

前言

会计作为通用的商业语言,是从事经济工作必须掌握的基本工具。“会计学原理”是高等院校会计专业的核心课程之一,也是经济管理类相关专业的重要基础课。经济越发展,会计越重要;会计国际越趋同,会计学原理越重要。随着我国经济的发展,会计学科的内涵和外延都有了较大的延伸。

自2006年我国财政部发布包含1项基本准则和38项具体准则的新企业会计准则体系以来,为了适应经济环境不断变化的需要,同时为了保持我国企业会计准则对国际会计准则的持续跟进,我国企业会计准则体系一直在不断地修订、补充和完善。会计学原理、会计工作基本操作技巧和会计信息的生成机制是会计核算的基石,是企业应对千变万化经济业务、进行会计处理的根本。为配合企业会计准则体系中的具体内容的改变和扩充,作者吸收了近年来会计理论界和实务界的新成果,撰写了本书。本书既可作为经济管理类学生的学习用书,也可以作为经济管理从业人员自学或培训用书。

本书有以下几个特点:

(1) 对必要的会计理论内容进行了深入浅出、通俗易懂的阐述,并力求以会计理论贯穿全书,使其与会计方法和技术的应用等内容有机地融为一体。

(2) 每章前面的引言以趣味性的故事或会计实际例子引入,可激发读者的学习兴趣和学习积极性,课后的阅读材料阐述了社会中的各种经济现象,可以拓展并延伸读者的阅读视野,扩充知识面,也为以后学习其他经济类相关课程奠定基础。每章课后配套提供了相应的练习题,学生通过练习可以进一步巩固相关的理论知识,从而增强实践动手操作能力。

(3) 本书在会计学理论的编写上力求清楚、简洁。为了满足学生就业用证的需求,本书尽可能多地让学生掌握与考证相关的知识。本书充实了“会计电算化”、“会计职业道德”、“会计工作组织”三章与会计从业资格证书考试相关的内容。

(4) 本书围绕企业的经济业务,在系统阐述会计学基本原理的基础上,力求较全面地介绍会计学的基本知识、基本理论与基本方法。全书共10章,主要介绍会计学基本理论、会计工作基本操作技术和会计信息的生成机制。内容包括会计含义、会计目标、会计假设、会计对象、会计要素、会计方法、会计电算化、会计职业道德和会计工作组织。同时,本书还以制造业企业为背景,介绍制造业企业筹资业务、供应业务、生产业务、销售业务、经营成果形成及分配等典型业务的会计核算方法。

本书得到了我的同事方纲厚、杭桂兰、陈立斌等几位老师的宝贵意见,使书稿得以在撰写的过程中日臻完善,在此,对他们表示诚挚的谢意。

王梅华

2014年02月



一、主营业务收支的核算	85
二、其他业务收支的核算	91
第五节 财务成果的形成与分配业务核算	94
一、财务成果的形成与分配业务概述	94
二、利润形成的核算	97
三、利润分配的核算	101
本章练习题	103
阅读材料	108
 第四章 会计凭证与账簿	116
第一节 会计凭证	116
一、会计凭证的作用和种类	116
二、原始凭证	117
三、记账凭证	122
四、会计凭证的保管	126
第二节 会计账簿	126
一、账簿的意义	126
二、账簿的种类	127
三、账簿的设置和登记	130
四、账簿的启用和登记要求	132
五、结账与对账	134
六、会计账簿的更换与保管	135
本章练习题	135
阅读材料	140
 第五章 会计循环与账务处理程序	143
第一节 会计循环	144
一、会计循环的含义	144
二、会计循环的步骤	144
第二节 账务处理程序与会计循环的关系	145
一、账务处理程序概念	145
二、账务处理程序与会计循环关系	145
第三节 记账凭证账务处理程序	146
一、记账凭证账务处理程序的一般步骤	146
二、记账凭证账务处理程序的特点、优缺点及适用范围	146
第四节 汇总记账凭证账务处理程序	147
一、汇总记账凭证的编制方法	147
二、汇总记账凭证账务处理的一般编制步骤	148



三、汇总记账凭证账务处理程序的特点、优缺点与适用范围	149
第五节 科目汇总表账务处理程序	149
一、科目汇总表的编制方法	149
二、科目汇总表账务处理程序的一般编制步骤	151
三、科目汇总表账务处理程序的特点、优缺点和适用范围	151
四、科目汇总表编制举例	152
本章练习题	154
阅读材料	157
 第六章 财产清查	163
第一节 财产清查的意义和种类	163
一、财产清查的概念	163
二、财产清查的意义	164
三、财产清查的种类	164
第二节 财产清查的方法	165
一、财产清查的准备工作	165
二、财产物资盘存制度和清查方法	166
第三节 财产清查的结果处理	169
一、财产盘盈处理	170
二、财产盘亏处理	170
三、无法收回的应收款项的处理	171
四、无法归还的应付款项处理	172
本章练习题	172
阅读材料	176
 第七章 财务会计报告	178
第一节 财务会计报告概述	179
一、财务会计报告概念	179
二、财务会计报告的作用	179
三、财务会计报告的构成	180
四、财务会计报表列报	181
第二节 资产负债表	183
一、资产负债表的概念和作用	183
二、资产负债表的内容与结构	184
三、资产负债表的编制方法	185
第三节 利润表	189
一、利润表的概念与作用	189
二、利润表的内容与结构	190



