

高级会计师考试高级财务会计总复习(9) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/219/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_219278.htm

现时成本会计 第一节 现时成本会计的特征和作用

一、现时成本会计的概念和特征

现时成本会计是以名义货币为计价单位，以资产的现时成本和个别物价水平变动为计价基准，提供企业的财务状况和经营成果，反映和消除通货膨胀条件下个别物价水平变动对传统财务会计信息影响的会计方法和程序。其特征是

1、以名义货币作为计价单位

一般物价水平会计是以等值货币作为计价单位；而现时成本会计则是以通货膨胀条件下不同时期单位币值不等的名义货币作为计价单位。

2、以资产的现时成本和个别物价水平变动为计价基准

资产的现时成本是指在前市场条件下，按现时价格取得与企业现有资产相同或类似的资产所需付出的货币数额。按资产获得方式不同，现时成本又可分为现时重置成本和现时再生产成本。现时重置成本是指在当前市场条件下按现时价格重新购置与企业现在资产相同或类似的资产所需付出的现金或现金等价物。现时再生产成本是指在当前市场条件下重新生产与企业现有资产相同或类似的资产所需付出的人力、物力等的成本。对销售存货按现时成本计价，称为现实销售成本；按固定资产现时成本计算的固定资产折旧称为现实折旧成本。

3、建立现时成本会计帐户体系进行日常核算

二、现时成本会计的作用

1、可以提供更加切合实际的会计信息；

2、有利于企业的资本维护；

3、有利于正确评价企业的经营成果，改进企业管理

第二节 现时成本会计的程序

现时成本会计的程序：1.确定企业

各项资产的现时成本；2.计算企业的持有资产损益；3.以本期现时收入和所耗资产的现时成本计算企业的现时成本收益；4.编制现时成本会计报表。

一、确定资产的现时成本 确定资产的现时成本是对企业的资产账面价值随着市场现时价格的不断变动而计算其现时价格并进行账面调整，以按市场的现时购进价格反映企业所拥有资产的规模和付出资产的成本，维护企业的权益。确定企业资产的现时成本的方法：1、在收进资产时，按收进的市场现时价格入帐；2、对销售的资产，按现时市场价格确定的销售成本予以转账；3、对领用的材料用品按现时市场价格结转成本费用；4、对在用的固定资产，按现时市场价格进行折旧；5、对企业置存的各项流动资产和长期资产要随着现时市场价格的不断变动调整账面价值。确定企业资产的现时成本的依据一般可依据现时市场牌价，也可依据卖方企业的报价或买方企业的估价。对于市场不予供应的企业专用资产，可根据该项资产再生产所耗用材料物资、人力等有关成本资料的现时市场价格确定其现时成本。

二、计算企业持有资产损益 持有资产损益又称“持产利得”，是指由于企业置存资产在通货膨胀条件下，因现时市场价格上升而给企业带来的收益。包括未实现持有资产损益和已实现持有资产损益。未实现持有资产损益是指资产在储存过程中因物价变动而增加的账面价值，并未增加企业的现时收入，这部分收益称为未实现持有资产损益。已实现持有资产损益是指涨价的资产销售或领用后，其未实现的持有资产损益从经营收入中收回，这部分因物价变动而增加的收益称为已实现持有资产损益。计算持有资产损益就是在现时成本会计中，根据通货膨胀条件下的个别物价指数的变

动，计算企业在报告期内因置存资产而活动的收益和蒙受的损失，包括未实现持有资产损益和已实现持有资产损益。

三、计算现时成本会计收益

1. 现时成本会计收益又称“现时成本收益”，是以企业的现时收入和企业成本费用的现时成本配比确定的收益。

2. 现时成本会计收益的计算，是以企业本期的现时收入和为获取本期收入而耗用的人力、物力、财力的现时成本相互配比。为此，必须将本期的营业成本和折旧摊销等费用支出按现时成本加以核算和调整。这样配比计算的收益即为本期资本维护前提下的现时成本会计收益。

