

· 紧缺人才培养工程教学系列丛书 ·

企业会计准则 与实务操作

殷惠芬 编著

QIYE KUAJI ZHUNZE YU SHIWU CAOZUO



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

紧缺人才培训工程教学系列丛书

图说会计准则(CIF)教程

企业会计准则应用指南(2008) 立信会计出版社

立信会计出版社, 2008.12

(立信会计系列工程教材)

ISBN 978-7-2429-2182-7

企业会计准则与实务操作

中国标准出版社 2008年12月第1版

责任编辑: 周文

殷惠芬 编著

封面设计: 周文

企业会计准则应用指南

立信会计出版社

上海市中山西路330号

电话: (021) 64411389

传真: (021) 64411352

E-mail: xzq@sh163.net

Tel: (021) 64411071

www.lizhin.com

www.lizhinbook.com

各埠新华书店

立信会计出版社

1/16

787毫米×960毫米

32

7.5千字

2008年12月第1版

2008年12月第1次

1-3000

ISBN 978-7-2429-2182-7

26.00元

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据 企业会计准则与实务操作/殷惠芬编著. —上海:立信

会计出版社, 2008. 12

(紧缺人才培养工程教学系列丛书)

ISBN 978-7-5429-2185-7

I. 企… II. 殷… III. 企业管理—会计制度—中国
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 213199 号

责任编辑 方 辉

封面设计 周崇文

著者 殷惠芬

企业会计准则与实务操作

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷厂

开 本 787 毫米 × 960 毫米 1/16

印 张 39

字 数 728 千字

版 次 2008 年 12 月 第 1 版

印 次 2008 年 12 月 第 1 次

印 数 1—3 000

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2185 - 7/F · 1911

定 价 56.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

立信会计出版社

前 言

为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,国家财政部颁布了 38 项具体企业会计准则,规定自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行,并鼓励其他企业执行。新企业会计准则的执行,需要由会计工作者来实施具体的操作,由此,便带来一个非常实际的问题,即如何帮助会计工作者在深刻理解企业会计准则的基础上实施具体的操作。而这,就是编著本书的主要用意。为了帮助会计工作者在深刻理解企业会计准则的基础上实施具体的会计实务操作,作者编写了本书。本书按企业会计准则的编号次序,逐个讲解每项具体企业会计准则的基本概念、会计处理规则与实务操作的方法,并对每项具体企业会计准则的实务操作方向进行了举例说明。为了方便读者的理解与实务操作练习,还配套出版了《企业会计准则与实务操作习题与解答》一书。

本书第九、第十、第十一章由王玲编写,第十四、第十五、第十六章由沈镛编写,第二十二、第二十三、第二十四章由王蕾编写,第二十五、第二十六、第二十七章由何瑞英编写,第五、第三十七、第三十八章由纪繁菊编写;殷惠芬编写了其余章节并负责全书的总纂与修订。

本书不仅可作为会计工作者的业务指导用书,还可作为高等院校会计专业学生的专题教材和会计专业高年级学生的自学用书,也可作为会计工作者接受会计岗位后续教育的专门教材和会计技术职称考试的重要参考用书。

由于企业会计准则施行不久,也鉴于作者本身水平有限,本书难免存有不足之处,敬请读者批评指正。

殷惠芬

2008 年 12 月



目 录

08	.....	第二章
08	.....	第三章
30	.....	第七章
36	.....	第八章
39	.....	第九章
80	.....	第十章
第一章 存货		1
第一节 存货概述.....		1
第二节 存货的会计处理规则.....		4
第三节 存货的实务操作举例		12
第二章 长期股权投资		20
第一节 长期股权投资概述		20
第二节 长期股权投资的会计处理规则		24
第三节 长期股权投资的实务操作举例		29
第三章 投资性房地产		36
第一节 投资性房地产概述		36
第二节 投资性房地产的会计处理规则		38
第三节 投资性房地产的实务操作举例		43
第四章 固定资产		49
第一节 固定资产概述		49
第二节 固定资产的会计处理规则		53
第三节 固定资产的实务操作举例		60
第五章 生物资产		69
第一节 生物资产概述		69
第二节 生物资产的会计处理规则		73
第三节 生物资产的实务操作举例		77
第六章 无形资产		80
第一节 无形资产概述		80