第十章 会计工作组织	279
第一节 会计工作组织的基本内容	279
一、会计工作组织的含义	279
二、组织会计工作的意义	280
三、组织会计工作应符合的要求	281
第二节 会计机构与会计人员的管理	282
一、会计机构的设置	282
二、会计人员	283
三、会计从业资格	287
四、会计专业职务与会计专业技术资格	288
五、会计工作岗位设置	291
六、会计人员的工作交接	292
第三节 会计规范体系	293
一、会计规范的含义	293
二、会计规范体系的总体构成及其特征	293
三、我国会计规范体系的具体内容	294
第四节 会计工作管理体制	296
一、会计工作的行政管理	296
二、会计工作的自律管理	298
三、单位会计工作管理	299
本章练习题	300
阅读材料	302
参考文献	307



第二节 会计的职能与对象

一、会计职能

职能是人、事物或机构本身具有的功能或应起的作用。会计职能是指会计作为一个信息系统和一项经济管理活动所具有的本质功能或能够发挥的作用。会计在经济管理活动中主要起到会计核算和会计监督两大职能。

(一) 会计核算职能

会计核算职能又称为会计反映职能,是指对经济主体已经发生的交易或事项,主要以价值量的形式进行确认、计量、记录和报告的功能。核算是会计的首要职能,也是全部会计管理工作的基础。通过确认、计量、记录、计算、报告等环节,对经济主体的经济活动进行记账、算账、报告,为有关部门提供会计信息,会计核算职能有以下几个特征。

(1) 会计核算主要对已经发生的交易或者事项以有关凭证为依据进行事后反映。会计核算要对各单位经济活动的全过程进行反映。对已经发生的经济活动进行事中、事后核算的同时,还可以预测未来的经济活动。会计核算对已经发生的经济活动,以有关凭证为依据(如发票、进账单、入库单)进行事后的记录、核算、分析,通过加工处理后向相关部门和人员提供大量的信息资料,以反映经济活动的现实及历史状况,这是会计核算的基础工作。随着经济环境的变化,市场竞争日趋激烈,经济主体经营规模不断扩大,经济活动日益复杂化,因此经营管理需要加强预见性。为了在经济管理中加强科学性、预见性和主动性,会计要在如实反映已经发生或完成的经济活动基础上,充分考虑与经济主体活动有关的有利和不利因素,在事后、事中核算的同时,进一步发展到事前核算、分析和预测经营前景,为经营管理决策提供更多的经济信息,这样才能更好地发挥会计的管理功能。

(2) 会计核算主要从价值量上反映会计要素的增减变动及结存情况。经济活动的复杂性要求按照一定程序对各种经济业务的数据进行加工处理,并以价值量表现会计数据,这样才能掌握经济活动全过程及其结果。会计可以核算经济活动的货币量、实物量和劳动量,但主要是利用货币计量,即通过价值量的核算才能综合反映经济活动的全过程和结果,所以,会计核算会从数量上反映各单位的经济活动状况,它是以货币量为主要手段,以实物量和劳动量为辅助量度手段。

(3) 会计核算具有连续性、系统性、完整性等特点。会计核算的连续性,是指会计的确认、计量、记录、报告等要连续进行,不能有任何中断,即会计在反映经济活动时,应按其发生时间的先后顺序依次不间断地进行登记。系统性是指要采用科学核算方法对会计信息进行加工处理、科学分类,保证所提供的会计数据资料能够成为一个有序的整体,从而可以揭示客观经济活动的规律性,使之成为系统的会计数据,便于信息使用者有效利用。完整性是指对所有能够用货币计量的经济活动要进行确认、计量、记录、报告,不能有任何遗漏;完整性一方面是指会计反映的会计事项不能遗漏或进行任何取舍;另一方面是指将经济业务引起的资金运动的来龙去脉反映出来,这样就能反映经济活动的全过程。



（二）会计监督职能

会计监督职能又称会计控制职能,是指会计按照一定的目的和要求,主要利用会计核算所提供的信息,对经济主体的经济活动进行预测、决策、规划、控制、分析、考评和监督,促使经济活动按照规定的要求运行,以达到预期目标的功能。会计监督职能有以下几个特征。

(1) 会计监督主要是利用会计核算职能提供的价值指标进行价值管理。会计核算通过价值指标综合地反映经济活动的全过程及其结果,会计监督的主要依据就是这些价值指标。为了便于监督,有时还需要事先制订一些可供检查、分析利用的价值指标,用来监督和控制经济活动,以避免出现大的偏差。由于各部门进行经济活动的同时伴随着价值运动(表现为价值量的增减和价值形态的转化),会计监督可以借助价值指标对各个单位的经济活动进行全面、及时、有效地控制。

(2) 会计监督是对经济活动的全过程进行监督,包括事前、事中及事后监督。事前监督是在经济活动开始前进行的监督,应审查未来经济活动是否符合法令、政策的规定,是否符合经济规律的要求;事中监督是从正在发生的经济活动中获得核算资料并进行审查,再以此纠正活动进程中的偏差及失误,促使有关部门合理组织经济活动,并按照预定的目标和规定的要求进行,发挥控制经济活动进程的作用;事后监督是对已发生的经济活动以及相应的核算资料进行审查、分析。

(3) 会计监督的内容包括预测、决策、规划、控制、分析、考评。会计监督的依据是合法性及合理性,合法性的依据是国家颁布的法律、法规;合理性的依据是客观经济规律及经营管理方面的要求。

（三）会计核算职能与会计监督职能的关系

(1) 会计核算职能与会计监督职能的对象相同。会计核算与监督的对象都是社会再生产过程中主要以货币形式表现的经济活动,也就是再生产过程中资金的运动。在会计实务中,将经济主体日常活动或非日常活动中发生的,引起会计要素变化的经济活动的具体内容称为经济业务,也称会计事项。经济业务包括交易和事项两类。交易是指经济主体与其他主体之间发生的经济往来,如购进材料、销售商品、借入资金、对外投资等;事项是指经济主体内部发生的经济活动,如发放工资、计提折旧、车间领用材料、产品生产完工入库和计提折旧等。凡不引起会计要素数量发生变化的活动都不能称为会计上的经济业务,比如签订一份合同,虽然会影响企业未来的经济活动,但由于合同在实际履行之前尚未引起会计要素数量上的变动,因此从会计角度不能将其作为经济业务加以记录。