(二) 在财务资本维护和实物资本维护不同的观念下，现时成本会计收益的计算和会计处理

1. 在财务资本维护的观念下，对资产置存期间产生的持有资产损益作为一种未实现的持有资产损益确认；当该项资产销售或领用，结转本期销售成本或有关费用从销售收入中抵补后，其在通货膨胀中资产价格增加的部分，便是由未实现持有资产损益转化为已实现持有资产损益的数额。企业对于未实现持有资产损益和已实现持有资产损益均作为现时成本营业收益的组成部分，包含在资产负债表中权益类的“未分配利润”项目中。

2. 在实物资本维护的观念下，将因通货膨胀而使资产现时价格增加的部分视为未来重置该项所耗资产必需发生的追加成本，是不可缺少的维护耗用实物资产的变动数额，不构成本期企业损益，因此将此部分增加的价格作为企业资本维护的准备金直接在资产负债表的权益项目下反映，而不计入利润表中。在实物的资本维护观念下，损益的计算不包括因通货膨胀置存资产的虚增价格所形成的现时成本会计收益，称为“实物资本维护的现时成本会计收益”，简称“现时成本收益”。

四、编制现

时成本会计报表 (一)现时成本会计报表概念 现时成本会计报表是于报告期末以名义货币为计价单位，以资产的现时成本和个别物价水平变动为计价基准，反映通货膨胀条件下个别物价水平变动影响下形成的企业财务状况和经营成果的会计报表。包括现时成本会计资产负债表和现时成本会计利润及其分配表。现时成本会计报表是作为传统财务会计报表的补充资料，供报表使用者进行对比分析。(二)现时成本会计报表的编制依据是另行建立的现时成本会计帐户体系的日常核算资料 and 传统财务会计报表。

第三节 现时成本会计的方法

一、现时成本会计的日常核算方法

(一)建立现时成本会计帐户体系

还必须另外建立一套专门的现时成本会计核算帐户体系。原因现时成本会计的资产要按现时成本核算，其账面价值要随个别物价水平的变动不断调整，并反映由于资产因现时成本变动对企业财务状况和经营成果的影响，因此必须另行建立一套包括受现时成本变动影响的各项资产、相关成本费用及反映个别物价水平变动对企业财务状况和经营成果影响的帐户体系。

(二)设置现时成本会计的特有帐户

1.设置“持产损益”帐户

反映持有资产因通货膨胀而形成的持产利得或损失。具体比较见下表：

在财务资本维护观念下	在实物资本维护观念下
帐户性质	反映企业持有资产由于物价变动影响而获得的收益或遭受的损失，属于损益类科目；反映在通货膨胀条件下按个别物价水平变动的现时成本重置所持资产需要追加成本的准备资金，是权益类科目。
明细科目	为区别该项损益是否实现，可按“未实现”和“已实现”设置明细科目，也可直接设置“未实现持产损益”和“已实现持产损益”科目；作为权益类科目，“持产损益”科目，可不作“

未实现”和“已实现”部分的区分。核算内容(1)对于在通货膨胀中置存资产增加的价格记入“未实现持产损益”帐户的贷方，减少的价格记入该帐户借方；当物价变动使企业置存资产的价格上升时，将其较原账面增加的金额记入该帐户贷方；价格降低时，将较原账面价格降低的部分记入该帐户借方；(2)当所置存资产售出或领用结转销售成本，或计提折旧、记入有关费用从本期收入抵补后，将置存资产收益实现的数额借记“未实现持产损益”帐户、贷记“已实现持产损益”帐户；(3)对已实现的置存资产损失作相反处理。帐户余额 帐户余额一般在贷方，表示各类置存资产的累计收益；如帐户余额在借方，则表示各类置存资产的累计损失。期末余额调整的“本年利润”帐户。帐户余额一般在贷方，表示在通胀条件下要维护企业实物资本的生产规模所需的资本维护准备金的数额。设置“增补折旧费”帐户，反映在通货膨胀条件下，固定资产因价格变动需补足按固定资产账面价格所提折旧不足部分。增补折旧费在通货膨胀固定资产价格不断上涨的情况下，按各报告期固定资产账面现时成本计提的折旧累计额必然不足保证按固定资产的重置，为此就需在期末将按固定资产期末现时成本计算的应提取累计折旧额与所提累计折旧的差额予以补提，这一补提的差额就是增补折旧费。增补折旧费是为弥补以前各期所提折旧费不足的一项支出，是累计折旧的一部分，但不属本期费用。为保证本期收入与费用的配比正确，增补折旧费不记入本期折旧费。“增补折旧费”帐户是损益类帐户。(三)资产类经济业务事项按现时成本的核算与传统财务会计核算不同，现时成本会计的资产类科目按现时成本核算，当某项资产的现时成本因市场物价

