

商业会计

(下)

安徽财贸学院

目 录

第八章 包装物和低值易耗品的核算.....	(231)
第一节 包装物和低值易耗品核算的任务.....	(231)
第二节 包装物的核算.....	(232)
第三节 低值易耗品的核算.....	(244)
第九章 固定资产的核算.....	(249)
第一节 固定资产核算的任务.....	(249)
第二节 固定资产收进的核算.....	(252)
第三节 固定资产折旧的核算.....	(261)
第四节 固定资产修理和清理的核算.....	(267)
第五节 固定资产的明细分类核算.....	(271)
第十章 自有流动资金和专用基金的核算.....	(273)
第一节 自有流动资金的核算.....	(273)
第二节 专用基金的核算.....	(279)
第十一章 税金和利润的核算.....	(287)
第一节 税金的核算.....	(287)
第二节 利润的意义和利润形成的核算.....	(291)

第三节	利润分配的方式	(299)
第四节	利润分配的核算	(302)
第十二章	会计报表	(319)
第一节	会计报表的作用和种类	(319)
第二节	资金平衡表的内容和编制方法	(323)
第三节	经营情况表的内容和编制方法	(332)
第四节	财务主要指标电讯报告的内容和编制方法	(337)
第五节	会计报表的分析利用	(388)

第 八 章

包装物和低值易耗品的核算

商品企业在业务经营过程中，必须具有一定数量的包装物、低值易耗品才能保证业务的正常进行。

第一节 包装物和低值易耗品核算的任务

包装物和低值易耗品是商业企业在组织商品流转过程中不可缺少的物质条件，它对保护商品的安全，便于组织商品运输，降低商品损耗，提高劳动效率和服务质量等方面都有重要的作用。它们的特点是：可以使用一定期限而不改变其实物形态，只是它们的价值因使用发生磨损而逐渐减少。随着商品流通的扩大，对它们的需要也日益增加。为了合理节约这方面的资金，要严格执行计划，控制购置，贯彻少花钱多办事的要求，充分利用现有的物品，并加强管理和会计监督。

其核算任务是：

（一）反映和监督包装物、低值易耗品的增减变化情况，促进其合理使用。

（二）检查包装物，低值易耗品是否充分发挥其效能，是否适应业务经营的需要，促使更好地为商品流转服务。

（三）正确核算包装物和低值易耗品的摊销，注意维

修，克服浪费。

第二节 包装物的核算

一、包装物的概念和核算范围

一、包装物是商业企业在组织商品流转过程中用来盛装和包扎商品的物资，是商品在运输、保管和销售过程中不可缺少的物质条件。马克思指出：“不论产品储存的社会形式如何，它的保管总需要有各种费用，需要有当作产品保管器具的建筑物、容器等等，又需要有生产资料和劳动支出，以防止各种有害的影响，……①

包装物除有利于商品的运输、保管和装卸外，可以防止商品散失，损坏，减少商品的自然损耗和损失，保护商品的安全，维护商品的使用价值，也便于计算商品的数量；因此，合理购置、正确使用包装物，不仅可以保证商品流通的顺利进行，而且有利于节约社会主义劳动和物质资源。

包装物的种类繁多，数量很大，按其使用情况不同，可分为储存用的包装物和周转用的包装物。

储存用的包装物，是指专门为储存商品而不随商品一起出售或转移的包装容器。如门市部盛装商品的油柜、糖缸、酒坛等。这类包装物，一般使用期间较长，固定不动，类似物质设备。在会计核算上通常不作为包装物核算，而按其价值和使用年限，分别作低值易耗品或固定资产核算。

周转用的包装物，是指为便于商品运输和销售并随同商品流转可以多次使用的包装容器，如铁桶、木箱、麻袋等，属于包装物的核算范围。如果它的价值很小，只能使用一次便消耗的包装用品，如包装纸、绳子等，虽随同商品流转，

但不作为包装物，根据耗用数额作“费用——包装费”列支。

此外，在周转用的包装物中，还有一种随同商品购进，但不单独作价，以后又随同商品出售的，也不作为包装物核算；但如随同商品购进，虽不单独作价，在商品售出腾空后，可作为包装物使用的，应合理估价，作为包装物进行核算。

