

现 金	
xxx	xxx
银行存款	
xxx	1000
在途商品	
1000	1000
库存商品	
1000	800
营业成本	
800	800
费 用	
50	50
税 金	
100	100
利 润	
1000	800
	50
	100
营业收入	
1000	1000

商业会计学编写组

商业会计学

下 册

辽宁财经学院

商业会计学

下 册

辽宁财经学院
商业会计学编写组

1982·10

目 录

第七章 包装及用品的核算	1
第一节 包装及用品核算的任务	1
第二节 包装物的核算	3
第三节 物料用品的核算	19
第四节 低值易耗品的核算	22
第八章 固定资产的核算	27
第一节 固定资产管理和核算的原则	27
第二节 固定资产收进的核算	31
第三节 固定资产折旧的核算	37
第四节 固定资产修理的核算	42
第五节 固定资产减少的核算	47
第六节 固定资产的明细核算	50
第九章 国家资金、专用基金和拨款的核算	52
第一节 国家资金的核算	52
第二节 其他资金的核算	58
第三节 专用基金的核算	64
第四节 专用拨款的核算	77
第十章 商品流通费的核算	81
第一节 商品流通费的概念和核算的任务	81
第二节 商品流通费的总分类核算	87
第三节 商品流通费的明细分类核算	90

第四节	商品流通费按商品类别的核算	102
第十一章	税金和财务成果的核算	105
第一节	税金和财务成果的意义及 核算的任务	105
第二节	税金的核算	106
第三节	财务成果的核算	110
第四节	解缴利润和所得税的核算	121
第十二章	会计报表	131
第一节	会计报表的意义和种类	131
第二节	资金平衡表及其附表	139
第三节	经营情况表及其附表	154
第四节	会计报表的报送和汇总	160
第五节	企业内部报表	166
第十三章	饮服企业的核算	171
第一节	饮服企业核算的特点与任务	171
第二节	饮食企业经营的核算	173
第三节	服务企业经营的核算	202
第四节	饮食服务业费用和财务成果的核算	215
第十四章	储运企业的核算	222
第一节	储运企业核算的特点与任务	222
第二节	仓储收入的核算	224
第三节	运输收入的核算	236
第四节	储运支出的核算	242
第五节	单车（船）核算	247
第六节	储运企业财务成果的核算	252

第七章 包装及用品的核算

在完成商品流转任务的过程中，还需要借助于一定数量的包装及用品等物质条件。因此，在学习商品核算之后，本章将说明包装物、物料用品、低值易耗品的管理原则和核算方法。

第一节 包装及用品核算的任务

商业企业，为了便于商品的运输和保管，保证商品数量、质量的完好，减少商品损耗，防止商品散失、霉变、短缺等现象发生。就需要备有包装及用品等物资设备，借以开展各种业务活动。这些包装及用品，按现行制度可划分为：包装物、物料用品、低值及易耗品三种。这些包装及用品虽不是商业企业经营的对象，但它们都是完成商品流转任务必不可少的物质条件。商业企业合理的购置这些包装及用品，不仅能保证正常业务活动的进行，而且对提高服务质量、提高劳动效率也有重要作用。因此，管好，用好包装及用品对商业企业有着重要意义。

商业企业的包装及用品，在资金管理方面是属于非商品定额资金的占用，是商业企业财产的一个组成部分。各级企业必须本着节约的原则，合理购置、妥善保管、节约使用、修旧利废，以最大限度地延长使用次数和使用期限。实现既能满足商品流转的需要，又能提高服务质量的需要；达到既能

保证商品数量、质量的安全，又能改善职工劳动条件的目的。

为了管好、用好和核算好包装及用品，商业企业必须严格遵守财经纪律和有关制度，建立健全切实可行的管理制度，指定专人进行管理；此外，还需要做好宣传和解释工作，发动群众，协作各方，以便调动全体职工的积极性，共同管好、用好包装及用品。

