

一、会计的涵义及其分类

(一) 会计的涵义

会计就其本质而言：是记录一个经济组织的经济活动过程，将记录结果转变为会计数据，编写成会计报告，并将其传达给决策者的信息处理系统和信息管理系统。

到目前为止，会计尚无统一而完整的定义。会计界对会计定义具有代表性的观点有：会计管理工具论和管理活动论。

(二) 会计的分类

1. 按照会计人员服务的机构及业务性质分类

- (1) 企业会计或称私用会计 (Private accounting)。
- (2) 公共会计 (Public accounting) 或称会计师职业会计。
- (3) 政府会计 (Government accounting)。

2. 按信息使用者不同分类

- (1) 财务会计 (Financial accounting)。指主要为企业外部利害关系人提供各种定期财务报表的一种会计。
- (2) 管理会计 (Management accounting 或 Managerial accounting)。指为满足企业内部管理者在经营管理上所需要的信息，利用专门的统计及数学方法，对数据进行累积、处理和传送的会计。

本书专门介绍财务会计的基本理论和方法。

二、会计的职能及会计对象

(一) 会计的职能

会计的职能是会计所具有的功能或作用，会计的基本职能有两个，即会计核算和会计监督。

1. 会计核算职能

会计核算职能就是运用会计所特有的方法对企业所发生的经济业务进行确认、计量、记录与报告，使它们转变为能在会计报告中进行概括和汇总的信息资料，为信息使用者进行决策和经济管理提供必要的数据和资料。

2. 会计的监督职能

会计的监督职能具体表现在以下三个方面：

(1) 保护性监督作用：运用设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿等会计核算方法，使会计成为一个严密的信息系统。

(2) 前馈监督：会计信息系统的必要程序之一是进行确认，即运用一定标准，明确哪些数据可以并在什么时候进入该系统以及如何报告，以监督经济活动合法性与合理性。

(3) 反馈监督：可以运用会计所提供的信息揭示实际与计划或预算的偏差，使经营管理者明确应如何完成计划，并便于修订计划或预算。

(二) 会计对象

会计的对象是指会计所核算和监督的内容。

凡是特定对象能够以货币表现的经济活动，都是会计核算和监督的内容。以货币表现的经济活动，通常又称为价值运动或资金运动。

以制造业企业为例，其资金运动包括：

- (1) 资金的投入；
- (2) 资金的循环与周转（包括供应过程、生产过程和销售过程三个阶段）；
- (3) 资金的退出。

三、会计目标

会计目标是会计工作预计在一定时期要达到的目的。

按照我国发布的《企业会计准则》，在目前的环境下，企业提供财务会计信息的主要目标是：

- (1) 满足国家宏观经济管理的需要。
- (2) 满足有关方面了解企业财务状况和经营成果的需要。
- (3) 满足企业加强内部经营管理的需要。

这三个方面反映了我国企业会计目标的三个层次：第一个层次是满足政府宏观调控的需要，第二个层次是满足

投资者进行决策的需要，第三个层次是满足企业自身进行经营管理的需要。

第二节 会计要素及会计等式

一、会计要素及其确认

(一) 会计要素

对会计所要核算的经济活动内容的基本分类项目，称为财务会计的基本要素，简称会计要素。会计要素是会计对象的基本分类，是会计核算对象的具体化，同时也是会计报表的基本构成要素。

1. 资产

资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。

资产具有如下基本特征：

- ①资产是由于过去的交易、事项所形成的。
- ②资产是企业拥有或者控制的。
- ③资产预期会给企业带来经济利益，即资产是可望给企业带来现金流入的经济资源。

2. 负债

负债是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

负债具有如下基本特征：

- ①负债是企业的交易或事项形成的现时义务。
- ②负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。具体表现为交付资产、提供劳务、将一部分股权转让给债权人等。

3. 所有者权益

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。

它具有如下特征：

- ①除非发生减资、清算，企业不需要偿还所有者权益；
- ②企业清算时，只有在清偿所有的负债后，所有者权益才返还给所有者；
- ③所有者凭借所有权能够参与利润的分配。

所有者权益包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。其中盈余公积和未分配利润又合称为留存收益。

4. 收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。

它具有如下特征：

- ①收入从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生；
- ②收入可能表现为企业资产的增加，也可能表现为企业负债的减少，或者两者兼而有之；
- ③收入能导致企业所有者权益的增加；
- ④收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项。

5. 费用

费用是指企业销售商品、提供劳务等日常活动中所发生的经济利益的流出。

它具有如下特征：

- ①费用是企业在日常活动中发生的经济利益的流出，而不是从偶发的交易或事项中发生的经济利益的流出；
- ②费用可能表现为资产的减少，或负债的增加，或二者兼而有之；
- ③费用将引起所有者权益的减少。

6. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。它是反映经营成果的最终要素。

利润总额既包括由企业经营产生的净资产增加，也包括企业非经营的营业外收支净额。也就是说，利润总额包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。

(二) 会计要素的确认与计量

1. 会计确认

确认是财务会计的一项重要程序。会计确认的一般准则是：

首先，符合某项要素的定义；

其次，能够可靠地计量；

最后，具有相关性。

计量也是财务会计的一项程序，它指的是用数量（主要是用金额）对财务报表要素进行的描述方式。计量是一个模式。它由两个要素构成：

（1）计量的单位：计量的单位通常采用名义货币，即不考虑货币的币值（也称购买力）的变动，一律按不同时期同种货币的面值为计量单位。

（2）计量的属性：计量的属性指要素（主要为资产）可用货币计量的各种特征，如历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量的贴现值等。

把计量单位（设为分母）与计量属性（设为分子）相组合（分数式表示），便构成各种计量模式。例如：

- | | |
|---------------|---------------|
| （1）历史成本/名义货币 | （2）现行成本/名义货币 |
| （3）历史成本/不变购买力 | （4）现行成本/不变购买力 |

第（1）种模式为当前通用的计量模式，（2）（3）（4）则是在物价变动时，由会计准则特别规定必须采用或允许采用的计量模式。

二、会计等式

（一）资产、负债与所有者权益的平衡关系

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} \quad (1-1)$$

企业发生的经济业务按其对于三大要素的影响可以分为以下六大类，这些业务的发生都不会导致会计等式平衡关系的存在。

- （1）资产内部的一增一减：
- （2）负债内部的一增一减：
- （3）所有者权益内部的一增一减：
- （4）资产与负债的同增同减：
- （5）资产与所有者权益的同增同减：
- （6）负债与所有者权益的一增一减：

（二）收入、费用与利润之间的平衡关系

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润} \quad (1-2)$$

（三）资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润之间的数量关系

$$\text{资产} + (\text{收入} - \text{费用}) = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{利润} (\text{分配前}) \quad (1-3)$$

在某时点资产、负债、所有者权益平衡的基础上，经过某期间的经营，发生了收入和费用并得到了利润。收入可视为增加了企业的资产，而费用可视为减少了企业的资产，利润则可视为增加了投资者的权益。这样，资产、负债、所有者权益又建立了一种新的平衡关系：

$$\Delta \text{资产} = \Delta \text{负债} + \Delta \text{所有者权益} \quad (\Delta \text{表示与期初的数量不同})$$

不论在什么时候观察资金运动的相对静止状态，资产与负债和所有者权益的数量总是保持平衡关系。因此，资产=负债+所有者权益称为会计恒等式，它既是资金运动的起点，又是资金运动的终点。

第三节 财务会计的规范

一、财务会计规范的意义和分类

财务会计规范是指在财务会计处理和编制财务报表时用来作为标准，要求会计人员和报表提供者自觉遵守的规则（Rules）。会计规范的作用如下：

1. 作为财务会计和报表的技术规范。
2. 提高会计信息质量。
3. 促进证券（资本）市场、商品市场、会计人才市场等的繁荣。
4. 对经济违法行为起约束、制止、处罚的作用。
5. 体现我国会计标准的国际化协调过程。

二、我国企业财务会计法规体系

我国企业会计核算法律法规体系是由《中华人民共和国会计法》为母法形成的一个比较完整的体系。分为三个层次：

1. 中华人民共和国会计法
2. 企业会计准则
3. 企业会计制度

三个层次的关系是：会计法统驭会计准则，会计准则统驭具体准则和企业会计制度，以上三个国家统一会计规范统驭内部会计制度。

三、财务会计的基本前提

财务会计的基本前提，也称为财务会计的基本假设或会计假设，它是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理设定。

1. 会计主体

首先，明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。

其次，明确会计主体，才能把握会计处理的立场。

最后，明确会计主体，才能将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。

会计主体不同于法律主体。

2. 持续经营

3. 会计分期

由于会计分期，才产生了当期与其他期间的差别，从而出现权责发生制和收付实现制的区别，进而出现了应收、应付、预提和待摊等会计处理方法。

4. 货币计量

①企业的会计核算以人民币为记账本位币。②业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。③在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告，应当折算为人民币。

四、财务会计的基本原则

1. 客观性原则

2. 实质重于形式原则：应用举例：融资租赁。

3. 相关性原则

4. 一贯性原则：同一企业前后会计期间可比。

5. 可比性原则：不同企业同一会计期间横向可比。

6. 及时性原则

7. 明晰性原则

8. 权责发生制原则

9. 配比原则：一是因果配比，将收入与其对应的成本相配比；二是时间配比，将一定时期的收入与同时期的费用相配比。

10. 历史成本原则

11. 划分收益性支出与资本性支出原则

凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的，应当作为收益性支出，在利润表中列示为当期费用。凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的，应当作为资本性支出，在资产负债表中作为资产列示。

12. 谨慎性原则：不得多计资产或收益，少计负债或费用，并不得设置秘密准备。

13. 重要性原则

第四节 财务会计的基本方法及会计循环

一、财务会计核算的方法

财务会计核算方法是对财务会计要素进行完整、连续、系统地反映所应用的方法，主要包括下列七种专门方法。具体如图 1-1 所示：

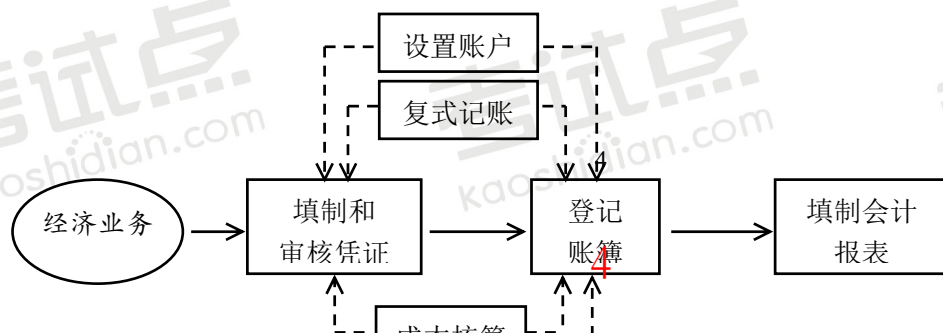


图 1-1

二、会计循环

会计循环的基本步骤为：

第一，初次确认。以是否可定义以及能否用货币计量为标准分析发生的经济业务，将能够以货币计量的经济业务纳入会计核算系统，并确定经济业务的发生对会计要素的具体影响。

第二，入账。通过审核原始凭证分析具体的经济业务，编制会计分录、填制记账凭证，将能够以货币表现的经济业务记录到会计信息的载体上。

第三，过账。根据已编制的记账凭证登记到分类账簿中，以便分类反映各会计要素。

第四，结账。将各种收入账户和费用账户转到有关账户中，结清收入和费用账户，以便结出本期的经营成果。

第五，编制期末调整分录并过账。依据权责发生制原则对分类账户中的有关记录进行调整，以便正确计算当期损益。

第六，编制试算平衡表。根据账簿中记载的余额及发生额编制试算平衡表，以检验账簿记录的正确性。

第七，编制财务会计报告。根据试算平衡表编制资产负债表、利润表和现金流量表。

第二章货币资金及应收项目

第一节 库存现金

一、现金的概念及种类

1. 概念：有广义和狭义之分，此处仅指狭义现金
2. 种类：人民币现金和外币现金

二、库存现金的日常管理

本小节主要讲解包括库存现金的使用范围和日常收支管理。

- (一) 库存现金的使用范围：职工工资、津贴；个人劳务报酬；结算起点（1000 元）以下的零星支出等
- (二) 现金的日常收支管理

企业收入现金应于当日送存开户银行；不得从本企业的现金收入中直接支付（即坐支）；写明用途，由本单位财会部门负责人签字盖章；不得“白条顶库”；不得设置“小金库”等。

三、库存现金的核算

库存现金的核算包括序时核算和分类核算。

- (一) 库存现金的序时核算
- (二) 库存现金的分类核算

1. 账户设置：

企业应设置“现金”账户，其借方反映现金的收入金额，贷方反映现金的支出金额，月末借方余额反映月末库存现金的结余额。

2. 会计分录：

- (1) 企业收入现金时

借：现金

贷：有关科目

- (2) 支出现金时

借：有关科目

贷：现金

注意：

1. 现金总账由不从事出纳工作的会计人员负责登记。
2. “现金”账户可以根据现金收款凭证和付款凭证直接登记，也可以定期或月末根据汇总记账凭证、科目汇总表登记。
3. 月末，现金日记账应与现金总账核对，做到账账相符。

四、库存现金的清查

- (一) 核查的内容

1. 核查内容

2. 清查的方法：账实核对法

- (二) 清查发生库存现金短缺或溢余的会计处理

1. 有待查明原因的现金短缺或溢余，应通过“待处理财产损溢”科目核算

- (1) 属于现金短缺，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢
贷：现金

- (2) 属于现金溢余，借：现金

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

2. 待查明原因后作如下处理

- (1) 现金短缺：

①属于应由责任人赔偿的部分

借：其他应收款——应收现金短缺款（现金）

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

②属于应由保险公司赔偿的部分

借：其他应收款——应收保险赔款

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

③属于无法查明的其他原因，

借：管理费用——现金短缺

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

(2) 现金溢余

①属于应支付给有关人员或单位的

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

贷：其他应付款——应付现金溢余(××个人或单位)

②属于无法查明原因的现金溢余

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

贷：营业外收入——现金溢余

第二节 银行存款

本节主要讲解银行存款的支付结算方式、银行存款的核算以及清查。

一、银行存款的概念及管理

企业存放在银行或其他金融机构的货币资金

独立核算的企业必须在当地银行开设账户

二、银行存款结算方式

结算方式的种类

1. 银行汇票
2. 商业汇票
3. 银行本票
4. 支票
5. 信用卡
6. 汇兑
7. 委托收款
8. 托收承付
9. 信用证

三、银行存款的核算

银行存款的核算，包括分类核算和序时核算。

(一) 银行存款的序时核算

银行存款序时核算是通过设置“银行存款日记账”进行的。

(二) 银行存款的分类核算

1. 账户设置

一般设置“银行存款”账户，借方登记收入的银行存款数额，贷方登记付出的银行存款数额，借方余额表示期末银行存款的实有数额。

2. 账务处理

(1) 将款项存入银行等金融机构时

借：银行存款

贷：现金

(2) 提取或支付在银行等金融机构中的存款时

借：现金

贷：银行存款

四、银行存款的清查

企业账面结余与银行对账单余额至少每月核对一次。如有差额，必须逐笔查明原因，并按月编制“银行存款余额调节表”，对未达账项进行调节。

(一) 未达账项概念及种类

(二) 未达账项的调整方法

银行存款余额调节表的计算公式一般有两种：补记和还原。

【例 4-1】某企业 7 月 31 日银行存款日记账账面余额为 96000 元，银行对账单所列本企业银行存款余额为 98000 元，经逐笔核对，发现以下几笔未达账项：

①7 月 30 日企业送存支票一张 2000 元，银行尚未登记入账；

②7 月 31 日企业委托银行代收利民工厂 3000 元，银行已经收妥入账，企业尚未收到收款通知，因而尚未入账；

③7 月 31 日企业结算借款利息 2500 元，尚未通知企业；

④7 月 31 日企业开出转账支票 3500 元，持票单位尚未到银行办理转账手续；

根据上列未达账项，编制银行存款余额调节表，如果按补记式则如表 4-1 所示；如果按还原式则如表 4-2 所示。

表 4-1 ××企业银行存款余额调节表

×年×月×日

单位：元

项 目	金额	项 目	金额
银行存款日记账余额	96000	银行对账单余额	98000
加：银行已收企业未收款项	3000	加：企业已收银行未收款项	2000
减：银行已付企业未付款项	2500	减：企业已付银行未付款项	3500
调整后余额	96500	调整后余额	96500

表 4-2 ××企业银行存款余额调节表

×年×月×日

单位：元

项 目	金额	项 目	金额
银行存款日记账余额	96000	银行对账单余额	98000
加：企业已付银行未付款项	3500	加：银行已付企业未付款项	2500
减：企业已收银行未收款项	2000	减：银行已收企业未收款项	3000
调整后余额	97500	调整后余额	97500

第三节 其他货币资金

一、其他货币资金的内容

1. 其他货币资金概念及分类：

2. 账户设置：一般设置“其他货币资金”科目，借方登记其他货币资金的增加数；贷方登记其他货币资金的减少数，余额在借方反映企业其他货币资金的结存数。

二、其他货币资金的账务处理

(一) 外埠存款

外埠存款指企业到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项。

1. 开立采购专户时会计分录：

借：其他货币资金——外埠存款

贷：银行存款

2. 收到供应单位发票等报销凭证时，会计分录：

借：材料采购

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：其他货币资金——外埠存款

3. 多余的外埠存款转回当地银行时，会计分录：

借：银行存款

贷：其他货币资金——外埠存款

(二) 银行汇票存款

银行汇票存款指企业为取得银行汇票，按照规定存入银行的款项。

1. 取得汇票后

借：其他货币资金——银行汇票存款

贷：银行存款

2. 企业使用银行汇票后

借：材料采购

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：其他货币资金——银行汇票存款

3. 银行汇票使用完毕，应转销“其他货币资金——银行汇票存款”科目余额

借：银行存款

贷：其他货币资金——银行汇票存款

④如果汇票因超出付款期限或其他原因未曾使用而退回时

借：银行存款

贷：其他货币资金——银行汇票存款

（三）银行本票存款

银行本票存款指企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项。

1. 取得银行本票时

借：其他货币资金——银行本票存款

贷：银行存款

2. 企业使用银行本票时

借：物资采购（或有关科目）

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：其他货币资金——银行本票存款

3. 因本票超过付款期等原因未曾使用而要求银行退款时

借：银行存款

贷：其他货币资金——银行本票存款

（四）信用卡存款

信用卡存款是指企业为取得信用卡而存入银行信用卡专户的款项。

1. 企业取得银行盖章退回的交存备用金的进账单时

借：其他货币资金——信用卡存款

贷：银行存款

2. 企业收到开户银行转来的信用卡存款的付款凭证及所附发票账单时

借：管理费用——业务招待费

贷：其他货币资金——信用卡存款

3. 企业信用卡在使用过程中，需要向其账户续存资金时

借：其他货币资金——信用卡存款

贷：银行存款

4. 企业持卡人如不需要继续使用信用卡时，

借：银行存款

贷：其他货币资金——信用卡存款

（五）存出投资款

1. 企业向证券公司划出资金时

借：其他货币资金——存出投资款

贷：银行存款

2. 购买股票、债券时

借：短期投资

贷：其他货币资金——存出投资款

第一节 应收票据

本节主要讲应收票据的概念、计价以及核算。

一、应收票据的概念及其计价

(一) 应收票据的概念及分类

(二) 应收票据的计价：应收票据一般按其面值计价，带息的应收票据应于期末按票面价值和确定的利率计提利息，并相应增加应收票据的账面余额。

二、应收票据的核算

一般设置“应收票据”科目，用来核算企业因销售商品、产品、提供劳务等而收到的商业汇票。借方反映企业收到开出、承兑的商业汇票时票面价值及计提的利息。贷方反映到期收回、已贴现的或已背书转让的商业汇票及已计提的利息的转出。

(一) 不带息商业汇票的核算

1. 企业实现销售收到汇票时

借：应收票据

贷：主营业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

2. 应收票据到期收回时

借：银行存款

贷：应收票据

【例 5-1】华光公司 9 月 10 日销售给 D 公司一批甲产品，售价 100000 元，增值税税率 17%，款未付。9 月 15 日，宏达公司收到 D 公司开出的面值为 117000 元的商业承兑汇票，期限为 3 个月。

①销售时

借：应收账款——D 公司 117000

贷：主营业务收入——甲产品 100000

应交税金——应交增值税（销项税额） 17000

②9 月 15 日收到承兑的、期限两个月的商业汇票时

借：应收票据——D 公司 117000

贷：应收账款——D 公司 117000

假如 11 月 15 日上述商业承兑汇票到期时，D 公司无力支付账款。

则应做如下会计分录：

借：应收账款——D 公司 117000

贷：应收票据——D 公司 117000

(二) 带息商业汇票的核算

应收票据利息=应收票据票面金额×票面利率×期限

1. 收到票据时

借：应收票据

贷：主营业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

2. 票据到期时

借：银行存款

贷：应收票据

贷：财务费用（二者差额）

第二节 应收账款

本节主要讲应收账款的计价及核算。

一、应收账款的概念

二、应收账款的计价

(一) 商业折扣

(二) 现金折扣

1. 概念

2. 处理方法：总价法和净价法。

(1) 总价法

(2) 净价法

我国企业会计制度规定，一般使用总价法。实际发生的现金折扣作为一种理财费用，计入发生当期的损益。

三、应收账款的核算

(一) 不存在折扣的应收账款处理

(二) 存在折扣的应收账款处理

1. 在有商业折扣的情况下，应按扣除商业折扣后的金额入账。

(1) 销售时

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

(2) 收到货款时

借：银行存款 21060

贷：应收账款 21060

2. 在有现金折扣的情况下，采用总价法入账，发生的现金折扣作为财务费用处理。

(1) 销售时

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

(2) 收到货款时，根据购货企业是否得到现金折扣的情况入账。

如果上述货款在 10 天内收到

借：银行存款

财务费用

贷：应收账款

如果超过了现金折扣的最后期限

借：银行存款

贷：应收账款

第三节 预付账款及其他应收款

本节主要讲预付账款与其他应收款的概念及账务处理。

一、预付账款

(一) 概念

(二) 账户设置

企业一般应设置“预付账款”科目进行核算。

(三) 账务处理

1. 企业对供货方预付账款时

借：预付账款

贷：银行存款

2. 企业收到预购的材料或商品时

借：物资采购（或原材料）

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：预付账款

3. 补付货款时

借：预付账款

贷：银行存款

4. 退回多付的货款

借：银行存款

贷：预付账款

二、其他应收款

(一) 概念以及内容

(二) 账务处理

设置“其他应收款”科目，并按不同的债务人设置明细账。

1. 企业发生其他各种应收款项时

借：其他应收款

贷：有关科目

2. 收回各种款项时

借：有关科目

贷：其他应收款

(三) 备用金

1. 概念及其管理

2. 核算：一般通过“其他应收款”科目进行会计处理，也可设立“备用金”科目予以登记。

(1) 拨付备用金时

借：其他应收款—备用金

贷：银行存款

(2) 报销时

借：管理费用（有关明细账户）

贷：现金

(3) 备用金取消，该在报销的同时交回剩余的备用金

借：现金或管理费用

贷：其他应收款

第四节 坏账及其核算

本节主要讲坏账损失的确认及会计处理。

一、坏账的概念

二、坏账的确认条件

三、坏账损失的会计处理

在会计上有两种处理方法：直接转销法、备抵法。

(一) 直接冲销法

1. 发生时：借：管理费用

贷：应收账款

2. 又收回时：借：应收账款

贷：管理费用

同时：借：银行存款

贷：应收账款

(二) 备抵法

1. 备抵法的理论

2. 备抵法的三种方法

应收账款余额百分比法、账龄分析法和赊销净额百分比法。

(1) 应收账款余额百分比法

【例 5-2】某企业年末应收账款的余额为 1000000 元，提取坏账准备的比例为 3%；第二年发生了坏账 6000 元，其中甲单位 1000 元，乙单位 5000 元，年末应收账款余额为 1200000 元；第三年，已冲销的上年乙单位应收账款 5000 元又收回，期末应收账款余额 1300000 元。编制会计分录如下：

