

精准诠释常用准则，提升应用能力

甄选经典案例，理论联系实际

按照循序渐进原则，由浅入深讲解

企业会计准则

精要解读

何玉◎编著

CAS



中国工信出版集团

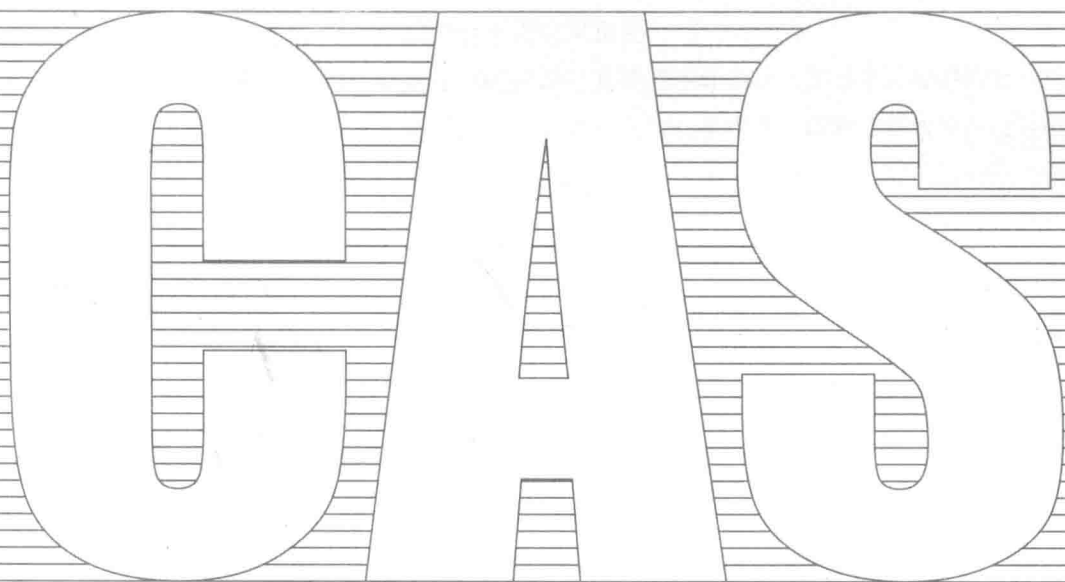


人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

企业会计准则

精要解读

何玉◎编著



人民邮电出版社

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则精要解读 / 何玉编著. — 北京 : 人民邮电出版社, 2017.5
ISBN 978-7-115-45108-8

I. ①企… II. ①何… III. ①企业—会计准则—中国
IV. ①F279.23

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第046875号

内 容 提 要

本书按照循序渐进的学习思路,为初学者选取了15个常用的会计准则(现行会计准则有41个)进行讲解。其他准则,读者可以根据需要再进行选择学习。全书共15章,包括存货,长期股权投资,固定资产,无形资产,非货币性资产交换,资产减值,职工薪酬,债务重组,或有事项,收入,借款费用,所得税,金融工具确认与计量,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项。

本书可作为高等院校会计类专业学生和自学考试会计类专业学生的教材使用,也可作为从事会计实务工作的从业人员的参考书。

◆ 编 著 何 玉

责任编辑 刘向荣

责任印制 杨林杰

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

北京市昌平百善印刷厂印刷

◆ 开本: 787×1092 1/16

印张: 17

2017年5月第1版

字数: 492千字

2017年5月北京第1次印刷

定价: 45.00 元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

广告经营许可证: 京东工商广登字 20170147 号

前言

会计准则是会计规则的公共合约，是为实现财务报告目的而约定的一种技术手段。会计准则是国家经济法规的重要组成部分，在国家经济生活甚至国际经济交往中发挥着日益重要的作用。会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计专业技术标准，是资本市场的一种重要规则。会计准则与审计准则、企业内部控制以及政府外部监管一同构成了资本市场健康发展的四大支柱（王军，2007）。

我国的企业会计准则体系包括基本准则、具体准则、会计准则应用指南及会计准则解释等组成部分。基本准则是准则中的准则，统驭着所有具体准则；具体准则主要为企业处理各种具体交易和事项提供统一的标准；在基本准则和具体准则基础上制定的会计准则应用指南，对会计实务中一些要点、重点和难点进行了规范，属于操作层面的规定；会计准则解释是为了全面贯彻实施企业会计准则，落实会计准则趋同与等效，根据企业会计准则执行中出现的情况和有关问题做出的解释与规范。

