利润表编制的三种直接填列法

荣树新　胡永红

(湖南工程职业技术学院　长沙　410114)

【摘要】利润表编制的分析填列法比较复杂,通过"分析"损益类账户发生额,按扣除冲减数的实际发生额填列利润表项目,这对初学者来说很难掌握。本文提出了更加简便的直接填列方法,即发生额填列法、分录填列法、余额填列法,以便各种层次的实务工作者掌握。

【关键词】利润表　发生额填列法　分录填列法　余额填列法

一、发生额填列法

发生额填列法,即直接根据损益类总账账户发生额填列利润表的方法。对于利润表一般项目,根据相关损益类账户发生额直接填列利润表,下文将以"主营业务收入"账户为例进行说明。

如某企业 20×7 年 1 月份取得产品销售收入 10 万元,作会计分录如下:借:银行存款 11.7 万元;贷:主营业务收入 10 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)1.7 万元。

根据以上会计分录,在"主营业务收入"账户贷方登记 10 万元。当月企业发生销售退回 2 万元,账务处理有两种方法:

方法一:编蓝字会计分录。

借:主营业务收入 2 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)0.34 万元;贷:应收账款 2.34 万元。

根据以上会计分录,在"主营业务收入"账户借方登记 2 万元。

方法二:编红字会计分录。

借:应收账款 2.34 万元(红字);贷:主营业务收入 2 万元(红字),应交税费 0.34 万元(红字)。

根据以上会计分录,在"主营业务收入"账户贷方红字登记 2 万元。期末结转"主营业务收入"到"本年利润",作会计分录如下:借:主营业务收入 8 万元;贷:本年利润 8 万元。

根据以上会计分录,在"主营业务收入"账户借方登记 8 万元。

根据方法一,"主营业务收入" 账户借、贷方发生额均为 10 万元;根据方法二,"主营业务收入"账户借、贷方发生额均为 8 万元。显然在不考虑其他业务收入的情况下, 利润表中"本期金额"栏"营业收入"项目只能填 8 万元(其他月份利润表"本期金额"则是相应上期的"本期金额"加本月数)。对于销售退回,如果按方法一进行账务处理,在填列利润表时必须分析填列,即根据账户发生额 10 万元减销售退回 2 万元的差额来填列。如果按方法二进行账务处理则可根据 "主营业务收入"发生额直接填列。同样,"营业成本"、"管理费用"、"财务费用" 等项目的冲减也存在类似的问题。按方法二进行账务处理,在填列利润表时,除投资收益、公允价值变动收益、资产减值损失以及需要计算的项目(营业利润、利润总额和净利润)外的其他项目可根据损益类账户发生额直接填列。

对于利润表特殊项目,如投资收益、公允价值变动收益、资产减值损失,则根据结转损益类账户余额前相关账户借、贷方发生额抵减后的差额填列。执行新的企业会计准则后,利润表中投资收益、公允价值变动收益相应的损益类账户"投资收益"、"公允价值变动损益"既核算收益又核算损失;利润表中资产减值损失项目相应的损益类账户"资产减值损失"既核算计提的资产减值损失又核算计提了资产减值准备的资产价值得到恢复而导致的资产减值损失的减少额。因此,利润表中的投资收益和公允价值变动收益项目应根据结转损益类账户余额前各相应账户贷方发生额减各自借方发生额的差额分别填列。资产减值损失项目则根据结转损益类账户余额前"资产减值损失"账户借方发生额减贷方发生额的差额填列。

从以上分析可以看出,发生额填列法的应用前提是:冲减业务要贯彻"从哪里来,回哪里去"的原则,恰当使用红字会计分录处理。

二、分录填列法

分录填列法,即直接根据有关会计分录的总账科目金额填列利润表的方法。具体做法是:以期末结转损益类账户余额的两笔会计分录的金额作为本月数,加上期的"本期金额"直接填列本期利润表的"本期金额"栏。本月数确定应注意两点:一是根据两笔会计分录中涉及的总账科目金额确定, 即如果这两笔会计分录中存在明细科目, 则本月数按同一总账科目的明细科目金额合计(红字或反向蓝字金额则抵减)确定。二是投资收益、公允价值变动收益、资产减值损失项目的本月数需根据会计分录进行判断确定。如果投资收益和公允价值变动收益是净损失,资产减值损失是净收益,则本月数为负数。