①第一年提取坏账准备

借：管理费用 3000
贷：坏账准备 3000

②第二年冲销坏账

借：坏账准备 6000
贷：应收账款—甲单位 1000
—乙单位 5000

③第二年年末按应收账款的余额计算提取坏账准备

坏账准备余额为 3600 元（1200000×3%）

应提的坏账准备为 6600 元（3600+3000）

注：“坏账准备”账户余额应为 3600 元，但在期末提取坏账准备前，“坏账准备”账户有借方余额 3000 元，还应补提坏账准备 3000 元，应提取的坏账准备合计为 6600 元。

借：管理费用 6600
贷：坏账准备 6600

④第三年，上年已冲销的乙单位账款 5000 元又收回

借：应收账款—乙单位 5000
贷：坏账准备 5000

同时，借：银行存款 5000
贷：应收账款—乙单位 5000

⑤第三年年末按应收账款的余额计算提取坏账准备

坏账准备余额应为 3900=1300000×3%

应提的坏账准备为-4700=3900-8600

注：“坏账准备”账户余额应为 3900 元，但在期末提取坏账准备前，“坏账准备”账户已有贷方余额 8600 元，即期初贷方余额 3600 元加上收回的已冲销坏账 5000 元，超过了应提取坏账准备数，所以，应冲回多提坏账准备 4700 元。

借：坏账准备 4700
贷：管理费用 4700

注意的问题：第一，已确认并已转销的坏账损失，如果以后又收回，应及时借记和贷记该项应收账款科目，而不应直接从银行账款科目转入坏账准备科目。第二，收回的已作为坏账核销的应收账款，应贷记“坏账准备”科目，而不直接冲减“管理费用”科目。

(2) 账龄分析法

(3) 赊销净额百分比法

(4) 个别认定法

第五节 应收债权融资

本节主要讲应收债券融资业务的会计处理原则、应收债权出售的会计处理、以应收债权为质押取得借款的会计处理、应收债权贴现的会计处理、关于以应收债权为基础的出售、融资业务的披露。

一、应收债权融资业务的会计处理原则 实质重于形式

二、应收债权出售的会计处理

(一) 不附追索权的应收债权出售的会计处理

1. 按实际收到的款项

借：银行存款
其他应收款

坏账准备

财务费用

(营业外支出——应收债权融资损失)

贷: 应收账款

(营业外收入——应收债权融资收益)

(二) 附追索权的应收债权出售的会计处理

三、以应收债权为质押取得借款的会计处理

1. 在以应收债权取得质押借款时

借: 银行存款

财务费用

贷: 短期借款

2. 企业在收到客户偿还的款项时

借: 现金(银行存款)

贷: 应收账款

【例 5-3】A 企业于 2002 年 6 月 1 日以托收承付方式向 B 企业销售一批商品, 成本为 40000 元, 增值税专用发票上注明售价 60000 元, 增值税 10200 元。2002 年 9 月 1 日, B 企业承诺近期付款。2002 年 10 月 18 日, A 企业以此项应收债权向银行办理质押贷款, 期限为 6 个月, 年利率为 10%。

9月1日企业承诺付款, A企业应确认收入

借: 应收账款 70200

贷: 主营业务收入 60000

应交税金——应交增值税(销项税额) 10200

借: 主营业务成本 40000

贷: 库存商品 40000

10月1日, A企业以此项应收债权向银行办理质押贷款70200元

借: 银行存款 70200

贷: 短期借款 70200

12月31日A企业按季度结算短期借款利息1755元($70200 \times 10\% \div 12 \times 3$)

借: 财务费用 1755

贷: 银行存款 1755

12月31日A企业按应收账款5%的比例提取坏账准备3510元($70200 \times 5\%$)

借: 管理费用 3510

贷: 坏账准备 3510

四、应收债权贴现的会计处理

(一) 贴现的概念

(二) 贴现的计算

1. 不带息应收票据贴现

票据到期值=票据面值

贴现息=票据到期值 $\times$ 贴现率 $\times$ 贴现期

贴现净额=票据到期值-贴现息

2. 带息票据贴现

票据到期值=票据面值 $\times$ (1+年利率 $\times$ 票据期限)

贴现息=票据到期值 $\times$ 贴现率 $\times$ 贴现期

贴现净额=票据到期值-贴现息

【例 5-4】某企业 1998 年 3 月 1 日取得面值为 10000 元、3 个月到期的不带息应收票据, 当年 4 月 1 日即票据到期前 1 月, 公司持该票据向银行贴现, 债务人未按期偿还, 申请贴现的企业不负有任何偿还责任, 贴现率为 12%。该票据的到期日贴现息和贴现净额计算如下:

票据到期值=票据面值 10000 (元)

贴现息= $10000 \times 12\% \times 2/12 = 200$ (元)

贴现净额= $10000 - 200 = 9800$ (元)

根据上述计算结果, 编制会计分录如下:

借: 银行存款	9800
财务费用	200
贷: 应收票据	10000

假设上例中贴现的票据为带息票据, 年利率为 10%, 其他条件不变, 则该票据的到期值、贴现息和贴现净额计算如下:

票据到期值= $10000 \times (1 + 10\% \times 3/12) = 10250$ (元)

贴现息= $10250 \times 12\% \times 2/12 = 205$ (元)

贴现净额= $10250 - 205 = 10045$ (元)

根据上述计算结果编制会计分录如下:

借: 银行存款	10045
贷: 应收票据	10000
财务费用	45

第三章 存货

第一节 存货的确认

本节主要讲解存货的含义、内容以及存货的确认

一、存货的含义及内容

(一) 存货的概念

(二) 存货的内容

二、存货的确认

第二节 存货的初始计量

本节主要讲解存货入账价值的基础及其构成，以及外购、自制、投资者投入、接受捐赠、委托加工存货的核算。

一、存货入账价值的基础及其构成

(一) 存货入账价值的基础：实际成本

(二) 存货成本的构成：根据存货的来源而定

1. 外购存货成本：包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。

2. 自制存货的成本：由采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成

注意：下列费用不应当包括在存货成本中，而应当在其发生时确认为当期费用：

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，应计入当期损益，不得计入存货成本。

(2) 仓储费用，指企业在存货采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益。

(3) 商品流通企业在存货采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、入库前的挑选整理费用等，应计入当期损益。

3. 投资者投入的存货

4. 接受捐赠的存货

5. 委托加工的存货

6. 盘盈的存货

二、外购存货的核算

(一) 实际成本法

在实际成本法下，取得原材料通过“原材料”和“在途物资”科目核算。

1. 对于发票账单与材料同时到达的采购业务

借：原材料

 应交税金——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款或应付票据。

2. 对于已经付款或已开出、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

借：在途物资

 应交税金——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款或应付票据

待材料到达、验收入库后

借：原材料

 贷：在途物资

3. 对于材料已到达并已验收入库，但发票账单等结算凭证未到，货款尚未支付的采购业务

本月末：

借：原材料

 贷：应付账款——暂估应付账款

下月初：

借：原材料（红字）

贷：应付账款——暂估应付账款（红字）

借：原材料

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款或应付票据

4. 采用预付货款的方式采购材料

（1）预付材料价款：借：预付账款

贷：银行存款

（2）已经预付货款的材料验收入库

借：原材料

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：预付账款

（3）预付款项不足

借：预付账款

贷：银行存款

（4）退回上项多付的款项

借：银行存款

贷：预付账款

三、自制的存货

一般根据实际发生的成本：借：原材料

贷：生产成本

四、投资者投入的存货

借：原材料

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：实收资本或股本

资本公积

五、接受捐赠的存货

借：原材料

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值

银行存款

六、委托加工的存货

委托加工物资通过设置“委托加工物资”科目核算。

（一）拨付委托加工物资

借：委托加工物资

贷：原材料或库存商品

（二）支付加工费、增值税等

借：委托加工物资

应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

（三）缴纳的消费税

（1）委托加工的物资收回后直接用于销售的

借：委托加工物资

贷：应付账款或银行存款

（2）委托加工的物资收回后用于连续生产应税消费品的

借：应交税金——应交消费税

贷：应付账款或银行存款

（四）加工完成收回加工物资

借：库存商品或原材料

贷：委托加工物资

【例 6-1】A 企业委托 B 企业加工材料一批（属于应税消费品），原材料成本为 10000 元，支付的加工费为 8000 元（不含增值税），消费税税率为 10%，材料加工完成验收入库，加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为 17%。A 企业核实际成本对原材料进行日常核算，有关会计处理如下：

（1）发出委托加工材料

借：委托加工物资 10 000
贷：原材料 10 000

（2）支付加工费用

消费税组成计税价格 = $(10000 + 8000) \div (1 - 10\%)$
= 20000（元）

（受托方）代收代交的消费税 = $20000 \times 10\% = 2000$ （元）

应纳增值税 = $8000 \times 17\% = 1360$ （元）

①A 企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品时

借：委托加工物资 8000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 1360
 ——应交消费税 2000
贷：银行存款 11360

②A 企业收回加工后的材料直接用于销售时

借：委托加工物资 10000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 1360
贷：银行存款 11360

（3）加工完成收回委托加工材料

①A 企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品时

借：原材料 18000
贷：委托加工物资 18000

②A 企业收回加工后的材料直接用于销售时

借：原材料 20000
贷：委托加工物资 20000

第三节 发出存货的计量

本章主要讲解存货成本流转的假设、发出存货的计价方法及其核算。

一、存货成本流转的假设

二、发出存货的计价方法

（一）个别计价法

（二）先进先出法

（三）加权平均法

（四）移动平均法

（五）后进先出法

三、发出存货的核算

（一）发出原材料的核算

1. 生产经营领用

借：生产成本（生产产品）
 制造费用（车间管理部门）
 营业费用（销售部门）
 管理费用（管理部门）
贷：原材料

借：委托加工物资

贷：原材料

2. 基建工程、福利等部门领用

借：在建工程

应付福利费

贷：原材料

应交税金——应交增值税（进项税额转出）

3. 出售

借：银行存款

应收账款

贷：其他业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

月度终了

借：其他业务支出

贷：原材料

(二) 发出包装物的核算

1. 生产领用包装物

借：生产成本

贷：包装物

2. 随同商品出售的包装物

(1) 随同商品出售但不单独计价的包装物

借：营业费用

贷：包装物

(2) 随同商品出售单独计价的包装物

借：其他业务支出

贷：包装物

3. 出租、出借包装物

(1) 出租或出借时

借：其他业务支出——出租包装物——

营业费用——出借包装物

贷：包装物

(2) 收到出租包装物的租金

借：现金

银行存款

贷：其他业务收入

(3) 收到出租、出借包装物的押金

借：现金

银行存款

贷：其他应付款

(4) 对于逾期未退包装物

借：其他应付款

贷：应交税金——应交增值税（销项税额）

其他业务收入

若涉及消费税：借：其他业务支出

贷：应交税金——应交消费税

(5) 没收逾期未退包装物加收的押金

借：其他应付款

贷：应交税金

营业外收入——逾期包装物押金没收收入

(三) 发出低值易耗品的核算

1. 低值易耗品的摊销方法：一次摊销法、五五摊销法和分次摊销法。

2. 低值易耗品的核算：

(1) 一次转销的低值易耗品

领用时：

借：有关科目

贷：低值易耗品

报废时

借：原材料

贷：制造费用或管理费用

(2) 分次摊销的低值易耗品：

A. 领用时：

借：待摊费用

贷：低值易耗品

B. 分次摊入有关成本费用时

借：制造费用或管理费用

贷：待摊费用

C. 报废时，将报废低值易耗品的残料价值作为当月低值易耗品摊销额的减少，冲减有关成本费用。

第四节 存货的简化核算方法

本节主要讲解计划成本法、毛利率法、售价金额核算法。

一、计划成本法

(一) 计划成本法概念及程序

(二) 计划成本法下取得存货的核算

在计划成本法下，取得的原材料先要通过“物资采购”科目进行核算，材料的实际成本与计划成本的差异，通过“材料成本差异”科目进行核算。

【例 6-2】某企业经税务部门核定为一般纳税人，某月份该企业发生的材料采购业务如下：

(1) 2 日，购入材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 8000 元，增值税额为 1360 元，发票等结算凭证已经收到，货款已通过银行转账支付。材料已验收入库。该批材料的计划成本为 7000 元。有关会计分录如下：

借：物资采购 8000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 1360
 贷：银行存款 9360

(2) 5 日，购入材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 4000 元，增值税额为 680 元，发票等结算凭证已经收到，货款已通过银行转账支付。该批材料的计划成本为 3600 元。有关会计分录如下：

借：物资采购 4000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 680
 贷：银行存款 4680

(3) 9 日，购入材料一批，材料已经运到，并已验收入库，但发票等结算凭证尚未收到，货款尚未支付。该批材料的计划成本为 5000 元。企业应于月末按计划成本估价入账。有关会计分录如下：

借：原材料 5000
 贷：应付账款——暂估应付账款 5000

下月初用红字将上述分录予以冲回：

借：原材料 5000
 贷：应付账款——暂估应付账款 5000

收到有关发票等结算凭证并支付货款时，按正常程序记账。取得的增值税专用发票上注明的价款为 6000 元，

增值税额为 1020 元。有关会计分录如下：

借：物资采购 6000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 1020
贷：银行存款 7020

（4）13 日，购进材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 10000 元，增值税额为 1700 元。双方商定采用商业承兑汇票结算方式支付货款，付款期限为三个月。材料已经到达并验收入库，已开出、承兑商业汇票。该批材料的计划成本为 9000 元。有关会计分录如下：

借：物资采购 10000
 应交税金——应交增值税（进项税额） 1700
贷：应付票据 11700

（5）月末，汇总本月已经付款或已开出、承兑商业汇票的入库材料的计划成本为 19600 元。有关会计分录如下：

借：原材料 19600
贷：物资采购 19600

月末结转本月已经付款或已开出承兑商业汇票的入库材料的材料成本差异，其实际成本为 22000 元，材料成本差异额为 2400 元（22000—19600）（超支额），有关会计分录如下：

借：材料成本差异 2400
贷：物资采购 2400

（三）计划成本法下发出存货的核算

1. 调整的基本公式如下：

实际成本 = 计划成本 ± 成本差异

2. 材料成本差异率的计算公式如下：

本月材料 = (月初结存材料的成本差异 + 本月收入材料的成本差异) ÷ (月初结存材料的计划成本 + 本月收入材料的计划成本)

或：

上月材料成本差异率 = 月初结存材料的成本差异 ÷ 月初结存材料的计划成本 × 100%

本月发出材料应负担差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率

【例 6-3】某国有企业材料存货采用计划成本记账，2005 年 1 月份“原材料”科目某类材料的期初余额 56000 元，“材料成本差异”科目期初借方余额 4500 元，原材料单位计划成本 12 元，本月 10 日进货 1500 公斤，进价 10 元；20 日进货 2000 公斤，进价 13 元，本月 15 日和 25 日车间分别领用材料 2000 公斤。

根据上述资料进行如下会计处理：

（1）1 月 10 日进货，支付材料货款 15000 元，运费 500 元，货款进项税额 2550 元（货款增值税率为 17%），运杂费的增值税进项税额为 35 元（运杂费 500 × 7%，运杂费增值税率为 7%），进项税额合计 2585 元。应计入材料采购成本的运杂费为 465 元（500 - 35）。

借：物资采购 15465
 应交税金——应交增值税（进项税额） 2585
贷：银行存款 18050

（2）1 月 11 日第一批材料验收入库。

借：原材料 18000
 贷：物资采购 15465
 材料成本差异 2535

（3）1 月 15 日车间领料 2000 公斤。

借：生产成本 24000
 贷：原材料 24000

（4）1 月 20 日进货，支付材料货款 26000 元，运费 1000 元（其中运杂费中应计的进项税额为 70 元，应计入材料采购成本的运杂费为 930 元），进项税额合计 4490 元。

借：物资采购 26900

应交税金——应交增值税（进项税额） 4490

贷：银行存款 31420

（5）1月22日第二批材料验收入库。

借：原材料 24000

材料成本差异 2930

贷：物资采购 26930

（6）1月25日车间第二次领料 2000 公斤。

借：生产成本 24000

贷：原材料 24000

（7）1月31日计算分摊本月领用材料的成本差异。

本月材料成本差异率 = $(4500 - 2535 + 2930) \div (56000 + 18000 + 24000) \times 100\% = 4.99\%$

本月领用材料应负担的成本差异 = $(24000 + 24000) \times 4.99\% = 2398$ （元）

借：生产成本 2398

贷：材料成本差异 2398

将上述会计分录过入“原材料”和“材料成本差异”科目，并结出余额。

月末编制资产负债表时，存货项目中的原材料存货，应当根据“原材料”科目的余额 50000 元加上“材料成本差异”科目的借方余额 2497 元，以 52497 元列示。

二、毛利率法

（一）概念

（二）计算

销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让

毛利率 = $\text{销售毛利} \div \text{销售净额} \times 100\%$

销售毛利 = $\text{销售净额} \times \text{毛利率}$

销售成本 = $\text{销售净额} - \text{销售毛利}$

月末存货成本 = $\text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销货成本}$

适用企业：商品流通企业，特别是商品批发企业。

三、售价金额核算法

（一）概念

（二）计算

$\text{进销差价率} = (\text{期初库存商品进销差价} + \text{本期购入商品进销差价}) \div (\text{期初库存商品售价} + \text{本期购入商品售价}) \times 100\%$

本期已销商品应分摊的进销差价 = $\text{本期商品销售收入} \times \text{进销差价率}$

本期销售商品的实际成本 = $\text{本期商品销售收入} - \text{本期已销商品应分摊的进销差价}$

期末结存商品的实际成本 = $\text{期初库存商品的进价成本} + \text{本期购进商品的进价成本} - \text{本期销售商品的实际成本}$

适用企业：从事商业零售业务的企业（如百货公司、超市等）。

第五节 存货的期末计量

本节主要讲解存货数量的盘存方法、存货的期末计价原则及账务处理、存货跌价准备的核算以及存货的转销。

一、存货数量的盘存方法

（一）实地盘存制

（二）永续盘存制

（三）实地盘存制与永续盘存制的比较

（四）存货盘盈盘亏的会计处理

1. 存货盘盈

借：存货

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产

借：待处理财产损溢——待处理流动资产

贷：管理费用

2. 存货盘亏和毁损

(1) 发生盘亏和毁损的存货

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

贷：存货

(2) 处理：

A. 属于自然损耗产生的定额内损耗

借：管理费用

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

(2) 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺或毁损

借：存货

其他应收款——保险公司

其他应收款

管理费用

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

(3) 属于自然灾害或意外事故造成的存货毁损

借：存货

其他应收款——保险公司

营业外支出

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

二、存货的期末计价原则及账务处理

(一) 存货期末计价原则：按成本与可变现净值孰低

(二) 成本与可变现净值孰低法的含义

(三) 可变现净值的确定方法

(四) 可变现净值中估计售价的确定方法

1. 销售价格已有销售合同约定，并且其库存数量小于销售合同约定的数量，可变现净值应以销售合同约定的价格为计量基础。

2. 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购的数量，超出部分的存货可变现净值，应当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。

3. 没有销售合同约定的存货，但不包括用于出售的材料，其可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）作为计量基础。

4. 用于出售的材料等，应当以市场价格作为其可变现净值的计量基础。

(五) 材料期末计量的特殊考虑

1. 对于用于生产而持有的材料等（如原材料、在产品、委托加工材料等），如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料应当按照成本计量。其中，“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

2. 如果材料价格的下降等原因表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计算。

【例 6-4】2004 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料——C 材料的账面价值（成本）为 600000 元，市场购买价格总额为 550000 元，假设不发生其他购买费用；由于 C 材料市场销售价格下降，市场上用 C 材料生产的 D 型机器的市场销售价格总额由 1500000 元降为 1350000 元，但生产成本仍为 1400000 万元，将 C 材料加工 D 型机器尚需投入 800000 元，估计销售费用及税金为 50000 元。确定 2004 年 12 月 31 日 C 材料的价值。

根据上述资料，可按以下步骤进行确定：

第一步，计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值

D 型机器的可变现净值 = D 型机器估计售价 - 估计销售费用及税金 = 1350000 - 50000 = 1300000（元）

第二步，将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较

D 型机器的可变现净值 1300000 元小于其成本 1400000 元，即 C 材料价格的下降和 D 型机器销售价格的下降表明 D 型机器的可变现净值低于成本，因此，C 材料应当按可变现净值计量。