包装及用品的种类繁多，规格复杂，数量较大，价值不一，而耐用时间和使用情况又不相同。但它们也具有共同点：价值较低，使用期短，更换频繁。所以，对包装及用品的管理和核算，既不能象固定资产那样，按基本建设程序来替换补充，也不便按使用期限进行折旧，只能在严格管理的前提下，做到简化手续，管理有方，便于核算，家底清楚，不压不丢，发挥效用。基于这一原则，包装及用品的具体核算任务有：

（一）本着少花钱多办事，勤俭办企业的原则，加强包装及用品的购置、保管、使用、摊销、维修各环节的管理和核算工作，实行岗位责任制。

（二）建立健全包装及用品有关手续制度，依靠职工群众管好、用好包装及用品，发挥包装及用品的使用效能，防止损失浪费的发生。

（三）正确、及时、全面地记载和反映包装及用品的增减变动及结存情况，做到帐帐、帐实相符。

为便于说明，将包装物、物料用品、低值易耗品分为三节，叙述如下：

第二节 包装物的核算

一、包装物的内容

包装物是指用来盛装或包扎商品并随同商品转移的各种物品，如铁桶、木箱、麻袋、草包、塑料袋、竹篓、缸、坛等等。包装物不仅能保护商品的安全，而且有些包装物还能增加商品的美观。商业企业可根据商品的性能、特点，在节约的原则下，适当选用不同种类的包装物，做到既节约，又安全，又美观，提高商品在市场上的竞销能力。

包装物中，有的随同商品出售或转移，如铁桶、麻袋、草包、竹篓、木箱等；有的专门为盛装储存商品用的包装容器（不随同商品出售或转移），如盛装油、糖、菜用的缸、桶等。此外，还有包扎商品用的零星包装用品，如纸张、麻绳、纸盒等。专门用于盛装储存商品而不随同商品出售或转移的包装容器，应按其价值及使用年限，依照规定标准，分别在“低值易耗品”或“固定资产”帐户中核算；零星购进并在当月可以用完的纸张、绳子等，可直接以包装费于购进时一次核销，这两项都不作包装物处理。对于为出售而购进的包装物，应作为“库存商品”处理。因此，除上述几种外，只有用于商品购销和运输，并随同商品转移、出售或租赁回收的，以及一次购进而当月不能用完的包装物，才属于本节“包装物”核算的范围和内容。

随着生产的发展和商品购销业务的扩大，企业占用的包装物也不断地相应增加，因此，必须加强对包装物的管理和核算，做到经常检查，妥善保管，安全装卸，加强回收，及

时维修，以延长使用期限，节约包装费用的支出，增加资金的积累。

二、包装物购进的核算

包装物的购进有单独购进和随货购进两种情况。

购进包装物时，首先由业务部门按照实际需要提出购置包装物的品名和数量送交财会部门，财会部门根据上级批准的计划进行审核，签注意见，通知业务部门进行购买。包装物购入后，应由保管员详细验收入库，并填制“收货单”（格式与商品购入单相同），随同对方发票送交财会部门。财会部门收到“收货单”和发货票经核对无误后，即作帐务处理。

包装物是在“包装物”帐户上进行核算的。“包装物”是资金占用帐户，用来反映包装物收入、付出、摊销及结存等增减变化情况：购进、拨入、盘盈的包装物记增方；出售、拨出、摊销、废弃、盘亏记减方；余额表示包装物的净值。“包装物”明细帐应按品名开设。现将单独购进，随货购进和回收的核算方法，分别叙述如下：

（一）、单独购进的核算

在单独购进时，应按实际成本列帐。包装物的实际成本包括购进原价、运杂费以及加工改制等费用。

〔例〕某公司购进木箱200个备用，购进原价计600元，运杂费20元，价款以支票付讫，木箱交实物保管人验收入库，作会计分录如下：

增：银行借款——商品流转借款 620.00

增：包装物——木箱 620.00

此例包装物购进时，发生的运杂费因能分清对象，可直接计入包装物进价成本；如分不清时，可在“费用”中的包

装费子目列支。

(二)、随货购进的核算

随货购进的包装物，又分为单独作价和不单独作价两种：

1. 单独作价：包装物在随货购进单独作价的情况下，应根据对方发货单所列商品价款与包装用品价款分别列帐。

〔例〕某公司购进商品一批计 3,500 元，该批商品的包装物单独作价为 40 元，商品已验收入库，货款和包装物价款均以银行借款付讫，作会计分录如下：

增：银行借款——商品流转借款 3,540.00

增：库存商品——××× 3,500.00

增：包装物——××× 40.00

2. 不单独作价：包装物在随货购进不单独作价又不需返还对方的情况下，包装物的价款已包括在商品价款内，所以不再另行计价入帐。如果这类包装物不随货销售，在腾空后分别按以下情况处理：

