

金中泉 丁承厚 张以宽 编

SHANGYE
KUAIJIXUE

〔下〕

商
业
会
计
学

商 业 会 计 学

(下 册)

金中泉 丁承厚 张以宽 编

中央广播电视大学出版社

商业会计学

(上、下册)

金中泉 丁承厚 张以宽 编

*

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

北京印刷二厂印装

*

开本787×1092 1/32 印张 23.25 插页4 千字 484

1987年2月第1版 1987年5月第1次印刷

印数: 1—55000

书号: 4300·192 (上、下册) 定价: 3.25元

目 录

第八章 商品流通费的核算 (1)

第一节 商品流通费的范围和核算任务..... (1)

第二节 商品流通费的帐户设置..... (6)

第三节 商品流通费的核算方法..... (11)

第四节 商品流通费的大类核算..... (26)

第九章 专用基金的核算..... (30)

第一节 专用基金核算的任务..... (30)

第二节 利润留成基金的核算..... (32)

第三节 企业留利基金的核算..... (36)

第四节 职工福利基金的核算..... (38)

第五节 更新改造基金的核算..... (43)

第六节 大修理基金的核算..... (49)

第七节 扶持生产基金的核算..... (51)

第八节 统筹退休基金的核算..... (55)

第十章 税金..... (59)

第一节 税金..... (59)

第二节 税金..... (61)

第三节 财务成果的核算..... (71)

第四节 利润解缴与亏损拨补的核算(利润留成企业)..... (81)

第五节 财务成果分配和转销的核算(利改税企业)..... (89)

第十一章 商业会计报表..... (100)

第一节 商业会计报表的作用、种类和编制要求..... (100)

第二节 商业企业主要会计报表的结构和内容..... (104)

第三节	商业企业主要会计报表的编制	(131)
第四节	商业企业其他会计报表的格式及编制方法	(139)
第五节	汇总商业会计报表的编制	(159)
第六节	商业会计报表的报送和审批	(174)
第十二章	饮食和服务企业的核算	(177)
第一节	饮食和服务企业核算的特点与任务	(177)
第二节	饮食企业经营的核算	(179)
第三节	服务企业经营的核算	(206)
第四节	饮食服务业费用、财务成果的核算	(224)
第五节	饮食服务企业会计报表的特点与编制方法	(229)
第十三章	商业企业的群众核算	(235)
第一节	实行群众核算的必要性	(235)
第二节	零售企业的柜组核算	(241)
第三节	批发企业的科组核算	(254)
第四节	食品企业生猪经营分环节小指标核算	(258)
第五节	饮食服务企业的店、组核算	(263)
第六节	群众核算和劳动竞赛、奖励制度的结合	(267)
附录	各章经济业务借贷会计分录	(270)

第八章 商品流通费的核算

第一节 商品流通费的范围和核算任务

商品从生产领域向消费领域转移，要经过流通领域。由于商品流通的需要，并在流通领域中发生的物化劳动耗费和活劳动耗费的货币表现，称为商品流通费。

马克思在《资本论》第二卷中，研究资本形态变化及其循环问题时，对资本主义流通费用作了深刻的考察和分析。第一，马克思认为“资本完成它的循环的全部时间，等于生产时间和流通时间之和。”^① 流通时间虽不生产产品，但仍然是必要的。没有流通，也就没有再生产。因而马克思指出：“在商品生产中，流通和生产本身一样必要，从而流通当事人也和生产当事人一样必要。”^② 流通时间的必要，决定了商品流通费用支出的必要。第二，流通费用区分为纯粹流通费用和由于生产过程在流通领域内继续而引起的费用两类。这两类费用的性质是不同的，前者是由货币到商品和由商品到货币的形态转化而引起的费用。这类费用不增加商品

① 《资本论》第2卷，第138页。

② 《资本论》第2卷，第144页。

价值。因而马克思指出：“一切只是由商品的形式转化而产生的流通过费用，都不会把价值追加到商品上。”^①后者，是由于在流通领域追加生产过程而引起的费用，不仅是必要的，而且和纯粹流通过费用有区别。它具有一定的生产性质，在一定程度上增加商品价值。第三，尽管流通过费用是必要的，但对社会财富来讲，仍然是一种扣除，一种损失。正如马克思指出：“尽管如此，就社会总资本考察，这样平均化的损失仍然是损失。”^②

马克思考察资本主义流通过费用的上述论点和分析，对研究社会主义商品流通过费及其核算问题，仍然有着重要的理论意义和现实意义。

在社会主义制度下，商品流通仍然是必要的。商业企业在组织商品流通过程中，必然要发生各种各样的支出。但有些支出属商品流通过费，有些则不属。习惯上把前者称为费用，后者称为支出。因此，要正确组织商品流通过费的管理和核算，首先就必须按照马克思的流通过费用理论，正确区分费用和支出，明确商品流通过费的范围。