学习企业会计准则非常重要

（1）市场经济的建设与发展离不开会计。如果企业提供的会计信息不可靠、不可比，就会大大增加交易成本，影响市场效率。会计信息质量的高低，直接影响投资者对资本市场的信心，直接影响社会公众的切身利益。认真学习企业会计准则，确保会计信息的真实、可比、有用，不仅是降低交易成本、促进资本市场健康发展、维护社会公众利益的重要手段和途径，而且也是深化企业改革、完善公司治理、加强经济管理的需要。真实、可靠的会计信息为政府监管部门和有关经济管理部门提供了更加有力、更加有效的评判准绳和衡量标准，有利于提高整个经济管理工作的质量和效率。

（2）学习企业会计准则不仅是会计人员的应有之责，而且是企业高管的必需工作。企业会计准则与企业经营管理密不可分。执行企业会计准则是企业高管的法定职责。企业编制的财务报告反映企业管理层受托责任的履行情况，是企业管理层和利益相关者沟通的重要纽带和桥梁。企业负责人更是本单位会计工作和财务报告的第一责任人，必须履行法定职责，承担会计责任。

学习企业会计准则的方法

(1) 学习企业会计准则要讲究方式方法,要学习会计准则的精髓,要从财务报表编制及其信息披露这一关键环节入手,在完善资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表编制的同时,注重确保附注中的补充信息得到充分、及时披露。应本着不断提高会计信息质量和透明度的基本精神,充分领会新会计准则对会计信息披露范围、空间、时间、内容的相关规定,以维护投资者和社会公众利益作为服务导向,从而调整财务报表的编制及相关信息披露,进而规范会计核算及账务处理。要在深刻领会新会计准则的基本精神、科学加强专业学习的同时,不断地提高自身的专业素养及职业判断能力。

(2) 在开始学习新准则时没有必要把所有的准则内容都包括在内,可以优先安排学习一般企业日常业务经常涉及的一些准则,譬如存货、固定资产、收入、职工薪酬、所得税等。即使是应学习的内容也可以根据实务中业务的经常性来安排学习的顺序。可以先根据其所在企业的规模和性质来选择需要学习的准则和准则学习的深浅程度。之后,再根据企业业务的需要,有选择性地来逐步安排其他准则的学习。对于企业业务不涉及的准则可暂不安排学习,这样就可以大大降低准则学习的负担。基于这种观点,本书主要对一般企业日常业务经常涉及的 15 个准则进行解读,旨在为会计准则初学者学习和掌握通用会计准则提供参考与帮助。

本书是江苏省品牌专业南京财经大学会计专业的教材,由何玉教授担任主编。本书编写采取集体充分讨论、小组分工负责的方式进行,每一章都经过专人撰写、专人修改、全面修改,三易其稿而成。具体分工是:何玉教授确立宗旨、拟定大纲、设计体例,并负责图书全面修改;第一章由郭尚君编写初稿,卞婧进行修改;第二章由蒋碧玉编写初稿,申浩进行修改;第三章由尹宏伟编写初稿,徐春炫进行修改;第四章由陈李云编写初稿,李雨婧进行修改;第五章由吴欣洁编写初稿,陈人杰进行修改;第六章由丁春晨编写初稿,朱丽丽进行修改;第七章由何舒舒编写初稿,陈萌进行修改;第八章由陈晓雯编写初稿,沈滨进行修改;第九章由申浩编写初稿,徐巍进行修改;第十章由季燕编写初稿,刘义宇进行修改;第十一章由梅艳敏编写初稿,戴蓓佳进行修改;第十二章由卞婧编写初稿,张静进行修改;第十三章由徐春炫编写初稿,张诚航进行修改;第十四章由刘宜芬编写初稿,申浩进行修改;第十五章由查文婷编写初稿,沈滨进行修改;文责自负。编者虽已尽力,但因水平所限和会计事务的快速发展,书中难免有些缺漏,敬请广大读者指正。

