

高校转型发展系列教材

会计与控制

张维今 主编

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书分上下篇,共10章。上篇从不同的行业和领域介绍会计相关知识,包括工业流通企业的会计、商品流通企业的会计、政府会计、事业单位会计、金融企业会计和人力资源会计,通过对会计信息的确认、计量、核算,力求理论探讨与实务操作融合并举;下篇介绍控制相关理论,包括预算会计与预算编制、成本会计、作业成本与责任成本管理和战略管理会计,通过对预算编制、预算执行考核、变动成本法的应用、标准成本制度的建立、作业成本法和战略会计的应用,明确正确使用会计信息对企业管理控制过程产生的作用和影响。

本书适合高等院校非会计专业的学生、从事会计实务工作及相关经济管理工作的专业人士,以及其他有兴趣了解会计专业知识的人士阅读。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。举报:010-62782989, beiqinquan@tup.tsinghua.edu.cn。

图书在版编目(CIP)数据

会计与控制 / 张维今主编. —北京:清华大学出版社, 2021.1

高校转型发展系列教材

ISBN 978-7-302-56157-6

I . ①会… II . ①张… III . ①会计制度—高等学校—教材②企业内部管理—高等学校—教材
IV . ① F233-53 ② F272-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2020) 第 143492 号

责任编辑:施 猛

封面设计:常雪影

版式设计:方加青

责任校对:马遥遥

责任印制:沈 露

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:三河市龙大印装有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:17.25 字 数:399 千字

版 次:2021 年 1 月第 1 版 印 次:2021 年 1 月第 1 次印刷

定 价:58.00 元

产品编号:074642-01

高校转型发展系列教材

编委会

主任委员：李继安 李 峰

副主任委员：王淑梅

委 员：

马德顺 王 焱 王小军 王建明 王海义 孙丽娜
李 娟 李长智 李庆杨 陈兴林 范立南 赵柏东
侯 彤 姜乃力 姜俊和 高小珺 董 海 解 勇

前 言

会计是经济管理的重要组成部分，承担着对经济活动进行核算与控制的重要使命。在我国社会主义市场经济体制不断完善、国家经济逐渐融入全球经济的今天，加强和完善会计核算与控制的重要性不言而喻，特别是加强和完善单位内部会计与控制。

会计与控制在我国是一个古老而年轻的科学。据会计史学家考证，我国早在西周时期，作为会计与控制先驱的内部牵制制度，就已经在会计领域产生和运用了。后来，由于历史与社会的原因，会计与控制长期被忽视，停留在内部牵制甚至停止阶段。近年来，在国际经济大循环以及我国加入WTO的大背景下，随着我国会计制度与国际惯例的接轨，恢复、建立会计与控制得到了各级政府的高度重视。本书依据2017年修订的《中华人民共和国会计法》、2014年修订的《企业会计准则》及《企业会计准则——应用指南》、2001年颁布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》等规范性文件，同时参考2014年财政部制定的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(国发〔2014〕63号)，结合高等院校教育会计教学实际进行编写。

本书力求理论、法规与实务相结合的原则，对会计与控制理论进行探讨与解说，并对实务进行介绍，为读者呈现理论、法规与实务相结合的会计与控制的知识体系。

本书具有如下几个特点。

(1) 力求层次清楚，内容丰富，体例多样，方便自学。本书在每章设置“学习目的与要求”“教学重点与难点”，附有相关例题、本章总结，便于读者自学，把握学习重点。

(2) 力求体现会计理论和会计实践的新发展。会计作为一种经济管理活动，必然与客观环境的变化相适应。随着我国社会主义市场经济的迅猛发展，我国会计理论研究和会计改革也在不断深化。本书吸取了会计理论研究的最新成果，体现会计准则的具体要求。

本书由张维今担任主编，王钰、康乃硕、谢燃、隋欣欣参与编写工作。在编写本书过程中，编者参阅了大量的相关文献及同类院校的相关教材，在此向有关单位及作者表示感谢。

鉴于编者水平有限，本书在体系安排和表达上难免存在不足之处，敬祈读者批评指正，以便再版时修改、完善。反馈邮箱：wkservice@vip.163.com。

编者

2020年5月1日

目 录

上 篇

第 1 章	工业流通企业的会计	2
1.1	工业流通企业会计概述	2
1.1.1	工业流通企业会计的含义和对象	2
1.1.2	工业流通企业会计的特征	3
1.1.3	工业流通企业会计的主要任务	3
1.2	材料采购会计核算	4
1.2.1	材料的采购核算	4
1.2.2	库存材料收发的核算	5
1.2.3	委托加工材料的核算	6
1.3	生产会计核算	7
1.3.1	生产准备过程的核算	7
1.3.2	产品生产过程的核算	10
1.4	销售会计核算	16
1.4.1	销售商品收入的确认条件	16
1.4.2	销售组合选择	18
1.4.3	销售商品的会计处理	19
1.4.4	其他经营活动的会计处理	23
1.4.5	财务成果会计处理的账户设置	26
1.4.6	利润形成的会计处理	27
1.4.7	利润分配的会计处理	28
第 2 章	商品流通企业的会计	32
2.1	商品流通企业会计概述	32
2.1.1	商品流通的含义	32
2.1.2	商品流通企业核算的主要账户	33
2.1.3	商品流通企业的核算方法	33

2.2	批发企业商品核算	35
2.2.1	批发企业商品购进核算	36
2.2.2	批发企业商品销售核算	38
2.3	零售企业商品核算	40
2.3.1	零售企业商品购进核算	41
2.3.2	零售企业商品销售核算	43
第3章	政府会计	47
3.1	政府会计的基本理论	47
3.1.1	政府会计的概念	47
3.1.2	政府会计的目标	48
3.1.3	政府会计的特征	48
3.1.4	政府会计的组成体系	49
3.2	政府会计要素与原则	50
3.2.1	政府会计对象与要素	50
3.2.2	政府会计基本原则	53
3.3	政府会计的核算	54
3.3.1	财政总预算会计的核算	54
3.3.2	行政单位会计的核算	69
3.4	政府会计报表	79
3.4.1	财政总预算会计报表	79
3.4.2	行政单位会计报表	81
第4章	事业单位会计	83
4.1	事业单位会计的基本理论	83
4.1.1	事业单位会计的概念	83
4.1.2	事业单位会计的目标	84
4.1.3	事业单位会计的特征	84
4.2	事业单位会计要素与信息质量特征	85
4.2.1	事业单位会计要素	85
4.2.2	事业单位会计信息质量特征	85
4.3	事业单位会计的核算	86
4.3.1	事业单位的资产核算	86
4.3.2	事业单位负债的核算	90
4.3.3	事业单位净资产的核算	95
4.3.4	事业单位收入的核算	100
4.3.5	事业单位支出的核算	102
4.4	事业单位会计报表	105

第 5 章	金融企业会计	107
5.1	金融企业会计概述	107
5.1.1	金融企业与金融企业会计	107
5.1.2	金融企业会计核算的基本假设	110
5.1.3	金融企业会计对象及要素	112
5.2	存款业务的核算	115
5.2.1	存款业务的分类	115
5.2.2	单位人民币存款业务的核算	116
5.2.3	个人储蓄存款业务的核算	119
5.3	贷款业务的核算	126
5.3.1	贷款业务概述	126
5.3.2	单位贷款业务的核算	128
5.4	支付结算业务	136
5.4.1	支付结算业务概述	136
5.4.2	支票结算业务的核算	137
5.4.3	银行汇票结算业务的核算	140
5.5	金融机构往来	144
5.5.1	金融机构往来概述	144
5.5.2	商业银行与中央银行往来的核算	146
5.5.3	商业银行之间往来的核算	150
5.6	商业银行年度会计报告	154
第 6 章	人力资源会计	164
6.1	人力资源会计的基本理论	164
6.1.1	人力资源会计的基本概念	164
6.1.2	人力资源会计的主体、目的和对象	165
6.1.3	人力资源会计的作用	167
6.2	人力资源成本会计	168
6.2.1	人力资源成本会计概述	168
6.2.2	人力资源成本的构成	169
6.2.3	人力资源成本会计的核算	171
6.3	人力资源投资会计	177
6.3.1	人力资源投资会计概述	177
6.3.2	人力资源投资的构成	177
6.3.3	人力资源投资会计的核算	178
6.4	人力资源权益会计	187
6.4.1	人力资源权益会计概述	187
6.4.2	人力资源权益的构成	188

6.4.3 人力资源权益会计的核算	190
6.5 人力资源会计报告	192
6.5.1 人力资源会计报告概述	192
6.5.2 人力资源价值信息的披露	193
6.5.3 人力资源成本和人力资源权益信息的披露	193
6.5.4 人力资源会计报告的性质和列示	196
6.6 人力资源发展趋势	196

下 篇

第 1 章 ○ 预算会计与预算编制	202
1.1 预算会计的基本理论	202
1.1.1 预算会计的概念	203
1.1.2 预算会计的作用	204
1.1.3 预算会计的分类	204
1.2 预算编制方法和程序	204
1.2.1 预算的编制方法	204
1.2.2 预算的编制程序	207
1.3 预算的编制	208
1.3.1 业务预算的编制	208
1.3.2 专门决策预算的编制	210
1.3.3 财务预算的编制	210
1.4 预算的执行、调整与考核	211
1.4.1 预算的执行	211
1.4.2 预算的调整	212
1.4.3 预算的考核	212
第 2 章 ○ 成本会计	214
2.1 成本会计的基本理论	214
2.1.1 成本的含义	214
2.1.2 成本会计的形成和发展	215
2.1.3 成本会计的职能	218
2.2 成本性态分析	219
2.2.1 成本性态分析的含义	219
2.2.2 成本性态分析的基本假设	220
2.2.3 成本分类	220
2.3 变动成本法概述	226
2.3.1 变动成本法的含义	226
2.3.2 变动成本法的理论依据	227

