

丛书主编 田家富



全国高等会计职业教育系列规划教材

财务会计实务

主编 周 萍 张绪娥 王艳霞



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社



丛书主编 田家富
全国高等会计职业教育系列规划教材

财务会计实务

主 编 周 萍 张绪娥 王艳霞
副主编 何玉英 刘世荣 朱志勇 欧阳丽君 李 杰 刘洪海



WUHAN UNIVERSITY PRESS
武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务会计实务/周萍,张绪娥,王艳霞主编. —武汉:武汉大学出版社,
2011. 8

全国高等会计职业教育系列规划教材/田家富主编

ISBN 978-7-307-08761-3

I. 财… II. ①周… ②张… ③王… III. 财务会计—高等职业教育—教材 IV. F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第084334号

责任编辑:柴 艺 王 帆 责任校对:刘 欣 版式设计:马 佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

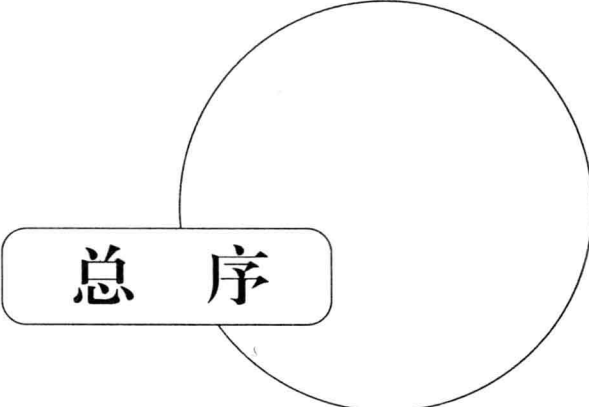
印刷:湖北睿智印务有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:13.25 字数:311千字 插页:1

版次:2011年8月第1版 2011年8月第1次印刷

ISBN 978-7-307-08761-3/F·1528 定价:25.00元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。



总序

我国高等职业教育经过十年的发展，取得了举世瞩目的成就。特别是经过三年的示范建设，我们在校企合作、工学结合、人才培养模式改革、师资队伍建设和课程建设、教材建设等方面取得了一定的成绩，但也存在一些不尽如人意的地方。作为高职战线的一线工作者，我们一直在实践，一直在思考，一直在探索。

高职教育发展到今天，必须进行改革，这是大家的共识，改革的途径怎么选择？就是按照教育部 2006 年 16 号文件《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》（以下简称教育部 16 号文件）的精神和高职教育“十二五”发展规划的要求进行。但怎么改？只有靠我们一线从事高职教育的老师去实践，去探索，不能人云亦云，不能断章取义，不能望文生义，不能浅尝辄止，更不能玩花架子。我们要把老师的心思真正用在教学改革上，要把老师的时间、精力真正用在教学改革上。改革不可能一蹴而就，改革是要付出代价的，改革是要有点精神的！

教学改革的依据是什么？我个人认为，我们必须充分考虑以下四个问题：一是高等教育大众化的背景；二是教学对象的实际（现有认知结构）；三是产业结构的调整与发展；四是科学技术的发展，在教育上就是现代教育技术手段的应用。只有将这四个问题研究透了，分析透了，我们的教学改革才能落到实处，才能有成效。

教学改革的目标是什么？提高教学质量！我们一切工作的出发点和落脚点就是提高教学质量，这是永恒的主题！提高教学质量的关键是教师。换句话说，改革的意识、改革的观念、改革的思路必须在一线的教师中真正生根发芽，必须由一线的教师认真地加以实践，只有这样改革才能成功。不依靠一线教师而进行的改革，是形式主义，是空中楼阁。由此看出，对一线教师改革意

识、改革观念、改革思路的培养与提高就显得非常重要。教育部 16 号文件精神不是一次两次会议就能够理解透彻的。我们必须在理解文件精神的实质上下苦工夫,在改革的实践上下苦工夫,在改革的系统工程上下苦工夫。因此,我们必须通过课程建设、教材建设以及其他平台,让教师在实践中深刻理解教育部 16 号文件精神

