形资产，应按投资合同或协议约 定价值确定其价值（但投资合同或协议约定价值不公允的除外）和在注册资本中所占份额部分作为实收资本或 股本入账，**超过所占份额部分计入资本公积**（资本溢价或股本溢价）。

借：固定资产/原材料/无形资产

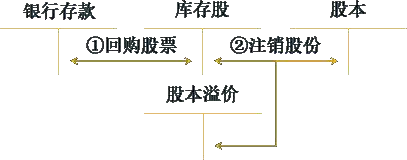
应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：实收资本/股本

资本公积—资本溢价/股本溢价

#### （三）实收资本（或股本）的增减变动1.实收资本（或股本）的增加

企业增加资本主要有三个途径：接受投资者追加投资、资本公积转增资本、盈余公积转增资本。

【**提示**】如果是股份有限公司或有限责任公司接受追加投资，应该按照原投资者各自出资比例相应增加各投



资者的出资额。

#### 2.实收资本（或股本）减少

#### （1）有限责任公司—直接撤资

借：实收资本 贷：银行存款

#### （２）股份公司—回购股票

企业减少实收资本应按法定程序报经批准，股份有限公司采用收购本公司股票方式减资。

②注销股份

a.购回股票支付的价款高于面值总额借：股本（面值）

资本公积—股本溢价/盈余公积/未分配利润

贷：库存股（市价）

①回购股票

借：库存股（市价） 贷：银行存款

【**提示**】回购价大于对应的股本面值时，先冲减股本溢价，溢价余额不够扣除的，再依次冲减盈余公积和未分 配利润

购回股票支付的价款低于面值总额借：股本

贷：库存股

资本公积—股本溢价

## 第二节 资本公积

**一、资本公积概述**

#### （一）资本公积的来源：

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及其他资本公积等。

|  |  |
| --- | --- |
| 资本（股本）溢价 | ①溢价发行股票  ②投资者超额缴入资本等 |
| 其他资本公积 | ①除资本溢价（股本溢价）、净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。  ②企业长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分 配以外的所有者权益的其他变动，投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积。  …… |

#### （二）资本公积与实收资本（股本）、留存收益、其他综合收益的区别

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 留存收益 | 资本公积 | 其他综合收益 |
| 来自利润 | 来自溢价 |  |
|  | 不影响利润 | 满足条件的可以重分类进损益，成为利润的一部分 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 资本公积 | 实收资本 |
| 性质 | 不体现产权关系 | 体现产权关系 |
| 用途 | 转增资本，不能作为利润分配依据 | 利润分配依据 |
| 来源 | 溢价（主要）、其他 | 投资 |

**二、资本公积的账务处理**

#### （一）资本溢价

【例题▪计算题】A 有限责任公司为扩大经营规模，经批准，A 有限责任公司注册资本增加到 300000 元，并引入其他投资者加入。按照投资协议，新投资者需缴入现金 110000 元，同时享有该公司三分之一的股份。A 有限责任公司已收到该现金投资。

借：银行存款 110000

贷：实收资本 100000

资本公积—资本溢价 10000

#### （二）股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票可以按面值发行，也可以按溢价发行，我国目前不允许折 价发行。

1. 企业发行股票的收入，面值部分作为股本处理，超过面值的溢价收入作为股本溢价处理。
2. 发行股票相关的手续费、佣金等交易费用，如果是溢价发行股票的，应冲减股本溢价，无溢价发行或溢价 金额不足抵扣的，应将不足抵扣部分依次冲减盈余公积和未分配利润。（同注销股票冲减顺序）

#### （三）其他资本公积

企业对被投资单位的长期股权投资采用**权益法核算**的，在持股比例不变的情况下，对因被投资单位除**资本溢价（股本溢价）、净损益、其他综合收益、利润分配**以外的所有者权益的其他变动，则应按持股比例计算其应享有被投资企业所有者权益的增减数额。在处置长期股权投资时，应将与该笔投资相关的其他资本公积转入投资收益。

#### （四）资本公积转增资本

经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时： 借：资本公积 贷：实收资本（股本）

## 第三节 留存收益

**一、留存收益概述**

#### 留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累。

**二、留存收益的账务处理**

#### （一）利润分配

1. **可供分配利润**=当年实现的净利润（或净亏损）+年初未分配利润（或-年初未弥补亏损）+其他转入

#### 科目设置

利润分配—提取法定盈余公积

—提取任意盈余公积

—应付现金股利或利润

—盈余公积补亏

—未分配利润

【**提示**】年度终了，利润分配下除“未分配利润”外，其他二级明细科目无余额；未分配利润贷方余额表示 累计未分配的利润，借方余额表示累计未弥补的亏损。

#### 利润分配的顺序

1. 提取法定盈余公积

公司制企业按照净利润（减弥补以前年亏损）的 10%提取法定盈余公积；法定盈余公积累计额已达注册资本的 50%时可以不再提取。

1. 提取任意盈余公积（3）向投资者分配利润

【**提示**】提取法定盈余公积的基数是净利润，不包括年初未分配利润；但应考虑以前年度亏损。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 年初未分配利润 | 本年净利润 | 盈余公积 |
| 20 | 100 | 100×10% |
| -20 | 100 | 80×10% |

1. 股票股利与现金股利的区别

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 时点 | 现金股利 | 股票股利 |
| 股东大会审议通过分配方案 | 借：利润分配贷：应付股利 | 不作处理 |
| 分配股利 | 借：应付股利贷：银行存款 | 借：利润分配贷：股本 |

#### （二）盈余公积1.盈余公积补亏

【例题▪计算题】经股东大会批准，F 股份有限公司用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损，当年弥补亏损的数额为 60 万元。

借：盈余公积 60

贷：利润分配—盈余公积补亏 60 **2.盈余公积转增资本**

【例题▪计算题】因扩大经营规模需要，经股东大会批准，G 股份有限公司将盈余公积 40 万元转增股本。借：盈余公积 40

贷：股本 40

#### 3.用盈余公积发放现金股利或利润

【例题▪计算题】H 股份有限公司 2018 年 12 月 31 日普通股股本为 5000 万股，董事会拟定利润分配方案。2019

年 3 月 20 日，股东大会批准了 2018 年度利润分配方案，按每股 0.2 元发放现金股利；其中动用可供投资者分配

的利润 500 万元、盈余公积 500 万元。

1. 以可供投资者分配的利润发放股利借：利润分配—应付现金股利 500

贷：应付股利 500

1. 以盈余公积发放股利借：盈余公积 500

贷：应付股利 500

本章总结

1. 掌握实收资本的核算
2. 掌握资本公积的来源及核算
3. 掌握留存收益的核算
4. 熟悉利润分配的内容
5. 熟悉盈余公积和未分配利润的概念及内容

# 第五章 收入、费用和利润

#### 【本章考情分析】

本章是初级会计实务的重点章节，尤其是 2020 年根据最新的收入准则进行了重新编写，难度提高，考试重

要性进一步提高。而且本章内容经常与收入、费用、利润、资产结合出题，各种题型均有可能涉及，预计 2020

年分值在 20 分左右。

## 第一节 收入

**一、收入的确认与计量**

#### （一）收入确认原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认 收入。取得商品控制权包括以下三个要素：

①能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎 全部经济利益。

②主导该商品的使用，是指客户有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他 方使用该商品。

③能够获得几乎全部的经济利益。

【**提示**】①客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的乙方；

②商品，包括商品和服务；③本章的收入不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、 进行股权投资取得的现金股利以及保费收入等。

#### （二）收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，应在客户取得相关商品控制权时确认收入：

①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；

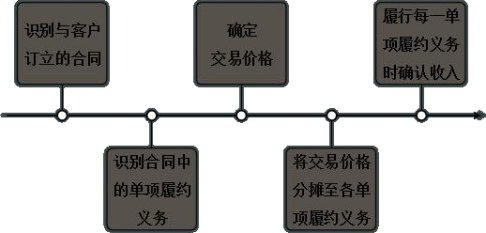
②该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；

③该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；

④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；

⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

#### （三）收入确认和计量的步骤



【**提示**】①收入确认和计量五个步骤中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步 主要与收入的计量有关。②一般而言，确认和计量任何一项合同收入应考虑全部的**五个步骤**。但履行某些合同义 务确认收入不一定都经过五个步骤，如企业按照第二步确定某项合同仅为单项履约义务时，可以从第三步直接进 入第五步确认收入，不需要第四步（分摊交易价格）。

1. 识别与客户订立的合同

合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他形式；企 业与客户之间的合同一经签订，企业即享有从客户取得与转移商品和服务对价的权利，同时负有向客户转移商品 和服务的履约义务。

1. 识别合同中的单项履约义务

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。 **下列情况下企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务**：

①企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。

②企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

1. 企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

①客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品本身能够明确区分。

②企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分

的。

1. 下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产

出转让给客户。

②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其 他商品的重大影响。

1. 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品。

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质 相同且转让模式相同的一系列商品，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。

1. 确定交易价格

交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，不包括企业代第三方收取的款项（如增值 税）以及企业预期将退还给客户的款项。

合同条款所承诺的对价，可能是固定金额、可变金额或两者兼有。

#### 可变对价的概念

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、 激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。

此外，企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情 形，例如，企业售出商品但允许客户退货时，由于企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同 的交易价格是可变的。

#### 可变对价最佳估计数的确定

在对可变对价进行估计时，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。 当合同仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。

