

经科版 全国会计专业技术资格考试辅导系列丛书

2010年

初级会计实务应试指南

会计专业技术资格考试辅导用书编审委员会 组编



经济科学出版社
Economic Science Press

【经科版】2010年全国会计专业技术资格考试辅导系列丛书

初级会计实务应试指南

会计专业技术资格考试辅导用书编审委员会 组编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据 初级会计实务应试指南 / 会计专业技术资格考试辅导用书 0102 [经济版]

初级会计实务应试指南 / 会计专业技术资格考试辅导用书

编审委员会组编. —北京: 经济科学出版社, 2009. 12

(【经科版】2010 年全国会计专业技术资格考试辅导系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8734 - 3

I. 初… II. 会… III. 会计 - 资格考核 - 自学参考资料

IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 194506 号

责任校对: 徐领弟 王肖楠

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

【经科版】2010 年全国会计专业技术资格考试辅导系列丛书

初级会计实务应试指南

会计专业技术资格考试辅导用书编审委员会 组编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京新丰印刷厂印装

850 × 1168 16 开 19 印张 520000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8734 - 3 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

为了配合 2010 年度全国会计专业技术资格考试,帮助广大考生更好地理解和掌握各科考试的内容,我们组织了长期从事会计专业技术资格考试的有关专家、教授,按照 2010 年全国会计专业技术资格考试大纲确定的考试范围,结合会计专业技术资格考试的特点,编写了有效应对考试的【经科版】2010 年全国会计专业技术资格考试《应试指南》及《全真模拟试卷》系列辅导丛书。

1. 应试指南系列

该系列丛书严格按照 2010 年会计资格考试大纲的基本要求,对 2010 年教材进行系统、全面的介绍,尤其是针对考生难以理解和掌握的新增及变动内容,本着“全新设计、旧题新作、紧扣考点、重难点突出”的原则,设计大量有极高参考价值的试题,进行详尽解析,供考生参考学习。

2. 全真模拟试卷系列

该系列丛书,每科目含有 6 套试题。辅导丛书编委会荟萃多位全国著名的会计资格考试辅导教师,运用丰富的辅导经验,对历年考试试题进行分析归纳,设计了 6 套全真模拟试题。建议考生完全按模拟考试时间及要求,进行实战演练,积累实战经验。

凡购买上述经科版正版图书的读者,均可获得北京东奥时代教育科技有限公司随书附赠的学习卡。“东奥随书附赠学习卡”能为读者带来:10 元面值学习卡+考前五天语音串讲(价值 100 元)+模考试题精讲班(视频,价值 90 元)+24 小时免费答疑。

由于时间有限,书中难免有疏漏和不当之处,敬请谅解并提出宝贵意见。

衷心祝愿所有考生顺利通过考试!

会计专业技术资格考试辅导用书编审委员会

2009 年 11 月

目 录

第一章 资产	(1)
(121) 本章考情分析	(1)
(121) 本章考点提示	(1)
(121) 历年试题分析	(18)
(121) 同步强化练习题	(30)
(121) 同步强化练习题参考答案及解析	(48)
第二章 负债	(66)
(121) 本章考情分析	(66)
(121) 本章考点提示	(66)
(121) 历年试题分析	(71)
(121) 同步强化练习题	(75)
(121) 同步强化练习题参考答案及解析	(84)
第三章 所有者权益	(93)
(121) 本章考情分析	(93)
(121) 本章考点提示	(93)
(121) 历年试题分析	(95)
(121) 同步强化练习题	(97)
(121) 同步强化练习题参考答案及解析	(104)
第四章 收入	(111)
(121) 本章考情分析	(111)
(121) 本章考点提示	(111)
(121) 历年试题分析	(116)
(121) 同步强化练习题	(120)
(121) 同步强化练习题参考答案及解析	(126)
第五章 费用	(133)
(121) 本章考情分析	(133)
(121) 本章考点提示	(133)