的实质。

教学改革改到深处,改到痛处,是课程改革,是教材改革。我们只有真正研制出特色教材、精品教材,才能为人才培养模式改革与创新提供支撑,才能为教学方法的改革提供支撑,才能为精品课堂提供支撑。

教材建设是专业建设中的一项基本建设,我们必须高度重视。教材是教学指导思想、培养目标、教学要求、教学内容的具体体现。教师通过教材全面、具体地理解教学要求与教学内容,以它为依据进行讲授并组织教学活动。学生以它为依据进行学习,通过教材掌握规定的知识和技能。实践证明,选一本好教材对提高教学质量至关重要。我们现在搞的课程建设与改革或者说精品课程建设,最终还是体现在教材建设上。同时,教材建设也是把精品课程转化为精品课堂的关键环节。

教材是什么?这个问题似乎有点老套!但最近对教材的讨论和争议比较多,有不同的观点!“教材是道具”这是我个人的观点。道具好一些,精一些,演出效果会好一些,这是毋庸置疑的。教师上课依纲据本固然没错,但我认为要是把教材看成是死板的、没有生命力的、单纯为完成教学目标而使用的一种介质就有问题了。著名的教育家叶圣陶老先生曾经说过:“教材无非是个例子。”作为教师是用教材教,而不是教教材。我们一定要注意这个问题。从这个角度讲,教材一定要经典,不是花里胡哨,不是加这个,加那个,搞得五花八门。

高职高专教材建设的现状令我们不是很满意。纵观我国高职教育十年的发展,配套教材可以说是百花齐放,五花八门,既涌现了一批优秀的、有特色的教材,也出现了一批粗制滥造、滥竽充数的教材。具体存在以下问题:

1. 功利性太强,作者队伍参差不齐。最大的功利性表现在纯粹是为了评职称而参加教材的编写。有些作者对教育部 16 号文件精神 and 高职教育改革的最新理论成果一知半解,生搬硬套,贴标签;还有些作者对一些基本概念、基本知识和基本技能把握不准。这反映了高职教育十年的快速发展,导致师资队伍不能满足高职发展和改革的需要。

2. 教材版本一是多,二是乱,不成体系,不配套,导致我们无法选出顺手的、满意的教材。近年来,我们选用教材换了多种版本,总是看起来花哨,但是错误和漏洞百出。有的是教材没有配套的习题和技能训练,有的虽有习题和技能训练,但与教材内容又不配套,让我们非常苦恼。导致这个现状的原因主要有两个:一是出版社的问题,对一套教材的编写缺乏规划,缺乏专业编辑,缺乏科学的组织,缺乏资金的投入。二是学校的问题,缺乏对教师参加教材编写的统筹、组织与协调。教师参加教材的编写基本上停留在个人行为上,

甚至出现大量的作者只参加教材的编写、学校不使用教材的现象。这样是不可能写出高质量的教材的。

3. 教师参加教材编写的积极性不高或者积极性没有得到充分发挥。一是虽然职称评审需要编写教材,但不是考核的主要指标。现在对高职教师职称的评审主要关注教师的企业工作经历和课程建设情况,但没有教材编写也不行。因此,有些老师不愿意在教材编写上下太大的工夫,不愿意投入时间和精力。二是作者的劳动报酬与投入的时间、精力不匹配,觉得不划算。一本高质量的教材,往往需要作者或者一个教学团队数年甚至数十年的努力和积累,才能够研制出来。

4. 片面理解“教学做一体化”。教育部16号文件明确指出“改革教学方法和手段,融‘教、学、做’为一体,强化学生能力的培养”。结果,有些地方、有些老师对这句话进行了片面理解,有的甚至认为将习题与技能训练放在教材每章的后面就是教学做一体化了,甚至认为在人才培养方案中将实训课程单独列出来没有体现教学做一体化!这样,一方面人才培养方案不伦不类,另一方面教材不伦不类,弱化了学生的训练次数,严重降低了教学质量。

“融‘教、学、做’为一体”,应该有多方面的理解。一是在人才培养方案中怎么体现?二是在课程中怎么体现?三是在教材中怎么体现?四是在教学方法上怎么体现?五是在教学模式上怎么体现?六是在教学组织形式上怎么体现?七是在不同的专业上应该怎么体现?