#### ①期望值

概率

未来 6 个月内的降价金额（元/台）

【例题】甲公司生产和销售电视机。2018 年 3 月，曱公司向零售商乙公司销售 1000 台电视机，每台价格为 3000 元，合同价款合计 300 万元。

|  |  |
| --- | --- |
| 0 | 40% |
| 200 | 30% |
| 500 | 20% |
| 1000 | 10% |

甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来 6 个月内，如果同款电视机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公 司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。

上述价格均不包含增值税。

本例中，甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。假定不考虑本准则有关将可变对价计入 交易价格的限制要求，在该方法下，甲公司估计交易价格=3000×40%+2800×30%+2500×20%+2000×10%=2740。

#### ②最有可能金额

【例题】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，但是，如果甲公司不能在合同签订之

日起的 120 天内竣工，则须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。上述金额均不含增值税。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价 金额。因此，甲公司估计的交易价格为 100 万元，即为最可能发生的单一金额。

1. 将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，分摊的方法是在合同开始日， 按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（企业向客户单独销售商品的价格）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。通过分摊交易价格，使企业分摊至各单项履约义务的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而有权收取的对价金额。

1. 履行各单项履约义务时确认收入

当企业将商品转移给客户，客户取得了相关商品的控制权，意味着企业履行了合同履约义务，此时，企业应 确认收入。企业将商品控制权转移给客户，可能是在某一时段内（即履行履约义务的过程中）发生，也可能在某 一时点（即履约义务完成时）发生。企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条 件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

【**提示**】满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；②客户能够控制企业履约过程中在建的 商品；③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的 履约部分收取款项。

**二、收入核算应设置的会计科目**

①**主营业务收入**：核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。

②**主营业务成本**：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。

③**其他业务收入**：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、岀租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（非货币性资产交换具有商业实质且公允 价值能够可靠计量）或债务重组等实现的收入。

④**其他业务成本**：核算企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所形成的成本，包括出租固定资产的 折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额、销售材料的成本等。

⑤**合同取得成本**：核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。增量成本是指企业不取得合同就不 会发生的成本，如销售佣金等。

⑥**合同履约成本**：核算企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按 照收入准则应当确认为一项资产的成本。

⑦**合同资产**：核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素

（如履行合同中的其他履约义务）。

【**提示**】合同资产：有条件的收款权利应收账款：无条件的收款权利

⑧**合同负债**：核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

【**提示**】预收账款：不强调已成立与客户之间的合同；实际收到了款项； 合同负债：强调合同，已收或应收时；

⑨企业发生减值的，还应当设置“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目进行核算。

**三、履行履约义务确认收入的账务处理**

#### （一）在某一时点履行的履约义务

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。 在判断控制权是否转移时，企业应当综合考虑下列迹象：

#### ①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

例如，甲企业与客户签订销售商品合同，约定客户有权定价且在收到商品无误后 10 日内付款。在客户收到甲企业开具的发票、商品验收入库后，客户能够自主确定商品的销售价格或商品的使用情况，此时甲企业享有收 款权利，客户负有现时付款义务。

**②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权**。例如，房地产企业向客户 销售商品房，在客户付款后取得房屋产权证时，表明企业已将该商品房的法定所有权转移给客户。

**③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物**。例如，企业与客户签订交款提货合同，在企 业销售商品并送货到客户指定地点，客户验收合格并付款，表明企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有 该商品实物。

**④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬**。例如，甲房地产公司向客户销售商品房办理产权转移手续后，该商品房价格上涨或下跌带来的利益或损失全 部属于客户，表明客户已取得该商品房所有权上的主要风险和报酬。

**⑤客户已接受该商品**。例如，企业向客户销售为其定制生产的节能设备，客户收到并验收合格后办理入库手 续，表明客户已接受该商品。

⑥其他表明客户已取得商品控制权的迹象。**1.一般销售商品业务收入的账务处理**

【例题】甲公司向乙公司销售商品一批，开具的增值税专用发票上注明售价为 400000 元，增值税税额为 52000

元；甲公司收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票一张，票面金额为 452000 元，期限为 2 个月；甲公司以银行

存款支付代垫运费，增值税专用发票上注明运输费 2000 元，增值税税额为 180 元，所垫运费尚未收到；该批商

品成本为 320000 元；乙公司收到商品并验收入库。

【答案】本例中甲公司已经收到乙公司开出的不带息银行承兑汇票，客户乙公司收到商品并验收入库，因此， 销售商品为单项履约义务且属于在某一时点履行的履约义务。

①确认收入时

借：应收票据 452000

贷：主营业务收入 400000

应交税费—应交增值税（销项税额）52000 借：主营业务成本 320000

贷：库存商品 320000

②代垫运费时

借：应收账款 2180

贷：银行存款 2180

#### 已经发出商品但不能确认收入的账务处理

企业按合同发出商品，合同约定客户只有在商品售出取得价款后才支付货款。企业向客户转让商品的对价未 达到“很可能收回”收入确认条件。在发出商品时，企业不应确认收入，将发出商品的成本记入“发出商品”科 目。

#### 商业折扣、现金折扣和销售退回的账务处理

#### 商业折扣

商业折扣是指企业为促进商品销售而给予的价格扣除。

商业折扣在销售时即已发生，并不构成最终成交价格的一部分，销售商品收入的金额应是扣除商业折扣后的净

额。

#### 现金折扣

现金折扣指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣一般用“折扣率

/付款期限”表示，如“2/10，1/20，N/30”。

企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发 生时计入当期财务费用。

在计算现金折扣时，还应注意销售方是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增值税的价款提供现 金折扣。

#### 销售退回的账务处理

企业售出商品发生的销售退回，应分别不同情况进行会计处理，一是尚未确认销售收入的销售退回，二是已确 认销售收入的销售退回。

**2.对于已确认收入的销售退回**借：主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额） 贷：银行存款等

财务费用（现金折扣） 借：库存商品

贷：主营业务成本

**1.未确认收入的销售退回**借：库存商品

贷：发出商品

假定原发出商品时增值税纳税义务已发生借：应交税费—应交增值税（销项税额）

贷：应收账款

#### （二）在某一时段履行的履约义务确认收入

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履 约部分收取款项。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定 的除外。

企业应当考虑商品的性质，采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、时间进度、已完工或交付的产品 等产岀指标，或采用投入的材料数量、花费的人工工时、机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定恰当 的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

#### 资产负债表日，企业按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额， 确认当期收入。

**四、合同成本**

企业在与客户之间建立合同关系过程中发生的成本主要有合同取得成本和合同履约成本。

#### （一）合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指企业 不取得合同就不会发生的成本，也就是企业发生的与合同直接相关，但又不是所签订合同的对象或内容（如建造商品或提供服务）本身所直接发生的费用，例如销售佣金等，如果销售佣金等预期可通过未来的相关服务收入予 以补偿，该销售佣金（即增量成本）应在发生时确认为一项资产，即合同取得成本。

1. **企业取得合同发生的增量成本已经确认为资产的**，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行 摊销，计入当期损益。为简化实务操作，该资产摊销期限不**超过一年**的，可以在发生时计入当期损益。
2. **企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出**，例如，无论是否取得合同均会发生 的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户 承担。

#### （二）合同履约成本 1.合同履约成本的判断

#### 合同履约成本是指企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、属于收入准则规范范围并且按照该准则应当 确认为一项资产的成本。

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于收入准则规范 范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。**包括**：

|  |  |
| --- | --- |
| 与合同直接相关的成本 | a.直接人工（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）； b.直接材料（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成  品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；  c.制造费用或类似费用（如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的 费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料 消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、临时设施 摊销费等）。 |
| 明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本 | 如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运 费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场 地清理费等 |

1. 该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

### 该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

①管理费用，除非这些费用明确由客户承担。②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。③与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。④无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

2.合同履约成本的账务处理

②摊销合同履约成本时

借：主营业务成本/其他业务成本贷：合同履约成本

涉及增值税的，还应进行相应的会计处理。

①发生合同履约成本时借：合同履约成本

贷：银行存款/应付职工薪酬/原材料等

## 第二节 费用

**一、营业成本**

#### （一）主营业务成本

主营业务成本是指企业销售商品、提供劳务等经常性活动所发生的成本。

#### （二）其他业务成本

其他业务成本核算内容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，采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额也构成其他业务 成本。

|  |  |
| --- | --- |
| 销售材料成本 | 借：其他业务成本贷：原材料 |
| 出租固定资产折旧 | 借：其他业务成本贷：累计折旧 |
| 出租无形资产摊销 | 借：其他业务成本贷：累计摊销 |
| 出租包装物摊销出售包装物成本 | 借：其他业务成本贷：周转材料 |
| 投资性房地产折旧或摊销 | 借：其他业务成本  贷：投资性房地产累计折旧/摊销 |
| 处置投资性房地产 | 借：其他业务成本  投资性房地产累计折旧/摊销/准备贷：投资性房地产 |
| 转入本年利润 | 借：本年利润  贷：其他业务成本 |

**二、税金及附加**

税金及附加是**指企业经营活动应负担的相关税费**，包括消费税，城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产 税、城镇土地使用税、车船税、印花税、环境保护税等。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 税种 | 处理原则 | | 交税分录 |
| 消费税 | ①销售、职工福利、个人消费 | 税金及附加 | 借：应交税费  贷：银行存款 |
| ②固定资产、委托加工直接销售、进口 | 成本 |
| ③委托加工收回连续加工 | 应交消费税 |
| 资源税 | ①销售 | 税金及附加 |
| ②自产自用 | 生产成本、制造费用等 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 税种 | | 处理原则 | 交税分录 |
| 城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船税、 城镇土地使用税、环境保护税、矿产资源补偿费 | | 税金及附加 | 借：应交税费  贷：银行存款 |
| 土地增值税 | 固定资产 | 固定资产清理 |
| 无形资产 | 营业外收支 |
| 个人所得税 | | 应付职工薪酬 |
| 契税、车辆购置税、耕地占用税 | | 固定资产、无形资产 | 借：固定/无形  贷：银行存款 |
| 印花税 | | 税金及附加 | 借：税金及附加  贷：银行存款 |