2.3.3	变动成本法的特点	228
2.3.4	变动成本法的优点及局限性	229
2.4	标准成本制度	231
2.4.1	标准成本制度的含义	231
2.4.2	标准成本的种类和作用	231
2.4.3	标准成本的制定	232
第 3 章	作业成本与责任成本管理	237
3.1	作业成本法的相关概念	237
3.2	作业成本法的计算步骤	239
3.3	作业成本管理	242
3.3.1	成本动因分析	242
3.3.2	作业分析	242
3.3.3	业绩考核	243
3.4	责任成本管理	244
3.4.1	责任成本管理的含义	244
3.4.2	责任中心及其考核	244
3.4.3	内部转移价格的制定	247
第 4 章	战略管理会计	249
4.1	战略管理与战略管理会计概述	249
4.1.1	战略管理会计定义	250
4.1.2	战略管理会计的目标	251
4.1.3	战略管理会计的对象	252
4.1.4	战略管理会计的基本特征	252
4.1.5	战略管理会计的基本内容	254
4.1.6	战略管理会计的基本假设	255
4.1.7	战略管理会计的基本方法	256
4.2	战略管理会计的意义	256
4.3	战略管理会计实践的范畴及其属性	258
参考文献		261

上 篇

第1章

工业流通企业的会计

学习目的与要求

理解:

- 工业流通企业的相关理论
- 工业企业商品购进和销售的会计核算
- 工业企业商品的购进和销售会计核算

掌握:

- 工业流通企业会计核算特点
- 进出口商品的购进和销售的会计核算

教学重点与难点

重点:

- 了解工业流通企业会计核算特点

难点:

- 掌握工业流通企业会计处理方法

1.1 工业流通企业会计概述

1.1.1 工业流通企业会计的含义和对象

工业流通企业会计是以工业企业为会计主体的一种行业会计。工业流通企业是以生产与销售工业产品为盈利手段,实行独立核算,具有法人资格的经济组织。企业进行生产经营活动,从种种渠道筹集所需资金,因此筹资业务的核算是工业企业会计核算的重要内容;将筹集的资金投放于一定的用途(即投资),为生产经营创造必要的条件,因此投资业务的核算也是工业企业会计核算的重要内容;企业的筹资与投资活动,都是为产品生产与销售服务的,因此生产经营业务的核算应是工业企业会计核算的中心内容。

工业企业的经营活动包括供应、生产与销售三个过程。在供应过程中,企业购买生产产品所需的材料,支付采购费用,并与供应单位发生货款结算关系。在生产过程中,一

方面,通过加工材料,制造出社会所需要的产品;另一方面,为了生产这些产品,又要发生各种各样的费用。为了确定企业生产与销售产品的经营成果,要将生产过程中发生的各项费用,按照产品的种类进行归集和分配,计算产品的生产(制造)成本。在销售过程中,企业按照销售合同的规定,出售产品,向客户收取货款。这些货款包括在生产过程中发生的生产成本、在销售过程中发生的销售费用和按照国家规定缴纳的销售税金。将销售产品的生产成本、销售费用、销售税金与销售收入对比,可以确定企业经营期间的最终经营成果,即盈利或亏损。企业实现的利润总额,首先要缴纳所得税,税后利润要按照有关规定提取法定盈余公积金、公益金和任意盈余公积金,然后对企业所有者进行分配。这些也是工业企业会计核算的重要内容。

1.1.2 工业流通企业会计的特征

工业流通企业会计与其他行业会计相比,具有以下几个特征。

1. 供应、生产、销售业务是其核算与监督的中心内容

工业企业的基本经济活动是生产工业产品,生产过程是工业企业经营过程的中心环节。工业企业的生产经营过程依次经过供应过程、生产过程、销售过程,三者不断循环和周转,因此资金在工业企业也就以“货币资金—储备资金—生产资金—成品资金”的形式不断运动。由此可见,工业企业会计核算监督的中心内容就是工业企业的供应、生产与销售业务。

2. 管理费用、财务费用、产品销售费用列为期间费用,不计入产品成本,直接计入当期损益

按照经济用途的不同,工业企业发生的费用可分为应计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用(即期间费用)。企业为组织和管理生产经营活动等所发生的管理费用和财务费用以及在销售产品和提供劳务过程中所发生的销售费用等都列为期间费用,不计入产品成本,直接计入当期损益。

3. 存货既可以按实际成本计价,也可以按计划成本计价

工业企业为了正确组织存货核算,就必须对存货进行正确的计价。工业企业可以根据实际情况对存货按实际成本计价,也可以按计划成本计价。一般地说,规模较大、存货品种繁多、收发业务量较小的企业,可按实际成本计价。

1.1.3 工业流通企业会计的主要任务

工业流通企业会计的主要任务是全面、连续、系统地核算和监督由资金筹集业务、生产准备业务、产品销售业务和财务成果业务所组成的工业企业生产经营活动的过程和结果,也就是企业资金的运动过程和结果。企业必须根据各项经济业务的具体内容和管理要求,相应地设置不同的账户,并运用借贷记账法,对经济业务的发生进行账务处理,以提供管理上所需要的各种会计信息。

1.2 材料采购会计核算

1.2.1 材料的采购核算

1. 材料采购的手续和凭证

收入材料要办理货款结算和验收入库两方面的手续,并取得和填制各种凭证。货款结算凭证一般有供应单位的发票,运输单位的运单、提货单和银行结算凭证等。材料入库的凭证一般是收料单等。收料单一式三联,其中一联由材料供应部门存查;一联交给财会部门,据以进行材料购进的核算;一联由仓库留存,据以登记库存材料三级明细账(卡)。为方便分类和汇总,收料单一般采用一料一单的形式。

提货人员在提货时,如发现货物短缺、毁损等情况,应填制“短缺损坏清单”,由运输机构签证后,连同材料一并送交仓库。

对于质量、数量与供应单位发票不符的材料,要由仓库填制“数量质量不符通知单”,并通知供应部门。供应部门应根据运输机构签证的“短缺损坏清单”和仓库送来的“数量质量不符通知单”填制“赔偿请求单”,向运输机构和供应单位索取赔偿。

对于需要分次验收的大堆材料,如砖、瓦、灰、砂、石等,可于每次验收时,先在“验收记录”上登记收入数量,待全部运到验收完毕后,再根据“验收记录”在“收料单”上填写实收数量。

2. 材料采购的总分类核算

材料采购核算,是指企业生产储备供应过程的核算。为了考核材料供应计划的执行情况,确定采购材料的实际成本,并计算采购材料实际成本和计划价格成本的差异,在总分类核算上要设置“物资采购”和“材料成本差异”两个科目。“物资采购”科目用以反映和考核材料采购资金的支出情况,计算企业外购材料的实际成本,考核采购业务的经营成果;“材料成本差异”科目用以核算企业材料实际成本与计划价格成本的价格差异。

企业会计制度规定,企业的存货可以按计划成本计价核算,也可以按实际成本计价核算。

1) 按计划成本计价核算

企业若采用计划成本对材料、物资采购进行日常核算,则除结转实际采购成本外,还要结转验收入库材料、物资的实际成本与计划成本的成本差异。

2) 按实际成本计价核算

企业若采用实际成本进行日常核算,则需将存货的收入、发出会计凭证和明细分类总分类账全部按实际成本计价。

【例1-1】某建筑公司从A砖瓦厂购入标准砖5万块,已验收入库,发票单据的价格为每千块140元,代垫运费150元,A砖瓦厂尚未付款。编制会计分录。

【答案】借：物资采购——标准砖 7 150
 贷：应付账款——A砖瓦厂 7 150

3. 材料采购的明细分类核算

为了确定各类材料的实际成本，并计算各类材料实际成本与计划价格成本的差异，企业要设置“物资采购明细分类账”和“材料成本差异明细分类账”，对材料采购业务进行明细分类核算。

在按计划成本进行材料、物资的日常核算时，为了详细地核算和监督各类材料物资的实际成本与计划成本之间的差异，施工企业还应设置“物资采购明细分类账”和“材料成本差异明细分类账”，对材料采购和材料成本差异的明细分类核算。

“材料成本差异明细分类账”用以登记本月收入各种材料发生的成本差异，并作为调整本月发出材料计划成本的依据。“材料成本差异明细分类账”与“物资采购明细分类账”的设置口径应保持一致。

1.2.2 库存材料收发的核算

1. 库存材料收发的手续和凭证

企业除向供应单位购入材料外，往往还会收到发包单位、总包单位、各施工单位、辅助生产单位的材料。

(1) 收料单。企业收到发包单位或总包单位的材料，应同外购材料一样，填制“收料单”，但须在“收料单”上注明“发包单位材料”或“总包单位材料”字样。

(2) 材料交库单。企业仓库对于本企业辅助生产部门自制加工完成验收入库的材料、施工生产现场交来的自制材料，以及施工现场的废料回收、清理临时设施与固定资产的残料等，通过验收后填制“材料交库单”，作为入库材料的凭据。

(3) 领料单。各单位在领用材料时要填制“领料单”，经单位主管批准后向仓库领用材料。领料单又称限额领料单，是一种累计使用的原始凭证，它是在一定时期内，根据领料限额，可以多次使用。

(4) 大堆材料耗用计算单。大堆材料耗用计算单是一种形式比较特殊的费用计算及分配表，它主要适用于用料时既不能清点数量又不容易分清受益对象的大堆材料。例如施工现场露天堆放的砖、瓦、砂、石等。

(5) 已领未用材料清单。已领未用材料清单是指各用料单位在月末对已经领出但本月尚未使用而下月需要使用的材料进行清理盘点，并列出材料的名称、规格、数量等内容，将之送交会计部门，以便在本月发出材料成本中予以扣减，以达到正确计算工程材料成本的一种凭据。

