

免费提供

★★★ 精品教学资料包

服务热线: 400-615-1233
www.huatengzy.com



中等职业学校财经商贸系列教材
中等职业教育新形态一体化教材

中等职业学校财经商贸系列教材
中等职业教育新形态一体化教材

企业财务会计实务

主编 陈美娟

企业财务会计实务

企业财务会计实务

主编 陈美娟

西北工业大学出版社

ISBN 978-7-5612-9129-0



9 787561 291290 >

定价: 49.80元

西北工业大学出版社

中等职业学校财经商贸系列教材
中等职业教育新形态一体化教材

企业财务会计实务

主 编 陈美娟

副主编 何义山

西北工业大学出版社
西 安

【内容简介】 本书共包含十六个项目,分别为总论,存货,固定资产,无形资产,长期股权投资,投资性房地产,资产减值,金融资产和金融负债,职工薪酬及借款费用,或有事项,收入,政府补助,所得税项目,财务报告,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项。

本书既可作为中等职业学校会计及相关专业的教材,也可作为从事财经类工作相关人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

企业财务会计实务 / 陈美娟主编. —西安: 西北工业大学出版社, 2023. 12

ISBN 978-7-5612-9129-0

I. ①企… II. ①陈… III. ①企业管理-财务会计
IV. ①F275.2

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 249152 号

QIYE CAIWU KUALI SHIWU

企业财务会计实务

陈美娟 主编

责任编辑: 隋秀娟

装帧设计: 刘文东

责任校对: 万灵芝

出版发行: 西北工业大学出版社

通信地址: 西安市友谊西路 127 号

邮编: 710072

电 话: (029)88491757, 88493844

网 址: www.nwpup.com

印 刷 者: 三河市骏杰印刷有限公司

开 本: 787 mm×1 092 mm

1/16

印 张: 17.75

插页: 1

字 数: 298 千字

版 次: 2023 年 12 月第 1 版

2023 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5612-9129-0

定 价: 49.80 元

如有印装问题请与出版社联系调换



前言

企业财务会计实务是财会类专业的核心课程，是将企业会计准则具体应用于实务操作理论的基础。党的二十大报告强调，深入贯彻“以人民为中心”的发展思想，加快发展数字经济，促进数字经济和实体经济深度融合。学生通过系统学习企业财务会计知识，增加财务会计业务知识储备，提高财务会计业务服务水平，坚持用党的二十大精神学习成果指导财务会计工作实践，学用结合、学以致用。因此，强化知识应用能力是新时期国家职业教育的必然要求。基于此，编者精心编写了本书。

本书考虑到高职学生的就业需求，对教学内容进行了全方位的筛选。本书是以培养学生的财务会计职业能力为核心，以经济业务会计处理为导向，以职业教育课程改革和教材建设规划为依据，以企业财税工作需求为出发点编写的。本书采用任务驱动模式，清晰、系统地介绍了存货、固定资产、长期股权投资等经济业务的会计确认、计量和报告。

本书的主要特色如下：

（1）本书内容突出对学生职业能力的训练，理论知识的选取紧紧围绕工作任务的需要来进行，做到“适用、够用”，同时充分考虑中等职业教育对理论知识学习的需要，并融合国家初级会计师、税务师、资产评估师和注册会计师考试对知识和技能的要求。

（2）本书打破企业财务会计实务教材的结构体系，以项目为导向，以任务为驱动，按照知识点的难易程度和学生接受程度，依次设置企业财务会计实务项目。

（3）本书以企业实际经济业务为载体，结合大量经济业务案例，以会计具体准则为任务进行讲解，突出能力培养，注重业务规范，旨在实践应用；项目中穿插相关案例，有利于学生拓展知识、提高综合素质和实践技能。

本书建议课时为 75 课时，实际教学课时可依据教学情况灵活调整，各项目的课时分配如下表所示。

内 容	课 时
项目一 总论	2
项目二 存货	3
项目三 固定资产	4
项目四 无形资产	3
项目五 长期股权投资	10
项目六 投资性房地产	4
项目七 资产减值	4
项目八 金融资产和金融负债	8
项目九 职工薪酬及借款费用	4
项目十 或有事项	2
项目十一 收入	8
项目十二 政府补助	3
项目十三 所得税项目	6
项目十四 财务报告	10
项目十五 会计政策、会计估计变更和差错更正	2
项目十六 资产负债表日后事项	2
合 计	75