在高职会计专业教材建设中,我们必须以会计专业的人才培养目标为依据。高职会计专业的培养目标是:以各类中小企业及其他经济组织会计岗位(群)的任职能力要求为目标,培养德、智、体、美、劳全面发展,掌握会计专业基本知识和职业技能,具备良好职业道德和操作规范、严谨细致的会计职业素养,在校期间取得会计从业资格证书,毕业后能够采用手工或者利用电子计算机技术从事中小企业的出纳岗位工作、会计核算岗位工作、财务管理岗位工作、涉税业务处理岗位工作和会计监督岗位工作,并具有可持续发展能力的高素质技能型人才。这个目标始终是纲,不能动摇,不能降低!降低了就不是会计专业了,就变成“收银员”培训班了。如果这样,放在培训机构就可以了,就不需要学校教育了。

我个人认为在高职会计专业教材建设中,以下几个问题必须认真抓好:

1. 按照工作过程系统化来开发课程和研制教材。第一,职业特征的课程或教材都来源于工作过程。知识来源于实践,人类知识是在长期的实践中不断总结的成果。第二,系统化就是一个加工过程,用时髦的话讲就是将行动领域转化为学习领域的过程。这个系统化的方法选择太重要了!以前,我们的课程和教材也是一种系统化,决不能说这种系统化的方法不科学,只是这种方法适合于抽象思维能力强的人群,而相对于高等教育大众化后抽象思维能力弱的高职学生来讲,这个系统化的方法要重新选择。这就是我们课程改革、教材改革的重点和难点。第三,会计工作过程系统化的重点和难点在哪里?在会计核算

基本技术这门课程上！实际上，我们以前的财务会计、财务管理、审计、出纳业务、会计信息化等课程就是按照工作过程进行系统化设计的，或者说是按照岗位来设计的。我们没有必要把前人的经验全部推翻！

2. 校企合作共同开发教材。在教材的研制过程中，我们坚持“从实践中来，到实践中去”，就必须依靠行业、企业专家。只有这样，我们的教材内容、所采用的实训素材才能真正来源于社会实际生活，才能与社会实际生活相符。在此基础上，我们再进行提炼，做到来源于生活但又高于生活，从而达到理论和实践的完美结合。

3. 必须与行业标准和职业资格接轨。会计的行业标准，就是财政部制定的标准，不管怎么改革，我们必须围绕这个标准来做，否则，就是瞎折腾！

研制出一套能全面准确地阐述和把握会计专业最新的发展动态和理论成果，充分吸收本专业国内外前沿研究成果，科学系统地归纳知识点的相互联系与发展规律，反映高职学生的心理特点和认知规律的会计系列教材，是我们广大会计教育工作者义不容辞的责任和义务。基于此，2010年12月底，在武汉大学出版社和襄樊职业技术学院经济管理学院的大力支持下，我们组织了全国34所高职院校和部分本科院校的会计系主任、会计教研室主任和会计专业教师60多人，齐聚湖北襄阳，从讨论会计专业课程标准入手，共商编写一套体系完整、内容翔实、特色鲜明、质量上乘的会计系列教材。经过无数次的讨论、碰撞与磨合，我们取得了共识，并开始着手教材的编写工作。这些教材是老师们几十年教学经验的积累，是长期致力于教学改革成果。有的课程是国家级精品课程，有的是教育部教指委精品课程，有的是省级精品课程，有的是院级精品课程。这次出版可共享教学改革的成果，同时也起到抛砖引玉的作用，希望后人能够不断创新，研制出更好的会计教材。