2. 库存材料收发核算的计价方法

1) 按计划成本核算

(1) 库存材料收入的核算。

① 日常分项结转成本的核算(实物入库与成本结转同步进行)。施工企业日常在对材料物资进行验收入库的同时,根据收料凭证及时办理该材料物资的成本结转工作。

② 月末集中结转成本的核算(实物入库与成本结转分步进行)。施工企业一般在月末根据收料凭证所反映的计划成本、实际成本编制收入材料汇总表,根据收入材料汇总表做出对本月已验收入库材料物资的成本进行集中结转。

(2) 库存材料发出的核算。施工企业采用计划成本计价,在对发出材料物资的成本核算的同时需要对发出材料物资应分摊的成本差异进行结转。发出材料应负担的成本差异必须按月分摊,不得在季末或年末一次计算。如果企业采用的是本月材料成本差异率,则适用于月末集中结转成本差异;如果采用的是上月材料成本差异,则以下两个方法都适用。根据企业会计制度的规定,计算方法一经确定,就不能随意变动。

① 日常分项结转成本的核算(随着领料业务的发生)。该项核算应根据发生的每项领料业务的凭证编制记账凭证,以进行账务处理。这种方法具有及时核算和监督材料耗费的作用。

② 月末集中结转成本的核算。对平时发生的领料业务,企业不需要按照每张领料凭证进行账务处理,而是在月末将本月发生的各种发料凭证进行全部汇总,编制发出材料汇总表,再根据发出材料汇总表结转发出材料的计划成本和成本差异。

2) 按实际成本核算

库存材料日常收发核算采用实际成本计价的特点是库存材料收发的凭证、库存材料的明细分类账、总分类账全部按实际成本计价。

(1) 库存材料收入的核算。

① 日常分项结转成本的核算(实物入库与成本结转同步进行)。施工企业日常在对材料物资进行验收入库的同时,便及时办理其成本的结转。

② 月末集中结转成本的核算(实物入库与成本结转分步进行)。施工企业一般在月末根据收料凭证所反映的实际成本编制收入材料汇总表,根据收入材料汇总表对已验收入库材料物资的实际成本进行集中结转。

(2) 库存材料发出的核算。

施工企业对库存材料发出的核算,应根据受益对象计入相关的成本费用中。

① 日常分项结转成本的核算(随着领料业务的发生)。该项核算应根据发生的每项领料业务的凭证编制记账凭证,以进行账务处理。这种方法具有及时核算和监督材料耗费的作用。

② 月末集中结转成本的核算。对平时发生的领料业务,企业并不按照每张领料凭证进行账务处理,而是在月末将本月发生的各种发料凭证进行全部汇总,编制发出材料汇总表,再根据发出材料汇总表进行发出材料的成本核算。这种方法不仅可以简化平时的核算工作,还可以通过发出材料汇总表全面了解本月材料的用途和规模,缺点是月末工作量较大。

1.2.3 委托加工材料的核算

1. 委托加工材料的手续和凭证

企业购入的材料有时需要经过加工后才能使用。委托其他企业加工的材料,叫做委托

加工材料。企业委托外单位加工材料时，应与加工单位签订加工合同。

企业将材料发送加工单位委托加工时，应由供应部门填制“委托加工发货单”。“委托加工发货单”一式四联，一联作为供应部门存根；一联交给仓库，作为发料、登记材料明细账的依据；一联随委托加工合同交给加工单位；一联送交财务部门，据以核算委托加工材料的实际成本。

企业收到加工完成的材料及剩余材料，应由仓库填制“委托加工材料入库单”。供应部门应根据加工合同和仓库填制的“委托加工材料入库单”对加工费结算凭证进行签收。并送交财务部门据以付款。

2. 委托加工材料的核算

核算企业委托外单位加工的各种材料物资的实际成本时，应设置“委托加工物资”账户。该账户的借方核算外单位加工的材料物资的实际成本或计划成本、材料成本差异以及支付的加工费和应负担的往返运杂费等；贷方核算加工完成并验收入库的材料物资实际成本。期末借方余额反映企业委托单位加工尚未加工完成物资的实际成本和发出加工材料物资的运杂费等。本账户应按加工合同和委托加工单位设置明细账户进行核算。

1.3 生产会计核算

1.3.1 生产准备过程的核算

准备过程是企业资金循环的第一个阶段。在准备过程(即供应过程)中，企业的主要经济业务是用货币资金购买原材料、辅助材料，支付采购费用，计算采购成本等。准备过程核算的主要任务是核算和监督材料的买价和采购费用，确定采购成本，储备的各种原材料、燃料、包装物、低值易耗品等存货的核算，检查材料采购计划执行情况，核算和监督储备资金占用量，检查储备资金定额的执行情况。

1. 存货的概念、确认与计量

1) 存货的概念

存货是企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。《企业会计准则——存货》规定，存货在同时满足以下两个条件时才能予以确认：存货包含的经济利益很可能流入企业；存货的成本能够可靠地计量。

不同企业在生产过程需用的存货种类有所不同，但通常包括各种材料、在产品、库存商品、包装物、低值易耗品等。

2) 存货的确认与计量

《企业会计准则——存货》规定：“各种存货应当按取得时的实际成本记账。”

存货的确认除应确定其性质外，还应确定是否属于企业的存货。通常以是否拥有所有权作为判断标准，凡所有权属于企业，不论企业是否已收到或持有，均应作为本企业的存货；反之，若无所有权，即使存放于企业，也不能作为本企业的存货。如果企业已经付款，但在运输途中尚未到达企业(包括到达企业后尚未验收入库)的存货，应该包括在企业的存货内。但是，如果企业按照购买合同预付部分货款或预付购买定金，则不应包括在企业的存货范围内。

企业的存货主要以购买、投资人投入、自制、接受捐赠等方式取得。

(1) 外购存货的采购成本一般由买价和采购费用构成。买价是指企业采购存货时，按发票价格支付的货款；采购费用是指企业在采购存货过程中所支付的各项费用，包括存货的运输费、装卸费、保险费、仓储费、运输途中合理损耗以及入库前整理挑选费用等。大宗物资的市内运杂费可按扣除进项税额的金额计入存货成本，但市内零星运杂费、采购人员的差旅费和采购机构的经费以及企业供应部门和仓库的经费等，一般不包括在存货的成本中。运输途中发生的由过失人负责的短缺和损耗应向过失人索赔；自然灾害造成的意外损失减去保险赔偿款和可以收回的残值作价后的净损失，应作为营业外支出处理，不作为存货成本。入库前整理挑选费用指在挑选整理过程中发生的工资、费用支出，以及挑选整理过程中所发生的数量损耗(扣除可收回的下脚废料)的价值。

需要注意的是，若为一般纳税人购入存货，其进项税额和符合规定的运输费的7%单独计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”；若为小规模纳税人购入存货，税金及运输费全部计入存货采购成本。

(2) 投资者投入的存货按照投资各方确认的价值作为实际成本，但双方确认的价值不公允的除外。

(3) 自制的存货按制造过程中的各项实际支出(包括耗用的材料、工资和其他费用等)作为实际成本。

2. 生产准备过程中的会计处理

1) 账户设置

(1) “原材料”账户。原材料是指企业为生产商品以备耗用的存货。原材料按其经济内容可以分为原料及主要材料、辅助材料、外购半成品(外购件)、修理用备件、包装材料、燃料等。“原材料”账户借方登记原材料的增加，贷方登记原材料的减少，该账户的借方余额反映库存原材料的实际成本。

(2) “在途物资”账户。该账户借方登记已经付款或已开出、承兑商业汇票，但尚未到达或尚未验收入库的材料的实际成本，贷方登记验收入库的材料的实际成本，该账户的余额表示在途材料的实际成本。

(3) “预付账款”账户。该账户反映企业向供应方支付的预付款项，借方登记向客户或供应商支付的预付款，贷方登记收到商品或材料而冲销的预付款，期末余额一般在借方，反映尚未收到材料或商品的预付款项。该账户按照客户或供应商设置明细账。

(4) “应交税费——应交增值税”账户。该账户反映企业在购买材料或商品的过程中的增值税。借方登记实际上交的增值税或购买材料、商品可以抵扣的进项税额，贷方登

记销售应支付的销项税额，余额在贷方，反映应缴纳的增值税。该账户应设置“进项税额”“销项税额”“进项税额转出”“已交税金”等明细账户。

(5) “应付票据”账户。该账户反映因企业购买材料、商品和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。该账户贷方登记企业开具的商业汇票的金额等，借方登记偿还的应付票据的金额，期末余额一般在贷方，反映尚未偿还的应付票据的金额。

2) 原材料增加的核算

原材料采用实际成本法核算，应使用“原材料”和“在途物资”账户。

企业外购材料时，由于结算方式和采购地点不同，材料入库和货款的支付在时间上不一定完全一致，应根据不同的情况进行如下账务处理。

(1) 对于发票账单与材料同时到达的采购业务，一般纳税人在支付货款或开出、承兑商业汇票，材料验收入库后，应根据发票账单等计算凭证确定的材料成本，借记“原材料”账户，根据取得的增值税专用发票上注明的(不计入材料采购成本的)税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户；小规模纳税人应根据发票账单等计算凭证确定的材料成本和增值税进项税额，借记“原材料”账户，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户。

(2) 如果已经付款或已开出、承兑商业汇票，但材料尚未到达或尚未验收入库的采购业务，应根据发票账单等结算凭证，借记“在途物资”“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户；待材料验收入库后，再根据有关原始凭证，借记“原材料”账户，贷记“在途物资”账户。

(3) 如果材料先到达，有关结算凭证未到，应于月末，按材料的暂估价入账，借记“原材料”账户，贷记“应付账款——暂估应付账款”账户，并在下月初用红字冲回。待实际结算凭证到达时，借记“原材料”“应交税费——应交增值税(进项税额)”，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户。

【例1-2】某中大公司为一般纳税人，其购入材料5 000公斤，每公斤2元，总价款为10 000元，增值税税额为1 700元，已通过银行付款，材料已验收入库。编制该项经济业务的会计分录。