本书由浙江商业技师学院陈美娟任主编，何义山任副主编。具体编写分工如下：项目一、项目二、项目三、项目四、项目六、项目七、项目九、项目十、项目十二、项目十五、项目十六由陈美娟负责编写，项目五、项目八、项目十一、项目十三和项目十四由何义山负责编写。本书的框架构建、目录设计与调整、统稿和定稿由陈美娟负责，电子教学课件由陈美娟、何义山共同制作完成。

在编写本书的过程中，我们参考了有关专家学者的教材和专著，在此向所有作者表示诚挚的谢意！

由于笔者水平有限，书中难免存在不足之处，恳请广大读者批评指正。

编 者
2023年2月



目 录

1 项目一 总论..... 1

- 任务一 财务会计概述 2
- 任务二 会计信息质量要求 4
- 任务三 会计要素及其确认与计量属性 7

2 项目二 存货..... 12

- 任务一 存货概述和初始计量 13
- 任务二 存货的期末计量 18

3 项目三 固定资产..... 25

- 任务一 固定资产概述和初始计量 26
- 任务二 固定资产的后续计量 30
- 任务三 固定资产的处置、减值及清查 34

4 项目四 无形资产..... 38

- 任务一 无形资产的确认和初始计量 39
- 任务二 内部研究开发支出的确认和计量 41
- 任务三 无形资产的后续计量 44
- 任务四 无形资产的处置 47

5 项目五 长期股权投资.....49— **任务一** 长期股权投资的初始计量 50— **任务二** 长期股权投资的后续计量 53**6 项目六 投资性房地产**.....76— **任务一** 投资性房地产概述 77— **任务二** 投资性房地产的确认和初始计量 78— **任务三** 投资性房地产的后续计量 81— **任务四** 房地产的转换和投资性房地产的处置 85**7 项目七 资产减值**.....90— **任务一** 资产减值概述 91— **任务二** 资产可收回金额的计量和减值损失的确定 93— **任务三** 资产组减值的处理 97**8 项目八 金融资产和金融负债**..... 104— **任务一** 金融资产和金融负债的分类 105— **任务二** 金融资产和金融负债的确认和终止确认 107— **任务三** 金融资产和金融负债的计量 108— **任务四** 金融资产重分类的会计处理 125**9 项目九 职工薪酬及借款费用**..... 132— **任务一** 应付职工薪酬 133— **任务二** 借款费用 138

10 项目十 或有事项..... 145

- 任务一 或有事项概述 146
- 任务二 或有事项的确认和计量 147
- 任务三 或有事项会计处理原则的应用 153

11 项目十一 收入..... 161

- 任务一 收入概述 162
- 任务二 收入的确认与计量 162
- 任务三 合同成本 181
- 任务四 关于特定交易的会计处理 183

12 项目十二 政府补助..... 193

- 任务一 政府补助概述 194
- 任务二 政府补助的会计处理 196

13 项目十三 所得税项目..... 207

- 任务一 计税基础与暂时性差异 208
- 任务二 递延所得税资产和递延所得税负债的确认与计量... 212
- 任务三 所得税费用的确认与计量 216

14 项目十四 财务报告..... 220

- 任务一 财务报告概述 221
- 任务二 财务报表的填列 223
- 任务三 合并财务报表概述 229
- 任务四 合并财务报表调整 231

15 项目十五 会计政策、会计估计变更和前期差错更正… 261

- 任务一 会计政策及其变更 262
- 任务二 会计估计及其变更 265
- 任务三 前期差错更正 266

16 项目十六 资产负债表日后事项..... 269

- 任务一 资产负债表日后事项概述 270
- 任务二 资产负债表日后调整事项 272
- 任务三 资产负债表日后非调整事项 276

参考文献 278



知识与能力目标

- 理解财务报告目标
- 掌握会计信息质量要求
- 掌握会计各要素的定义和确认条件
- 掌握会计要素计量属性

知识要点

- 财务报告目标
- 会计要素及其确认与计量属性
- 利润的定义及来源构成

任务一 财务会计概述

工作领域

李雪瑶是一名会计专业的在校生，她的目标是成为一名会计师。通过对网络招聘信息的了解，她初步制定了中小企业的就业目标，计划从基层会计做起。通过对会计岗位技能要求的认知，李雪瑶认为，掌握财务会计实务专业知识是胜任会计工作的必要前提，而学好财务会计首先应该掌握好会计的基础知识，以做到全面理解、灵活应用。