第二节	无形资产的会计处理规则	86
第三节	无形资产的实务操作举例	89
第七章	非货币性资产交换	92
第一节	非货币性资产交换概述	92
第二节	非货币性资产交换的会计处理规则	95
第三节	非货币性资产交换的实务操作举例	98
第八章	资产减值	103
第一节	资产减值概述	103
第二节	资产减值的会计处理规则	111
第三节	资产减值的实务操作举例	114
第九章	职工薪酬	120
第一节	职工薪酬概述	120
第二节	职工薪酬的会计处理规则	124
第三节	职工薪酬的实务操作举例	128
第十章	企业年金基金	131
第一节	企业年金基金概述	131
第二节	企业年金基金的会计处理规则	138
第三节	企业年金基金的实务操作举例	146
第十一章	股份支付	153
第一节	股份支付概述	153
第二节	股份支付的会计处理规则	156
第三节	股份支付的实务操作举例	158
第十二章	债务重组	162
第一节	债务重组概述	162
第二节	债务重组的会计处理规则	163
第三节	债务重组的实务操作举例	166
第十三章	或有事项	177



第一节	或有事项概述	177
第二节	或有事项的会计处理规则	179
第三节	或有事项的实务操作举例	185
第十四章	收入	192
第一节	收入概述	192
第二节	收入的会计处理规则	199
第三节	收入的实务操作举例	203
第十五章	建造合同	212
第一节	建造合同概述	212
第二节	建造合同的会计处理规则	216
第三节	建造合同的实务操作举例	220
第十六章	政府补助	223
第一节	政府补助概述	223
第二节	政府补助的会计处理规则	225
第三节	政府补助的实务操作举例	226
第十七章	借款费用	229
第一节	借款费用概述	229
第二节	借款费用的会计处理规则	233
第三节	借款费用的实务操作举例	235
第十八章	所得税	240
第一节	所得税概述	240
第二节	所得税的会计处理规则	253
第三节	所得税的实务操作举例	255
第十九章	外币折算	262
第一节	外币折算概述	262
第二节	外币折算的会计处理规则	265
第三节	外币折算的实务操作举例	270



第二十章 企业合并	275
第一节 企业合并概述	275
第二节 企业合并的会计处理规则	284
第三节 企业合并的实务操作举例	289
第二十一章 租赁	300
第一节 租赁概述	300
第二节 租赁的会计处理规则	304
第三节 租赁的实务操作举例	311
第二十二章 金融工具确认和计量	326
第一节 金融工具确认和计量概述	326
第二节 金融工具确认和计量的会计处理规则	332
第三节 金融工具确认和计量的实务操作举例	335
第二十三章 金融资产转移	342
第一节 金融资产转移概述	342
第二节 金融资产转移的会计处理规则	345
第三节 金融资产转移的实务操作举例	347
第二十四章 套期保值	349
第一节 套期保值概述	349
第二节 套期保值的会计处理规则	356
第三节 套期保值的实务操作举例	359
第二十五章 原保险合同	370
第一节 原保险合同概述	370
第二节 原保险合同的会计处理规则	376
第三节 原保险合同的实务操作举例	379
第二十六章 再保险合同	384
第一节 再保险合同概述	384
第二节 再保险合同的会计处理规则	390
第三节 再保险合同的实务操作举例	395