历年试题分析	(135)
同步强化练习题	(136)
同步强化练习题参考答案及解析	(138)
第六章 利润	(140)
本章考情分析	(140)
本章考点提示	(140)
历年试题分析	(142)
同步强化练习题	(145)
同步强化练习题参考答案及解析	(148)
第七章 财务报告	(151)
本章考情分析	(151)
本章考点提示	(151)
历年试题分析	(163)
同步强化练习题	(170)
同步强化练习题参考答案及解析	(180)
第八章 产品成本核算	(190)
本章考情分析	(190)
本章考点提示	(190)
历年试题分析	(194)
同步强化练习题	(195)
同步强化练习题参考答案及解析	(202)
第九章 产品成本计算与分析	(211)
本章考情分析	(211)
本章考点提示	(211)
历年试题分析	(214)
同步强化练习题	(214)
同步强化练习题参考答案及解析	(221)
第十章 行政事业单位会计	(229)
本章考情分析	(229)
本章考点提示	(229)
历年试题分析	(237)
同步强化练习题	(238)
同步强化练习题参考答案及解析	(240)
第十一章 财务管理基础	(243)
本章考情分析	(243)

本章考点提示	(243)
历年试题分析	(250)
同步强化练习题	(252)
同步强化练习题参考答案及解析	(255)
跨章节综合题	(259)
跨章节综合题参考答案	(266)
2010 年全国会计专业技术资格考试《初级会计实务》模拟试题（一）	(273)
参考答案	(278)
2010 年全国会计专业技术资格考试《初级会计实务》模拟试题（二）	(284)
参考答案	(290)

第一章 资 产

【本章考情分析】

本章内容非常重要,属于重点章节,在历年考试中所占分值都很高,题型涉及单项选择题、多项选择题、判断题、计算分析题和综合题,并且新增加了投资性房地产的内容,考生应重点把握。在复习本章内容时,应着重掌握应收款项、交易性金融资产、存货、长期股权投资、固定资产和投资性房地产以及无形资产的核算,熟悉相关资产的概念及确认条件。

【本章考点提示】

第一节 货币资金

货币资金是指企业生产经营过程中处于货币形态的资产,包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

一、库存现金

库存现金是指通常存放于企业财会部门、由出纳人员经管的货币。库存现金是企业流动性最强的资产。

(一) 现金管理制度

现金管理制度包括现金的使用范围、现金的限额和现金收支的规定。企业应当按照《现金管理暂行条例》规定的范围使用现金,并遵守有关库存限额规定。

(二) 现金的账务处理

为了全面、连续地反映和监督库存现金的收支和结存情况,企业应当设置现金总账和现金日记账,分别进行企业库存现金的总分类核算和明细分类核算。

企业内部各部门周转使用的备用金,可以单

独设置“备用金”科目进行核算。

(三) 现金的清查

企业应当按规定对库存现金进行定期和不定期的清查,一般采用实地盘点法,对于清查的结果应当编制现金盘点报告单。如果账款不符,发现的有待查明原因的现金短缺或溢余,应先通过“待处理财产损溢”科目核算。按管理权限经批准后,分别以下情况处理:

1. 如为现金短缺,属于应由责任人赔偿或保险公司赔偿的部分,计入其他应收款;属于无法查明原因的,计入管理费用。

2. 如为现金溢余,属于应支付给有关人员或单位的,计入其他应付款;属于无法查明原因的,计入营业外收入。

二、银行存款

(一) 银行存款的账务处理

银行存款是企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。企业应当设置银行存款总账和银行存款日记账,分别进行银行存款的总分类核算和明细分类核算。

(二) 银行存款的核对

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对,至少每月核对一次。企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额,应编制“银行存款余额调节表”调节,如没有记账错误,调节后的双方余额应相等。银行存款余额调节表只是为了核对账目,不能作为调整银行存款账面余额的记账依据。

三、其他货币资金

(一) 其他货币资金的内容

其他货币资金是指企业除现金、银行存款以外的其他各种货币资金,主要包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金

存款、外埠存款等。

(二) 其他货币资金的账务处理

为了反映和监督其他货币资金的收支和结存情况,企业应当设置“其他货币资金”科目,并按其他货币资金的种类设置明细科目进行明细核算。

第二节 应收及预付款项

一、应收票据

(一) 应收票据概述

应收票据是指企业因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票。商业汇票是一种由出票人签发的,委托付款人在指定日期无条件支付确定金额给收款人或者持票人的票据。