一、财务报告目标

财务报告目标是指企业编制财务报告或者提供会计信息的目的，是财务会计概念框架或者我国基本准则的最高层次，对财务会计的规范发展起着导向性作用。财务报告目标应以恰当的方式有效反映受托者受托管理委托人财产责任的履行情况，同时为财务报告使用者提供有益的决策信息，有助于财务报告使用者做出经济决策。

二、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所做的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。企业只有明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。例如，七禾公司的会计要反映的是“七禾公司”这个空间范围内的资金运动，而且是站在“七禾公司”的角度进行反映和描述，因此，“七禾公司”就是会计主体。

（二）持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。这一基本前提的主要意义在于它可使会计原则建立在非清算的基础上，从而为解决很多常见的资产计价和收益确认问题提供基础。当然，任何企业都不可能经久不衰，一旦进入破产清算，持续经营基础就将被清算基础所取代，从而使这一前提不复存在。

（三）会计分期

会计分期是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、间隔相同的期间。会计分期的目的在于通过对会计期间的划分，将持续的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编制财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。会计期间分为年度和中期。每年1月1日至12月31日为一个会计期间，称为会计年度，它是最重要的会计期间。中期是指小于一个完整的会计年度的报告期间。

（四）货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。《中华人民共和国会计法》规定，会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。

三、会计基础

我国《企业会计准则——基本准则》规定，企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。在会计业务的核算中，应当明晰权责发生制与收付实现制的区别。

【例 1-1】七禾公司为增值税一般纳税人，2022 年 1 月 1 日，七禾公司将 1 台设备出租给嘉和公司，租赁期 3 年（2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日），七禾公司一次性全额收取嘉和公司 3 年租金 360 万元，不考虑相关税费。

要求：分别根据权责发生制和收付实现制编制七禾公司 2022 年度确认收入的会计分录。

【答案解析】

(1) 权责发生制下应编制的会计分录如下:

借: 银行存款	3 600 000
贷: 其他业务收入	1 200 000 (即 $2\,400\,000 \div 2$)
合同负债	2 400 000

(2) 收付实现制下应编制的会计分录如下:

借: 银行存款	3 600 000
贷: 其他业务收入	3 600 000

任务二

会计信息质量要求

工 作 领 域

张梦玲是一位刚从事公司财务工作的大学毕业生, 第一次参与编写企业财务报告。财务主管告诉她, 对企业经营运行、财务状况中的重大变动事项要勤于做笔录, 要尽可能了解企业生产、经营、销售、管理、投资、融资等各类情况。面对大量的企业信息, 张梦玲首先要根据会计信息质量的基本要求信息进行筛选, 随后才能进行企业财务报告的编写。

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供的高质量会计信息的基本规范, 是使财务报告中所提供的会计信息对投资者等财务报告使用者决策有用应具备的基本特征, 主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

一、可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告, 如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息, 保证会计信息真实可靠、内容完整。会计信息要有用, 必须以可靠性为基础。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

相关性应以可靠性为基础，即会计信息应在可靠性的前提下，尽可能地做到相关，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用会计信息，而要使投资者等财务报告使用者有效地使用会计信息，应当使其能了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息清晰明了、易于理解。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，具体包括下列要求：

（1）同一企业对于不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。

（2）不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，即对于相同或者相似的交易或者事项，不同企业应当采用一致的会计政策，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

五、实质重于形式

实质重于形式要求企业应按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，就容易导致会计信息失真，无法如实反映经济现实和实际情况。

例如，附有追索权的票据贴现行为，从法律形式上讲，票据已经转让，应

对票据资产进行终止确认，但是基于交易的实质，附有追索权的票据贴现行为实质上是一种以质押票据进行融资的行为，不能对该票据资产进行终止确认。

六、重要性

重要性要求企业提供的会计信息反映与企业的财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面对会计信息加以判断。例如，不能把企业购进的生产设备和材料统一登记在“固定资产”或“存货”项目，因为它们性质不同；但企业可以把购进的办公用品直接计入费用，因为办公用品的金额一般不大，所以，应是直接计入费用，而不是计入资产后期再结转至费用。

七、谨慎性

谨慎性要求企业在对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用，如企业应该对存在违约迹象的应收账款计提坏账准备。

谨慎性的应用要求企业不得故意低估资产或者收益，或者故意高估负债或者费用，否则会损害会计信息质量，扭曲企业实际的财务状况和经营成果，从而对投资者等财务报告使用者的决策产生误导，这是企业会计准则所不允许的。