【答案】此项经济业务的发生，一方面，增加了材料的采购成本10 000元，计入资产类“原材料”账户的借方，发生的增值税进项税额1 700元，根据《增值税暂行条例》应交税金的进项税额允许将来抵扣，计入负债类账户“应交税费——应交增值税(进项税额)”的借方；另一方面，企业通过银行付款，银行存款减少，计入资产类账户“银行存款”的贷方，若未付款，属于负债增加，计入负债类账户“应付账款”的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：原材料——原料	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 700
贷：银行存款	11 700

【例1-3】某中大公司购入材料8 000公斤，每公斤1.8元，增值税率为17%，以商业承

兑汇票方式进行结算，材料验收入库。编制该项经济业务的会计分录。

【答案】该项经济业务使企业原材料增加了14 400元，计入资产类账户“原材料”账户的借方，发生的增值税进项税额2 448元，根据《增值税暂行条例》应交税金的进项税额允许将来抵扣，计入负债类账户“应交税费——应交增值税(进项税额)”的借方，同时应付票据增加了16 848元，计入负债类“应付票据”账户的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：原材料	14 400
应交税费——应交增值税(进项税额)	2 448
贷：应付票据	16 848

【例1-4】某公司以银行存款3 000元预付购料款。编制该项经济业务的会计分录。

【答案】该项经济业务使企业银行存款减少了3 000元，预付账款增加了3 000元，分别计入资产类账户“预付账款”账户的借方和“银行存款”账户的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：预付账款	3 000
贷：银行存款	3 000

3) 其他材料增加的核算

其他材料是指原料及主要材料以外的材料，其可在“原材料”账户下分别设置“辅助材料”“修理用备件”“外购半成品”“包装材料”“燃料”等明细账户核算。会计处理如下

借：原材料——修理用备件
贷：银行存款(或库存现金)

1.3.2 产品生产过程的核算

生产符合市场需要的产品是企业的主要经济活动，是企业资金循环的第二阶段。产品的生产过程也是生产的耗费过程，因为企业要生产产品就发生各种生产耗费，包括生产资料中的劳动手段(例如机器设备)和劳动对象(例如原材料、其他材料等)的耗费以及劳动力(例如工资和福利费)等方面的耗费。企业在一定时期内发生的、用货币表现的生产耗费，称为生产费用。这些费用最终要归集、分配到一定种类的产品上，形成各种产品的成本。因此，核算和监督产品生产过程中费用的发生、归集和分配，以及产品成本的形成，考核生产资金定额和成本计划内的执行情况，促使企业不断降低生产成本，提高经济效益，构成了产品生产业务核算的主要内容。

1. 费用和成本的确认

费用和成本既有联系又有区别。成本是对象化的费用，即生产成本是相对于一定产品而言所发生的费用，是按产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集而形成的。

费用按照经济用途，可划分为计入产品成本、劳务成本的费用和不计入产品成本、劳务成本的费用(即期间费用)两部分。计入产品成本、劳务成本的费用再继续划分为直接

费用(Direct cost)和间接费用(Indirect cost)。直接费用包括直接材料、直接人工和其他直接费用；间接费用是指制造费用。不计入产品成本的费用(即期间费用)又可划分为财务费用(Finance cost)、管理费用(Management cost)、销售费用(Sales cost)。

1) 直接材料费(Direct material)

直接材料费是指企业在生产产品和提供劳务过程中所消耗的，直接用于产品生产，构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品(外购件)、修理用备件、包装物、有助于产品形成的辅助材料以及其他直接材料的费用。

2) 直接人工费(Direct labour)

直接人工费是指企业在生产产品和提供劳务过程中，直接从事产品的工人工资以及按生产工人工资总额和规定的比例计算提取的职工福利费。

3) 其他直接费用(Other direct expense)

其他直接费用是指企业发生的除直接材料费用和直接人工费用以外的，与生产商品提供劳务有直接关系的费用。直接费用应当根据实际发生数额进行核算，并按照成本计算对象进行归集，直接计入产品的生产成本。

4) 制造费用(Overheads)

制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

2. 费用和成本的计量

为正确计算产品的成本，必须正确划分以下5个方面的费用的界限。

(1) 正确划分资本性支出和收益性支出的界限。为取得本期收益而发生的支出，即支出的效益仅与本年度相关的，应作为收益性支出，如管理费用、财务费用等；支出的效益与几个会计年度相关的，应作为资本性支出，如购建固定资产、购置无形资产等。

(2) 正确划分产品成本和期间费用的界限。企业发生的各项费用，只有与产品生产有直接关系的才能计入产品成本，包括直接材料、直接人工等；对于与产品无直接关系的、与生产经营活动密切相关的费用，应作为期间费用处理，如管理费用、财务费用等。

(3) 正确划分各个月份的费用界限。按照权责发生制的原则，对于发生期与归属期不一致的费用进行划分。

(4) 正确划分不同成本计算对象的成本界限。对应计入本期产品成本的费用，要进一步确定应计入的成本计算对象。对于能够直接追溯到有关产品的各项费用，要直接计入费用；对于几种产品共同耗费的费用，应按照一定的标准分配，计入相关的费用或成本。

(5) 正确划分在产品成本和完工产品成本的界限。期末已计入产品成本的费用，还需在完工产品和在产品成本之间进行分配，分别计算完工成品成本和在产品成本。

3. 成本核算程序

1) 确定成本计算对象

成本计算对象就是各项费用的归集对象。根据企业生产类型和管理的要求对成本的影

响,企业成本计算对象有三种类型,分别为产品品种、产品批别和产品生产步骤,其核算方法分别称为品种法、分批法和分步法。

(1) 品种法以产品品种作为成本计算对象,一般适用于单步骤、大量生产的企业,例如发电、供水、采掘等企业。在这种类型的生产下,产品的生产技术过程不能从技术上划分步骤,如果企业或车间的规模较小,或者车间是封闭式的(即从原材料投入到产品的全部生产过程都是在一个车间进行的),或者生产按照流水线组织,而管理上不要求按照生产步骤计算产品成本的,也可以采用品种法计算产品成本。

(2) 分批法以产品批别为成本计算对象,适用于单件、小批量的单步骤生产的企业,或虽是多步骤生产但管理上不要求分步骤计算成本的生产企业,例如造船、重型机器制造、精密仪器制造等。

(3) 分步法以产品生产步骤为成本计算对象,适用于大量、大批多步骤生产企业,例如冶金、纺织、电子行业等。

2) 按成本项目归集和分配生产费用

企业在生产过程中发生的各项费用按其经济用途分类,构成产品生产成本的成本项目。工业企业一般设置以下三个成本项目,分别为直接材料费、直接人工费和制造费用。直接材料费是指直接用于产品生产,构成产品实体的原料及主要材料,以及有助于产品形成的辅助材料的费用等;直接人工费是指直接从事产品生产的工人工资,以及按生产工人工资总额和规定的比例计算提取的职工福利费;制造费用是指企业内部各生产单位为组织和管理生产而发生的各项间接费用。

3) 计算产品生产成本

成本计算是指在生产经营过程中,按照成本计算对象归集和分配发生的各项费用支出,以确定该对象的总成本和单位成本。如果期末既有在产品又有产成品,企业应将月初在产品成本与本月生产费用之和在本月完工成品和在产品之间进行分配和归集,分别计算完工产品成本和在产品成本;如果期末没有在产品,则月初在产品成本与本月生产费用之和即为本月完工产品成本。上述情况的计算公式为

$$\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用} = \text{本月完工成品成本} + \text{月末在产品成本}$$

或

$$\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用} - \text{月末在产品成本} = \text{本月完工产品成本}$$

完工产品成本的计算方法有以下几种。

第一种,不计算在产品成本(在产品成本为零)。这种方法适用于月末在产品数量很小的情况。为了简化,可以不计算在产品成本,即上述公式中月初在产品成本和月末在产品成本均是零。本月生产费用就是本月完工产品成本。

第二种,在产品成本按年初数固定计算。这种方法适用于月末在产品数量很小的情况,或者适用于在产品数量虽大但各月之间在产品数量变动不大,月初、月末在产品成本的差额对完工产品成本影响不大的情况。为简化核算工作,各月在产品成本可以固定按年初数计算。采用这种方法计算,本月生产费用就是本月完工产品的成本。年终时,企业再根据实地盘点在产品数量,重新调整计算在产品成本,以避免在产品成本与实际出入过

大,影响成本计算的准确性。

第三种,在产品成本按其所耗用的原材料费用计算。这种方法是在产品成本按其所耗用的原材料费用计算,其他费用全部由完工产品成本负担,适用于在产品成本中原材料费用所占比重大比较大的企业。为简化核算,可以忽略在产品中其他费用(如直接人工费用、制造费用等),只计算原材料的耗费。

