

# 五五摊销法应用过程中的难点

夏红雨(副教授)

(湖南理工职业技术学院管理工程系, 湖南湘潭 411104)

**【摘要】**五五摊销法在周转材料的摊销中应用较为广泛,但同时也难以理解与把握。本文对五五摊销法的概念进行了重新理解与规范,并解析了包装物与低值易耗品在使用五五摊销法进行核算时的区别,计划成本法与实际成本法下五五摊销法的应用区别以及五五摊销法中有关押金的会计处理。

**【关键词】**五五摊销法; 包装物; 低值易耗品; 押金

## 一、五五摊销法定义的理解与规范

根据五五摊销法的定义,五五摊销法就是在周转材料领用时摊销其一半价值,在报废时再摊销其另一半价值的方法。

例1:宁远股份有限公司领用了500个全新包装箱,无偿提供给客户使用。包装箱单位成本100元,采用五五摊销法摊销。

领用包装物,摊销其价值的50%,会计分录如下:  
借:周转材料——包装物——出借包装物 50 000  
贷:周转材料——包装物——库存未用包装物 50 000

借:销售费用 25 000  
贷:周转材料——包装物——包装物摊销 25 000  
包装物报废,摊销剩余50%的价值,会计分录如下:

借:销售费用 25 000  
贷:周转材料——包装物摊销 25 000  
借:周转材料——包装物——包装物摊销 50 000  
贷:周转材料——包装物——出借包装物 50 000

例2:宏达工厂基本生产车间3月领用工具20只,每只成本100元,采用五五摊销法。5月,有6只专用工具报废,残值50元入库。

对于这个习题,很少有同学能根据五五摊销法的定义与全部一次性报废情况的方法做出正确的会计处理。

3月会计分录如下:  
借:周转材料——在用低值易耗品 2 000  
贷:周转材料——在库低值易耗品 2 000  
借:制造费用 1 000  
贷:周转材料——低值易耗品摊销 1 000

5月会计分录如下:  
借:制造费用 300  
贷:周转材料——低值易耗品摊销 300

借:原材料 50  
周转材料——低值易耗品摊销 600  
贷:周转材料——在用低值易耗品 600  
制造费用 50

根据五五摊销法的定义,学生在处理例2时,出现以下几个问题:

有学生认为3月领用周转材料时,摊销了1000元,5月份报废时也应摊销1000元;5月结转“周转材料——在用低值易耗品”的账面余额的时候,应该结转的是2000元,而不是600元。

如果按照正确的分录来进行处理的话,这就不符合五五摊销法的定义,而是多次摊销法的应用。出现这种情况的主要原因在于五五分摊法的定义实际上是有歧义的,缺少详细的说明。因此,五五摊销法的定义在实际运用过程中给人以下感觉:好像只能分两次摊销,一次是领用时,一次是报废时;每次都是摊销总金额的一半;在摊销完报废的周转材料时,需要结转周转材料的全部账面价值。

实际上五五摊销法应该这样定义:在领用周转材料时摊销领用周转材料总额的一半,然后在报废时摊销报废周转材料金额的一半(如果是全部一次性报废,则摊销周转材料总金额的一半;如果是分次报废,则每次摊销报废周转材料金额的一半),并按照报废的周转材料的金额来结转周转材料摊销额。

## 二、包装物与低值易耗品五五摊销法区别

在实际应用中,不同类别的周转材料在应用五五分摊法时,却有较大区别。主要体现在以下几个方面:

**1. 明细账户的设置不一样。**在会计处理时,包装物分为两种情况:一是随同商品出售不单独计价的包装物以及出借的包装物;二是随同商品出售单独计价的包装物与出租的包装物。第二种情况的包装物与低值易耗品一

样,通常使用五五摊销法。但是,无论是出租还是出借的包装物,在客户使用完包装物后,一般都要求客户归还包装物,然后在以后的销售中包装物将再次被出租或出借,又再次被收回。所以包装物就处于不断地被出租或出借,不断地被收回,这样一种循环往复的使用状态中。低值易耗品在生产过程中逐渐将自己的价值转移到产品成本中去,通常都是会使用到报废,不存在周而复始循环使用的情况。因此,包装物与低值易耗品在会计核算时,明细科目的设置不一样。出租、出借的包装物在核算时,明细科目有:“包装物——库存未用包装物”、“包装物——库存已用包装物”、“包装物——出租包装物”、“包装物——出借包装物”、“包装物——包装物摊销”;而低值易耗品在核算时,通常只设置“低值易耗品——在用低值易耗品”、“低值易耗品——在库低值易耗品”、“低值易耗品——低值易耗品摊销”三个明细科目。