八、及时性

及时性要求企业对已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。例如，企业销售商品符合收入确认条件时，应在销售的当期及时确认为收入，而不能递延到下期确认收入。不能满足及时性会计信息质量要求，可能会影响会计信息的可靠性。

任务三

会计要素及其确认与计量属性

工 作 领 域

泰丰达有限责任公司在采购、生产、运输、运营及销售等经济活动中产生了大量的原始单据。王钊钊为了科学、系统地对本公司的经济活动进行反映和监督，她根据会计要素确认和计量原则，将各单据的会计货币信息进行了科学分类，即分别归类为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素。



会计要素是会计对象的基本分类，是会计核算对象的具体化。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，这六大会计要素可以划分为反映企业财务状况的会计要素和反映企业经营成果的会计要素两大类。

反映企业财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益，反映企业经营成果的会计要素包括收入、费用和利润。

一、反映企业财务状况的会计要素

（一）资产的定义及其确认条件

1. 资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

2. 资产的确认条件

一项资源被确认为资产，需要符合资产的定义，并同时满足以下两个条件：

- （1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业。
- （2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

（二）负债的定义及其确认条件

1. 负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业

的现时义务。

2. 负债的确认条件

一项现时义务被确认为负债，需要符合负债的定义，并同时满足以下两个条件：

- (1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。
- (2) 未来流出经济利益的金额能够可靠地计量。

(三) 所有者权益的定义、来源构成及其确认条件

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。企业的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权。

2. 所有者权益的来源构成

所有者权益的来源构成主要包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

(1) 所有者投入的资本。所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价。

(2) 直接计入所有者权益的利得和损失。直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失。

(3) 留存收益。留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括计提的盈余公积和未分配利润。

3. 所有者权益的确认条件

由于所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此，所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认。所有者权益金额的确定也主要取决于对资产和负债的金额的计量。

二、反映企业经营成果的会计要素

（一）收入的定义及其确认条件

1. 收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

2. 收入的确认条件

收入应当在企业履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品或服务控制权时确认。当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入：

- （1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自的义务。
- （2）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供服务（简称“转让商品”）相关的权利和义务。
- （3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款。
- （4）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。
- （5）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

（二）费用的定义及其确认条件

1. 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

2. 费用的确认条件

费用的确认除了应当符合费用的定义外，还应当满足严格的条件，即费用只有在经济利益很可能流出，从而导致企业资产减少或者负债增加且经济利益的流出额能够可靠地计量时才能予以确认。因此，费用的确认至少应当符合以下条件：

- （1）与费用相关的经济利益很可能流出企业。
- （2）经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加。
- （3）经济利益的流出额能够可靠地计量。

（三）利润的定义、来源构成及其确认条件

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果，反映的是企业的经营业绩情况，是业绩考核的重要指标。

（1）营业利润。营业利润的计算公式为

$$\begin{aligned}\text{营业利润} = & \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{税金及附加} - \text{销售费用} - \\ & \text{管理费用（含研发费用）} - \text{财务费用} - \text{资产减值损失} - \text{信用减值损失} + \\ & \text{其他收益} + \text{投资收益（-投资损失）} + \\ & \text{净敞口套期收益（-净敞口套期损失）} + \\ & \text{公允价值变动收益（-公允价值变动损失）} + \\ & \text{资产处置收益（-资产处置损失）}\end{aligned}$$

（2）利润总额。利润总额的计算公式为

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

（3）净利润。净利润的计算公式为

$$\text{净利润} = \text{利润总额} - \text{所得税费用}$$

2. 利润的来源构成

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩，直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

3. 利润的确认条件

利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于对收入、费用、利得、损失的金额的计量。

三、会计要素计量属性

（一）历史成本

历史成本就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价

物，是取得时点的实际成本。资产按照其购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量；负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。例如，无形资产、固定资产、存货等初始取得通常按历史成本计量。

（二）重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物的金额。资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量，负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。例如，固定资产或存货的盘盈按重置成本计量。

（三）可变现净值

资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用及相关税费后的金额计量。例如，资产负债表日，存货按照成本与可变现净值孰低计量。

（四）现值

资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。例如，资产可收回金额计算口径之一、具有重大融资性质的交易、摊余成本的计算均以现值计量。

（五）公允价值

公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格（脱手价格）。例如，交易性金融资产、其他权益工具投资、公允价值模式计量的投资性房地产按公允价值计量。