为了反映包装物的收进、发出和结存的情况，要设置“包装物”帐户进行核算，这是个资金占用帐户，购进、拨入包装物记入该帐户的增加；拨出、出售、摊销、废弃记减少；余额反映包装物的结存数额，表明现有包装物的实际价值。

购进包装物按实际成本记帐，购进时所发生的运杂费可以连同购进价记入“包装物”帐户。但在实际工作中，由于包装物运费数额不大，如果记入包装物，便要增加分摊手续，因此购进包装物时，即按购进价记入“包装物”，购进时的运杂费视同包装费直接以“费用——包装费”列支。对随同商品购进的包装物所发生的运杂费，可全部作为商品运杂费处理，以“费用——运杂费”列支。

二、包装物收进的核算

包装物购进有单独购进和随货购进两种情况。单独购入包装物后，由保管员验收入库，填制入库单，处理手续与购进商品同，有些包装物购进后可不入库而直接交付使用。财会部门根据有关凭证审核后即以“包装物”帐户入帐。

〈例〉某商业企业为适应业务经营需要，购进木箱50只，单价4.00元，另有运杂费5元，价款以银行转帐支票付

论，根据有关凭证分录如下：

增：银行借款——商品流转借款	205.00
增：包装物——木箱	200.00
增：费用——包装费	5.00

随货购进单独计价的包装物，因其价格没有包括在商品价格之内，故在计入“库存商品”帐户的同时，还要记入“包装物”帐户。

〈例〉某批发企业购进硫磺50包，每包26元，计价款1,300元，该批硫磺的包装麻袋50条，单独计价为200元。上项商品和包装物价款，连同运费20元，以银行借款支付。分录如下：

增：银行借款——商品流转借款	1,520.00
增：库存商品——硫磺	1300.00
增：费用——运费	20.00
增：包装物——麻袋	200.00

上项业务中包装物运费难以明确划分，故此项费用，全部作“费用—运杂费”处理。

随货购进的包装物有时并不单独计价。例如，购进工业品随货包装用木箱、纸箱，购进农付产品随货包装用竹篓、草包等。此项随货购进的包装物，由于它的价值已包括在商品进价之内，所以不另行计价入帐；但这种包装物腾空后，如仍可使用，即应估价入帐，记增：“其它收入”和“包装物”。如不能作包装物使用，则可根据情况作“物料用品”估价入帐；或者设备查簿登记，以加强管理，防止散失，待出售后，记增：“其它收入”，减：“银行借款——商品流转借款”（或增：“现金”）。

三、包装物发出的核算

包装物的发出有各种情况，如领用、出售等等，现分别说明其核算方法。

企业领用包装物有的只供一次使用，有的可作多次使用。由于使用的情况不同，其核算方法亦有所区别。

当企业业务部门因需要领用的包装物，只供一次使用，领用部门应填制“包装物领用单”经有关人员批准后向仓库提取，财会部门根据盖有已提取印签的“包装物领用单”所列金额，记增：“费用——包装费”，减：“包装物”——××。

当企业业务部门领用可供多次使用的包装物，则应作移库处理。经管包装物部门，应填制“包装物移库单”，并在保管帐上减少“在库”数量，增加“在用”数量。在包装物的明细帐上列作移库记载，不变动结存数量，不作金额反映。对这部分领用移库的包装物，经管部门要与有关部门协作，加强管理，防止丢失损坏，在使用完毕后，督促及时交回，注销原作的移库记录。

商业企业出售包装物，有随货出售和单独出售两种情况，而在随货出售的包装物中，又有单独计价和不单独计价之分，其核算也有所区别。

概括起来，无论单独出售或随货出售单独计价，凡出售包装物售价高于或低于帐面价值的差额部分，一般作为减少或增加“费用——包装费”处理，即售价高于帐面价值的差额，冲减“费用——包装费”；反之，售价低于帐面价值的差额，增加“费用——包装费”。这是因为包装物在使用过程中要进行摊销，出售时售价大于或小于包装物的帐面价