**三、期间费用**

#### （一）期间费用概述

期间费用是指**企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的成本**，而应计入发生当期损益的费用。 期间费用包括销售费用、管理费用、财务费用。

#### （二）期间费用的账务处理1.销售费用

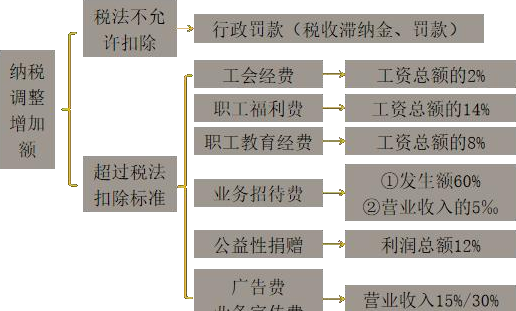
销售费用是指**企业销售商品和材料、提供服务的过程中发生的各种费用**，包括企业在销售商品过程中发生的 保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等以及为销售本企业商 品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。企业发生的 与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出也属于销售费用。

1. **管理费用：**企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的，以及应 由企业统一负担的公司经费。工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费 、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用等。

【**提示**】1.企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出，应在发生时计入 管理费用。2.商品流通企业管理费用不多的，可并入销售费用核算。

1. **财务费用：**企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以 及相关的手续费、企业发生或收到的现金折扣等。

【提示】1.资本化利息支出计入在建工程。2.企业筹建期间的利息支出计入管理费用



## 第三节 利润

**一、利润的构成**

#### 1.概念

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

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投资资本无关的经济利润的流入损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利润的流出。 **2.利润的构成**

①营业利润＝营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用+其他收益+投资收

益（-投资损失）+净敞口套期收益（-净敞口套期损失）+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）-信用减值损 失-资产减值损失+资产处置收益（-资产处置损失）

②利润总额＝营业利润+营业外收入-营业外支出

③净利润＝利润总额-所得税费用

**二、营业外收支的账务处理**

#### （一）营业外收入账务处理1.处置非流动资产利得

处置固定资产通过“固定资产清理”科目核算，其账户余额转入资产处置损益、营业外收入或营业外支出； **2.确认盘盈利得、捐赠利得**

盘盈利得应通过“待处理财产损溢”科目核算

**（二）营业外支出账务处理**借：营业外支出

贷：固定资产清理（报废毁损固定资产） 无形资产（报废无形资产）

待处理财产损溢（存货、固定资产盘亏） 库存现金（支付罚款、滞纳金等）

…… 借：本年利润

贷：营业外支出

**三、所得税费用**

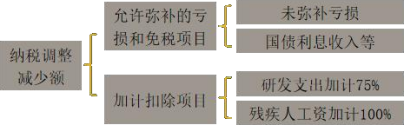
#### （一）所得税费用的构成

所得税费用是指**企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用**。 包括当期所得税和递延所得税两部分。

#### （二）应交所得税的计算

#### 应纳税所得额＝利润总额（税前会计利润）＋纳税调整增加额－纳税调整减少额 应交所得税=应纳税所得额（税法利润）×所得税税率

#### 1.纳税调整增加额 2.纳税调整减少额



**（三）所得税费用的账务处理**借：所得税费用

贷：应交税费—应交所得税（当期应交所得税） 递延所得税资产（增加在借方）

递延所得税负债（减少在借方）

**四、本年利润**

#### 结转本年利润的方法

1. **表结法：**各损益类科目每月月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有 在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。
2. **账结法：**每月月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。 本章总结
3. 掌握收入确认的原则和前提条件
4. 掌握收入确认和计量的步骤以及收入核算应设置的会计科目
5. 掌握在某一时点和某一时段履行履约义务并确认收入的账务处理
6. 掌握合同取得成本和合同履约成本的内容及账务处理
7. 掌握营业成本的账务处理
8. 掌握税金及附加的账务处理
9. 掌握期间费用的内容及账务处理
10. 掌握营业外收入、营业外支出的核算内容及账务处理
11. 掌握应交所得税、所得税费用的计算及账务处理
12. 掌握利润的构成、本年利润的结转方法及账务处理
13. 熟悉营业成本的组成、税全及附加的内容

# 第六章 财务报表

#### 【本章考情分析】

本章是《初级会计实务》中非常重要的一章，考试题型主要是单选题、判断题、多选题和不定项选择题，学 习时应注意资产负债表与利润表的填列方法和资产负债表特殊项目的计算，预计 2020 年分数在 10 分左右。

## 第一节 资产负债表

**一、资产负债表的结构**

资产负债表是指**反映企业在某一特定日期的财务状况的报表。**

资产负债表主要反映资产、负债和所有者权益三方面的内容，并满足“资产＝负债＋所有者权益”平衡式。 资产负债表的表体格式一般有两种：**报告式资产负债表和账户式资产负债表**；不管采用什么格式，资产各项

目的合计等于负债和所有者权益项目的合计这一等式不变。我国企业的资产负债表采用账户式结构。 账户式资产负债表分左右两方，左方为资产项目。

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资产 | 期末余额 | 期初余额 | 负债和所有者权益 | 期末余额 | 期初余额 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 货币资金 |  |  | …… |  |  |
| …… |  |  | 流动负债合计 |  |  |
| 流动资产合计 |  |  | 非流动负债： |  |  |
| 非流动资产： |  |  | …… |  |  |
| 可供出售金融资产 |  |  | 非流动负债合计 |  |  |
| …… |  |  | 负债合计 |  |  |
|  |  |  | 所有者权益 |  |  |
|  |  |  | …… |  |  |
| 非流动资产合计 |  |  | 所有者权益合计 |  |  |
| 资产总计 |  |  | 负债及所有者权益总计 |  |  |

**二、资产负债表的编制**

#### （一）年初余额

根据上年年末资产负债表的“期末余额”所列数字填列；

如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容与本年不相一致，应按照本年度的规定对上年年末资产 负债表各项目的名称和数字进行调整，填入“年初余额”栏内。

#### （二）期末余额

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 期末余额 | 1.根据总账科目余额填列 | 直接填列、计算填列 |
| 2.根据明细账科目余额计算填列 | 应付账款、预付款项等 |
| 3.根据总账科目和明细账科目余额分析填列 | 长期待摊费用、长期借款等 |
| 4.根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列 | 固定资产、无形资产等 |
| 5.综合运用上述填列方法分析填列 | 存货 |

#### 根据总账科目余额填列

#### 直接填列

大部分项目；**如短期借款**等。

应交税费根据应交税费科目的期末贷方余额填列，如为借方余额，应以“-”号填列；

#### 计算填列

①货币资金=库存现金+银行存款+其他货币资金②未分配利润=本年利润+利润分配（未分配利润明细科目的 余额）③其他应收款=应收利息+应收股利+其他应收款-坏账准备④其他应付款=应付利息+应付股利+其他应付款

1. 根据明细账户余额计算填列

①应付账款=应付账款明细账科目贷方余额+预付账款明细科目贷方余额

②应收账款=应收账款明细科目借方余额+预收账款明细科目借方余额－坏账准备

③预收款项＝预收账款明细科目贷方余额+应收账款明细科目贷方余额

④预付款项＝预付账款明细科目借方余额+应付账款明细科目借方余额-坏账准备

⑤开发支出：根据“研发支出”科目中所属“资本化支出”明细科目期末余额填列。

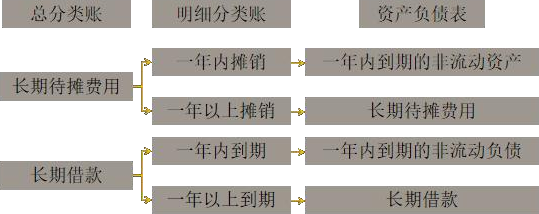
⑥应付职工薪酬：根据应付职工薪酬科目所属各明科目的贷方期末余额分析填列。

⑦一年内到期的非流动负债

⑧一年内到期的非流动资产

#### 根据总账账户和明细账户余额分析计算填列

①长期待摊费用：根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销后的数额填列。

②长期借款：根据“长期借款”总账账户余额扣除“长期借款” 账户所属的明细账户中反映的将于一年内到期的长期借款部分计算 填列。

③其他非流动资产：根据有关科目的期末余额减去将以一年内

（含一年）收回数后的金额计算填列。

#### 根据有关科目余额减去其备抵科目余额的净额填列

①固定资产＝固定资产-累计折旧-固定资产减值准备±固定资产清理

②无形资产＝无形资产-累计摊销-无形资产减值准备

③在建工程=在建工程-在建工程减值准备+工程物资-工程物资减值准备

④投资性房地产＝投资性资产-投资性房地产累计折旧-投资性房地产减值准备 **5.综合运用上述填列方法分析填列**

①存货＝原材料＋周转材料＋在途物资（材料采购）＋委托加工物资＋生产成本＋库存商品＋发出商品＋委 托代销商品+受托代销商品-受托代销商品款+（-）材料成本差异-存货跌价准备＋（-）商品进销差价

②合同资产：a.根据“合同资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列； b.同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 1 年以内 | 1 年以上 |
| 净额为借方 | 减去减值准备后列入合同资产 | 减相关减值准备后列入其他非流动资产 |
| 净额为贷方 | 列入合同负债 | 列入其他非流动负债 |