在腾空后，仍能继续使用的，应估价入帐，将其估价记入“其他收入”和“包装物”两个帐户的增方。

在腾空后，不能继续使用而可以改作其他用途的，估价后分别作“物料用品”或“原材料”入帐，同时增加“其他收入”。

在腾空后准备变价出售的，要设置备查簿登记，待出售后作“其他收入”处理。对这一部分无价包装，有条件的单位可以指定专职或兼职人员集中管理，防止散失和浪费。

“其他收入”是资金收入帐户，用来核算企业除经营业务收入和“财产溢余”以外的各项收入。其他收入发生之数记增方；结转“利润”帐户之数记减方；结转后无余额。

〔例1〕某商店随货收进不单独计价的竹篓200只,腾空后,该批竹篓仍能作包装物使用,估价40元入帐,其会计分录如下:

增: 其他收入 40.00
 增: 包装物——×× 40.00

〔例2〕对于腾空后不能作为包装物使用的,为了简化手续,可以不估价入帐,但应登记保管卡,等出售后收入现金时,作会计分录如下:

增: 其他收入 × × ×
 增: 现金——×× × ×

(三)、回收的核算

企业回收包装物复用时,应视同收购处理,其核算方法与单独购进核算相同。

包装物回收一般有两种情况:一是购销双方,在签订合同时,即规定了能多次使用,价值较大的包装物(如铁桶、麻袋、木箱等),在购货单位腾空后予以收回;二是零售企业向消费者收购腾空的包装物(如啤酒瓶)。前者,供货方对随货发出的包装物不单独作价,但在合同或协议内应明文规定是否收取租金或手续费以及回空的运费由何方负担等事项。后者,则由收购单位按收购价格,向消费者付款收回包装物。现分别叙述其核算如下:

销货方发出商品时,对需要回收的包装物必须在发货票上注明回收的品名和数量,并登记备查簿。当购货单位将包装物退还时,再在备查簿上注销。如需购货方支付租金或手续费时,可在托收货款时一并托收,收入的租金或手续费可

作为“其他收入”处理。

〔例〕某批发商店销售商品一批,计 5,000 元,议定所用包装物在货到后应及时腾空返还,返还运费由购货方负担,并向购货方收取租赁费 5 元。在商品发运办好托收手续后,作会计分录如下:

增: 营业收入 5,000.00

增: 其他收入 5.00

增: 委托银行收款 5,005.00

接到银行收帐通知,将上款入帐时:

减: 银行借款——商品流转借款 5,005.00

减: 委托银行收款 5,005.00

零售企业代批发企业或生产单位回收的包装物,不在“包装物”帐户核算,应设置备查簿登记其收、付、存数量。收入时增记“其他应收款”,减记或增记有关帐户。将包装物交付委托收购单位,并收回价款及手续费时,增记或减记有关帐户,减记“其他应收款”帐户,手续费以“其他收入”处理。

做好包装物回收工作,可以充分发挥包装物的使用效能。对于促进生产、加速商品流转,节约资金都具有重要意义。因此,不仅要求销货单位要对包装物及时回收,而且也要求购货单位及时将包装物腾空退还。只有购销双方密切协作,才能做好包装物的回收工作。

三、包装物发出的核算

商业企业的包装物发出业务,一般包括领用和出售两部分:

(一)、领用包装物

领用包装物时,如果属于只能使用一次的,可根据“包

装物领用单”，增记：“费用——包装费”、减记“包装物”帐户；如果属于能够多次使用的，应填制“包装物移库单”作移库处理。

〔例〕某单位营业员向用品保管员领用包装纸 1,000 张，金额 20 元，根据“包装物领用单”作会计分录如下：

增：费用——包装费 20.00

减：包装物——包装纸 20.00

（二）、出售包装物

出售包装物与购进一样，也有单独出售和随货出售两种情况。出售包装物发生原价与售价之间有差额时，在“其他收入”或“其他支出”帐户进行核算。当售价高于原价时，其差额部分反映在“其他收入”帐户；反之，售价低于原价时，其差额部分反映在“其他支出”帐户。

〔例〕将库存备用的木箱出售 100 个，售价为 320 元，原价为 310 元，其会计分录如下：

减：银行借款——商品流转借款 320.00

减：包装物——木箱 310.00

增：其他收入 10.00

四、包装物摊销的核算

包装物在使用过程中，因不断磨损而逐渐减少其价值。对于这部分减少的价值，应采取适当的计算方法，摊入费用之中，以计算和考核企业包装费的支出情况。由于企业使用的包装物种类繁多，数量较大，在实际工作中，要精确计算出各种包装物因磨损而减少的价值，不但有困难，而且工作量也大，因此，可根据包装物的具体情况，在既能简化核算手续，又能保证摊销计算正确的前提下，有以下几种摊销法，可供选择使用。

(一)、分期摊销

对于包装物中有些价值较大，数量较多，使用时间较长的品种，可以按照其使用时间和价值，根据下列公式计算单项摊销额：

$$\text{某包装物月(季)摊销额} = \frac{\text{某包装物原值} - \text{残值}}{\text{估计使用月(季)数}}$$

〔例〕包装用铁桶10个50元，估计可使用2.5年，残值为5元，则每月摊销额为：

$$\text{每月摊销额} = \frac{50 - 5}{2.5 \times 12} = 1.50 \text{ 元}$$

但是，在实际工作中，包装物因其数量大、品种多，不可能按单项分期摊销，只能进行综合摊销，综合摊销率的确定和计算步骤是：

1. 首先根据包装物的有关历史资料估计出各种包装物的使用时间。

2. 再将使用时间基本相同的包装物进行归并分为适当的几大类。

3. 每月(季)按大类进行计算综合摊销额，其计算公式是：

$$\text{某类包装物月(季)摊销额} = \frac{\text{某类包装物原值} - \text{残值}}{\text{估计使用月(季)数}}$$

$$\text{某类包装物摊销率} = \frac{\text{某类包装物月(季)摊销额}}{\text{某类包装物原值}} \times 100\%$$

4. 算出各类包装物每月（季）应计摊销额后，按下列公式计算综合摊销率：

$$\text{包装物月(季)综合摊销率} = \frac{\text{各类包装物月(季)摊销额合计金额}}{\text{包装物总金额}} \times 100\%$$

5. 用综合摊销率，乘以“包装物”帐户期末余额，即为本期应计摊销额。

对于包装物因磨损而摊销转入费用这部分数额，是在“费用——包装费”帐户中进行核算的，每月（季）末，将其计算所得摊销额，记入该帐户的增方；同时记入“包装物”帐户的减方，以便随时反映包装费的支出情况和包装物的结存净值。

〔例〕某企业的包装物季综合摊销率，通过上述步骤确定为 5%，季末包装物总帐户余额为 12,000 元，本季应计包装物摊销额为 600 元， $(12,000 \times 5\%)$ ，作会计分录如下：

增：费用——包装费 600.00

减：包装物——包装物摊销 600.00

采用综合摊销率法时，只冲减包装物总帐户的金额，不冲减包装物各明细帐户的金额。为了便于核对包装物总帐与明细分类帐的金额，在包装物明细帐户中开设“包装物摊销”专户记载已摊销的金额。这个帐户的性质与“进销差价”帐户相似，是包装物的调整帐户。对帐时将包装物各明细帐户金额相加减去包装物摊销帐户的余额的差额，应与总帐包装物余额相等。