知识与能力目标

- ◎ 理解存货的概念
- ◎ 掌握存货的确认条件
- ◎ 掌握存货初始计量的核算
- ◎ 熟悉存货期末计量的方法
- ◎ 理解存货可变现净值的确定

知识要点

- ◎ 存货的初始计量
- ◎ 存货的期末计量

任务一 存货概述和初始计量

工作领域

郭妍认为存货是保证企业生产经营过程顺利进行的必要条件。为了保障生产经营过程连续不断地进行,企业要不断地购入、耗用或销售存货。存货是企业一项重要的流动资产,其价值在企业流动资产中占有很大的比例。因此,我们每个会计期都要进行存货会计核算,正确计算存货购入成本,反映和监督存货的收发、领退和保管情况。

□□□□

一、存货概述

(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、物料等,包括原材料、半成品、在产品、产成品以及各种商品和周转材料等。存货的日常收入、发出及结存可以采用实际成本核算,也可以采用计划成本核算。如无特殊说明,本项目均采用实际成本核算。

(二) 存货的确认条件

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

企业在确认存货时,需要判断与该项存货相关的经济利益是否很可能流入企业。在实务中,主要通过判断与该项存货所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。其中,与存货所有权相关的风险是指由于经营情况发生变化造成的相关收益的变动,以及由于存货滞销、毁损等原因造成的损失;与存货所有权相关的报酬是指在出售该项存货或其经过进一步加工取得的其他存货时获得的收入,以及处置该项存货实现的利润等。

2. 该存货的成本能够可靠地计量

存货是企业资产的组成部分,要确认存货,企业必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据,并且具有可验证性。如果存货的成本不能可靠地计量,则不能被确认为一项存货。例如,企业承诺的订货合同,由于并未实际发生,不能可靠地确定其成本,因此,就不能确认为购买企业的存货。又如,企业预计发生的制造费用,由于并未实际发生,不能可靠地确定其成本,因此,不能计入产品成本。

二、存货的初始计量

(一) 存货的取得

存货应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。存货的取得包括三种,分别是外购的存货、进一步加工取得的存货和其他方式取得的存货。

1. 外购的存货

外购存货的成本即存货的采购成本,是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、保险费及其他可归属于存货采购成本的费用。

【例 2-1】远盛有限公司购入甲材料一批,增值税专用发票上注明的价款为 50 000 元,另支付运杂费 10 000 元,入库前的挑选费用为 2 000 元,增值税税额为 7 400 元,款项已用转账支票付讫,材料已验收入库。远盛有限公司为增值税一般纳税人,采用实际成本进行材料日常核算。

要求:计算远盛有限公司甲材料的采购成本并编制相应会计分录。

【答案解析】

外购存货的成本包含从采购到入库前所发生的全部支出,所以,原材料的采购成本 = (50 000 + 10 000 + 2 000) 元 = 62 000 元。

借: 原材料——甲材料	62 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	7 400
贷: 银行存款	69 400



延伸知识

外购的存货
成本

2. 进一步加工取得的存货

进一步加工取得的存货的成本由采购成本、加工成本以及为使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成，主要有委托外单位加工和自行生产两种形式。

(1) 委托外单位加工的存货。一般而言，委托外单位加工的存货的成本包含实际耗用的原材料或者半成品成本、加工费（不含增值税）以及往返运杂费、消费税等。值得注意的是，支付的用于连续生产应税消费品的消费税应计入“应交税费——应交消费税”科目的借方；支付的收回后直接用于销售的或用于继续生产非应税消费品的委托加工环节的消费税，才计入委托加工物资成本。

【例 2-2】远盛有限公司委托雅雯有限公司代为加工一批物资，2023 年 2 月 1 日，远盛有限公司发出加工物资，成本 100 万元；当日，远盛有限公司支付加工费用 10 万元，并支付增值税 1.3 万元；2023 年 3 月 1 日由受托方代收代缴消费税 10 万元。

要求：

① 假如远盛有限公司收回物资后，直接用于对外销售。请计算委托加工物资的成本并编制相应的会计分录。

② 假如远盛有限公司收回物资后，再加工应税消费品而后再出售。请计算委托加工物资的成本并编制相应的会计分录。

【答案解析】

支付的用于连续生产应税消费品的消费税应计入“应交税费——应交消费税”科目的借方，计入委托加工物资的成本 = 100 万元 + 10 万元 = 110 万元；支付的收回后直接用于销售的或用于继续生产非应税消费品的委托加工环节的消费税，才计入委托加工物资成本，所以，计入委托加工物资的成本 = (100 + 10 + 10) 万元 = 120 万元。