第四种,约当产量法。所谓约当产量法,是指在产品按其完工程度折合成完工产品的数量,其计算公式为

$$\text{在产品约当产量} = \text{在产品数量} \times \text{完工程度}$$

$$\text{单位成本} = (\text{月初在产品成本} + \text{本月发生生产费用}) \div (\text{产成品数量} + \text{月末在产品约当产量})$$

$$\text{产成品成本} = \text{单位成本} \times \text{产成品产量}$$

$$\text{月末在产品成本} = \text{单位成本} \times \text{月末在产品约当产量}$$

第五种,在产品成本按定额成本计算。这种方法是事先经过会计人员和专业技术人员的调查研究、技术测定,对各个加工阶段的在产品,提前确定一个定额单位成本,月终各项产品数量分别乘以定额单位成本,即可计算出月末在产品的定额成本。月初在产品成本加上本月发生的费用减去月末在产品的定额成本,就可计算出产成品的总成本。产成品总成本除以产成品数量,即为产成品单位成本。这种方法应定时修订单位定额成本,以保证成本计算的准确性。计算公式为

$$\text{月末在产品成本} = \text{月末在产品数量} \times \text{在产品定额单位成本}$$

$$\text{产成品总成本} = \text{月初在产品成本} + \text{本月发生费用} - \text{月末在产品成本}$$

$$\text{产成品单位成本} = \text{产成品总成本} \div \text{产成品数量}$$

第六种,按定额比例分配完工产品和月末在产品成本的方法(定额比例法)。如果各月月末在产品数量变动较大,但制定了比较准确的消耗定额,生产费用可以在完工产品和月末在产品之间用定额消耗量或定额费用做比例进行分配。通常材料费用按定额消耗量比例分配,而其他费用按定额公式比例分配。计算公式为

$$\text{材料费用分配率} = (\text{月初在产品实际材料成本} + \text{本月投入的实际材料成本}) \div (\text{完工产品定额材料成本} + \text{月末在产品定额材料成本})$$

$$\text{完工产品应分配的材料成本} = \text{完工产品定额材料成本} \times \text{材料费用分配率}$$

$$\text{月末在产品应分配的材料成本} = \text{月末在产品定额材料成本} \times \text{材料费用分配率}$$

$$\text{工资(费用)分配率} = [\text{月初在产品实际工资(费用)} + \text{本月投入的实际工资(费用)}] \div (\text{完工产品定额工时} + \text{月末在产品定额工时})$$

$$\text{完工产品应分配的工资(费用)} = \text{完工产品定额工时} \times \text{工资(费用)分配率}$$

$$\text{月末在产品应分配的工资(费用)} = \text{月末在产品定额工时} \times \text{工资(费用)分配率}$$

4. 生产过程中的会计处理

1) 账户设置

为了组织生产过程的核算,需要设置以下会计账户。

(1)“生产成本”账户。“生产成本”账户属于成本类账户。账户的借方登记月份内

发生的全部生产费用；贷方登记应结转的完工产品的成本。账户的借方余额反映生产过程中未完工产品的成本。该账户按产品的种类设置明细账。

(2) “制造费用”账户。“制造费用”账户属于成本类账户，核算企业各生产单位(如车间)为组织和管理生产而发生的各项间接费用。该账户的借方登记企业各生产单位发生的各项间接费用；贷方登记月末转入各产品成本的制造费用；月末一般无余额。该账户应按不同车间、不同部门和费用项目设置明细账。

制造费用大部分是间接用于产品生产的费用，例如机物料的消耗，辅助生产工人工资及福利费，车间生产用房屋及建筑物的折旧费、修理费、租赁费和保险费，车间生产用的照明费等。车间用于组织和管理生产的费用也作为间接用于产品生产的费用进行核算，这些费用通常包括车间管理人员工资和福利费，车间管理用房屋和设备的折旧费、修理费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销费，车间管理用的照明费、水费，取暖费，差旅费和办公费等。制造费用还包括直接用于产品生产但因为管理上不要求或者不便于单独核算而不专设成本项目的费用，例如机器设备的折旧费和生产工具摊销费等。

分配制造费用的方法很多，通常采用的有生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。借记“生产成本——基本生产成本”账户，贷记“制造费用”账户。

(3) “库存商品”账户。“库存商品”账户属于资产类账户。核算企业生产完工验收入库可供销售的产品的实际成本。该账户借方登记完工入库从“生产成本”账户结转的产品成本；贷方登记已经销售的产品成本。该账户的借方余额表示库存产品的实际成本。该账户按产品品种、规格或类别设置明细账。

(4) “应付职工薪酬”账户。应付职工薪酬是企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬，按照“工资、奖金、津贴、补贴”“职工福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费”“职工教育经费”“解除职工劳动关系补偿”“非货币性福利”“其他与获得职工提供的服务相关的支出”等应付职工薪酬项目进行明细核算。

(5) “销售费用”账户。“销售费用”是指企业销售过程发生的费用，包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费，以及为销售本企业产品而专设的销售机构(合销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等。该账户借方登记上述费用的增加，贷方登记期末结转的费用，期末一般无余额。

(6) “财务费用”账户。“财务费用”是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用，包括利息支出(减去利息收入)、汇兑损失(减去汇兑收益)以及相关的手续费等。该账户借方登记上述费用的增加，贷方登记期末结转的费用，期末一般无余额。

(7) “管理费用”账户。“管理费用”是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各种费用，包括企业董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会会费(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、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊

销、职工教育经费、研究与开发费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备和存货跌价准备。该账户借方登记上述费用的增加,贷方登记期末结转的费用,期末一般无余额。

(8)“累计折旧”账户。该账户核算企业固定资产的有形损耗和无形损耗的价值。“累计折旧”账户属于“固定资产”账户的调整账户。该账户的贷方登记固定资产按月提取的固定资产折旧;借方登记减少固定资产的累计折旧。期末余额在贷方,反映企业已提取的固定资产折旧累计数额。

2) 核算举例

【例1-5】某中大公司月末根据“发出材料汇总表”月末汇总产品耗用材料,甲产品耗用原材料65 000元,乙产品耗用原材料45 000元。编制该项经济业务的会计分录。

【答案】该项经济业务使企业成本和费用增加,原材料同时减少。本例中根据甲、乙两种产品的直接领用,计入成本类“生产成本”对应的甲产品和乙产品的明细账户的借方。其中,车间领用的材料计入“制造费用”账户的借方;销售部门领用的材料计入损益类账户“营业费用”的借方,在建工程领用的材料计入资产类账户“在建工程”的借方,同时计入资产类账户“原材料”的贷方。根据该项经济业务,会计分录为

借: 生产成本——甲产品	65 000
生产成本——乙产品	45 000
贷: 原材料	110 000

【例1-6】某中大公司分配并结转本月工资,其中甲产品工人工资40 000元,乙产品工人工资8 000元,车间管理人员工资20 000元,厂部管理人员工资15 000元。编制该项经济业务的会计分录。

【答案】该项经济业务使企业成本和费用增加,应付工资同时增加。本例中根据甲、乙两种产品的直接工资,计入成本类“生产成本”对应的甲产品和乙产品的明细账户的借方。其中,车间管理人员的工资计入成本类账户“制造费用”的借方,销售部门人员的工资计入损益支出类账户“销售费用”的借方,在建工程人员的工资计入资产类账户“在建工程”的借方,同时计入负债类账户“应付职工薪酬”的贷方。根据该项经济业务,会计分录为

分配并结转本月工资时

借: 生产成本——甲产品	40 000
生产成本——乙产品	8 000
制造费用	20 000
管理费用	15 000
贷: 应付职工薪酬	83 000

若以现金形式发放时

借: 应付职工薪酬	83 000
贷: 库存现金	83 000

若通过银行的存折或工资卡发放时

借：应付职工薪酬	83 000
贷：银行存款	83 000

【例1-7】某中大公司月末提取固定资产折旧15 000元，其中车间使用的固定资产折旧额为10 000元，管理部门使用的固定资产的折旧额5 000元。编制会计分录。

【答案】企业按月计提的折旧额使制造费用、管理费用、销售费用、其他业务成本增加15 000元，同时累计折旧增加了15 000元。折旧费计入“制造费用”“销售费用”“管理费用”“其他业务成本”等账户的借方，“累计折旧”账户的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：管理费用	5 000
制造费用	10 000
贷：累计折旧	15 000

【例1-8】某中大公司通过银行支付车间电费14 500元。编制会计分录。

【答案】企业支付的车间电费使制造费用增加14 500元，同时银行存款减少了14 500元。车间电费计入成本类“制造费用”账户的借方，资产类账户“银行存款”账户的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：制造费用	14 500
贷：银行存款	14 500

【例1-9】某中大公司通过银行支付车间水费8 500元。

【答案】企业支付的车间水费使制造费用增加8 500元，同时银行存款减少了8 500元。车间水费计入成本类“制造费用”账户的借方，资产类账户“银行存款”账户的贷方。根据该项经济业务，会计分录为

借：制造费用	8 500
贷：银行存款	8 500

1.4 销售会计核算

销售是企业产品价值得以实现的过程，是企业资金循环的第三阶段。在此过程中，企业一方面要将产品及时销售给购买者并收回资金，另一方面要正确核算产品在销售环节中发生的相关成本和费用。此时，企业的成品资金转换为货币资金，形成了资金的一次完整循环。

在产品销售过程中企业要确认如下内容：企业主营业务收入的实现、结转主营业务成本、支付营业费用、计算和缴纳销售环节发生的税金等。

1.4.1 销售商品收入的确认条件

销售商品收入的确认，必须同时符合以下5个条件。

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

商品所有权上的风险，主要指商品所有者承担该商品价值发生损失的可能性，如商品发生减值、商品发生毁损的可能性。商品所有权上的报酬，主要指商品所有者预期可获得的商品中包括的未来经济利益，如商品价值的增加以及商品的使用所形成的经济利益等。

商品所有权上的风险和报酬转移给了购买方，指风险和报酬均转移给购买方。当一项商品发生的任何损失均不需要销售方承担，带来的经济利益也不归销售方，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已从销售方转出。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬，需要以实质重于形式的原则加以判断。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬。

- 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。
- 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。例如某空调生产企业销售空调，空调一发出，发票账单已交付买方，买方已预付部分货款，但根据合同规定，卖方负责安装，卖方在安装并经检验合格后，买方立即支付余款。在此项销售中，空调发出并不表示商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方，企业仍须对空调进行安装，安装过程中可能会发生一些不确定因素，阻碍该项销售的实现。因此，只有在安装完毕并验收合格后才能确认收入。
- 销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款而企业又不能确定退货的可能性。例如某企业为推销一项新商品，规定凡买该项产品者均有一个月的试用期，不满意的，一个月内给予退货。在此项销售中，该企业尽管已将商品售出，也已收到价款，但由于是新产品，无法估计退货的可能性，商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方，所以该企业在售出商品时不能确认收入。只有当买主正式接受商品或退货期满时，才能确认收入。
- 企业销售商品的收入是否能够取得取决于代收方或寄销方是否已将商品售出。例如某企业采用代销方式将商品发出后，其所有权并未转移给受托方，所有权上的风险和报酬在委托方，只有当受托方将商品售出后，商品所有权上的风险和报酬才移出委托方，委托方才能确认销售收入的实现。

