

## 第四章 账户与借贷记账法的运用

前述企业的会计对象是指企业生产经营活动过程中的资金运动,包括:资金筹集、资金循环与周转、资金退出。由于工业企业的业务活动比较全面,所以,本教材以工业企业为例来阐述账户与借贷记账法的运用。

工业企业是以产品的加工制造和销售为主要生产经营活动的营利性经济组织。其生产经营活动过程包括产品加工制造前的准备过程(供应过程)、产品的加工制造过程(生产过程)、产品的出售和款项结算过程(销售过程)以及处于供、产、销过程两头的投资过程(包括资金的筹集)和财务成果的计算和分配过程。企业从事生产经营活动的过程也就是企业发生各种经济业务的过程。



请您思考:

制造业企业和商品流通企业有何区别?

### 第一节 资金筹集业务及其核算

#### 一、资金筹集业务的主要内容

为了进行正常的生产经营活动,每个企业都必须拥有一定数量的经营资金,作为从事生产经营活动的物质基础,这些资金都是从不同的来源渠道获得的。企业所需资金总体看有两大来源渠道:一是权益资金,二是负债资金。权益资金包括所有者投资和企业留存收益,负债资金主要是通过各种方式获取的借入资金,如向金融机构获得的借款、发行的企业债券等。因此,企业资金筹集业务的主要内容包括吸收投资的业务、银行借款和企业债券等业务。在《基础会计学》教学中我们主要了解简单的吸收投资和借款业务的核算。

#### 二、所有者投资业务的核算

所有者投资是指所有者投入到企业的资本,包括实收资本和资本公积。企业实际收到投资者投入到企业的注册资本称为实收资本(在股份有限公司中称为股本);企业实际收到投资者投入到企业的资本超过注册资本的部分称为资本公积。按照公司法的要求,企业的实收资本与注册资本应当保持一致,除法律、法规和协议另有规定者外,投入资本不得抽回。按照投资主体的不同,实收资本分为国家资本(国有股)、法人资本(法人股)、外商资本(外资股)和个人资本(社会公众股)等;按照投资形态的不同,分为货币投资、实物投资、证券投资和无形资产投资等。

# 全国Mini-MBA职业经理双证班



精品课程 权威双证 全国招生 请速充电

十五年品牌教育机构 教委批准正规办学单位 (教证: 0000154160 号)

美华管理人才学校携手中国经济管理大学面向全国举办迷你 MBA 职业经理双证书班, 毕业颁发双证书。

## 招生专业及其颁发证书

认证项目	颁发双证	学 费
全国《职业经理》MBA 高等教育双证书班	高级职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《人力资源总监》MBA 双证书班	高级人力资源总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《生产经理》MBA 高等教育双证班	高级生产管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《品质经理》MBA 高等教育双证班	高级品质管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销经理》MBA 高等教育双证班	高级营销经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《物流经理》MBA 高等教育双证班	高级物流管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《项目经理》MBA 高等教育双证班	高级项目管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《市场总监》MBA 高等教育双证书班	高级市场总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《酒店经理》MBA 高等教育双证班	高级酒店管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《企业培训师》MBA 高等教育双证班	企业培训师高级资格认证毕业证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《财务总监》MBA 高等教育双证班	高级财务总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销策划师》MBA 双证书班	高级营销策划师高级资格认证证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《企业总经理》MBA 高等教育双证班	全国企业总经理高级资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《行政总监》MBA 高等教育双证班	高级行政总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《采购经理》MBA 高等教育双证班	高级采购管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《医院管理》MBA 高等教育双证班	高级医院管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《IE 工业工程管理》MBA 双证班	高级 IE 工业工程师职业资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《企业管理咨询师》MBA 双证班	高级企业管理咨询师资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《工厂管理》MBA 高等教育双证班	高级工厂管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元



### 【授课方式】 全国招生、函授学习、权威双证

我校采用国际通用3结合的先进教育方式授课：远程函授+视频光盘+网络学院在线辅导（集中面授）



### 【颁发证书】 学员毕业后可以获取权威双证书与全套学员学籍档案

- 1、毕业后可以获取相应专业钢印《高级职业经理资格证书》；
- 2、毕业后可以获取2年制的《MBA研究生课程高等教育研修结业证书》；



### 【证书说明】

- 1、证书加盖中国经济管理大学钢印和公章（学校官方网站电子注册查询、随证书带整套学籍档案）；
- 2、毕业获取的证书与面授学员完全一致，无“函授”字样，与面授学员享有同等待遇，证书是学员求职、提干、晋级的有效证明。



### 【学习期限】 3个月（允许有工作经验学员提前毕业，毕业获取证书后学校仍持续辅导2年）



### 【收费标准】 全部费用1280元（含教材光盘、认证辅导、注册证书、学籍注册等全部费用）

函授学习为你节省了大量的宝贵的学习时间以及昂贵的MBA导师的面授费用，是经理人首选的学习方式。



### 【招生对象】

- 1、对管理知识感兴趣，具有简单电脑操作能力（有2年以上相应工作经验者可以申请提前毕业）。
- 2、年龄在20—55岁之间的各界管理知识需求者均可报名学习。



### 【教程特点】

- 1、完全实战教材，注重企业实战管理方法与中国管理背景完美融合，关注学员实际执行能力的培养；
- 2、对学员采用1对1顾问式教学指导，确保学员顺利完成学业、胸有成竹的走向领导岗位；
- 3、互动学习：专家、顾问24小时接受在线教学辅导+每年度集中面授辅导



### 【考试说明】

1. 卷面考核：毕业试卷是一套完整的情景模拟试卷（与工作相关联的基础问卷）
2. 论文考核：毕业需要提交2000字的论文（学员不需要参加毕业论文答辩但论文中必修体现出5点独特的企业管理心得）
3. 综合心理测评等问卷。



### 【颁证单位】

中国经济管理大学经中华人民共和国香港特别行政区批准注册成立。目前中国经济管理大学课程涉及国际学位教育、国际职业教育等。学院教学方式灵活多样，注重人才的实际技能的培养，向学员传授先进的管理思想和实际工作技能，学院会永远遵循“科技兴国、严谨办学”的原则不断的向社会提供优秀的管理人才。



### 【主办单位】

美华管理人才学校是中国最早由教委批准成立的“工商管理MBA实战教育机构”之一，由资深MBA教育培训专家、教育协会常务理事徐传有教授担任学校理事长。迄今为止，已为社会培养各类“能力型”管理人才近10万余人，并为多家企业提供了整合策划和企业内训，连续13年被教委评选为《优秀成人教育学校》《甲级先进办学单位》。办学多年来，美华人独特的教学方法，先进的教学理念赢得了社会各界的高度赞誉和认可。



【咨询电话】13684609885 0451--88342620

【咨询教师】王海涛 郑毅

【学校网站】<http://www.mh.jy.net>

【咨询邮箱】[xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com)



## 【报名须知】

- 1、报名登记表格下载后详细填写并发送邮件至 [xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com) (入学时不需要提交相片，毕业提交试卷同时邮寄4张2寸相片和一张身份证复印件即可)
- 2、交费后请及时电话通知招生办确认，以便于收费当日学校为你办理教材邮寄等入学手续。



## 【证书样本】(全国招生 函授学习 权威双证 请速充电)

(高级职业经理资格证书样本)

(两年制研究生课程高等教育结业证书样本)



## 【学费缴纳方式】(请携带本人身份证到银行办理交费手续，部分银行需要查验办理者身份证)

方式一	学校地址	<p>邮寄地址：哈尔滨市道外区南马路 120 号职工大学 109 室</p> <p>邮政编码：150020      收件人：王海涛</p>
方式二	学校帐号 (企业账户)	<p>学校帐号：184080723702015    账号户名：哈尔滨市道外区美华管理人才学校</p> <p>开户银行：哈尔滨银行中大支行    支付系统行号：313261018034</p>
方式三	交通银行 (太平洋卡)	<p>帐号：40551220360141505      户名：王海涛</p> <p>开户行：交通银行哈尔滨分行信用卡中心</p>
方式四	邮政储蓄 (存折)	<p>帐号：602610301201201234      户名：王海涛</p> <p>开户行：哈尔滨道外储蓄中心</p>
方式五	中国工商银行 (存折)	<p>帐号：3500016701101298023    户名：王海涛</p> <p>开户行：哈尔滨市道外区靖宇支行</p>
方式六	建设银行帐户 (存折)	<p>中国人民建设银行帐户(存折)： 1141449980130106399</p> <p>用户名：王海涛</p>
方式七	农业银行帐户 (卡号)	<p>农业银行帐户(卡号)： 6228480170232416918 用户名：王海涛</p> <p>农行卡开户银行：中国农业银行黑龙江分行营业部道外支行景阳支行</p>
方式八	招商银行 (卡号)	<p>招商银行帐户(卡号)： 6225884517313071    用户名：王海涛</p> <p>招商银行卡开户银行：招商银行哈尔滨分行马迭尔支行</p>

可以选择任意一种方式缴纳学费，收到学费当天，学校就会用邮政特快的方式为你邮寄教材、考试问卷以及收费票据。

### (一) 账户设置

#### 1. “实收资本”账户

该账户是用来核算企业实收资本的增减变动及其结余情况的账户。其贷方登记增加数;借方登记减少数;期末余额在贷方,表示实收资本的实有数额。该账户应该按投资主体设置明细账,进行明细分类核算。

#### 2. “资本公积”账户

该账户是用来核算企业资本公积的增减变动及其结余情况的账户。其贷方登记增加数;借方登记减少数;期末余额在贷方,表示资本公积的实有数额。

企业收到的所有者投资,应按实际投入金额中确认为注册资本的部分记入“实收资本”账户;实际投入金额中超过注册资本的部分记入“资本公积”账户。以现金投入的,应按实际收到的金额作为投资者的实际投资计价入账;以非现金(原材料、固定资产、无形资产)投入的,应按双方确认的价值作为投资者的实际投资计价入账。

### (二) 业务举例

本章以南海康华公司 2011 年 12 月份的经济业务为例说明其账务处理。

该公司为增值税一般纳税人,法人代表:药英丽,财务负责人:莫奎随会计主管:贾仁珍,设有一个基本生产车间和行政管理部门,生产 A、B 两种产品,增值税税率为 17%。2011 年 12 月初各账户余额如表 4-1 所示。

表 4-1 南海康华公司 12 月初各账户余额表

账户名称	借方余额	账户名称	贷方余额
库存现金	7 400	短期借款	300 000
银行存款	1 891 670	应付票据	72 800
应收票据	190 000	应付账款	113 000
应收账款	292 000	应付职工薪酬	91 200
其他应收款	5 500	预收账款	183 000
预付账款	100 000	应交税费 <sup>(注)</sup>	144 200
原材料	91 800	应付利息	5 600
库存商品	153 000	实收资本	1 610 000
固定资产	2 802 700	资本公积	450 000
累计折旧	(360 000)	盈余公积	410 800
无形资产	300 000	本年利润	2 073 000
生产成本	99 000	利润分配— 未分配利润	119 470
合计	5 573 070	合计	5 573 070

注:应交税费 144 200 元,其中:应交所得税 125 000 元,未交增值税 16 000 元,应交城建税 2 240 元,应交教育费附加 960 元。



**【例 4-1】** 12 月 1 日,收到国家货币资金投资 1 000 000 元,款项已存入银行。按照公司章程规定,应确认为注册资本 700 000 元,其余的作为资本公积处理。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款增加 1 000 000 元,应记入“银行存款”账户的借方;另一方面,使国家对企业投入的所有者权益项目(资本金)——实收资本增加 700 000 元,应记入“实收资本”账户的贷方;同时,也使企业的所有者权益项目——资本公积增加 300 000 元,应记入“资本公积”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:银行存款	1 000 000	
贷:实收资本——国家资本		700 000
资本公积		300 000

#### 特别提示:

企业收到的非现金投资,可能还会有原材料和固定资产,其中要涉及增值税的核算,将在本章第二节中进行说明。

**【例 4-2】** 12 月 3 日,收到光明公司投资投入的一项专利技术,双方评估确认的价值为 200 000 元。根据投资协议,光明公司占企业的资本总额为 140 000 元,其余的作为资本公积处理。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——无形资产增加 200 000 元,应记入“无形资产”账户的借方;另一方面,使光明公司对企业投入的所有者权益项目(资本金)——实收资本增加 140 000 元,应记入“实收资本”账户的贷方;同时,也使企业的所有者权益项目——资本公积增加 60 000 元,应记入“资本公积”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:无形资产——专利权	200 000	
贷:实收资本——光明公司		140 000
资本公积		60 000

**【例 4-3】** 12 月 15 日,按照公司章程规定,将资本公积 300 000 元转增实收资本。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的所有者权益项目——资本公积减少 300 000 元,应记入“资本公积”账户的借方,同时也使企业的所有者权益项目——实收资本增加 300 000 元,应记入“实收资本”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:资本公积	300 000	
贷:实收资本		300 000

#### 请您思考:

为什么要将资本公积转为实收资本?在什么情况下可以转化?