借：委托加工物资	1 000 000
贷：原材料	1 000 000
借：委托加工物资	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 000
贷：银行存款	113 000

要求：

① 如果收回后直接用于对外销售，受托方代收代缴消费税。

借：委托加工物资	100 000
贷：银行存款	100 000

② 如果收回后再加工应税消费品而后再出售，受托方代收代缴消费税。

借：应交税费——应交消费税	100 000
贷：银行存款	100 000

（2）自行生产的存货。自行生产的存货的初始成本包括生产耗用的原材料或半成品、直接人工和按照一定方法分配的制造费用。

3. 其他方式取得的存货

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、企业合并等。对于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。

（二）存货的发出

企业发出材料主要包括生产经营领用、出售材料结转成本、发出委托外单位加工材料、销售产品（商品）成本结转、出借包装物成本摊销、出租包装物成本摊销、销售单独计价的包装物成本结转、销售不单独计价的包装物成本结转等情形。在实务中，其账务处理可参考以下方式。

1. 生产经营领用

借：生产成本 / 制造费用 / 管理费用 / 销售费用 / 合同履约成本 / 合同取得成本 / 在建工程 / 研发支出等
存货跌价准备（若有）
贷：原材料等

2. 出售材料结转成本

借：其他业务成本
存货跌价准备（若有）
贷：原材料等

3. 发出委托外单位加工材料

借：委托加工物资
 存货跌价准备（若有）
 贷：原材料等

4. 销售产品（商品）成本结转

借：主营业务成本
 存货跌价准备（若有）
 贷：库存商品等

5. 出借包装物成本摊销

借：销售费用
 存货跌价准备（若有）
 贷：周转材料等

6. 出租包装物成本摊销

借：其他业务成本
 存货跌价准备（若有）
 贷：周转材料等

7. 销售单独计价的包装物成本结转

借：其他业务成本
 存货跌价准备（若有）
 贷：周转材料等

8. 销售不单独计价的包装物成本结转

借：销售费用
 存货跌价准备（若有）
 贷：周转材料等

在实务中，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和移动加权平均法等。

【例 2-3】远盛有限公司为增值税一般纳税人，根据“发料凭证汇总表”

的记录, 1 月基本生产车间领用 A 材料 200 000 元, 辅助生产车间领用 A 材料 50 000 元, 车间管理部门领用 A 材料 60 000 元, 销售机构领用 A 材料 18 000 元, 企业行政管理部门领用 A 材料 22 000 元。远盛有限公司采用实际成本进行材料日常核算。

要求: 根据远盛有限公司的材料日常核算编制相应的会计分录。

【答案解析】

借: 生产成本——基本生产成本	200 000
——辅助生产成本	50 000
制造费用	60 000
销售费用	18 000
管理费用	22 000
贷: 原材料——A 材料	350 000

任务二 存货的期末计量

工作领域

捷达电子有限公司主要生产和销售各类电子产品。电子产品更新速度快, 有时甚至出现产品的生产成本大于产品的销售价格的现象。郭妍认为, 在资产负债表日, 存货直接采用成本计量并不合适, 这样会高估资产, 违背了会计信息质量要求。因此, 存货应按照成本与可变现净值孰低计量。

一、存货减值的计量原则

资产负债表日, 当存货成本低于可变现净值时, 存货按成本计量; 当存货成本高于可变现净值时, 存货按可变现净值计量, 同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备, 计入当期损益。

二、存货减值的计量方法

（一）存货减值迹象的判断

1. 存货发生部分减值

下列减值迹象表明存货发生部分减值：

- （1）市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
- （2）企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。
- （3）企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本。
- （4）因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。
- （5）其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

2. 存货发生全部减值

下列减值迹象表明存货发生全部减值：

- （1）已霉烂变质的存货。
- （2）已过期且无转让价值的存货。
- （3）生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。
- （4）其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

（二）可变现净值的确定

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估计将要发生的成本、估计的销售费用及相关税费后的金额。

1. 可变现净值中估计售价的确定方法

若企业就其产成品或商品签订了销售合同，并且销售合同订购的数量大于或等于企业持有的存货数量，则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格为计量基础；如果企业的销售合同所规定的标的物尚未生产出来，但持有专门用于该标的物生产的材料，其可变现净值也应当以合同价格为计量基础。