**第二节 利润表**

利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。

通过利润表，可以反映企业在一定会计期间收入、费用、利润（或亏损）的数额和构成情况，帮助财务报表 使用者全面了解企业的经营成果，分析企业的获利能力及盈利增长趋势，从而为其作出经济决策提供依据。

**一、利润表的结构**

利润表的结构有单步式和多步式，我国企业的利润表采用多步式格式。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项目 | 本期金额 | 上期金额 |
| 一、营业收入 |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 减：营业成本 |  |  |
| 税金及附加 |  |  |
| 销售费用 |  |  |
| 管理费用 |  |  |
| 研发费用 |  |  |
| 财务费用 |  |  |
| 资产减值损失 |  |  |
| 信用减值损失 |  |  |
| 加：其他收益 |  |  |
| 投资收益（损失以“-”号填列） |  |  |
| 净敞口套期收益（损失以“-”号填列） |  |  |
| 公允价值变动收益（损失以“-”号填列） |  |  |
| 资产处置收益 |  |  |
| 项目 | 本期金额 | 上期金额 |
| 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） |  |  |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |
| 六、综合收益总额 |  |  |
| 七、每股收益 |  |  |

**二、利润表的编制**

利润表各项目均需填列“本期金额”和“上期金额”两栏。

**（一）“上期金额”：**应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内所列数字填列。

#### （二）“本期金额”

1.营业收入＝主营业务收入＋其他业务收入 2.营业成本＝主营业务成本＋其他业务成本 3.研发费用根据管理费用下的研发费用明细科目发生额以及管理费用科目下无形资产摊销明细科目的发生额分析填列。

## 第三节 所有者权益变动表

**一、所有者权益变动表结构**

所有者权益变动表是**反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。**

通过所有者权益变动表，既可以为报表使用者提供所有者权益总量的增减变动的信息，也能提供所有者权益增 减变动的结构性信息，特别是能够让报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

即：所有者权益变动表反映总额增减和内部增减。

**二、所有者权益变动表的结构**

#### 企业应至少单独列示反映下列信息的项目：

①综合收益总额，②会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额；③所有者投入资本和向所有者分配利润

等；

④提取的盈余公积；⑤实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配

利润的期初和期末余额及其调节情况。

#### 所有者权益变动表以矩阵的形式列示：

①列示导致所有者权益变动的交易或事项，即所有者权益变动的来源，对一定时期所有者权益的变动情况进 行全面反映；②按照所有者权益各组成部分（即实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润和库存股）列示交 易或事项对所有者权益各部分的影响。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 本年金额 | | | | | 上年金额 | | | | |
| 实收资本  （或股本） | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库  存股 | 其他综  合收益 | | 盈余  公积 | 未分  配利润 | 所有者权  益合计 |  |
| 一、上年年末余额 |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |
| 加：会计政策变更 |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |
| 前期差错更正 |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |
| 其他 |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |
| 二、本年年初余额 |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |
| …… |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |

**二、所有者权益变动表项目的编制**

所有者权益变动表各项目均需填列“本年金额”和“上年金额”两栏。

## 第四节 附注

**一、附注概述**

附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以 及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

**二、附注的主要内容**

1. 企业的基本情况 2.财务报表的编制基础 3.遵循企业会计准则的声明 4.重要会计政策和会计估计 5.会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明 6.报表重要项目的说明 7.或有和承诺事项、资产负债表日后事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项 8.有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

本章总结1.掌握资产负债表的作用、内容、结构及其编制方法

1. 掌握利润表的作用、内容、结构及其编制方法
2. 掌握所有者权益变动表的作用、内容、结构及其编制方法
3. 熟悉附注的作用、主要内容

# 第七章 管理会计基础

#### 【本章考情分析】

本章是《初级会计实务》比较重要的一章，对于本章的学习，应重点注意要素费用的分配方法等。预计 2020 年分数在 8 分左右。

## 第一节 管理会计概述

**一、管理会计概念与目标**

管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位（包括企业和行政事业单位，下同）内部管理需要，是通过利 用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥童要作用的管理活动。

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推 动单位实现战略规划。

**二、管理会计体系**

中国特色的管理会计体系是一个由理论、指引、人才、信息化加服务市场构成的“4+1”的管理会计有机系

统；

①理论体系是基础，解决目前对管理会计认识不一、缺乏公认的定义和框架等问题；

②指引体系是保障，与时俱进的拓展和开发管理会计工具方法，为管理会计的实务应用提供指导示范；

③人才队伍是关键，是该体系发挥主观能动性的核心；

④信息系统是支撑，通过现代化的信息化手段，充分实现会计和业务的有机融合，支撑管理会计的应用与发

展。

⑤咨询服务是确保四大任务顺利实施推进的外部支撑，为单位提供更为科学、规范的管理会计实务解决方案。 管理会计指引体系是管理会计理论研究成果的基础，形成的可操作性的系列标准。

#### （一）管理会计基本指引

管理会计基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。基本指引是将

管理会计普遍规律上升到标准，是对管理会计基本概念、基本原则、基本方法、基本目标等内容的总结、提炼。 但是，不同于企业会计准则基本准则，管理会计基本指引只是对管理会计普遍规律和基本认识的总结升华，并不对应用指引中未做出描述的新问题提供处理依据。

#### （二）管理会计应用指引

在管理会计指引体系中，应用指引居于主体地位，是对单位管理会计工作的具体指导。

#### （三）管理会计案例库

对国内外管理会计经验的总结提炼，是对如何运用管理会计应用指引的实例示范。

**三、管理会计要素及具体内容**

#### （一）应用环境

1. 外部环境：国内外经济、市场、法律、行业等因素
2. 内部环境：与管理会计建设和实施相关的价值创造模式、组织架构、管理模式、资源、信息系统等因素。

①价值创造模式：单位应准确分析和把握价值创造模式，推动财务与业务等的有机融合；

②组织架构：单位应根据组织架构特点，建立健全能够满足管理会计活动所需的管理会计组织体系。

③管理模式；单位应根据管理模式确定责任主体，明确各层级以及各层级内的部门、岗位之间的管理会计责 任权限，制定管理会计实施方案，以落实管理会计责任。

④资源；单位应从人力、财力、物力等方面做好资源保障工作，加强资源整合，提高资源利用效率效果，确 保管理会计工作顺利开展。单位应注重管理会计理念、知识培训，加强管理会计人才培养。

⑤信息系统；单位应将管理会计信息化需求纳入信息系统规划，通过信息系统整合、改造或新建等途径，及 时、高效地提供和管理相关信息，推进管理会计实施。

#### （二）管理会计活动

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

#### （三）工具方法

管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段，是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管 理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。管理会计工具方法具有开放性，随着 实践发展不断丰富完善。

管理会计工具方法主要应用于以下领域：战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理 、风险管理等。

|  |  |
| --- | --- |
| 应用领域 | 具体工具方法 |
| 战略管理领域 | 战略地图、价值链管理等 |
| 预算管理领域 | 滚动预算、零基预算、弹性预算、作业预算等 |
| 成本管理领域 | 目标成本法、标准成本法、变动成本法、作业成本法 |
| 营运管理领域 | 本量利分析、敏感性分析、边际分析和标杆管理等 |
| 投融资管理领域 | 贴现现金流法、项目管理、情景分析、约束资源优化等 |
| 绩效管理领域 | 关键绩效指标法、经济增加值法、平衡计分卡、绩效棱柱模型等 |
| 风险领域 | 风险矩阵 |

#### （四）信息与报告

管理会计信息包括**管理会计应用过程中所使用和生成**的财务信息和非财务信息，是管理会计报告的基本元

素。

管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告，按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。

**四、管理会计应用原则和应用主体**

#### （一）应用原则

1.战略导向原则：以战略规划为导向；2.融合性原则：将财务与业务融合；3.适应性原则：与单位应用环境

和自身特征相适应；4.成本效益原则：权衡实施成本和预期效益。

管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心。

#### （二）应用主体

管理会计应用主体应视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心；可以是企业， 也可以是行政事业单位。

## 第二节 产品成本核算的要求和一般程序

**一、成本核算的要求**

#### （一）做好各项基础工作

#### （二）正确划分各种费用支出的界限

费用着重于按会计期间进行归集，一般以生产过程中取得的各种原始凭证为计算依据；成本着重于按产品进

行归集，一般以成本计算单或成本汇总表及产品入库单等为计算依据，不包括期间费用。 为正确计算产品成本，必须正确划分以下五个方面的费用界限：

1.正确划分收益性支出与资本性支出的界限；2.正确划分成本费用、期间费用和营业外支出的界限；3.正确 划分本期费用和以后期间费用的界限；4.正确划分各种产品成本费用的界限；5.正确划分本期完工产品与期末在 产品成本的界限。

#### （三）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法

产品成本的计算，关键是选择适当的产品成本计算方法。目前，企业常用的产品成本计算方法有品种法、分批 法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等。

#### （四）遵守一致性原则

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

#### （五）编制产品成本报表

**二、成本核算的一般程序**

1.根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。2.确定成本项目。3.设置有关成本和费用明细账。

4.收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生费用 进行审核 5.归集所发生的全部费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。6.结转产品销售成本。

**三、产品成本核算对象**

#### （一）成本核算对象的概念

#### 成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。

#### （二）成本核算对象的确定

1. 大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，以产品品种为成本核算对象；
2. 小批单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象；（3）多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，以每种产品及各生产步骤为成本核算对象；（4）产品规格繁多的，可将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的各种产品，适当合并作业成本核算对象。