一、商品流通过费的范围

按照马克思对流通过费用性质的分析，商品在流通过程中必需的活劳动和物化劳动耗费，是确定商品流通过费范围的主要依据，即：凡是在商品在流通过程中所必需的活劳动和物化劳动的耗费，均属于商品流通过费。按照这个依据，商业企

① 《资本论》第2卷，第167页。

② 《资本论》第2卷，第155页。

业中的商品流通费主要包括以下几类：

1. 支付给商业工作人员的劳动报酬，如工资、福利费和各种工资性质的津贴等；

2. 支付给其他国民经济部门为商品流通提供服务的费用，如运输费、仓租费、广告费、代购代销手续费等；

3. 商业企业业务经营过程中发生的物质耗费和管理费，如包装费、固定资产折旧费、低值易耗品摊销费、租赁费、保养修理费等物质耗费和办公费、旅差费、会议费、劳动保护用品费、冬季取暖费、消防费等管理费；

4. 商品在运输、保管和销售过程中由于自然原因而发生的耗损。

此外，根据国务院颁布的《国营企业成本管理条例》，下列费用开支也属于商品流通费的范围：

1. 流动资金借款利息和代管合作店、组股金的正常利息支出；

2. 财产和运输保险费，契约、合同公证费和鉴证费，咨询费，专有技术使用费；

3. 企业为改善商品养护、保管、包装按财政部有关规定开支的费用；

4. 按规定比例计算提取的工会经费和按规定列入费用的职工教育经费；

5. 经财政部审查批准列入的其他费用。

根据国务院颁布的《国营企业成本管理条例》，下列各项开支不属于商品流通费范围，不能以商品流通费列支：

1. 应在基本建设资金、各种专项基金和专项经费中开

支的费用；

2. 应在企业留用利润中开支的奖金；

3. 超出国家规定开支标准部分的各项费用支出；

4. 基本建设借款和专项借款的利息，以及流动资金贷款的罚息；

5. 应在企业留用利润中开支的各项赔偿金、违约金、滞纳金和罚款；

6. 与本企业生产经营活动无关的其他费用。

此外，下列各项支出也不属商品流通费的范围：

1. 直接冲减销售收入和以专项基金开支的各种税金；

2. 由于经营管理不善造成的财产损失或人力不可抗拒的灾害损失；

3. 因商品加工所支付的生产加工费用；

4. 支援农业支出和补贴工业支出；

5. 其他营业外支出，如编外人员、长期病假人员工资及福利金，退休人员的退休金、离休人员的各项待遇性质的支出、职工退职金、丧葬费、抚恤费等各项支出。

二、商品流通费的核算任务

商品流通费核算要以大力降低商品在流通过程中的耗费，提高经济效益为根本任务。如前所述，马克思认为，商品流通费既是商品在流通过程中的一种必要耗费，同时又是社会财富的一种扣除和损失。在商品流通费的管理和核算中，都必须以马克思的这一原理为指导思想，即一方面为顺利完成商品流通过程必需支出一定的费用；同时，在企业

经营中必须认真贯彻执行勤俭节约的原则，同一切铺张浪费现象作斗争，大力降低耗费，节约费用开支。这一点也具体表现在商品流通费和盈利的关系上。商业企业的商品流通费是由已实现的商品销售收入来补偿的。商品销售收入减除商品购进价、营业税金和商品流通费后，才为盈利或亏损。在商品购进价和营业税金不变的条件下，企业要增加盈利，只有努力降低商品流通费。因而商品流通费和企业盈利形成一种反比例关系，即商品流通费愈低，企业盈利愈大；反之，商品流通费愈高，企业盈利愈小。因此，努力降低商品流通费，是商业企业提高经济效益的重要途径。

此外，商品流通费的一个重要特点是它的综合性和广泛性。费用开支涉及到企业经营管理的各个方面，和企业经营管理水平密切相关，因而，商品流通费用水平是综合反映商业企业经营管理工作的重要质量指标。这一重要特点决定商品流通费核算要和费用计划管理及在其指导下的分口管理、分级管理等管理活动相结合，以调动企业内部各部门和广大职工的积极性，大力改善经营管理，使降低商品流通费具有广泛的坚实的群众基础。

根据上述根本任务，商品流通费的具体核算任务是：

1. 按照商品流通费的范围和开支标准，严格执行费用预算，审核费用开支；
2. 科学地组织商品流通费核算，正确、及时地提供核算资料，并利用会计数据分析研究费用变化情况，进一步寻求降低费用的途径；
3. 严格划分费用性质和归属期限，正确计算和分摊会