本书编委会

2017年3月

目 录 Contents

第一章 存货 / 1

第一节 存货概述 / 1

- 一、存货的定义及其分类 / 1
- 二、存货的特征 / 2
- 三、存货的确认条件 / 3

第二节 存货的初始计量 / 3

- 一、外购的存货 / 3
- 二、加工存货的成本 / 6
- 三、以其他方式取得存货的成本 / 6

第三节 发出存货的计量 / 8

- 一、发出存货的计价方法 / 8
- 二、发出存货的会计处理 / 10

第四节 按计划成本计价的材料核算 / 13

- 一、科目设置 / 13
- 二、计划成本法下原材料增加的会计处理 / 13
- 三、计划成本法下原材料减少的会计处理 / 15

第五节 存货的期末计量 / 16

- 一、存货期末计量原则 / 16
- 二、存货的可变现净值 / 16
- 三、存货跌价准备的核算 / 17

第六节 存货的清查 / 20

- 一、存货数量的盘存方法 / 20
- 二、存货清查的核算 / 21

知识链接 / 22

思考题 / 22

关键术语 / 22

第二章 长期股权投资 / 23

第一节 长期股权投资概述 / 23

第二节 长期股权投资的初始计量 / 25

- 一、形成控股合并的长期股权投资 / 25
- 二、不形成控股合并的长期股权投资 / 26
- 三、投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理 / 28

第三节 长期股权投资的后续计量 / 28

- 一、长期股权投资的成本法 / 28
- 二、长期股权投资的权益法 / 29
- 三、长期股权投资的减值 / 33

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置 / 33

- 一、长期股权投资核算方法的转换 / 33
- 二、长期股权投资的处置 / 35

第五节 共同控制资产及共同控制经营的核算 / 37

- 一、共同控制经营 / 37
- 二、共同控制资产 / 38

知识链接 / 39

思考题 / 39

关键术语 / 39

第三章 固定资产 / 40

第一节 固定资产概述 / 40

- 一、固定资产的概念 / 40
- 二、固定资产的特征 / 40

第二节 固定资产的确认 / 41

- 一、固定资产的确认条件 / 41
- 二、固定资产核算的会计科目 / 42

第三节 固定资产的计量 / 42

- 一、固定资产的初始计量 / 42
- 二、固定资产的后续计量 / 45

第四节 固定资产的处置 / 50

- 一、固定资产处置的含义及业务内容 / 50
- 二、固定资产清查 / 52
- 三、固定资产减值 / 53

知识链接 / 54

思考题 / 54

关键术语 / 54

第四章 无形资产 / 55

第一节 无形资产概述 / 55

- 一、无形资产的定义及特征 / 55
- 二、无形资产的内容 / 56
- 三、不属于无形资产准则规范的其他无形资产 / 57

第二节 无形资产的确认与计量 / 57

- 一、无形资产的确认 / 57
- 二、无形资产的计量 / 58

第三节 无形资产的处置 / 63

- 一、无形资产的出售 / 63
- 二、无形资产的出租 / 64
- 三、无形资产的报废 / 64

知识链接 / 65

思考题 / 65

关键术语 / 65

第五章 非货币性资产交换 / 66

第一节 非货币性资产交换的概念 / 66

一、非货币性资产交换的概念 / 66

二、非货币性资产交换的认定 / 66

三、非货币性资产交换准则不涉及的交易和事项 / 67

第二节 非货币性资产交换的确认和计量 / 67

- 一、非货币性资产交换的确认和计量原则 / 67
- 二、商业实质的判断 / 68

第三节 非货币性资产交换的会计处理 / 70

- 一、以公允价值计量的处理 / 70
- 二、以换出资产账面价值计量的处理 / 72
- 三、涉及多项非货币性资产交换的处理 / 73

知识链接 / 78

思考题 / 78

关键术语 / 78

第六章 资产减值 / 79

第一节 资产减值概述 / 79

- 一、资产减值的含义 / 79
- 二、资产减值的确认 / 79

第二节 资产可收回金额的计量 / 80

- 一、估计资产可收回金额的基本方法 / 80
- 二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计 / 81
- 三、资产预计未来现金流量的现值的估计 / 81

第三节 资产减值损失的确认与计量 / 85

- 一、资产减值损失确认与计量的一般原则 / 85
- 二、资产减值损失的账务处理 / 85

第四节 资产组的认定及减值处理 / 86

- 一、资产组的认定 / 86
- 二、资产组减值测试 / 87
- 三、总部资产的减值测试 / 90

第五节 商誉减值测试与处理 / 92

- 一、商誉减值测试的基本要求 / 92
- 二、商誉减值测试的方法与会计处理 / 93

知识链接 / 94

思考题 / 94

关键术语 / 94

第七章 职工薪酬 / 95

第一节 职工薪酬概述 / 95

第二节 职工及职工薪酬的范围及分类 / 96

- 一、职工的概念 / 96
- 二、职工薪酬的概念及分类 / 96

第三节 职工薪酬的确认与计量 / 98

- 一、职工薪酬的确认 / 98
- 二、短期薪酬的确认与计量 / 98
- 三、离职后福利的确认与计量 / 102
- 四、辞退福利的确认与计量 / 105
- 五、其他长期职工福利的确认与计量 / 106