(2) 会计核算与会计监督职能的侧重点不同。会计核算职能侧重于会计对象的核算,即对会计对象进行确认、计量和报告。会计监督职能侧重于对会计对象的管理,即对会计对象进行预测、决策、规划、控制、分析、考评和监督的一系列管理。

(3) 会计核算和会计监督是相辅相成、辩证统一的关系。会计核算会计监督的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;而会计监督又是会计核算的质量保障,只有核算没有监督,就难以保证核算所提供信息的真实性可靠性。因此,两者必须结



合起来发挥作用,才能正确、及时、完整地反映经济活动,有效地控制经济过程,提高经济效益。会计核算职能可以提供经济信息为会计监督服务,而会计监督是进行会计核算的出发点,也是会计核算的目的;通过会计监督职能才能发挥会计核算的作用,并可进一步核实数据,使会计核算职能更加落实。

二、会计对象

会计对象是指会计所核算和监督的内容,凡是特定主体能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容,也就是会计的对象。以货币表现的经济活动又称为价值运动或资金运动。在市场经济条件下,对社会再生产过程的管理主要以价值为中心,各级管理者广泛利用各种价值指标,对社会再生产过程中的经济活动进行管理。因此,社会再生产过程中发生的、能够用货币表现的经济活动,就构成了会计的一般对象。由此可见,会计对象不是社会再生产过程中的全部经济活动,而是其中能够用货币表现的方面。

由于各单位的经济活动的内容不同,经济活动、资金运动的方式也不同,具体的会计对象也不一样,如工业企业主要的活动是从事产品生产。为了进行生产经营活动,必须拥有一定的劳动资料(厂房、机器设备等)、劳动对象(原材料)和劳动者(生产工人等)。劳动者将自己的劳动通过劳动资料作用于劳动对象,生产出劳动产品。其生产活动最终要借助价值形态并以货币形式表现出来,这些以货币形式表现的生产经营活动构成了工业企业的资金运动。具体的资金运动可分为资金投入、资金循环与周转(即资金的运用)、资金退出三个基本环节,如图 1-1 所示。

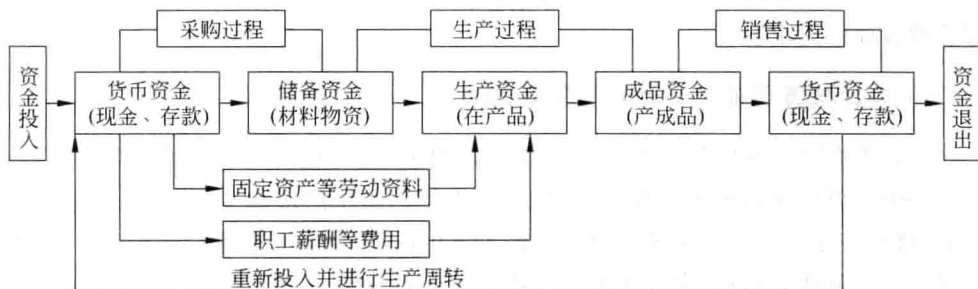


图 1-1 制造业企业资金周转图

资金投入包括所有者投入和债权人投入两部分。工业企业主要的经营过程就是资金的应用过程,以生产过程为中心的供应、生产、销售的有机结合,资金伴随着生产经营过程的进行而不断地发生变化。资金形态由货币资金依次转化为储备资金、生产资金和产品资金,随着产品的销售又转化为货币资金,这个过程称为资金循环。资金的不断循环被称为资金周转。在供应过程中企业要购买各种材料,会发生材料费、运输费、装卸费等材料采购成本,与供应单位发生货款结算关系。在生产过程中,因产品的生产会发生各种生产费用,包括材料的消耗费用、工资费用、固定资产折旧费用等。在销售过程中,企业一方面将产品销售给购买单位,取得销售收入,同时需要支付必要的包装、运输、广告等销售费用,计算销售成本和销售税金,办理货款及其他各项销售费用的结算。一般情况下,经营



二、供应业务的会计核算

(一) 账户设置

供应业务会计核算的主要任务是核算和监督材料的采购成本与固定资产取得成本,企业在会计核算中应当设置以下几个账户。

(1) 在途物资:属于资产类账户,用于核算企业采用实际成本计价的材料、商品等日常业务核算。该账户借方用于登记货款已付或付款义务已经形成,但尚未验收入库的材料、商品的实际采购成本;贷方登记验收入库的材料、商品的金额;期末借方余额反映企业在途材料、商品等物资的采购成本。该账户可以根据物资品种或供应单位设置明细账。

(2) 材料采购:属于资产类账户,用于核算企业采用计划成本计价而购入的材料采购成本。该账户借方用于登记企业购入材料的实际金额;贷方登记验收入库材料的计划成本(每笔材料采购的借贷方差额记入“材料成本差异”账户);期末借方余额反映企业在途材料的采购成本。该账户可以根据材料品种或供应单位设置明细账。

(3) 原材料:属于资产类账户,用于核算已经验收入库的材料成本。该账户借方用于登记企业购入并验收入库的材料成本;贷方登记发出材料的成本;期末借方余额反映企业库存材料的成本。该账户可以根据材料品种、类别、规格或保管地点设置明细账户。