尽管我们在编写这套系列教材过程中进行了不懈的探索，付出了艰辛的劳动，并取得了一定的成果，但我们深感做得还远远不够，需要我们改革的地方，需要我们突破的地方，需要我们创新的地方还很多，任重道远。加之时间仓促以及认识水平上的差异，这套系列教材不可避免地存在一些缺点和不足，我们恳请广大读者和同行不吝赐教。

一套精品教材，必须经过多次磨合、反复修改，才能逐步完善。路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。在下次修订出版时，我们会做得更好！

田家富

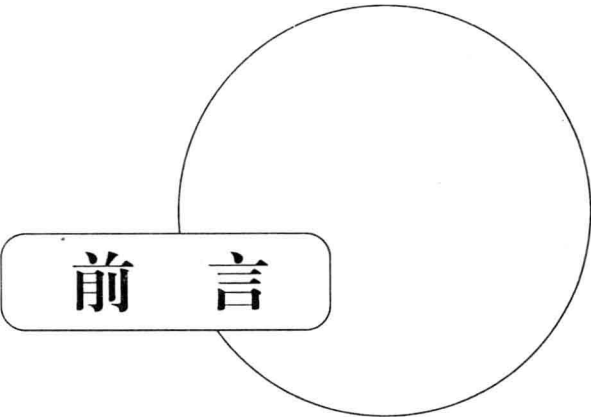
教育部高职高专工商管理教指委财务会计分委会委员

会计核算基本技术国家级精品课程负责人

国家级精品课程评审专家

湖北省高职学会财经教学组副组长

襄樊职业技术学院经济管理学院教授、院长



前 言

“财务会计实务”是高等职业教育会计专业的核心能力课程，重点培养学生的专业通识能力、专业应用能力和会计职业岗位能力。本课程涵盖了会计工作各岗位及全过程基本的业务处理能力，是会计从业资格考试和会计职称考试的重要内容，在整个会计专业课程体系中具有举足轻重的地位和作用。

本书是以2006年财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》和2010年财政部下发的《小企业会计准则》（讨论稿）为依据编写的，在编写过程中，突出了以下特点：

1. 课程开发采用基于工作过程系统化的课程设计与开发方法。本课程在国内率先应用国际上先进的课程开发方法——“DCCD”方法，用工作任务来描述实际的工作岗位。职业分析和工作过程分析采用BAG分析法，由校外实践专家、课程专家和专业教师组成课程（教材）开发小组。

2. 序化和重构教材内容。将学科体系下的内容进行序化和重构，按照实际会计工作过程和会计信息处理程序，构建了存货岗位核算、往来岗位核算、固定资产岗位核算、其他资产岗位核算、职工薪酬岗位核算、资金岗位核算、财务成果岗位核算、会计主管岗位核算八大学习情境。

3. 以会计从业资格考试和会计职称考试相关内容为参考。会计从业资格考试证书和会计职称证书是会计专业学生从事会计职业的职业标准和能力证明，因此，我们在教材内容的选取上，基本上对应考试大纲要求安排和组织教材内容。

4. 与行业企业会计实践专家合作进行教材开发。在教材编写过程中，我们选取具有代表性的民营企业、股份制企业、国有企业和会计中介机构作为合作单位，参与教材的规划与修正工作。