第三步，计算该原材料的可变现净值，并确定其期末价值

C 材料的可变现净值=D 型机器的售价总额-将 C 材料加工成 D 型机器尚需投入的成本-估计销售费用及税金
=2350000-800000-50000=500000（元）

C 材料的可变现净值 500000 元小于其成本 600000 元，因此，C 材料的期末价值应为其可变现净值 500000 元，即 C 材料应按 500000 元列示在 2004 年 12 月 31 日资产负债表的存货项目之中。

三、存货跌价准备的核算

（一）存货减值的迹象

（二）存货跌价准备的计提

1. 单项计提存货跌价准备。
2. 合并计提存货跌价准备。
3. 类别计提存货跌价准备。

（三）存货跌价准备的确认和转回

1. 应提数大于已提数

借：管理费用——计提的存货跌价准备

贷：存货跌价准备

2. 已提数大于应提数

借：存货跌价准备

贷：管理费用——计提的存货跌价准备

3. 当已计提跌价准备的存货的价值以后又得以恢复，其冲减的跌价准备金额，应以“存货跌价准备”科目的余额冲减至零为限。

（四）存货跌价准备的结转

四、存货的转销

（一）概念

（二）转销的条件

（三）转销的账务处理

借：管理费用——计提的存货跌价准备

存货跌价准备

贷：库存商品

第四章投资

第一节 短期投资

一、短期投资的取得

1. 短期投资的特点

短期投资是指能够随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资，包括股票、债券、基金等。

短期投资的两个条件：①能够在公开市场进行交易并且有明确的市价，②持有投资作为剩余资金的存放形式，并保持其流动性和获利性。

2. 入账价值

短期投资的初始投资成本包括税金、手续费等相关费用。具体来说，以下两项不构成短期投资的初始投资成本：

(1) 短期股票投资实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利：作为应收股利处理。

(2) 短期债券投资实际支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息：作为应收利息处理。

借：短期投资 [入账价值]

 应收利息 [已到付息期但尚未领取的利息]

 应收股利 [已宣告但尚未领取的现金股利]

 贷：银行存款 [实际支付的购买价款] (见书上例题7-1和例题7-2)

二、短期投资的现金股利和利息

1. 短期投资取得时已计入“应收股利”或“应收利息”，实际收到时冲减这两个帐户。

2. 除上述情况外，实际收到股利或利息时作为投资成本的收回，冲减短期投资帐面价值。

三、短期投资的期末计价

1. 期末计价方法

(1) 成本与市价孰低法：是指期末短期投资的成本高于市价时，应以市价来反映该短期投资的期末价值，反之则仍以成本来反映该短期投资的期末价值。成本与市价孰低法是稳健性原则的具体体现。

(2) 科目设置：企业应设置“短期投资跌价准备”科目，核算提取的短期投资跌价准备。“短期投资跌价准备”科目作为“短期投资”的备抵科目。

短期投资跌价准备

2. 短期投资跌价准备的账务处理

当期应提取的短期投资跌价准备 = 当期市价低于成本的金额 - 科目贷方余额

▲首次计提跌价准备时，将市价低于成本的差额

借：投资收益

 贷：短期投资跌价准备

▲以后各期的期末，比较短期投资市价与成本的大小

 期末市价低于成本的金额 > 已提数，补提跌价准备，分录同上

 期末市价低于成本的金额 < 已提数，冲销部分已提数

 借：短期投资跌价准备

 贷：投资收益

▲短期投资的价值得以恢复

 应在已计提的跌价准备范围内冲回，即应以将“短期投资跌价准备”科目的余额冲减至零为限。

3. 成本与市价原则的具体运用

(1) 按投资总体计提

(2) 按投资类别计提

(3) 按单项投资计提

(见书上例题7-5)

四、短期投资的处置

1. 短期投资跌价准备的处理

①如果按单项投资计提短期投资跌价准备，处置短期投资时可以同时结转已计提的该项投资的跌价准备。如果企业在处置短期投资时未同时结转已计提的跌价准备，也可以在期末时一并调整。

②如果按投资类别或投资总体计提短期投资跌价准备，处置短期投资时不同时结转已计提的短期投资跌价准备，短期投资跌价准备待期末时再予以调整。

2. 处置时投资成本的结转

①全部处置某项短期投资时，其成本为短期投资的账面余额。这里的账面余额指初始投资成本或新的投资成本，即短期投资账户的余额。

②部分处置某项短期投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本。

※如果在处置短期投资时，已计入应收项目的股利或利息尚未收回的，还应按扣除该部分现金股利或利息后的金额确认为处置损益。
(见书上例题 7-6)

第二节 长期股权投资

一、长期股权投资成本的确定

(一) 长期股权投资初始投资成本的确定

长期股权投资在取得时，应当按初始投资成本入账。具体而言：

1. 包括取得长期股权投资时支付的全部价款(或放弃非现金资产的账面价值)，以及支付的税金、手续费等相关费用。

2. 不包括为取得长期股权投资所发生的评估、审计、咨询等费用，也不包括实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利。

(二) 长期股权投资新的投资成本的确定

1. 权益法核算的长期股权投资，应将股权投资差额调整该长期股权投资的初始投资成本。

2. 收到被投资单位分派的属于投资前累积盈余的分配额冲减投资成本的，按扣除后的余额作为新的投资成本。

3. 由于减少被投资单位股份，长期股权投资由权益法改为成本法核算时，按投资账面价值作为新的投资成本。

二、长期股权投资的成本法

(一) 成本法及其适用范围

成本法下，长期股权投资以取得时的初始投资成本计价。其后，除了投资企业追加投资、收回投资等情形外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。

对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响时，长期股权投资应当采用成本法核

(二) 成本法的核算方法

1. 基本核算方法：

成本法下，“长期股权投资”可不设置明细科目。

①初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的初始投资成本或追加投资后的初始投资成本作为长期股权投资的账面价值。

②被投资单位宣告分派的利润或现金股利，投资企业按被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额的享有比例，确认为当期的投资收益，但所获得的被投资单位宣告分配的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分，作为初始投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值。

2. 投资年度以后的利润或现金股利的处理

投资年度以后的利润或现金股利，确认投资收益或冲减初始投资成本的金额，可按以下公式进行判断：

投资后应收股利累积数—投资后应得净利润累积数

注意：

(1)如果前者大于后者，则将差额冲减投资成本；

(2)如果前者小于或等于后者，若以前不存在已冲减的投资成本，则作为投资收益；若以前存在已冲减的投资成本，应在已冲减投资成本的范围内予以恢复。

三、长期股权投资的权益法

(一) 权益法及其适用范围

长期股权投资的权益法是指投资最初以初始投资成本计价，以后根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时，长期股权投资应采用权益法核算。

(二) 权益法的核算方法

进行初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资后的初始投资成本增加长期股权投资的账面价值；投资后，随着被投资单位所有者权益的变动而相应增加或减少长期股权投资的账面价值。

账户设置：长期股权投资——某公司（投资成本、股权投资差额、损益调整、股权投资准备）

1. 股权投资差额的处理

股权投资差额是指采用权益法核算长期股权投资时，初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额。

(1) 初始投资时股权投资差额的处理：

股权投资差额 = 初始投资成本 - 投资时被投资单位所有者权益 × 投资持股比例

新的投资成本 = 初始投资成本 ± 股权投资差额

股权投资差额的摊销期限，合同规定了投资期限的，按投资期限摊销；合同没有规定投资期限的，初始投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，按不超过 10 年（含 10 年）的期限摊销。初始投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，计入资本公积（股权投资准备）。

① 初始投资时形成贷方差额时：

借：长期股权投资——某公司（投资成本）

贷：银行存款

资本公积（股权投资准备）

② 初始投资时形成借方差额时：

借：长期股权投资——某公司（投资成本）

贷：银行存款

借：长期股权投资——某公司（股权投资差额）

贷：长期股权投资——某公司（投资成本）

③ 股权投资差额的摊销：

借：投资收益——股权投资差额摊销

贷：长期股权投资——某公司（股权投资差额）

(2) 追加投资时股权投资差额的处理（见表 7-1）

表 7-1

	追投形成借差	追投形成贷差
初投借方差额	分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的借方差额金额较小，可并入原借方差额按剩余年限一并摊销（举例）	(1) 若追加投资的贷差 > 尚未摊完的借差： 借：长期股权投资—×（投资成本） 贷：长期股权投资—×（股权投资差额） 资本公积——股权投资准备 (2) 若追加投资的贷差 < 尚未摊完的借差： 借：长期股权投资—×（投资成本） 贷：长期股权投资—×（股权投资差额）

2. 被投资单位实现净损益的处理（见表 7-2）

	追投形成借差	追投形成贷差
初投贷方差额	(1) 若追加投资的借差 > 初始投资的贷差： 借：长期股权投资—×（股权投资差额） 资本公积——股权投资准备 贷：长期股权投资—×（投资成本） (2) 若追加投资的借差 < 初始投资的贷差： 借：资本公积——股权投资准备 贷：长期股权投资—×（投资成本）	追加形成的贷差 摊余借差 差额 追加形成的贷差 追加形成的贷差 继续计入资本公积。

表 7-2

	注：投资企业计算应从被投资单位分享的损益时，应以取得被投资单位股权后发生的净损益为基础，投资前的不包括在内。	
	一般会计处理	特殊问题会计处理
盈余	借：长期股权投资—×(损益调整) 贷：投资收益	被投资单位实现的净利润中法规或企业章程规定不属于投资企业净利润的，应按扣除后的金额确定应享有的收益。（如外商投资企业提取的职工奖励及福利基金） ¹
亏损	借：投资收益 贷：长期股权投资—×(损益调整) 注：确认亏损时，“损益调整”明细科目不够冲减的，应继续冲减，而不冲其他明细科目，此时“损益调整”会出现负数。例题	(1)确认亏损，应以投资账面价值（=账面余额-已提减值准备）减记至零为限。以后分享的投资单位的收益时，应在收益分享额超过未确认的亏损分担额后，按超过部分恢复账面价值。 (2)确认亏损，账面价值减记至零的，股权投资差额不再摊销，待账面价值恢复到投资成本后再按投资合同剩余期限摊销。
宣告分红	借：应收股利 贷：长期股权投资—×(损益调整)	如投资后被投资单位宣告分红属于投资前被投资单位实现净利润的分配额，应冲减长期股权投资（投资成本）明细科目。

3. 被投资单位除净损益外的其他所有者权益变动的处理

在进行会计处理时，投资企业设置“股权投资准备”明细科目进行核算。

借：长期股权投资—
—B公司(股权投资准备)
贷：资本公积—
—股权投资准备

四、成本法与权益法的转换

(一) 权益法转为成本法

投资企业对被投资单位的持股比例下降，或其他

原因对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时，应中止采用权益法，改按成本法核算。投资企业应在中止采用权益法时，按长期股权投资的账面价值作为新的投资成本，与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理。其后，被投资单位宣告分派利润或现金股利时，属于已记入长期股权投资账面价值的部分，作为新的投资成本的收回，冲减投资成本。

(二) 成本法转为权益法

投资企业对被投资单位的持股比例增加，或其他原因使长期股权投资由成本法改为权益法核算的，投资企业应在中止采用成本法时，按追溯调整后长期股权投资的账面价值(不含股权投资差额)加上追加投资成本作为初始投资成本。与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理。

五、股票股利的处理

股票股利是企业用增发的股票代替现金派发给股东的股利。股票股利不能作为一种收益加以确认。但为了反映收到股票股利情况，企业应在备查账簿中登记所增加的股数，以表明每股投资成本的减少；部分处置该项收到股票股利的投资时，应按投资成本与全部股份计算的平均每股成本结转处置部分的成本。

六、长期股权投资的处置

1. 处置长期股权投资，按所收到的处置收入与长期股权投资账面价值和已确认但尚未收到的应收股利的差额确认为当期投资损益。

2. 处置长期股权投资时，应同时结转已计提的减值准备，所收到的处置收入与长期股权投资账面价值的差额，应在股权转让日确认为投资损益，同时应将原计入资本公积准备项目的金额转入“资本公积——其他资本公积”科目。

3. 部分处置某项长期股权投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本，并按相应比例结转已计提的减值准备和资本公积准备项目。尚未摊销的股权投资差额也应按比例摊销。

第三节 长期债权投资

一、长期债权投资初始投资成本的确定

长期债权投资应按取得时的初始投资成本计价，长期债权投资的初始投资成本是指取得长期债权投资时支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用。

1. 购买价款中利息的处理

(1) 对于已到付息期但尚未领取的债券利息，应单独核算，不构成长期债券投资成本。

(2) 如取得的长期债券投资系分期付息、到期还本，则实际支付的价款中包含的未到期债券利息，构成投资成本，在“长期债券投资——应计利息”中单独核算，待实质上形成一项短期债权时，再转入应收利息。

2. 税金、手续费等相关费用的处理

(1) 当数额较小时，可于购买时一次计入当期投资收益；

(2)当数额较大时，应计入初始投资成本，在“债券费用”明细科目单独核算，并在购入后至到期前的期间内于确认利息收入时予以摊销，计入当期损益。

3. 账户设置

- 长期债权投资——债券投资（面值）
- 债券投资（应计利息）
- 债券投资（债券费用）
- 债券投资（折价）
- 债券投资（溢价）
- 其他债权投资
- 可转换公司债券投资

二、长期债券溢折价及利息的计提

1. 长期债券投资利息的处理

(1)长期债券投资应当按期计提利息，计提的利息按债券面值以及适用的利率计算，并计入当期投资收益(假如不考虑溢价或折价)。

(2)持有的一次还本付息的债券投资，应计未收利息于确认投资收益时增加投资的账面价值；分期付息的债券投资，应计未收利息于确认投资收益时作为应收利息单独核算，不增加投资的账面价值。

(3)实际收到的分期付息长期债券投资利息，冲减已计的应收利息；实际收到的一次还本付息长期债券投资利息，冲减长期债权投资的账面价值。

2. 长期债券溢折价及处理（见表 7-3）

表 7-3

	溢价购入	折价购入
确定	借：长期债券投资—债券投资（面值） ——债券投资（应计利息） ——债券投资（溢价） 贷：银行存款	借：长期债券投资—债券投资（面值） ——债券投资（应计利息） 贷：银行存款 长期债券投资—债券投资（折价）
摊销	借：应收利息 （或：长期债券投资—应计利息） 贷：投资收益 长期债券投资—债券投资（溢价）	借：应收利息 （或：长期债券投资—应计利息） 长期债券投资—债券投资（折价） 贷：投资收益

注意：两种溢折价的摊销方法：

(1)直线法：按债券的还款期限（或付息期数）平均分摊。

(2)实际利率法：

投资收益=（面值+溢价—折价）×实际利率，

应收利息=面值×票面利率，两者的差为倒推出的溢折价摊销。

三、可转换公司债券

1. 企业购入可转换公司债券时

- 借：长期债权投资—可转换公司债券投资（面值）
- 可转换公司债券投资（应计利息）
- 可转换公司债券投资（溢价）
- （或）短期投资
- 贷：银行存款

2. 行使转换权利时

首先，确认转换日尚未确认的利息收入。

- 借：长期债权投资—可转换公司债券投资（应计利息）
- 贷：投资收益—债券利息收入

其次，按可转债的账面价值转为股权投资的初始投资成本。

借：长期股权投资—×公司

现金

贷：长期债权投资—可转换公司债券投资（面值）
—可转换公司债券投资（应计利息）

四、长期债权投资损益的确认及处置

五、委托贷款的核算

第四节 长期投资减值

一、计提减值准备的条件及判断标准

长期投资的价值减值，是指长期投资未来可收回金额低于账面价值所发生的损失。这里的“可收回金额”是指企业资产的出售净价与预期从该资产的持有和投资到期处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者。其中，出售净价是指资产的出售价格减去所发生的资产处置费用后的余额。

二、计提减值准备的会计处理

计提减值准备时：借：投资收益——长期投资减值准备

贷：长期投资减值准备——×公司

在计提长期投资减值准备时，应注意以下几个问题：

第一，长期投资的减值准备应按照个别投资项目计算确定。

第二，计提的减值准备，直接计入当期损益。

第三，已确认损失的长期投资的价值又得以恢复，应在原已确认的投资损失的数额内转回。

三、股权投资差额与计提减值的处理

表 7-4

	应提减值额>股权投资贷方差额	应提减值额<股权投资贷方差额
初始投资形成贷方差额	借：资本公积——股权投资准备（首先冲减） 投资收益——计提的长期投资减值准备 贷：长期投资减值准备	借：资本公积——股权投资准备 贷：长期投资减值准备
	应提减值额>未摊完股权投资借方差额	应提减值额<未摊完股权投资借方差额
初始投资形成借方差额	(1)应先将未摊销股权投资借方差额冲销： 借：投资收益——股权投资差额摊销 贷：长期股权投资—×（股权投资差额） (2)超过部分确认为当期损失： 借：投资收益——计提的长期投资减值准备 贷：长期投资减值准备	按应提减值额冲销未摊完的股权投资差额： 借：投资收益——股权投资差额摊销 贷：长期股权投资—×（股权投资差额）

第五章 固定资产

第一节 固定资产的分类及计价

本节主要讲解固定资产的性质、分类以及计价。

一、固定资产的性质

1. 固定资产的特点

- (1) 固定资产必须是有形资产。
- (2) 固定资产预计使用年限超过一年或超过一年的一个营业周期。
- (3) 固定资产可以多次参加生产经营过程，保持其原来的物质形态不变。
- (4) 企业持有的固定资产是为了满足企业的生产经营目的或管理目的，而不是为了出售。

2. 我国的相关规定

在我国会计实务中，凡企业使用一年以上的房屋、建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等资产应作为固定资产；不属于生产经营主要设备的物品，单位价值在 2000 元以上，并且使用期限超过两年的，也作为固定资产。

二、固定资产的分类

(一) 按经济用途分类

1. 生产经营用固定资产，是指直接服务于企业生产经营过程的各种固定资产。
2. 非生产用固定资产，是指不直接服务于生产经营过程的各种固定资产。

固定资产按经济用途分类，可以归类反映和监督企业生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产之间以及生产经营用各类固定资产之间的组成和变化情况，借以考核和分析企业固定资产的利用情况，促使企业合理地配备固定资产，充分发挥其效用。

(二) 按使用情况分类

1. 使用中固定资产，是指正在使用中的生产经营性和非生产经营性固定资产。
2. 未使用固定资产，是指已完工或已购建的尚未交付使用的新增固定资产以及因进行改建、扩建等原因暂停使用的固定资产。
3. 不需用固定资产，是指本企业多余或不适用，需要调配处理的各种固定资产。

固定资产按使用情况分类，有利于反映企业的固定资产使用情况及其比例关系，便于分析固定资产的利用效率，挖掘固定资产的使用潜力，促使企业合理地使用固定资产，也便于企业合理地计提固定资产的折旧。

(三) 按所有权分类

1. 自有固定资产，是指企业为了生产经营目的或其他目的而以购入或建造等方式取得的固定资产，其所有权归企业，企业自己可以自由地支配使用。

自有固定资产又可以分为自用固定资产和租出固定资产。自用固定资产是指企业自己用于生产经营或其他方面的固定资产；租出固定资产是指在经营性租赁方式下出租给其他单位使用的本企业的固定资产。

2. 融资租入固定资产，是指企业在租赁期间不拥有所有权但拥有实质控制权的各种固定资产。

(四) 按固定资产的经济用途和使用情况综合分类

现行制度对固定资产是按其经济用途和使用情况进行综合分类的。采用这一分类方法，可以把企业的固定资产分为以下七大类：

1. 生产经营用固定资产。
2. 非生产经营用固定资产。
3. 租出固定资产。指经营性租赁方式下出租给外单位使用的固定资产。
4. 不需用固定资产。
5. 未使用固定资产。
6. 融资租入固定资产。指企业以融资租赁方式租入的固定资产，在租赁内，应视同自有固定资产管理。
7. 土地。指过去单独估价入账的土地。因征地而支付的补偿费，应计入与土地有关的房屋、建筑物的价值内，不单独作为土地价值入账。

三、固定资产的计价

(一) 固定资产的计价基础

《企业会计准则——固定资产》规定“**固定资产应当按其成本入账**”。固定资产的计价主要有以下两种方法。

1. 按历史成本计价

历史成本亦称原始购置成本或原始价值，是指企业在购建某项固定资产使其达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。

但采用原始价值计价也有明显的缺点，即当经济环境和社会物价水平发生变化时，它不能反映固定资产的现时价值，也不能真实地反映企业的现时的经营规模，以此为前提所反映的企业财务状况和经营成果的真实性也会有“水分”。

2. 净值

固定资产净值是指固定资产原始价值或重置完全价值减去已计提折旧后的净额，也称为折余价值。严格地讲，净值不能称作是固定资产的一个计价标准，它只是企业在采用原始价值对固定资产计价入账后，以计提折旧的方式对固定资产入账成本按受益期进行分配所剩余的价值。它既可以反映企业实际占用在固定资产上的资金数额，又可以反映固定资产的新旧程度。这种计价方法主要用于计算盘盈、盘亏、毁损的固定资产的溢余或损失等。

(二) 固定资产价值的构成

固定资产的价值构成是指固定资产价值所包括的范围。**从理论上讲，它应包括企业取得某项固定资产并使其达到预定可使用状态前所发生的一切合理的、必要的支出。**

实务中，由于固定资产的来源渠道不同，其成本构成的具体内容也有所差异。

1. 企业购置的固定资产，按实际支付的买价加上支付的场地整理费、运输费、装卸费、安装费、税金和专业人员服务费等作为入账价值。

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。

2. 自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值。

3. 投资者投入的固定资产，按投资各方确认的价值，作为入账价值。

4. 融资租入的固定资产，按租赁开始日租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为入账价值。如果租赁资产占企业资产总额比例等于或低于 30% 的，在租赁开始日，企业也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。

5. 在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的，按原固定资产的账面价值，加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出，减改建、扩建过程中发生的变价收入作为入账价值。

6. 盘盈的固定资产，按以下规定确定其入账价值：

(1) 同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。

(2) 同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该项固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