值，实质上是过去对包装物多摊销或少摊销了，故应作为增或减“费用——包装费”处理。

随货出售的包装物，如果单独计价的应在发货单据上分别列出商品的金额和包装物的金额，一并向购货单位收取价款。

〈例〉某商店销售商品一批，商品价款为10,000元，盛装商品的包装物随货出售，计价120元，帐面价值为100元，收到价款，分录如下：

增：营业收入	10,000.00
减：银行借款——商品流转借款	10,120.00
减：包装物——在库—×××	100.00
减：费用——包装费	20.00

仍以上例，如果随货出售的包装物帐面价值为100元，售价为70元时，则其分录如下：

增：营业收入	10,000.00
减：银行借款——商品流转借款	10,070.00
增：费用——包装费	30.00
减：包装物——在库—××	100.00

包装物随货出售，不单独计价，同时它又是随货购进未单独计价的，因为它的价值已包括在商品价值之内，故随货出售时，不单独进行核算。如果此项包装物，是计价购进的，则应于出售时，作为增：“费用——包装费”，减：“包装物——在库。

商业企业的包装物主要用来盛装商品，不是为了单独出物，但有些随货购进的包装物腾空后，或因业务变更，包装物有多余或不需用时，为了发挥包装物的使用效能，降低非商品定额资金的占用，可以经过批准后出售，并按照出售收

入大于或小于包装物的帐面价值的不同情况，分别比照单独计价随货出售的包装物处理。

四、包装物回收的核算

随着工农业生产的迅速发展和商品流通的不断扩大，对包装物的需要也会日益增加。积极开展包装物的回收利用，是增产节约、修旧利废、挖掘物资潜力，充分发挥包装物的使用效能具有重要意义。

包装物回收的核算，一般采取押金的办法，以利包装物的回收其核算方法如下：

〈例一〉1、某生产公司售给某基层社化肥一批，计价10,000元，随货发出未单独计价的包装物200元，按规定应如数收取押金，当即向银行办妥贷款及押金的托收手续，分录如下：

增：营业收入	1,000.00
增：其他应付款—某基层社	200.00
增：委托银行收款——某基层社	10,200.00

2、收到某基层社交回化肥包装物，经有关人员验收入库，按规定付给回收价款200元，连同应退还押金200元，共计400元，由银行汇出。分录如下：

增：银行借款——商品流转借款	400.00
减：其他应付款（或存入保证金）—基层社	200.00
增：包装物	200.00

〈例二〉1、某基层社接银行送来县生资公司托收承付结算凭证，内列化肥价款10,000元，包装物押金200元，经核相符，同意承付。商品同时验收，零售价为10,500元。分

录如下:

增: 银行借款——商品流转借款 10,000.00

增: 进销差价 500.00

增: 库存商品——生资门市部 10,500.00

增: 其他应收款 200.00

2、交回上项化肥包装物, 收到县生资公司汇来包装物回收价款200元及退还押金200元, 共400元, 分录如下:

增: 其它收入 200.00

减: 银行借款——商品流转借款 400.00

减: 其他应收款(或: 存出保证金)县生资公司 200.00

五、包装物摊销的核算

包装物在使用过程中, 会因磨损而逐渐减少其价值, 这部分因磨损而减少的价值, 属于流通费用。因此, 合理而节约地使用包装物, 尽量减少磨损, 延长其使用期, 就可以降低流通费用。

由于商业企业的包装物种类繁多, 数量很大, 使用情况也比较复杂, 要正确地计算每种包装物的磨损价值, 比较困难。因此, 可从实际情况出发, 在既简化核算手续, 又能提供比较正确的核算资料的前提下, 分别采用适当的方法计算出包装物摊销的数额。现将商业企业采用的几种摊销方法说明如下:

(一)、分期摊销, 根据包装物的使用情况, 确定一个综合摊销率, 然后乘上月末“包装物”帐户余额, 便是本月摊销额。

关于综合摊销率, 可以根据各类包装物使用磨损情况和

包装费支出的历史资料研究确定。具体计算时，可根据包装物的不同使用时间分成几类，计算出各类包装物的摊销额（计算公式参见下面各种包装物摊销额的计算公式），然后加计各类包装物摊销额，按下列公式计算摊销率：

$$\text{综合摊销率} = \frac{\text{各类包装物应计摊销额计数}}{\text{全部包装物总额}} \times 100\%$$

〈例〉“包装物”帐户月末余额为1,000元，综合摊销率3%，本月摊销额便是30元（1,000×3%），分录如下：

增：费用——包装费	30.00
减：包装物	30.00

采用此法摊销，手续比较简便。但由于包装物品种较多，用一个综合摊销率计算，不够正确。同时，包装物的磨损与使用情况密切有关，按照一个综合摊销率计算，与实际使用磨损的情况不符。故这种方法适用于包装物品种较多不便分别计算其摊销的单位。