本书由周萍任第一主编，张绪娥、王艳霞任主编，何玉英、刘世荣、朱志

勇、欧阳丽君、李杰、刘洪海任副主编。具体分工如下：

学习情境一存货岗位核算由周萍编写；

学习情境二往来岗位核算由朱志勇编写；

学习情境三固定资产岗位核算由李杰编写；

学习情境四其他资产岗位核算由刘世荣编写；

学习情境五职工薪酬岗位核算由张绪娥编写；

学习情境六资金岗位核算由何玉英编写；

学习情境七财务成果岗位核算由王艳霞编写；

学习情境八会计主管岗位核算由欧阳丽君编写；

最后，由周萍、刘洪海修改、统稿，总纂成书。

由于作者水平有限，书中难免存在缺点和疏漏之处，敬请读者批评指正。

编 者

2011年5月



全国高等会计职业教育系列规划教材

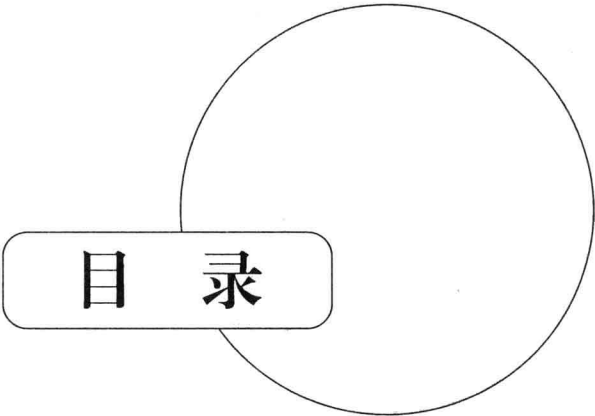
会计核算基本技术
会计核算基本技术习题与技能训练
会计核算基本技术综合实训
出纳实务
财务会计实务
财务会计实务习题与技能训练
财务会计分岗实训
财务管理实务
财务管理实务习题与技能训练
成本会计实务
成本会计实务习题与技能训练
纳税实务
纳税实务习题与技能训练
审计实务
审计实务习题与技能训练
会计综合实训
会计信息化实务
Excel在会计中的应用
企业经营模拟
会计法规
行业会计

欢迎广大教师和读者就系列教材的内容、结构、设计以及使用情况等，提出您宝贵的意见、建议和要求，我们将为您提供优质的售后服务。

联系人：柴 艺 E-mail: charcoalchai@126.com



武汉大学出版社（全国优秀出版社）



目 录

◎ 学习情境一 存货岗位核算..... 1

项目一 存货岗位职责及工作流程.....	2
项目二 存货的确认与计价方法.....	2
项目三 存货收入的核算.....	8
项目四 存货发出的核算	15
项目五 存货的期末计价与清查	18

◎ 学习情境二 往来岗位核算 23

项目一 应收及预付款业务核算	23
项目二 应付及预收款业务核算	30
项目三 应交税费的核算	32
项目四 债务重组业务核算	35

◎ 学习情境三 固定资产岗位核算 38

项目一 固定资产的确认与初始计量	39
项目二 固定资产折旧与后续支出核算	44
项目三 固定资产的期末计量与处置	51

◎ 学习情境四 其他资产岗位核算 57

项目一 短期投资的确认与核算	57
----------------------	----

项目二	长期债券投资的确认与核算	63
项目三	长期股权投资的确认与核算	65
项目四	无形资产的确认与核算	68
项目五	长期待摊费用的确认与核算	75
 ◎ 学习情境五 职工薪酬岗位核算		77
项目一	职工薪酬岗位的核算任务和业务流程	77
项目二	职工薪酬的核算与分配	78
 ◎ 学习情境六 资金岗位核算		85
项目一	资金岗位的核算任务和业务流程	86
项目二	短期借款的核算	88
项目三	长期借款的核算	89
项目四	应付债券的核算	92
项目五	长期应付款的核算	96
项目六	借款费用的核算	97
项目七	所有者权益的核算	98
 ◎ 学习情境七 财务成果岗位核算		114
项目一	营业收入的确认与核算	114
项目二	成本费用的确认与核算	128
项目三	营业外收支的核算	132
项目四	所得税的计算与缴纳	133
项目五	利润及其分配的核算	136
 ◎ 学习情境八 会计主管岗位核算		141
项目一	会计稽查	141
项目二	会计报表的编制	150
项目三	会计报表分析	196
 ◎ 参考文献		202