#### 重点提示:

发行公司债券是有条件限制的,对于有限责任公司、股份有限公司,在生产经营期间,经有关部门批准可以向社会公

### 三、借入资金业务的核算

企业在生产经营过程中,由于资金周转或其他方面的原因,可以向银行等金融机构借入款项,也可以向社会公众发行公司债券,筹集所需资金。按照我国有关金融法的规定,企业借入的各种借款必须按规定用途使用,定期支付利息并按期归还。根据借款期限的长短分为短期借款和长期借款。

#### (一) 账户设置

##### 1. “短期借款”账户

该账户是用来核算短期借款的取得、归还及余额情况的负债类账户。

其贷方登记取得借款的增加数;借方登记归还借款的减少数;期末余额在贷方,表示企业尚未归还的短期借款。该账户应按债权人和借款种类设置明细账,进行明细分类核算。

## 2. “财务费用”账户

该账户是用来核算企业为筹集资金所发生的相关费用情况的费用类账户。财务费用包括借款利息支出(减存款利息收入)和相关的手续费等。其借方登记增加数;贷方登记期末结转到“本年利润”账户的转销数,期末结转后无余额。该账户应按照费用项目设置明细账,进行明细分类核算。

## 3. “应付利息”账户

该账户是用来核算企业因借入资金而发生利息的应付、偿还及余额情况的负债类账户。其贷方登记应付而未付利息的增加数;借方登记应付而未付利息的减少数;期末余额在贷方,表示企业尚未归还的应付而未付利息的累计数。

## (二) 业务举例

**【例 4-4】** 公司于 2011 年 12 月 1 日从银行借入期限为 9 个月的临时周转借款 400 000 元,存入银行,借款年利率为 12%,利息按季结算。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款增加 400 000 元,应记入“银行存款”账户的借方;另一方面也使企业的债务项目——短期借款增加 400 000 元,应记入“短期借款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:银行存款	400 000	
贷:短期借款		400 000

**【例 4-5】** 12 月 31 日,计提应由本月负担的短期借款利息 4 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的费用项目——财务费用增加 4 000 元,应记入“财务费用”账户的借方;另一方面使企业应付而未付债务项目——应付利息增加 4 000 元,应记入“应付利息”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:财务费用——利息费用	4 000	
贷:应付利息		4 000

**【例 4-6】** 12 月 31 日,以银行存款偿付 2011 年 7 月 1 日借入的为期 6 个月的借款本金 300 000 元和第四季度的借款利息 8 600 元(本季度前 2 个月已计提 5 600 元)。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款减少 308 600 元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面,使企业负债项目——短期借款减少 300 000 元,应记入“短期借款”账户的借方;同时,使企业本月应负担的费用项目——财务费用增加 3 000 (8 600 - 5 600) 元,应记入“财务费用”账户的借方;另外,前两个月的应付未付利息 5 600 元在发生时已记入“应付利息”账户的贷方,本月支付时使企业的负

众通过发行公司债券的形式筹集资金,会计上称为应付债券。

## 知识卡片:

结转和转销是会计核算技巧的需要,是将该账户的借方(或贷方)发生额由该账户的反方向贷方(或借方)转到另外一个账户的借方(或贷方),因而使该账户的借方(或贷方)发生额注销,并非真正的减少。

## 重点提示:

企业从银行借入的短期借款所应支付的利息,一般采用按季计算并分月计提记入“财务费用”账户。

债项目——应付利息减少 5 600 元,应记入“应付利息”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:短期借款	300 000
财务费用——利息费用	3 000
应付利息	5 600
贷:银行存款	308 600

## 第二节 生产准备业务的核算

为了进行产品生产,企业须利用筹集的资金准备劳动资料。劳动资料的准备包括两个方面:一是劳动手段的准备,主要是购建厂房建筑物和机器设备等固定资产;二是劳动对象的准备,主要是进行材料采购。因此,固定资产购建和材料采购等业务的核算,就成为企业生产准备业务核算的主要内容。

### 一、固定资产购建业务及其核算

在会计实务中,固定资产的确认,必须同时满足该固定资产所包含的经济利益很可能流入企业和其成本能够可靠地计量两个条件。作为资产项目,固定资产必须遵循实际成本计价原则并按其实际成本入账。固定资产的实际成本,也称原始价值(简称原价),是指为取得某项固定资产并使其达到预计可使用状态所发生的一切合理、必要的支出。

企业所需的固定资产可以通过外购和自营建造的方式获得。为了便于初学者的学习和理解,本教材仅涉及固定资产的购置业务的核算。对于增值税一般纳税人,固定资产购置成本包括买价、进口关税、运杂费、场地整理费、包装费、安装费、专业人员服务费和试车调试费等,但不包括已经支付的按照规定允许抵扣的增值税。

#### (一) 账户设置

企业购置的固定资产,有的需要安装、调试后才能投入使用,有的则不需要安装,即可投入生产使用。对于不需要安装的固定资产,其成本在取得的同时即能可靠计量,而对于需要安装的固定资产,因安装过程要发生相关费用的问题,其成本待安装完毕并交付使用后方可计量,在实务中,尚不能被确认为固定资产,属于在建工程。因此,针对上述两种情况应分别设置“在建工程”和“固定资产”两个账户。

##### 1. “在建工程”账户

该账户是用来核算企业基建工程、安装工程、技术改造工程和大修理工程等业务中发生的各项购建支出(不包括增值税),并据以计算完工工程成本情况的账户。其借方登记发生的各项购建支出(不包括增值税);贷方登记完工工程的工程成本转出;期末余额在借方,表示期末未完工程的实际成本。

**思考题:**  
增值税的三种类型是什么?  
我国采用的是哪一种?



## 2. “固定资产”账户

该账户是用来核算企业固定资产的增减变动和结存情况的账户。其借方登记增加固定资产的原始价值;贷方登记减少固定资产的原始价值;期末余额在借方,表示期末结存固定资产的原始价值。该账户应按照固定资产的类别设置二级明细账,按照固定资产独立项目和使用部门设置固定资产卡片,进行明细分类核算。

## 3. “应交税费——应交增值税(进项税额)”账户

对于增值税一般纳税人,在销售产品时向购货方收取的应交纳增值税,称为“销项税额”,在购买生产设备、材料等物料用品和耗费的自来水、电力时,依据增值税专用发票支付的增值税额(进项税额),按照税法规定可以抵扣。因此,会计制度规定与增值税有关的业务,应按照增值税的具体项目单独核算,需要在“应交增值税”二级明细账户内,设置“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“销项税额”、“进项税额转出”等专栏,进行三级明细分类核算。

该三级明细分类账户属于“应交增值税”明细分类账户的借方专栏,是专门用来反映和监督企业(一般纳税人)外购物品(包括材料、设备、电力等)时支付的、符合增值税法规定可以从销项税额中予以抵扣的增值税额。企业因外购物品(包括材料、设备、电力等)时依据增值税专用发票而应向供应单位连同买价一起支付的增值税税额记入该账户的借方,购货退回等应冲销的进项税额用“红字”记入该账户的借方。

### (二) 业务举例

**【例 4-7】** 12 月 11 日,购入不需要安装的设备一台,买价为 20 000 元,增值税为 3 400 元,包装费和运杂费等各项附加支出为 1 600 元。全部支出已用银行存款支付。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一是使企业的资产项目——固定资产增加 21 600(20 000+1 600)元,应记入“固定资产”账户的借方;二是使企业具有垫付性质的并可以抵扣的增值税增加 3 400 元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方;三是使企业的资产项目——银行存款减少 25 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:固定资产	21 600
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷:银行存款	25 000

**【例 4-8】** 12 月 16 日,购入需要安装的设备一台,买价为 80 000 元,增值税为 13 600 元,包装费和运杂费等共计 3 000 元。全部款项已用银行存款支付。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一是使企业待安装的资产项目——在建工程增加 83 000(80 000+3 000)元,应记入“在建工程”账户的借方;二是使企业具有垫付性质的并可以抵扣的增值税增加 13 600 元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方;三是使企业的资产



#### 知识卡片:

增值税是价外税,具有明显的税负转嫁特征,随着商品流转层层转嫁,最终转嫁给消费者,进项税额是代下一个环节垫付的税额。

项目——银行存款减少 96 600 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:在建工程	83 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	13 600
贷:银行存款	96 600

**【例 4-9】** 12 月 18 日,上例购入需要安装的固定资产在安装过程中,耗用丙材料 1 000 元,以库存现金支付外聘专业服务人员安装费 3 000 元。安装完毕,经验收合格交付使用。

本例应分别固定资产安装和交付使用两笔业务进行账务处理。

**【分析 1】** 安装业务的账务处理。在安装过程中,所耗用的材料和所支付的安装费用,一方面使企业的资产项目——原材料和库存现金分别减少 1 000 元和 3 000 元,应记入“原材料”和“库存现金”账户的贷方;另一方面,也使企业的资产项目——安装成本增加 4 000 元,应记入“在建工程”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:在建工程	1 000
贷:原材料——丙材料	1 000
借:在建工程	3 000
贷:库存现金	3 000

**【分析 2】** 验收交付业务的账务处理。设备安装完毕经验收合格交付使用后,会计处理中将其确认为企业的固定资产,应将固定资产的全部成本 87 000(83 000+4 000)元,由“在建工程”账户的贷方转入“固定资产”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:固定资产	87 000
贷:在建工程	87 000

企业自营建造固定资产的核算与购入的需要安装的固定资产的核算大体相同。即首先通过“在建工程”账户归集汇总所建造固定资产的实际成本,待工程完工经验收合格并交付使用后,再由“在建工程”账户的贷方转入“固定资产”账户的借方。

## 二、材料采购业务的核算

### (一) 材料采购业务的主要内容及材料采购成本的构成

企业在供应过程中,一方面要从购买单位取得所需的各种材料;另一方面要向材料供应商支付材料的买价和增值税,并可能会发生各种采购费用,包括运杂费(运输费、装卸费、包装费、仓储费)和运输途中的保险费、合理损耗、入库前的挑选整理费用等。材料的买价加上各项采购费用,就构成了材料采购成本的常规项目。

出于会计重要性原则的考虑,实际工作中对某些本应计入材料采购成本的采购费用,如采购人员的差旅费、市内采购材料的运杂费、专设采购机构的经费等,不计入材料采购成本,而是列作管理费用支出。

因此,材料的买价、增值税和各项采购费用的发生和结算,材料采购

**知识卡片:**  
对于增值税小规模纳税人和增值税一般纳税人,在购材料时支付的不符合税法规定允许抵扣的增值税,应当计入所购材料的成本。

成本的计算,以及材料的验收入库等就构成了供应过程材料采购业务核算的主要内容。

## (二) 账户设置

### 1. “材料采购”账户

该账户在材料日常核算采用计划成本核算的企业,是用来核算材料在采购过程中发生的买价和采购费用并据以计算其采购成本的账户。其借方登记已购入材料的买价和采购费用;贷方登记已验收入库转入“原材料”账户借方的实际采购成本;期末如有余额在借方,表示在途材料的实际采购成本。该账户应按材料品种设置明细账,进行明细分类核算。

### 2. “原材料”账户

该账户是用来核算库存材料的增减变动及其结存情况的账户。其借方登记已验收入库材料的实际成本或计划成本;贷方登记所发出材料的实际成本或计划成本;期末余额在借方,表示结存材料的实际成本或计划成本。该账户应按材料的种类、名称和规格型号设置明细分类账,进行明细分类核算。

#### 特别注意

由于材料采用计划成本核算法还需要增设“材料成本差异”账户,涉及材料成本差异的计算和结转,对于初学者而言有一定的难度,因此,本教材虽然采用计划成本核算法,但假设计划成本等于实际成本。

### 3. “应付账款”账户

该账户是用来核算企业因采购材料而与供应单位发生的结算债务的增减变动及其余额的情况的账户。其贷方登记应付材料供应单位款项的增加数;借方登记偿付的供应单位款项的减少数;期末余额一般在贷方,表示企业尚未偿还的应付款项,如为借方余额,表示企业预付的款项。该账户应按供应单位设置明细账,进行明细分类核算。