商业汇票的付款期限,最长不得超过六个月。根据承兑人不同,商业汇票分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。

(二) 应收票据的账务处理

为了反映和监督应收票据取得、票款收回等经济业务,企业应当设置“应收票据”科目,借方登记取得的应收票据的面值,贷方登记到期收回票款或到期前向银行贴现的应收票据的票面余额,期末余额在借方,反映企业持有的商业汇票的票面金额。

1. 取得应收票据和收到到期票款

应收票据取得的原因不同,其会计处理亦有所区别。因债务人抵偿前欠货款而取得的应收票据,借记“应收票据”科目,贷记“应收账款”科目;因企业销售商品、提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票,借记“应收票据”科目,贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。商业汇票到期收回款项时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记“应收票据”科目。

2. 应收票据的转让

实务中,企业可以将自己持有的商业汇票背书转让。通常情况下,企业将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时,按应计入取得物资成本的金额,借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目,按专用发票上注明的可抵

扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按商业汇票的票面金额,贷记“应收票据”科目,如有差额,借记或贷记“银行存款”等科目。

二、应收账款

(一) 应收账款的内容

应收账款是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动,应向购货单位或接受劳务单位收取的款项,主要包括企业销售商品或提供劳务等应向有关债务人收取的价款及代购货单位垫付的包装费、运杂费等。

(二) 应收账款的账务处理

为了反映和监督应收账款的增减变动及其结存情况,企业应设置“应收账款”科目,不单独设置“预收账款”科目的企业,预收的账款也在“应收账款”科目核算。“应收账款”科目的借方登记应收账款的增加,贷方登记应收账款的收回及确认的坏账损失,期末余额一般在借方,反映企业尚未收回的应收账款;如果期末余额在贷方,则反映企业预收的账款。

企业代购货单位垫付包装费、运杂费也应计入应收账款,通过“应收账款”科目核算。

三、预付账款

预付账款是指企业按照合同规定预付的款项。

企业应当设置“预付账款”科目,核算预付账款的增减变动及其结存情况。预付款项情况不多的企业,可以不设置“预付账款”科目,而直接通过“应付账款”科目核算。

企业根据购货合同的规定向供应单位预付款项时,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目。企业收到所购物资,按应计入购入物资成本的金额,借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”科目,按相应的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目,贷记“预付账款”科目;当预付货款小于采购货物所需支付的款项时,应将不足部分补付,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;当预付货款大于采购货物所

需支付的款项时,对收回的多余款项,应借记“银行存款”科目,贷记“预付账款”科目。

四、其他应收款

(一) 其他应收款的内容

其他应收款是指企业除应收票据、应收账款、预付账款等以外的其他各种应收及暂付款项。

(二) 其他应收款的账务处理

为了反映和监督其他应收账款的增减变动及其结存情况,企业应当设置“其他应收款”科目进行核算。“其他应收款”科目的借方登记其他应收款的增加,贷方登记其他应收款的收回,期末余额一般在借方,反映企业尚未收回的其他应收款项。

五、应收款项减值

(一) 应收账款减值损失的确认

企业应当在资产负债表日对应收款项的账面价值进行检查,有客观证据表明该应收款项发生减值的,应当将该应收款项的账面价值减记至预计未来现金流量现值,减记的金额确认减值损失,计提坏账准备。确定应收款项减值有两种方法,即直接转销法和备抵法,我国企业会计准则规定采用备抵法确定应收款项的减值。

备抵法是采用一定的方法按期估计坏账损失,计入当期费用,同时建立坏账准备,待坏账实际发生时,冲销已提的坏账准备和相应的应收款项。采用这种方法,坏账损失计入同一期间的损益,体现了配比原则的要求,避免了企业明盈实亏;在报表上列示应收款项净额,使报表使用者能够了解企业应收款项的可变现金额。