第四节 职工薪酬的披露 / 108

- 一、表内披露 / 108
- 二、表外披露 / 108

知识链接 / 109

思考题 / 109

关键词 / 109

第八章 债务重组 / 110

第一节 债务重组概述 / 110

- 一、债务重组的定义及特征 / 110
- 二、债务重组的主要形式 / 110

第二节 债务重组的会计处理 / 111

- 一、以资产清偿债务 / 111
- 二、将债务转化为资本 / 114
- 三、修改其他债务条件 / 115
- 四、以组合方式清偿债务 / 117

知识链接 / 119

思考题 / 119

关键术语 / 119

第九章 或有事项 / 120

第一节 或有事项概述 / 120

- 一、或有事项的概念和特征 / 120
- 二、或有负债和或有资产 / 121

第二节 或有事项的确认和计量 / 122

- 一、或有事项的确认 / 122
- 二、或有事项的计量 / 124

第三节 或有事项会计的具体运用 / 126

- 一、未决诉讼或未决仲裁 / 126
- 二、债务担保 / 127
- 三、产品质量保证 / 127
- 四、亏损合同 / 128
- 五、重组义务 / 128

第四节 或有事项的列报 / 130

- 一、预计负债的列报 / 130
- 二、或有负债的披露 / 130
- 三、或有资产的披露 / 131

知识链接 / 131

思考题 / 131

关键术语 / 131

第十章 收入 / 132

第一节 收入概述 / 132

- 一、收入的定义与特征 / 132
- 二、收入的分类 / 133

第二节 销售商品收入的确认和计量 / 133

- 一、销售商品收入的确认与计量 / 133
- 二、销售商品的会计处理 / 135

第三节 提供劳务收入的确认和计量 / 145

- 一、提供劳务交易结果能够可靠估计 / 146
- 二、提供劳务交易结果不能可靠估计 / 147
- 三、同时销售商品和提供劳务交易 / 148
- 四、特殊劳务收入的确认 / 149
- 五、建设经营移交方式参与公共基础设施建设业务 / 149
- 六、授予客户奖励积分 / 150

第四节 让渡资产使用权收入的确认和计量 / 150

- 一、让渡资产使用权收入的确认 / 150
- 二、让渡资产使用权收入的计量 / 151

知识链接 / 152

思考题 / 152

关键术语 / 152

第十一章 借款费用 / 153

第一节 借款费用概述 / 153

- 一、借款费用的概念及内容 / 153
- 二、借款的分类与借款费用的范围 / 154

第二节 借款费用的确认 / 155

- 一、借款费用确认的原则 / 155
- 二、借款费用应予资本化的资产的范围 / 156
- 三、借款费用的资本化期间的确定 / 156

第三节 借款费用的计量 / 158

- 一、借款利息资本化金额的确定 / 158
- 二、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定 / 161
- 三、借款辅助费用的处理 / 162

第四节 借款费用的相关会计处理 / 162

知识链接 / 164

思考题 / 164

关键术语 / 164

第十二章 所得税 / 165

第一节 所得税会计概述 / 165

- 一、资产负债表债务法 / 165
- 二、所得税会计核算的一般程序 / 165

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异 / 166

- 一、资产的计税基础 / 166
- 二、负债的计税基础 / 170
- 三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定 / 171
- 四、暂时性差异 / 172

第三节 递延所得税负债及递延所得税资产 / 174

- 一、递延所得税负债的确认和计量 / 174
- 二、递延所得税资产的确认和计量 / 176
- 三、特定交易或事项中涉及递延所得税的确认 / 178
- 四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响 / 179

第四节 所得税费用的确认和计量 / 180

- 一、当期所得税 / 180
- 二、递延所得税 / 180
- 三、所得税费用 / 181
- 四、合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益产生的递延所得税 / 182
- 五、所得税的列报 / 183

知识链接 / 184

思考题 / 184

关键术语 / 184

第十三章 金融工具的确认与计量 / 185**第一节 金融工具概述 / 185**

- 一、金融工具概述 / 185
- 二、金融资产和金融负债的分类 / 186

第二节 金融资产和金融负债的初始计量 / 188**第三节 金融资产和金融负债的后续计量 / 189**

- 一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债 / 189
- 二、持有至到期投资、贷款和应收款项的后续计量 / 190
- 三、可供出售金融资产 / 193