学习情境一 存货岗位核算

◎ 任务描述：

了解存货的岗位职责及工作流程，掌握存货计价方法，掌握存货收入和存货发出的核算，掌握存货的期末处理及清查。

◎ 技能目标：

1. 能灵活应用存货的四种计价方法；
2. 能对存货的收入进行正确的账务处理；
3. 能对存货的发出进行正确的账务处理；
4. 能对期末存货进行正确的账务处理。

◎ 知识目标：

1. 了解存货的含义及特征；
2. 熟悉存货的岗位职责及工作流程；
3. 掌握存货常用的计价方法；
4. 熟悉存货的清查方法。

◎ 情境导入：

美国宝洁公司（P&G）是世界上最大的日用消费品公司之一，尽管已经建立了家化产品的帝国，它仍然居安思危，兢兢业业，在其日常经营活动中坚持以降低存货成本作为降低供应链成本的主要手段。

多年来，与其他企业一样，集制造商、供货商和批发零售商为一身的宝洁公司在经营管理方面坚持创新，尽管有些措施卓有成效，但无法从根本上保证存货水平与产品市场供销保持同步，常常发生产品供过于求或者供不应求的情况。

基于此，宝洁公司不断优化存货管理，通过建立卓有成效的信息系统和采用多种软件工具来预防供应链风险，实施制造商、营销商、供应商和批发零售商一体化经营管理制度，不断优化物资供应和产品配送系统，创新生产和营销规划，达到减少库存成本的目的。宝洁公司把优化存货管理视为企业生存发展的基础工作，积极投资以持续扩大信息系统的功能，招聘优秀经营管理人才充实企业机构的各个层面，全面汇集、更新、充实和分析存货信息以及市场动态，及时作出反应并正确解决有关存货的各种问题。凡是涉及存货的问题首先搞清楚是什么类型，是原材料、零部件、成品、半成品还是其他？各个项目存货水平的准确数据是什么？应该保持的存货水平是什么？正在处理的存货是否属于存货战略的一部分？存货问题是战略性问题还是战术性问题？这些问题均一一搞清楚。

项目一 存货岗位职责及工作流程

任务一 岗位职责认知

存货岗位的职责主要包括：

- (1) 会同有关部门建立健全存货手续制度，拟定存货治理与核算的实施办法。
- (2) 要求各业务环节提供必要的原始凭证和填写内容，同时规定凭证的传递程序和传递时间。
- (3) 审查存货采购计划，控制采购成本，防止盲目采购。
- (4) 负责存货收发原始凭证审核，收发业务的处理和明细核算。对在途存货要督促清理催收，对已验收入库尚未付款的存货，月末要估价入账。
- (5) 负责存货销售业务的核算，正确计算和结转存货的销售成本。
- (6) 配合有关部门制定存货消耗定额，对存货实行计划成本计价核算的企业还要编制存货计划成本目录。
- (7) 协助有关部门对存货进行清查盘点及其账务处理工作。
- (8) 会同有关部门分析存货储备情况，防止呆滞积压。对于超过正常储备和长期呆滞积压的存货，要分析原因，提出处理意见和建议，督促有关部门处理。对于存货保管不善等原因造成损失浪费的，要追究治理人员责任。

任务二 存货岗位工作流程图

存货岗位工作流程如图 1-1 所示。

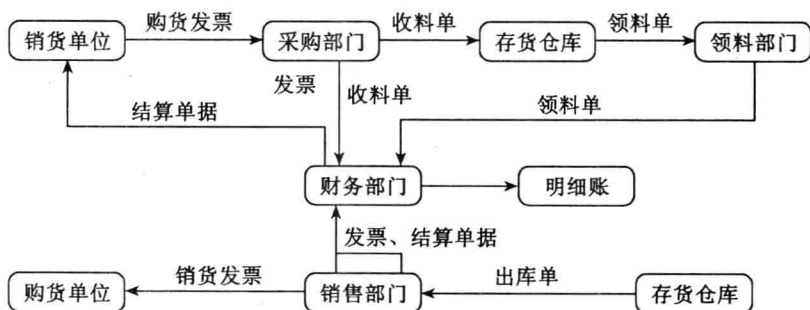


图 1-1

项目二 存货的确认与计价方法

任务一 存货的确认

一、存货的性质

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、物料等。包括企业为产品生产和商品销售而持有的原材料、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、产成品、商品等。存货通常在1年或超过1年的一个营业周期内被消耗或经出售转换为库存现金、银行存款或应收账款等,具有明显的流动性,属于流动资产。