2. 领用时的处理不一样。由于包装物与低值易耗品的特点的不同,包装物通常会处于不断地被出租或出借,又不断地被收回这样一种循环往复的周转使用状态中,所以必须反映包装物的收回情况;而低值易耗品一般被使用到报废,因此低值易耗品很少有收回的核算。

因此,在领用包装物时并不是一律都摊销50%的价值,而是要看领用的是否是未用包装物,只有领用的是未用包装物时才摊销50%的价值,对于领用的已用包装物则不需摊销,因为已用包装物在其第一次被领用时已摊销了50%的价值,剩余的50%的价值必须等到报废时才摊销。对于低值易耗品,在领用时一律要摊销50%的价值。

3. 报废时注销的处理不一样。包装物的报废一般是在对存放在仓库里的、已经收回的包装物进行财产清查时发现的,报废的是库存已用包装物。所以在注销报废的包装物的会计分录中,贷记“包装物——库存已用包装物”科目;而低值易耗品报废的是在用的低值易耗品,在注销报废的低值易耗品的会计分录中,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。

### 三、计划成本法与实际成本法下五五摊销法的应用区别

与实际成本法相比,计划成本法下周转材料的五五摊销法应用的难点在于周转材料存在材料成本差异的分配与摊销问题。从计划成本法的定义来看,月末需要对存货成本差异进行分摊,将发出存货的计划成本和结存存货的计划成本调整为实际成本。因此,当企业使用计划成本法时,周转材料采用五五摊销法摊销则必须对周转材料的材料成本差异在发出的周转材料、摊销的周转材料以及未摊销的周转材料之间进行分配与结转。

例3:某企业低值易耗品采用五五摊销法进行摊销,企业管理部门月初领用新的低值易耗品100件,单位计划成本100元;月末报废其中20件。月未经计算,本月低值

易耗品的成本差异率为2%。

月初领用低值易耗品时,会计分录如下:

借:周转材料——低值易耗品(在用)	10 000
贷:周转材料——低值易耗品(在库)	10 000

先摊销其价值的50%,会计分录如下:

借:管理费用	5 000
贷:周转材料——低值易耗品(摊销)	5 000

月末报废的20件低值易耗品补提另外50%的摊销额,会计分录如下:

借:管理费用	1 000
贷:周转材料——低值易耗品(摊销)	1 000

转销报废的20件低值易耗品,会计分录如下:

借:周转材料——低值易耗品(摊销)	2 000
贷:周转材料——低值易耗品(在用)	2 000

结转本月摊销的低值易耗品应承担的材料成本差异=(5 000+1 000)×2%=120(元),会计分录如下:

借:管理费用	120
贷:材料成本差异——低值易耗品	120

### 四、五五摊销法下押金的会计处理

关于押金的问题,可以分为四种情况:一是收取押金;二是退回押金;三是没收押金;四是补收押金。

收取押金时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目。

退回押金时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目。

没收押金时,借记“其他应付款”科目,贷记“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税(如果要交增值税)”、“应交消费税(如果要交消费税)”科目。

补收押金时,借记“银行存款”科目,贷记“营业外收入”、“应交税费——应交增值税”(若要交增值税)、“应交消费税”(若要交消费税)科目。

在处理出租或出借包装物业务时,经常会出现包装物报废或逾期不退还包装物的情况,从而导致没收押金,甚至需要补收押金的情况出现。要做好没收押金与补收押金的业务处理,关键在于理解没收押金与补收押金的本质区别:没收押金视同销售包装物,因此记入“其他业务收入”;补收的押金相当于在原来押金的基础上,为了督促对方退回包装物而加收的押金,而原来的押金通常和包装物的价值相当,所以补收的押金是属于超过包装物价值的额外部分,本来也没有想到会有这笔收入的,所以记入“营业外收入”。

### 主要参考文献

孙响响,张庆雷.盈余管理新动向——低值易耗品项目[J].财会月刊,2012(10).

叶璋礼.浅议低值易耗品成本差异分摊的会计处理[J].财会月刊,1997(2).