7. 接受捐赠的固定资产，按以下规定确定其入账价值：

(1) 捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应当支付的相关税费，作为入账价值；

(2) 捐赠方没有提供有关凭据的，按以下顺序确定其入账价值：

① 同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额，加上应当支付的相关税费，作为入账价值；

② 同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

8. 经批准无偿调入的固定资产，按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用，作为入账价值。

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产或以非货币性交易换入的固定资产，其实际成本的确定参见《财务会计学（下）》。

需要指出的是，固定资产的入账价值中，还应当包括企业为取得固定资产而交纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。

企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，与所购置的计算机硬件一并作为固定资产管理。

第二节 固定资产的取得

本节主要讲解固定资产取得的核算，包括购入、自行建造、投资者投入、接受捐赠、无偿调入固定资产的核算。

固定资产取得的来源主要有购入、自行建造、投资者投入、接受捐赠和盘盈等。

企业应设置“固定资产”科目，用来反映固定资产的增减变动情况。“固定资产”账户的借方登记增加固定资产的原价，贷方登记减少固定资产的原价，期末借方余额表明企业固定资产的原始价值。

一、购入的固定资产

企业以赊购方式取得的固定资产以及其他长期资产，在增加固定资产及其他长期资产的同时，对于应支付的购买价款，应根据付款方式分别在“应付账款”、“应付票据”、“长期应付款”等科目中单独核算。

(一) 购入不需要安装的固定资产

购入不需安装固定资产，直接按实际支付的价款（包括买价、运杂费、包装费和税金等）作为固定资产的入账价值。

借：固定资产—设备

贷：应付账款

银行存款

(二) 购入需要安装的固定资产

企业购入需要安装的设备等固定资产，应通过“在建工程”账户归集安装过程中发生的各项安装成本，待设备安装完毕后，再将设备的买价、支付的运杂费连同设备安装成本，一次由“在建工程”账户转入“固定资产”账户。

① 购入该项设备时

借：在建工程—××设备

贷：银行存款

② 设备投入安装，用银行存款支付各项安装费用

借：在建工程—××设备

贷：银行存款

③ 设备安装完毕交付使用时

借：固定资产—××设备

贷：在建工程—××设备

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按各项资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。

二、自行建造的固定资产

(一) 自行建造固定资产入账价值的确定

企业自行建造的固定资产，应按建造过程中发生的全部支出(包括所消耗的材料、人工、其他费用和交纳的有关税金等)确定其价值。

企业的在建工程(即自建固定资产)应按下列方法计价：

1. 工程用物资：比照存货的有关外购材料的计价方法计价，但外购的工程用物资，其增值税进项税额应计入所购工程物资的成本。工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料的，应按其实际成本或计划成本转作企业的库存材料。如可抵扣增值税进项税额的，应按减去增值税进项税额后的实际成本或计划成本转作企业的库存材料。盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本；工程已经完工的，计入当期营业外收支；

2. 待安装设备：比照固定资产的计价方法计价；

3. 预付工程款：按照实际预付的工程款计价；

4. 工程管理费用：按照实际发生的各项管理费用计价；

5. 自营工程：按照直接材料、直接工资、直接机械施工费以及所分摊的工程管理费等计价；

6. 出包工程：按照应当支付的工程价款计价；

7. 设备安装工程：按照所安装设备的原价、工程安装费用、工程试运转支出以及所分摊的工程管理费等计价。

(二) 在建工程的核算

1. 自营工程

企业自行建造的固定资产，按建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值。

(1) 企业为在建工程准备的各种物资，应当按照实际支付的买价、增值税额、运输费、保险费等相关费用，

作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料的，按其实际成本或计划成本，转作企业的库存材料。如存在可抵扣增值税进项税额的，应当按减去增值税进项税额后的实际成本或计划成本，转作企业的库存材料。

盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本；工程已经完工的，计入当期营业外收支。

(2) 在建工程应当按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算。

企业的自营工程，应当按照直接材料、直接工资、直接机械施工费等计量；采用出包工程方式的企业，按照应支付的工程价款等计量。设备安装工程，按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定工程成本。

工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出，计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的试运转过程中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按实际销售收入或按预计售价冲减工程成本。

在建工程发生单项或单位工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，计入继续施工的工程成本、长期待摊费用或营业外支出；如为非常原因造成的报废或毁损，或在在建工程项目全部报废或毁损，应将其净损失直接计入当期营业外支出或长期待摊费用。

在建工程发生单项或单位工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净收益，冲减继续施工的工程成本、长期待摊费用或营业外收入；如为非常原因造成的报废或毁损，或在在建工程项目全部报废或毁损，应将其净收益直接计入当期营业外收入或冲减长期待摊费用。

所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按估计的价值转入固定资产，并按关于计提固定资产折旧的规定，计提固定资产的折旧。待办理了竣工决算手续后再作调整。

企业自营工程主要通过“工程物资”和“在建工程”科目进行核算。“工程物资”科目，核算用于在建工程的各种物资的实际成本。“在建工程”科目核算企业为工程所发生的实际支出，以及改扩建工程等转入的固定资产净值。

【例 8-1】某企业自行建造仓库一座，购入为工程准备的各种物资 200000 元，支付的增值税额为 34000 元，实际领用工程物资(含增值税)210600 元，剩余物资转作企业存货；另外还领用了企业生产用的原材料一批，实际成本为 30000 元，应转出的增值税为 5100 元；支付工程人员工资 50000 元，企业辅助生产车间为工程提供有关劳务支出 10000 元，工程完工交付使用。

有关会计处理如下：

①购入为工程准备的物资

借：工程物资 234000
贷：银行存款 234000

②工程领用物资

借：在建工程——仓库 210600
贷：工程物资 210600

③工程领用原材料

借：在建工程——仓库 35100
贷：原材料 30000

应交税金——应交增值税(进项税额转出) 5100

④支付工程人员工资

借：在建工程——仓库 50000
贷：应付工资 50000

⑤辅助生产车间为工程提供的劳务支出

借：在建工程——仓库 10000
贷：生产成本——辅助生产成本 10000

⑥工程完工交付使用

借：固定资产 305700

贷：在建工程——仓库 305700

⑦剩余工程物资转作企业存货

借：原材料 20000

应交税金——应交增值税(进项税额) 3400

贷：工程物资 23400

2. 出包工程

企业采用出包方式进行的自制、自建固定资产工程，其工程的具体支出在承包单位核算。在这种方式下，“在建工程”科目实际成为企业与承包单位的结算科目，企业将与承包单位结算的工程价款作为工程成本，通过“在建工程”科目核算。

(1) 预付工程款时，编制如下会计分录：

借：在建工程

贷：银行存款

(2) 补付工程价款时，编制如下会计分录：

借：在建工程

贷：银行存款

(3) 工程竣工，结转成本时，编制如下会计分录：

借：固定资产

贷：在建工程

三、投资者投入的固定资产

企业对投资者投资转入的机器设备等固定资产，一方面反映本企业固定资产的增加，另一方面要反映投资者投资额的增加。**投入的固定资产按投资双方确认的价值记账。**

借：固定资产

贷：实收资本

四、接受捐赠的固定资产

企业接受捐赠的固定资产，应按会计规定确定的入账价值，借记“固定资产”科目，按接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按实际支付或应付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。

其中，接受捐赠固定资产“按会计规定确定的入账价值”是指按会计规定计入受赠固定资产成本的金额，包括接受捐赠固定资产的价值和因接受捐赠固定资产另外支付的构成受赠固定资产成本的相关税费；“接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭据等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠固定资产的价值，不包括按会计规定应计入受赠固定资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费。

【例 8-2】某企业接受外商捐赠的设备一台，根据捐赠设备的发票、报关单等有关单据确定其价值为 33000 元，发生的运输费、包装费计 1000 元。该企业适用的所得税率为 33%。企业在收到捐赠的设备时，编制会计分录如下：

借：固定资产 34000

贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 33000

银行存款 1000

五、无偿调入固定资产的核算

企业按照有关规定并报经有关部门批准无偿调入的固定资产，**按照调出单位的账面价值加上新的安装成本、包装费、运杂费等，作为调入固定资产的入账价值。**

企业调入不需安装的固定资产，按调入固定资产的原账面价值以及发生的包装费、运杂费等，借记“固定资产”科目，按调入固定资产的原账面价值，贷记“资本公积——无偿调入固定资产”科目，按所发生的支出，贷记“银行存款”科目。

调入需要安装的固定资产，按调入固定资产原账面价值以及发生的包装费、运杂费等，借记“在建工程”科目，按调入固定资产的原账面价值，贷记“资本公积——无偿调入固定资产”科目，按所发生的支出，贷记“银行存款”科目；发生的安装费用，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”、“应付工资”等科目。工程达到预定可使用状态时，按工程的实际成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

第三节 固定资产折旧

本节主要讲解固定资产折旧的性质及其影响因素、折旧的范围、计算方法以及账务处理。

一、固定资产折旧的性质及其影响因素

(一) 固定资产折旧的性质

固定资产折旧是指在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。其中，应计折旧额，指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的余额，如果已对固定资产计提减值准备，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

固定资产应计折旧额分摊计入成本费用的过程，即是随着固定资产价值的转移，以折旧的形式在产品销售收入中得到补偿，并转化为货币资金的过程。

造成固定资产的服务潜力降低的原因很多，主要有有形损耗和无形损耗两种。

从本质上讲，折旧也是一种费用，只不过这一费用没有在计提期间付出实实在在的货币资金。

(二) 影响固定资产折旧的因素

影响固定资产折旧的因素主要包括：

1. 折旧的基数
2. 预计净残值
3. 预计使用年限
4. 折旧方法。

二、固定资产折旧的范围

(一) 固定资产折旧的空间范围

企业所有固定资产除已提足折旧继续使用的固定资产和按规定单独估价作为固定资产入账的土地外均应提取折旧。

已达到预定可使用状态的固定资产，如果尚未办理竣工决算的，应当按照估计价值暂估入账，并计提折旧；待办理了竣工决算手续后，再按照实际成本调整原来的暂估价值，同时调整原已计提的折旧额。

企业对固定资产进行更新改造时，应将更新改造的固定资产的账面价值转入在建工程并在此基础上确定经更新改造后的固定资产原价。处于更新改造过程而停止使用的固定资产，因已转入在建工程因此不计提折旧，待更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

对于接受捐赠的旧固定资产，企业应当按照规定的固定资产入账价值、预计尚可使用年限、预计净残值以及企业所选用的折旧方法计提折旧。

融资租入的固定资产，应当采用与自有应计折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。

企业因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧，计提的折旧应计入相关成本费用。

企业对未使用、不需用的固定资产也应计提折旧，计提的折旧计入当期管理费用（不含更新改造和因大修理停用的固定资产）。

(二) 固定资产折旧的时间范围

企业一般应当按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。

固定资产提足折旧后，不管能否继续使用，均不再提取折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

三、计算固定资产折旧的方法

(一) 年限平均法

年限平均法，也称为使用年限折旧法或直线法，是将固定资产的可计提折旧总额在固定资产的可使用年限内均等地分摊的一种折旧方法。

计算公式：

固定资产年折旧额 = (固定资产原始成本 - 预计净残值) ÷ 固定资产预计使用年限 (8-1)

或：

固定资产年折旧额 = 固定资产原始成本 × (1 - 预计净残值率) ÷ 固定资产预计使用年限

实际工作中一般将公式(8-1)、(8-2)简化为下列公式:

$$\text{固定资产年折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{年折旧率} \quad (8-3)$$

上述公式中: 预计净残值 = 预计可收回残值 - 预计清理费用支出

$$\text{预计净残值率} = (\text{预计净残值} \div \text{固定资产原值}) \times 100\%$$

$$\text{固定资产月折旧额} = \text{固定资产年折旧额} \div 12$$

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用年限} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

公式中的年折旧率既可以是个别折旧率、分类折旧率,也可以是综合折旧率。

直线法的最大优点就是简单易行,它是折旧计算方法中最简单的一种。其缺点:一是只着眼于固定资产使用时间的长短,未考虑其使用强度,每期的折旧费用都是相等的。二是固定资产的使用时间越长,磨损程度越严重,所需的修理、保养费用势必逐渐增加。所以,直线法比较适用于各个时期使用程度大致相同、不受季节影响的固定资产。

(二) 工作量法

工作量法又称作业量法、产量法,是按固定资产在其使用年限内估计所能提供的总工作量来确定折旧额的一种方法。计算公式如下:

$$\text{每单位工作量应计提折旧} = (\text{原始成本} - \text{预计净残值}) \div \text{预计使用年限内的总工作量}$$

$$\text{固定资产年折旧额} = \text{固定资产该年总工作量} \times \text{每单位工作量应计提折旧额}$$

$$\text{固定资产月折旧额} = \text{固定资产该月总工作量} \times \text{每单位工作量应计提折旧额}$$

工作量法克服了年限平均法只注重资产使用年限的不足,但却只关心固定资产的使用强度,把固定资产在使用中的机械损耗作为计提折旧的唯一因素,忽视了固定资产的自然损耗和无形损耗,而且在实务中,要准确地估计固定资产在使用年限内的总工作量也绝非易事。所以,工作量法一般适用于价值较高的大型精密机床以及运输设备等固定资产的折旧计算,这些固定资产的价值较高,各月的工作量一般不很均衡,采用年限平均法计提折旧,会使各月成本费用的负担不够合理。

(三) 加速折旧法

加速折旧法又称递减费用法,是指固定资产在预计使用年限内所计提的折旧额呈递减趋势的一种折旧方法。

其特征是在固定资产的使用早期多计提折旧,后期少计提折旧,每期计提的折旧数额,随着固定资产使用时间的推移而逐渐减少。主张加速折旧法的理由主要有:

第一,固定资产在使用的早期效率较高、生产能力较强,企业受益也较多,理应分摊较多的折旧。到固定资产使用的后期,则情况正好相反。所以,为了更好地体现收入与费用配比原则,就应该在固定资产产生较大经济效益的早期多计提折旧,以后逐年递减。

第二,固定资产使用的成本,包括维修费用和折旧费用。在固定资产使用的早期,不但固定资产的性能较好,维修费用一般较少。资产使用的时间越长,性能下降越多,同时需要较多的维修费用。在维修费用少的资产使用前期多计提折旧,在维修费用多的资产使用后期少计提折旧,可以使固定资产的使用成本在预计使用年限内大体保持平衡。

第三,固定资产除了要考虑有形损耗以外,无形损耗也是不可忽视的一个重要因素。尤其是在科学技术日新月异的情况下,一些更新换代较快的产品。采用加速折旧法可以减少旧技术淘汰时发生的损失。

第四,在固定资产投入使用的早期,就将固定资产成本的大部分通过折旧收回,可减少或降低企业持有固定资产可能承担的各种风险,尤其是物价持续上涨时带来的通货膨胀的风险。

第五,使用加速折旧法,可以使企业获得纳税上的益处。具体来说,企业在早期多计提折旧,使得当期产品成本和费用增加,利润相应减少,企业少交所得税;后期少计提折旧,利润相应增加,多交所得税,这等于政府对企业的若干年的无息贷款,企业可以利用这笔“无息贷款”投资于回报更大的地方。

加速折旧法在实际中应用最为广泛的是双倍余额递减法和年数总和法。

1. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是在不考虑固定资产净残值的情况下,根据每期期初固定资产账面余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。计算公式是:

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用年限} \times 100\%$$

年折旧额=每年期初账面余额×年折旧率

对于最后两年每年应计提折旧额=(倒数第二年账面净值-预计净残值)÷2

【例 8-3】B 公司进口一条生产线, 安装完毕后, 其原始成本 200000 元, 预计可使用 5 年, 预计可收回残值 5000 元, 预计清理费用 3000 元, 该生产线用双倍余额递减法计提折旧。

年折旧率=2÷5×100%=40%

每年计提折旧的数额如表 8-1 所示。

表 8-1 双倍余额递减法折旧计算表 单位: 元

使用年次	年折旧额	累计折旧额	账面余额
			200000
1	80000	80000	120000
2	48000	128000	72000
3	28800	156800	43200
4	20600 *	177400	22600
5	20600	198000	2000
合计	198000		

注: 第一年折旧额=200000×40%=80000

第一年账面余额=200000-80000=120000

* 最后两年时将固定资产第四年账面净值扣除净残值后平均分摊:

即第四年折旧额=(43200-5000+3000)÷2=20600

2. 年数总和法

年数总和法又称合计年限法, 是将固定资产的原始成本减去残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额, 这个分数的分子代表固定资产尚可使用的年数, 分母代表预计可使用年数的逐年数字总和。计算公式如下:

年折旧率=(可折旧年限-已使用年限)÷可使用年数的逐年数字总和×100%

可使用年数逐年数字总和=预计可使用年限×(预计可使用年限+1)÷2

固定资产年折旧额=(固定资产原始成本-预计净残值)×年折旧率

仍按上例, B 公司该生产线按年数总和法计提折旧, 各年应计提折旧如表 8-2 所示。

注: 下表中, 可使用年数逐年数字总和=5×(5+1)÷2=15

第一年折旧率=(5-0)÷15=5/15

第一年折旧额=(200000-5000+3000)×5/15=66000(元)

表 8-2 年数总和法折旧计算表 单位: 元

使用年次	可折旧总成本	折旧率	折旧额	累计折旧额	固定资产账面余额
					200000
1	198000	5/15	66000	66000	134000
2	198000	4/15	52800	118800	81200
3	198000	3/15	39600	158400	41600
4	198000	2/15	26400	184800	15200
5	198000	1/15	13200	198000	2000

双倍余额递减法与年数总和法的区别与联系:

(1) 双倍余额递减法的特点是折旧率不变而基数则在逐年递减; 年数总和法的特点是固定资产的折旧基数不变, 折旧率随着可使用年数的减少而递减。

(2) 加速折旧法与年限平均法相比较而言, 加速折旧法并不缩短固定资产的预计使用年限, 但可使企业在固定资产使用早期就将应计提折旧额的大部分提取, 而不象平均年限法那样, 每年计提一个固定的折旧数额。加速折旧法优点也正在于此。

四、固定资产折旧的账务处理

固定资产折旧编制的会计分录如下:

借：制造费用——A 车间

——B 车间

——C 车间

管理费用——厂部管理部门

贷：累计折旧

第四节 固定资产的后续支出

本节主要讲解资本化的后续支出和费用化的后续支出。

一、资本化的后续支出

固定资产的改建、扩建也称之为固定资产改良，都是固定资产质量或功能上的改进。固定资产改良一般支出数额较大，受益期限较长（超过一年），而且使固定资产的性能或质量都有显著的改进，企业为固定资产发生的支出符合下列条件之一者应确认为固定资产改良支出：

- （1）使固定资产使用年限延长；
- （2）使固定资产的生产能力提高；
- （3）使产品质量提高；
- （4）使生产成本降低；
- （5）使产品品种、性能及规格等发生良好的变化；
- （6）使企业经营管理环境或条件改善。

在实务中，固定资产改建、扩建一般要通过“在建工程”科目核算，工程完工交付使用后再转入“固定资产”科目。

【例8-4】某公司对原有办公楼进行改良，以中央空调替换原来的取暖设备，以铝合金和茶色玻璃替换原有的钢窗，其原始成本是5400000元，预计使用30年，已提折旧1200000元。拆除的钢窗估价2000元，中央空调价值280000元，为替换钢窗而发生的支出及其他费用为22000元，该价款都在安装完毕之后支付。其会计处理如下：

① 将办公楼转入改建时的会计分录

借：在建工程 3200000

累计折旧 2200000

贷：固定资产 5400000

② 安装中央空调、钢窗及发生其他费用

借：在建工程 302000

贷：应付账款 302000

③ 拆除钢窗时的会计分录

借：原材料 2000

贷：在建工程 2000

④ 交付使用及支付价款时

借：固定资产 3500000

贷：在建工程 3500000

借：应付账款 302000

贷：银行存款 302000

需要注意的是，如果因发生改良使固定资产的成本增加但其使用年限不延长的，应对该固定资产以后使用期间的每年应计提折旧额按增值后的价值计提；如果发生改良使固定资产成本增加的同时也使该固定资产的使用年限延长的，则应对该固定资产原使用年限和折旧率进行调整。

二、费用化的后续支出

固定资产在使用过程中，由于各个组成部分的耐用程度不同或使用条件不同，因而往往会出现固定资产局部被损坏的情况，为了保持固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使用效能，就必须对其进行必要的修理。因此，固定资产修理是为了恢复固定资产原有性能的行为，它并不是要延长固定资产的使用年限，或提高其预计的服务能力。

固定资产修理费用，应当直接计入当期费用，应编制的会计分录如下：

借：管理费用

在具体实务中，对于固定资产发生的下列各项后续支出，通常的处理方法如下：

1. 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。
2. 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。
3. 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。
4. 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。
如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。
5. 融资租赁方式租入的固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。
发生的固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。
6. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。
7. 捐赠转出的固定资产，其损失由营业外支出列支，利润减少了，表明其行为应由经营者负责；无偿调出固定资产，其损失冲减资本公积，净资产减少了，不通过利润表，表明这是投资者行为。这样处理有利于合理评价经营者的经营业绩。

第五节 固定资产处置及清查

本节主要讲解固定资产的处置以及清查。

一、固定资产的处置

企业因固定资产处置而减少的固定资产，一般应通过“固定资产清理”科目进行核算。

（一）投资转出固定资产，应按固定资产净额，借记“固定资产清理”科目，按该项固定资产已提的折旧，借记“累计折旧”科目，按该项固定资产已计提的固定资产减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按投出固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；

按投出固定资产应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目；

按“固定资产清理”科目余额，借记“长期股权投资”，贷记“固定资产清理”科目。

（二）捐赠转出的固定资产，应按固定资产净值，借记“固定资产清理”科目，按该项固定资产已提的折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；

按该项固定资产已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产清理”科目；

按捐赠转出的固定资产应交的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目；

按“固定资产清理”科目的余额，借记“营业外支出——捐赠支出”科目，贷记“固定资产清理”科目。

（三）企业依照有关规定并报经有关部门批准无偿调出固定资产，调出固定资产的账面价值以及清理固定资产所发生的费用，仍然通过“固定资产清理”科目核算，清理所发生的净损失冲减资本公积。

企业应按调出固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已提折旧，借记“累计折旧”科目，按该项固定资产已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目；发生的清理费用，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应付工资”等科目；调出固定资产发生的净损失，借记“资本公积——无偿调出固定资产”科目，贷记“固定资产清理”科目。