在许多企业,存货在流动资产中占有很大比重,是流动资产的重要组成部分。企业持有存货的最终目的是为了出售,不论是可供直接出售,如企业的产成品、商品等;还是需经过进一步加工后才能出售,如原材料等。在企业生产经营管理过程中,有的存货被耗用后形成了在产品成本、产成品成本等;有的存货被销售后形成产品或商品的销售成本;有的存货以营业费用的形式被耗用;有的存货仍以原有形态存在。因此,存货会计所生成的会计信息是否真实、可靠,不仅影响到资产的价值是否准确,同时也影响到损益的确定是否正确。

二、存货的确认

存货同时满足下列条件的,才能予以确认:

(1) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业。在通常情况下,随着存货实物的交付和存货所有权的转移,所有权上的主要风险和报酬也一并转移。从销货方而言,存货所有权的转出一般可以表明其所包含的经济利益已不能再流入企业;从购货方而言,存货所有权的转入一般可以表明其所包含的经济利益能够流入企业。因此,存货确认的一个重要标准,就是企业是否拥有某项存货的所有权。一般来说,凡企业拥有所有权的货物,无论存放何处,都应包括在本企业的存货之中;而尚未取得所有权或者已将所有权转移给其他企业的货物,即使存放在本企业,也不应包括在本企业的存货之中。但在有些交易方式下,存货实物的交付及所有权的转移与所有权上主要风险和报酬的转移可能并不同步。此时,存货的确认经济实质重于法律形式,而不能仅仅依据其所有权的归属。

(2) 该存货的成本能够可靠地计量。成本或者价值能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。存货作为企业资产的组成部分,要予以确认也必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本计量必须以取得确凿的证据为依据,并且具有可验证性。

在会计实务中,应当注意以下几种情况下的存货确认:

(1) 在途存货。在途存货,是指销货方已将货物发运给购货方但购货方尚未验收入库的存货。对于在途存货,购货方通常应根据所有权是否转移来判定是否应作为其存货入账。存货的交货方式可分为目的地交货和起运地交货两种。在目的地交货的情况下,货物运至购货方指定的地点并交货后,所有权才转移给购货方,此时,购货方才将货物确认为本企业的存货;在起运地交货的情况下,销货方根据合同或协议的约定,在起运地办理完货物发运手续后,货物的所有权即转移给购货方,此时,购货方就应将该货物包括在本企业的存货之中,并通过“在途物资”科目核算。

(2) 代销商品。代销商品,是指在委托代销方式下,由委托方交付受托方、受托方作为代理人代委托方销售的商品。代销商品具体又可分为视同买断方式和收取手续费方式两种。在视同买断方式下,当委托方将商品交付受托方时,通常可以认为商品所有权上的主要风险和报酬实质上已经转移给了受托方,因此,委托方应作为商品销售处理,而受托方应作为商品购进处理,委托代销的商品应包括在受托方的存货之中。在收取手续费方式

下,当委托方将商品交付受托方时,商品所有权上的主要风险和报酬实质上并未转移给受托方,委托方仍应将委托代销的商品包括在本企业的存货之中,并通过“发出商品”科目核算。

(3) 售后回购。售后回购,是指销货方在销售商品的同时,承诺在未来一定期限内以约定的价格购回该批商品的一种交易方式。售后回购交易的实质是销货方以商品向购货方融通资金,虽然商品的所有权已转移给了购货方,但销货方实质上仍然保留了所有权上的主要风险。因此,在售后回购交易方式下,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。