(4) 材料成本差异:属于资产类账户,用于核算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额。该账户借方用于登记入库材料实际成本大于计划成本的差异金额;贷方登记入库材料实际成本小于计划成本的差异金额和结转发出材料应负担的差异额(超支用蓝字,节约用红字);该账户可以按照“原材料”、“周转材料”等类别或品种设置明细账。

(5) 应付账款:属于负债类账户,用于核算企业因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。贷方登记企业购入材料、商品但尚未支付的货款;借方登记偿付该类货款的金额;期末贷方余额反映企业尚未支付的应付货款余额。该账户可以根据债权人的名称设置明细账。

(6) 应付票据:属于负债类账户,用于核算企业购买材料、商品和接受劳动等开出的商业承兑汇票和银行承兑汇票;贷方登记企业开出的承兑汇票的金额;借方登记到期承兑时兑付的金额;期末贷方余额反映企业尚未到期的承兑的商业汇票的票面金额。该账户可以根据债权人的名称设置明细账。

(7) 预付账款:属于资产类账户,用于核算企业按照合同规定预付的款项;账户的借方登记企业因购货而预付的货款;账户的贷方登记供货方兑现合同时的货款金额;期末借方余额反映企业预付的货款余额,期末贷方余额反映企业尚未补付的金额。该账户可以根据供货单位设置明细账。

(8) 应交税费——应交增值税:属于负债类账户,用于核算企业增值税的应交及缴纳情况;借方登记企业购进货物或接受劳务支付的进项税等;贷方用于登记销售货物、提供劳务应缴纳的销项税额等;借方余额表示尚未抵扣完的进项税额。该账户可以设置“进项税额”、“销项税额”、“已交税费”等专栏,并按照规定进行核算。



失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；住房公积金、工会经费和职工教育经费；非货币性福利；因解除与职工的劳动关系给予的补偿；其他与获得职工提供服务相关的支出。由上可知，职工薪酬作为企业的一项支出，在实际发生时根据职工提供服务的受益对象不同，分别形成企业的费用成本或应计入企业的有关资产成本；应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本；应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬，计入建造固定资产或无形资产成本；其他的职工薪酬计入当期损益。

职工薪酬的具体范围包括在职和离职后提供给职工的所有货币性和非货币性薪酬；能够量化给职工本人和提供给职工集体享有的福利；提供给职工本人、配偶、子女或其他赡养人的福利；以商业保险形式提供给职工的保险待遇等。

在对企业职工薪酬进行核算时，应根据工资结算汇总表或按月编制的“职工薪酬分配表”的内容登记有关的总分类账和明细分类账，进行相关的账务处理。如果企业采用计件工资制，生产工人的计件工资和福利费属于直接费用，应直接计入有关产品的成本。生产工人以外的其他管理人员的工资和福利费则属于间接费用，应记入“制造费用”等账户。如果企业采用计时工资制，在只生产一种产品的情况下，生产工人的工资及福利费也是直接费用，可直接计入产品成本；如果生产多种产品，则需要采用一定的分配标准（实际生产工时或定额生产工时）将生产工人的工资和福利费分配计入产品成本。

为了核算职工薪酬的发生和分配的内容，需要设置“应付职工薪酬”账户。“应付职工薪酬”账户的性质属于负债类，用来核算应付给职工各种薪酬总额与实际发放情况，并反映和监督企业与职工薪酬结算情况。该账户贷方登记本月计算的应付职工薪酬总额，包括各种工资、奖金、津贴和福利费等，同时应付的职工薪酬应被作为一项费用按其经济用途分配计入有关的成本、费用账户；借方登记本月实际支付职工薪酬数。月末如有贷方余额，表示本月应付职工薪酬大于实付职工薪酬的数额，即应付未付的职工薪酬。“应付职工薪酬”账户可以按照“工资”、“福利费”、“社会保险费”、“住房公积金”等进行明细核算。

【例 3-14】 12 月 9 日，开出现金支票从银行提取现金 880 000 元，以备发放工资。

这项经济业务涉及“库存现金”、“银行存款”两个账户。一方面使企业的库存现金增加，应记入“库存现金”账户的借方；另一方面使银行存款减少，应记入“银行存款”的贷方。这笔经济业务编制的会计分录如下。

借：库存现金	880 000
贷：银行存款	880 000

【例 3-15】 12 月 10 日，以现金 880 000 元支付企业的职工工资。

这项经济业务涉及“库存现金”、“应付职工薪酬”两个账户。一方面使库存现金减少，应记入“库存现金”账户的贷方；另一方面支付职工工资，使应付职工的工资薪酬减少，应记入“应付职工薪酬”账户的借方。这笔经济业务编制的会计分录如下。

借：应付职工薪酬——工资	880 000
贷：库存现金	880 000

【例 3-16】 12 月 31 日，根据工资标准和考勤记录，结算出本月应付职工工资总额 880 000 元，其用途和数据如下。



四、制造费用的归集与分配

制造费用是产品制造企业为了生产产品和提供劳务而发生的各种间接费用。其主要内容是企业的生产部门(包括基本生产车间和辅助生产车间)为组织和管理生产活动以及为生产活动服务而发生的费用,如车间管理人员的工资及福利费、车间生产使用的照明费、取暖费、运输费、劳动保护费等。在生产多种产品的企业里,制造费用发生时一般无法直接判定其应归属的成本核算对象,因而不能直接计入生产产品成本中,必须将上述各种费用按照发生的不同空间范围在制造费用中予以归集、汇总,然后选用一定的标准(如生产工人工资、生产工时等),在各产品之间进行合理的分配,以便于准确地确定各种产品应负担的制造费用额。在制造费用的归集过程中,要按照权责发生制核算基础的要求,正确地处理跨期间的各种费用,使其分摊于应归属的会计期间。

制造费用的具体内容又可以分为三部分:

第一部分是间接用于产品生产的费用,如机物料消耗费用,车间生产用固定资产的折旧费、修理费、保险费、车间生产用的照明费、劳动保护费。

第二部分是直接用于产品生产,但管理上不要求或不便于单独核算,因而没有单独设置成本项目进行核算的某些费用,如生产工具的摊销费、设计制图费、试验费以及生产工艺用的动力费等。

第三部分是车间用于组织和管理生产的费用,如车间管理人员的工资及福利费、车间管理用的固定资产折旧费、修理费,车间管理用具的摊销费,车间管理用的水电费、办公费、差旅费等。为了给固定资产管理提供有用的会计信息,真实、准确地反映企业固定资产变动及其结存情况,在会计核算过程中设置了“固定资产”账户。由于固定资产在其较长的使用期内保持原有实物形态,而其价值却随着固定资产的损耗而逐渐减少,但其实物在未报废之前,总有一部分价值相对固定在实物形态上。固定资产管理要求原价与实物口径相一致,以考核固定资产原始投资规模。固定资产由于损耗而减少的价值就是固定资产折旧。固定资产折旧应该作为折旧费计入产品成本和期间费用,这种做法不仅使企业在将来有能力重置固定资产,更主要是为了实现期间收入与费用的正确配比。计提固定资产折旧,通常是根据期初固定资产的原价和规定的折旧率按月计算提取的。

基于固定资产上述特点,为了使“固定资产”账户能按固定资产的取得成本反映其增减变动和结存情况,并便于计算和反映固定资产的账面净值(折余价值),需要专门设置一个用来反映固定资产损耗价值(即折旧额)的账户,即“累计折旧”账户。每月计提的固定资产折旧记入该账户的贷方,表示固定资产因损耗而减少的价值;对于固定资产因出售、报废等原因引起取得成本的减少,在注销固定资产时,贷记“固定资产”账户,同时还应借记“累计折旧”账户,注销已提取的折旧额。将“累计折旧”账户的贷方余额抵减“固定资产”账户的借方余额即可以求得固定资产的净值。

【例 3-19】 12 月 12 日,以银行存款支付半年设备保险费 24 000 元。

这笔经济业务涉及“待摊费用”、“银行存款”两个账户。新准则规定,与固定资产有关的后续支出,符合准则规定的固定资产确认条件的,应计入固定资产成本;不符合固定资

这笔经济业务编制的会计分录如下。

借：生产成本——A 产品	54 720
——B 产品	36 480
贷：制造费用	91 200

五、完工产品生产成本的计算与结转

在将制造费用分配由各种产品成本负担之后，“生产成本”账户的借方归集了各种产品所发生的直接材料、直接人工、其他直接支出和制造费用的全部内容。在此基础上就可以进行产品成本的计算了。成本计算是会计核算的主要内容之一。进行产品生产成本的计算是将企业生产过程中为制造产品所发生的各种费用按照所生产产品的品种、类别等进行归集和分配，以便计算各种产品总成本和单位成本。计算产品生产成本既为入库产品提供了计价的依据，又是确定各会计期间盈亏的需要。

企业应设置产品的生产成本明细账，用来归集应计入各种产品的生产费用。如果月末某种产品全部完工，该种产品生产成本明细账所归集的费用总和，就是该种完工产品的总成本，用完工产品总成本除以该种产品完工的总产量即可计算出该种产品的单位成本。如月末某种产品全部未完工，该种产品生产成本明细账所归集的费用总额就是该种产品在产品的总成本。如果月末某种产品一部分完工，一部分未完工，这时归集在产品成本明细账中的费用总额还要采取适当的方法在完工产品和在产品之间进行分配，然后才能计算出完工产品的总成本和单位成本。生产成本如何在完工产品和在产品之间进行分配，是成本计算中的一个既重要而又复杂的问题。

为了核算完工产品成本及其库存商品成本情况，需要设置“库存商品”账户，该账户的性质是资产类账户，用来核算企业外购商品，自制产品即产成品、自制半成品、存放在门市部出售的商品、发出展览的商品及寄存在外的商品的实际成本（或计划成本）的增减变动及其结余情况，其借方登记验收入库商品成本的增加，包括外购、自产、委外加工等；贷方登记库存商品成本的减少（发出）。期末余额在借方，表示库存商品成本的期末结余额，“库存商品”账户应按照商品的种类、品种和规格等设置明细账，进行明细分类核算。

【例 3-28】 12 月 31 日，结转本月完工入库 A、B 产品的制造成本。A 产品 290 件，每件成本 3 224 元，计 934 960 元；B 产品 50 件，每件成本 13 628.80 元，计 681 440 元。

这项业务首先计算 A 产品生产成本总额 934 960 元（材料费 360 400 + 工资费 456 000 + 福利费 63 840 + 制造费用 54 720）；B 产品生产成本总额 681 440 元（材料费 298 400 + 工资费 304 000 + 福利费 42 560 + 制造费用 36 480）；这项经济业务涉及“生产成本”、“库存商品”两个账户。一方面，产品验收入库。使其库存商品增加，应入库产品的实际成本记入“库存商品”账户的借方；另一方面，生产过程结束，须计算结转其生产成本记入“生产成本”账户的贷方。这笔经济业务编制的会计分录如下。

借：库存商品——A 产品	934 960
——B 产品	681 440
贷：生产成本——A 产品	934 960
——B 产品	681 440



品如果涉及商业折扣,应当按照扣除商业折扣后的金额确认商品销售收入,也就是商品销售过程的“打折”在确认收入时予以扣除。

现金折扣,是指债权人为了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。企业会计准则要求企业按照总价法对现金折扣进行处理,即在确定销售商品收入时,不考虑预计各种可能发生的现金折扣,而在实际发生现金折扣时,将其计入当期损益(财务费用)。