（四）企业出售、报废和毁损等原因减少的固定资产，会计核算一般可分以下几个步骤：

第一，固定资产转入清理。

第二，发生的清理费用。

第三，出售收入和残料等的处理。

第四，保险赔偿的处理。

第五，清理净损益的处理。

【例 8-5】某企业有旧厂房一幢，原值 450000 元，已提折旧 435000 元，因使用期满经批准报废。在清理过程中，以银行存款支付清理费用 12700 元，拆除的残料一部分作价 15000 元，由仓库收作维修材料，另一部分变卖收

入 6800 元存入银行。编制会计分录如下：

- ① 固定资产转入清理
- | | |
|----------|--------|
| 借：固定资产清理 | 15000 |
| 累计折旧 | 435000 |
| 贷：固定资产 | 450000 |
- ② 支付清理费用
- | | |
|----------|-------|
| 借：固定资产清理 | 12700 |
| 贷：银行存款 | 12700 |
- ③ 材料入库并收到变价收入
- | | |
|----------|-------|
| 借：原材料 | 15000 |
| 银行存款 | 6800 |
| 贷：固定资产清理 | 21800 |
- ④ 结转固定资产清理净损益
- | | |
|--------------------|------|
| 借：营业外支出——处置固定资产净损失 | 5900 |
| 贷：固定资产清理 | 5900 |

二、固定资产的清查

企业于每年编制年度财务报告前，应当对固定资产进行全面清查。平时，可根据需要，组织局部的轮流清查或抽查。

固定资产的清查方法是实地盘点。企业应对固定资产定期或者至少每年实地盘点一次。

（一）固定资产的盘盈

- ① 计算盘盈设备已计提的累计折旧，并作相应的会计分录：

借：固定资产——甲设备

 贷：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

- ② 经审批后转入营业外收入：

借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

 贷：营业外收入

（二）固定资产的盘亏

- ① 调整账簿记录

借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

- ② 报经批准转销

借：营业外支出

 贷：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢

第六节 固定资产的期末计价与披露

本节主要讲解固定资产的期末计价以及信息披露。

一、固定资产的期末计价

企业的固定资产在使用过程中，由于存在有形损耗(如自然磨损等)和无形损耗(如技术陈旧等)以及其他的原因，导致其可收回金额低于其账面价值，这种情况称之为固定资产价值减值。固定资产减值准备，应按单项项目计提。

（一）固定资产减值的判断标准

企业会计制度规定，企业应当定期或至少于每年年度终了对各项资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌，或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值的，应当将可收回金额低于账面价值的差额作为固定资产减值准备。因此，企业应当在期末或者至少在每年年度终了，对固定资产逐项进行检查，如发现存在下列情况，应当计算固定资产的可收回金额，以确定资产是否已经发生减值：

(1) 固定资产市价大幅度下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌，并且预计在近期内不可能恢复；

(2) 企业所处经营环境，如技术、市场、经济或法律环境，或者产品营销市场在当期发生或在近期发生重大变化，并对企业产生负面影响；

(3) 同期市场利率等大幅度提高，进而很可能影响企业计算固定资产可收回金额的折现率，并导致固定资产可收回金额大幅度降低；

(4) 固定资产陈旧过时或发生实体损坏等；

(5) 固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如企业计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形，从而对企业产生负面影响；

(6) 其他有可能表明资产已发生减值的情况。

(二) 全额计提固定资产减值准备的判断

当存在下列情况之一时，应当依照该项固定资产的账面价值全额计提固定资产减值准备：

(1) 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已大转比价值的固定资产；

(2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；

(3) 虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；

(4) 已遭毁损，以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产；

(5) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

(三) 固定资产减值的会计处理

提取时：

借：营业外支出—计提的固定资产减值准备

贷：固定资产减值准备

二、固定资产的信息披露

企业应当披露下列与固定资产有关的信息：

(1) 固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法；

(2) 各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；

(3) 固定资产增减变动情况，包括期初和期末各类固定资产账面总金额及累计折旧总额，以及各类扩建、处置及其他调节项目的金额；

(4) 当期确认的固定资产减值损失及当期转回的固定资产减值损失；

(5) 在建工程的期初、期末数额及增减变动情况；

(6) 对固定资产所有权的限制及其金额；

(7) 已承诺将为购买固定资产支付的金额；

(8) 暂时闲置的固定资产账面价值；

(9) 已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值；

(10) 已退废和准备处置的固定资产账面价值。

第六章无形资产

本节主要讲解无形资产的概述、确认计量、初始确认、后续支出、摊销、期末计量、转让及转销。

一、无形资产概述

(一) 无形资产的概念

无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人，或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。

无形资产具有如下特征：

1. 不具有实物形态；
2. 能在较长的时期内使企业获得经济效益；
3. 属于非货币性长期资产；
4. 持有的主要目的是为企业使用而非出售；
5. 能够给企业提供未来经济效益的大小具有较大的不确定性；
6. 通常是企业有偿取得的。

(二) 无形资产的内容

1. 专利权

专利权是指权利人在法定期限内对某一发明创造所拥有的独占权和专有权。

2. 非专利技术

非专利技术也称专有技术，是指发明人垄断的、不公开的、具有实用价值的先进技术、资料、技能、知识等。

3. 商标权

商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权是指企业专门在某种指定的商品上使用特定的名称、图案、标记的权利。

4. 著作权

著作权也称版权，是指著作权人对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的出版、发行等方面的专有权利。

5. 土地使用权

土地使用权是指国家准许某一企业在一定期间对国有土地享有开发、利用、经营的权利。

6. 特许权

特许权也称为经营特许权、专营权，指在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。

7. 商誉

商誉是指企业获得超额收益的能力。**商誉的价值只有把企业作为一个整体看待时才能按总额加以确定。**

二、无形资产的确认和计量

(一) 无形资产的确认

无形资产的确认条件：

1. 符合无形资产的定义
2. 该资产产生的经济利益很可能流入企业
3. 成本能够可靠地计量

(二) 无形资产的计量

1. 购入的无形资产，按实际支付的价款作为实际成本。对于一揽子购入的无形资产，其成本通常应按该无形资产和其他资产的公允价值相对比例确定。

2. 投资者投入的无形资产，按投资各方确认的价值作为实际成本。但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产，应以该无形资产在投资方的账面价值作为实际成本。

3. 企业接受捐赠的无形资产，其实际成本应分别以下情况确定：

企业接受捐赠的无形资产，其实际成本应分别以下情况确定：

(1) 捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定。

(2) 捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

①同类或类似无形资产存在活跃市场的，按同类或类似无形资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税

费，作为实际成本；

②同类或类似无形资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值，作为实际成本。值得注意的是，无形资产的唯一性决定了同类或类似无形资产的缺乏，以及相关市场不够活跃。因此，在捐赠方没有提供相关价值凭据的情况下，往往要借助于对其未来现金流量现值的计算来确定其入账价值。

4. 企业自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，作为无形资产的实际成本。

5. 企业购入的土地使用权，或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，按实际支付的价款作为实际成本，并作为无形资产核算；待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程。

三、无形资产的初始计量

1. 购入的无形资产

购入的无形资产，按实际支付的价款作为实际成本，编制会计分录如下：

借：无形资产

贷：银行存款

土地使用权的核算：

(1)支付转让价款

借：无形资产——土地使用权

贷：银行存款

(2)转入开发

借：在建工程

贷：无形资产——土地使用权

2. 投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产，按投资各方确认的价值作为实际成本，编制会计分录如下：

借：无形资产

贷：股本

3. 接受捐赠的无形资产

接受捐赠的无形资产，应按会计规定确定的入账价值，借记“无形资产”科目，按接受捐赠无形资产按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，账务处理如下：

借：无形资产

贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值

4. 自行开发并按法律程序申请取得的无形资产

自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，作为无形资产的实际成本，编制会计分录如下：

借：无形资产

贷：银行存款

四、无形资产后续支出

在发生当期确认为费用。

五、无形资产的摊销

无形资产的成本，应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，处置无形资产的当月不再摊销。

如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，该无形资产的摊销年限按如下原则确定：

1. 合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销年限不应超过合同规定的受益年限；
2. 合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的，摊销年限不应超过法律规定的有效年限；
3. 合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销年限不应超过受益年限和有效年限两者之中较短者

4. 合同没有规定受益年限，法律也没行规定有效年限的，摊销年限不应超过 10 年。

无形资产摊销时，编制会计分录如下：

借：管理费用——无形资产摊销

贷：无形资产

六、无形资产的期末计量

1. 检查账面价值

企业应定期对无形资产的账面价值进行检查，至少于每年年末检查一次。如果发现以下一种或数种情况，则应对无形资产的可收回金额进行估计，并将该无形资产的账面价值超过可收回金额的部分确认为减值准备：

- (1) 该无形资产已被其他新技术等所代替，使其成为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响；
- (2) 该无形资产的市价在当期大幅下跌，在剩余摊销年限内预期不会恢复；
- (3) 某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值；
- (4) 其他足以表明该无形资产的账面价值已超过可收回金额的情形。

2. 确定可收回金额

无形资产的可收回金额指以下两项金额中较大者：

(1) 无形资产的销售净价，即该无形资产的销售价格减去因出售该无形资产所发生的律师费和其他相关税费后的余额；

(2) 预计从无形资产的持续使用和使用年限结束时的处置中产生的预计未来现金流量的现值。

3. 计提减值准备

如果无形资产的账面价值超过其可收回金额，则应按超过部分确认无形资产减值准备：借：营业外支出——计提的无形资产减值准备

贷：无形资产减值准备

七、无形资产转销

当无形资产存在下列一项或若干项情况时，应将该无形资产的账面价值予以转销：

1. 该无形资产已被其他新技术等所替代，且已不能为企业带来经济利益；
2. 该无形资产已不再受法律的保护，且不能为企业带来经济利益；
3. 其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。

会计分录：

借：管理费用

贷：无形资产

第七章生物资产

生物资产是指与农业生产相关的有生命的（即活的）动物和植物。生物资产与企业的存货、固定资产等一般资产不同，其具有特殊的自然增值性，因此导致其在会计确认、计量和相关信息披露等方面也凸现一定的特殊性。尤其是对于农业企业而言，生物资产通常是其资产的重要组成部分，对生物资产进行正确的确认、计量和相关信息披露，将有助于如实反映企业的资产状况，评估企业的财务状况和经营成果。《企业会计准则第5号——生物资产》（以下简称生物资产准则）规定了与农业生产相关的生物资产的确认，计量和相关信息披露。

一、生物资产的特征

（一）生物资产是有生命的动物或植物

（二）生物资产与农业生产密切相关

二、生物资产的分类

（一）消耗性生物资产

消耗性生物资产，指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。

消耗性生物资产通常是一次性消耗并终止其服务能力或未来经济利益，因此在一定程序上具有存货特征，应当作为存货在资产负债表中列报。

（二）生产性生物资产

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。

（三）公益性生物资产

公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

第一节

生物资产是指与农业生产相关的有生命的（即活的）动物和植物。生物资产与企业的存货、固定资产等一般资产不同，其具有特殊的自然增值性，因此导致其在会计确认、计量和相关信息披露等方面也凸现一定的特殊性。尤其是对于农业企业而言，生物资产通常是其资产的重要组成部分，对生物资产进行正确的确认、计量和相关信息披露，将有助于如实反映企业的资产状况，评估企业的财务状况和经营成果。《企业会计准则第5号——生物资产》（以下简称生物资产准则）规定了与农业生产相关的生物资产的确认，计量和相关信息披露。

一、生物资产的特征

（一）生物资产是有生命的动物或植物

（二）生物资产与农业生产密切相关

二、生物资产的分类

（一）消耗性生物资产

消耗性生物资产，指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。

消耗性生物资产通常是一次性消耗并终止其服务能力或未来经济利益，因此在一定程序上具有存货特征，应当作为存货在资产负债表中列报。

（二）生产性生物资产

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。

（三）公益性生物资产

公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

第二节

根据生物资产准则规定，生物资产应该按照成本进行初始计量。

一、外购的生物资产

无论是消耗性生物资产、生产性生物资产还是公益性生物资产，外购的生物资产的成本包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。其中，可直接归属于购买该资产的其他支出包括场地整理费、装卸费、栽植费、专业人员服务费等。

二、自行繁殖、营造的生物资产

对于企业自行营造的生物资产，应当按照不同的种类核算，分别按照消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产确定其取得的成本，并分别借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

（一）自行繁殖、营造的消耗性生物资产

对自行繁殖、营造的消耗性生物资产而言，其成本确定的一般原则是按照自行繁殖或营造（即培育）过程中发生的必要支出确定，既包括直接材料、直接人工、其他直接费，也包括应分摊的间接费用。

1. 不同种类消耗性生物资产的成本构成

（1）自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（2）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

（3）自行繁殖的育肥畜的成本，包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（4）水产养殖的动物和植物的成本，包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

2. 林木类消耗性生物资产成本确定的特殊问题

（1）郁闭及郁闭度的概念

郁闭是林木类消耗性生物资产成本确定中的一个重要界限。郁闭为林学概念，通常是指一块林地上的林木的树干、树冠生长达到一定标准，林木成活率和保持率达到一定的技术规程要求。

（2）林木类消耗性生物资产郁闭前的相关支出应予资本化，郁闭后的相关支出计入当期费用

郁闭是判断消耗性生物资产相关支出（包括借款费用）资本化或者是费用化的时点。

（二）自行繁殖、营造的生产性生物资产

对自行繁殖、营造的生产性生物资产而言，如企业自己繁育的奶牛、种猪，自行营造的橡胶树、果树、茶树等，其成本确定的一般原则是按照其达到预定生产经营目的前发生的必要支出确定，包括直接材料、直接人工、其他直接费和应分摊的间接费用。

（三）自行营造的公益性生物资产

对自行营造的公益性生物资产而言，其成本确定的一般原则是按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

三、天然起源的生物资产

（一）天然起源的生物资产的确认

天然林等天然起源的生物资产，仅在企业有确凿证据表明能够拥有或者控制该生物资产时，才能予以确认。

企业拥有或控制的天然起源的生物资产，通常企业并未进行相关的农业生产，主要通过政府补助的方式取得，如政府向企业直接无偿划拨天然林等，或者政府向企业无偿划拨土地、河流湖泊从而企业间接取得其上天然生长

的天然林、水生动植物等。

（二）天然起源的生物资产的初始计量

对于天然起源的生物资产，企业通常几乎没有投入，因此，其成本难以按照外购、自行营造方式下发生的必要支出、或者非货币性资产交换、债务重组和企业合并方式下确定的对价来确定。若以公允价值作为天然起源的生物资产的成本，在我国当前生物资产市场还不发达的情况下，天然起源生物资产公允价值的取得存在相当的困难。鉴于天然起源的生物资产的公允价值无法可靠地取得，应按名义金额确定生物资产的成本，同时计入当期损益，名义金额为1元人民币，即借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“营业外收入”科目。

四、生物资产相关的后续支出

（一）生物资产郁闭或达到预定生产经营目的后的管护费用

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的之前，经过培植或饲养，其价值能够继续增加，因此饲养、管护费用应资本化计入生物资产成本；而生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后，为了维护或提高其使用效能，需要对其进行管护、饲养等，但此时的生物资产能够产出农产品，带来现实的经济利益，因此所发生的这类后续支出应当予以费用化，计入当期损益。借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

管护费用是指为了维持郁闭后的消耗性林木资产或公益性生物资产的正常存在或为了维持已经达到预定生产经营目的的成熟生产性生物资产进行正常生产而发生的有关费用，例如果树剪枝发生的费用、为果树灭虫发生的人工和药物费用、对产奶奶牛的饲养管理费用等。

（二）林木类生物资产补植

在林木类生物资产的生长过程中，为了使其更好地生长，往往需要进行择伐、间伐或抚育更新性质采伐（这些采伐并不影响林木的郁闭状态），并且在采伐之后进行相应的补植。在这种情况下发生的后续支出，应当予以资本化，计入林木类生物资产的成本。借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”或“公益性生物资产”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。

第三节 生物资产的后续计量

一、采用成本模式计量生物资产

在我国，处于不同生长阶段的各类生物资产尚缺乏成熟的市场，公允价值有时难以取得，因此，生物资产准则规定一般应当采用历史成本对生物资产进行后续计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。

具体而言，消耗性生物资产按成本减累计跌价准备计量；未成熟的生产性生物资产按成本减累计减值准备计量，成熟的生产性生物资产按成本减累计折旧及累计减值准备计量；公益性生物资产按成本计量。

（一）对成熟的生产性生物资产计提折旧

成熟的生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。因此，应当按期计提折旧，以与其给企业带来的经济利益流入相配比。例如，已经开始挂果的苹果树的折旧额与从苹果树上采摘的苹果取得的收入相配比，役牛每期的折旧额与其犁地为企业带来的经济利益流入相配比等。

生产性生物资产的折旧，是指在生产性生物资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。其中，应计折旧额是指应当计提折旧的生产性生物资产的原价扣除预计净残值后的余额；如果已经计提减值准备，还应当扣除已计提的生产性生物资产减值准备累计金额。预计净残值是指预计生产性生物资产使用寿命结束时，在处置过程中所发生的处置收入扣除处置费用后的余额。

1. 需要计提折旧的生产性生物资产的范围

当期增加的成熟生产性生物资产应当计提折旧，一旦提足折旧，不论能否继续使用，均不再计提折旧。需要注意的是，以融资租赁租入的生产性生物资产和以经营租赁方式租出的生产性生物资产，应当计提折旧；以融资租赁租出的生产性生物资产和以经营租赁方式租入的生产性生物资产，不应计提折旧。

2. 预计生产性生物资产的使用寿命

企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：

- （1）该资产的预计产出能力或实物产量；
- （2）该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；

(3) 该资产的预计无形损耗, 如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

在具体实务中, 企业应在考虑这些因素的基础上, 结合不同生产性生物资产的具体情况做出判断, 例如, 在考虑林木类生产性生物资产的使用寿命时, 可以考虑诸如温度、湿度和降雨量等生物特征、灌溉特征、嫁接和修剪程序、植物的种类和分类、植物的株间距、所使用初生主根的类型、采摘或收割的方法、所生产产品的预计市场需求等。在相同的环境下, 同样的生产性生物资产的预计使用寿命应该基本相同。

3. 生产性生物资产的折旧方法

生物资产准则规定了企业可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。在具体运用时, 企业应当根据生产性生物资产的具体情况, 合理选择相应的折旧方法。

4. 合理确定生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法

企业应当结合本企业的具体情况, 根据生产性生物资产的类别, 制定适合本企业的生产性生物资产目录、分类方法。对于达到预定经营目的的生产性生物资产, 还应根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式, 合理确定生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法, 作为进行生产性生物资产核算的依据。

企业制定的生产性生物资产目录、分类方法、预计使用寿命、预计净残值、折旧方法等, 应当编制成册, 并按照管理权限, 经股东大会或董事会, 或经理(厂长)会议或类似机构批准, 按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案, 同时备置于企业所在地, 以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报送, 或备置于企业所在地的有关生产性生物资产目录、分类方法、预计净残值、预计使用寿命、折旧方法等, 一经确定不得随意变更, 如需变更, 应仍然按照上述程序, 经批准后报送有关各方备案, 并在报表附注中予以说明。

此外, 生物资产准则规定, 企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。如果生产性生物资产的使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的, 或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的, 企业应当作为会计估计变更, 按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定进行会计处理, 调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

5. 生产性生物资产计提折旧的账务处理

企业应当按期对达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提折旧, 并根据受益对象分别计入将收获的农产品成本、劳务成本、出租费用等。对成熟生产性生物资产按期计提折旧时, 借记“生产成本”、“管理费用”等科目, 贷记“生产性生物资产累计折旧”科目。

(二) 生物资产减值

生物资产准则规定, 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查, 有确凿证据表明上述生物资产发生减值的, 应当计提生物资产跌价准备或减值准备。企业首先应当注意消耗性生物资产和生产性生物资产是否有发生减值的迹象, 如有, 在此基础上计算确定消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额。

1. 判断消耗性生物资产和生产性生物资产减值的主要迹象

对生物资产减值的会计处理, 生物资产准则的规定比《企业会计准则第 8 号——资产减值》中根据有关减值迹象的判断等进行减值测试的方法有所简化, 这主要是考虑到生物资产与其他资产相比具有显著的特点, 即生物资产本身具有自我生长性, 有时短暂的减值可能会通过以后的自我生长而得以恢复其价值, 特别是林木资产生长周期短则几十年、长则上百年。因此, 生物资产准则对消耗性生物资产和生产性生物资产的减值采取了易于判断的方式, 即企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查, 有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因的情况下, 上述生物资产才可能存在减值迹象。具体来说, 消耗性生物资产和生产性生物资产存在下列情形之一的, 通常表明可变现净值或可收回金额低于账面价值:

(1) 因遭受火灾、旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害, 造成消耗性生物资产或生产性生物资产发生实体损坏, 影响该资产的进一步生长或生产, 从而降低其产生经济利益的能力。

(2) 因遭受病虫害或者疯牛病、禽流感、口蹄疫等动物疫病侵袭, 造成消耗性生物资产或生产性生物资产的市场价格大幅度持续下跌, 并且在可预见的未来无回升的希望。

(3) 因消费者偏好改变而使企业的消耗性生物资产或生产性生物资产收获的农产品的市场需求发生变化, 导致市场价格逐渐下跌。与工业产品不同, 一般情况下技术进步不会对生物资产的价值产生明显的影响。

(4) 因企业所处经营环境, 如动植物检验检疫标准等发生重大变化, 从而对企业产生不利影响, 导致消耗性

生物资产或生产性生物资产的市场价格逐渐下跌。

(5) 其他足以证明消耗性生物资产或生产性生物资产实质上已经发生减值的情形。

2. 计提减值准备

消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值时，企业应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备—消耗性生物资产”或“生产性生物资产减值准备”科目。

消耗性生物资产的可变现净值是指在日常活动中，消耗性生物资产的估计售价减去至出售时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额，其确定应当遵循《企业会计准则第1号——存货》。生产性生物资产的可收回金额根据其公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，应当遵循《企业会计准则第8号——资产减值》。

3. 已确认的消耗性生物资产跌价损失的转回

企业在每年年度终了对消耗性生物资产进行检查时，如果消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益，借记“存货跌价准备——消耗性生物资产”科目，贷记“资产减值损失”科目。