(二) 坏账准备的账务处理

企业应当设置“坏账准备”科目,核算应收款项的坏账准备计提、转销等情况。企业当期计提的坏账准备应当计入资产减值损失。“坏账准备”科目的贷方登记当期计提的坏账准备金额,借方登记实际发生的坏账损失金额和冲减的坏账准备金额,期末余额一般在贷方,反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。

坏账准备可按以下公式计算:

当期应计提的坏账准备 = 当期按应收款项计算应提

坏账准备金额 - (或 +) “坏账准备”科目的贷方(或借方)余额

企业计提坏账准备时,按应减记的金额,借记“资产减值损失——计提的坏账准备”科目,贷记“坏账准备”科目。冲减多计提的坏账准备时,借记“坏账准备”科目,贷记“资产减值损失——计提的坏账准备”科目。

企业确实无法收回的应收款项按管理权限报经批准后作为坏账转销时,应当冲减已计提的坏账准备。已确认并转销的应收款项以后又收回的,应当按照实际收到的金额增加坏账准备的账面余额。借记“应收账款”、“其他应收款”等科目,贷记“坏账准备”科目;同时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。也可以按照实际收回的金额,借记“银行存款”科目,贷记“坏账准备”科目。企业发生坏账损失时,借记“坏账准备”科目,贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。

第三节 交易性金融资产

金融资产主要包括库存现金、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资及衍生金融资产等。

一、交易性金融资产的概念

交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产。

二、交易性金融资产的账务处理

为了核算交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、处置等业务,企业应当设置“交易性金融资产”、“公允价值变动损益”、“投资收益”等科目。

(一) 交易性金融资产的取得

企业取得交易性金融资产时,应当按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始确认金额,记入“交易性金融资产——成本”科目。取得交易性金融资产所支付价款中包含了已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债

券利息的,应当单独确认为应收项目,记入“应收股利”或“应收利息”科目。

取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入投资收益。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用,包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。

(二) 交易性金融资产的现金股利和利息

企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或企业在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息,应当确认为应收项目,记入“应收股利”或“应收利息”科目,并计入当期投资收益。

(三) 交易性金融资产的期末计量

资产负债表日,交易性金融资产应当按照公允价值计量,公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。企业应当在资产负债表日按照交易性金融资产公允价值与其账面余额的差额,借记或贷记“交易性金融资产——公允价值变动”科目,贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

(四) 交易性金融资产的处置

出售交易性金融资产时,应当将该金融资产出售时的公允价值与其初始入账金额之间的差额确认为投资收益,同时调整公允价值变动损益。

企业应按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按该金融资产的账面余额,贷记“交易性金融资产”科目,按其差额,贷记或借记“投资收益”科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

第四节 存 货

一、存货概述

(一) 存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、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或物料等,包

括各类材料、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。

(二) 存货成本的确定

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,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。

其中,存货的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税额。

存货的相关税费是指企业购买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以及相应的教育费附加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成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用,如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、入库前的挑选整理费用等。

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等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,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。

2. 存货的加工成本

存货的加工成本是指在存货的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。

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。企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益,但是为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本。

(1) 购入的存货,其成本包括:买价、运杂费(包括运输费、装卸费、保险费、包装费、

仓储费等)、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用(包括挑选整理中发生的工、费支出和挑选整理过程中所发生的数量损耗,并扣除回收的下脚废料价值)以及按规定应计入成本的税费和其他费用。

(2) 自制的存货,包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等,其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。

(3) 委托外单位加工完成的存货,包括加工后的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等,其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入成本的税费。

但是,下列费用不应计入存货成本,而应在其发生时计入当期损益:

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,应在发生时计入当期损益,不应计入存货成本。

2. 仓储费用,指企业在存货采购入库后发生的储存费用,应在发生时计入当期损益。但是,在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本。

3. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应在发生时计入当期损益,不得计入存货成本。

(三) 发出存货的计价方法

日常工作中,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。如采用计划成本核算,会计期末应调整为实际成本。

在实际成本核算方式下,企业可以采用的发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法等。

1. 个别计价法。亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法,采用这一方法是假设存货具体项目的实物流转与成本流转相一致,按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别,分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本的方法。在这种方法下,是把每一种存货的实际