### 4. “应付票据”账户

该账户是用来核算企业采用商业汇票(商业承兑汇票或银行承兑汇票)结算方式采购材料时,与供应单位发生的结算债务的增减变动及其余额情况的账户。企业开出商业汇票时,按票据票面金额贷记本账户,票据到期并按票据票面金额偿还时,借记本账户;期末如有余额,应在贷方,表示尚未到期的应付票据款项。该账户应按照债权人和票据种类设置明细账,进行明细分类核算。

### 5. “预付账款”账户

该账户是用来核算企业因按照购货合同规定,向供应单位预付购货款而与供应单位发生的债权结算的增减变动及其余额情况的账户。其

#### 知识卡片:

已经付款或已经开出商业承兑汇票,但尚未到达或尚未验收入库的材料,称为在途材料。

#### 重点提示:

采用实际成本进行材料日常核算的企业,应当开设“在途物资”账户,在会计实务中,材料日常核算采用计划成本核算法居多,本教材亦选用计划成本核算法下账户设置的做法。

借方登记企业向供应单位的预付款项,表明债权的增加;贷方登记收到供应单位的供货时应冲销的预付款项,表明债权的减少;期末如有借方余额,表示企业尚未收到货物的预付款项,如有贷方余额,表示企业收到货物的款项大于预付款项尚未补付的购货款。该账户应按供应单位设置明细账,进行明细分类核算。

### “预付账款”账户的设置与使用

(1) 设置“预付账款”账户应注意三点:①核算内容必须符合预付账款性质;②本单位能够履行合同;③预付账款业务较多。

(2) 如有确凿证据表明企业的预付账款不符合规定,或本单位因破产、撤销等原因已不能如期履行合同的,应将原计入该账户的金额转入“其他应收款”账户。

(3) 如果企业预付账款的业务不多,可不设置本账户,而将预付的款项直接记入“应付账款”账户。

### (三) 业务举例

**【例 4-10】** 12 月 5 日,从南海市杏林公司购入甲、乙两种材料并收到杏林公司开具的增值税专用发票。发票上列明:甲材料 4 000 千克,单价 50 元,价款 200 000 元,增值税 34 000 元;乙材料 8 000 千克,单价 15 元,价款 120 000 元,增值税 20 400 元。价税总计 374 400 元。材料已经验收入库,货款已用银行存款支付。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一是使企业的成本项目——材料采购成本(买价)增加 320 000 元,应记入“材料采购”账户的借方;二是使企业具有垫付性质的并可以抵扣的增值税增加 54 400 元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方;三是使企业的资产项目——银行存款减少 374 400 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——甲材料	200 000
——乙材料	120 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	54 400
贷:银行存款	374 400

**【例 4-11】** 12 月 10 日,开出转账支票一张,支付购入上述甲、乙材料的运杂费 6 000 元。

**【分析 1】** 材料运杂费是材料采购成本的构成部分。因上述采购费用是为两种材料共同发生的,为准确计算各种材料的采购成本,应将其按照适当的标准采用比例分配法在所采购的材料之间进行分配。分配计算方法和过程如下:

### 重点提示:

采购费用在发生时如果能够确定由哪种材料负担时,则应直接计入该种材料的采购成本。

$$\text{分配率} = \frac{\text{实际发生的采购费用}}{\text{各种材料的买价或重量之和}}$$

$$\text{某种材料应负担的采购费用} = \frac{\text{该材料的重量或买价}}{\text{重量或买价}} \times \text{分配率}$$



采购费用分配率 =  $6\,000 \div (4\,000 + 8\,000) = 0.5$  (元/千克)

甲材料应分担的采购费用 =  $4\,000 \times 0.5 = 2\,000$  (元)

乙材料应分担的采购费用 =  $8\,000 \times 0.5 = 4\,000$  (元)

**【分析2】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的成本项目——材料采购成本(采购费用)中甲材料的采购成本和乙材料的采购成本分别增加了2 000元和4 000元,应记入“材料采购——甲材料”和“材料采购——乙材料”账户的借方;另一方面也使企业的资产项目——银行存款减少6 000元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——甲材料	2 000
——乙材料	4 000
贷:银行存款	6 000

**【例4-12】** 12月15日,从南海市桃林公司购进丙材料并收到桃林公司开具的增值税专用发票,上列丙材料500千克,单价60元,价款30 000元,增值税5 100元,价税合计35 600元。另外,由桃林公司代垫运杂费500元。材料已验收入库,款项尚未支付。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一是使企业的成本项目——材料采购成本(买价+运杂费)增加30 500元,应记入“材料采购——丙材料”账户的借方;二是使企业具有垫付性质的并可以抵扣的增值税增加5 100元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方;三是使企业的资产负债项目——应付账款增加35 600元,应记入“应付账款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——丙材料	30 500
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100
贷:应付账款——桃林公司	35 600

**【例4-13】** 12月19日,从南海市永华公司购进丙材料并收到永华公司开具的增值税专用发票,上列丙材料500千克,单价60元,价款30 000元,增值税5 100元,价税合计35 100元。另外由永华公司代垫运杂费500元,材料已验收入库,由本公司签发并承兑的商业承兑汇票一张,票面金额为35 600元,期限为6个月。

**【分析】** 本例则是将口头信用转为票据信用,除将上述会计分录中的贷记“应付账款”改为贷记“应付票据”账户外,其余不变。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——丙材料	30 500
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100
贷:应付票据——永华公司	35 600

**【例4-14】** 12月20日,上述甲、乙、丙三种材料全部验收入库,计算并结转其实际成本。

**【分析】** 购入材料的实际采购成本,一般由买价和采购费用组成。材料采购成本的计算,应根据按照材料的品种、类别设置的“材料采购明细账”中所

#### 知识卡片:

一般情况下,当材料的计量单位一致时,采用重量标准进行费用的分配;当材料的计量单位不一致时,则采用材料的买价标准进行费用的分配。

#### 知识卡片:

商业汇票是出票人签发的,委托付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或持票人的票据。

商业汇票按照承兑人的不同,分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。

商业承兑汇票结算方式的主要特点是规定了承兑方的付款期限。所以,可以把“应付票据”账户看成是一种特殊的、规定了付款期限的应付账款。

归集的买价和采购费用,编制“材料采购成本计算表”,分别计算其采购总成本和单位成本。本企业所设置“材料采购明细账”中归集的买价和采购费用为:甲材料的买价为200 000元,采购费用为2 000元;乙材料的买价为120 000元,采购费用为4 000元;丙材料的买价为60 000元,采购费用为1 000元。根据材料采购明细账,编制“材料采购成本计算表”,如表4-1所示。

表4-1

材料采购成本计算表

2011年12月20日

元

材料名称	单位	数量	买价	运杂费	总成本	单位成本
甲材料	千克	4 000	200 000	2 000	202 000	50.50
乙材料	千克	8 000	120 000	4 000	124 000	15.50
丙材料	千克	1 000	60 000	1 000	61 000	61.00
合 计			380 000	7 000	387 000	—

**【分析2】** 材料已验收入库,其采购成本已计算完毕,表明材料采购已完成。这一方面使企业的资产项目——原材料增加567 000元,应记入“原材料”账户的借方;另一方面,材料采购过程完毕,要从“材料采购”账户的贷方转出。其编制的会计分录如下:

借:原材料——甲材料 202 000  
           ——乙材料 124 000  
           ——丙材料 61 000  
     贷:材料采购——甲材料 202 000  
           ——乙材料 124 000  
           ——丙材料 61 000

**【例4-15】** 12月22日,以银行存款54 000元向南海市橘林公司预付购买乙材料货款。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款减少54 000元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面也使企业的资产项目——预付账款增加54 000元,应记入“预付账款”账户的借方。其编制的会计分录如下:

借:预付账款——橘林公司 54 000  
     贷:银行存款 54 000

**【例4-16】** 12月24日,收到南海市枣林公司发运来的上月已预付账款34 000元的丁材料。收到枣林公司开来的增值税专用发票,上列丁材料300千克,单价100元,计价款30 000元,增值税进项税额5 100(30 000×17%)元;除冲销原预付账款外,其差额开出转账支票补付。材料验收入库并结转其实际采购成本。

**【分析1】** 这笔经济业务的发生,一方面,使企业的成本项目——材料采购成本(买价)增加30 000元,应记入“材料采购”账户的借方;同时,使企业具有垫付性质的并可以抵扣的增值税增加了5 100元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方;另一方面,使企业应冲

销的资产项目——预付账款减少 34 000 元,应记入“预付账款”账户的贷方;同时使企业的资产项目——银行存款减少 1 100 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——丁材料	30 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100	
贷:预付账款——枣林公司		35 100
借:预付账款——枣林公司	1 100	
银行存款		1 100

【分析 2】该笔业务与[例 4-14]相同,其编制的会计分录如下:

借:原材料——丁材料	30 000	
贷:材料采购——丁材料		30 000

假设本例中企业的预付账款为 36 000 元,企业在收到丁材料结算凭证的同时,收到开户银行开出的枣林公司退回多余款项的收账通知单。其应编制的会计分录为:

借:材料采购——丁材料	30 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100	
银行存款	900	
贷:预付账款——枣林公司		36 000

### 第三节 产品生产业务的核算与成本计算

#### 一、产品生产业务的核算

##### (一) 产品生产业务的主要内容

工业企业的产品生产过程,既是劳动者借助劳动资料对劳动对象进行加工生产产品的过程,同时也是物化劳动和活劳动的消耗过程。在生产过程中,必然要发生诸如固定资产的磨损、材料的消耗以及劳动力的耗费等各项生产耗费。企业在一定时期内发生的、能够用货币额表现的生产耗费,叫做生产费用。根据稳健性原则的要求,这些生产费用按是否计入产品成本分为制造费用和期间费用。将制造费用最终归集、分配到一定种类的产品上所形成各种产品的生产成本的计算方法,称为“制造成本法”。将全部生产费用最终要归集、分配到一定种类的产品上所形成的各种产品的生产成本的计算方法,称为“完全成本法”。根据我国《企业会计准则》的规定,工业企业计算产品生产成本的方法采用“制造成本法”。所以,工业企业为生产一定种类和数量的产品所发生的各项制造费用的总和,即为产品的生产成本。因此,在产品生产过程中制造费用的发生、归集和分配,以及产品生产成本的计算,就构成了产品生产业务核算的主要内容。

##### (二) 账户设置

###### 1. “生产成本”账户

该账户是用来归集产品生产过程中所发生的应计入产品成本的各项生

#### 请您思考:

【例 4-16】经济业务所编制的会计分录是否可以将“预付账款”账户的借方金额和贷方金额抵销,编制成:借记“材料采购”账户 30 000 元,“应交税费”账户 5 100 元,贷记“预付账款”账户 35 100 元,“银行存款”账户 1 100 元?为什么?

#### 请您思考:

“制造成本法”为什么能够体现“稳健性”原则的要求。

产费用,并据以计算产品生产成本的账户。其借方登记应计入产品成本的各项费用,包括平时登记应直接计入产品成本的直接材料费和直接人工费,以及月末通过分配转入的制造费用;贷方登记已完工验收入库转入“库存商品”账户借方的产品生产成本转出额;期末余额在借方,表示尚未完工产品(在产品)的成本。该账户应按产品品种设置明细账,进行明细分类核算。

#### 帮助您理解:

“制造费用”账户是集合分配账户,先集合后分配。

#### 请您思考:

为了区别制造费用与“制造费用”账户,是否可以建议将“制造费用”账户改为“车间经费”账户?