由此可见,在计量商品销售收入金额时,应该将销售退回、销售折让和商业折扣等作为销售收入的抵减项目记账,即:

商品的销售收入=不含税单价×销售数量-销售退回-销售折让-商业折扣

(二) 销售商品业务的会计处理

销售业务属于企业的主营业务,为了核算这种主营业务收入的实现,销售成本的结转、销售税金等的计算等内容,在会计上一般需要设置“主营业务收入”、“主营业务成本”、“营业税金及附加”等账户,分别核算收入的实现及其结转、成本的发生及其转销、税金的核算及其转销等内容。对于货款的结算应设置“应收账款”等往来账户,具体如下。

1. 主营业务收入的核算

为了反映企业销售商品和提供劳务所实现的收入以及因销售商品而与购买单位之间发生的货款结算业务,应设置下列账户:

(1) “主营业务收入”账户。该账户的性质是属于损益类,用来核算企业销售商品或提供劳务所实现的收入,其贷方登记企业所实现的主营业务收入(即主营业务收入的增加),贷方登记发生销售退回或销售折让时应冲减本期的主营业务收入和期末转入“本年利润”账户的主营业务收入额(按净额结转),结转后该账户月末应没有余额。“主营业务收入”账户应按照主营业务的种类设置明细账户,进行明细分类核算。

(2) “应收账款”账户。该账户的性质属于资产类,用来核算因销售商品或提供劳务等应向购货单位或接受劳务单位收取货款的结算情况(结算债权),代购货单位垫付的各种款项也在该账户进行核算。其借方用于登记销售商品或提供劳务等发生的应收款项(即应收账款的增加),包括应收取的价值、税款、代垫款;贷方登记已经收回的应收账款(即应收账款的减少)。期末余额如在借方,表示尚未收回的应收账款;期末余额如在贷方,表示预收的账款,该账户按不同的购货单位或接受劳务单位设置明细账户,进行明细分类核算。

(3) “预收账款”账户。该账户的性质是负债类,用来核算企业按照合同的规定预收购货单位订货款的增减变动情况。其贷方登记预收购买单位货款的增加,借方登记销售实现时冲减的预收货款。期末余额如在贷方,表示企业预收款的结余额;期末余额如在借方,表示购货单位应补付给本企业的款项。本账户按不同的购货单位设置明细账户,进行明细分类核算。

(4) “应收票据”账户。该账户的性质是资产类账户,用来核算企业销售商品而收到购货单位开出并承兑的商业承兑汇票和银行承兑汇票的增减变动和结余情况。企业收到的购货单位开出并承兑的商业汇票,表明企业票据应收款的增加,应记入“应收票据”账户



【例 3-35】 12 月 31 日,上个月销售给创业集团的 B 产品由于质量问题本月被退回 10 台,按照规定冲减本月的收入 200 000 元和增值税销项税额 34 000 元,有关款项通过银行付清。假设该批 B 产品的销售成本与本月相同。

这项经济业务的发生,一方面使得公司的商品销售收入减少 200 000 元,增值税销项税额减少 34 000 元;另一方面使得公司的银行存款减少 234 000 元,因此该项经济业务涉及“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税”、“银行存款”三个账户。商品销售收入的减少是收入的减少,应记入“主营业务收入”账户的借方;增值税销项税额的减少是负债的减少,应记入“应交税费——应交增值税”账户的借方;银行存款的减少是资产的减少,应记入“银行存款”账户的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	34 000
贷: 银行存款	234 000

2. 主营业务成本的核算

企业在销售过程中销售商品,一方面减少了库存存货;另一方面作为主营业务收入而垫支的资金,表明企业发生了费用,我们把这项费用称为主营业务成本(亦称商品销售成本)。将销售商品发出的成本称为主营业务成本,应遵循配比的原则,也就是说,不仅主营业务成本的结转应与主营业务收入在同一会计期间加以确认,而且应与主营业务收入中数量上保持一致。主营业务成本的计算确认公式如下:

本期应结转的主营业务成本 = 本期销售商品的数量 × 单位商品的生产成本

上式中单位商品生产成本的确定,应考虑期初存货的商品成本与本期入库的商品成本情况,可以分别采用先进先出法、一次加权平均法和个别计价法等来确定,方法一经确定,不得随意变动。

为了核算主营业务发生一结转情况,需要设置“主营业务成本”账户,该账户的性质属于损益类,用来核算企业经营主营业务而发生的实际成本及其结转情况。其借方登记主营业务发生的实际成本,贷方登记期末转入“本年利润”账户的主营业务成本。经过结转之后,该账户期末没有余额。“主营业务成本”账户应按照主营业务的种类设置明细账户,进行明细分类核算。

下面举例说明主营业务成本的总分类核算。

【例 3-36】 12 月 31 日,结转本月已销售的 A、B 产品的销售成本。其中 A 产品的单位成本 3 200 元,B 产品单位成本 13 600 元。

首先需要计算已销售的 A、B 产品的销售成本。由于本期销售 A 产品计 222 台(50 + 120 + 52),其销售总成本 710 400 元(3 200 × 222),本期销售 B 产品 70 台,其销售成本 952 000 元(13 600 × 70),另外,本期还发生 B 产品退货 10 台,应冲减本月的销售成本 136 000 元(13 600 × 10),因而本月应结转的 B 产品销售成本为 816 000 元(952 000 - 136 000),这项经济业务的发生,一方面使得公司商品销售成本增加 1 526 400 元(710 400 + 952 000 - 136 000);另一方面使得公司的库存商品成本减少 1 526 400 元,因此该项经济业务涉及“主营业务成本”和“库存商品”两个账户。商品销售成本的增加是费用成本的增加,应记入“主营业务成本”账户的借方;库存商品成本的减少是资产的减少,应记入“库存