第四节 金融资产减值的确认和计量 / 194

- 一、金融资产减值损失的确认 / 194
- 二、金融资产减值损失的计量 / 195

知识链接 / 199

思考题 / 199

关键词 / 199

第十四章 会计政策、会计估计变更和差错更正 / 200**第一节 会计政策及其变更 / 200**

- 一、会计政策的概念 / 200
- 二、会计政策的判断 / 201

三、会计政策变更 / 201

四、会计政策变更的会计处理 / 202

五、会计政策变更的会计处理方法的选择 / 204

六、会计政策变更的披露 / 204

第二节 会计估计及其变更 / 205

- 一、会计估计 / 205
- 二、会计估计变更 / 205
- 三、会计估计变更的会计处理 / 206
- 四、会计估计变更的披露 / 208

第三节 前期差错更正 / 208

- 一、前期差错的概念 / 208
- 二、前期差错重要性的判断 / 208
- 三、前期差错更正的会计处理 / 209
- 四、前期差错更正的披露 / 211

知识链接 / 211

思考题 / 211

关键术语 / 211

第十五章 资产负债表日后事项 / 212**第一节 资产负债表日后事项概述 / 212**

- 一、资产负债表日后事项的定义 / 212
 - 二、资产负债表日后事项涵盖的期间 / 213
- 第二节 资产负债表日后事项的确认为 213**
- 一、调整事项 / 213
 - 二、非调整事项 / 214
 - 三、调整事项与非调整事项的区别 / 214
 - 四、表明持续经营假设不再适用的事项 / 215

第三节 资产负债表日后调整事项的会计处理 / 215

- 一、资产负债表日后调整事项的处理原则 / 215
- 二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法 / 216

第四节 资产负债表日后非调整事项的会计 / 220

- 一、资产负债表日后非调整事项的处理原则 / 220
- 二、资产负债表日后非调整事项的具体会计处理 / 220

知识链接 / 222

思考题 / 222

关键术语 / 222

附录 本书涉及的现行会计准则制度原文 / 223**主要参考文献 / 264**

存货 第一章

【引例】

一位纺织服装行业资深人士表示，判断零售企业经营得如何，收入只是一方面，另一个关键指标则是存货。

“我们普遍认为存货太高不好。当然，存货增加还有另外一种情况，就是企业看好市场所以囤积大量产品。如果当时的市场行情很好，企业的人员储备充足，能够和当年的Kappa一样找到细分市场的空白点，那么，存货的增速超过收入增速是可以的。”

他表示，这里也有一个度，存货增速可以超过收入增速，但也不能超过太多，因为服装是时尚性产品，女装的销售周期大概是一两个月，男装是两三个月，家纺长一点是三到六个月。所以企业一般最多多备两三个月的存货，如果多备半年以上的存货往往是有问题的。

这几年，纺织服装行业一直处于去库存的阶段。罗莱家纺（002293.SZ）曾一度和其他两家公司以“家纺三剑客”出现在资本市场且风光无限，但是后来因为存货的问题，而出现利润的下滑。

可见，存货的管理对企业而言十分重要，高存货配置的代价是巨大的，不仅计提了存货的跌价准备，同时会影响毛利率，并带来销售费用和管理费用的增长。

本章将详细介绍制造企业最重要的资产——存货的相关会计处理，探讨存货的会计处理方法是会影响企业业绩的。

第一节

存货概述

一、存货的定义及其分类

（一）存货的定义

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品，以及在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。

（二）存货的分类

企业的存货通常可以从以下几个方面进行分类。

1. 按存货的内容分类

（1）原材料。原材料指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业存货进行核算。

（2）在产品。在产品指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各个生产工序加工的产品，和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

（3）半成品。半成品指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

（4）产成品。产成品指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外

单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品。

(5) 商品。商品指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

(6) 周转材料。周转材料指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料，如包装物和低值易耗品。其中，包装物是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。低值易耗品是指不符合固定资产确认条件的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品，以及在经营过程中周转使用的容器等。

2. 按存货的经济用途分类

(1) 在日常生产经营过程中持有以备出售的存货。如工业企业的库存产成品，商品流通企业的库存商品等。

(2) 为了最终出售目前尚处于生产过程中的存货。如工业企业的在产品、自制半成品、委托加工材料等。

(3) 为了生产供销售的商品或提供服务以备消耗的存货。如企业原材料、燃料、包装物、低值易耗品等。

3. 按存货的存放地点分类

(1) 库存存货。库存存货指已运达企业，并已验收入库的各种存货。

(2) 在途存货。在途存货指正在运输途中的存货，包括运入在途和运出在途。运入在途是指已经支付货款正在运入途中或已经运到但尚未验收入库的存货；运出在途是指按合同已经发出但尚未转让所有权也未确认销售收入的存货。