**四、产品成本项目**

1.直接材料；2.燃料及动力；3.直接人工；

4.制造费用。如车间管理人员的工资及提取的福利费、车间房屋建筑物和机器设备的折旧费、租赁费、机物料 消耗、水电费、办公费以及停工损失、信息系统维护费等。

各企业可根据具体情况，增设“废品损失”、“直接燃料和动力”等成本项目。

## 第三节 产品成本的归集和分配

**一、产品成本归集与分配的基本原则**

1. 受益性原则，即谁受益、谁负担，负担多少视受益程度而定；
2. 及时性原则，即要及时将各项成本费用分配给受益对象，不应将本应在上期或下期分配的成本费用分配给 本期；
3. 成本效益性原则，即成本分配所带来的效益要远大于分配成本；
4. 基础性原则，即成本分配要以完整、准确的原始记录为依据；
5. 管理性原则，即成本分配要有助于企业加强成本管理。

**二、要素费用的归集与分配**

#### （一）成本核算的科目设置

1. 生产成本 基本生产车间：生产成本—基本生产成本辅助生产车间：生产成本—辅助生产成本
2. 制造费用 基本生产车间：制造费用

辅助生产车间：制造费用

**（二）材料、燃料、动力费用的归集和分配**1.一般分配法

某种产品分配的费用=该产品分配标准×分配率2.定额分配法

在消耗定额比较准确的情况下，原材料、燃料也可按照产品的材料定额消耗量比例或材料定额费用比例进行 分配。

**（三）职工薪酬的归集和分配**1.一般分配法

某种产品分配的工资=该产品生产工时×分配率2.定额分配法

如果取得各种产品的实际生产工时数据比较困难，而各种产品的单件工时定额比较准确，也可按产品的定额 工时比例分配职工薪酬。

某产品的定额工时=该种产品投产量×单位产品工时定额

某产品应分配的生产工资=该产品定额工时×分配率

**（四）辅助生产费用的归集和分配**辅助生产费用的归集

辅助生产发生各项生产费用时记入“生产成本—辅助生产成本”科目及其明细科目。一般情况下，辅助生产 的制造费用，与基本生产的制造费用一样，先通过“制造费用”科目进行单独归集，然后再转入“辅助生产成本” 科目。

对于辅助生产车间规模很小、制造费用很少且辅助生产不对外提供产品和劳务的，为简化核算工作，辅助生 产的制造费用也可以不通过“制造费用”科目，而直接记入“生产成本—辅助生产成本”科目。

#### （二）辅助生产费用的分配及账务处理

辅助生产费用的分配方法很多，通常采用直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配 法等。本章介绍直接分配法、交互分配法和计划成本分配法。

1. **直接分配法:**直接分配法的特点是不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，而是将各种辅

助生产费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位。

采用此方法，各辅助生产费用只进行对外分配，分配一次，计算简单，但分配结果不够准确。适用于辅助生产 内部相互提供产品和劳务不多、不进行费用的交互分配、对辅助生产成本和企业产品成本影响不大的情况。

1. **交互分配法:**交互分配法的特点是辅助生产费用通过两次分配完成，首先将辅助生产明细账上的合计数根据各辅助生产车间、部门相互提供的劳务数量计算分配率，在辅助生产车间进行交互分配；然后将各辅助生产车间交互分配后的实际费用（即交互前的费用加上交互分配转入的费用，减去交互分配转出的费用），再按提供的劳务量在辅助生产车间以外的各收益单位之间进行分配。这种分配方法的优点是提高了分配的正确性，但同时加大 了分配的工作量。

①**对内交互分配率**=辅助生产费用总额÷辅助生产提供的总产品或劳务总量

②**对外分配率=**（交互分配前的成本费用+交互分配转入的成本费用-交互分配转出的成本费用）÷对辅助以外 的其他部门提供的产品或劳务总量

【**提示**】对外分配的辅助成本=交互分配前的费用+交互分配转入的费用-交互分配转出的费用

1. **计划成本分配法:**划成本分配法的特点是辅助生产为各受益单位提供的劳务，都按劳务的计划单位成本进行 分配，辅助生产车间实际发生的费用（包括辅助生产内部交互分配转入的费用，不需要减转出的费用，即只加不 减）与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额采用简化计算方法全部计入管理费用。

这种方法便于考核和分析受益单位的成本，有利于分清各单位的经济责任。但成本分配不够准确，适用于辅 助生产劳务计划单位成本比较准确的企业。

【**提示**】①对外分配的实际辅助成本=交互分配前的费用+按计划成本转入的费用（不减按计划成本转出的费用）；②计划成本与实际成本的差额全部转入管理费用。

#### （五）制造费用的归集与分配

1. **制造费用的归集:**制造费用包括物料消耗，车间管理人员的薪酬，车间管理用房屋和设备的折旧费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销，车间管理用的照明费、水费、取暖费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、 差旅费、办公费以及季节性及修理期间停工损失等。
2. **制造费用的分配:**通常采用生产工人工时比例法（或生产工时比例法）、生产工人工资比例法（或生产工资比 例法）、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。

制造费用分配率=制造费用总额÷各产品分配标准之和

某种产品应分配的制造费用=该种产品分配标准×制造费用分配率

【提示】1.分配方法已经确定，不得随意变更，如需变更，应当在附注中说明。

2.制造费用应当按照车间分别进行，不应将各车间的制造费用汇总，在企业范围内统一分配。

#### （六）废品损失和停工损失

1. 废品损失的核算:废品损失是指**在生产过程中发生的和入库后发现的不可修复废品的生产成本以及可修复 废品的修复费用**，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。

废品损失包括：（1）不可修复废品的生产成本；

（2）可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。

【**提示**】废品损失不包括：（1）经质量检验部门鉴定不需要返修，可以降价出售的不合格品；

（2）产品入库后由于保管不善等原因而损坏变质的产品；（3）实行“三包”企业在产品出售后发现的废品。 **1.不可修复废品损失:**

不可修复废品损失的生产成本，可按废品所耗实际费用计算，也可按废品所耗定额费用计算。

1. 废品损失采用按废品所耗实际费用计算时，要将废品报废前与合格品计算在一起的各项费用，采用适当的分配方法在合格品与废品之间进行分配，计算出废品的实际成本，从“生产成本”科目贷方转入“废品损失” 科目借方。如果废品是在完工以后发现的，单位废品负担的各项生产费用应与单位合格产品完全相同，可按合格品产量和废品的数量比例分配各项生产费用，计算废品的实际成本。
2. 废品损失采用按废品所耗定额费用计算不可修复废品成本时，废品的生产成本是按废品数量和各项费 用定额计算的，不需要考虑废品实际发生的生产费用。

#### 可修复废品损失

可修复废品返修以前发生的生产费用，不是废品损失，不需要计算其生产成本，而应留在“基本生产成本” 科目和所属有关产品成本明细账中，不需要转出。返修发生的各种费用，应根据各种费用分配表，记入“废品损失”科目的借方；修复完毕再转入“基本生产成本”。

2.停工损失的核算

停工损失是指生产车间或车间内某个班组在停工期间发生的各项费用，包括停工期间发生的原材料费用、人工 费用和制造费用等。应由过失单位或保险公司负担的赔款，应从停工损失中扣除。

不单独核算停工损失的企业，不设立“停工损失”科目，直接反映在“制造费用”和“营业外支出”等科目 中。辅助生产一般不单独核算停工损失。

季节性生产企业在停工期间发生的制造费用，应当在开工期间进行合理分摊，连同开工期间发生的制造费用， 一并计入产品的生产成本。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 停工损失分类 | 正常停工 | 包括季节性停工、正常生产周期间的停工、计划内减产停工等； |
| 非正常停工 | 包括原材料或工具短缺停工、设备故障停工、电力中断停工、自然灾害停工等。 |
| 账务处理 | ①季节性停工、修理期间的正常停工费用在产品成本核算范围内，应计入产品成本；  ②非正常停工费用应计入企业当期损益。 | |
| 不计算停工 | 1. 不满 1 个工作日的停工，一般不计算停工损失； 2. 辅助生产一般不单独核算停工损失； | |

**三、生产费用在完工产品和在产品之间的归集与分配**

#### （一）在产品数量的核算

#### 在产品数量是核算在产品成本的基础，在产品成本与完工产品成本之和就是产品的生产费用总额。

月末，产品成本明细账按照成本项目归集了相应的生产费用，为确定完工产品总成本和单位成本，还应当将 已经归集的产品成本在完工产品和月末在产品之间进行分配。

#### （二）完工产品和在产品之间费用的分配

完工产品与在产品之间费用的分配方法包括：不计算在产品成本法、在产品按固定成本计算法、在产品按所耗 直接材料成本计价法、约当产量比例法、定额比例法、在产品按定额成本计算法，在产品按完工产品成本计价 法。

#### 1.约当产量比例法

采用约当产量比例法，应将月末在产品数量按其完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量，然后 将产品应负担的全部成本按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算完工产品成本和月末在产品成本。

这种方法适用于产品数量较多，各月在产品数量变化也较大，且生产成本中直接材料成本和直接人工等加工成 本的比重相差不大的产品。

【**提示**】在很多加工生产中，材料是在生产开始时一次投入的，这是在产品无论完工程度如何，都应和完工产 品负担同样材料成本。如果材料是随着生产过程陆续投入的，则按照各工序投入的材料成本在全部材料成本中 所占的比例计算在产品的约当产量。