成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。

个别计价法的成本计算准确,符合实际情况,但在存货收发频繁的情况下,其发出成本分辨的工作量较大。因此,这种方法适用于一般不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务。

2. 先进先出法。是指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一种方法。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。

先进先出法可以随时结转存货发出成本,但较烦琐;如果存货收发业务较多、且存货单价不稳定时,其工作量较大。在物价持续上升时,期末存货成本接近于市价,而发出成本偏低,会高估企业当期利润和库存存货价值;反之,会低估企业存货价值和当期利润。

3. 月末一次加权平均法。是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数,去除本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,以此为基础计算本月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。计算公式如下:

$$\text{存货单位成本} = (\text{月初库存存货的实际成本} + \sum \text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货的数量}) / (\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和})$$
$$\text{本月发出存货的成本} = \text{本月发出存货的数量} \times \text{存货单位成本}$$
$$\text{本月月末库存存货成本} = \text{月末库存存货的数量} \times \text{存货单位成本}$$
$$\text{或: 本月月末库存存货成本} = \text{月初库存存货的实际成本} + \text{本月收入存货的实际成本} - \text{本月发出存货的实际成本}$$

采用加权平均法只在月末一次计算加权平均单价,比较简单,有利于简化成本计算工作,但由于平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额,因此不利于存货成本的日常管理与控制。

4. 移动加权平均法。是指以每次进货的成

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,作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。计算公式如下:

存货单位成本 = (原有库存存货的实际成本 + 本次进货的实际成本) / (原有库存存货数量 + 本次进货数量)

本次发出存货的成本 = 本次发出存货数量 × 本次发出前存货的单位成本

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 × 本月月末存货单位成本

采用移动平均法能够使企业管理当局及时了解存货的结存情况,计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观。但由于每次收货都要计算一次平均单价,计算工作量较大,对收发货较频繁的企业不适用。

二、原材料

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半成品,以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。原材料具体包括原料及主要材料、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。

原材料的日常收发及结存,可以采用实际成本核算,也可以采用计划成本核算。

(一) 采用实际成本核算

材料按实际成本计价核算时,材料的收发及结存,无论总分类核算还是明细分类核算,均按照实际成本计价。使用的会计科目有“原材料”、“在途物资”等。采用实际成本核算,日常反映不出材料成本是节约还是超支,从而不能反映和考核物资采购业务的经营成果。因此这种方法通常适用于材料收发业务较少的企业。在实务工作中,对于材料收发业务较多并且计划成本资料较为健全、准确的企业,一般可以采用计划成本进行材料收发的核算。

1. 购入材料

由于支付方式不同,原材料入库的时间与付款的时间可能一致,也可能不一致,在会计处理上也有所不同。

(1) 货款已经支付或开出、承兑商业汇票,同时材料已验收入库。应根据发票账单等结算凭证确定的材料成本,借记“原材料”科目,按照增值税专用发票上注明的可抵扣的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目(一般纳税人,下同),按照实际支付的款项或应付票据面值,贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

(2) 货款已经支付或已开出、承兑商业汇票,材料尚未到达或尚未验收入库。应根据发票账单等结算凭证,借记“在途物资”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”或“应付票据”等科目;待材料到达、入库后,再根据收料单,借记“原材料”科目,贷记“在途物资”科目。

(3) 货款尚未支付,材料已经验收入库。应于期末,按材料的暂估价值,借记“原材料”科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下期初做相反的会计分录予以冲回,以便下期付款或开出、承兑商业汇票后,按正常程序,借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

(4) 货款已经预付,材料尚未验收入库。采用预付货款的方式采购材料,应在预付材料价款时,按照实际预付金额,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;已经预付货款的材料验收入库,根据发票账单等所列的价款、税额等,借记“原材料”科目和“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“预付账款”科目;预付款项不足,补付货款,按补付金额,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;退回多付的款项,借记“银行存款”科目,贷记“预付账款”科目。

2. 发出材料

发出材料实际成本的确定,可以由企业从上述个别计价法、先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法等方法中选择。计价方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应在财务报表附注中予以说明。