第二十七章 石油天然气开采	400
第一节 石油天然气开采概述	400
第二节 石油天然气开采的会计处理规则	404
第三节 石油天然气开采的实务操作举例	407
第二十八章 会计政策、会计估计变更和差错更正	413
第一节 会计政策、会计估计变更和差错更正概述	413
第二节 会计政策、会计估计变更和差错更正的会计处理规则	420
第三节 会计政策、会计估计变更和差错更正的实务操作举例	424
第二十九章 资产负债表日后事项	430
第一节 资产负债表日后事项概述	430
第二节 资产负债表日后事项的会计处理规则	433
第三节 资产负债表日后事项的实务操作举例	434
第三十章 财务报表列报	440
第一节 财务报表列报概述	440
第二节 财务报表列报的会计处理规则	444
第三节 财务报表列报的实务操作举例	465
第三十一章 现金流量表	471
第一节 现金流量表概述	471
第二节 现金流量表的编制规则	477
第三节 现金流量表编制的实务操作举例	489
第三十二章 中期财务报告	497
第一节 中期财务报告概述	497
第二节 中期财务报告的会计处理规则	499
第三节 中期财务报告的实务操作举例	505
第三十三章 合并财务报表	508
第一节 合并财务报表概述	508
第二节 合并财务报表的会计处理规则	513
第三节 合并财务报表的实务操作举例	534



第三十四章 每股收益	548
第一节 每股收益概述	548
第二节 每股收益的会计处理规则	549
第三节 每股收益的实务操作举例	556
第三十五章 分部报告	563
第一节 分部报告概述	563
第二节 分部报告的会计处理规则	564
第三节 分部报告的实务操作举例	573
第三十六章 关联方披露	575
第一节 关联方披露概述	575
第二节 关联方披露的实务操作举例	581
第三十七章 金融工具列报	585
第一节 金融工具列报概述	585
第二节 金融工具列报的会计处理规则	594
第三节 金融工具列报的实务操作举例	596
第三十八章 首次执行企业会计准则	600
第一节 首次执行企业会计准则概述	600
第二节 首次执行企业会计准则的会计处理规则	601
第三节 首次执行企业会计准则的实务操作举例	608



第一章 存货

第一节 存货概述

一、存货的概念和基本特征

(一) 存货的概念

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、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

(二) 存货的基本特征

存货的基本特征是,企业持有存货的最终目的是为了出售(不论是可直接供出售,还是需经过进一步加工后才能出售),而不是自用或消耗。

存货的这一基本特征,使存货明显区别于固定资产等长期资产。

低值易耗品从性质上属于劳动手段,其价值通过使用逐渐发生转移,为便于对低值易耗品的核算和管理,企业应将其纳入存货进行核算。

(三) 不属于存货的几种情况

- (1) 消耗性生物资产,如牲畜等与农业活动有关的生物资产。
- (2) 通过建造合同归集的存货成本。

二、存货的范围

存货包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

(一) 原材料

原材料,是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。

(二) 在产品

在产品,是指企业正在制造但尚未完工的生产物,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。



(三) 半成品

半成品,是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。半成品不包括从一个生产车间转给另一个生产车间继续加工的自制半成品以及不能单独计算成本的自制半成品,这类自制半成品属于在产品。

(四) 产成品

产成品,是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。

(五) 商品

商品,是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。

(六) 包装物

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、装满产品或商品。包装物不包括一次性使用的包装材料,也不包括不对外出售而用于储存和保管产品的包装物,以及单独列作商品产品的自制包装物。

(七) 低值易耗品

低值易耗品,是指不能作为固定资产的各种用具物品,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。其特点是单位价值较低,或使用期限相对于固定资产较短,在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。

(八) 委托代销商品

委托代销商品,是指企业委托其他单位代销的商品。

三、存货的确认条件

存货在同时满足以下两个条件时,才能加以确认。

(一) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业

通常,存货的所有权是存货包含的经济利益很可能流入企业的一个重要标志。在一般情况下,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,即使该存货尚未运离企业,但因其所含经济利益已不能流入本企业,因而就不能再视作企业的存货。



(二) 该存货的成本能够可靠地计量

存货的成本能够可靠地计量必须以所取得的确凿、可靠的证据为依据,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。

四、存货的计量

(一) 存货的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

1. 存货的采购成本

存货的采购成本一般包括购买价款、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的费用。其中,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额;相关税费,是指企业购买时发生的消费税、资源税和不能从销项税额中抵扣的增值税进项税额等;其他可归属于存货采购的费用,主要是指在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等。

2. 存货的加工成本

存货的加工成本,是指在存货加工过程中发生的追加费用,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。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工资和福利费;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,包括工资和福利费、折旧费、修理费、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。