在产品约当产量=在产品数量×完工程度

单位成本=（月初在产品成本+本月发生生产成本）÷（完工产品产量+在产品约当产量） 完工产品成本=完工产品产量×单位成本

在产品成本=在产品约当产量×单位成本

如果各工序在产品数量和单位工时定额都相差不多，在产品的完工程度也可按 50%计算。**2.在产品按定额成本计价法**

在产品按定额成本计价法，月末在产品成本按定额成本计算，该种产品的全部成本（包括月初在产品成本）减 去月末在产品成本定额成本，作为完工产品成本；每月生产成本脱离定额的节约差异或超支差异全部计入当月 完工产品成本。

这种方法是事先经过调查研究、技术测定或按定额资料，对各个加工阶段上的在产品直接确定一个单位定额成本。这种方法适用于各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定、而且各月末在产品数量变化不是很大的产品。

#### 3.定额比例法

产品的生产成本在完工产品和月末在产品之间按照两者的定额消耗耗量或定额成本比例分配，其中直接材料成 本，按直接材料的定额消耗量或定额成本比例分配。直接人工等加工成本，可以按各该定额成本的比例分配，也 可按定额工时比例分配。这种方法适用于各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定，但各月末在产品数量变动较大的产品。

方法 2：按某标准计算分配率，按标准分配率分配成本标准分配率=某产品标准÷总标准

某产品分摊费用=总费用×标准分配率

方法 1：计算费用分配率，按分配率分配成本费用分配率=待分摊费用÷分配标准

某产品分摊费用=某产品分配标准×费用分配率

两种方法只是计算顺序不同：

1. 完工产品成本=完工产品定额×（总成本÷总定额）
2. 完工产品成本=总成本×（完工产品定额÷总定额）

#### （三）联产品和副产品的成本分配1.联产品成本的分配

联产品，是指使用同种原料，经过同一生产过程同时生产出来的两种或两种以上的主要产品。 **联产品的生产特点是**

在生产开始时，各产品尚未分离，同一加工过程中对联产品的联合加工。当生产过程进行到一定生产步骤， 产品才会分离。在分离点以前发生的生产成本，称为联合成本。

分离点是指在联产品生产中，投入相同原料，经过同一生产过程，分离为各种联产品的时点。分离后的联产 品，有的直接销售，有的还需进一步加工才可供销售。

#### 联产品成本的计算，通常分为两个阶段进行

**一是**联产品分离前发生的生产成本即联合成本，可按一个成本核算对象设置一个成本明细账进行归集，然后 将其总额按一定分配方法，在各联产品之间进行分配；**二是**分离后按各种产品分别设置明细账，归集其分离后所

发生的加工成本。

联合成本在分离点后，可按一定的分配方法，如相对销售价格分配法（售价法）、实物量分配法、系数分配 法等，在各联产品之间进行分配，分别确定各种产品的成本。

1. 相对销售价格分配法:联合成本是按分离点上每种产品的销售价格比例进行分配的。
2. 实物量分配法:采用实物量分配法时，联合成本是以产品数量为基础分配的，实物量分配法通常适用于所 生产的产品的价格很不稳定或无法直接确定。

#### 2.副产品成本的分配

副产品，是指在同一生产过程中，使用同种原料，在生产主产品的同时附带生产出来的非主要产品。

在分配主产品和副产品的生产成本时，通常先确定副产品的生产成本，然后确定主产品的生产成本；确定副 产品成本的方法有：不计算副产品扣除成本法、副产品成本按固定价格或计划价格计算法、副产品只负担继续加工 成本法、联合成本在主副产品之间分配法以及副产品作价扣除法等。

副产品作价扣除法需要从产品售价中扣除继续加工成本、销售费用、销售税金及相应的利润。

**（四）完工产品成本的结转**

企业完工产品经产成品仓库验收入库后，其成本应从“生产成本—基本生产成本”科目及所属产品成本明细 账的贷方转出，转入“库存商品”科目的借方。

## 第四节 产品成本计算

**一、产品成本核算方法概述**

#### （一）生产特点对产品成本计算的影响

根据生产工艺过程的特点，工业企业的生产可分为单步骤生产和多步骤生产两种。根据生产组织的特点，工 业企业生产可分为大量生产、成批生产和单件生产三种。

确定产品成本计算方法的主要因素有：成本计算对象、成本计算期及生产费用在完工产品与在产品之间的分配 。因此，成本计算对象的确定，是正确计算产品成本的前提，也是区别各种成本计算方法的主要标志。

#### （二）产品成本计算的主要方法

适应各种类型生产的特点和管理要求，产品成本基本计算方法主要包括以下三种：品种法、分批法和分步法。 此外，可采用分类法、定额法。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 生产类型 | | 成本计算方法 | 成本计算对象 |
| 生产组织特点 | 生产工艺特点 |
| 大量大批生产 | 单步骤生产 | 品种法 | 产品品种 |
| 多步骤生产 | 品种法 | 产品品种 |
| 分步法 | 生产步骤 |
| 单件小批生产 | 单步骤生产 | 分批法 | 产品批别 |
| 多步骤生产 |

**二、产品成本计算的品种法**

#### （一）品种法的特点及适用范围

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

品种法计算成本的主要特点：

1. 成本核算对象是产品品种；
2. 品种法下一般定期（每月月末）计算产品成本；
3. 月末一般不存在在产品，如果有数量也很少，要将生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

#### （二）品种法成本核算的一般程序：

**三、产品成本计算的分批法**

#### （一）分批法的特点及适用范围

分批法，是指以产品的批别作为产品成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。

这种方法主要适用于单件、小批生产的企业，如造船、重型机器制造、精密仪器制造等，也可用于一般企业中 的新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等。

分批法计算成本的主要特点有：

1. 成本核算对象是产品的批别，又称订单法。
2. 产品成本的计算是与生产任务通知单的签发和结束紧密配合的，因此产品成本计算是不定期的。
3. 由于成本计算期与产品生产周期基本一致，因此在计算月末在产品成本时，一般不存在在完工产品与在产品 之间分配成本的问题。

#### （二）分批法成本核算的一般程序

1.按产品批别设置产品基本生产成本明细账、辅助生产成本明细账。2.根据各生产费用的原始凭证或原始凭 证汇总表和其他有关资料，编制各种要素费用分配表，分配各要素费用并登账

（1）对于直接计入费用，直接计入各批别产品成本（2）对于间接计入费用，分配计入各批别产品成本

3.月末根据完工批别产品的完工通知单，将计入已完工的该批产品的成本明细账所归集的生产费用，按成本 项目加以汇总，计算出该批完工产品的总成本和单位成本，并转账。

1. 单件生产，产品生产费用就是完工产品成本，不存在在产品与完工产品分配的问题；
2. 小批生产，批内产品一般都能同时完工，也不存在在产品与完工产品分配的问题；
3. 批内产品跨月陆续完工，可采取简化方法分配在产品与完工产品成本。

**四、产品成本计算的分步法**

#### （一）分步法的特点及适用范围

分步法，是指**按照生产过程中各个加工步骤（分品种）为成本核算对象，归集和分配生产成本**，计算各步骤 半成品和最后产成品成本的一种方法。

这种方法适用于大量大批的多步骤生产，如冶金、纺织、机械制造等。在这类企业中，产品生产可以分为若 干个生产步骤的成本管理，通常不仅要求按照产品品种计算成本，而且还要求按照生产步骤计算成本，以便为考 核和分析各种产品及各生产步骤的成本计划的执行情况提供资料。

分步法计算成本的主要特点：1.成本核算对象是各种产品的生产步骤；

2.月末为计算完工产品成本，还需要将归集在生产成本明细账中的生产成本在完工产品和在产品之间进行分 配；3.除了按品种计算和结转产品成本外，还需要计算和结转产品的各步骤成本；成本计算期是固定的，与产品的 生产周期不一致。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 品种法 | 分批法 | 分步法 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 适用范围 | ①大量大批单步骤  ②不要求按照生产步骤计算产品成本的多步骤生产。 如：发电、供水、采掘 | 单件小批。  如：造船、重型机械、精密仪器、新产品试制、设备修理等 | ①大量大批，  ②要求按照生产步骤计算产品成本的多步骤生产。  如：冶金、纺织、机械制造 |
| 成本计算对象 | 产品品种 | 产品的批别 | 产品的生产步骤 |
| 成本计算期 | 一般定期计算产品成本，成本计算期与核算报告期一致 | 成本计算期与产品生产周期基本一致，而与核  算报告期不一致 | 一般定期计算产品成本，成本计算期与会计核算报告期一致 |
| 完工产品与在产品 | 如果月末有在产品，要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配 | 一般不存在完工产品与在产品之间分配费用的问题 | 月末需将生产费用在完工产品和在产品之间进行费用分配； 除了按品种计算和结转产品成本外，还需要计算和结转产品的各步骤成本 |

#### （二）分步法成本核算的一般程序

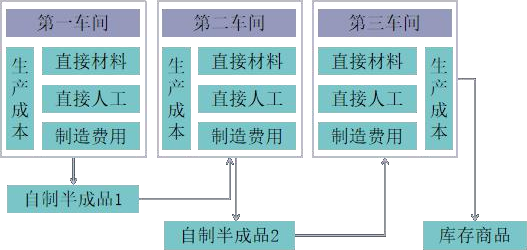
根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求和简化核算的要求，一般采用逐步结转和平行结转两种方 法，称为逐步结转分步法和平行结转分步法。

#### 逐步结转分步法

1. 概念

逐**步结转分步法**是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法，也称计算半成品成本分步法。它是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤完成才能计算产成品成本的一种方法。完工产品是指各步骤已完工但尚未最终完成的产品和企业最后完成的产成品；在产品是指各步骤尚未加工完成的在产品。