(3) 加工中存货。加工中存货指企业自行生产加工及委托外单位加工但尚未完成加工的各种存货。

(4) 委托代销存货。委托代销存货指委托外单位代销，尚未办理代销货款结算的存货。

4. 按存货的来源分类

(1) 外购存货。外购存货指企业从外部购进的各种存货，如商业企业的外购商品，工业企业的外购材料、外购零部件等。

(2) 自制存货。自制存货指由企业内部加工制造的各种存货，如自制材料、自制半成品和产成品等，它的成本包括自制过程中消耗的直接材料费、直接工资费用、制造费用及其他直接费用。

(3) 委托加工存货。委托加工存货指企业委托外单位加工成新的材料或包装物、低值易耗品等物资。

二、存货的特征

具体来说，存货具有以下特征。

(一) 存货是有形资产

这一点有别于无形资产，存货具有具体的形态。

(二) 存货是流动资产

在企业中，存货经常处于不断销售、耗用、购买或重置中，具有较快的变现能力和明显的流动性。

(三) 存货是企业在日常经营活动中持有

持有存货的最终目的是出售。

（四）存货具有实效性和发生潜在损失的可能性

在正常的生产经营活动下，存货能够规律地转换为货币资产或其他资产，但长期不能耗用或销售的存货就有可能变为积压物资和降价销售，从而造成企业的损失。

三、存货的确认条件

存货在符合定义情况下，同时满足下列两个条件的，才能予以确认。

（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业

存货是企业最重要的流动资产，因此，对存货的确认，关键是判断其是否很可能给企业带来经济利益或包含的经济利益是否很可能流入企业。通常，拥有存货的收益权是与存货有关的经济利益很可能流入企业的一个重要标志。一般情况下，根据销售合同已经售出（取得现金或收取现金的权利）、所有权已经转移的存货，因所含经济利益已不能流入企业，因而不能再作为企业的存货进行核算，即使该存货尚未运离企业。企业在判断与该存货有关的经济利益能否流入企业时，应结合考虑存货所有权的归属，而不应当仅仅看其存放的地点等。例如，在售后回购交易方式下，销货方在销售商品时，商品的所有权已经转移给了购货方，但由于销货方承诺将回购商品，因而仍然保留了商品所有权上的主要风险，交易的实质是销货方以商品为质押向购货方融通资金，销货方通常并不确认销售收入，所销售的商品仍应包括在销货方的存货之中。

（二）该存货的成本能够可靠地计量

存货作为资产的重要组成部分，在确认时必须符合资产确认的基本条件，即成本能够可靠地计量。存货的成本要可靠地计量，必须取得确凿证据作为依据，并且具有可验证性。如果存货成本不能可靠地计量，则不能确认为一项存货。

第二节

存货的初始计量

存货的初始计量，是指企业在取得存货时，对其入账价值的确定。企业取得存货应当按照成本进行计量。一般来说，存货初始计量的成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。具体来说，存货初始计量的成本根据不同的存货取得方式而有所不同。

一、外购的存货

（一）外购存货的成本

企业外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

购买价款，是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额；相关税费，是指企业购买、自制或委托加工存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额等应计入存货采购成本的税费；其他可归属于存货采购成本的费用，是指采购过程中发生的除上述各项成本以外的可归属于存货采购成本的费用，如存货采购仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的途耗应当作为存货的其他可归属于存货采购成本的费用计入采购成本外，应区别不同情况进行会计处理：一是从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，应冲减所购物资的采购成本；二是因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因后再做处理。

此外，对于商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用，原则上也应计入存货的成本。在实务中也可以在上述费用发生时先进行归集，期末时按照所购商品的存销情况进行分摊。如果这些费用金额较小，也可以在发生时直接计入当期销售费用。

（二）外购存货的核算

企业外购的存货，由于距离采购地点远近不同、货款结算方式不同等原因，可能造成存货验收入库和货款结算并不能总是同步完成；此外，外购存货还可能采用预付款购货方式、赊购方式等。因此，企业外购的存货应根据具体情况，分别进行会计处理。

1. 结算凭证已收到，材料已入库

在存货验收入库和货款结算同时完成的情况下，企业应于支付货款或开出、承兑商业汇票，并且存货验收入库后，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按实际支付的款项或应付票据面值，贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

【例1-1】2×16年1月，A公司经有关部门核定为一般纳税人。某日该企业购入甲材料一批，取得的增值税专用发票注明的原材料价款为20 000元，增值税税额为3 400元，发票等结算凭证已经收到，材料已入库，货款已通过银行转账支付。