变化而变动时，要将增加的价格借记有关资产帐户，贷记“持产损益”帐户；资产降价时，则作相反的账务处理。在资产销售领用时，也应按现时成本进行转账。

1、存货的核算

(1) 存货收进的核算。存货收进时，按收进存货的现时成本入帐。

(2) 存货销售和领用的核算。在反映销售收入的同时，按销售存货的现时市场即现时成本，结算销售成本；现时成本高于历史成本的差额记入“已实现持产损益”帐户的贷方；现时成本低于历史成本的差额记入“已实现持产损益”帐户的借方，冲减“库存商品”（加收入，共3笔分录）。即：

借：销售成本（现时成本） 借：库存商品（现时成本核算-历史成本） 贷：库存商品（现时成本） 贷：已实现持产损益（当为降价时，相反处理）（领用非商品存货时，也可如此）

此类调整账项也可于期末与调整结存商品账面价值的现时成本时一并进行。

(3) 存货储存的核算。在现时成本会计中，对储存中的存货应随其现时成本的变动及时调整其账面价值，将现时成本高于历史成本的金额记入“未实现持产损益”帐户贷方；现时成本低于历史成本的金额记入“未实现持产损益”帐户借方。为简化核算，存货按现时成本计价的账面价值也可于期末编制会计报表前集中进行调整。即：

借：库存商品 贷：未实现持产损益（现时成本高于历史成本）

此项调整也可在期末对销售、领用存货按现时成本调整时，一并处理。

即：借：库存商品 贷：未实现持产损益 已实现持产损益

2、固定资产的核算。（见P384例题）

项目	第一年	第二年	第三年	第四年
(1) 历史成本	A	A	A	A
(2) 年末按历史成本计提的折旧	B	B	B	B
(3) 年末现时成本				
(4) 按年末现时成本计提的年折旧额	(3) / 4			
(5) 按年末现时成本计提的累计折旧	(4) * n	N		

为年序 (6)年内增补的折旧 (7)年内增加的未完现持产收益 (每年折旧增加额) (8)年内转入的已实现持产收益 (4)-(2) (6) (1)在现时成本会计对固定资产等长期资产按现时成本的核算中,首先要随个别物价水平不断变动的现时成本调整具体资产账面原值,即:借:固定资产 贷:未实现持产损益 (数额见表中第(7)项) (2)其次,按当年现时成本计提折旧,计入相应的费用借:管理费用/制造费用..... 贷:累计折旧 (数额见表中第(4)项) (3)补提按前期的固定资产原值计提的累计折旧额,与按期末固定资产现时成本应计提的累计折旧额之间的差额,即:借:增补折旧额 (数额见表中第(6)项) 贷:累计折旧 (4)在财务资本维护观念下,追补的折旧费是抵减利润中所含的持有资产收益的数额,期末应结转本期已实现持产损益。借:未实现持产损益 (数额见表中第(8)项) 贷:已实现持产损益 如果按实物资本维护观念将持有资产损益作为权益类的资本维护准备金,则不需划分未实现和已实现的持有资产损益,也不必作二者之间结转的账务处理。