逐步结转分步法：



1. 适用范围：大量大批连续式复杂性生产的企业。如：钢铁厂的生铁、钢锭，纺织厂的棉纱等，都需要 计算半成品成本。（3）分类：综合结转和分项结转

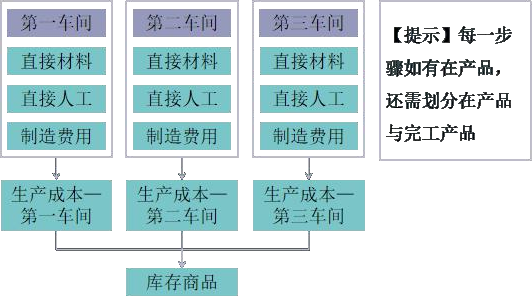
（4）优缺点

优点：①能提供各个生产步骤的半成品成本资料；②为各生产步骤的在产品实物管理提供资料；③能够全面 地反映各生产步骤的生产耗费水平，更好地满足各生产步骤成本管理的要求。

缺点：成本结转工作量较大，各生产步骤的半成品成本采用逐步综合结转方法，还要进行成本还原，增加了 核算的工作量。

#### 平行结转分步法

1. 概念:**平行结转分步法**也称不计算半成品成本分步法。它是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产

半成品的成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他成本，以及这些成 本中应计入产成品的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总，即可计算出该种产品 的产成品成本。 平行结转分步法：

1. 特点： ①各步骤的产品生产成本并不伴随着半成品实物的转移而结转。

②每一生产步骤的生产成本也要在其完工产品与月末在产品之间进行分配。 完工产品是指企业最后完成的产成品；

在产品是指各步骤尚未加工完成的在产品和各步骤已完工但尚未最终完成的产品。

1. 优缺点

优点：各步骤可以同时计算产品成本，平行汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本，能够直接提供按 原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，因而能够简化和加速成本计算工作；

缺点：不能提供各个步骤的半成品成本资料；在产品的费用在产品最后完成以前，不随实物转出而转出，因 而不能为各个生产步骤在产品的实物和资金管理提供资料。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项目 | 逐步结转分步法 | 平行结转分步法 |
| 半成品成本 | 计算 | 不计算 |
| 费用与实物转移 | 同步（转移并结转） | 不同步 |
| 完工产品含义 | ①各步骤的完工半成品②最终完工的产成品 | 最终完工的产成品 |
| 在产品含义 | 本步骤尚未加工完成的半成品 | ①本步骤尚未加工完成的半成品  ②各步骤的完工半成品 |
| 成本还原 | 综合结转分步法需要分项结转分步法不需要 | 不需要 |
| 同时计算产成品成本 | 不能 | 能 |
| 优点 | 能提供各步骤半成品的成本资料，便于进行在产 品的实物管理和资金管理 | 简化加速成本计算工作，不需进行成本还原 |
| 缺点 | 成本结转工作量大，采用逐步综合结转法，还要 进行成本还原 | 不能提供各步骤半成品的成本资料，不便于进行在产品的实物管理和资金管理 |

本章总结

1. 掌握管理会计的概念和目标
2. 掌握管理会计要素和管理会计体系的构成
3. 掌握管理会计的应用原则和应用主体
4. 掌握产品成本核算的一般程序
5. 掌握产品成本核算对象的确定、成本项目的设置
6. 掌握各种要素费用的归集和分配
7. 掌握生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配
8. 熟悉管理会计工具方法
9. 熟悉产品成本核算的要求及账户设置
10. 熟悉产品成本计算的品种法、分批法、分步法

# 第八章 政府会计基础

#### 【本章考情分析】

本章是《初级会计实务》中不太重要的一章，考试题型以客观题的小题为主，2020 年教材根据最新政府会计准则进行全面调整，但预计 2020 年考试分数仍在 5 分左右。

## 第一节 政府会计概述

**一、政府会计标准体系**

#### 政府会计基本准则

政府会计基本准则用于规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及 政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等原则事项。

#### 政府会计具体准则及应用指南

具体准则依据基本准则制定，用于规范政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，详细规定经济业务或事 项引起的会计要素变动的确认、计量和报告。

应用指南是对具体准则的实际应用作出的操作性规定。3.政府会计制度

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

①政府会计主体应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和政府会计制度及解释的要 求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

②政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。

各级政府指各级政府财政部门，具体负责财政总会计的核算；

各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会 团体、事业单位和其他单位。

③军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，其会计核算不适 用政府会计准则制度。

**二、政府会计要素及其确认与计量**

#### （一）政府预算会计要素

政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

|  |  |
| --- | --- |
| 预算收入 | 政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收  到时予以确认，以实际收到的金额计量。 |
| 预算支出 | 政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | 时予以确认，以实际支付的金额计量。 |
| 预算结余 | 政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。预算结 余包括结余资金和结转资金。  ①结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。  ②结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续 使用的资金。 |

#### （二）政府财务会计要素

1. 资产:政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或 者带来经济利益流入的经济资源。
2. 资产类别:政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产；流动资产是指预计在 1 年内

（含 1 年）耗用或者可以变现的资产；

非流动资产是指流动资产以外的资产。

|  |  |
| --- | --- |
| 流动资产 | 货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等 |
| 非流动资产 | 固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资 产、保障性住房和自然资源资产等 |

1. 资产的确认条件

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：①与该经济资源相关的服务潜力很可 能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；②该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

【**提示**】企业资产的确认条件：①与该资源有关的经济利益很可能流入企业；②该资源的成本或价值能够可 靠的计量。

#### 资产的计量属性

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

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

#### 负债：负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的 现时义务。

1. 负债分类

|  |  |
| --- | --- |
| 流动负债 | 短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等 |
| 非流动负债 | 长期借款、长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等 |
| 偿还时间与金额基本  确定的负债 | 融资活动形成的举借债务及其应付利息 |
| 运营活动形成的应付及预收款项和暂时性负债 |
| 由或有事项形成的预  计负债 | 未决诉讼或未决仲裁、对外国政府或国际经济组织的贷款担保、承诺（补贴、代偿）、  自然灾害或公共事件的救助等 |

1. 负债的确认条件

符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：①履行该义务很可能导致含有服务潜力或 者经济利益的经济资源流出政府会计主体；②该义务的金额能够可靠地计量。

【**提示**】和企业负债的确认条件类似

1. 负债的计量属性

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 企业会计计量属性 | 政府资产的计量属性 | 政府负债的计量属性 |
| 历史成本 | 历史成本 | 历史成本 |
| 现值 | 现值 | 现值 |
| 公允价值 | 公允价值 | 公允价值 |
| 重置成本 | 重置成本 |  |
| 可变现净值 | 名义金额 |  |

政府负债的计量属性主要有历史成本、现值和公允价值。

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

1. 净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

1. 收入

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。 收入的确认应当同时满足以下条件：

①与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；②含有服务潜力或者经济 利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；③流入金额能够可靠地计量。

1. 费用

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。 费用的确认应当同时满足以下条件：

①与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；②含有服务潜力或者经济 利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；③流出金额能够可靠地计量。

**三、政府财务报告和决算报告**

#### （一）政府财务报告

#### 政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息 的文件。

1. 政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及有关部门、政府会计主体自 身和其他利益相关者。
2. 从内容上讲，政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料；财务报表 包括会计报表和附注。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表，单位可根据实际情况自行选 择编制现金流量表。
3. 从编制主体讲，政府财务报告主要包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。 政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；

财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

1. 从编制程序讲，各单位应在政府会计准则体系和政府财务报告制度框架体系内，按时编制以资产负债表、 收入费用表等财务报表为主要内容的财务报告。

各部门应合并本部门所属单位的财务报表，编制部门财务报告。各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入 合并范围主体的财务报表，编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。

县级以上政府财政部门要合并汇总本级政府综合财务报告和下级政府综合财务报告，编制本行政区政府综合 财务报告。

#### （二）政府决算报告

#### 政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告应当包括决算报表和其 他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。

政府决算报告的使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、 社会公众和其他利益相关者。

政府决算报告与政府综合财务报告的区别：如表所示

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 政府决算报告 | 政府综合财务报告 |
| 编制主体 | 各级政府财政部门、各部门、各单位 | |
| 反映的对象 | 一级政府年度预算收支执行情况的结果 | 一级政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性 |
| 编制基础 | 收付实现制 | 权责发生制 |
| 数据来源 | 预算会计核算生成的数据 | 财务会计核算生成的数据 |
| 编制方法 | 汇总 | 合并 |
| 报送要求 | 本级人民代表大会常务委员  会审查和批准 | 本级人民代表大会常务委员  会备案 |

**四、政府会计核算模式**

#### （一）预算会计与财务会计适度分离1.双功能

政府会计由预算会计和财务会计构成。

①预算会计通过预算收入、预算支出与预算结余三个要素，对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况。

②财务会计通过资产、负债、净资产、收入和费用五个要素，对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项 进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等。

#### 2.双基础

**预算会计**实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；**财务会计**实行权责发生制。 **3.双报告**

政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

①政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。

②政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

#### （二）预算会计与财务会计适度相互衔接

适度分离，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账，对同一笔经济业务或事项进行会 计核算，而是要求政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会 计主体的预算执行信息和财务信息。