对于某些价值较大，数量较多，使用时间较长的包装物，也可以根据使用期限，按照下列公式计算摊销额，分期摊销。

$$\text{某种包装物每月(季)单位摊销额} = \frac{\text{包装物价值} - \text{预计残值}}{\text{可使用月(季)数}}$$

〈例〉铁桶每个30元，残值3元，估计可使用五年，则每季的摊销额应为：

$$\frac{30 - 3}{5 \times 4} = 1.35 \text{元}$$

采用此法摊销，算出单项包装物每期摊销额，乘以该项包装物数量，便得出本期摊销额，以后各期便以该数额摊销转帐，处理手续也较简便。但由于摊销是以使用期间作为计

算标准，与采用综合摊销率一样，可能与实际使用磨损的情况不符。这种方法适用于某些价值较大，可以较长时期使用的包装物等。

(二) 盘点估价摊销，在季末或年终时，对包装物进行盘点，根据包装物使用程度，重新估价，估价金额与帐面余额之差额，即作为摊销额摊销转帐。

〈例〉年终对包装物进行盘点，按使用程度重新估价为900元，包装物帐面余额为1,100元，两者之差200元，即转入“费用——包装费”摊销，分录如下：

增：费用——包装费	200.00
减：包装物	200.00

采用此法摊销，能够比较正确地反映装物磨损的情况，而且通过盘点，可以加强对包装物的管理。但是包装物的盘点估价工作集中，所以，只能适用于包装物不多而且零星分散的企业单位。

(三) 降等摊销，就是企业将包装物按品种规定出新旧等级标准及其价格，月(季)末由经管部门全面盘点包装物，重新签定等级，计算出原帐面等级金额与新等级金额之间的差额降等金额，作为本期包装物的摊销额。

〈例〉某公司“包装物”帐户原帐面数字标准新桶60只，每只35元，标准旧桶184只，每只25元，共计金额6,700元。月未经业务部门盘点重新鉴定，计标准新桶48只，标准旧桶192只，非标准铁桶4只(不论新旧大小，每只一律按12元计价，)按照规定的价格标准，共计金额为6,528元。两者之间差额为172元，分录如下：

增：包装物——标准旧桶	200.00
增：包装物——非标准桶	48.00

增：费用——包装费 172.00

减：包装物——标准铁桶 420.00

采用此法摊销，由于统一规定了包装物的等级，处理上比较简便，但是需要经过盘点鉴定包装物的等级，如果包装物较多，工作便会繁重。同时等级也不可能规定得过多过细，虽然经过鉴定，但仍不免与包装物的实际使用磨损情况不尽相符。故此法只适用于包装物品种不多，数量较大，经久耐用的单位。

（四）、五成法摊销，就是企业根据具体情况，可采用五成摊销法，即在购进领用时摊销50%，余下50%在报废时再摊销。其核算方法与下节低值易耗品的五成摊销法相同。这种方法可以简化核算手续，适用于包装物数量不大，零星分散的企业单位。

六、包装物修理和废弃的核算

包装物在使用过程中，要注意加强管理，及时维修，以保持或延长使用期限。修理工作应本着自力更生、勤俭节约的精神，少花钱多办事。所需修理费用，以“费用——包装费”列支。

确实不能继续使用的包装物，应按规定手续提请报废。财会部门对批准报废的包装物，应按帐面价值注销，记减：“包装物”。报废后的残余物料要加强管理，防止散失，设备查簿登记，对数量多，价值大的，要估价入帐，作“物料用品”处理。