2. 企业既不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对已售出的商品实施控制

通常情况下，企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后，如仍然保留与商品所有权相联系的继续管理权，或仍然对售出的商品实施控制，则此项销售不能成立，不能确认相应的销售收入。例如A企业为房地产开发企业，其将尚待开发的土地销售给B企业，合同同时规定利润由A、B两家企业按一定比例分配，则A企业仍然保留了与该土地所有权相联系的继续管理权，该项交易实质上不是销售土地的交易，而是A、B企业共同对该项土地的开发进行投资，并共享利润的交易。A企业在销售土

地的同时，不能确认收入。

3. 与交易相关的经济利益能够流入企业

经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中，与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回是收入确认的一个重要条件。企业在销售商品时，如估计价款收回的可能性不大，即使收入确认的其他条件均以满足，也不应确认收入。

4. 收入的金额能够可靠地计量

收入能否可靠地计量是确认收入的基本前提，收入不能可靠地计量，则无法确认收入。企业在销售商品时，售价通常已经确定，但销售过程中由于某种不确定因素，也有可能出现售价变动情况，则新的售价在确定之前不应确认收入。

5. 相关已发生或将发生的成本能够可靠地计量

通常情况下，销售商品相关的已发生的或将发生的成本能够合理地估计，例如库存商品的成本、商品运输费用等。如果库存商品是本企业生产的，其生产成本能够可靠地计量；如果是外购的，购买成本能够可靠地计量。销售商品相关的已发生的或将发生的成本不能可靠估计的，企业应该将其确认为负债。

1.4.2 销售组合选择

当一家公司销售多种产品时，总有一些产品要比其他产品能赚取更多的利润，管理层往往会集中精力销售能够获得更多利润的产品。如果生产设备或其他要素有限，增加一种产品的生产和销售需要减少其他产品的生产和销售，在这种情况下，管理层必须安排最能赚取利润的产品生产组合或者销售组合。为了确定最优销售组合，管理层必须知道每种产品的边际贡献、每种产品生产需要的机器设备、每种设备的性能和每种产品的市场等各方面的因素。

假设Thomson公司制造和销售两种产品D和E，它们使用同样的设备进行生产。单件D和E产品的销售价格和变动成本如表1-1所示。

表1-1 单件D和E产品的销售价格和变动成本

项目	D产品	E产品
每件产品的销售价格/元	12	15
每件产品的变动成本/元	4	6.5
每件产品的边际贡献/元	2	3

变动成本包含在产品成本中，这是因为变动成本属于产品的增量成本。该生产线每月生产能力为100 000机器工时。我们分以下三种情况进行分析。

第一种情况，假设各种产品每件都需要耗费2个机器工时、这些产品的市场需求是无限的。在这种情况下，Thomson公司要生产尽可能多的E产品。这是因为E产品能提供相对较大的边际贡献。在生产能力完全使用时，Thomson公司每月能产生150 000元的边际贡献

(即50 000件×3元)。

第二种情况,假设每件产品D耗费1个机器工时、每件产品E耗费2个机器工时、这些产品的市场需求是无限的。此时,D产品每个机器工时能够提供2元的边际贡献,而E产品每个机器工时只能提供1.5元的边际贡献,如表1-2所示。

表1-2 D产品和E产品组合销售分析

项目	D产品	E产品
每件产品的销售价格/元	12	15
每件产品的变动成本/元	4	6.5
每件产品的边际贡献/元	2	3
每件产品耗费机器工时/元	1	2
每个机器工时的边际贡献/元	2	1.5

在100 000机器工时的完全生产能力下,Thomson公司每月能够单独生产100 000件D产品,产生200 000元的边际贡献;能够单独生产50 000件E产品,产生150 000元的边际贡献。这个结果表明,当公司面对超额的需求和有限的生产能力时,应该仅生产投入回报最大的产品,即Thomson公司应该尽可能多地生产D产品。

第三种情况,当市场需求没有充足到能够将企业生产的所有产品销售出去的时候,不同产品的销售组合就有了必要。例如,假设每件产品D需要1个机器工时、每件产品E需要2个机器工时、产品D的市场需求限额是60 000件。在这种情况下,Thomson公司生产的D产品就不应该超过60 000件,产生120 000元的边际贡献。这就需要留出40 000个机器工时用来生产E产品,Thomson公司应该用这些剩余的生产能力可生产20 000件E产品,产生60 000元的边际贡献。这种销售组合每个月能够获得最大的边际贡献180 000元。

1.4.3 销售商品的会计处理

企业在进行销售收入的会计处理过程中,主要设置“主营业务收入”和“主营业务成本”科目来进行相关业务的会计处理。

1. “主营业务收入”科目

“主营业务收入”是损益类(收入)科目,反映企业确认的销售商品、提供劳务等主营业务形成的收入,可按主营业务的种类进行明细会计处理。企业确认实现营业收入时,贷记“主营业务收入”科目;期末,应将“主营业务收入”科目的余额转入“本年利润”科目,结转时应借记“主营业务收入”科目;结转后“主营业务收入”科目无余额。

【例1-10】东方公司(小规模纳税企业)将一批产品售出,售价(价税合计)为103 000元,尚未收到款项。东方公司如何进行会计处理?

【答案】企业将产品售出,款项也已收到,表明企业营业收入增加,同时银行存款增加;另外,作为小规模纳税企业,应按收入的一定比率计算应缴纳的增值税额,即在企业营业收入增加的同时,还应确认一笔负债(应交税费)。应缴纳的增值税=

$103\,000 \div (1+3\%) \times 3\% = 3\,000$ (元), 主营业务收入 $=103\,000 - 3\,000 = 100\,000$ (元)。会计处理为

借：应收账款	103 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税	3 000

由于小规模纳税人在增值税的征收上实行建议征收方式，不实行进销抵扣制，故小规模纳税人企业不需要进行“应交增值税”的明细会计处理。

企业应该从购货方和销货方两个角度来进行应付账款和应收账款的会计处理，两者结合起来，便是整个交易过程的完整会计处理。也就是说，应付账款和应收账款分别从交易双方来反映同一个交易。购货方的应付账款，对于销货方来说，就是应收账款。

【例1-11】东方公司(一般纳税人企业，适用增值税税率17%)将一批产品售出，售价(不含税)为200 000元，收到购货方开出的已承兑商业汇票。东方公司如何进行会计处理？

【答案】一般纳税人企业在销售商品时，不仅要向客户收取货款，还应按适用的税率计算并代收增值税(销项税额)。所以，企业在确认收入的同时，还应确认一笔负债(应交税费)。应缴纳的增值税 $=200\,000 \times 17\% = 34\,000$ (元)，应收票据 $=200\,000 + 34\,000 = 234\,000$ (元)。会计处理为

借：应收票据	200 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	34 000

企业应该从购货方和销货方两个角度来进行应付票据和应收票据的会计处理，两者结合起来，便是整个交易过程的完整会计处理。也就是说，应付票据和应收票据分别从交易双方来反映同一个交易。购货方的应付票据，对于销货方来说，就是应收票据。

2. “主营业务成本”科目

“主营业务成本”是损益类(费用)科目，反映企业确认销售商品、提供劳务时应结转的商品成本或劳务成本，可按主营业务的种类进行明细会计处理。企业确认发生的主营业务成本时，借记“主营业务成本”科目；结转后“主营业务成本”科目无余额。

【例1-12】承例1-11，所售出库存商品的生产成本为110 000元。东方公司如何进行会计处理？

【答案】企业为获得收入，将库存商品的所有权出让并交付了商品，表明企业库存商品减少，获得收入的代价(主营业务成本)增加。会计处理为

借：主营业务成本	110 000
贷：库存商品	110 000

企业通过销售商品，一方面要确认销售商品而实现的收入；另一方面要将所销售商品的生产成本转入费用。在确认所销售收入和销售成本时，应以权责发生制为判断基础。对因同一事项或在同一期间实现的收入和发生的费用必须计入相同的会计期间，以确保收入与费用在计算口径上的一致性，使当期确认的收入与费用具有配比性，以确保会计信息的可靠性和相关性。

3. “其他业务”科目

企业在经营过程中,除销售收入外,还会发生由兼营业务产生的收入,即其他业务收入。企业主要设置“其他业务收入”和“其他业务成本”科目来进行相关业务的会计处理。

1) “其他业务收入”科目

“其他业务收入”是损益类(收入)科目,反映企业确认的除经营业务活动以外的其他经营活动所实现的收入,包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性资产交换(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,可按其他业务收入种类进行明细会计处理。企业确认实现其他收入时,贷记“其他业务收入”科目;期末,将“其他业务收入”科目余额转入“本年利润”科目时,借记“其他业务收入”科目;结转后“其他业务收入”科目无余额。

【例1-13】东方公司(一般纳税企业,适用增值税税率17%)将一批原材料售出,售价(不含税)100 000元,货款尚未收到。东方公司如何进行会计处理?

【答案】企业通过材料销售业务,取得了收取货款及增值税税款的权利,实现了收入的增加,同时产生一笔应纳税负债(应交税费)。应缴纳的增值税=100 000×17%=17 000(元),应收账款=100 000+17 000=117 000(元)。会计处理为

借: 应收账款	117 000
贷: 其他业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

需要注意的是,根据《小企业会计准则》,出租包装物和商品的租金计入营业外收入,不结转成本。

2) “其他业务成本”科目

“其他业务成本”是损益类(费用)科目,反映其他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,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,可按其他业务成本的种类进行明细会计处理。企业确认发生其他业务成本时,借记“其他业务成本”科目;期末,将“其他业务成本”科目余额转入“本年利润”科目时,贷记“其他业务成本”科目;结转后“其他业务成本”科目无余额。

需要注意的是,根据《小企业会计准则》,出租包装物和商品的成本计入“营业外支出”科目。

【例1-14】某公司所售出材料的账面成本为50 000元,该公司如何进行会计处理?