3.其他类别资产的核算 存货,固定资产以外的其他类别资产,凡现时成本随个别物价水平变动而变动的,根据其流动或固定的性质可分别依照存货或固定资产的做法进行核算;现时成本不随物价变动的在现时成本会计中不设置帐户核算,期末编制现时成本会计报表的资料取自传统财务会计核算的资料。

(四)负债和权益类经济业务事项的核算 凡涉及负债和权益类的经济业务事项,其核算方法与传统财务会计相同,可不再进行单独核算 典型例题:华丰公司2001年实行现时成本会计,12/31传统财务会计和现时成本会计的有关科目余额如下:项目 传统财务会计 现时成

本会计 存货 1 0 8 0 0 0 0 1 8 0 0 0 0 0 固定资产 1 2
6 0 0 0 0 1 2 9 6 0 0 0 商品销售成本 2 1 7 2 0 0 0
2 7 3 6 0 0 0 折旧费 1 1 0 4 0 0 1 0 7 4 0 0 要求：根
据传统财务会计与现时成本会计相同项目的差异，计算出 2
0 0 1 年度的未实现持产损益和已实现持产损益（列出计算
过程）。二、现时成本会计的定期核算方法 现时成本会计的
定期核算主要是期末编制现时成本会计报表。主要有资产负
债表和利润及分配表。现时成本会计报表编制的准备工作，
包括：资产帐户期末按现实成本进行调整，“持产损益”等
帐户科目余额的计算，结合传统财务会计报表资料编制现时
成本会计“科目余额表”等。（一）现时成本会计资产负债表的
编制 1.现时成本会计资产负债表是以期末名义货币为计量
单位，以资产的现时成本和个别物价变动为计价基准,反映企
业的财务状况及受通货膨胀中个别物价水平变动影响的会计
报表。2.编制方法现时成本会计资产负债表的编制可仿照传
统财务会计资产负债表的编制进行。3.财务资本和实物资本
维护不同观念下的现时成本资产负债表结构的区别。在财务
资本维护观念下的持有资产损益计入当期损益，构成本年利
润的组成部分，包含在“未分配利润”项目内，在报表权益
类中反映；而在实物资本维护观念下的“持产损益”作为权
益类项目，其余额直接在资产负债表权益类所设的最后一项
“资产维护准备金”项内单独反映。（二）现时成本会计利润
及其分配表的编制 现时成本会计利润及其分配表是以名义货
币为计价单位，以资产的现时成本和个别物价变动为计价基
准，反映企业的经营状况、财务成果及其分配以及所受通货
膨胀影响的会计报表。 .财务资本和实物资本维护不同观念下

的区别 以财务资本维护观念为前提的利润及其分配表中经营利润项下，将持产损益作为本年利润的组成部分，分别列出“已实现持产损益”、“未实现持产损益”和财务资本维护观念下的“税前利润”等项目，以反映持有资产形成的不同收益或损失，以及通货膨胀最终对企业财务成果的形成的影响。而在实物资本维护观念下的持有资产损益是作为权益类项目，故直接在资产负债表中单独反映，而不在利润及其分配表中列出。

第四节 现时成本会计的评价

一、现时成本会计的优点

(一)可以为经营和投资决策提供更为有用的会计信息 (二)有利于全面考核和评价企业管理人员的经营业绩，促进企业经营管理的改进 (三)有利于企业收益的合理分配 (四)可以更有效地维护业主权益和企业的生产经营能力 (五)一定程度上简化了付出存货成本的核算

二、现时成本会计的缺点

(一)资产计价的主观性较强，难于防止一些企业管理人员蓄意篡改会计数据，影响会计信息质量 (二)不按一般物价水平调整会计数据，使不同时期的会计数据缺乏可比性 (三)不计列一般物价水平变动产品的购买力损益，使一部分通货膨胀因素的影响未予反映和消除 (四)设置两套会计帐簿加大了核算费用 (五)在实际应用和管理上还存在较多困难