#### 知识卡片:

职工薪酬,是指职工在任职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性薪酬,既包括提供给职工本人的薪酬,也包括提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等。

### 2. “制造费用”账户

该账户是用来归集和分配在车间范围内为组织和管理产品生产所发生的不便于直接计入“生产成本”账户各项间接费用的账户。包括车间管理人员的工资和其他薪酬、车间用固定资产的折旧费、修理费、办公费、水电费、厂房租赁费、劳保费以及机物料消耗费等。其借方登记平时在车间范围内实际所发生的各项制造费用;贷方登记月末经分配后转入“生产成本”账户借方的费用转出额;月末经分配结转后,一般无余额。该账户应按生产车间设置明细账,并在账内按费用项目设置专栏,进行明细分类核算。

### 3. “应付职工薪酬”账户

该账户是用来核算企业应付给职工的各种薪酬及其企业与职工之间结算情况的账户。其贷方登记本月结算的应付给职工的各种薪酬;借方登记本月实际支付的职工薪酬;月末本账户如有余额,表示本月应付职工薪酬与实际已支付职工薪酬之间的差额。月末如为贷方余额,表示本月应付而未付的职工薪酬;如为借方余额,表示本月多支付的职工薪酬。该账户应当按照职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费等应付职工薪酬项目设置明细账,进行明细分类核算。

对企业按照有关规定向职工支付的职工薪酬,应当根据职工提供服务的受益对象,按其经济用途分配记入有关的成本、费用账户。一般情况下,应付车间生产人员的职工薪酬记入“生产成本”账户的借方,应付车间管理人员的职工薪酬记入“制造费用”账户的借方,应付企业行政管理人员的职工薪酬记入“管理费用”账户的借方,应付销售人员的职工薪酬记入“销售费用”账户的借方。

#### “应付职工薪酬”账户期末余额方向的变化

本月应付职工薪酬与实际已支付职工薪酬之间差额的形成,往往是由于计算应付职工薪酬与实际发放职工薪酬时所依据的出勤日数的差别引起的,即计算应付职工薪酬时按本月实际出勤日数计算,计算实发职工薪酬是按上月的实际出勤日数计算的,也即各月所实际发放的是上月的应发职工薪酬,而非本月实际应发的职工薪酬。而各月份的实际出勤日数是很难达到一致的。如果本月与上月的出勤日数一致或各月应付职工薪酬与实际发放额都按同一月份出勤日数计算,该账户月末就会无余额。



#### 4. “库存商品”账户

该账户是用来核算企业库存产品的增减变动及其结存情况的账户。其借方登记已完工并验收入库产品的实际成本;贷方登记因销售等原因出库的产品的实际成本;期末余额在借方,表示库存产品的实际成本。该账户应按产品种类、品种和规格设置明细账,进行明细分类核算。

#### 5. “累计折旧”账户

该账户是用来核算企业在生产经营过程中所使用的所有固定资产的折旧额的提取和注销情况的账户。其贷方登记每月提取的折旧额;借方登记固定资产因出售、毁损、报废等原因减少时应注销的该项固定资产累计提取的折旧额;期末余额应在贷方,表示企业现有固定资产已提取折旧的累计额。

#### “累计折旧”账户的设置与使用

为了核算固定资产原值的增减变动及其结存情况,在会计核算中已经设置了“固定资产”账户,而“固定资产”账户是按固定资产的原值进行计价核算的,并不记录固定资产因使用所磨损的、应转移到产品的成本 and 企业的期间费用中去的那部分价值。因此,应在账户体系中设置“累计折旧”账户,以专门用来核算固定资产因使用所应提取的折旧额,也即固定资产因使用所应转移到产品成本和期间费用中去的那部分价值。该账户是“固定资产”账户的抵减账户。将“累计折旧”账户的贷方余额从“固定资产”账户的借方余额中减去,即可求得该项固定资产的净值。

#### 知识卡片:

固定资产折旧,是指是固定资产因使用而转移到企业成本、费用中去金额。因此,固定资产的折旧也称固定资产的价值转移。

#### 6. “管理费用”账户

该账户是用来核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的各项费用的账户。管理费用包括行政管理部门人员的工资及其他薪酬、办公费、折旧费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、房产税、印花税、土地使用税、坏账损失以及劳动保险费等。其借方登记期内发生的各项管理费用;贷方登记期末转入“本年利润”账户借方的管理费用转出数;该账户期末结转后无余额。该账户应按费用项目设置明细账,进行明细分类核算。

#### (三) 业务举例

**[例 4-17]** 12 月 31 日,根据本月发料凭证汇总表,共耗用甲材料 103 000 元,其中:A 产品耗用 63 000 元,B 产品耗用 40 000 元;共耗用乙材料 80 000 元,其中:A 产品耗用 50 000 元,B 产品耗用 30 000 元;共耗用丙材料 30 000 元,其中,车间一般耗用丙材料 20 000 元,厂部一般耗用丙材料 10 000 元。

**[分析]** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——库存材料减少 210 000(100 000+80 000+30 000)元,应记入“原材料”账户的

贷方。另一方面使企业的有关费用项目增加 210 000 元,其中:用于产品生产所耗用的材料使费用项目——生产成本增加 180 000 元,应记入“生产成本”账户的借方;用于车间一般耗用的材料使费用项目——制造费用增加 20 000 元,应记入“制造费用”账户的借方;用于厂部一般耗用的材料使费用项目——管理费用增加 10 000 元,应记入“管理费用”账户的借方。其编制的会计分录为:

借:生产成本——A 产品	113 000
——B 产品	70 000
制造费用——物料费	20 000
管理费用——物料费	10 000
贷:原材料——甲材料	103 000
——乙材料	80 000
——丙材料	30 000

**【例 4-18】** 12 月 31 日,根据本月“工资核算汇总表”,本月应付职工薪酬总额为 103 000 元,其中:生产 A 产品的生产工人的薪酬为 40 000 元,生产 B 产品的生产工人的薪酬为 30 000 元,车间管理人员的薪酬为 13 000 元,厂部管理人员的薪酬为 20 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于企业应付而未付职工薪酬使企业的负债项目——应付职工薪酬增加 103 000 元,应记入“应付职工薪酬”账户的贷方。另一方面使企业的有关费用项目增加 103 000 元,其中:用于产品生产所应支付的薪酬使费用项目——生产成本增加 70 000 元,应记入“生产成本”账户的借方;用于车间管理人员所应支付的薪酬使费用项目——制造费用增加 13 000 元,应记入“制造费用”账户的借方;用于厂部管理人员所应支付的薪酬使费用项目——管理费用增加 20 000 元,应记入“管理费用”账户的借方。其编制的会计分录为:

借:生产成本——A 产品	40 000
——B 产品	30 000
制造费用——工薪费用	13 000
管理费用——工薪费用	20 000
贷:应付职工薪酬	103 000

**【例 4-19】** 12 月 15 日,开出金额为 91 200 元的现金支票,由银行代发职工薪酬并直接划入职工的银行账户。

这笔经济业务的发生,涉及自银行提现和实际发放职工薪酬两笔业务。

**【分析 1】** 从银行提取现金业务,一方面使企业的资产项目——库存现金增加 91 200 元,应记入“库存现金”账户的借方;另一方面使企业的资产项目——银行存款减少 91 200 元,应记入“银行存款”账户的贷方。因此,这笔业务的发生涉及“库存现金”和“银行存款”两个账户。其编制的会计分录为:

借:库存现金	91 200
--------	--------

**请您思考:**  
该业务是否可以编制借记“应付职工薪酬”账户 91 200 元,贷记“银行存款”账户 91 200 元,为什么?

贷:银行存款

91 200

**【分析2】** 以库存现金发放职工薪酬业务,一方面使企业的资产项目——库存现金减少 91 200 元,应记入“库存现金”账户的贷方;另一方面使企业欠职工的薪酬性债务项目——应付职工薪酬减少 91 200 元,应记入“应付职工薪酬”账户的借方。其编制的会计分录为:

借:应付职工薪酬

91 200

贷:库存现金

91 200

**【例 4-20】** 12 月 31 日,计算出本月应提折旧 11 600 元,其中,车间固定资产应提 8 000 元,厂部用固定资产应提 3 600 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面,使企业的有关费用项目增加 11 600 元,其中:车间固定资产折旧使费用项目——制造费用增加 8 000 元,应记入“制造费用”账户借方;厂部用固定资产折旧使费用项目——管理费用增加 3 600 元,应记入“管理费用”账户借方。另一方面,由于固定资产磨损价值减少使企业的固定资产项目的备抵项目——累计折旧增加 11 600 元,应记入“累计折旧”账户贷方。其编制的会计分录为:

借:制造费用——折旧费

8 000

管理费用——折旧费

3 600

贷:累计折旧

11 600

**【例 4-21】** 12 月 6 日,用银行存款支付本月对车间用固定资产进行大修理的费用 7 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的费用项目——制造费用增加 7 000 元,应记入“制造费用”账户的借方;另一方面使企业的资产项目——银行存款减少 7 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其编制的会计分录为:

借:制造费用——修理费

7 000

贷:银行存款

7 000

**【例 4-22】** 12 月 9 日,车间租入专用设备一台,以银行存款支付为期 6 个月的设备租金 6 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业车间应负担的费用项目——制造费用增加 6 000 元,应记入“制造费用”账户的借方;另一方面,使企业的资产项目——银行存款减少 6 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其编制的会计分录为:

借:制造费用——租赁费

6 000

贷:银行存款

6 000

**【例 4-23】** 12 月 13 日,用银行存款支付车间用办公用品费 2 000 元、劳动保护费 3 000 元、水电费 4 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业车间应负担的费用项目——制造费用增加 9 000 元,应记入“制造费用”账户的借方;另一方面,使企业的资产项目——银行存款减少 9 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其编制的会计分录为:

#### 知识卡片:

##### “累计折旧”

既可以理解为减少,即由于固定资产使用磨损而使其价值减少;也可以理解为增加,即由于固定资产使用磨损而使其转移的价值增加了。

借:制造费用——办公费 2 000  
           ——劳保费 3 000  
           ——水电费 4 000  
     贷:银行存款 9 000

【例 4-24】12 月 31 日,将本月发生的制造费用总额分配转入“生产成本”账户。

【分析 1】这笔业务首先应将本月发生的制造费用总额通过“制造费用”账户的借方发生额合计计算出来,并在本月所生产的 A、B 两种产品之间采用一定的分配方法进行分配,然后才能编制会计分录。

【分析 2】当企业同一月份同一生产车间同时生产两种或两种以上的产品时,对于本月发生的制造费用,应在所加工生产的各种产品之间,选用一定的分配标准进行分配。常用的分配标准有生产工人工资、生产工人工时、机器工时等。计算公式如下:

**重点提示:**

当制造费用分配率为近似值时,各种产品应负担的制造费用之和与制造费用总额会产生尾差,这时,最后一种产品应负担的制造费用应采用倒挤法计算求得。

制造费用分配率 = 制造费用总额 ÷ ∑ 制造费用分配标准

某产品应负担的制造费用 = 该产品的分配标准 × 制造费用分配率

【分析 3】从【例 4-17】至【例 4-23】可知,在“制造费用”明细账中共列出本月发生的制造费用为:物料费 20 000 元、工薪费 13 000 元、折旧费 8 000 元、修理费 7 000 元、租赁费 6 000 元、办公费 2 000 元、劳保费 3 000 元、水电费 4 000 元,合计 63 000 元。

假设本企业采用“生产工人工资比例法”对制造费用予以分配。计算分配过程如下:

制造费用分配率 =  $63\,000 \div (40\,000 + 30\,000) = 0.9(\text{元})$

A 产品应负担的制造费用 =  $40\,000 \times 0.9 = 36\,000(\text{元})$

B 产品应负担的制造费用 =  $30\,000 \times 0.9 = 27\,000(\text{元})$

制造费用的分配,一般是通过编制“制造费用分配表”进行的,其格式如表 4-2 所示。

表 4-2

制造费用分配表

2011 年 12 月			元
产品名称	分配标准(生产工人工资)	分配率	分配金额
A 产品	40 000	0.90	36 000
B 产品	30 000	0.90	27 000
合 计	70 000		63 000

【分析 4】根据表 4-2,本月发生的制造费用 63 000 元应由 A 产品负担 36 000 元,B 产品负担 27 000 元。其编制的会计分录为:


借:生产成本——A 产品 36 000  
           ——B 产品 27 000  
     贷:制造费用 63 000




## 二、产品成本计算

### (一) 产品成本计算的程序与方法


#### 1. 确定成本计算对象和成本计算方法

成本计算对象是指成本归集和分配的对象。成本计算方法是指将制造费用归集和分配到成本计算对象上的具体方法。确定成本计算对象是进行成本计算首先要解决的问题。成本计算对象的确定,是设置产品生产成本明细账(或称“成本计算单”)、归集制造费用、正确计算产品成本的前提。在实际工作中成本计算对象的选择虽与不同类型的企业的生产特点和管理要求不同密切相关,但最终都要按照产品品种计算出各种产品的生产成本,所以按产品品种确定成本计算对象是最基本的做法。由此而产生的产品成本计算方法——“品种法”,是最基本的成本计算方法。