【答案】企业为获得收入,将库存材料的所有权出让并交付了材料,表明企业库存材料减少,“其他业务成本”这一费用增加。会计处理为

借: 其他业务成本	50 000
贷: 原材料	50 000

一般来说,“其他业务成本”和“其他业务收入”是一一对应配比的。这一点与“主营业务成本”和“主营业务收入”的关系相似。

4. “销售费用”科目

“销售费用”是损益类(费用)科目,反映企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括保险费、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,也在“销售费用”科目反映,“销售费用”科目可按费用项目进行明细会计处理。企业在销售商品过程中发生各种经营费用时,借记“销售费用”科目;期末,将“销售费用”科目余额转入“本年利润”科目,结转后“销售费用”科目无余额。

【例1-15】东方公司以现金支付销售运费500元,该公司如何进行会计处理?

【答案】销售产品和材料发生的销售费用均应通过“销售费用”科目反映,一方面企业的费用增加,另一方面库存现金减少。会计处理为

借:销售费用	500
贷:库存现金	500

【例1-16】东方公司以银行存款支付销售产品(或材料)的运费2 000元,该公司如何进行会计处理?

【答案】企业以现金支付销售运费,一方面现金减少,另一方面销售费用增加。会计处理为

借:销售费用	2 000
贷:银行存款	2 000

【例1-17】东方公司集体销售部门当期固定资产折旧3 000元,该公司如何进行会计处理?

【答案】企业计提固定资产折旧,一方面累计折旧增加,另一方面因固定折旧引起的固定资产价值减少同时引起销售费用增加。会计处理为

借:销售费用	3 000
贷:累计折旧	3 000

5. “附加税费”科目

“附加税费”是损益类(费用)科目,反映企业经营活动发生的增值税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、矿产资源补偿费和排污费在“管理费用”科目反映,但与投资性房地产相关的房产税、土地使用税在“附加税费”科目反映。企业按规定计算确定的与经营活动相关的上述税费时,借记“附加税费”科目;期末,将“附加税费”科目余额转入“本年利润”科目时,贷记“附加税费”科目;结转后“附加税费”科目应无余额。

需要注意的是,对于小企业来说,“附加税费”科目反映的内容包括消费税、增值税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费,还包括房产税、车船使用税、土地使用税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。也就是说,房产税、车船使用税、土地使用税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费不在“管理费用”

科目中反映。

【例1-18】期末，经计算，东方公司当期销售商品及材料应缴纳的消费税共计4 000元、城市维护建设税1 000元。该公司如何进行会计处理？

【答案】东方公司因销售商品及材料必须承担相应的纳税义务，由此而产生的费用增加应计入“附加税费”科目；同时，由于只产生纳税义务，税款并未实际缴纳，故产生应交税费。会计处理为

借：附加税费	5 000
贷：应交税费——应交消费税	4 000
——应交城市维护建设费	1 000

【例1-19】东方公司开出支票，缴付当期销售商品应纳的消费税4 000元、城市维护建设税1 000元。该公司如何进行会计处理？

【答案】东方公司以存款支付税费，一方面存款减少，另一方面负债减少。会计处理为

借：应交税费——应交消费税	4 000
——应交城市维护建设税	1 000
贷：银行存款	5 000

1.4.4 其他经营活动的会计处理

除了前面经营业务，企业还会发生其他一些非经常性事项，例如资产减值业务、非流动资产的处置与交换业务、对外投资业务、债务重组业务等。这些业务的发生会导致企业资产等会计要素发生变化，从而需要进行相应的会计处理。

与企业日常经营活动无关的收入和支出，企业设置“营业外收入”和“营业外支出”科目进行相关业务的会计处理。

1. “营业外收入”科目

“营业外收入”是损益类(利得)科目，反映企业发生的各项经营外收入，主要包括非流动资产处置净收益、政府补助、捐赠收益、盘盈收益、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、违约金收益等。“营业外收入”科目可按营业外收入项目进行明细会计处理。企业确认实现营业外收入时，贷记“营业外收入”科目；期末将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目时，借记“营业外收入”科目；结转后“营业外收入”科目无余额。

需要注意的是，对于小企业来说，“营业外收入”科目反映的内容不仅包括上述内容，还包括汇兑收益、出租包装物和商品的租金收入。

【例1-20】东方公司欠静安公司200 000元货款，因东方公司财务困难，经双方协商，静安公司同意减免东方公司50 000元的债务，剩余的150 000元由东方公司以存款支付。东方公司应如何编制会计分录？

【答案】东方公司以150 000元补偿了应付的200 000元债务，所以应付账款减少

200 000元, 银行存款减少150 000元; 因获得减免而不需要偿付的50 000元则构成了东方公司的债务重组收益, 即营业外收入增加。故东方公司会计分录为

借: 应付账款——静安公司	200 000
贷: 银行存款	150 000
营业外收入	50 000

【例1-21】东方公司接受某公司捐赠获得一项土地使用权, 评估确认价值100 000元。东方公司如何编制会计分录?

【答案】企业接受捐赠获得的资产流入属于应计入当期损益的利得, 通过“营业外收入”科目进行会计处理, 而土地使用权属于企业的“无形资产”。因此, 一方面企业“无形资产”增加; 另一方面“营业外收入”增加。会计分录为

借: 无形资产	100 000
贷: 营业外收入	100 000

2. “营业外支出”科目

“营业外支出”是损益类科目, 反映企业发生的各项营业外支出, 包括存货的盘亏、毁损、报废损失, 非流动资产处置净损失, 自然灾害等不可抗力因素造成的损失, 税收滞纳金, 罚金, 罚款, 被没收财物的损失, 捐赠支出, 赞助支出等, “营业外支出”科目可按支出项目进行明细会计处理。企业确认发生营业外支出时, 借记“营业外支出”科目; 期末将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目时, 贷记“营业外支出”科目; 结转后“营业外支出”科目无余额。

需要注意的是, 对于小企业来说, “营业外支出”科目反映的内容不仅包括上述内容, 还包括坏账损失、无法收回的长期债券投资损失、无法收回的长期股权投资损失。

【例1-22】承例1-20, 静安公司应收账款金额原为200 000元, 但通过债务重组让步, 实际收到150 000元存款(增加), 因减免50 000元债权而产生的损失构成静安公司的债务重组损失(增加), 则静安公司的会计分录应如何编制?

【答案】 借: 银行存款	150 000
营业外支出	50 000
贷: 应收账款——东方公司	200 000

应当注意的是, “营业外支出”和“营业外收入”不是对应配比的。

3. “资产减值损失”科目

“资产减值损失”是损益类科目, 反映企业计提各项资产减值准备所形成的损失, 可按资产减值损失的项目进行明细会计处理。企业确认资产发生减值时, 借记“资产减值损失”科目; 企业已计提资产减值准备但相关资产的价值又得以恢复的, 应在原已计提的减值准备金额内, 按恢复增加的金额贷记“资产减值损失”科目; 期末将“资产减值损失”科目余额转入“本年利润”科目时, 贷(或借)记“资产减值损失”科目; 期末结转后“资产减值损失”科目无余额。

4. “坏账准备”科目

“坏账准备”是资产类(备抵)科目, 反映企业应收款项的坏账准备, 可按应收款项的

类别进行明细会计处理。资产负债表日(期末),若有应收款项发生减值,按应减记的金额贷记“坏账准备”科目。本期应计提的坏账准备大于“坏账准备”账面余额的,应按其差额计提;应计提的坏账准备小于“坏账准备”账面余额的差额做相反的会计分录。对于确实无法收回的应收款项,按管理权限报经批准后确认为坏账的,转销应收款项时,应借记“坏账准备”科目。“坏账准备”科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。

【例1-23】东方公司成立后的第一年年末应收账款科目余额合计100 000元。根据相关规定,东方公司预计应收账款的可变现净值为80 000元。东方公司应如何编制会计分录?

【答案】因预计应收账款的可变现净值低于原值,表明应收账款很可能发生减值,预计减值损失20 000元。根据谨慎性,对于很可能产生的资产减值损失,在符合相关确认条件时,企业应通过计提资产减值准备的方式确认该笔预计的损失。本例则通过计提相应的“坏账准备”(“坏账准备”的增加意味着“应收账款”价值的减少)的方式,确认相应的资产减值损失。会计分录为

借:资产减值损失——坏账损失	20 000
贷:坏账准备	20 000

若到了下一年度,有证据表明企业应收账款的可变现得以部分恢复,则可相应转回原先计提的“坏账准备”,同时贷记“资产减值损失”科目。

需要注意的是,小企业会计不需要计提资产减值准备。小企业应收及预付款项减除可收回的金额后确认的无法收回的应收预付款项,作为坏账损失。应收及预付款项的坏账损失应当于实际发生时计入营业外支出,同时冲减应收及预付款项。

5. “交易性金融资产”科目

“交易性金融资产”是资产类科目,反映企业所持有的以交易为目的的债券、股票、基金等金融资产的公允价值。企业取得交易性金融资产时,按其公允价值借记“交易性金融资产”科目;出售交易性金融资产时,按账面余额贷记“交易性金融资产”科目,按其差额,贷记或借记“投资收益”科目。“交易性金融资产”科目期末借方余额反映企业持有的交易性金融资产的公允价值。

【例1-24】东方公司(一般纳税企业)从证券市场购入静安公司发行在外的普通股股票,以获取股票价格差,共支付价款120 000元。东方公司应如何编制会计分录?