(二) 采用计划成本核算

1. 科目设置。

材料采用计划成本核算时,材料的收发及结存,无论总分类核算还是明细分类核算,均按照计划成本计价。使用的会计科目有“原材料”、“材料采购”、“材料成本差异”等。月末,计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊,根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益,从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。

2. 账务处理。

在计划成本法下,取得的材料先要通过“材料采购”科目进行核算,材料的实际成本与计划成本的差异,通过“材料成本差异”科目进行核算。企业支付材料价款和运杂费等,按应计入材料采购成本的金额,借记“材料采购”科目,按取得的增值税专用发票上注明的可抵扣进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际支付或应支付的金额,贷记“银行存款”科目。

期末,企业应将仓库转来的外购材料凭证,分别以下情况进行处理:

(1) 对于已经付款或已开出、承兑商业汇票的收料凭证,应按计划成本,借记“原材料”等科目,贷记“材料采购”科目;实际成本大于计划成本的差异,借记“材料成本差异”科目,贷记“材料采购”科目;实际成本小于计划成本的差异,借记“材料采购”科目,贷记“材料成本差异”科目。

(2) 对于尚未收到发票账单的收料凭证,应按计划成本暂估入账,借记“原材料”等科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目,下期初做相反分录予以冲回。收到发票账单,借记“材料采购”科目,按取得的增值税专用发票上注明的可抵扣进项税额,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。

企业购入验收入库的材料,按计划成本,借记“原材料”科目,按实际成本,贷记“材料采购”科目,按计划成本与实际成本的差异,借记或贷记“材料成本差异”科目。

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定,企业日常采用计划成本核算的,发出的材料成本应由计划成本调整为实际成本,通过“材料成本差异”科目进行结转,按照所发出材料的用途,分别记入“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目。发出材料应负担的成本差异应当按期(月)分摊,不得在季末或年末一次计算。

本期材料成本差异率 = (期初结存材料的成本差异 + 本期验收入库材料的成本差异) ÷ (期初结存材料的计划成本 + 本期验收入库材料的计划成本) × 100%

期初材料成本差异率 = 期初结存材料的成本差异 ÷ 期初结存材料的计划成本 × 100%

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 本期材料成本差异率

三、包装物

(一) 包装物的内容

包装物,是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器。其核算内容包括:

1. 生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物;

2. 随同商品出售而不单独计价的包装物;

3. 随同商品出售单独计价的包装物;

4. 出租或出借给购买单位使用的包装物。

(二) 包装物的账务处理

为了反映和监督包装物的增加变动及其价值损耗、结存等情况,企业应当设置“周转材料——包装物”科目进行核算。

1. 对于生产领用包装物,应根据领用包装物的实际成本或计划成本,借记“生产成本”科目,贷记“周转材料——包装物”、“材料成本差异”等科目。

2. 随同商品出售而不单独计价的包装物,应于包装物发出时,按其实际成本计入销售费用。随同商品出售而单独计价的包装物,一方面应反映其销售收入,计入其他业务收入;另一方面应反映其实际销售成本,计入其他业务成本。

3. 多次使用的包装物应当根据使用次数分次进行摊销。

四、低值易耗品

(一) 低值易耗品的内容

低值易耗品通常被视同存货,作为流动资产进行核算和管理,一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品、其他用具等。

(二) 低值易耗品的账务处理

为了反映和监督低值易耗品的增减变动及其结存情况,企业应当设置“周转材料——低值易耗品”科目,借方登记低值易耗品的增加,贷方登记低值易耗品的减少,期末余额在借方,通常反映企业期末结存低值易耗品的金额。

低值易耗品等企业的周转材料符合存货定义和条件的,按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的,可在领用时一次计入成本费用。

采用分次摊销法摊销低值易耗品,低值易耗品在领用时摊销其账面价值的单次平均摊销额。分次摊销法适用于可供多次反复使用的低值易耗品。在采用分次摊销法的情况下,需要单独设置“周转材料——低值易耗品——在用”、“周转材料——低值易耗品——在库”和“周转材料——低值易耗品——摊销”明细科目。