(4) 分期收款销售。分期收款销售,是指商品已经交付,但货款分期收回的一种销售方式。从该项交易的经济实质来看,当销货方将商品交付购货方时,商品所有权上的主要风险和报酬实质上已经转移给了购货方,销售已经成立。因此,销货方应按照应收合同或协议价款的公允价值确认销售收入,并相应地结转销售成本,所售商品应包括在购货方的存货之中。

(5) 附有销售退回条件的商品销售。附有销售退回条件的商品销售,是指购货方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下,如果销货方能够按照以往的经验对退货的可能性作出合理估计,应在发出商品时,作为一般商品销售处理,售出的商品不再包括在销货方的存货之中;对不能合理确定退货可能性的发出商品,不确认销售收入,已发出的商品仍应包括在销货方的存货之中,并通过“发出商品”科目进行核算。

【例 1-1】下列各种物资中,应当作为企业存货核算的有()。

- A. 库存材料 B. 发出商品 C. 低值易耗品 D. 工程物资

【答案】ABC

【解析】工程物资并不是为生产经营过程中的销售或耗用而储备的,它是为了建造或维护固定资产而储备的,其用途不同,不能视为“存货”核算。

任务二 存货的计价

一、存货收入的计价

存货收入的计价在于确定存货的入账价值。我国《企业会计准则》规定,各种存货应当按取得时的实际成本入账。企业存货的来源不同,其入账价值的构成内容也有所不同。

(1) 外购存货。外购存货的成本是指为了取得存货并使之处于可使用状态所发生的一切费用,包括买价、运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用,运输途中的合理损耗,入库前的挑选整理费用和按规定应计入成本的税金及其他费用。

(2) 自制存货。自制存货的入账价值为其制造成本,包括制造过程中所发生的直接材料成本、人工成本以及制造费用。自制存货成本的确定实际上就是存货项目的成本计算。

(3) 委托加工存货。委托外单位加工存货的成本,包括实际耗用的原材料或半成品的实际成本、加工费用(不包括一般纳税企业取得增值税专用发票的增值税),以及往返过程中发生的运杂费、包装费、保险费、装卸费和应负担的有关税金及附加。

(4) 投资者投入的存货，按投资各方确认的价值作为实际成本。

(5) 接受捐赠的存货，应当分为以下情况确定实际成本：

捐赠方提供有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为实际成本。

捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

同类或类似存货存在活跃市场的，按以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，作为其实际成本。

同类或类似存货不存在活跃市场的，按存货预计未来现金流量的现值，作为其实际成本。

(6) 盘盈的存货按同类或类似存货的市场价格作为入账价值。

(7) 企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的存货，或以应收债权换入存货的，按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，作为实际成本。

涉及补价的，按下列方法确定存货的入账价值：

收到补价的：

$$\text{存货的实际成本} = \frac{\text{应收债权的账面价值} + \text{相关税费} - \text{可抵扣的增值税进项税额}}{\text{补价}}$$

支付补价的：

$$\text{存货的实际成本} = \frac{\text{应收债权的账面价值} + \text{相关税费} - \text{可抵扣的增值税进项税额}}{\text{补价}}$$

二、存货发出的计价

同一会计期间取得的同一品种不同批次的存货，由于进货渠道不同，每次入库存货的单位成本也有所不同。而存货一般是分批投入生产或发出销售的，企业在发出存货时，就必须采用一定的计算方法确定发出存货的单位成本，以计算发出存货的总成本。

存货成本按实际成本计算的企业，存货发出的计价方法主要有先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等。

为了说明这几种方法的应用，特举例如下：

A 公司 2010 年 10 月甲存货收发情况的有关资料见表 1-1。

表 1-1 甲存货收发资料表 单位：千克，元

2010 年		摘 要	入 库		发出数量	结存数量	
月	日		数量	单价		数量	单价
10	1	期初余额				200	2
	3	购入	200	3			
	5	发出			150		
	15	购入	250	4			
	20	发出			100		
	25	购入	100	2.5			
	27	发出			200		