此外，值得注意的是，根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

(三) 公益性生物资产不计提减值准备

对于公益性生物资产而言，由于其持有目的与消耗性生物资产和生产性生物资产有本质不同，主要是出于防护、环境保护等特殊公益性目的，具有非经营性的特点，因此生物资产准则规定公益性生物资产不计提减值准备。

二、采用公允价值模式计量生物资产

(一) 采用公允价值计量的条件

根据生物资产准则的规定，生物资产通常按照成本计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。对于采用公允价值计量的生物资产，生物资产准则规定了严格的条件，应当同时满足下列两个条件：

1. 生物资产有活跃的交易市场，即该生物资产能够在交易市场中直接交易

活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：

- (1) 市场内交易的对象具有同质性；
- (2) 可随时找到自愿交易的买方和卖方；
- (3) 市场价格信息是公开的。

2. 能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出科学合理的估计

同类或类似的生物资产，是指品种相同、质量等级相同或类似、生长时间相同或类似、所处气候和地理环境相同或类似的有生命的动物和植物。这一规定表明，企业能够客观而非主观随意地使用公允价值。

(二) 公允价值模式下的会计处理

在公允价值模式下，企业不对生物资产计提折旧和计提跌价准备或减值准备，应当以资产负债表日生物资产的公允价值减去估计销售时所发生费用调整其账面价值，其与原账面价值之间的差额计入当期损益。一般情况下，企业对生物资产的计量模式一经确定，不得随意变更。

第四节 生物资产的收获与处置

一、生物资产的收获

收获，是指消耗性生物资产生长过程的结束，如收割小麦、采伐用材林等，以及农产品从生产性生物资产上分离，如从苹果树上采摘下苹果、奶牛产出牛奶、绵羊产出羊毛等。

(一) 收获农产品成本核算的一般要求

农产品按照所处行业，一般可以分为种植业产品（如小麦、水稻、玉米、棉花、糖料、叶等）、畜牧养殖业产品（如牛奶、羊毛、肉类、禽蛋等）、林产品（如苗木、原木、水果等）和水产品（如鱼、虾、贝类等）。企

业应当按照成本核算对象（消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产和农产品）设置明细账，并按成本项目设置专栏，进行明细分类核算。

从收获农产品成本核算的截止时点来看，由于种植业产品和林产品一般具有季节性强、生产周期长、经济再生产与自然再生产相交织的特点，种植业产品和林产品成本计算期因不同产品的特点而异。因此，企业在确定收获农产品的成本时，应特别注意成本计算的截止时点，而在收获时点之后的农产品应当适用《企业会计准则第1号——存货》。一般而言：

1. 种植业产品：粮豆的成本算至入库或能够销售；棉花算至皮棉；纤维作物、香料作物、人参、啤酒花等算至纤维等初级产品；草成本算至干草；不入库的鲜活产品算至销售；入库的鲜活产品算至入库；年底尚未脱粒的作物，其产品成本算至预提脱粒费用等。

2. 林产品：育苗的成本计算截至出圃；采割阶段，林木采伐算至原木产品；橡胶算至加工成干胶或浓缩胶乳；茶的成本计算截至各种毛茶；水果等其他收获活动计算至产品能够销售等。

（二）收获农产品的会计处理

1. 消耗性生物资产收获农产品的会计处理

从消耗性生物资产上收获农产品后，消耗性生物资产自身完全转为农产品而不复存在，如肉猪宰杀后的猪肉、收获后的蔬菜、用材林采伐后的木材等，企业应当将收获时点消耗性生物资产的账面价值结转为农产品的成本。借记“农产品”科目，贷记“消耗性生物资产”科目，已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备，借记“存货跌价准备——消耗性生物资产”目；对于不通过入库直接销售的鲜活产品等，按实际成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

（2）农产品收获过程中发生的间接费用，如材料费、人工费、生产性生物资产的折旧费等应分摊的共同费用，应当在生产成本归集，借记“农业生产成本——共同费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“生产性生物资产累计折旧”等科目；在会计期末按一定的分配标准，分配计入有关的成本核算对象，借记“农业生产成本——农产品”科目，贷记“农业生产成本——共同费用”科目。

实务中，常用的间接费用分配方法通常以直接费用或直接人工为基础，直接费用比例法以生物资产或农产品相关的直接费用为分配标准，直接人工比例法以直接从事生产的工人工资为分配标准，其公式为：

间接费用分配率 = 间接费用总额 ÷ 分配标准（即直接费用总额或直接人工总额） × 100%

某项生物资产或农产品应分配的间接费用额 = 该项资产相关的直接费用或直接人工 × 间接费用分配率

除此之外，还可以直接材料、生产工时等为基础进行分配，实际工作中，可以根据实际情况加以选用。例如蔬菜的温床费用分配计算公式如下：

蔬菜应分配的温床（温室）费用 = [温床（温室）费用总数 ÷ 实际使用的格日（平方米日）总数] × 该种蔬菜占用的格日（平方米日）数

其中，温床格日数是指某种蔬菜占用温床格数和温床生产日数的乘积，温室平方米日数是指某种蔬菜占用位的平方米数和温室生长日数的乘积。

（三）成本结转方法

在收获时点，企业应当将该时点归属于某农产品生产成本的账面价值结转为农产品的成本，借记“农产品”科目，贷记“农业生产成本——农产品”科目。具体的成本结转方法包括加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。各种方法各有其特点，企业可以根据实际情况选用合适的成本结转方法，但是一经确定，不得随意变更。

1. 蓄积量比例法

蓄积量比例法以达到经济成熟可供采伐的林木为“完工”标志，将包括已成熟和未成熟的所有林木按照完工程度（林龄、林木培育程度、费用发生程度等）折算为达到经济成熟可供采伐的林木总体蓄积量，然后，按照当期采伐林木的蓄积量占折算的林木总体蓄积量的比例，确定应该结转的林木资产成本。该方法主要适用于择伐方式和林木资产由于择伐更新使其价值处于不断变动的情况下。计算公式如下：

某期应结转的林木资产成本 = （当期采伐林木的蓄积量 ÷ 林木总体蓄积量） × 期初林木资产账面总值

2. 轮伐期年限法

轮伐期年限法将评估确认的林木价值、培育和购买的林木原始价值按照可持续经营的要求，在其轮伐期的年份内平均摊销，并结转林木资产成本。其中，轮伐期是指将一块林地上的林木均衡分批、轮流采伐一次所需要的

时间（通常以年为单位计算）。

计算公式如下：

某期应结转的林木资产成本＝林木资产原值÷轮伐期

3. 折耗率法

折耗率法也是林业上常用的方法之一。该方法按照采伐林木所消耗林木蓄积量占到采伐为止预计该地区、该树种可能达到的总蓄积量摊销、结转所采伐林木资产成本。计算公式如下：

采伐的林木应摊销的林木资产价值＝折耗率×所采伐林木的蓄积量

折耗率＝林木资产总价值÷到采伐为止预计的总蓄积量

其中的折耗率应分树种、地区分别测算；林木资产总价值是指该地区、该树种的营造林历史成本总和；预计总蓄积量是指到采伐为止预计该地区、该树种可能达到的总蓄积量。

二、生物资产的处置

一）生物资产出售

二）生物资产盘亏或死亡、毁损

三）生物资产转换

第八章流动负债

一、负债的含义及分类

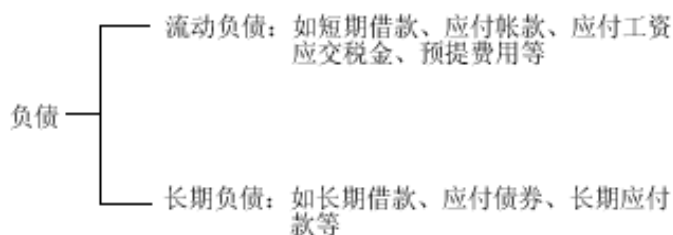
负债是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

1. 对负债概念的理解

- (1) 负债是企业的现时义务；
- (2) 负债的清偿会导致经济利益流出企业。

2. 负债的分类

企业的负债按其偿还期限不同分为流动负债和长期负债。具体分类如下图所示：



二、流动负债的性质、分类及计价

(一) 流动负债的性质

流动负债的特点主要体现在：

(1) 偿还期限短，需在债权人提出要求时即期偿付，或者在一年或一个营业周期内必须履行。偿付对象容易确认，偿付金额可以准确地计算或进行合理地估计。

(2) 这项义务一般要用企业的流动资产或流动负债偿还。

(二) 流动负债的分类

1. 按流动负债产生的原因分类

按流动负债产生的原因，可以分为以下四类：

- (1) 借贷活动形成的流动负债；
- (2) 结算过程中产生的流动负债；
- (3) 经营过程中产生的流动负债；
- (4) 利润分配产生的流动负债。

2. 按流动负债的应付金额是否肯定分类

- (1) 应付金额肯定的负债；
- (2) 应付金额视经营情况而定的流动负债；
- (3) 应付金额须予估计的流动负债。

3. 按流动负债的偿付手段分类

- (1) 货币性流动负债；
- (2) 非货币性流动负债。

(三) 流动负债的计价

企业会计制度规定，各项流动负债，应按实际发生额入账。短期借款、带息应付票据、短期应付债券应当按照借款本金或债券面值，按照确定的利率按期计提利息，计入损益。

三、长期负债的性质

(一) 长期负债的目的

1. 弥补企业营运资金的不足；
2. 扩大企业的营运规模；
3. 另外，在一定的条件下，举债经营可以减少投资者的经营风险，增加企业收益。

(二) 长期负债的特点

长期负债与流动负债相比，有以下特点：①偿还期不同。②举债的目的不同。③负债的数额不同。④举债的代

价不同。⑤长期负债的部分费用要予以资本化。

各项长期负债应当分别进行核算，并在资产负债表中分列项目反映。将于1年内到期偿还的长期负债，在资产负债表中应当作为一项流动负债，单独反映。

第二节 应付和预收款项

一、应付票据

商业汇票未到期前，构成企业的一项负债，期末反映在资产负债表上的应付票据项目中。

（一）一般处理

(1)企业开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款时：

借：物资采购、库存商品、应付账款等

 应交税金——应交增值税（进项税额）

 贷：应付票据

(2)支付银行承兑汇票的手续费：

借：财务费用

 贷：银行存款

(3)收到银行支付到期票据的付款通知：

借：应付票据

 贷：银行存款

（二）应付票据利息的账务处理

应付票据利息的处理是针对带息商业汇票而言的。企业会计制度规定，企业开出的商业汇票，如为带息票据，应于期末计提利息：

借：财务费用

 贷：应付票据

票据到期支付本息时：

借：应付票据（按票据账面余额）

 财务费用（按未计提的利息）

 贷：银行存款（按实际支付的金额）

（三）逾期应付票据的处理

商业承兑汇票到期，企业如无力支付票款，应按应付票据的账面价值：

借：应付票据

 贷：应付账款

到期不能支付的带息应付票据，将“应付票据”的账面价值转入“应付账款”科目核算后，未计提利息进行备查登记，期末不再计提利息。

银行承兑汇票到期，企业无力支付票款时，承兑银行除凭票向持票人无条件付款外，对出票人尚未支付的汇票金额转作对付款人的逾期贷款处理，并按照每天万分之五计收利息。企业无力支付到期银行承兑汇票，在接到银行转来的“××号汇票无款支付转入逾期贷款户”等有关凭证时：

借：应付票据

 贷：短期借款

对计收的利息，按短期借款利息的处理办法处理。企业支付的罚息应计入财务费用。

二、应付账款

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等而应付给供应单位的款项。

由于债权单位撤销或其它原因，使企业无法支付，或者将应付账款转给关联方等企业，企业无法或无需支付的应付款项应计入资本公积，借记“应付账款”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

1. 折扣销售和折扣折让

折扣销售又称商业折扣，是指销售时因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠。

销售折扣又称现金折扣，是指销售方在销售货物或应税劳务后，为了鼓励购货方及早偿还货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优惠。

税法规定：

对于折扣销售，销售额与折扣额在同一张发票上分别注明的，可按扣减折扣后的余额作为销售额计算增值税额；如果折扣额另开一张发票，与销售额不在同一发票，则无论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额，即按含折扣额的销售额计算增值税额。

对于销售折扣，由于它发生在销售实现之后，是一种融资性质的理财费用，因此，销售折扣不得从销售额中减除，应按含销售折扣的销售额为依据计算增值税额。

2. 总价法和净价法

无折扣的应付账款入账时，借记有关科目，贷记“应付账款”科目；偿付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”等科目。

带有现金折扣的应付账款的入账金额有两种方法处理：

一是总价法，是指按发票记载的应付金额总值（即不扣除折扣）记账。

购货时：借：原材料

应交税金—应交增值税（进项税额）

贷：应付账款（反映发票上记载的全部应付金额）

如果现金折扣期内付款：借：应付账款

贷：银行存款

财务费用（取得折扣）

如果现金折扣期外付款：借：应付账款

贷：银行存款

二是净价法，是指按发票上记载的全部应付金额扣除最大现金折扣后的净值记账。

购货时：借：原材料（全部价款扣减现金折扣）

应交税金—应交增值税（进项税额）

贷：应付账款（全部应付金额扣减现金折扣）

现金折扣期内付款：借：应付账款

贷：银行存款

现金折扣期外付款：借：应付账款

财务费用（理财费用）

贷：银行存款

总价法和净价法比较：

从经营管理者角度以及购进货物计价的客观性来说，净价法具有较大的优越性。在规范的市场经济条件下，现金折扣是促使购买者尽快付款的有效手段。在这种情况下，管理者一般不愿意放弃这种机会，可以通过以较低的利率向银行借款偿付账款。如企业因筹资不力而丧失现金折扣，采用总价法在报表中不会揭示，而采用净价法则将丧失的现金折扣在财务费用明细表中以购货折扣损失项目予以揭示，可以引起管理者的注意。此外，基于上述原因，企业一般都可以取得现金折扣，采用净价法可以正确反映购货的价值，而总价法则会多计购货的价值。

但是从价值控制的角度来说，采用总价法购货的入账价值与发票所列价格一致，便于控制管理；而采用净价法购货的入账价值与发票所列价格不符，不利于控制管理。

三、预收账款

预收账款是指企业按照合同规定向购货单位预收的款项。预收账款一般应按应付金额入账。

如果预收账款比较多，可以设置“预收账款”科目核算；而预收账款不多的企业，也可以将预收的款项直接计入“应收账款”科目的贷方，不设置“预收账款”科目。

“预收账款”科目的含义：贷方反映预收的货款和补付的货款；借方反映应收的货款和退回多收的货款；期末，若贷方余额反映尚未结清的预收账款，若借方余额反映应收的账款。

借	预收账款	贷
①提供货物或劳务而转销的实际价款	①预收的货款	
②退回多收款	②收到补付的货款	
		55
应收的账款		未结清的预收款

九章长期负债

一、长期借款

1. 定义：长期借款是企业向银行和其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各种款项。

2. 科目设置：企业应设置“长期借款”科目进行核算，该科目的贷方核算借款本息的增加额；借方核算借款本息的减少额；贷方余额表示尚未偿还的长期借款本息。该科目按借出单位设明细账，并按借款种类进行明细分类核算。

3. 业务处理：

(1)企业借入各种长期借款

借：银行存款

 在建工程

 贷：长期借款

(2)归还借款本息时

借：长期借款

 贷：银行存款

(3)企业将长期借款划转出去，或者无需偿还的长期借款

借：长期借款

 贷：资本公积——其他资本公积

(4)长期借款的利息支出、汇兑损失等借款费用，应分别以下情况进行处理：

①属于筹建期间的，作为长期待摊费用，借记“长期待摊费用”科目，贷记“长期借款”科目，于生产经营开始当月一次转入损益。

②属于生产经营期间的，计入财务费用，借记“财务费用”科目，贷记“长期借款”科目。

③属于与购建固定资产有关的专门借款的借款费用，应按借款费用核算的规定予以资本化或费用化。

⑤在还款期限最后一年年初，应将长期借款的本息额列为流动负债的“一年内到期的长期负债”项目。

二、长期应付款

1. 定义：长期应付款是指企业采用补偿贸易方式引进国外设备或融资租入固定资产，在尚未偿还价款或尚未支付租赁费前，形成的一项长期负债。

2. 内容：长期应付款主要包括采用补偿贸易方式下引进国外设备价款，应付融资租入固定资产的租赁费等。

补偿贸易是企业从国外引进设备，再用该设备生产的产品归还设备价款。国家为了鼓励企业开展补偿贸易，规定开展补偿贸易的企业，补偿期内免交引进设备所生产的产品的流转税。一般情况下，设备的引进和偿还设备价款是没有现金流入和流出的。

在会计核算时，一方面，引进设备的资产价值以及相应的负债，作为本企业的一项资产和一项负债，在资产负债表中分别列示在“固定资产”和“长期应付款”项目中；另一方面，用产品归还设备价款时，视同产品销售进行处理。

三、专项应付款

1. 定义：专项应付款是指企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，诸如专门用于技术改造、技术研究等，以及从其他来源取得的款项。

2. 会计处理：企业对专项应付款单设“专项应付款”账户核算，它是负债类账户，其结构与一般负债类相同。其明细核算按拨款种类分户进行。企业实际收到专项拨款时，借记“银行存款”科目，贷记“专项应付款”科目。

使用专项应付款时，具体业务如下：

(1)在指定的研发活动有关费用发生时：借：生产成本

 在建工程

 贷：银行存款等

(2)待有关拨款项目完工后，形成的资产留给企业的：

借：固定资产（或库存商品）

 贷：专项应付款

贷：在建工程（或生产成本）

贷：资本公积

(3)对未形成资产，需核销的拨款部分，报经批准后：

借：专项应付款

贷：生产成本（或在建工程）

(4)对形成的资产按规定应上交国家的，分录同(3)。

(5)对按规定上交结余的专项拨款的，借：专项应付款

贷：银行存款

第十章投入资

第一节

《企业会计制度》对所有者权益的定义：所有者权益是指企业投资人对企业净资产的所有权。净资产是指企业的资产总额减去负债总额后的余额。所有者权益由实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润四部分构成。

包括：

(1) 实收资本：企业的实收资本是指投资者按照企业章程，或合同、协议的约定，实际投入企业的资本。所有者向企业投入的资本，在一般情况下无须偿还，可以长期周转使用。

(2) 资本公积：资本本身升值或其他原因而产生的投资者的共同的权益。包括资本(或股本)溢价、接受捐赠资产、外币资本折算差额等。资本(或股本)溢价，是指企业投资者投入的资金超过其在注册资本中所占份额的部分；接受捐赠资产，是指企业因接受现金和非现金资产捐赠而增加的资本公积；外币资本折算差额，是指企业接受外币投资因所采用的汇率不同而产生的资本折算差额。

(3) 盈余公积：企业从实现的利润中提取或形成的留存于企业内部的积累。

(4) 未分配利润：企业留于以后年度分配的利润或待分配利润。

特征：

(1) 所有者权益是企业投资人对企业净资产的所有权。它受总资产和总负债变动的影响而发生增减变动。(2) 所有者权益包含所有者以其出资额的比例分享企业利润。与此同时，所有者也必须以其出资额承担企业的经营风险。(3) 所有者权益还意味着所有者有法定的管理企业和委托他人管理企业的权利。

内容：1. 实收资本是指投资者实际投入企业开展经营活动的资本金（形态上表现为各种财产物资，国家、集体、个人、法人资本。）

2. 公积金是指企业为了增强其经济实力和应付经营不测而必须保留的资本额，亦称准资本。它包括资本公积和盈余公积两部分。

1 资本公积金是指由投入资本本身所引起的各种增值。它与生产经营活动无直接关系。它包括股本溢价、法定财产重估增值、接受捐赠的资产价值和资本汇率折算差额等；2 盈余公积金是指企业从净利润中提取的公积金。它包括法定盈余公积和任意盈余公积以及公益金。资本公积金、盈余公积金，可按照规定的程序转增资本金；法定盈余公积和任意盈余公积也可以弥补企业亏损，在特殊情况下经批准还可以发放股利 3. 公益金是指企业从净利润中提取的专门用于职工集体福利设施方面的准备金 4. 未分配利润是指企业留待以后年度分配的利润。在其数量上是企业净利润扣除提取的盈余公积金、公益金和分配给投资者的利润后的余额。盈余公积金和未分配利润又统称为留存收益。

第二节

发行方式

综述

股票在上市发行前，上市公司与股票的代理发行证券商签定代理发行合同，确定股票发行的方式，明确各方面的责任。股票代理发行的方式按发行承担的风险不同，一般分为包销发行方式和代理发行方式两种。

包销发行方式

是由代理股票发行的证券商一次性将上市公司所新发行的全部或部分股票承购下来，并垫支相当股票发行价格的全部资本。

由于金融机构一般都有较雄厚的资金，可以预先垫支，以满足上市公司急需大量资金的需要，所以上市公司一般都愿意将其新发行的股票一次性转让给证券商包销。如果上市公司股票发行的数量太大，一家证券公司包销有困难，还可以由几家证券公司联合起来包销。

代销发行方式

是由上市公司自己发行，中间只委托证券公司代为推销，证券公司代销证券只向上市公司收取一定的代理手续费。

股票上市的包销发行方式，虽然上市公司能够在短期内筹集到大量资金，以应付资金方面的急需。但一般包销出去的证券，证券承销商都只按股票的一级发行价或更低的价格收购，从而不免使上市公司丧失了部分应有的收获。代销发行方式对上市公司来说，虽然相对于包销发行方式能获得更多的资金，但整个酬款时间可能很长，从而不能使上市公司及时的得到自己所需的资金。

发行时机

另外，为了股票一上市就给公众一个大有潜力、蒸蒸日上的深刻印象，上市公司在选择股票上市的时机时，经常会考虑以下几方面的因素：

(1) 在筹备的当时及可预计的未来一段时间内，**股市**行情看好。

(2) 要在为未来一年的业务做好充分铺垫，使公众普遍能预计到企业来年比今年会更好的情况下上市；不要在公司达到顶峰，又看不出未来会有大的发展变化的情况下上市，或给公众一个成长公司的印象。

(3) 要在公司内部管理制度，派息、分红制度，职工内部分配制度已确定，未来发展大政方针已明确以后上市，这样会给交易所及公众一个稳定的感觉，否则，上市后的变动不仅会影响股市，严重的还可能造成暂停上市。