企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般市场销售价格为基础计算。

2. 不同情形下可变现净值的确定

(1) 产成品、商品等直接用于出售的存货。产成品、商品等直接用于出售的存货的可变现净值的计算公式为

$$\text{产成品、商品等直接用于出售的存货的可变现净值} = \text{估计售价} - \text{估计销售费用和相关税费}$$

【例 2-4】2022 年 9 月 2 日, 远盛有限公司与鹏程有限公司签订了一份不可撤销的销售合同, 双方约定, 2023 年 3 月 18 日, 远盛有限公司应按 185 000 元/台的价格向鹏程有限公司提供 A 型机器 12 台。2022 年 12 月 31 日, 远盛有限公司 A 型机器的账面价值(成本)为 1 360 000 元, 数量为 8 台, 单位成本为 160 000 元/台。2022 年 12 月 31 日, A 型机器的市场销售价格为 180 000 元/台, 同时销售这 8 台设备可能发生的销售费用及税金为 50 000 元。

要求: 计算 A 型机器的可变现净值。

【答案解析】

远盛有限公司就 A 型机器与鹏程有限公司订立了销售合同, 并且销售合同订购的数量(12 台)大于企业持有存货数量(8 台), 则该批设备可变现净值应当以合同价格作为计量基础。因此, 其可变现净值 = $(185\,000 \times 8 - 50\,000)$ 元 = 1 430 000 元。

【例 2-5】2021 年 9 月 20 日, 远盛有限公司与嘉拓公司签订了一份不可撤销的销售合同, 双方约定, 2022 年 2 月 21 日, 远盛有限公司应按 180 000 元/台的价格向嘉拓公司提供 B 型机器 10 台。2021 年 12 月 31 日, 远盛有限公司 B 型机器的账面价值为 1 920 000 元, 数量为 12 台, 单位成本为 160 000 元/台。2022 年 12 月 31 日, B 型机器的市场销售价格为 200 000 元/台。同时销售这些设备可能发生的销售费用及税金为 20 000 元/台。

要求: 计算 B 型机器的可变现净值。

【答案解析】

远盛有限公司持有的 B 设备的数量(12 台)大于销售合同订购数量(10 台), 所以, 超出的 2 台设备的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

有合同的存货的可变现净值 = $(180\,000 \times 10 - 20\,000 \times 10)$ 元 = 1 600 000 元

无合同的存货的可变现净值 = $(200\,000 \times 2 - 20\,000 \times 2)$ 元 = 360 000 元

可变现净值合计 = $(1\,600\,000 + 360\,000)$ 元 = 1 960 000 元

(2) 需要经过加工的材料存货。需要经过加工的材料存货(假设无销售合同)需要判断:若用其生产的产成品的可变现净值高于成本,则该材料仍然应当按照成本(材料的成本)计量;若材料价格的下降,表明产成品的可变现净值低于成本,该材料应当按照成本与可变现净值孰低(材料的成本与材料的可变现净值孰低)计量。其可变现净值的计算公式为

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 -
至完工估计将要发生的成本 - 估计销售费用和相关税费

三、存货跌价准备的账务处理

(一) 存货跌价准备的计提

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。例如,将某一型号和规格的材料作为一个存货项目、将某一品牌和规格的商品作为一个存货项目等。对于数量繁多、单价较低的存货,企业可以按照存货类别计提存货跌价准备。账务处理为:当存货成本高于可变现净值时,企业应当按照存货可变现净值低于账面价值的差额,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。

(二) 存货跌价准备的转回

以前减记存货价值的影响因素已经消失,导致计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复的,应在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额以将存货跌价准备金额冲减至 0 为限。账务处理为:借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目。

(三) 存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备,如果其中有部分存货已经销售,则企业在结转销售成本时,应同时结转已对其计提的存货跌价准备。账务处理为: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。按存货类别计提存货跌价准备的,应按照发生销售等转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。

【例 2-6】远盛有限公司系生产销售机床的上市公司，期末存货按成本与可变现净值孰低计量，并按单个存货项目计提存货跌价准备，假设无相关税费。相关资料如下：

2022 年 9 月 20 日，远盛有限公司与万家有限公司签订了一份不可撤销的 C 型电子产品销售合同。合同约定：远盛有限公司应于 2023 年 2 月 15 日向万家有限公司提供 10 台 C 型电子产品，单位销售价格为 460 000 元/台。