3. 存货的其他成本

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。例如,为特定客户设计产品所发生的设计费用,同时涉及生产与非生产部门的经理发生的部分间接费用等。

(二) 存货在资产负债表日的计量

资产负债表日,存货应按照成本与可变现净值孰低计量。可变现净值,是指在日常生产经营过程中,以存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额。

企业应采用成本与可变现净值孰低对存货进行期末计量。当存货的可变现净值下降至成本以下时,表明该存货给企业带来的未来经济利益低于其账面金额,因此应将这部分损失从资产价值中扣除,计入当期损益;否则,就会出现虚计资产的问题。在理解可变现净值这一概念时,需注意以下几点:

(1) 企业应当以处于正常生产经营过程作为确定存货可变现净值的前提。



(2) 可变现净值特征表现为存货的预计未来净现金流量,而不是指存货的售价或合同价。所以企业预计的销售存货的现金流量并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中还可能发生的销售费用和相关的税费,以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出,构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货的现金流量,在扣除这些抵减项目后,才能确定存货的可变现净值。

(3) 相关税金是指因销售存货而发生的相关税金,如消费税、营业税、教育费附加等。

五、存货的披露

企业应当在附注中披露与存货有关的下列信息:

- (1) 材料、在产品、产成品等各类存货的当期期初和期末账面价值。
- (2) 确定发出存货成本所采用的方法。
- (3) 存货可变现净值的确定依据,存货跌价准备的计提方法,当期计提的存货跌价准备的金额,当期转回的存货跌价准备的金额,以及计提和转回的有关情况。
- (4) 用于债务担保的存货的账面价值。

第二节 存货的会计处理规则

存货的会计处理,一般需要设置“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“材料成本差异”、“库存商品”、“发出商品”、“商品进销差价”、“委托加工物资”、“周转材料”、“存货跌价准备”、“生产成本”、“制造费用”、“劳务成本”等科目。

一、取得存货的会计处理规则

存货的取得方式包括购买、自制、投资者投入、接受捐赠、非货币性资产交换、债务重组、盘盈等,取得方式的不同,其初始成本的具体确定方法也不尽相同。

(一) 取得存货成本的确定

1. 存货外购成本的确定

存货的外购成本一般包括购买价款、相关税费、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。这些费用能分清负担对象的,应直接计入存货的采购成本;不能分清负担对象的,应选择合理的分配方法,分配计入有关存货的采购成本。



在采购过程中发生的物资毁损、短缺等,除合理的途耗外,不得计入存货的采购成本,而应区别不同情况进行会计处理。其中,应向供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款,应冲减物资的采购成本;因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗,应视作待处理财产损溢,待查明原因后再作处理。

2. 存货加工成本的确定

存货的加工成本,是指在存货加工过程中发生的追加费用,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

存货的加工成本,如果能够直接计入有关的成本核算对象的,应直接计入;否则,应按照一定方法分配计入有关成本核算对象。非正常消耗的加工成本,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。

存货加工成本的分配方法一经确定,不得随意变更。存货加工成本在在产品 and 完工产品之间的成本分配应通过成本核算方法进行计算确定。

3. 存货其他成本的确定

存货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。但仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用),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。存货的其他成本,如果能够直接计入有关的成本核算对象的,应直接计入;否则,也应按照一定方法分配计入有关成本核算对象。

4. 其他方式取得存货的成本的确定

取得存货的其他方式主要包括:接受投资、接受捐赠、非货币性资产交换、债务重组、盘盈等。

投资者投入的存货成本,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。

接受捐赠的存货成本,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;捐赠方没有提供有关凭据的,应当参照同类或类似存货的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费确定。这里所讲的“同类或类似”,是指具有相同的或相近的规格、型号、性能、质量等级等特征。

通过非货币性资产交换换入的存货成本,应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定确定。

通过债务重组取得的存货的成本,应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的规定确定。

通过企业合并取得的存货的成本,应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定确定。



盘盈的存货成本,应当按照其重置成本确定。

(二) 取得存货的会计处理规则

企业取得存货的核算,可以按实际成本核算,也可以按计划成本核算。

1. 取得存货按实际成本核算的会计处理规则

按实际成本核算,购入存货时,应按实际发生的采购成本借记“**在途物资**”、“**原材料**”、“**周转材料**”、“**应交税费**”等科目,贷记“**银行存款**”、“**应付票据**”等科目。