投资者在考察一家准备上市的公司时，看一看并分析一下它的发行方式以及上市时间的成熟与否，有时也能让我们看出一些比读它的上市公告书所能了解的更深一层的信息。

股票发行人必须是具有股票发行资格的股份有限公司，股份有限公司发行股票，必须符合一定的条件。我国《股票发行与交易管理暂行条件》对新设立股份有限公司公开发行股票，原有企业改组设立股份有限公司公开发行股票、增资发行股票及定向募集公司公开发行股票的条件分别作出了具体的规定。

发行条件

(一) 公司的生产经营符合国家产业政策；

(二) 公司发行的普通股只限一种，同股同权；

(三) 发起人认购的股本数额不少于公司拟发行的股本总额的百分之三十五；

(四) 在公司拟发行的股本总额中，发起人认购的部分不少于人民币三千万元，但是国家另有规定的除外；

(五) 向社会公众发行的部分不少于公司拟发行的股本总额的百分之二十五，其中公司职工认购的股本数额不得超过拟向社会公众发行的股本总额的百分之十；公司拟发行的股本总额超过人民币四亿元的，证监会按照规定可酌情降低向社会公众发行的

部分的比例，但是，最低不少于公司拟发行的股本总额的百分之十五；

(六) 发行人在近三年内没有重大违法行为；

(七) 证券委规定的其他条件。

第三节

概述

认股权证，又称“**认股证**”或“权证”，其英文名称为 Warrant，故在**香港**又俗译“**窝轮**”。

按照发行主体，认股权证分为**股本认股权证**和**备兑权证**两种。股本认股权证属于狭义的认股权证，是由**上市公司**发行的。备兑权证则属于广义认股权证，是由上市公司以外的第三方(一般为证券公司、**银行**等)发行的，不增加股份公司的股本。

按内容分类

按照**权利**内容，权证分为**认购权证**和**认沽权证**。如果在权证合同中规定持有人能以某一个价格买入标的资产，那么这种权证就叫认购权证。如果在权证合同中规定持有人能以某一个价格卖出标的资产，那么这种权证就叫认沽权证。

广义上，认股权证通常是指由发行人所发行的附有特定条件的一种有价证券。从法律角度分析，认股权证本质上为一权利契约，投资人于支付权利金购得权证后，有权于某一特定期间或到期日，按约定的价格（行使价），认购或沽出一定数量的标的资产（如股票、股指、黄金、外汇或商品等）。权证的交易实属一种期权的买卖。与所有期权一样，权证持有人在支付权利金后获得的是一种权利，而非义务，行使与否由权证持有人自主决定；而权证的发行人在权证持有人按规定提出履约要求之时，负有提供履约的义务，不得拒绝。简言之，权证是一项权利：投资人可于约定的期间或到期日，以约定的价格（而不论该标的资产市价如何）认购或沽出权证的标的资产。

第四节

库藏股介绍

又称“回收股”，指股份公司有权在市场上用公司资本或法定公积金收买自己发行的股票，或由股东赠给原公司发行的股票。

由公司购回但尚未注销的股票。库藏股与未发行股本都不是公司资产，都未流通在外，都不接受股利分配和参与公司表决，这是它们的共同之处。它们之间的区别是：前者已经发行并流通在外，后来由于某种原因又被公司收回，后者则尚未发行，因此也从未在外流通过。库藏股是公司股东权益的减项，它可以被注销，也可以在适当的时机重新售出。由于股份有限公司的股东负有限责任，为防止公司以股票回购的方式将股本退还股东，缩减公司股本，损害债权人利益，国外法律通常规定，股份公司回购自身股票的成本不得高于公司的保留盈余或保留盈余与资本公积之和。

特征

库藏股必须同时具备三个重要特征：（1）必须是本公司自己股票。库藏持有的其他公司发行的股票，是本公司的参股投资项目，不属于库藏股范围。（2）必须是已经发行的股票。所库藏的业已印刷、尚未发行的股属未发行股而不属库藏股之列。（3）库藏股必须没有办理注销的股票。为了核定资本，准备注销的股票也不是库藏股。（4）它是还可再次出售的股票。因此，凡是公司未发行的、持有其他公司的及已收回并注销的股票都不能视为库藏股。

此外，库藏股还具有以下特性：

（1）库藏股不是公司的一项资产，而是股东权益的减项。这是因为：首先，股票是股东对公司净资产要求权的证明，而库藏股不能使公司成为自己的股东、享有公司股东的权利，否则会损害其他股东的权益；其次，资产不可注销，而库藏股可注销；最后，在公司清算时，资产可变现而后分给股东，但库藏股票却并无价值。正因为如此，西方各国都普遍规定：公司收购股份的成本，不得高于留存收益或留存收益与资本公积之和；同时把留存收益中相当于收购库藏股股本的那部分，限制用来分配股利，以免侵蚀法定资本的完整。这种限制只有在再次发行或注销库藏股票时方可取消。

（2）由于库藏股不是公司的一项资产，故而再次发行库藏股所产生的收入与取得时的帐面价值之间的差额不会引起公司损益的变化，而是引起公司股东权益的增加或减少。

（3）库藏股票既非资产又无股东，故而库藏股的权力会受到一定的限制，如：它不具有胜利的分派权、表决权、优先认购权、分派剩余财产权等。

原因

公司持有库藏股可能出于以下原因：（1）买下某一要退出企业的股东的全部股票；（2）经营需要；（3）为了吸引投资人，公司持有库藏股可因减少在外发行的股数而使每股净收益上升。以维护公司声誉，防止公司估价下跌；（4）预防企业被其他企业吞并或被收归国有；（5）利用库藏股重新取得和再发行，向市场抛售，作为公司理财和调动资金的一种方法；（6）公司股东或外界人士向企业捐赠的本公司股票。至于公司是否可以持有库藏股，各国法律有不同的规定。意大利、比利时规定，除非为了减少公司资本（即必须注销），禁止公司回收已发行的股票；英国、法国在原则上也禁止公司持有库藏股，但优先股不受此限；美国法律则允许公司回收股票，但为保护股东权利，规定库藏股没有表决权，且不得领取红利。

库藏股票西方各国公司持有库藏股，不仅仅是因为它可以满足管理者和一般员工的购股需要，而且还因为它也是公司理财的一种手段：（1）能进一步提高股票和单，吸引投资者。公司通过增加库藏股可以减少

发行在外的流通股，从而达到提高每股净收益和胜利的目的，以保持或提高股价。(2) 可减少股东人数，化解外部控制或施加重要影响的公司和企业，以避免自身被外部集团收购的恶运。(3) 作为公司融资的一种手段，可低价买进高价卖出，增加公司的净资产。

此外，公司购买股东所遇的股份、本公司股东或债务人以股票抵偿公司的债务、股东捐赠本公司的股票，以及公司为了缩小股本总额，在股票市场上买回自己的股票等行为都会形成库藏股。

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

考试点
kaoshidian.com

第十一章留存收益

留存收益由利润分配过程形成，指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累。留存收益来源于企业在生产经营活动中所实现的净利润，它与实收资本和资本公积的区别在于，实收资本和资本公积来源于企业的资本投入，而留存收益则来源于企业的资本增值。

留存收益的提取是企业的一项经济行为，也是基于法律法规的要求。企业实现的利润需要留存一部分于企业内部，一方面可以满足企业维持或扩大再生产经营活动的资金需要，保持或提高企业的获利能力；另一方面可以保证企业有足够的资金弥补以后年度可能出现的亏损，也保证企业有足够的资金用于偿还债务，保护债权人的权益。

留存收益主要包括盈余公积和未分配利润两大类，具体的内容有：

- (1) 法定盈余公积，是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积；
- (2) 任意盈余公积，是指企业经股东大会或类似机构批准按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积；
- (3) 法定公益金，是指企业按照规定的比例从净利润中提取的用于职工集体福利设施的公益金。
- (4) 未分配利润，属于未确定用途的留存收益，是企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。

由于我国外商投资企业相关法律法规的规定，该类企业的盈余公积包括的内容和其他企业有所不同，它主要包括：

- (1) 储备基金，是指按照法律、行政法规规定从净利润中提取的、经批准用于弥补亏损和增加资本的储备基金；
- (2) 企业发展基金，是指按照法律、行政法规规定从净利润中提取的、用于企业生产发展和经批准用于增加资本的企业发展基金；
- (3) 利润归还投资，是指中外合作经营企业按照规定在合作期间以利润归还投资者的投资。

留存收益的经济用途有三种：

1. 弥补亏损。根据企业会计制度和有关法规的规定，企业发生亏损，可以用发生亏损后五年内实现的税前利润来弥补，当发生的亏损在五年内仍不足弥补的，应使用随后所实现的税后利润弥补。通常，当企业发生的亏损在所得税后利润仍不足弥补亏损的，可以用盈余公积来弥补。

2. 转增资本。当企业提取的盈余公积累计比较多时，可以将盈余公积转增资本，用盈余公积转增资本后，留存的盈余公积不得少于注册资本的 25%。

3. 发放现金股利或利润。特定情况下，当企业累积的盈余公积比较多，而未分配利润比较少时，为了维护企业形象，给投资者以合理的回报，对于符合规定条件的企业，也可以用盈余公积分派现金。有关利润分配更深入的分析将在“利润与利润分配”一章中讲解。

第十二章收益的确定

因为资产、负债的初始确认和后续确认采用的是最基本的确认标准，所以综合收益的确认也要符合最基本的确认标准，符合定义、具有可计量性、相关性和可靠性。另外，作为综合收益构成内容确认的权益变动，也必须符合最基本的确认标准。净收益的确认除需符合上述基本确认标准外，净收益的组成部分还必须符合下列标准：对于收入和利得来说，还必须实现或可实现并已赚取；对于费用和损失来说，还必须是利益已消耗和未来经济利益已发生丧失（或发现丧失）。

由于综合收益和净收益的确认标准不同，使某些项目可以计入综合收益，却不能计入净收益。这些项目就叫做其他综合收益项目，指一些已确认未实现的利得和损失，包括外币折算调整、最小退休金负债调整、债务和权益证券的未实现利得和损失、避险的衍生金融工具的公允价值变动等等。综合收益和净收益的关系是：综合收益=净收益+其他综合收益项目

利润分配

利润分配，是将企业实现的净利润，按照国家财务制度规定的分配形式和分配顺序，在国家、企业和投资者之间进行的分配。利润分配的过程与结果，是关系到所有者的合法权益能否得到保护，企业能否长期、稳定发展的重要问题，为此，企业必须加强利润分配的管理和核算。企业利润分配的主体一般有国家、投资者、企业和企业内部职工；利润分配的对象主要是企业实现的净利润；利

分配的时间即确认利润分配的时间是利润分配义务发生的时间和企业作出决定向内向外分配利润的时间。

会计分录

1、将[本年利润](#)转入利润分配

借：本年利润

贷：利润分配——[未分配利润](#)

2、[所得税](#)的缴纳，比例 25%

借：所得税

贷：[应交税金](#)——所得税

3、提取[法定盈余公积](#)（税后利润的 10%以上）、公益金（税后利润的 5%以上）和任意盈余公积（根据[公司章程](#)规定的比例计算）

借：利润分配——提取法定[盈余公积](#)

——提取公益金

——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积

——公益金

——任意盈余公积

如有[优先股](#)。应在‘任意盈余公积’前分配股利

4、分配股利（根据[董事会](#)决议）

借：利润分配——[应付股利](#)

贷：应付股利

5、结转利润分配

借：利润分配——未分配利润

贷：利润分配——提取法定盈余公积

——提取公益金

——提取任意盈余公积

——应付股利

6.以盈余公积弥补以前年度亏损

借：盈余公积

贷：利润分配——盈余公积转入

第十三章财务报表的编制与分析

一、财务报告的构成与信息披露方式

财务报告作为企业正式对外揭示和传递财务信息的手段，包括财务报表和其他财务报告两大基本组成部分。其中，财务报表是财务报告的主体，其他财务报告则是财务报表的辅助报告。在我国，目前绝大多数企业的财务报告由财务报表和属于其他财务报告范畴的财务情况说明书构成。

(一) 财务报表

财务报表以表格为基本形式，概括反映企业财务状况、经营成果和现金流量情况。其所提供的信息应是会计的，且应主要是定量的。它的编制基础和方式必须受会计准则或相关制度的约束。

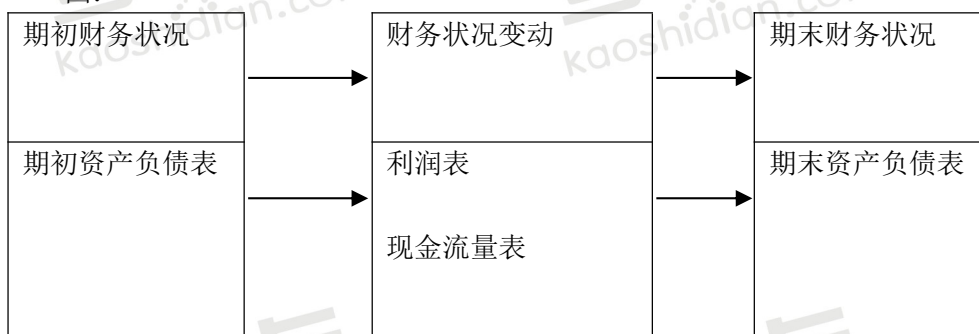
1. 财务报表的分类

财务报表按照主从关系，可分为主要报表和附属报表。

(1) 主要报表

主要报表，简称主表，或称基本报表。各国会计准则或相关制度规定的主要报表有资产负债表、利润表、现金流量表三张报表。主要报表的关系如图 15-1 所示：

图：



上述主表若按照财务报表要素（即会计要素），又可分为静态报表和动态报表。

资产负债表属于静态报表，它所涉及的是会计要素中三个存量要素，反映企业在特定时点所拥有的经济资源、分布状况以及对这些资源的要求权，即提供有关该时点的资产、负债和所有者权益三个基本要素的总额及其构成的有关信息。

利润表为动态报表。它涉及收入、费用和利润三个流量要素，用来反映企业在某一会计期间内的经营成果，即提供该期间企业的收入、费用、利润或亏损等有关信息。

现金流量表是反映企业一定会计期间内现金流量的报表。它根据在此期间各种资产、负债及所有者权益的增减变化，揭示企业资金的来源和用途，提供资产、负债及所有者权益的增减变化的原因及其结果等有关原因。因此，也属于动态报表。

(2) 附属报表

附属报表，简称附表，是对主要报表的某些项目进行详细描述财务报表。我国现行会计制度规定的附表包括资产减值准备明细表、股东权益增减变动表、利润分配表、应交增值税明细表以及分部报表。

另外，财务报表还有按编制时间分为年报和中期报表（包括月报、季报和半年报）等其他分类方法。

2. 财务报表附注

财务报表附注（以下简称报表附注），是指以括号或脚注等形式对主要报表的信息进行进一步的说明、补充和解释，它能够帮助使用者理解和使用报表信息。这是因为，财务报表的编制必须符合企业会计准则的原则规定，要按照一定的程序对外报告，它具有格式固定、项目统一、文字简洁等特点。但是对于企业特定时期的特殊经济事项及其对企业财务状况的影响，单凭财务报表的数据是难以说清楚的。例如，本期净收益高于前期净收益，既可能有经营上的原因，也可能有会计政策变更上的原因（如改变折旧方法等），而这些原因仅从两期财务报表的数字对比中很难分析到，如果不加以特殊说明，那么，根据财务报表资料所做的经营决策，其客观程度和准确程度就会受到一定的影响。因此，利用附注不但可为报表正文提供更详细的说明，而且又可以作为阅读财务报表的前提条件和报表内容的必要补充。

报表附注有旁注和底注等形式。所谓旁注，是指在财务报表的有关项目旁用括号加注说明，是最简单的报表注

释方法。所谓底注，也称脚注，是指在财务报表后面用一定文字和数字所作的补充说明。由于旁注只适用于个别只需要简单补充的信息项目（主要是受空间限制和为了保持项目的清晰明了），而底注的篇幅大小原则上可随报表的复杂程度而定，因此，底注是报表附注最主要的形式。

报表附注仅是报表正文的补充，不能用以取代或更正报表正文中的正常分类、计价和描述，而且无论何种形式的附注，都是报表整体的组成部分。

（二）其他财务报告

如前所述，除财务报表外，财务报告还包括一些其他手段（简称辅助报告）。一般地说，在财务报表（包括正文与附注）披露的信息外，企业还应经常披露以下类型的信息：（1）那些本来可能在报告中反映，但基于成本、效益原因而需要披露在其他财务报告中相对次要的信息；（2）采用与财务报表不同编制基础编制的报表；（3）用于补充报表信息的统计数据；（4）管理当局的分析、评价与对未来的预测等。由于这些类型的信息一般与报表数据没有直接联系，他们又涉及不同的问题，在形式上也是多样，因此比较适合采用辅助报告的手段进行披露。关于企业之所以需要在财务报表外利用其他手段传递信息的原因，即财务报表扩展为财务报告的原因，主要在于财务报告本身存在缺陷。这在本章第一节已进行了说明。

其他财务报告作为财务报表的辅助报告，可能提供的信息比较广泛，包括货币性和定量信息，也包括非货币性和定性信息，以及前瞻性预测信息。其具体内容取决于特定目的，其格式也较为灵活。

二、财务报告的编制要求

财务报告的基本目标就是要向报告使用者提供有用的财务信息。为了达到这一目标，财务报告信息必须要真实可靠、反映充分、清晰明了、编报及时，这是企业编报报告的基本要求。

- （一）真实可靠
- （二）反映充分
- （三）清晰明了
- （四）编报及时

除以上基本要求外，在会计计量和揭示方法的选择上要贯彻一贯性原则。保持前后各期计量和报告口径的一致性。如因客观经济条件的变化，需要改变会计揭示方法的，企业应在财务报表附注或财务情况说明书中注明所采用的新方法，并说明改用新方法的原因以及有关经济指标所产生的影响。

财务报表附注

对于本节中包含的四部分内容，应重点把握二和三两部分内容，熟练掌握财务报表附注的内容和形式，这部分尤其是客观题考查的重点。而且通过财务报表附注的正确理解和把握，有助于加深财务报告主表的理解，这部分是财务报告不可缺少的重要组成部分。下面进行具体讲解。

一、财务报表附注的意义和作用

- 一是提高可比性。
- 二是增进理解性。
- 三是体现完整性。
- 四是突出重要性

二、财务报表附注的内容与形式

随着报表使用者对会计信息需求的增长，报表附注的内容也呈现出扩展的趋势。现代企业的报表附注，不但包括对有关报表项目的分解与解释，而且包括企业编制财务报表所依据的会计政策、会计事项的不确定性与风险的说明，以及对编报日后所发生的重大事项说明。也就是说，附注既可以对基本财务报表的有关内容作详细说明，也可以对报表内容作必要补充，甚至可以成为阅读财务报表的前提条件。

财务报表附注有旁注、底注等多种形式。财务报表附注的形式不同，其具体用途和内容也有明显差异。

（一）旁注

旁注是在财务报表的有关项目后面用括号加以说明的一种附注形式。它是最简单的附注，主要使用于有关报表项目的名称或金额受到限制而需要简单补充的情形。具体说来，旁注主要可用于：

1. 指明某个报表项目所采用的会计方法或计价基础，如在“短期投资”项目后面注明“（按现行市价）”；
2. 列示某个报表按另一种备选方法确定的余额；如在存货的历史成本后面用括号说明其现行市价；
3. 说明某个报表项目某方面的性质，如在“固定资产”项目后注明“（其中××万元房屋已作抵押）”；

4. 指明需要参见报表的其他部分的内容, 如在“长期投资”项目后注明“(附注×)”。

(二) 底注

底注, 也称脚注, 是在基本财务报表后面以文字或数字作补充说明的一种附注形式, 与报表正文相比, 脚注提供信息比较灵活。作为报表附注最重要的形式, 底注一般可用于:

1. 揭示企业采用的主要的会计政策;
2. 说明会计政策的变更情况;
3. 说明会计估计的变更情况;
4. 对某些项目作补充说明;
5. 披露或有事项;
6. 披露期后事项。

三、会计报表附注的内容

1. 基本会计假设(会计核算基本前提)

会计核算是一定的会计假设之上的, 财务会计报告的编制一般情况下也是以基本会计假设为前提的。符合公认的基本会计假设而编制的财务会计报告不会对使用者造成任何误解, 因此, 一般情况下不需要加以说明。但如果编制的财务会计报告未遵守基本会计假设, 则必须予以披露, 并说明其理由。例如, 通常情况下, 编制财务会计报告是以持续经营会计假设为前提的, 如果编制的财务会计报告不是以持续经营为前提的, 则不符合公认的基本会计假设, 应予说明。

2. 会计政策和会计估计的说明

会计政策是指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。具体原则和具体会计处理方法, 也是指导企业进行会计核算的基础。

由于会计政策在具体使用中可以有不同的选择, 一般情况下企业会选择最恰当的会计政策反映其经营成果和财务状况。会计政策的选择应考虑谨慎、实质重于形式和重要性三个方面。在会计报表附注中应当披露企业所采纳的会计政策, 主要包括: 收入确认、存货期末计价、投资期末计价、固定资产期末计价、无形资产期末计价、所得税的核算方法、长期股权投资的核算方法、借款费用的处理方法等。会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。在会计报表附注中需要披露会计估计的程序及方法。如坏账准备的计提比例、固定资产预计使用年限等。

3. 重要会计政策和会计估计变更的说明

- (1) 重要会计政策变更的内容和理由;
- (2) 重要会计政策变更的影响数;
- (3) 累积影响数不能合理确定的理由;
- (4) 会计估计变更的内容和理由;
- (5) 会计估计变更的影响数;
- (6) 会计估计变更的影响数不能合理确定的理由;
- (7) 重大会计差错的内容;
- (8) 重大会计差错的更正金额。

4. 或有事项的说明

首先, 要说明或有负债的类型及其影响

- (1) 已贴现商业承兑汇票形成的或有负债;
- (2) 未决诉讼、仲裁形成的或有负债;
- (3) 为其他单位提供债务担保形成的或有负债;
- (4) 其他或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债);
- (5) 或有负债预计产生的财务影响(如无法预计, 应说明理由);
- (6) 或有负债获得补偿的可能性。