2022 年 12 月 31 日，远盛有限公司 C 型电子产品的库存数量为 14 台，单位成本为 430 000 元/台，该电子产品的市场销售价格为 420 000 元/台。估计远盛有限公司向万家有限公司销售该电子产品的销售费用为 2 000 元/台，向其他客户销售该电子产品的销售费用为 1 600 元/台。

2022 年 12 月 31 日，远盛有限公司对存货进行减值测试前，未曾对 C 型电子产品计提存货跌价准备。

2022 年 12 月 31 日，远盛有限公司库存一批用于生产 H 型电子产品的 M 材料。该批材料的成本为 800 000 元，可用于生产 H 型电子产品 10 台，远盛有限公司将该批材料加工成 10 台 H 型电子产品尚需投入 500 000 元。该批 M 材料的市场销售价格总额为 680 000 元，估计销售费用总额为 6 000 元。远盛有限公司尚无 H 型电子产品订单，H 型电子产品的市场销售价格为 120 000 元/台，估计销售费用为 1 000 元/台。

2022 年 12 月 31 日，远盛有限公司对存货进行减值测试前，“存货跌价准备——M 材料”账户的贷方余额为 50 000 元。

假定不考虑增值税等相关税费及其他因素，要求：

- (1) 计算远盛有限公司 2022 年 12 月 31 日 C 型电子产品的可变现净值。
- (2) 判断远盛有限公司 2022 年 12 月 31 日 C 型电子产品是否发生减值，并简要说明理由。如果发生减值，计算应计提存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。
- (3) 判断远盛有限公司 2022 年 12 月 31 日是否应对 M 材料计提或转回存货跌价准备，并简要说明理由。如果发生计提或转回存货跌价准备，计算应计提或转回存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

【答案解析】

(1) 对于有合同部分, C 型电子产品可变现净值 $= [10 \times (460\,000 - 2\,000)]$ 元 $= 4\,580\,000$ 元; 对于无合同部分, C 型电子产品可变现净值 $= [4 \times (420\,000 - 1\,600)]$ 元 $= 1\,673\,600$ 元。所以, C 型电子产品的可变现净值 $= (4\,580\,000 + 1\,673\,600)$ 元 $= 6\,253\,600$ 元。

(2) C 型电子产品中有合同部分未减值, 无合同部分发生减值。对于有合同部分, C 型电子产品成本 $= 430\,000$ 元 $\times 10 = 4\,300\,000$ 元, 可变现净值为 $4\,580\,000$ 元, 成本小于可变现净值, 所以, 有合同部分 C 型电子产品未发生减值。

对于无合同部分, C 型电子产品成本 $= 430\,000$ 元 $\times 4 = 1\,720\,000$ 元, 可变现净值为 $1\,673\,600$ 元, 成本大于可变现净值, 所以, 无合同部分 C 型电子产品发生减值, 应计提存货跌价准备 $= (1\,720\,000 - 1\,673\,600)$ 元 $= 46\,400$ 元。

借: 资产减值损失	46 400
贷: 存货跌价准备	46 400

(3) 远盛有限公司 2022 年 12 月 31 日应对 M 材料计提存货跌价准备。M 材料用于生产 H 型电子产品, 所以, 应先确定 H 型电子产品是否发生减值。H 型电子产品的可变现净值 $= [10 \times (120\,000 - 1\,000)]$ 元 $= 1\,190\,000$ 元, 成本 $= (800\,000 + 500\,000)$ 元 $= 1\,300\,000$ 元。H 型电子产品可变现净值低于成本, 据此判断 M 材料发生减值。

M 材料的可变现净值 $= [(120\,000 - 1\,000) \times 10 - 500\,000]$ 元 $= 690\,000$ 元, M 材料成本为 $800\,000$ 元, 所以, 存货跌价准备余额 $= (800\,000 - 690\,000)$ 元 $= 110\,000$ 元, 因“存货跌价准备——M 材料”科目贷方余额为 $50\,000$ 元, 所以, 本期末应计提存货跌价准备 $= (110\,000 - 50\,000)$ 元 $= 60\,000$ 元。

借: 资产减值损失	60 000
贷: 存货跌价准备	60 000

四、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。

为了反映和监督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“待处理财产损溢”科目，借方登记存货的盘亏、毁损金额及盘盈的转销金额，贷方登记存货的盘盈金额及盘亏的转销金额。企业清查的各种存货的损溢，应在期末结账前处理完毕，期末处理后，“待处理财产损溢”科目应无金额。



延伸知识
存货的清查