借：原材料——甲材料	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 400
贷：银行存款	23 400

2. 结算凭证已收到，材料未入库

在已经支付货款或开出、承兑商业汇票，但存货尚在运输途中或虽已运达但尚未验收入库的情况下，企业应于支付货款或开出、承兑商业汇票时，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，借记“在途物资”科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按实际支付的款项或应付票据面值，贷记“银行存款”“应付票据”等科目；待存货运达企业并验收入库后，再根据有关验货凭证，借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目，贷记“在途物资”科目。

【例1-2】2×16年2月，A公司从B公司购入乙材料价格20 000元，专用发票注明增值税3 400元，货款未付，规定于材料入库后结转入库材料成本。

借：在途物资	20 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 400
贷：银行存款	23 400
借：原材料	20 000
贷：在途物资	20 000

3. 结算凭证未收到，材料已到

在存货已运达企业并验收入库，但发票账单等结算凭证尚未到达、货款尚未结算的情况下，企业在收到存货时可先不进行会计处理。如果在本月内结算凭证能够到达企业，则应在支付货款或开

出、承兑商业汇票后,按发票账单等结算凭证确定的存货成本,借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目,按增值税专用发票上注明的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际支付的款项或应付票据面值,贷记“银行存款”“应付票据”等科目。如果月末时结算凭证仍未到达,为全面反映资产及负债情况,应对收到的存货按暂估价值入账,借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目,下月初,再编制相同的红字记账凭证予以冲回;待结算凭证到达,企业付款或开出、承兑商业汇票后,按发票账单等结算凭证确定的存货成本,借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目,按增值税专用发票上注明的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际支付的款项或应付票据面值,贷记“银行存款”“应付票据”等科目。

【例1-3】2×16年3月,A公司经有关部门核定为一般纳税人,某日该企业购入丙材料一批,原材料价款为20 000元,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。

(1)月末,按照暂估价入账,设其暂估价为15 000元,编制如下会计分录。

借: 原材料——丙材料	15 000
贷: 应付账款——暂估应付账款	15 000

(2)下月初用红字将上述分录原账冲回。

借: 应付账款——暂估应付账款	15 000
贷: 原材料——丙材料	15 000

(3)收到有关结算凭证,并支付款项时,编制如下会计分录。

借: 原材料——丙材料	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷: 银行存款	23 400

4. 采用预付货款方式购入存货

在采用预付款方式购入存货的情况下,企业应在预付货款时,按照实际预付的金额,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;购入的存货验收入库时,按发票账单等结算凭证确定的存货成本,借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等存货科目,按增值税专用发票上注明的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按存货成本与增值税进项税额之和,贷记“预付账款”科目。预付的货款不足,需补付货款时,按照补付的金额,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;供货方退回多付的货款时,借记“银行存款”科目,贷记“预付账款”科目。

【例1-4】2×16年4月,A公司向C公司预付货款10 000元,采购丁材料。C公司交付所购材料,增值税专用发票上注明的材料价款为20 000元,增值税税额为3 400元,应补付的货款通过银行转账支付。

(1)预付货款。

借: 预付账款——C公司	10 000
贷: 银行存款	10 000

(2)材料验收入库。

借: 原材料——丁材料	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷: 预付账款——C公司	23 400

(3)补付货款。

借: 预付账款——C公司	13 400
贷: 银行存款	13 400

二、加工存货的成本

企业通过进一步加工取得的存货主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。通过进一步加工取得的存货的成本中，采购成本是由所使用或消耗的原材料采购成本转移而来的，因此，计量加工取得的存货的成本，重点是要确定存货的加工成本。

存货加工成本由直接人工和制造费用构成。其中，直接人工是指企业在生产产品过程中直接从事产品生产的工人的职工薪酬；制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

企业在加工存货过程中发生的直接人工和制造费用，如果能够直接计入有关的成本核算对象，则应直接计入该成本核算对象。否则，应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。分配方法一经确定，不得随意变更。

如果存货需要经过相当长时间的构建或者生产活动才能达到可销售状态，其借款费用也可以在符合条件的情况下予以资本化处理，计入存货成本。

此外，非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，以及存货在入库后发生的仓储费用，不应包括在存货成本中，而应直接计入当期损益。