五、委托加工物资

(一) 委托加工物资的内容和成本

委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。

企业委托外单位加工物资的成本包括加工中实际耗用物资的成本、支付的加工费用及应负担的运杂费等,支付的税金,包括委托加工物资所应负担的消费税(指属于消费税应税范围的加工物资)等。

(二) 委托加工物资的账务处理

需要交纳消费税的委托加工物资,加工物资收回后直接用于销售的,由受托方代收代交的消费税应计入加工物资成本;如果收回的加工物资用于继续加工的,由受托方代收代交的消费税应先记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,按规定用以抵扣加工的消费品销售后所负担的消费税。

为了反映和监督委托加工物资增减变动及其结存情况,企业应当设置“委托加工物资”科目。委托加工物资也可以采用计划成本或售价进行核算,其方法与库存商品相似。

1. 发出物资

企业发给外单位加工物资时,根据发出物资的实际成本,借记“委托加工物资”科目,贷记“原材料”、“库存商品”等科目。如果采用计划成本或售价核算的,还应同时结转材料成本差异或商品进销差价,贷记或借记“材料成本差异”科目,或借记“商品进销差价”科目。

2. 支付加工费、运杂费等

企业向受托加工单位支付加工费、运杂费等时,借记“委托加工物资”科目,贷记“银行存款”科目。需要交纳消费税的委托加工物资,由受托方代收代交的消费税,借记“委托加工物资”科目(收回后用于直接销售的)或“应交税费——应交消费税”科目(收回后用于继续加工的),贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

3. 加工完成验收入库

企业收回委托外单位加工完成验收入库的物资和剩余的物资,按加工收回物资的实际成本和剩余物资的实际成本,借记“库存商品”等科目,贷记“委托加工物资”科目。

六、库存商品

(一) 库存商品的内容

库存商品是指企业已完成全部生产过程并已验收入库、合乎标准规格和技术条件,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或可以作为商品对外销售的产品以及外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。库存商品具体包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品等。已完成销售手续、但购买单位在月末未提取的产品,不应作为企业的库存商品,而应作为代管商品处理,单独设置代管商品备查簿进行登记。库存商品可以采用实际成本核算,也可以采用计划成本核算,其方法与原材料相似。采用计

划成本核算时,库存商品实际成本与计划成本的差异,可单独设置“产品成本差异”科目核算。

为了反映和监督库存商品的增减变化及其结存情况,企业应当设置“库存商品”科目。

(二) 库存商品的账务处理

1. 验收入库商品

对于库存商品采用实际成本核算的企业,当库存商品生产完成并验收入库时,应按实际成本,借记“库存商品”科目,贷记“生产成本——基本生产成本”科目。

2. 销售商品

企业销售商品、确认收入时,应结转其销售成本,借记“主营业务成本”等科目,贷记“库存商品”科目。

企业购入的商品可以采用进价或售价核算。采用售价核算的,商品售价和进价的差额,可通过“商品进销差价”科目核算。月末,应分摊已销商品的进销差价,将已销商品的销售成本调整为实际成本,借记“商品进销差价”科目,贷记“主营业务成本”科目。

商品流通企业的库存商品还可以采用毛利率法和售价金额核算法等方法进行核算。

(1) 毛利率法。是指根据本期销售净额乘以上期实际(或本期计划)毛利率匡算本期销售毛利,并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。计算公式如下:

$$\text{毛利率} = \text{销售毛利} / \text{销售净额} \times 100\%$$

$$\text{销售净额} = \text{商品销售收入} - \text{销售退回与折让}$$

$$\text{销售毛利} = \text{销售净额} \times \text{毛利率}$$

$$\text{销售成本} = \text{销售净额} - \text{销售毛利}$$

$$\text{期末存货成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销售成本}$$

这一方法是商品流通企业,尤其是商业批发企业常用的计算本期商品销售成本和期末库存商品成本的方法。采用这种存货计价方法既能减轻工作量,也能满足对存货管理的需要。

(2) 售价金额核算法。是指平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账,售价与进价的差额通过“商品进销差价”科目核算。期末计算进销差价率和本期已销商品应分摊的进销差价,并据以调整本期销售成本的一种方法。计算