#### 2. 确定成本计算期

成本计算期是指每隔多长时间计算一次产品成本。成本计算期应当同产品生产周期保持一致,但由于产品品种的多样性和生产周期的不确定性,使得大多数企业很难按照生产周期来计算产品生产成本。成本计算期的确定既与产品的生产周期有关,同时也与成本计算对象密不可分,在会计实际操作过程中,成本计算期有会计期间和产品生产周期两种选择。一般情况下,在大批量生产并以产品品种为成本计算对象的企业,其产品的生产周期通常短于会计期间,则选会计期间为成本计算期;在小批量生产并以单件产品为成本计算对象的企业,其产品的生产周期通常比会计期间长,则选产品的生产周期为成本计算期。

#### 3. 确定产品成本项目

成本项目是指制造费用按其经济用途所进行的分类。在制造成本法下,工业企业一般应设置直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。“直接材料”项目,是指直接用于产品生产并构成产品实体的原料及主要材料费用;“直接人工”项目,是指直接参加产品生产的工人工资和其他薪酬;“制造费用”项目,是指发生在车间范围内直接用于产品生产,但不便于直接计入某个成本计算对象,因而没有专设成本项目的费用(如机器设备的折旧费)和间接用于产品生产的各项费用(如车间管理人员的工资等)。

#### 4. 按权责发生制划分清费用的受益期限

选择会计期间作为成本计算期的企业,为本期内生产产品所发生的制造费用,由于其支付期和受益期的一致或横跨多个会计期间,为准确计算各会计期间产品的生产成本,还应将本期发生的各项制造费用,按照权责发生制进行分摊和预提。也就是说,企业在某一成本计算期内发生的生产费用,不一定全部计入本期产品成本,而本期的产品成本也不一定都是本期实际支付的费用。

#### 5. 按成本分配的受益原则划分清费用的受益对象

制造费用按照计入产品成本的方式,可分为直接费用和间接费用。直接费用是指为某一成本计算对象而发生的并直接计入某一成本计算对象的制造费用;间接费用是指为两个或两个以上成本计算对象而共同发

#### 相关链接:

成本计算的方法除“品种法”外,还有“分步法”、“分批法”等,其主要区别是成本计算对象的不同。这些内容会在“财务会计”中予以介绍。

#### 重点提示:

为了与会计报告的期间一致,便于进行期间考核,大多数企业的成本计算,一般是以“月份”作为成本计算期。

#### 重点提示:

制造费用和“制造费用”项目或“制造费用”账户是两个不同的概念。您不要将其混淆。

### 💡 请思考:

直接材料和直接人工都属于直接费用吗?“制造费用”项目在什么情况下不需要分配?

生的、需要分配并分别计入不同成本计算对象的制造费用。当车间同时生产两种或两种以上产品时,为正确计算各种产品生产成本,还应将属于该期的制造费用在当期所生产的各种产品之间进行分配,分配时应遵循“谁受益谁负担”以及“按受益程度大小来负担”的原则。间接费用的分配不仅仅涉及“制造费用”项目,也涉及“直接材料”和“直接人工”项目。

6. 按成本计算对象和成本项目开设并登记生产成本明细账,编制成本计算单

首先,应按成本计算对象开设生产成本明细账,并在账内按成本项目设置专栏,进行明细分类核算,以提供每种产品当期所耗费的各种制造费用的详细资料;其次,在有完工产品的月份,还应依据生产成本明细账,将制造费用在期末的完工产品和在产品之间进行分配,计算出本月完工产品的成本和月末在产品成本;最后,分产品和成本项目编制成本计算单,以提供当期已完工产品的总成本和单位成本。

### 价值的转换——会计工作谨防贪婪

一位勤劳的农民,从自己的菜园中收获了一个大得不得了的大南瓜,他又惊又喜,把这个南瓜献给了国王。国王很高兴,赐给农民一匹骏马。这件事很快家喻户晓。一个财主开动了脑筋:献个大南瓜,就能得到一匹骏马,如果献一匹骏马,国王会赐给我多少金银珠宝抑或美女呢?于是财主向国王进献了一匹价值连城的骏马。国王同样很高兴,吩咐侍者:“把那位农民献的那个珍贵大南瓜赐予这个献骏马的人吧。”

### 👤 有外人语:

朴实的奉献与贪婪的算计谋利,自然会有不同的结果,现实生活中,后者往往会有眼前的收获与成功,但绝经不起时间的考验。

### 🔗 相关链接:

生产费用如何在完工产品和月末在产品之间进行分配,是成本计算中的一个既重要又复杂的问题,这一问题将在后续课程“成本会计”中详细讲述。

## (二) 产品成本计算方法与举例

### 1. 设置并登记“生产成本明细账”

“生产成本明细账”是用来归集产品生产过程中所发生的应计入产品成本中的生产费用。产品成本计算是通过生产成本明细账来完成的,因此,计算产品成本就必须按规定的成本项目,为各个成本计算对象开设有关生产成本明细账,根据各种费用凭证,在生产成本明细账中进行登记,各生产成本明细账中所归集的费用总额(包括期初在产品成本),就是该成本计算对象的生产费用总额。

根据月初在产品成本资料:A产品“直接材料”项目28 000元、“直接人工”项目14 000元、“制造费用”项目12 000元;B产品“直接材料”项目23 000元、“直接人工”项目11 600元、“制造费用”项目10 400元登生产成本明细账期初余额(实际为上月末在产品成本,不需要登记)。根据上述[例4-17]至[例4-25]发生的经济业务登记“生产成本明细账”(参见表7-10、表7-11所示)。

### 2. 计算完工产品成本,编制完工成本计算单

(1) 如果月末某种产品全部完工,该种产品生产成本明细账中所归集

(3) 如果月末某种产品一部分完工一部分未完工, 则归集在该种产品生产成本的明细账中的费用总额, 还要采用适当的分配方法在完工产品和在产品之间进行分配, 然后按照下列公式计算求得完工产品的总成本。

完工产品的总成本,除以完工产品产量,得出该产品的单位成本。根据表 7-10、表 7-11 所提供的资料,编制“完工产品成本计算表”,如表 4-3 所示。然后根据“完工产品成本计算表”进行结转完工产成品生产成本的账务处理,同时登记“生产成本明细账”如表 7-10 和表 7-11 所示。

完工产品成本计算表

		2011 年 12 月		单位:元	
成本项目	产品名称	A 产品(300 件)		B 产品(200 件)	
		总成本	单位成本	总成本	单位成本
	直接材料	141 000	470.00	75 000	375.00
	直接人工	54 000	180.00	30 800	154.00
	制造费用	48 000	160.00	28 200	141.00
	生产成本合计	243 000	810.00	134 000	670.00

**【分析】** 结转完工产品成本的业务,一方面使企业的资产项目——产品成本增加 377 000(A 产品 243 000、B 产品 134 000)元,应记入“库存商品”账户的借方;另一方面使企业的费用项目——在产品成本减少 377 000 元(生产资金占用转化为成品资金占用),应记入“生产成本”账户的贷方。根据“完工产品成本计算表”,应编制会计分录为:

借: 库存商品——A 产品	243 000
——B 产品	134 000
贷: 生产成本——A 产品	243 000
——B 产品	134 000

该业务属于  
资金运动的哪一  
个环节?

#### 第四节 销售业务的核算

会计实务上的销售业务有广义和狭义之分。广义的销售是指企业与外部各单位之间所发生的所有买卖活动,包括对外的劳务提供和对外发生的所有有形和无形资产的出售等。如对外出售商品、对外转让无形资



产和对外出售剩余的或不需用的材料等;狭义的销售则仅指企业库存商品的销售。商品销售业务是工业企业的主营业务,除商品销售业务以外的销售业务属于其他销售业务。

产品销售过程是产品价值的实现过程,也是企业投资于生产领域中的资金的补偿或回收过程。在这一过程中,一方面要将商品(产成品)及时销售给购买者;另一方面要按照商品销售价格向购买单位收取货款(包括价款和增值税款)。销售过程结束后,企业的经营资金从成品资金占用形态转化为货币资金占用形态,完成一次资金循环。

在企业销售业务的会计核算中,确认商品销售收入和其他销售收入的实现、办理与购买单位的货款结算、计算并结转商品销售成本和其他销售成本、发生并支付销售费用、计算和缴纳销售税金,最后确定商品销售损益和其他销售损益便构成了工业企业销售业务核算的主要内容。



#### 相关链接:

有关商品销售损益和其他销售损益的计算与确定,将在本章第五节中阐述。



#### 法律法规:

我国自2007年1月1日起开始实施的《企业会计准则第14号——收入》中对商品销售收入的确认条件作了明确规定。其详细内容将在《中级财务会计》中阐述。



#### 知识卡片:

如果发生销售退回和销售折让冲销本期的销售收入时,应用“红字”登记在“主营业务收入”账户的贷方。

## 二、销售收入的核算

### (一) 销售收入的确认与计量

销售收入是指企业因对外出售产品、材料以及转让无形资产等所形成的经济利益的流入。进行销售收入的核算,关键问题是销售收入实现的确认,即解决何时入账的问题。在会计上采用的收入确认是权责发生制和配比原则。在权责发生制下,各会计期间是以收款权利的取得来确认收入的,即不论现金是否收到,只要能够确定企业已经取得了收取现金的权利,就可确认为企业的收入。配比原则是指各会计期间所确认的收入必须与其相关的成本、费用相对应,以便合理计算本期损益。配比原则即是权责发生制在会计核算中的具体体现,同时也是对权责发生制的进一步补充和完善。

工业企业销售业务的结果会给企业带来资产的增加或负债的减少,因此,确认销售收入的原则为:如果企业在正常经营活动中形成的经济利益总流入会导致资产的增加或负债的减少,关系到未来经济利益的增加,相关的收入和成本费用能够可靠地计量,就应该确认为收入的实现。而对企业未收到款项的销售业务,但在将来规定的时间内会通过结算,作为未来的经济利益流入企业,这笔未结算的款项应被作为企业的一项资产加以确认。

### (二) 账户设置

#### 1. “主营业务收入”账户

该账户是用来核算企业因销售商品、提供劳务等主要经营业务所实现的收入及结转情况的账户。其贷方登记本期实现的主营业务收入借方登记期末转入“本年利润”账户的主营业务收入转出数,该账户在期末结转后应无余额。该账户应按主营业务类别或产品名称设置明细账,进行明细分类核算。

#### 2. “其他业务收入”账户

该账户是用来核算企业其他销售或其他业务所实现的收入及结转情况的账户。其贷方登记本期实现的其他业务收入,借方登记期末转入“本



年利润”账户的其他业务收入转出数;该账户在期末结转后应无余额。该账户应按照其他业务的种类设置明细账,进行明细分类核算。

### 3. “应交税费——应交增值税(销项税额)”账户

该三级明细分类账户是专门用来核算企业一般纳税人因销售业务的发生应向购货方收取的增值税销项税额情况的账户。企业因销售业务发生的应向对方预收取的增值税额记入该账户的贷方,因销售退回应冲销的销项税额,用“红字”记入该账户的贷方。

### 4. “应收账款”账户

该账户是用来核算企业因销售业务应向购买单位收取的货款及其结算情况的账户。其借方登记由于销售业务而发生的应收货款;贷方登记已经收回的应收货款;期末余额一般在借方,表示尚未收回的应收货款。如果出现贷方余额,表示企业预收的账款。该账户应按债务单位或个人设置明细账,进行明细分类核算。

### 5. “应收票据”账户

该账户是用来核算企业采用商业汇票(商业承兑汇票或银行承兑汇票)结算方式销售商品等而与购货单位发生的结算债权的增减变动及其余额情况的账户。企业收到承兑方签字的商业汇票时,借记本账户,票据到期(不论是否收到款项)时,贷记本账户;期末如有借方余额,表示未到期的应收票据款项。该账户应按照承兑方(即债务单位)设置明细账,进行明细分类核算。

### 6. “预收账款”账户

该账户是用来核算企业按照合同规定向购买单位预收的货款及其清偿情况的账户。收到预收货款时意味着企业债务的增加,应贷记本账户;企业用商品或劳务抵偿预收账款时意味着企业负债的减少,应借记本账户;期末余额一般在贷方,表示企业尚未用商品或劳务偿付的预收账款。如果该账户出现借方余额,表示企业应向购货单位补收的款项。该账户应按购买单位名称设置明细账,进行明细分类核算。



请思考:

“预收账款”账户与“预付账款”账户之间的区别。

#### “预收账款”账户的设置与使用

(1) 如同“预付账款”账户设置一样,设置“预收账款”账户也应注意三点:①核算内容必须符合预收账款性质;②本单位能够履行合同;③预收账款业务较多。

(2) 如有确凿证据表明企业的预收账款不符合规定,或本单位因破产、撤销等原因不能如期履行合同的,应将计入该账户的金额转入“其他应付款”账户的借方。

(3) 如果企业预收账款的业务不多,可不设置本账户,而将预收的款项直接记入“应收账款”账户的借方。

### (三) 业务举例

**【例 4-26】** 12 月 4 日,企业向本市联华公司销售产品并开具增值税专用发票,专用发票上列明:A 产品 100 件,单价 1 500 元,价款 150 000 元,增值税 25 500 元;B 产品 40 件,单价 1 200 元,价款 48 000 元,增值税 8 160 元,价税合计 231 660 元。货已发出,款项已通过银行转账收讫。

**【分析】** 这笔业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款增加 231 660(150 000+25 500+48 000+8 160)元,应记入“银行存款”账户的借方。另一方面,收入实现使企业的收入项目——主营业务收入增加 198 000(A 产品 150 000、B 产品 48 000)元,应记入“主营业务收入”账户的贷方;同时,收到增值税款,使企业具有预收性质的负债项目——应交增值税(销项税额)增加 33 660 元,应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的贷方。其编制的会计分录为:

借:银行存款	231 660	
贷:主营业务收入——A 产品		150 000
——B 产品		48 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		33 660

**【例 4-27】** 12 月 8 日,向大理市金花公司销售产品并开具增值税专用发票,专用发票上列明:A 产品 40 件,单价 1 500 元,价款 60 000 元,增值税 10 200 元;B 产品 100 件,单价 1 200 元,价款 120 000 元,增值税 20 400 元。价税总计 210 600 元。货已发出,款项尚未收到。

**【分析】** 这笔业务的发生,虽然未收到款项,但已经取得索取货款的权利,按收入确认的条件应确认为收入的实现。一方面由于款项尚未收到使企业的资产(债权)项目——应收账款增加 210 600(60 000+10 200+120 000+20 400)元,应记入“应收账款”账户的借方。另一方面,销售收入实现使企业的收入项目——主营业务收入增加 180 000(A 产品 60 000、B 产品 120 000)元,应记入“主营业务收入”账户的贷方;同时,应收的增值税款使企业具有预收性质的负债项目——应交增值税(销项税额)增加 30 600 元,应贷记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户。其编制的会计分录为:

借:应收账款——金花公司	210 600	
贷:主营业务收入——A 产品		60 000
——B 产品		120 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		30 600

**【例 4-28】** 12 月 10 日,向青海玉树天元公司销售产品并开具增值税专用发票,专用发票上列明:A 产品 50 件,单价 1 500 元,价款 75 000 元,增值税 12 750 元;B 产品 60 件,单价 1 200 元,价款 72 000 元,增值税 12 240 元。价税合计 171 990 元。另以银行存款代垫运杂费 3 000 元。货已发出,收到天元公司签发的期限为 5 个月的面值为 174 990 元商业承兑汇票。

**【分析】** 这笔业务的发生,一方面由于收到商业承兑汇票使企业的

资产(债权)项目——应收票据增加 174 990 元,应记入“应收票据”账户的借方。另一方面,销售收入实现使企业的收入项目——主营业务收入增加 147 000(A 产品 75 000、B 产品 72 000)元,应记入“主营业务收入”账户的贷方;同时,应收的增值税款使企业具有预收性质的负债项目——应交增值税(销项税额)增加 24 990 元,应贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;三是代垫运杂费使企业的资产项目——银行存款减少 3 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其编制的会计分录为:

借:应收票据——天元公司	171 990
贷:主营业务收入——A 产品	75 000
——B 产品	72 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	24 990
借:应收票据——天元公司	3 000
贷:银行存款	3 000

**【例 4-29】** 12 月 17 日,按照合同向纹川通宝公司发出产品并开具增值税专用发票上列:A 产品 30 件,单价 1 500 元,价款 45 000 元,增值税 7 650 元;B 产品 70 件,单价 1 200 元,价款 84 000 元,增值税 14 280 元。价税合计 150 930 元。抵扣上月预收的货款 150 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面,销售收入实现使企业的收入项目——主营业务收入增加 129 000(A 产品 45 000、B 产品 84 000)元,应记入“主营业务收入”账户的贷方;同时,下一环节垫付的增值税使企业具有预收性质的负债项目——应交增值税(销项税额)增加 21 930 元,应贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。另一方面用销售收入抵偿债务使企业的负债项目——预收账款减少 150 930 元,应记入“预收账款”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:预收账款——通宝公司	150 930
贷:主营业务收入——A 产品	45 000
— B 产品	84 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	21 930

**【例 4-30】** 12 月 19 日,向甄实业个人销售 B 产品 10 件,开出普通发货票,上列含税单价 1 404 元,货款 14 040 元,收到现金。同时填列“现金交款单”将现金 14 000 元送存开户银行。

**【分析 1】** 按照税法规定,向小规模纳税人和个人销售产品,不能开具增值税专用发票,因而发货票上的单价为含税单价,要倒算不含税销售额并作为销售收入确认。其计算公式如下:

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额}(14\,040) \div (1 + 17\%) = 12\,000(\text{元})$$

$$\text{增值税销项税额} = \text{不含税销售额}(12\,000) \times 17\% = 2\,040(\text{元})$$

**【分析 2】** 这笔经济业务的发生,一方面,由于销售产品的收入实现使企业的收入项目——主营业务收入增加 12 000 元,应记入“主营业务收入”账户的贷方;同时,下一环节垫付的增值税使企业具有预收性质的负

债项目——应交增值税(销项税额)增加 2 040 元,应贷记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户。另一方面,使企业的资产项目——现金增加 14 040 元,应借记“库存现金”账户。其应编制的会计分录为:

借:库存现金	14 040	
贷:主营业务收入——B 产品		12 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		2 040

**【分析 3】** 将现金送存银行,一方面使企业的资产项目——银行存款增加 14 000 元,应记入“银行存款”账户的借方;另一方面,使企业的另一资产项目——现金减少 14 000 元,应记入“库存现金”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:银行存款	14 000	
贷:库存现金		14 000

**【例 4-31】** 12 月 28 日,向本市宏远公司出售多余的丁材料并开具增值税专用发票,上列丁材料 250 千克,单价 136 元,价款 34 000 元,增值税 5 780 元,价税合计 39 780 元。款项已通过银行收讫。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面,由于销售材料的收入实现使企业的收入项目——其他业务收入增加 34 000 元,应贷记“其他业务收入”账户;同时,下一环节垫付的增值税使企业具有预收性质的负债项目——应交增值税(销项税额)增加 5 780 元,应贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。另一方面,使企业的资产项目——银行存款增加 39 780 元,应借记“银行存款”账户。其应编制的会计分录为:

借:银行存款	39 780	
贷:其他业务收入——材料销售		34 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		5 780

### 三、销售成本、营业税金和销售费用的核算

#### (一) 销售成本、费用的确认与计量

企业在销售商品过程中,为取得销售收入必然要付出一定数量的商品。在确认和计量销售收入的同时,也必须对所销售产品的生产成本和销售费用进行确认和计量。所销售产品生产成本的确认和计量要依据收入与费用配比的原则。通常情况下,销售成本(包括主营业务成本和其他业务成本)依据直接配比方式,如,将销售一定数量产品的生产成本与所售该产品的销售收入配比;销售费用依据期间配比方式,将一定期间发生的费用与该期间的收入相比;销售产品取得收入后应按税法的规定交纳税金,其税金也应以一定期间的收入为基础进行配比。

#### (二) 账户设置

按照配比原则,企业在确认销售收入的同期,应确认与各项收入相比的各项销售成本、销售税金和销售费用。因此,应设置下列账户进行销售成本、营业税金和销售费用的核算。



### 1. “主营业务成本”账户

该账户是用来核算企业与主营业务收入配比的主营业务实际成本(如,已销商品的制造成本、已确认劳务收入的劳务成本等)的发生和结转情况的账户。其借方登记从“库存商品”账户转入的本期已销商品的生产成本;贷方登记期末转入“本年利润”账户的本期已销商品生产成本的转出数;该账户在期末结转后无余额。为了计算每一种商品的销售利润,该账户应按商品类别设置明细账,进行明细分类核算。

### 2. “其他业务成本”账户

该账户是用来核算企业与其他业务收入配比的其他销售或其他业务成本的发生和结转情况的账户。其他销售或其他业务实际成本包括: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。其借方登记从相关账户(如,原材料、无形资产等)转入的本期已发生的其他业务成本,贷方登记期末转入“本年利润”账户的本期已发生其他业务成本的转出数,该账户在期末结转后无余额。该账户应按照其他业务的种类设置明细账,进行明细分类核算。

### 3. “营业税金及附加”账户

该账户是用来核算企业与一定会计期间收入进行配比的各种营业税金和附加的发生和结转情况的账户。它包括营业税、消费税和城市维护建设税、资源税和教育费附加等。其借方登记按照规定计算出的本期应负担的各种费用性营业税金和附加;贷方登记期末转入“本年利润”账户的各种费用性营业税金和附加的转出数;该账户在期末结转后无余额。该账户应按“营业税金”和“教育费附加”设置明细账,进行明细分类核算。

### 4. “销售费用”账户

该账户是用来核算和监督企业与一定会计期间收入进行配比的各种销售费用的发生和结转情况的账户。其借方登记发生的各种销售费用;贷方登记期末转入“本年利润”账户的各种销售费用的转出数;该账户在期末结转后无余额。该账户应按费用项目设置明细账,进行明细分类核算。

### 5. “应交税费——应交增值税(已交税金)”账户

该三级明细分类账户属于“应交增值税”明细分类账户的借方专栏,是专门用来核算和监督企业(一般纳税人)

## 7. “应交税费——未交增值税”账户

该账户是用来核算和监督企业(一般纳税人)应交而未交增值税应交和上交情况的账户。其贷方登记本月应纳增值税额扣除本月已预交增值税额(已交税金)转入下月上交的增值税额(转出未交增值税);其借方登记实际交纳的上月未交增值税。期末贷方余额,反映企业应交而未交增值税额。

## (三) 业务举例

**【例 4-32】** 12月6日,开出转账支票一张,支付本市广电公司广告费 6 000 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的费用项目——销售费用增加 6 000 元,应记入“销售费用”账户的借方;另一方面使企业的资产项目——银行存款减少 6 000 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:销售费用——广告费	6 000	
贷:银行存款		6 000

**【例 4-33】** 12月8日,收到本市诚信物流公司开来的运费结算单据,开出转账支票一张结算本月份发运产品的运输费用 11 067 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款减少 11 067 元,应记入“银行存款”账户的贷方。另一方面使企业的费用项目——销售费用增加 11 067 元,应记入“销售费用”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:销售费用——运输费	11 067	
贷:银行存款		11 067

**【例 4-34】** 12月10日,本月上旬填开“中华人民共和国税收缴款书”实际交纳增值税 16 000 元、城建税 2 240 元、教育费附加 960 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目“银行存款”减少 19 200 元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面使企业的负债项目“应交税费”(未交增值税 16 000 元、应交城建税 2 240 元、应交教育费附加 960 元)减少 19 200 元,应记入“应交税费”账户的借方。其应编制的会计分录如下:

借:应交税费——未交增值税	16 000	
——应交城建税	2 240	
——应交教育费附加	960	
贷:银行存款		19 200

**【例 4-35】** 12月16日,填开“中华人民共和国税收缴款书”,实际预交增值税 15 100 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目“银行存款”减少 15 100 元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面使企业的负债项目“应交税费——应交增值税(已交税金)”减少 15 100 元,应借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”账户。其应编制的会计分录如下:

## 知识卡片:

纳税人外购货物和销售货物所支付的运费,按运费结算单据(普通发票)所列运费金额和 7% 的扣除率抵扣进项税额。但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算扣除进项税额。本例为了简化核算,运费应抵扣的增值税不予考虑。

## ? 特别提示:

“税收缴款书”经税务机关审核后,送交纳税人的开户银行,银行就将款项划转到国库。该“税收缴款书”具有转账支票的功能。

借:应交税费——应交增值税(已交税金) 15 100

贷:银行存款 15 100

**【例 4-36】** 12 月 31 日,计算并结转本月应纳增值税,同时将其转入“应交税费——未交增值税”账户。

**【分析 1】** 根据本章第二节、第三节和第五节的有关内容,本月发生的增值税进项税额、销项税额和已交税金,本月应纳增值税税额的计算和本月末交增值税(转出未交增值税)的计算如下:

进项税额 = 3 400 + 13 600 + 54 400 + 10 200 + 5 100 = 86 700(元)