如对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业 务，仅需进行财务会计核算。

## 第二节 政府单位会计核算

## 一、单位会计核算概述

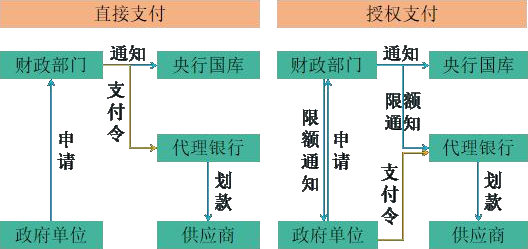
1. 单位财务会计的原理和方法与企业会计基本一致，但与企业会计不同的是，单位会计核算应当具备财务会 计与预算会计双重功能。
2. 单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况和现金 流量情况；反映单位财务状况的等式为资产-负债=净资产；反映运行情况的等式为收入-费用=本期盈余，本期盈 余经分配后最终转入净资产；财务会计实行权责发生制。
3. 单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，全面反映单位预算收入执行情况；预算会计 恒等式为预算收入-预算支出=预算结余；单位预算会计采用收付实现制。
4. 单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其 他业务，仅需进行财务会计核算。
5. 单位财务会计核算中关于应交增值税的会计处理与企业会计基本相同，但是在预算会计处理中，预算收入 和预算支出包含了销项稅额和进项税额，实际缴纳增值税时计入预算支岀。

**二、国库集中支付业务**

#### 国库集中收付是指以国库单一账户体系为基础，将所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理，收入直接 缴入国库和财政专户，支出通过国库单一账户体系支付到商品和劳务供应者或用款单位的一项国库管理制度。

实行国库集中交付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

#### （一）财政直接支付



#### （二）授权支付方式

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 财务会计 | 预算会计 |
| 1.收到授权支付到账通知书后，根据通知书所列数额 | 借：零余额账户用款额度贷：财政拨款收入 | 借：资金结存—零余额账户用款额度贷：财政拨款预算收入 |
| 2.支用额度时 | 借：库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用  贷：零余额账户用款额度 | 借：事业支出/行政支出  贷：资金结存—零余额账户用款  额度 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 3.年终，事业单位依据代理银行提供的对账单注销额度时 | 借：财政应返还额度  贷：零余额账户用款额度 | 借：资金结存—财政应返还额度  贷：资金结存—零余额账户用款  额度 |
| 4.下年初恢复额度时，事业单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书 | 借：零余额账户用款额度贷：财政应返还额度 | 借：资金结存—零余额账户用款额度贷：资金结存—财政应返还额度 |
| 5.如果事业单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，根据两者的差额（未下达的额度） | 借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入 | 借：资金结存—财政应返还额度贷：财政拨款预算收入 |
| 6.下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度 | 借：零余额账户用款额度贷：财政应返还额度 | 借：资金结存—零余额账户用款额度贷：资金结存—财政应返还额度 |

**三、非财政拨款收支业务**

单位的收支业务**除国库集中收付业务外**，还包括事业活动、经营活动等形成的非财政拨款收支。

#### （一）事业（预算）收入

事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类 财政拨款。

#### （二）捐赠（预算）收入和支出1.捐赠（预算）收入

捐赠收入指单位接受其他单位或者个人捐赠取得的收入，包括现金捐赠收入和非现金捐赠收入。 捐赠预算收入指单位接受捐赠的现金资产。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ①接受捐赠的货币资金（按照实际收到的金额） | ②接受捐赠的非现金资产（按照确定的成本） |
| 财务会计 | 借：银行存款/库存现金等贷：捐赠收入 | 借：库存物品/固定资产等  贷：银行存款（发生的税费、运输费等） 捐赠收入 |
| 预算会计 | 借：资金结存—货币资金  贷：其他预算收入—捐赠预算收入 | 按照发生的税费、运输费等借：其他支出  贷：资金结存—货币资金 |

#### 2.捐赠（支出）费用

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ①对外捐赠现金资产 | ②对外捐赠非现金资产 |
| 财务会计 | 借：其他费用  贷：银行存款/库存现金等 | 借：资产处置费用  固定资产累计折旧  贷：固定资产/库存物品（账面余额）  银行存款等（归属于捐出方的相关费用） |
| 预算会计 | 借：其他支出  贷：资金结存—货币资金 | 借：其他支出（归属于捐出方的相关费用） 贷：资金结存 |

**四、预算结转结余及分配业务**

单位应严格区分财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配。 **1.财政拨款结转**

单位取得同级财政部门拨款结转资金的调整、结转和滚存的情况。财政拨款结转—年初余额调整/归集调入/ 归集调出/归集上缴/单位内部调剂/本年收支结转/累计结转。年末结转后，除了“累计结转”明细科目外，其他 明细科目无余额。

#### 2.财政拨款结余：

单位取得同级财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。财政拨款结余—年初余额调整/归集上缴/单位内部调剂/结转转入/累计结余。年末结转后。该科目除“**累计结余**”明细科目外，其他明细科目应无余 额。

#### （二）非财政拨款结转结余1.非财政拨款结转：

单位除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金收入与其他相关支出相抵后剩余滚存的、 须按规定用途使用的结转资金。

#### 非财政拨款结余：

单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金

额。

#### 专用结余：

事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金。期末贷方余额反映事业单位从非同级财

政拨款结余中提取的专用基金的累计滚存数额。**4.经营结余：**

事业单位在本年度经营活动中收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。 **5.其他结余：**

单位本年底除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。 **6.非财政拨款结余分配：**

核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。**五、净资产业务**

单位财务会计净资产的来源主要包括累计实现的盈余和无偿调拨的净资产。

在日常核算中，单位应当在财务会计中设置“累计盈余”“专用基金”“无偿调拨净资产”“权益法调整”和 “本期盈余”“本期盈余分配”“以前年度盈余调整”等科目。

#### （一）本期盈余及本年盈余分配

1. 本期盈余：“本期盈余”科目核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额。期末，单位应当将各类收入科目和各类费用科目本期发生额转入“本期盈余”科目。年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入“本年盈余 分配”科目。
2. 本年盈余分配：“本年盈余分配”科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入本科目。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会 计下计算的提取金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。然后，将“本年盈余分配”科目余 额转入“累计盈余”科目。

#### （二）专用基金

“专用基金”科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科 技成果转换基金等。事业单位从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，在财务会计中通过“专用 基金”科目核算的同时，还应在预算.会计“专用结余”科目进行**核算**。

#### （三）无偿调拨净资产

无偿调拨非现金资产不涉及资金业务，因此不需要进行预算会计核算（除非以现金支付相关费用等）。 年末，单位应将“无偿调拨净资产”科目余额转入“累计盈余”科目。

#### （四）权益法调整

“权益法调整”科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润 分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

#### （五）以前年度盈余调整

“以前年度盈余调整”科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差 错更正涉及调整以前年度盈余的事项。单位对相关事项调整后，应当及时将“以前年度盈余调整”科目余额转入 “累计盈余”科目。

#### （六）累计盈余

“累计盈余”科目核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也 通过“累计盈余”科目核算。

**六、资产业务**

#### （一）资产业务的几个共性内容

1. 资产取得：单位资产取得的方式包括外购、自行加工或自行建造、接受捐赠、无偿调入、置换换入、租赁 等。资产在取得时按照成本进行初始计量
2. 外购的资产，其成本通常包括购买价款、相关税费(不包括按规定可抵扣的增值税进项税额)，以及使 得资产达到目前场所和状态或交付使用前所发生的归属于该项资产的其他费用。
3. 自行加工或自行建造的资产，其成本包括该项资产至验收入库或交付使用前所发生的全部必要支出。
4. 接受捐赠的非现金资产：①对于存货、固定资产、无形资产而言，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费等确定；②没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费等 确定；③没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费等确 定；④没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额(人民币 1 元)入账。⑤对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等经管资产而言，其初始成本只能按照前三个层次进行计量，不能采用名义金额计量。⑥单位对于接受捐赠的资产，其成本能够确定的，应 当按照确定的成本减去相关税费后的净额计入捐赠收入。资产成本不能确定的，单独设置备查簿进行登记，相关 税费等计入当期费用。
5. 无偿调入的资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费等确定，根据确定的成本减去相关税费后 的金额计入无偿调拨净资产。
6. 置换取得的资产，其成本按照换出资产的评估价值，加上支付的补价或减去收到的补价，加上为换入 资产发生的其他相关支出确定。
7. 资产处置

①资产处置的形式包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核 销等。

②单位应当按规定报经批准后对资产进行处置。通常情况下，单位应当将被处置资产账面价值转销计入资产 处置费用，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应 将净收益计入当期收入。

③对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批转前将相关资产账面价值转入“待处理财产损溢”科 目，待报经批准后再进行资产处置。

④对于无偿调出的资产，单位应当在转销被处置资产账面价值时冲减无偿调拨净资产。 对于置换换出的资产，应当与换入资产一同进行相关会计处理。

#### （二）固定资产 1.固定资产的分类

固定资产一般分为六类：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、 装具及动植物。单位价值虽未达到规定标准，但是使用年限超过 1 年（不含 1 年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具等，应当确认为固定资产。

购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科

目

#### 2.固定资产的折旧

1. 单位应当按月对固定资产计提折旧，下列固定资产除外：

①文物和陈列品；

②动植物；

③图书、档案；

④单独计价入账的土地；

⑤以名义金额计量的固定资产。

1. 因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。

单位盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年

限计提折旧。

1. 固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月 不再计提折旧。

固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应 当继续使用，规范实物管理。

提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

#### （一）应缴财政款

应缴财政款是指单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款

项。

单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费，通过“应交增值税”“其他应交税费”科目核算，不通

过“应缴财政款”科目核算。

#### （二）应付职工薪酬

应付职工薪酬是指按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、

国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业 年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。

本章总结

1. 掌握政府会计标准体系
2. 掌握政府会计要素及其确认和计量标准
3. 掌握政府会计核算模式
4. 掌握政府财务报告和决算报告的内容和构成
5. 掌握单位国库集中支付业务、预算结转结余及分配业务和典型的非财政拨款收支业务的核算
6. 掌握单位净资产业务和典型的资产业务、负债业务的核算。