第十二章 清算会计

第一节 清算会计概述

一、企业清算概述

1. 企业清算是指企业按章程规定解散以及由于破产或其他原因宣布终止经营后，对企业的财产、债权、债务进行全面清查，并进行收取债权、清偿债务和分配剩余财产的经济活动。

2. 普通清算又称“解散清算”，是指对因经营期满或者其他经营方面的原因，导致不宜或不能继续经营而自愿或被迫解散的企业所进行的清算。按企业规定的经营期限是否届满和企业终止法人

资格的程度不同，普通清算又可分为非完全解散清算和完全解散清算。

3. 非完全解散清算又称“产权转让清算”，是指对因营业期限满或其他原因，由合营一方将其所拥有的产权转让给另一方继续经营的解散企业所进行的清算。

4. 完全解散清算是指对宣告解散并且各方都不再继续经营的企业所进行的清算。

5. 破产清算是指对依法宣告破产的企业所进行的清算。

6. 清算组即清算机构，是企业经营终止后执行清算事务、并代表企业行使职权的权力组织。

7. 清算费用是指在清算过程中发生的各项费用支出，包括清算人员工资、办公费、公告费、差旅费、诉讼费、审计费、公证费、财产估价费和变卖费等。

8. 清算财产即清算企业的财产，包括宣布清算时企业的财产和清算期间企业取得的财产(如收回的债权等)。

9. 剩余财产是指企业清算财产支付清算费用、清偿债务后的剩余，剩余财产应按照企业的合同、章程或各方出资比例，在投资者之间分配。

(二) 企业清算的原因可归结为以下九种：

1. 企业的经营期限界满，投资方无意继续经营；
2. 企业合并或者分立，需要解散；
3. 投资一方或各方不履行协议、合同、章程规定的义务，致使企业无法继续经营；
4. 企业发生严重亏损，无力继续经营；
5. 企业因自然灾害、战争等不可抗拒因素遭受严重损失，无法继续经营；
6. 企业因违反国家法律、法规，危害社会公共利益，被依法撤消；
7. 企业宣告破产；
8. 股份有限公司和有限责任公司的股东会议决定公司解散；
9. 法律、企业章程所规定的其他解散事由已经出现。

(三) 企业清算的类型，按清算原因，可以分为普通清算和破产清算两种类型。

普通清算和破产清算之间的区别和联系。表 1 2- 1 普通清算和破产清算之间的区别和联系

普通清算	破产清算
------	------

清算区别 清算的性质不同 属于自愿清算或行政清算 属于司法清算 清算组的组织不同 一般由企业或企业主管机关成立清算组进行 清算要依照法律规定组织清算组进行清算 处理利益关系不同的侧重点不同 重点是将剩余财产在企业内部各投资者之间进行分配 重点是将有限的财产在企业外部各债权人之间进行分配 联系 都是结束被清算企业的各种债权、债务和法律关系 (三) 企业清算的业务程序 1、 成立清算组：有限责任公司的由股东组成；股份有限公司的由股东大会指定人选；宣告破产的，由法院组成清算组。 2、 清查债务； 3、 清查财产和债权； 4、 清偿债务； 5、 分配剩余财产； 6、 编制清算报告和办理企业注销手续。 两个应强调的问题 (1) 清算财产的范围。包括：宣布清算时企业的财产；清算期间取得的财产(如收回的债权等)。已经作为担保的财产，；其价值超过所担保的债务数额的部分属于清算财产；对在企业宣布经营终止前6个月至终止之日的期间内，按以下情况处理的财产属于清算财产： A.隐匿、私分或无偿转让的财产； B.非正常压价处理的财产； C.对原来没有财产担保的债务的提供的财产担保； D.提前清偿的未到期债务； E.放弃的债权。 清算财产不包括： A、已经作为担保的财产，相当于债务数额的部分不属于清算财产； B、租入、借入、代外单位加工和代销的财产。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com