采用综合摊销率法，手续比较简便；但由于包装物种类

多，使用时间不一，磨损程度不同，因而，也会出现已摊销的数额与实际磨损减少的价值不一致的情况。

(二)、降等摊销

目前，在粮食企业系统，对包装物采用这种摊销方法。具体作法是：

首先在制度和管理办法上对各种包装物按新旧程度规定出等级标准及其价值，作为降等摊销的计算依据。每至期末对实有包装物进行清点，定级。再按等级的价值计算出全部包装物的实有价值总额。帐面金额与降等后的实有价值总额之间的差额，即为本期应摊销的包装费。

〔例〕某粮库财会部门，根据保管部门转来经领导批准的“包装物变等报告单”记载：标准新麻袋5,000条，每条2元，已使用降为标准旧麻袋，每条1.40元；标准新铁桶20个每个35元，已使用降为标准旧铁桶，每个25元，作会计分录如下：

增：包装物——标准旧麻袋	7,000.00
增：包装物——标准旧铁桶	500.00
增：费用——包装费	3,200.00
减：包装物——标准新麻袋	10,000.00
减：包装物——标准新铁桶	700.00

这种摊销方法。适用于包装物品种较少，数量较多，使用时间较长的企业。由于事先规定了包装物的等级标准及其价值，因此，计算简便。但每次摊销都要进行清查盘点，鉴定等级，工作量较大。

(三)、盘点估价摊销

这种做法是在季末或年终时，对包装物进行全面彻底的盘点，并根据各类包装物的使用磨损程度，重行估算出实存

的价值。再将估算出的金额与帐面金额进行比较，两者的差额，即为本期应摊销的包装费。

〔例〕某企业季末盘点实存包装物估价金额为 7,500 元，包装物帐户余额为 8,200 元，差额 700 元，予以摊销，作会计分录如下：

增：费用——包装费	700.00
减：包装物	700.00

采用这种方法，能够比较正确地反映包装物减少的价值和实存包装物的净值，特别是通过全面盘点清查，有利于加强对包装物的管理，发现问题，及时处理，减少不应有的损失。其不足之处，是每次摊销都要进行实际盘点和估价，费时较多。

（四）、五成摊销

当前，商业、供销企业大多采用此法，即在购进包装物时，先按包装物价值的百分之五十摊入费用核销，其余百分之五十记入“包装物”帐户，待包装物废弃时，再将这部分摊入费用核销。具体摊销方法见本章第四节低值易耗品五成摊销举例。

除上述四种摊销方法外，有的企业还采取包装物在使用时不做摊销处理，待到包装物废弃时，予以一次核销摊入费用。这种作法，手续虽然简化了，但只能限于包装物数量少，价值较低的单位使用。

五、包装物修理，废弃的核算

（一）包装物的修理。企业为发挥包装物的使用价值，应经常做好包装物的维修和养护工作，以延长其使用期限。包装物的维修和养护应当发扬自力更生，勤俭办企业的精神，依

靠群众，自己动手，减少开支，节省资财。企业为维修和养护包装物而支出的费用，以“费用——包装费”帐户列支。

〔例〕某商店修理包装物一批，支付修理费20元，根据有关凭证，作会计分录如下：

增：费用——包装费	20.00
减：现金	20.00

（二）包装物的废弃。对于不能继续使用又不能修理的包装物，应按照规定予以报废处理。包装物报废时，应填制“包装物报废单”，详列包装物报废的品名、规格、数量、废弃原因、报废日期等项，经有关部门同意并签注意见后，送交财会部门审核无误，区别不同情况作不同帐务处理：

1. 报废包装物的帐面价值大于残值时，其差额作“费用——包装费”处理。

〔例〕某粮店期末清理出不能使用的麻袋50条，帐面价值为70元，填写“包装物报废报告单”经批准报废，残值变价收入现金15元，作会计分录如下：

增：费用——包装费	55.00
增：现金	15.00
减：包装物——麻袋	70.00

2. 报废包装物的帐面价值小于残值时，其差额作冲减“费用——包装费”处理。

〔例〕某供销社报废木箱20只，帐面价值为12元，估计残值为20元，转作物料用品，根据批准的“包装物报废报告单”，作会计分录如下：

增：物料用品——×××	20.00
减：包装物——木箱	12.00