计报告期应负担的商品流通费，真实反映费用水平和财务成果。

第二节 商品流通费的帐户设置

一、商品流通费总分类帐户的设置

合理设置商品流通费帐户是实现商品流通费核算任务的一个重要环节。根据商品流通费的理论和对核算资料的不同要求，商品流通费总分类帐户可以有不同的设置方法：

1. 前已说明，根据马克思的观点，纯粹流通费用和生产过程在流通领域内继续而引起的费用具有不同的性质，因而在实际工作中就可以按照费用性质分别设置“进货费用”、“储存费用”、“销售费用”和“管理费用”几个总分类帐户。前两个帐户核算的费用一般与商品价值有关，后两个帐户核算的费用则属于纯粹流通费用的范畴。这种设置方法的一个最大困难是，在业务经营的实际活动中，进货费用与储存费用中往往有相当部分不能追加商品的价值，如由于迂回、相向、重复等不合理运输，由于过量过长的不合理商品储存等引起的费用支出，都不会追加到商品价值中去。而在核算工作中区分合理与不合理是一件很困难的事情。正如马克思指出：“因为储备的正常形式和不正常形式，从形式上是区分不出来的，而且二者都是流通的停滞，所以这些现象可以互相混同，……。”^①

^① 《资本论》第2卷，第166页。

2. 由于商品流转一般要经过批发和零售两个环节，这两个环节的费用内容尽管基本相同，但各种内容的开支比重是不同的。为了分别取得核算资料，就可以分别设置“批发商品流通费”和“零售商品流通费”两个总分类帐户。

3. 为了集中反映商品流通费总额，考核费用总水平，就可以只设置一个“商品流通费”帐户，对商品流通费进行总括核算。

从1957年以来，我国商业会计制度中均采用第三种方法，即只设置“商品流通费”总分类帐户，而在其下再按费用性质分设明细帐户。这个帐户属于支出类帐户，它的增加栏核算报告期发生的费用支出，期末发生额合计即为报告期发生的全部商品流通费支出总额。它的减少栏反映转入财务成果帐户的数额。在不实行费用分摊的企业，这个帐户月末一般无余额；月末对进存费用按存销比例进行分摊的企业，这个帐户的期末余额是期末库存商品的结存费用，构成库存商品实际成本的一部分。期末编制资金平衡表时，它与“库存商品”帐户的余额合并，填入库存商品项目内。

二、商品流通费明细分类帐户的设置

商业企业在业务经营过程中商品流通费的发生和支付是各种各样的，“商品流通费”总分类帐户只能对商品流通费进行总括核算，不能反映和核算各种费用支出的详细情况，因此，为了提供商品流通费的明细核算资料，就需要设置商品流通费明细分类帐户，进行明细分类核算。

在社会主义社会实行计划经济的条件下，为了对企业发

生的各项费用在全国范围内汇总，以便于对费用计划的执行情况进行检查和考核，商品流通费明细帐户以及各个明细帐户的核算内容，都在商业会计制度中统一规定，企业按照统一规定组织明细分类核算。由于各个时期的经济发展情况和经济管理要求不同，商业会计制度所规定的明细帐户和各个明细帐户的核算内容也不完全相同。从明细帐户的变动情况可以看出，商品流通费明细帐户的设置体现了以下原则：

（一）费用性质是划分明细帐户的基础。

费用明细帐户首先是按商品经营费用和管理费用分别设置，一般又把前者称为直接费用，后者称为间接费用。然后，再按商品活动的具体环节或相同的开支内容分别设置项目。这样按照不同的费用性质分别提供核算资料，便于分析、考核和加强费用管理。

（二）有利于计划管理和财务管理。

设置费用明细帐户要满足计划管理和财务管理的需要，使提供的核算资料便于检查、考核计划的执行情况；开支数额较大的费用项目，即使费用性质相同，也可以单列项目，以利于提供资料和信息。

（三）保持相对的稳定性。

明细帐户的多少和各个明细帐户的核算内容都宜于保持相对的稳定，以使不同时期核算资料具有可比性。

现行商业会计制度将应设置的费用明细帐户（也称子目，下同）作了统一的规定。各明细帐户的主要内容如下：

1. 运杂费：指商品在整个运输过程中的运费、装卸搬运费以及同运输有关的各项杂费，如调车费、过渡费、站台、

码头租用费等等。

2. 保管费：指商品在储存过程中所支付的保管费用，包括商品检验、挑选整理、倒库、晾晒、消防、护仓、仓房租赁、委托保管等费用以及商品畜禽的饲料费。

3. 包装费：指包装用品费、包装物折损费，不能直接列入包装物进价的运杂费、挑选修补费、租用费等。

4. 商品损耗：指商品在运输、保管和销售过程中所发生的自然损耗和经批准核销的超定额损耗。

5. 手续费：指委托其他单位代购、代销所支付的手续费。

6. 利息：指支付的银行借款利息和企业代管合作店、组股金所支付的利息。

7. 工资：指按照规定标准支付给固定职工的工资和附加工资，以及按规定支付工资性质的各项补贴。

8. 临时人员工资：指因业务需要，经劳动部门批准的临时人员的工资。凡搬运、保管、包装、修理等环节发生的和冬季取暖雇佣的烧暖气工，应分别列入各该有关费用项目内。但必须按计划加强管理和控制。