商品流通企业在采购存货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进货费用,应先计入存货采购成本,也可先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

自制存货入库时,借记“**原材料**”、“**周转材料**”等科目,贷记“**生产成本**”科目。

投资者投入存货时,按投资合同或协议约定的价值,借记“**原材料**”、“**周转材料**”、“**库存商品**”、“**应交税费**”等科目,按应享有的投资份额贷记“**实收资本**”科目,按其差额贷记“**资本公积**”等科目。

接受捐赠存货时,按确定的实际成本,借记“**原材料**”、“**周转材料**”、“**库存商品**”等科目,按确定的实际成本与现行税率计算的未来应交的所得税,贷记“**递延所得税负债**”科目,按实际支付的相关税费,贷记“**银行存款**”科目,按其差额,贷记“**资本公积**”科目。

盘盈存货时,按照其重置成本,借记“**原材料**”、“**周转材料**”、“**库存商品**”等科目,贷记“**待处理财产损溢**”科目,报经批准转销时,再借记“**待处理财产损溢**”科目,贷记“**管理费用**”等科目。

2. 取得存货按计划成本核算的会计处理规则

存货按计划成本核算,是指存货的收入、发出和结存都按企业制订的计划成本计算,同时将存货的实际成本与计划成本之间的差额,单独设置“**材料成本差异**(或**产品成本差异**)”科目反映。

按计划成本核算,购入存货时,应按实际发生的采购成本借记“**材料采购**”、“**应交税费**”等科目,贷记“**银行存款**”、“**应付票据**”等科目。存货验收入库时,按存货的计划成本,借记“**原材料**”、“**周转材料**”等科目,贷记“**材料采购**”科目。月末结转材料成本差异时,如果该批存货的实际成本大于计划成本,其差额为超支差异,应借记“**材料成本差异**”科目,贷记“**材料采购**”科目;如果该批存货的实际成本小于计划成本,其差额为节约差异,应据以借记“**材料采购**”科目,贷记“**材料成本差异**”科目。



二、发出存货的会计处理规则

存货的发出方式包括领用、对外投资、对外捐赠、非货币性资产交换、债务重组、盘亏等,发出方式的不同,其成本的具体结转方法也不尽相同。

企业发出的存货可以按实际成本核算,也可以按计划成本核算,但资产负债表日均应调整为按实际成本核算。

(一) 发出存货按实际成本核算的会计处理规则

1. 发出存货成本的确定

由于企业存货的实物流转方式以及存货性质等的不同,企业必须采取合理的计算方法来确定发出存货的成本。通常可用的方法有先进先出法、加权平均法、移动平均法和个别计价法等。有关的存货会计方法一经确定,不得随意变更。如变更,应在会计报表附注中披露变更的理由及由此所造成的财务影响。

(1) 先进先出法。先进先出法是依据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。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。

(2) 加权平均法。加权平均法,亦称全月一次加权平均法,是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数,去除当月全部进货成本加上月初存货成本,计算出存货的加权平均单位成本,以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货成本的一种方法。计算存货平均单位成本的公式如下:

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期收入存货实际成本}}{\text{期初结存存货数量} + \text{本期收入存货数量}}$$

$$\text{本期发出存货成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

$$\text{期末结存存货成本} = \text{期末结存存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

(3) 移动平均法。移动平均法,亦称移动加权平均法,指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本,除以每次进货数量加上原有库存存货的数量,据以计算加权平均单位成本,作为对下次进货前计算各次发出存货成本的依据。计算存货平均单位成本的公式如下:

$$\text{移动平均单价} = \frac{\text{以前结存存货实际成本} + \text{本次收入存货实际成本}}{\text{以前结存存货数量} + \text{本次收入存货数量}}$$

$$\text{本次发出存货成本} = \text{本次发出存货数量} \times \text{本次发出存货前移动平均单价}$$

$$\text{期末结存存货成本} = \text{期末结存存货数量} \times \text{期末移动平均单价}$$