如某企业 20×7 年 1 月末结转损益类账户余额的会计分录如下:借:本年利润 14.3 万元;贷:主营业务成本——A 产品 14 万元、——B 产品 1 万元(红字),销售费用 0.5 万元,管理费用 0.7 万元,财务费用 0.3 万元,资产减值损失 0.2 万元

企业会计准则下无形资产的会计处理与税务处理差异

周宇霞

（衡阳财经工业职业技术学院　湖南衡阳　421002）

【摘要】现行《企业会计准则第6号——无形资产》（以下简称"无形资产准则"）对无形资产的定义、确认及计量原则作出了新的规定，加大了无形资产初始计量和后续计量在会计处理与税务处理上的差异，本文将对这些差异进行具体分析。

【关键词】无形资产　会计处理　税务处理

一、无形资产初始计量时会计处理和税务处理的差异

在无形资产初始计量时，现行无形资产准则对不同来源的无形资产入账价值作了明确规定。税法规定与此大致相同，因此初始计量时的差异并不大，差异主要存在于自行研究开发形成的无形资产中。

为支持企业进行科技创新，鼓励企业开展研究开发活动，税法规定，企业发生的研究开发支出除据实扣除外，盈利企业还可加计扣除50%，全部在发生当期计入损益，而现行无形资产准则规定，符合条件的研究开发支出构成无形资产成本，不计入当期损益。因此这部分资本化的研究开发支出形成了会计与税务处理上的暂时性差异，按税法规定其已经在发生当期税前扣除，以后期间可税前扣除的金额为零，造成无形资产账面价值大于其计税基础，产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。

例1：甲企业当期发生研究开发支出共计2 500万元，其中研究阶段支出500万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为500万元，符合资本化条件后发生的支出为1 500万元。假定开发的无形资产当期末达到预定用途，但尚未开始摊销。经主管税务机关批准，甲企业当期发生的研究开发支出可按150%加计扣除。

这是2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》上的一道例题。该例中，计入无形资产成本的研究开发支出1 500万元，按税法规定当期可税前扣除2 250万元，其中的750万元加计扣除部分属于永久性差异，1 500万元属于应纳税暂时性差异，会在未来期间增加应纳税所得额。假设未来适用所得税税率为25%，则应确认递延所得税负债375

（红字）。

借：主营业务收入——A产品20万元、——B产品1.2万元（红字），投资收益1.8万元（红字）；贷：本年利润17万元。

该企业1月份利润表"本期金额"栏有关项目金额填列如下：营业收入项目填18.8万元[20+(−1.2)]，营业成本项目填13万元[14+(−1)]，销售费用项目填0.5万元，管理费用项目填0.7万元，财务费用项目填0.3万元，资产减值损失项目填−0.2万元，投资收益项目填−1.8万元。

如果上述会计分录编制如下，则利润表结果相同，仅计算表达式不同：借：本年利润14.3万元，主营业务成本——B产品1万元，资产减值损失0.2万元；贷：主营业务成本——A产品14万元，销售费用0.5万元，管理费用0.7万元，财务费用0.3万元。借：主营业务收入——A产品20万元；贷：本年利润17万元，主营业务收入——B产品1.2万元，投资收益1.8万元。

即该企业1月份利润表"本期金额"栏有关项目金额填列如下：营业收入项目填18.8万元（20−1.2），营业成本项目填13万元（14−1），销售费用项目填0.5万元，管理费用项目填0.7万元，财务费用项目填0.3万元，资产减值损失项目填−0.2万元，投资收益项目填−1.8万元。

本方法克服了分析填列法和发生额填列法的缺点，且操作简单，特别是对冲减业务编红字会计分录还是编蓝字会计分录没有特别区分。

三、余额填列法

余额填列法，即直接根据损益类总账账户余额填列利润表的方法。对于损益类账户，会计期末结账方法有账结法和表结法两种。表结法是指在1~11月的每月月末，各损益类科目的余额在账务处理上暂不结转至本年利润，而是在利润表中按收入、支出结算出净利润，然后将净利润在资产负债表中并入"未分配利润"项目，到12月份年终结算时，再将各损益类科目的余额结转至本年利润，结转后各损益类科目的余额为零。在实务工作中如采用表结法，则利润表的编制将更为简单。具体做法是：1~11月的各月月末直接根据损益类总账账户余额填列利润表的"本期金额"栏，12月月末，按分录填列法直接根据有关会计分录填列利润表。

主要参考文献

张明捷.利润表之分析填列法与直接填列法.财会月刊（会计），2008；7