9. 福利费：指按规定标准提取的福利基金和按月向工会拨交的工会经费。编外人员、长期病假人员的工资和按规定提取的福利基金、退休人员的退休金和实际开支的医药费、支付给离休人员的各项待遇性质的支出都在“其他支出”或“退休退职人员支出”科目核算，不列入“工资”和“福利费”子目核算。

10. 修理费：指固定资产和低值易耗品等财产的修理费

及按规定提取的大修理基金。

11. 折旧费：指按规定提取的固定资产折旧费。租入、借入固定资产的租赁费、使用费应视同租入、借入固定资产折旧费，也在本子目核算。

12. 低值易耗品摊销：指按规定摊销的低值易耗品费。

13. 保险费：指按规定企业自愿保险支付的保险费。保险收入首先应弥补保险财产的损失，其不足差额列作财产损失，多余的差额冲减本子目。

14. 其他费用：指以上各子目以外的各项费用，包括租赁费（不包括租入、借入固定资产的租赁费、使用费）、旅差费、邮电费、水电费、烤火费、会议费、书报资料费、印刷费、文具纸张费、广告样品费、干部培训费、文体宣传费、劳保用品费、防暑降温费、零星用品购置费、调入不需安装的固定资产的运杂费、排污单位缴纳的排污费等等。

应冲减各项费用的收入，如利息收入、租金收入（不包括租出、借出固定资产的租赁费或使用费收入）、代保管费收入、职工房租水电费收入等等，能分清项目的，冲减各有关子目，不能分清项目的都冲“其他费用”子目。

现行供销合作社会计制度规定的商品流通费明细帐户稍有不同，主要是：

1. 临时人员工资和固定职工的工资都在“工资”明细帐户内核算。

2. 开设“简易建筑费”明细帐户，核算经批准或按规定摊销的临时货棚及修建简易设施的费用。

第三节 商品流通费的核算方法

一、商品流通费支出的核算

商品流通费的发生与支付是两个不同的概念。前者是指由于组织商品流通而发生劳动耗费的时间，后者是指以现金或转帐方式实际支付费用的时间。这两个时间可能一致，也可能不一致，而商品流通费是按照权责发生制核算的，即费用发生后，不管是否已经实际支付，都应当以费用列支；如果费用没有发生，即使已经实际支付，也不以费用列支。现按照商品流通费发生和支付的不同情况说明其核算方法。

(一) 直接支付费用的核算。

凡是当期发生当期实际支付的费用，称为直接支付费用，如支付当月的运杂费、保管费、工资、其他费用等。

1. 直接支付一般费用的核算。

通常有两种支付方式：

(1) 费用发生时，有关部门以费用单据直接向财会部门报帐。

设某零售企业以现金支付当月发生的商品搬运费20元。财会部门审核单据无误后，作会计分录如下：

增：商品流通费——运杂费	20
减：现金	20

(2) 有关部门预先领取一定数量的费用备用金，支付费用后，定期凭单据向财会部门报帐，经审核无误后，补足备用金定额。这种支付方式一般要建立在费用管理实行分口

分级管理的基础上。

设某批发企业的运杂费由储运部门负责管理，发生有关业务如下：

①根据储运科的领款收据，支付费用备用金500元。应作会计分录如下：

增：商品流转借款 500

增：业务周转金——储运科 500

②储运科定期将费用单据10张，计300元，向财会部门报帐，经审核无误后，开借贷款户现金支票，如数补足费用备用金定额，应作会计分录如下：

增：商品流转借款 300

增：商品流通费——运杂费 300

2. 直接支付工资的核算。

在商品流通费总额中，工资费用一般占有较大比重。加强对工资基金的计划和管理，又是企业管理的一项重要工作。因此，下面对工资的核算作较详细的说明。

为了统一工资的计划和核算，国家对工资总额的计算作了统一规定。

工资总额是指国家在一定时期内支付给全部职工的劳动报酬总额。在商业企业中，全部职工包括固定职工、经劳动部门批准的临时工以及经县以上劳动部门正式批准常年参加企业生产的亦工亦农人员和个别企业用集体所有制的招工指标招收的人员。商业企业的工资总额组成包括全部固定职工、临时人员（包括在有关费用子目列支的临时人员）、编外和长期病假人员的工资及以工资形式支付的各项补贴（包