同期间的主营业务和其他业务的内容也不是固定不变的。由于其他业务不属于企业主要的经营业务范围,按照重要性的原则的要求,对其他业务的核算采取比较简单的方法。其他业务收入和支出的确认原则和计量方法与主营业务基本相同,但相对而言,没有主营业务的要求严格。

(一) 其他业务收入的核算

由于发生其他业务而实现的收入称为其他业务收入。在会计核算过程中,对于其他业务实现的收入是通过“其他业务收入”账户进行核算的。“其他业务收入”账户性质属于损益类,用来核算企业除主营业务以外的其他业务收入的实现及其结转情况。其贷方登记其他业务收入的实现,即增加,借方登记期末转入“本年利润”账户的其他业务收入额,经过结转之后,期末没有余额。本账户按照其他业务的种类设置明细账户,进行明细分类核算。

下面举例说明其他业务收入业务的总分类核算。

【例 3-38】 12 月 28 日,公司销售一批原材料,价款 28 000 元,增值税 4 760 元,款项收到存入银行。

按照规定,销售材料的收入属于其他业务收入。这项经济业务的发生,一方面使得公司的银行存款增加 32 760 元(28 000+4760);另一方面使得公司的其他业务收入增加 28 000 元,增值税销项税额增加 4 760 元,因此该项经济业务涉及“银行存款”、“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税”三个账户。银行存款增加是资产增加,应记入“银行存款”账户的借方;其他业务收入的增加是收入增加,应记入“其他业务收入”账户的贷方;增值税销项税额的增加是负债增加,应记入“应交税费——应交增值税”账户的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 银行存款	32 760
贷: 其他业务收入	28 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	4 760

【例 3-39】 12 月 28 日,公司向某单位转让商标的使用权,获得收入 100 000 元,存入银行。

转让商标使用权实质上就是让渡资产的使用权,这与处置无形资产的收入的处理是不同的,因而其收入属于其他业务收入的范围。这项经济业务的发生,一方面使得公司银行存款增加 100 000 元;另一方面使得公司的其他业务收入增加 100 000 元,因此该项业务涉及“银行存款”和“其他业务收入”两个账户。银行存款的增加是资产的增加,记入“银行存款”账户的借方,其他业务收入的增加是收入的增加,记入“其他业务收入”的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 银行存款	100 000
贷: 其他业务收入	100 000

【例 3-40】 12 月 28 日,出租一批包装物,收到租金 7 020 元存入银行。

出租包装物的租金收入同样属于让渡资产使用权的收入,应列入其他业务收入,由于租金中包含增值税销项税额,因此应进行分离,即不含税租金为 6 000 元[7 020÷(1+



17%)], 增值税销项税额为 1 020 元。这项经济业务的发生, 一方面使得公司的银行存款增加 7 020 元; 另一方面使得其他业务收入增加 6 000 元, 应交增值税销项税额增加 1 020 元, 因此该项经济业务涉及“银行存款”、“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税”三个账户。银行存款的增加是资产的增加, 记入“银行存款”账户的借方; 其他业务收入的增加是收入的增加, 记入“其他业务收入”的贷方; “应交税费——应交增值税”的增加是负债的增加, 应记入“应交税费——应交增值税”账户的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 银行存款	7 020
贷: 其他业务收入	6 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 020

(二) 其他业务成本的核算

企业在实现其他业务收入的同时, 往往还会发生一些其他业务支出, 即与其他业务有关的成本和费用, 包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧费、出租无形资产的摊销费等。为了核算这些支出, 需要设置“其他业务成本”账户。该账户的性质属于损益类, 用来核算企业除主营业务以外的其他业务成本的发生和转销情况。其借方登记其他业务成本包括销售材料成本、提供劳务的成本费用的发生, 即其他业务成本的增加, 贷方登记转入“本年利润”账户的其他业务成本额, 经过结转后, 期末没有余额。本账户应按照其他业务的种类设置明细账户, 进行明细分类核算。需要注意的是除主营业务以外的其他经营活动发生的相关税费, 在“营业税金及附加”账户核算。

下面举例说明其他业务成本的总分类核算过程。

【例 3-41】 12 月 31 日, 公司月末结转本月销售的材料成本 16 000 元。

这项经济业务的发生, 一方面使得公司的其他业务成本增加 16 000 元; 另一方面使得公司的库存材料成本减少 16 000 元, 因此该业务涉及“其他业务成本”和“原材料”两个账户, 其他业务成本的增加是成本费用增加, 应记入“其他业务成本”的借方; 库存材料成本的减少是资产减少, 应记入“原材料”账户的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 其他业务成本	16 000
贷: 原材料	16 000

【例 3-42】 12 月 31 日, 公司结转本月出租包装物的成本 4 680 元。

企业出租包装物的成本属于其他业务成本的内容。这项经济业务的发生, 一方面使得公司其他业务成本增加 4 680 元; 另一方面使得公司的库存包装物成本减少 4 680 元, 因此该项经济业务涉及“其他业务成本”和“周转材料”两个账户。包装物成本的摊销是费用支出的增加, 应记入“其他业务成本”账户的借方; 库存包装物成本的减少是资产的减少, 应记入“周转材料”的账户的贷方。所以这项经济业务应编制的会计分录如下。