销项税额 = 33 660 + 30 600 + 24 990 + 21 930 + 2 040 + 5 780  
= 119 000(元)

应纳增值税 = 销项税额 - 进项税额 = 119 000 - 86 700 = 32 300(元)

未交增值税 = 应纳增值税 - 已交税金 = 32 300 - 15 100 = 17 200(元)

**【分析 2】** 这笔经济业务的发生,只涉及“应交税费”账户内部各明细分类账户之间的结转,为了反映实际的未交增值税税额,“应交税费——应交增值税”账户月末不留余额,对计算出来的未交增值税税额,一方面借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”账户,另一方面贷记“应交税费——未交增值税”账户。其应编制的会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 17 200

贷:应交税费——未交增值税 17 200

**【例 4-37】** 12 月 31 日,分别按本月应纳增值税税额的 7% 和 3% 计算并结转本月应交的城市维护建设税和教育费附加。

**【分析 1】** 本月应交的城市维护建设税和教育费附加的计税依据是本月应纳的流转税税额(包括增值税税额、营业税税额、消费税税额)。本企业没有发生交纳营业税和消费税的经济业务,因而本月计算应交城市维护建设税和教育费附加的计税依据只有应纳增值税,其计算如下:

应交城市维护建设税 = 32 300 × 7% = 2 261(元)

应交教育费附加 = 32 300 × 3% = 969(元)

**【分析 2】** 这笔经济业务的发生,一方面由于销售业务而发生了纳税义务使企业的负债项目——应交税费增加 3 230(城市维护建设税 2 261 元、教育费附加 969 元)元,应记入“应交税费”账户的贷方;另一方面由于城市维护建设税和教育费附加是价内税,应作为销售收入的减项,使企业的费用项目——营业税金及附加增加 3 230 元,应记入“营业税金及附加”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:营业税金及附加 3 230

贷:应交税费——应交城市建设维护税 2 261  
——教育费附加 969

**【例 4-38】** 12 月 31 日,结转本月已售丁材料的实际成本。上述[例 4-31]出售多余的丁材料的实际成本在[例 4-15]中提供的数据为

#### 重点提示:

增值税是价外税,而城建税和教育费附加是价内税,所以其要作为费用性税金及附加从销售收入中扣除。

25 000(250×100)元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——库存材料减少 25 000 元,应记入“原材料”账户的贷方;另一方面由于取得销售收入,使之与其配比的费用项目——其他业务成本增加 25 000 元,应记入“其他业务成本”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:其他业务成本——材料销售                      25 000  
    贷:原材料——丁材料                                      25 000



#### 相关链接:

本书只介绍月末一次加权平均法,其他方法将在后续课程“财务会计学”中作详细介绍。

**【例 4-39】** 12 月 31 日,期末计算并结转本月已销商品的销售成本。

**【分析 1】** 按照事先确定的期末存货计价方法计算已销商品的单位销售成本,然后按照销售数量和单位销售成本计算已销商品的销售总成本。期末存货计价方法主要包括先进先出法、月末一次加权平均法等。

月末一次加权平均法的计算过程如下:

$$\text{某商品月末加权平均单位成本} = \frac{\text{期初库存商品的实际成本} + \text{本期入库商品的实际成本}}{\text{期初库存商品的数量} + \text{本期入库商品的数量}}$$

$$\text{本月已销某商品的销售成本} = \frac{\text{本月已销售该商品数量}}{\text{该商品数量}} \times \text{该商品的月末加权平均单价}$$

**【分析 2】** 本例中,南海康华公司 2011 年 12 月月初结存为:A 产品 100 件,单位成本 830 元,总成本 83 000 元;B 产品 100 件,单位成本 700 元,总成本 70 000 元。

根据上述[例 4-25],A 产品本月完工入库 300 件,总成本 243 000 元;B 产品本月完工入库 200 件,总成本 134 000 元。

根据上述[例 4-26]至[例 4-29]有关产品销售业务,A 产品本月销售 220(100+40+50+30)件,B 产品本月销售 280(50+100+60+70)件。

已销产品销售成本计算如下:

$$\begin{aligned} \text{A 产品月末加权平均单位成本} &= (83\,000 + 243\,000) \div (100 + 300) \\ &= 815(\text{元/件}) \end{aligned}$$

$$\text{A 产品本月已销产品销售成本} = 220 \times 815 = 179\,300(\text{元})$$

$$\begin{aligned} \text{B 产品月末加权平均单位成本} &= (70\,000 + 134\,000) \div (100 + 200) \\ &= 680(\text{元/件}) \end{aligned}$$

$$\text{B 产品本月已销产品销售成本} = 280 \times 680 = 190\,400(\text{元})$$

**【分析 3】** 结转已销产品的生产成本,一方面,由于销售商品资产转化为费用使企业与销售收入配比的费用项目——主营业务成本增加 369 700(179 300+190 400)元,应记入“主营业务成本”账户的借方;另一方面,由于商品出库使企业的资产项目——库存商品减少 369 700 元,应记入“库存商品”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:主营业务成本——A 产品                      179 300



	——B 产品	190 400	
贷:库存商品	——A 产品	179 300	
	——B 产品	190 400	

## 第五节 财务成果业务的核算

### 一、工业企业财务成果的构成

工业企业的财务成果,是企业的收入与费用的差额,即通常所讲的企业利润(或亏损)。企业的收入,不仅包括营业收入(主营业务收入和其他业务收入),还应包括营业外收入和投资收益。企业的费用,不仅包括为取得营业收入而发生的各种耗费,还包括营业外支出、投资损失和所得税费用。利润,有利润总额和净利润之分。其具体构成和它们之间的关系如下:

净利润=利润总额-所得税费用

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

所得税费用=利润总额(税前利润)×所得税税率(25%)

其中:

营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+公允价值变动净收益+投资净收益

营业收入=主营业务收入+其他业务收入

营业成本=主营业务成本+其他业务成本

公允价值变动净收益=公允价值变动收益-公允价值变动损失

投资净收益=投资收益-投资损失



**重点提示:**

有关资产减值、公允价值变动和投资收益的核算将在后续课程“中级财务会计学”中阐述。

### 二、利润实现的核算

利润实现是指将企业一定会计期间全部收入与全部费用进行对比的过程及结果并计算确定利润(或亏损)总额和净利润。对比的过程就是确认一定会计期间的全部收入与全部费用;对比结果就是计算确定利润(或亏损)总额和净利润。有关收入和费用确认的大部分内容前已述及,本节主要阐述营业外收入、营业外支出以及利润总额和净利润的核算。

#### (一) 账户设置

##### 1. “营业外收入”账户

该账户是用来核算与企业日常生产经营活动无关并直接计入当期利润的利得的发生及结转情况的账户。其贷方登记各“利得”项目的增加;借方登记期末转入“本年利润”账户贷方的各项利得的转出数;该账户期末结转后无余额。该账户应按各“利得”项目设置明细账,进行明细分类核算。



**相关链接:**

直接计入当期利润的“利得”项目,参见第二章第一节“利润要素”。

**相关链接:**

直接计入当期利润的“损失”项目,参见第二章第一节“利润要素”。

**2. “营业外支出”账户**

该账户是用来核算与企业日常生产经营活动无关的并直接计入当期利润的损失的发生及结转情况的账户。其借方登记各“损失”项目的增加;贷方登记期末转入“本年利润”账户借方的各项损失的转出数;该账户期末结转后无余额。该账户应按各“损失”项目设置明细账,进行明细分类核算。

**3. “固定资产清理”账户**

该账户是用来反映和监督被清理固定资产的账面净值、发生的清理费用、取得的清理收入,并据以确定清理收益(或亏损)情况的账户。借方登记被清理固定资产的处置成本(包括:账面净值、发生的清理费用);贷方登记被清理固定资产处置的收入,包括:出售固定资产价款、残料变价款、残料验收入库估价值、过失人赔偿款等;如为借方差额,表示处置成本大于处置收入而发生的净损失,应由其贷方结转到“营业外支出”账户的借方;如为贷方差额,表示处置收入大于处置成本而取得的净收益,应由其借方结转到“营业外收入”账户的贷方。结转后该账户无余额。该账户应按被清理的固定资产设置明细账,进行明细分类核算。

**4. “所得税费用”账户**

该账户是用来核算企业按规定从本年度利润总额中扣除的所得税费用的发生及结转情况的账户。其借方登记应计入本期损益的所得税费用;贷方登记期末转入“本年利润”账户借方的所得税费用转出数;该账户结转后无余额。

缴纳所得税是企业为取得一定的生产经营成果(净利润)按税法规定而必须发生的一项费用支出。因此,按照权责发生制和收入与费用配比的原则,所得税作为一项费用支出,应在净利润前扣除。企业所得税通常是按年计算,按季预交,年终汇算清缴,多退少补。

所得税按年计算的基本公式如下:

$$\text{全年应交所得税税额} = \text{全年应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

其中:

$$\text{全年应纳税所得额} = \text{全年利润总额} \pm \text{税收调整项目金额}$$

所得税按季预交的计算:

$$\text{某季度累计应纳所得税税额} = \text{该季度累计应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

其中:

$$\text{某季度应纳所得税税额} = \text{该季度累计应纳所得税税额} - \text{上季度累计已纳所得税税额}$$

**5. “本年利润”账户**

该账户是用来汇总企业各期实现的收入和发生的费用,分段计算并确定企业本年度累计实现的利润总额(或亏损)、净利润及亏损和净利润

**重点提示:**

本教材假设各月无税收调整项目,即将各期的会计利润额视同应税所得额。

**重点提示:**

“本年利润”账户的设置和使用取决于企业所采用的利润结转方法。

结转情况的账户。其贷方登记期末从各收入类账户转入的本期各项收入;平时借方登记期末从各费用类账户转入的本期各项费用。各月贷方发生额与借方发生额相抵后的差额,如为贷方差额,表示本月实现的利润总额;如为借方差额,表示本月发生的亏损。在年度内,该账户的余额一直保留不予结转,表示截至本月末本年累计已实现的利润(或亏损)总额或扣除预缴所得税费用后的净利润。年末如为贷方余额,表示本年累计已实现的净利润;如为借方余额,表示本年度发生的亏损该账户的年末贷方余额(或借方余额)要由其反方向转入“利润分配——未分配利润”账户的贷方或借方,该账户年末结转后无余额。

上述“本年利润”账户结转各会计期间利润的方法是“账结法”,即各会计期间通过“本年利润”账户来计算本月利润的一种利润计算方法;另外一种结转各会计期间利润的方法是“表结法”。所谓“表结法”,是指各会计期间通过编制利润表来计算本月利润的一种利润计算方法。在表结法下,每年1—11月份均不结转各损益类账户,各损益类账户均保持有月末余额。只有在12月末结账时,才将各损益类账户的年末余额或发生额一次性转入“本年利润”账户。

## (二) 业务举例

**【例4-40】** 12月3日,以银行存款1 613元购买厂部用办公用品。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面使企业的资产项目——银行存款减少1 613元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面使企业的费用项目——办公费增加1 613元,应记入“管理费用”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:管理费用	1 613	
贷:银行存款		1 613

**【例4-41】** 12月6日,采购员李美莉出差归来,报销差旅费1 600元,扣除原借款1 400元后,差额以现金支付。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于负担了差旅费使企业的费用项目——管理费用增加1 600元,应记入“管理费用”账户的借方。另一方面,由于销账使企业对李美莉的债权项目——其他应收款减少1 400元,应记入“其他应收款”账户的贷方;由于发生的差旅费大于借款补付差额使企业的资产项目——库存现金减少200元,应记入“库存现金”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:管理费用——差旅费	1 400	
贷:其他应收款——李美莉		1 400
借:管理费用——差旅费	200	
贷:库存现金		200

**【例4-42】** 12月9日,用银行存款支付下年度的财产保险费9 000元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于支付财产保险费使企业的费用项目——管理费用增加9 000元,应记入“管理费用”账户的借方;另一方面使企业的资产项目——银行存款减少9 000元,应记入“银行存

### 重点提示:

我国现行会计制度提倡采用“账结法”。本教材也采用“账结法”进行利润的核算。

### 重点提示:

为简化核算,所有的差旅费一律通过“管理费用”账户进行核算。

### 请您思考:

如本例中李美莉的原借款是1 800元,李美莉报销后结清前借款。如何编制会计分录?