【例1-5】2×16年5月，A公司的基本生产车间制造完成一批产成品，已验收入库。经计算，该批产成品的实际成本为60 000元。

借：库存商品	60 000
贷：生产成本——基本生产成本	60 000

三、以其他方式取得存货的成本

存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出，主要有以下内容。

（一）委托加工存货的成本

委托加工材料物资以实际成本作为入账价值，具体包括加工耗用的材料物资的实际成本、支付的加工费用和税费以及为加工材料物资支付的往返运杂费等。

企业拨付待加工的材料物资、委托其他单位加工存货时，按发出材料物资的实际成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“原材料”“库存商品”等科目；支付加工费和往返运杂费时，借记“委托加工物资”科目，贷记“银行存款”科目；应由受托加工方代收代缴的增值税，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。需要交纳消费税的委托加工存货，由受托加工方代收代缴的消费税，应分别以下情况处理：

（1）收回后直接用于销售的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本；

（2）收回后用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，受托方代收代缴的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

【例1-6】2×16年6月，A企业委托B企业加工应税材料一批。原材料成本为20 000元，支付不含增值税的加工费7 000元，消费税税率为10%，材料加工完成并验收入库，加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为17%。

A企业按实际成本核算原材料，有关账务处理如下。

(1) 发出委托加工材料。

借：委托加工物资——B 企业	20 000
贷：原材料	20 000

(2) 支付加工费和税金。

消费税=消费税组成计税价格×消费税税率

消费税组成计税价格=材料实际成本+加工费+消费税

$= (\text{材料实际成本} + \text{加工费}) / (1 - \text{消费税税率})$

消费税组成计税价格= $(20\,000 + 7\,000) / (1 - 10\%) = 30\,000$ (元)

受托方代收代缴的消费税税额= $30\,000 \times 10\% = 3\,000$ (元)

应交增值税税额= $7\,000 \times 17\% = 1\,190$ (元)

① A企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品。

借：委托加工物资——B 企业	7 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 190
——应交消费税	3 000
贷：银行存款	11 190

② A企业收回加工后的材料直接用于出售。

借：委托加工物资——B 企业	10 000 (7 000+3 000)
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 190
贷：银行存款	11 190

(3) 加工完成，收回委托加工材料。

① A企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品。

借：原材料	27 000 (20 000+7 000)
贷：委托加工物资——B 企业	27 000

② A企业收回加工后的材料直接用于出售。

借：库存商品	30 000 (20 000+10 000)
贷：委托加工物资——B 企业	30 000

(二) 投资者投入存货的成本

投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

企业收到投资者投入的存货时，按照投资合同或协议约定的存货价值，借记“原材料”“周转材料”“库存商品”等科目，按增值税专用发票上注明的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按投资者在注册资本中应占有的份额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积”科目。

【例1-7】2×16年7月，A公司收到甲股东作为资本金投入的一批原材料。增值税专用发票上注明的原材料价格为100 000元，进项税额为17 000元。经投资各方确认，甲股东的投入资本按原材料发票金额确定，可折换A公司每股面值1元的普通股股票70 000股。

借：原材料	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	17 000
贷：股本——甲股东	70 000
资本公积——股本溢价	47 000

（三）通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本

企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》《企业会计准则第 20 号——企业合并》等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行存货准则的规定。

第三节

发出存货的计量

一、发出存货的计价方法

在日常会计实践中，即使是同一种存货，由于取得的途径和时间不同，不同批次入库的存货单位成本也会有所差别。因此，产生了如何选择已发出存货所对应的单位成本的计算方法问题，这些方法将直接影响已发出存货总成本和期末存货成本的确定。企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地选择发出存货成本的计算方法，以合理确定当期发出存货的实际成本。存货的计价方法一经确定，年度内不得随意变更。

（一）先进先出法

先进先出法是以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价的方法。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。

【例1-8】A公司2×16年5月份甲材料的收发结存资料如表1-1所示，要求采用先进先出法计算甲材料发出金额和结存金额。

表 1-1 甲材料收发结存情况表

日期	收入		发出数量（件）	结存数量（件）
	数量（件）	单位成本（元）		
5月1日存货	200	20.00		200
5月5日购入	400	22.00		600
5月12日发出			300	300
5月18日购入	600	24.00		900
5月21日发出			600	300
5月31日购入	800	26.00		1 100

根据表1-1的相关资料，计算甲材料的收入、发出和结存情况，如表1-2所示。

表 1-2 存货明细账（先进先出法） 数量单位：件 金额单位：元

日期	摘要	收入			发出			结存		
		数量	单位成本	总成本	数量	单位成本	总成本	数量	单位成本	总成本
5.1	期初余额							200	20.00	4 000
5.5	购货	400	22.00	8 800				200	20.00	4 000
								400	22.00	8 800