其次, 如果或有资产很可能会给企业带来经济利益时, 则应说明其形成的原因及其产生的财务影响。

5. 资产负债表日后事项的说明

应说明股票和债券的发行、对一个企业的巨额投资、自然灾害导致的资产损失以及外汇汇率发生较大变动等非调整事项的内容, 估计对财务状况、经营成果的影响; 如无法作出估计, 应说明其原因。

6. 关联方关系及其交易的说明

在存在控制关系的情况下，关联方如为企业时，不论他们之间有无交易，都应说明如下事项：

- (1) 企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化；
- (2) 企业的主营业务；
- (3) 所持股份或权益及其变化。

在企业与关联方发生交易的情况下，企业应说明关联方关系的性质、交易类型及其交易要素，这些要素一般包括：

- (1) 交易的金额或相应比例；
- (2) 未结算项目的金额或相应比例；
- (3) 定价政策(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。

关联方交易应分别按关联方以及交易类型予以说明，类型相同的关联方交易，在不影响会计报表使用者正确理解的情况下可以合并说明。

对于关联方交易价格的确定如果高于或低于一般交易价格的，应说明其价格的公允性。

7. 重要资产转让及其出售的说明，如企业本期转让子公司的情况，以及转让价款、所得收益等。

8. 企业合并、分立的说明。

9. 会计报表重要项目的说明。

(1) 说明坏账的确认标准以及坏账准备的计提方法和计提比例，并重点说明如下事项：

①执行《企业会计制度》的企业本年度全额计提坏账准备，或计提坏账准备的比例较大的（计提比例一般超过40%及以上的，下同），应单独说明计提的比例及其理由；

②以前年度已全额计提坏账准备，或计提坏账准备的比例较大的，但在本年度又全额或部分收回的，或通过重组等其他方式收回的，应说明其原因，原估计计提比例的理由，以及原估计计提比例的合理性；

③执行《企业会计制度》的企业本年度对某些金额较大的应收款项不计坏账准备，或计提坏账准备比例较低（一般为5%或低于5%）的理由；

④本年度实际冲销的应收款项及其理由，其中，实际冲销的关联交易产生的应收款项应单独披露。

(2) 应收款项应按下列格式分别进行披露

表 15-1 应收款项项目明细表

账龄	期初余额			期末余额		
	金额	比例 (%)	坏帐准备	金额	比例 (%)	坏帐准备
1 年以内						
1—2 年						
2—3 年						
3 年以上						
合计						

(3) 存货项目可按以下各式披露（见表 15-2）

表 15-2 存货项目明细表

项目	期初余额		期末余额	
原材料				
库存商品				
低值易耗品				
包装物				
... ..				
合计				

(4) 投资项目。

说明当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应单独说明；说明短期投资、长期股权投资和长期债

权投资的期末余额，其中长期股权投资中属于对于公司、合营企业、联营企业投资的部分，应单独说明；说明当年提取的投资损失准备、投资的计价方法、以及短期投资的期末市价；说明投资总额占净资产的比例；采用权益法核算时，还应说明投资企业与被投资单位会计政策的重大差异；说明投资变现及投资收益汇回的重大限制；股权投资差额的摊销方法、债券投资溢价和折价的摊销方法以及长期投资减值准备的计提方法。有关短期投资的信息可按下列格式披露(见表 15-3)。

表 15-3 短期投资项目明细表

项目	期初余额	本期增加数	本期减少数	期末余额
一、股权投资合计				
其中：股票投资				
二、债券投资				
其中：国债投资				
其他债券				
三、其他投资				
合计				

长期投资，可按下列格式披露（见表 15-4）

表 15-4 长期投资项目明细表

项目	期初余额	本期增加数	本期减少数	期末余额
一、长期股权投资				
其中：对子公司投资				
对合营企业投资				
对联营企业投资				
二、长期债权投资				
其中：国债投资				
三、其他股权投资				
合计				

(5) 固定资产项目

说明固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法，各类固定资产的估计经济使用年限、预计净残值率和折旧率，如有在建工程转入、出售、置换、抵押和担保等情况的，应明确说明。固定资产还应按下列格式披露(见表 15-5)。

表 15-5 固定资产项目明细表

项目	期初余额	本期增加数	本期减少数	期末余额
一、原价合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
... ..				
二、累计折旧合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
... ..				
三、其他股权投资				

其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
… …				
合计				

(6) 无形资产项目可按下列格式披露（见表 15-6）。

表 15-6 无形资产项目明细表

种类	实际成本	期初余额	本期增加数	本期转出数	本期摊销数	期末余额

(7) 长期待摊费用项目，可按下列格式披露（见表 15-7）。

表 15-7 长期待摊费用明细表

种类	期初数	本期增加	本期摊销	期末数

10. 收入

说明当期确认的下列各项收入的金额：

- (1) 销售商品的收入；
- (2) 提供劳务的收入；
- (3) 利息收入；
- (4) 使用费收入；
- (5) 本期分期收款确认的收入。

11. 有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。例如所得税的会计处理方法，合并报表的合并范围及其变更、企业执行国家统一规定的各项改革措施、政策，对财务状况发生重大事项的说明、企业主辅分离辅业改制情况的说明、待处理财产损溢主要内容及处理情况、待摊费用主要内容及摊销办法、在建工程主要项目及工程结算情况、银行借款期限、利率、借款条件等情况、应付账款、其他应付款主要内容、主要债权人、已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、为其他单位提供债务担保等或有负债情况、从事证券买卖、期货交易、房地产开发等业务占用资金和效益情况、企业利润分配情况等事项。

还应说明的是，有的附表可以报表附注的形式出现。正是在这个意义上，有时也将附表作为附注的一种形式。

四、编制报表附注应注意的问题

编制报表附注，尤其是底注，应注意以下几个问题：

- (一) 兼顾充分性与适当性
- (二) 体现规范化和灵活性
- (三) 讲求相关性和重要性

此外，在我国由于实务工作中往往由注册会计师代行编制报表附注，因此还必须注意分清会计责任和审计责任，即编制报表附注是会计责任，在注册会计师编制完成报表附注之后，被审计单位必须办理确认手续。

第一节 会计政策变更

一、会计政策变更

(一) 会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

企业应当对相同或者相似的交易或事项采用相同的会计政策进行处理，另有规定的除外。企业会计实务中某项交易或事项的会计处理，具体会计准则或应用指南未作规范的，应当根据《企业会计准则—基本准则》规定的原则、基础和方法进行处理；待作出具体规定时，从其规定。

(二) 会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

企业的会计政策一经确定，不得随意变更。

(三) 会计政策变更的条件

企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。会计政策变更并不意味着以前期间的会计政策是错误的，而是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。如果以前期间会计政策的运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的规定进行处理。

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

(1) 法律、行政法规或者国家统一的会计制度（含企业会计准则）等要求变更。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

以下各项不属于会计政策变更：

(1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

(2) 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

二、会计政策变更的会计处理

企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。

会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

(一) 追溯调整法

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

追溯调整法运用的步骤如下：

第一步，计算确定会计政策变更的累积影响数；

第二步，进行相关的账务处理；

第三步，调整会计报表相关项目；

第四步，披露信息。

其中，会计政策变更的累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。即会计政策变更的累积影响数，是以下两个金额之间的差额：(1) 在变更会计政策的当年，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的年初留存收益金额；(2) 变更会计政策当年年

初的留存收益金额。

上述留存收益包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。调整期初留存收益是指对期初未分配利润和盈余公积两个项目的调整，不考虑由于损益的变化而应当补分配的利润或股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的 20% 分派股利。但在计算调整会计政策变更当年年初的留存收益时，不应当考虑由于以前期间净利润的变化而需要分派的股利。

上述变更会计政策当年年初的留存收益，即为上期资产负债表所反映的留存收益，可以从上年资产负债表项目获得，需要计算确定的是第一项，即，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，得到新的年初留存收益金额。上述留存收益金额，都是指所得税后的净额。即，按新的会计政策计算确定留存收益时，应当考虑由于损益变化所导致的应交所得税或递延所得税费用的变化。

会计政策变更的累积影响数，可以通过以下几个步骤计算获得：

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定以前各期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

[例 1] X 公司于 20×4 年 1 月 1 日对 Y 公司进行长期股权投资，占 Y 公司有表决权股份的 20%，按当时会计制度规定，采用成本法核算该投资，初始投资成本为 900000 元，且与应享有的 Y 公司所有者权益份额相等。20×7 年 1 月 1 日起按新会计准则规定改按权益法核算。X 公司按净利润的 15% 提取盈余公积金，且除净利润外，无其他所有者权益变动事项。按税法规定，X 公司与 Y 公司适用的所得税率均为 33%，企业对其他单位投资分得的利润或股利以被投资单位宣告分派利润或股利时计入应纳税所得额。

Y 公司 20×4、20×5、20×6 年的净利润以及 X 公司于 20×4、20×5 年从 Y 公司分得的现金股利如表 16—1 所示。

表 16—1 单位：元

年 度	Y 公司税后利润	X 公司确认的投资收益 (按成本法核算)
20×4	200000	0
20×5	100000	20000
20×6	150000	15000
合 计	450000	35000

[答疑编号 10160101：针对该题提问]

第一步，计算确定会计政策变更的累积影响数。

会计政策变更的累积影响数计算如表 16—2 所示。

年度	按原会计政策确认的投资收益	按变更后的会计政策计算的投资收益	应纳税暂时性差异	递延所得税费用影响	累积影响数
20×4	0	40000	40000	0	40000
20×5	20000	20000	0	0	0
20×6	15000	30000	15000	0	15000
合	35000	90000	55000	0	55000

计					
---	--	--	--	--	--

第二步，进行相关的账务处理。

调整会计政策变更累积影响数：

借：长期股权投资——Y 公司（损益调整） 55000

贷：利润分配——未分配利润 55000

调整利润分配：

借：利润分配——未分配利润（55000×15%） 8250

贷：盈余公积 8250

第三步，调整会计报表相关项目。

企业在会计政策变更当年，应当调整资产负债表年初留存收益数，以及利润表“上年金额”栏有关项目。

X 公司在编制 20×7 年度会计报表时，应当调增资产负债表年初留存收益数、长期股权投资数，即调增盈余公积 8250 元，调增未分配利润 46750 元，调增长期股权投资 55000 元。同时调增利润表中“上年金额”栏的投资收益、营业利润、利润总额、净利润的数字，同时调增 15000 元。报表列示如表 16—3、表 16—4 所示。

表 16—3 资产负债表（局部）

编制单位：X 公司 20×7 年 12 月 31 日 单位：元

资 产	年初数			负债和所 有者权益	年初数		
	调整前	调增 (减)	调整后		调整前	调增 (减)	调整后
长期 股 权 投 资	900000	55000	955000	盈余公积	76935	8250	85185
				未分配利 润	133065	46750	179815

表 16—4 利润表（局部）

编制单位：X 公司 20×7 年度 单位：元

项 目	上年数		
	调整前	调增(减)	调整后
加：投资收益、	50000	15000	65000
三、营业利润	970000	15000	985000
加：营业外收入	100000		100000
减：营业外支出	70000		70000
四、利润总额	1050000	15000	1065000
减：所得税费用	346500		346500
五、净利润	703500	15000	718500

如果对长期股权投资应采用权益法而采用了成本法，或应采用成本法而采用了权益法，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行会计处理。

【例题 1】长江公司系上市公司，该公司于 2007 年 12 月建造完工的办公楼作为投资性房地产对外出租，至 2009 年 1 月 1 日，该办公楼的原价为 3300 万元，已提折旧 120 万元，已提减值准备 180 万元。2009 年 1 月 1 日，长江

公司决定采用公允价值对出租的办公楼进行后续计量。该办公楼 2009 年 1 月 1 日的公允价值为 2800 万元，该公司按净利润的 10%提取盈余公积，适用的所得税税率为 33%。2009 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2900 万元。假定 2009 年 1 月 1 日前无法取得该办公楼的公允价值。

要求：（1）编制长江公司 2009 年 1 月 1 日会计政策变更的会计分录。

（2）将 2009 年 1 月 1 日资产负债表部分项目的调整数填入下表。

（3）编制 2009 年 12 月 31 日投资性房地产公允价值变动及确认递延所得税的会计分录。

[\[答疑编号 10160102：针对该题提问\]](#)

【答案】

（1）

借：投资性房地产—成本	2800
投资性房地产累计折旧	120
投资性房地产减值准备	180
递延所得税资产	66
利润分配—未分配利润	134
贷：投资性房地产	3300
借：盈余公积	13.4
贷：利润分配—未分配利润	13.4

（2）2009 年 1 月 1 日资产负债表部分项目的调整数

项 目	金额（万元）调增（+）调减（-）
投资性房地产累计折旧	-120
投资性房地产减值准备	-180
投资性房地产	-500
递延所得税资产	+66
盈余公积	-13.4
未分配利润	-120.6

（3）

借：投资性房地产—公允价值变动	100
贷：公允价值变动损益	100
借：所得税	33
贷：递延所得税资产	33

（二）未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

【例 2】M 公司原对存货采用移动平均法，由于管理的需要，公司从 2007 年 1 月 1 日起改用先进先出法。2007 年 1 月 1 日存货的价值为 2500000 元，公司购入存货实际成本为 18000000 元，2007 年 12 月 31 日按先进先出法计算确定的存货价值为 2200000 元，当年销售额为 25000000 元，适用所得税率为 33%，税法允许按先进先出法计算的存货成本在税前扣除。假设 2007 年 12 月 31 日按移动平均法计算的存货价值为 4500000 元。

[\[答疑编号 10160103：针对该题提问\]](#)

M 公司由于管理环境发生变化而改变会计政策，因而属于会计政策变更。由于采用先进先出法对以前年度的存货成本不能进行合理的调整，因此，采用未来适用法进行处理，即，对存货采用先进先出法从 2007 年起才适用，

不需要计算 2007 年 1 月 1 日以前按移动平均法计算存货应有的余额，以及对留存收益的影响金额。

1. 采用先进先出法计算的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2500000+18000000-2200000=18300000（元）

2. 采用移动平均法计算的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2500000+18000000-4500000=16000000（元）

即：由于会计政策变更使公司当期净利润减少了 $(18300000-16000000) \times (1-33\%) = 1541000$ （元）。

三、会计政策变更的信息披露

第二节 会计估计变更

一、会计估计变更

（一）会计估计的概念

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

（二）会计估计变更的概念

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。例如，固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法。

企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

企业应当根据企业会计准则的规定，结合本企业的实际情况，确定会计估计，经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准，按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。企业的会计估计一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行上述程序，并按企业会计准则的规定处理。

如果以前期间的会计估计是错误的，则属于差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

二、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

（一）会计估计的变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。

（二）会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

（三）难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

【例 3】甲公司 2006 年 12 月 20 日购入一台管理用设备，原始价值为 100 万元，原估计使用年限为 10 年，预计净残值为 4 万元，按双倍余额递减法计提折旧。由于固定资产所含经济利益预期实现方式的改变和技术因素的原因，已不能继续按原定的折旧方法、折旧年限计提折旧。甲公司于 2009 年 1 月 1 日将设备的折旧方法改为年限平均法，将设备的折旧年限由原来的 10 年改为 8 年，预计净残值仍为 4 万元。甲公司所得税采用债务法核算，适用的所得税税率为 33%。

要求：（1）计算上述设备 2007 年和 2008 年计提的折旧额。

（2）计算上述设备 2009 年计提的折旧额。

（3）计算上述会计估计变更对 2009 年净利润的影响。

[答疑编号 10160104：针对该题提问]

【答案】

（1）设备 2007 年计提的折旧额=100×20%=20（万元）

设备 2008 年计提的折旧额=（100-20）×20%=16（万元）

（2）2009 年 1 月 1 日设备的账面净值=100-20-16=64（万元）

设备 2009 年计提的折旧额=（64-4）÷（8-2）=10（万元）

（3）按原会计估计，设备 2009 年计提的折旧额=（100-20-16）×20%=12.8（万元）

上述会计估计变更使 2009 年净利润增加=（12.8-10）×（1-33%）=1.876（万元）

[教材例题]（P329）A 公司 2002 年 12 月 30 日购入的一台管理用设备，原始价值 84000 元，原估计使用年限为

8 年，预计净残值 4000 元，按直线法计提折旧。由于技术因素以及更新办公设施的原因，已不能继续按原定使用年限计提折旧，于 2007 年 1 月 1 日将该设备的折旧年限改为 6 年，预计净残值为 2000 元。假设税法允许按变更后的折旧额在税前扣除。

[答疑编号 10160105：针对该题提问]

A 公司的管理用设备已计提折旧 4 年，累计折旧 40000 元，固定资产净值 44000 元。2007 年 1 月 1 日起，改按新的使用年限计提折旧，每年折旧费用为： $(44000-2000) \div (6-4) = 2100$ （元）

2007 年 12 月 31 日，该公司编制会计分录如下：

借：管理费用 21000
贷：累计折旧 21000

会计实务中，有时很难区分会计政策变更和会计估计变更。如果企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。例如，某公司在决定改变固定资产耐用年限与估计残值的同时，也决定改变其折旧方法，从直线法改变为加速折旧法。对于这一事项，如果从折旧方法的改变看，属于会计政策变更；如果从固定资产耐用年限与估计残值的改变看，属于会计估计变更，对于这类业务，可视为会计估计变更，按会计估计变更的会计处理方法进行会计处理。

第三节 前期差错更正

一、前期差错

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：

- （一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
- （二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响，以及存货、固定资产盘盈等。

二、前期差错更正的会计处理

企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。前期差错的重要程度，应根据差错的性质和金额加以具体判断。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。

确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

[例题 3]A 公司 2008 年 12 月 31 日发现 2007 年有一项行政管理部门使用的固定资产漏提了折旧，数额为 100 万元，所得税申报中也未包括这项费用。A 公司所得税税率为 33%，按净利润的 10%提取法定盈余公积，假定税法允许 2007 年少计提的折旧可调整应交所得税。

要求：（1）编制更正上述会计差错的会计分录。

（2）将会计报表相关项目调整数填入下表：

2008 年会计报表相关项目年初数或上年数的调整

项目	年初数	上年数
累计折旧		
应交税费		
盈余公积		
未分配利润		

管理费用		
所得税		
提取盈余公积		

[答疑编号 10160201: 针对该题提问]

【答案】

(1) 编制更正上述会计差错的会计分录

①调整少计提的折旧

借：以前年度损益调整 100
贷：累计折旧 100

②调整应交税费

借：应交税费——应交所得税 33
贷：以前年度损益调整 33

③转入未分配利润：

借：利润分配——未分配利润 67
贷：以前年度损益调整 67

④调整利润分配：

借：盈余公积 6.7
贷：利润分配——未分配利润 6.7

(2) 填表

2008 年会计报表相关项目年初数或上年数的调整

项目	年初数	上年数
累计折旧	+100	
应交税费	-33	
盈余公积	-6.7	
未分配利润	-60.3	
管理费用		+100
所得税		-33
提取盈余公积		-6.7

【教材例题】(P331) E 公司于 20×7 年 12 月发现，20×6 年漏记了一项固定资产的折旧费用 150000 元，但在所得税申报表中扣除了该项折旧费用。此外，20×6 年适用所得税税率为 33%，并对该项固定资产记录了 49500 元的递延所得税负债，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 15%提取盈余公积金。

根据以上资料，E 公司应进行如下会计处理：

[答疑编号 10160202: 针对该题提问]

(1) 前期差错的分析

上年少计提折旧费用 150000 元；多计递延所得税费用 49500 元（150000×33%）；多计净利润 100500 元；多计递延所得税负债 49500 元；多提盈余公积金 15075 元。

(2) 账务处理

补提折旧：

借：以前年度损益调整 150000
贷：累计折旧 150000

转回递延所得税负债：

借：递延所得税负债 49500
贷：以前年度损益调整 49500
将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配：
借：利润分配——未分配利润 100500
贷：以前年度损益调整 100500

调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 15075
贷：利润分配——未分配利润 15075

(3) 调整报表(表 16—5、表 16—6)

表 16—5 资产负债表(局部)

编制单位：E 公司 20×7 年 12 月 31 日 单位：元

资产	年初数			负债和所有者 权益	年初数		
	调整前	调增(减)	调整后		调整前	调增(减)	调整后
固定资产 净值	1600000	-150000	1450000	递延所得税负 债	49500	-49500	0
				盈余公积	60000	-15075	44925
				未分配利润	100000	-85425	14575
							

项 目	上年数		
	调整前	调增(减)	调整后
.....			
减：管理费用	150000	150000	300000
.....			
三、营业利润	1110000	-150000	960000
.....			
四、利润总额	1200000	-150000	1050000
减：所得税费用	396000	-49500	346500
净利润	804000	-100500	703500

三、前期差错更正的信息披露

第四节 资产负债表日后事项

一、资产负债表日后事项的类型

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。它包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

(一) 调整事项

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

调整事项的特点是：（1）在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；（2）对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

以下是资产负债表日后调整事项：

1.资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

2.资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

3.资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

4.资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

（二）非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

非调整事项的特点是：（1）资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的事项；（2）对理解和分析财务报告有重大影响的事项。

调整事项与非调整事项的区别在于：调整事项是存在于资产负债表日或以前，资产负债表日后提供了证据对以前已存在的事项所作的进一步说明；而非调整事项是在资产负债表日尚未存在，但在财务会计报告批准报出日之前发生或存在。这两类事项的共同点在于：调整事项和非调整事项都是在资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间存在或发生的，对报告年度的财务会计报告所反映的财务状况、经营成果都将产生重大影响。

以下是资产负债表日后非调整事项：

（1）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

（2）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

（3）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

（4）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。

（5）资产负债表日后资本公积转增资本。

（6）资产负债表日后发生巨额亏损。

（7）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

二、资产负债表日后调整事项的会计处理

资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已经编制的财务报表进行调整。这里的财务报表包括资产负债表、利润表及所有者权益变动表等内容，但不包括现金流量表正表。

由于资产负债表日后事项发生在次年，上年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行处理：

（一）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。

借：以前年度损益调整 100
 应交税费——应交增值税（销项税额） 17
 贷：应收账款 117

（二）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

（三）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

（四）通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：

- 1.资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末或本年发生数；
- 2.当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；
- 3.经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应当调整报表附注相关项目的数字。