借: 其他业务成本	4 680
贷: 周转材料	4 680

【例 3-43】 12 月 31 日, 按照 5% 的税率计算本月转让商标使用权收入应缴纳的营



转让所取得的价款和投资账面价值之间的差额等。

(2) 营业外收入和营业外支出是指企业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项收入和各项支出。其中,营业外收入包括处置固定资产净收益、出售无形资产的净收益、非货币性交易收益、罚款净收入等;营业外支出包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产减值准备、计提固定资产减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。营业外收入与营业外支出不存在因果联系,因而不存在配比关系,应该分别核算,并在利润表分列项目反映。

(3) 所得税费用是指企业应计入当期损益的所得税费用。它是企业按照税法规定依据应纳税所得额计算并向国家缴纳的税款,是企业利润总额的减项,由于会计利润的计算方法与税法上应缴纳所得税计算方法不一致,应纳税所得额应在会计利润的基础上按税法规定的口径调整计算。在我国所得税会计核算上,应采用资产负债表债务法核算所得税费用。

(二) 利润分配

企业净利润实现后,应按规定进行分配。根据我国有关法规的规定,一般企业和股份公司当年实现的净利润,首先是弥补以前年度尚未弥补的亏损,然后按下列顺序进行分配:

(1) 提取法定盈余公积金,按照本年实现的净利润的10%的比例提取。企业提取的法定盈余公积金累计额达到注册资本的50%以上时,可不再提取。企业提取的法定盈余公积金主要用于弥补亏损和转增资本。

(2) 应付优先股股利,即企业按照利润分配方案分配给优先股股东的现金股利,优先股股利是按照约定的股利率计算支付的。

(3) 提取任意盈余公积金,一般按照股东大会决议提取。

(4) 应付普通股股利,即企业按照利润分配方案分配给普通股股东的现金股利,一般按照各股东所持有的股份比例进行分配。如果是非股份制企业则为分配给投资者的利润。

(5) 转作资本(或股本)的普通股股利,是指企业按照利润分配方案以分派股利的方式转作资本(或股本),即以利润转增的资本。

(三) 账户设置

根据财务成果形成及分配业务核算的内容,应设置两类账户,一类账户反映利润的形成;另一类账户反映利润的分配。

1. 反映利润形成的账户

为了总括地核算和监督企业利润的形成情况,除了前述的收入和费用账户外,还应设置“管理费用”、“销售费用”、“财务费用”、“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”、“所得税费用”、“本年利润”等账户。这些账户的性质和结构如下:

(1) “管理费用”账户。该账户的性质属于损益类。用来核算企业行政管理部门为组织和管理企业的生产经营活动而发生的各项费用。其借方登记发生的各项管理费用,贷方登记期末转入“本年利润”账户的管理费用,经过结转后,本账户期末没有余额。管理费用应按照费用项目设置明细账户,进行明细分类核算。



(2) “销售费用”账户。该账户属于损益类。用来核算企业在销售商品过程中发生的各项销售费用及其结转情况。其借方登记发生的各项销售费用,贷方登记期末转入“本年利润”账户的销售费用,经过结转后,本账户期末没有余额。销售费用应按照费用项目设置明细账户,进行明细分类核算。

(3) “财务费用”账户。该账户属于损益类。用来核算企业在生产经营过程中为筹集资金而发生的各项费用。其借方登记发生的各项财务费用,贷方登记期末转入“本年利润”账户的财务费用,经过结转后,本账户期末没有余额。财务费用应按照费用项目设置明细账户,进行明细分类核算。

(4) “投资收益”账户,属于损益类账户,用以核算企业对外投资取得的收益或发生的损失。该账户的贷方登记对外投资所得到的收益,借方登记对外投资所发生的损失,期末将本期的投资净收益或投资净损失结转到“本年利润”账户,结转后账户无余额。该账户应按投资收益的种类分设明细账户,进行明细核算。

(5) “营业外收入”账户,属于损益类账户,用以核算企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入。该账户的贷方登记发生的营业外收入数;借方登记期末结转到“本年利润”账户的营业外收入数;结转后期末无余额。该账户应按营业外收入项目设置明细账户,进行明细核算。

(6) “营业外支出”账户,属于损益类账户,用以核算企业发生的与其生产经营无直接关系的各项支出。该账户的借方登记发生的营业外支出数;贷方登记期末结转到“本年利润”账户的营业外支出数;结转后期末无余额。该账户应按营业外支出项目设置明细账户,进行明细核算。

(7) “所得税费用”账户,属于损益类账户,用以核算按规定从本期损益中减去的所得税费用。该账户的借方登记发生的所得税费用额;贷方登记期末结转到“本年利润”账户的所得税费用额;结转后期末无余额。

(8) “本年利润”账户,属于所有者权益类账户,用以核算企业在本年度实现的净利润(或发生的净亏损)。该账户的贷方登记转入的“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”、“补贴收入”、“投资收益(贷)”等账户的期末余额;借方登记转入的“主营业务成本”、“其他业务成本”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“投资收益(借)”、“营业外支出”、“所得税费用”的期末余额;年度终了,应将本年实现的净利润(发生的净亏损)从该账户全部转入“利润分配”账户,结转后该账户无余额。

2. 反映利润分配的账户

为了总括地核算和监督企业净利润的分配情况,应设置“利润分配”、“盈余公积”、“应付股利”账户,这些账户的性质和结构如下:

(1) “利润分配”账户,属于所有者权益类账户,用以核算企业利润分配(或亏损弥补)的历年分配(或弥补)后的积存余额。该账户的借方登记利润分配数或从“本年利润”账户转入的全年累计亏损额,贷方登记从“本年利润”账户转入的全年实现的净利润额或用盈余公积弥补亏损额等其他转入。年末若为贷方余额,表示历年未分配利润,若为借方余额,表示历年积存未弥补亏损。该账户应按利润分配的内容设置提取盈余公积、应付利润、未分配利润、盈余公积补亏等明细分类账户进行明细核算。