公式如下:

$$\text{商品进销差价率} = (\text{期初库存商品进销差价} + \text{本期购入商品进销差价}) / (\text{期初库存商品售价} + \text{本期购入商品售价}) \times 100\%$$

$$\text{本期销售商品应分摊的商品进销差价} = \text{本期商品销售收入} \times \text{商品进销差价率}$$

$$\text{本期销售商品的成本} = \text{本期商品销售收入} - \text{本期销售商品应分摊的商品进销差价}$$

$$\text{期末结存商品的成本} = \text{期初库存商品的进价成本} + \text{本期购进商品的进价成本} - \text{本期销售商品的成本}$$

七、存货清查

存货清查是指通过对存货的实地盘点,确定存货的实有数量,并与账面结存数核对,从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

为了反映企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况,企业应当设置“待处理财产损益”科目。

(一) 存货盘盈的核算

企业发生存货盘盈时,借记“原材料”、“库存商品”等科目,贷记“待处理财产损益”科目;在按管理权限报经批准后,借记“待处理财产损益”科目,贷记“管理费用”科目。

(二) 存货盘亏及毁损的核算

企业发生存货盘亏及毁损时,借记“待处理财产损益”科目,贷记“原材料”、“库存商品”等科目。在按管理权限报经批准后应作如下会计处理:对于入库的残料价值,记入“原材料”等科目;对于应由保险公司和过失人的赔款,记入“其他应收款”科目;扣除残料价值和应由保险公司、过失人赔款后的净损失,属于一般经营损失的部分,记入“管理费用”科目,属于非常损失的部分,记入“营业外支出”科目。

八、存货减值

(一) 存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中,成本是指期末存货的实际成本,如企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法,则成

本为经调整后的实际成本。可变现净值是指在日常活动中,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费后的金额。可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量,而不是存货的售价或合同价。

当存货成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当存货成本高于可变现净值时,存货按可变现净值入账。当存货成本高于其可变现净值时,表明存货可能发生损失,应在存货销售之前提前确认这一损失,计入当期损益,并相应减少存货的账面价值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额计入当期损益。

(二) 存货跌价准备的账务处理

当存货成本高于其可变现净值时,企业应当按照存货可变现净值低于成本的差额,借记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目,贷记“存货跌价准备”科目。

转回已计提的存货跌价准备金额时,按恢复增加的金额,借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”科目。

企业结转存货销售成本时,对于已计提存货跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目,贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目。

第五节 长期股权投资

一、长期股权投资

(一) 长期股权投资概述

1. 长期股权投资的概念

长期股权投资包括企业持有的对其子公司、合营企业及联营企业的权益性投资以及企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

2. 长期股权投资的核算方法

长期股权投资的核算方法有两种:一是成本法,二是权益法。

(1) 成本法核算的长期股权投资的范围

①企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。即企业对子公司的长期股权投资。

企业对子公司的长期股权投资应当采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

②企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

(2) 权益法核算的长期股权投资的范围

企业对被投资单位具有共同控制或重大影响时,长期股权投资应当采用权益法核算。

①企业对被投资单位具有共同控制的长期股权投资,即企业对其合营企业的长期股权投资。

②企业对被投资单位具有重大影响的长期股权投资,即企业对其联营企业的长期股权投资。

(二) 采用成本法核算长期股权投资的账务处理

1. 长期股权投资初始投资成本的确定

除企业合并形成的长期股权投资以外,以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。企业所发生的与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出应计入长期股权投资的初始投资成本。

此外,企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润,作为应收项目处理,不构成长期股权投资的成本。

2. 取得长期股权投资

取得长期股权投资时,应按照初始投资成本计价。除企业合并形成的长期股权投资以外,以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资,应按照上述规定确定的长期股权投资初始投资成本,借记“长期股权投资”科目,贷记“银行存款”等科目。如果实际支付的价款中包含有已宣告但尚未发放的现金股利或利润,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目。

3. 长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润

长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润时,对采用成本法核算的,企业