## 知识卡片:

按照现行会计准则规定,受益期限不超过一年的预付费用,不再摊销,而直接作为期间费用来处理。

款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:管理费用——保险费	9 000
贷:银行存款	9 000

**【例 4-43】** 12 月 10 日,开出金额为 5 200 元的转账支票,向本市环保局交纳排污超标罚款。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于排污超标的非正常生产经营活动使企业损失项目——营业外支出增加 5 200 元,应记入“营业外支出”账户的借方;另一方面使企业的资产项目——银行存款减少 5 200 元,应记入“银行存款”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:营业外支出——罚没支出	5 200
贷:银行存款	5 200

**【例 4-44】** 12 月 13 日,通过银行收到南宁锦江公司违约金 2 100 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面,由于对方违约受罚使企业的“利得”项目——罚没收入增加 2 100 元,应记入“营业外收入”账户的贷方;另一方面,由于收到款项使企业的资产项目——银行存款增加 32 100 元,应记入“银行存款”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:银行存款	2 100
贷:营业外收入——罚没收入	2 100

**【例 4-45】** 12 月 14 日,企业出售一台旧设备,双方协议价 15 000 元,已通过银行收取。该设备原值为 20 000 元,已提折旧 12 000 元。设备拆除时产生的废料卖给环保收购站并收到现金 930 元。

该业务属于固定资产清理业务,应分以下三个步骤:

**【分析 1】** 注销被清理的固定资产:应按固定资产的净值,借记“固定资产清理”账户;按已提折旧额,借记“累计折旧”账户;按固定资产原值,贷记“固定资产”账户。

借:固定资产清理——设备	8 000
累计折旧	12 000
贷:固定资产——设备	20 000

**【分析 2】** 登记处置变价收入:收回出售固定资产的价款、残料变价款,一方面贷记“固定资产清理”账户;另一方面借记“银行存款”、“库存现金”账户。

借:银行存款	15 000
贷:固定资产清理——设备	15 000
借:库存现金	930
贷:固定资产清理——设备	930

**【分析 3】** 计算并结转清理净收益 7 930(15 000+930-8 000)元:结转清理净收益时,借记“固定资产清理”账户,贷记“营业外收入”账户。

借:固定资产清理——设备	7 930
贷:营业外收入——处置固定资产利得	7 930

**【例 4-46】** 12 月 15 日,经批准,将一笔无法支付的前欠汶川新兴公

## ? 动脑思考:

假设【例 4-45】的已提折旧为 3 000 元,该如何进行账务处理?



司的账款2 000 元转作企业的营业外收入。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于原作为债务的条件不存在使企业的负债项目——应付账款减少2 000 元,应记入“应付账款”账户的借方;另一方面使企业负债转化为“利得”项目——营业外收入增加2 000 元,应记入“营业外收入”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:应付账款——新兴公司 2 000  
贷:营业外收入——坏账收入 2 000

**【例 4-47】** 12 月 20 日,月末接开户银行通知,本季度企业在银行存款的利息收入为 980 元。

**【分析】** 这笔经济业务的发生,一方面由于存款利息的原因使企业的资产项目——银行存款增加 980 元,应记入“银行存款”账户的借方;另一方面由于企业在银行的存款属于非投资性质的临时性结算存款,其收入的利息应作为财务费用的减项处理,应记入“财务费用”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借:银行存款 980  
贷:财务费用——利息收入 980

**【例 4-48】** 月末,结转本期各损益类账户(除“所得税费用”账户)余额至“本年利润”账户。

**【分析 1】** 本例中各损益类账户结转前余额分别为:

$$\begin{aligned}\text{主营业务收入} &= (150\,000 + 48\,000) + (60\,000 + 120\,000) + \\ &\quad (75\,000 + 72\,000) + (45\,000 + 84\,000) + 12\,000 \\ &= 666\,000(\text{元})\end{aligned}$$

其他业务收入 34 000(元)

营业外收入 = 2 100 + 7 930 + 2 000 = 12 030(元)

主营业务成本 = 179 300 + 190 400 = 369 700(元)

其他业务成本 25 000(元)

营业税金及附加 3 230(元)

销售费用 = 6 000 + 11 067 = 17 067(元)

管理费用 = 10 000 + 20 000 + 3 600 + 1 613 + 1 600 + 9 000  
= 45 813(元)

财务费用 = 4 000 + 3 000 - 980 = 6 020(元)

营业外支出 5 200(元)

**【分析 2】** 结转本期各收入类账户的余额反方向至“本年利润”账户的贷方。

借:主营业务收入 666 000  
其他业务收入 34 000  
营业外收入 12 030  
贷:本年利润 712 030

**【分析 3】** 结转本期各费用类账户的余额反方向至“本年利润”账

### 特别提示:

收到银行存款利息时,应借记“银行存款”账户,用“红字”借记“财务费用”账户。

### 重点提示:

“本年利润”账户是“收入—费用=利润”会计等式的具体体现。“结转”并非真正减少而是数字在账户之间的反方向转移,纯粹是会计核算程序或技巧的需要。

### 重点提示:

收入、费用结转时,各收入类账户和各费用类账户应列示其明细账户,为减少篇幅,本例从略。

户的借方。

借: 本年利润	472 030
贷: 主营业务成本	369 700
其他业务成本	25 000
营业税金及附加	3 230
销售费用	17 067
管理费用	45 813
财务费用	6 020
营业外支出	5 200

**【分析4】** 通过以上会计账项的结转,本月发生的全部收入和费用都分别汇集在“本年利润”账户的贷方和借方,将收入(贷方发生额)与其费用(借方发生额)对比,其差额即为本月实现的利润或发生的亏损。根据以上数字计算,本月实现的利润总额为:

$$\text{利润总额} = 712\,030 - 472\,030 = 240\,000 (\text{元})$$

**【例4-49】** 年末汇算清缴本年应纳所得税税额。企业适用的所得税税率为25%。

**【分析1】** 查“本年利润”账户11月末的贷方余额为2 073 000元(1—11月末利润总额扣除所得税费用后的净利润)，“所得税费用”账户1—11月份累计借方发生额687 000元,则12月份实现的利润总额为240 000元。

$$\text{全年应税所得额} = 2\,073\,000 + 687\,000 + 240\,000 = 3\,000\,000 (\text{元})$$

$$\text{全年应交所得税税额} = 3\,000\,000 \times 25\% = 750\,000 (\text{元})$$

$$\begin{aligned} \text{本年度汇算清缴应补交所得税税额} &= 750\,000 - 687\,000 \\ &= 63\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

本例业务涉及两笔会计分录:

**【分析2】** 计算出本月应交所得税业务,一方面,由于12月份要补缴所得税使企业的费用项目——所得税费用增加63 000元,应记入“所得税费用”账户的借方;另一方面,由于所得税未交使企业的负债项目——应交所得税增加63 000元,应记入“应交税费——应交所得税”账户的贷方。其应编制的会计分录为:

借: 所得税费用	63 000
贷: 应交税费——应交所得税	63 000

**【分析3】** 结转本月所得税费用业务,即将本月汇算清缴的“所得税费用”账户借方63 000元反方向转入“本年利润”账户的借方。其编制的会计分录为:

借: 本年利润	63 000
贷: 所得税费用	63 000

**【例4-50】** 12月31日,填开“中华人民共和国税收缴款书”,并根据“税收缴款书”通过银行清缴本年应补缴的所得税188 000元。

#### 重点提示:

本年度实现的利润总额计算:

“本年利润”账户11月末的贷方余额,加上“所得税费用”账户1—11月份的累计借方发生额,再加上12月份实现的利润总额。

或者:[例4-47]业务以前“本年利润”账户的贷方余额,再加上“所得税费用”账户1—11月份的借方累计发生额。

**【分析1】** 11月末“应交所得税”账户贷方余额125 000元,加12月份全年应补缴的所得税63 000元,合计188 000元,为实际要上缴的所得税,即,12月末“应交税费——应交所得税”账户的贷方余额。

**【分析2】** 这笔经济业务的发生,一方面,使企业的资产项目——银行存款减少188 000元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面,由于缴款使企业的负债项目——应交所得税减少188 000元,应记入“应交税费”账户的借方。其编制的会计分录为:

借: 应交税费——应交所得税	188 000
贷: 银行存款	188 000

### 三、利润分配的核算

#### (一) 利润分配的内容和顺序

企业实现的净利润,应按照公司法的有关规定,在企业 and 投资人之间进行分配,其分配的主要内容和顺序为:

##### 1. 提取法定盈余公积

法定盈余公积金是按照公司法或企业财务通则的规定,一般按本年年税后利润的10%提取,主要用于弥补亏损或者转增资本。

##### 2. 提取任意盈余公积

当企业从净利润中提取了法定盈余公积后剩余的利润较多时,应由公司股东会、股东大会或者类似权力机构批准确定是否提取任意盈余公积以及提取的比例。

##### 3. 向投资者分红

企业当年提取了盈余公积后的净利润,加上年初未分配利润,为当年可供分配的利润,可在各投资者之间按照投资比例进行分配。

#### (二) 账户设置

##### 1. “利润分配”账户

该账户是用来核算企业按照规定的分配项目进行的利润分配及未分配的利润或未弥补的亏损情况的账户。该账户应该按照各分配项目和未分配利润设置明细账,进行明细分类核算。由于按各利润分配项目设置的明细账户与“未分配利润”明细账户的性质与作用不同,下面分别说明其用途和结构。

(1) “利润分配——(各分配项目)”账户。该账户是用来核算企业按照规定的分配项目(如提取法定盈余公积、应付利润等)进行的利润分配及结转情况的账户。其借方登记按各项目实际分配的利润数额,贷方登记年终转入“利润分配——未分配利润”账户的本年度已分配利润额,结转后无余额。

(2) “利润分配——未分配利润”账户。该账户是用来核算企业本年度实现的净利润与已分配利润并确定未分配利润(或未弥补亏损)及历年积存的未分配利润(或未弥补亏损)情况的账户。其借方登记由“利润分配——(各分配项目)”账户反方向转来的已分配利润(或由“本年利润”

#### 重点提示:

当企业法定盈余公积金达到企业注册资本的50%时,可不再提取。转增资本后的企业盈余公积的数额不得少于其注册资本的25%。

#### 重点提示:

为了更清楚地反映年终利润分配和未分配利润余额的形成情况,是否可以将“利润分配——未分配利润”的二级账户“未分配利润”提升为一级账户?

98



贷:利润分配——未分配利润 2 250 000

【例 4-54】年末,结转本年已分配的利润。

【分析】这笔转账业务也是为了计算年末未分配利润,即将提取的盈余公积 225 000 元和向投资者分配的利润 1 900 000 元分别从“利润分配——提取法定盈余公积”和“利润分配——应付利润”账户反方向转入“利润分配——未分配利润”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:利润分配——未分配利润 2 125 000  
 贷:利润分配——提取法定盈余公积 225 000  
 — 应付利润 1 900 000

【例 4-55】12月31日,开出金额为1 900 000元的银行转账支票分别向投资者支付应分配的利润。

【分析】这笔经济业务的发生,一方面,使企业的资产项目“银行存款”减少1 900 000元,应记入“银行存款”账户的贷方;另一方面,使企业的负债项目“应付利润”减少1 900 000元,应记入“应付利润”账户的借方。其应编制的会计分录为:

借:应付利润——××投资者 1 900 000  
 贷:银行存款 1 900 000

#### 天堂和地狱——会计工作要强调分工协作

有人和上帝谈论天堂和地狱的问题。上帝对这个人说:“来吧,我让你看看什么是地狱。”他们走进一个房间,屋里有一群人围着一大锅肉汤。每个人看起来都营养不良,绝望又饥饿。他们每个人都有一只可以够到锅子的汤匙,但汤匙的柄比他们的手臂要长,自己没法把汤送进嘴里。他们看上去是那样悲苦。“来吧,我再让你看看什么是天堂。”上帝把这个人领入另一房间。这里的一切和上一个房间没什么不同。一锅汤、一群人、一样的长柄汤匙,但大家都在快乐地歌唱。“我不懂,”这个人说,“为什么一样的待遇与条件,而他们快乐,另一个房里的人们却很悲惨?”上帝微笑着说:“很简单,在这儿他们会喂别人”。



#### 书外人语:

助人就是助己,生存就是共存。社会分工越细,每个人对他人的依存度就越高,不会与别人合作,就相当于把自己送入地狱。