【答案】企业以存款购入股票,一方面表明银行存款减少;另一方面表明持有的交易性金融资产增加。故会计分录为

借:交易性金融资产	120 000
贷:其他货币资产	120 000

需要注意的是,对于小企业来说,交易性金融资产在“短期投资”科目反映,则小企业的会计分录为

借:短期投资	120 000
贷:银行存款	120 000

6. “投资收益”科目

“投资收益”是损益类科目，反映企业确认的投资收益或投资损失，可按投资项目进行明细会计处理。企业持有交易性金融资产期间取得股利或利息及出售持有的交易性金融资产获得的溢价收入时，贷记“投资收益”科目；若出售交易性金融资产产生折价损失的，则借记“投资收益”科目；期末将“投资收益”科目余额转入“本年利润”科目时，借记或贷记“投资收益”科目；结转后“投资收益”科目无余额。

【例1-25】承例1-24，假设东方公司持有上述购入的股票一段时间后，将其全部出售，获得价款150 000元。东方公司应如何编制会计分录？

【答案】企业出售交易性金融资产，一方面持有的交易性金融资产减少；另一方面获得的银行存款增加。两者的差额表明企业获得了投资收益，即投资收益增加。故会计分录为

借：银行存款	150 000
贷：交易性金融资产	120 000
投资收益	30 000

1.4.5 财务成果会计处理的账户设置

工业企业经过生产、产品入库、产品销售、日常运营之后，会形成企业的利润，或者出现亏损，这些需要在“本年利润”账户进行会计处理。形成利润之后，可以根据企业发展情况的管理层意愿来分配利润，这要在“利润分配”账户进行会计处理。

1. “本年利润”科目

“本年利润”是所有者权益类科目，反映企业当期实现的净利润(或发生的净亏损)。企业期(月)末结转利润时，应将各损益类科目的金额转入“本年利润”科目，结平各损益类科目。结转后“本年利润”科目的贷方余额为当期实现的净利润；借方余额为当期发生的净亏损。年度终了，将“本年利润”科目的贷方余额转入“利润分配”科目时，借记“本年利润”科目；或将“本年利润”科目的借方余额转入“利润分配”科目时，贷记“本年利润”科目；结转后“本年利润科目”无余额。

“本年利润”账户的结构可用“T”形账户列示。

2. “利润分配”科目

“利润分配”是所有者权益类科目，反映企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的余额。“利润分配”科目应当分别设置“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利或利润”“转作股本的股利”“盈余公积补亏”和“未分配利润”等进行明细会计处理。年度终了，企业应将本年实现的净利润，自“本年利润”科目转入“利润分配”科目，若为净亏损，则做相反的会计分录。企业按规定提取盈余公积、向股东或投资者分配现金股利或利润等时，借记“利润分配”科目；用盈余公积弥补亏损时，则贷记“利润分配”科目(盈余公积补亏)；进行利润分配后，再将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额转入“利润分配”科目的“未分配利润”明细科目。结转后，

待公司以银行存款实际上缴所得税时

借：应交税费——应交所得税	1 000 000
贷：银行存款	1 000 000

每期期末，企业应将当期发生的损益结转到“本年利润”账户，以便计算出企业的利润总额。

【例1-27】2013年末，根据例1-26中的损益类科目发生额汇总表及确认的所得税费用，结转东方公司当年的费用和损失的发生额。东方公司应如何编制会计分录？

【答案】发生时计入损益(费用和损失)类科目的借方，在期末则应全额从贷方转出，计入“本年利润”科目的借方。故会计分录为

借：本年利润	5 300 000
贷：主营业务成本	2 000 000
其他业务成本	1 000 000
附加税费	200 000
管理费用	400 000
销售费用	300 000
财务费用	100 000
资产减值损失	50 000
营业外支出	250 000
所得税费用	1 000 000

【例1-28】2013年末，东方公司根据例1-26的数据结转当年的收入与利得发生额。东方公司应如何编制会计分录？

【答案】收入与利得发生(增加)时，计入损益类(收入和利得)科目的贷方；年末(或期末)，企业应将其累计发生额转入“本年利润”科目。根据例1-27可知，结转完损益类科目的发生额后，损益类账户的余额为零，同时“本年利润”科目有贷方余额3 000 000元(8 500 000-5 300 000)，表示东方公司当年实现的净利润为3 000 000元。会计分录为

借：主营业务收入	4 000 000
其他业务收入	3 000 000
营业外收入	400 000
投资收益	1 100 000
贷：本年利润	8 500 000

1.4.7 利润分配的会计处理

1. “利润分配”科目

“本年利润”科目的主要用来反映利润总额及净利润的形成。计算出当年的净利润后，企业应将其余额转入“利润分配”账户，以进行利润分配事项的会计处理。

(1) 若企业当年发生亏损，则结转损益类科目后，“本年利润”的余额发生在借方，

会计处理为

借：利润分配——未分配利润

贷：本年利润

(2) 若企业当年实现盈利，则应进行利润的分配，利润分配的内容分两种情形而有所不同。

① 若上一年末有未弥补完的亏损，则本年度的净利润应先用于弥补上年末的未弥补亏损；弥补后仍有剩余的，再按剩余的利润为基数进行后续分配，即先提取盈余公积金，然后向投资者分配股利(含现金股利和股票股利)或利润。分配后仍有剩余的，则作为未分配利润留待以后年度进行分配。

② 若上一年末有剩余的未分配利润，则企业应按当年的净利为基数提取盈余公积，再以“当年实现的净利-提取的盈余公积+上年末留存的未分配利润”为可供股东(或投资者)分配的利润。向股东(或投资者)分配股利(或利润)后，仍有剩余的，作为未分配利润留待以后年度分配。

例如，东方公司当年的利润为3 000 000元，当年利润分配方案如下所述：按净利润的10%提取法定盈余公积金，按净利的20%提取任意盈余公积金，按当年净利润的50%向投资者分配，剩余部分留待以后年度分配(假设年初的未分配利润余额为0元)，则有关金额计算如下

当年提取的法定盈余公积=3 000 000×10%=300 000(元)。

当年提取的任意盈余公积=3 000 000×20%=600 000(元)。

当年应向投资者分配的利润=3 000 000×50%=1 500 000(元)。

留待以后年度分配的利润=3 000 000-300 000-600 000-1 500 000=600 000(元)。

需要指出的是，进行利润分配只是对企业当年可分配利润用途的一个划分，而不是实际支付利润。通过利润分配，企业的盈余公积、应付利润增加，而未分配利润则因被分配而减少。会计处理为

借：利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

——应付现金利润

贷：盈余公积——法定盈余公积

——任意盈余公积

应付股利

以上各“利润分配”明细科目发生额转入“未分配利润”明细科目。

借：利润分配——未分配利润

贷：利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

——应付现金利润

结转完已分配利润后，“利润分配”科目下的二级科目中，除“未分配利润”有余额外，其他二级科目的余额均为零。如上例中，“未分配利润”二级科目的余额为600 000

元，这是留待以后年度分配的利润。若“未分配利润”的余额在借方，则表示留待以后年度弥补的累积亏损。

2. “盈余公积”科目

“盈余公积”是所有者权益类科目，反映企业从净利润中提取的盈余公积。企业应当分别设置“法定盈余公积”“任意盈余公积”进行明细会计处理；外商投资企业还应分别设置“储备基金”“企业发展基金”进行明细会计处理；中外合作经营在合作期间归还投资者的投资，在“盈余公积”科目设置“利润归还投资”明细科目进行会计处理。企业按规定提取盈余公积时，贷记“盈余公积”科目；用盈余公积弥补亏损、转增资本、分配股利或利润、归还投资者投资时，借记“盈余公积”科目；“盈余公积”科目期末贷方余额，反映企业盈余公积余额。

提取盈余公积目的是将企业的盈利留存在企业，避免盈利被全部分配掉，从而壮大企业经营规模。另外，在特殊情况下，企业也可以用盈余公积转增资本、弥补亏损，甚至发放股利。

【例1-29】东方公司决定用任意盈余公积弥补当年的亏损100 000元，如何编制会计分录？

【答案】用盈余公积弥补亏损，则“盈余公积”因使用而减少，“利润分配”因获得弥补而增加，故会计处理为

借：盈余公积——任意盈余公积	100 000
贷：利润分配——盈余公积补亏	100 000

然后，将“盈余公积补亏”的余额转入“未分配利润”明细科目

借：利润分配——盈余公积补亏	100 000
贷：利润分配——未分配利润	100 000

3. “应付股利”科目

“应付股利”是负债类科目，反映企业分配的现金股利或利润，可按投资者进行明细会计处理。企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确认应支付的现金股利或利润时，贷记“应付股利”科目；实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”科目。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，不进行会计处理，但应在附注中披露。“应付股利”科目期末贷方余额，反映企业应付未付的现金股利或利润。

【例1-30】东方公司以银行存款向投资者发放利润1 500 000元，如何编制会计分录？

【答案】借：应付股利 1 500 000
贷：银行存款 1 500 000

总结

工业流通企业经营活动的中心环节是产品的生产过程，对生产过程中各项耗费和产品成本形成的反映、控制，是企业经营管理中具有特别重要意义的一个部分。为了对产品成

本进行连续计算、定期总结，并对未来的成本水平进行预测和控制，就需要应用财务会计的方法，根据成本管理的要求采用一系列专门方法，对产品成本进行核算企业的经营者提供成本报告，并在此基础上进行成本的预测、计划、控制和分析。这就是工业流通企业的成本会计。工业流通企业的管理会计是随着经济的发展和经济管理要求的提高而从单一的会计系统中分离出来的一种管理活动。工业流通企业会计采用各种专门方法，对财务会计和成本会计资料进行加工、分析，随时为企业的经营者进行经营预测和作出最优决策提供资料。由于管理会计侧重于为内部经营管理服务，所以，也称内部报告会计。工业流通企业的财务会计和成本会计都需要应用传统会计学的理论和方法提供连续、系统、综合的会计信息。