上述废弃的包装物，不论其帐面价值大于或小于残值时，其差额作为调整“费用——包装费”处理。理由与前述出售使用过的包装物其售价高于或低于帐面价值的帐务处理相

同。

七、包装物租借的核算

为了节约国家物资，充分利用现有包装物，商业企业可将供周转使用的包装物，在购销商品的同时租借使用，或者单独将包装物临时租借给其他单位使用，或者向其他单位临时租借用。企业相互间租用包装物，能为双方提供方便，加强企业单位间的协作关系，适应购销业务发展的需要，节约国家物资，充分发挥物尽其用的效能。

借入包装物，一般实行押金制度要交付一定数额的押金，作为保证金。另外，还要交付使用费或租赁费，用来弥补包装物的损耗，故又称折损费。当向其他单位借入包装物时，应商定借用的品种，数量和借用期限，填写一定的租借凭证。交付的押金作暂付款处理，以“其他应收款”帐户核算。借入的包装物由于是租借的，不涉及所有权的转移，故不记入包装物帐内，但为了加强管理，应记入“代管商品物资”帐户，按照出借单位的名称分户登记借入包装物的品名和数量。

〈例〉购进商品一批，计1,000元，同时借用包装麻袋20条，每条交押金5元，共100元，分录如下：

增：银行借款——商品流转借款 1,100.00

增：库存商品——×× 1,000.00

增：其他应收款——××单位 100.00

同时增：代管商品物资100.00

当包装物使用完毕，归还包装物，收回押金，并在收回的押金中扣去应支付的租赁费10元，分录如下：

减：银行借款——商品流转借款 90.00

增：费用——包装费 10.00

减：其他应收款——××单位 100.00

同时减：代管商品物资100.00

以上所付的租赁费或折损费，实际上是包装物的使用费，故以“费用——包装费”列支。

借出包装物的处理原则与上述借入相同，只是收取的押金以“其他应付款”帐户核算。为了加强借出包装物的管理，可以在“包装物”帐户设借出专户，借出时，从包装物明细帐转入借出专户，以便分别反映包装物的库存数量和借出数量，并在包装物保管帐上作必要的记载。

〈例〉销售商品1,200元，借出包装麻袋40条，帐面价每条2元，暂收押金每条2.50元，分录如下：

增：营业收入（或：商品销售） 1,200.00

增：其他应付款 100.00

减：银行借款——商品流转借款 1,300.00

同时增：包装物——借出——麻袋 80.00

减：包装物——麻袋 80.00

收回包装物退还押金，并收取租赁费10元，分录如下：

增：银行借款——商品流转借款 90.00

减：其他应付款——××单位 100.00

减：费用——包装费 10.00

同时增：包装物——麻袋 80.00

减：包装物——借出——袋麻 80.00

以上收取的包装物租赁费或折损费，意味着包装费用得到了补偿，故冲减“费用——包装费”。

八、包装物的明细核算

包装物种类很多，经常收进发出，在使用中不断磨损毁坏，为了掌握各种包装物增减变动和实有数额，必须组织包装物的明细核算。

包装物的明细核算是按包装物品名进行数量金额核算，即按品名设置明细帐户，有关包装物购进、领用、调拨、出售以及摊销、报废都要在明细帐详细记载。其格式可用商品明细帐帐页详见第五章。

第三节 低值易耗品的核算

一、低值易耗品核算的范围

低值易耗品是低值易耗性质的设备，又称家具用具。如桌椅、橱柜、货架、劳动工具等。其特点是品种较多，价值较低，使用时间较短，容易损耗。凡每件购进或自制的价格在限额以内（如供销社和商业部系统规定为10元以上，500——基层社为800元——以下）的，不论其使用时间的长短；或使用年限在一年以内的，不论其价值的大小，均作为低值易耗品。价值很小的物品（如在10元以下的），直接列作费用，不以低值易耗品处理，但应设备查簿登记，以加强管理。由于低值易耗品具有品种复杂，数量零星，价值较低，易于耗损，需要经常补充更换等特点，为了简化核算手续，由企业自行按计划掌握，在流动资金项下购置补充，以便及时适应业务经营上的需要。另外，供销社系统规定：苫布、枕木、水泥条、跳板、磅秤（地磅除外）、劳动用畜、各种非机动车、土油榨、水钢磨等，不论其价值大小和使用期限