

有证还不够，必须学
会这些真正技能——
助理会计师必学

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税(税务)网站

讲义提纲

第 1 篇 助理会计师必须掌握的会计知识与技能

第 1 讲 会计综述

第一节 会计基本假设

第二节 会计信息质量要求

第三节 会计确认、计量和报告的基础及核算原则

第四节 会计要素与会计等式

1-5-1 会计要素

1-5-2 会计等式

第五节 会计计量

第六节 会计电算化工作规范

第七节 会计法、刑法、公司法对财务会计的要求

第 2 讲 货币资金及应收、预付项目会计

第一节 货币资金

第二节 支付结算制度

第三节 应收账款

第四节 应收票据

2-4-1 票据法律制度

2-4-2 应收票据的会计处理

第五节 其他应收及预付项目

第 3 讲 存货会计

第一节 存货的会计处理

第二节 会计科目及主要账务处理

第 4 讲 固定资产会计

第一节 固定资产的确认

第二节 固定资产的初始计量

第三节 固定资产的后续计量

第四节 固定资产的处置

第五节 会计科目及主要账务处理

第 5 讲 无形资产会计

第一节 无形资产基础知识

第二节 无形资产的确认

第三节 无形资产的初始计量

第四节 无形资产的后续计量

第五节 会计科目及主要账务处理

第 6 讲 投资性房地产会计

第一节 投资性房地产基础知识

第二节 投资性房地产的确认和计量

第三节 投资性房地产的后续计量

第四节 投资性房地产的转换

第五节 投资性房地产的处置

第六节 会计科目及主要账务处理

第 7 讲 长期股权投资会计

第一节 长期股权投资的初始计量

第二节 长期股权投资的后续计量

第三节 会计科目及主要账务处理

第 8 讲 资产减值会计

第一节 可能发生减值资产的认定

第二节 资产可收回金额的计量

第三节 资产减值损失的确定

第四节 资产组的认定及减值处理

第五节 商誉减值的处理

第六节 会计科目及主要账务处理

第 9 讲 金融资产减值

第 10 讲 披露

第 11 讲 债权人的会计处理

第 12 讲 原保险合同准备金

第 13 讲 原保险合同成本

第 14 讲 列报

第 15 讲 流动负债会计

第一节 综合知识

第二节 会计科目及主要账务处理

第 16 讲 非流动负债会计

第一节 综合知识

- 第二节 会计科目及主要账务处理
- 第 17 讲 所有者权益会计
 - 第一节 实收资本
 - 第二节 资本公积
 - 第三节 盈余公积
 - 第四节 未分配利润的核算
- 第 18 讲 收入会计
 - 第一节 收入基础知识
 - 第二节 销售商品收入
 - 第三节 提供劳务收入
 - 第四节 让渡资产使用权收入
 - 第五节 会计科目及主要账务处理
- 第 19 讲 建造合同会计
 - 第一节 基础基础知识
 - 第二节 会计科目及主要账务处理
- 第 20 讲 政府补助会计
 - 第一节 确认和计量
 - 第二节 会计科目及主要账务处理
- 第 21 讲 利润及利润分配会计
 - 第一节 利润分配的会计管理
 - 第二节 相关会计科目及主要账务处理
 - 第三节 每股收益

第 22 讲 财务会计报告

第一节 财务会计报告的编制

第二节 资产负债表

22-2-1 资产负债表基础知识

22-2-2 一般企业的资产负债表格式

22-2-3 商业银行的资产负债表

22-2-4 保险公司的资产负债表

22-2-5 证券公司的资产负债表

第三节 利润表

22-3-1 利润表基础知识

22-3-2 一般企业的利润表

22-3-3 商业银行的利润表

22-3-4 保险公司的利润表

22-3-5 证券公司的利润表

第四节 所有者权益变动表

22-4-1 所有者权益变动表基础知识

22-4-2 一般企业的所有者权益变动表

22-4-3 商业银行、保险公司、证券公司的所有者权益变动表

第五节 会计报表附注

22-5-1 附注基础知识

22-5-2 一般企业的报表附注

22-5-3 商业银行的报表附注

22-5-4 保险公司的报表附注

22-5-5 证券公司的报表附注

第六节 现金流量表

22-6-1 基础知识

22-6-2 经营活动产生的现金流量

22-6-3 投资活动产生的现金流量

22-6-4 筹资活动产生的现金流量

22-6-5 现金流量表的编制

22-6-6 披露

第七节 中期财务报告

22-7-1 综合知识

22-7-2 中期财务报告的内容

22-7-3 确认和计量

第八节 分部报告

22-8-1 分部报告概述

22-8-2 报告分部的确定

22-8-3 分部会计信息的披露

第 23 讲 资产负债表日后事项

第一节 基础知识

第二节 资产负债表日后调整事项

第三节 资产负债表日后非调整事项

第 24 讲 财务管理综述

第一节 企业综合知识

第二节 企业财务管理概述

第三节 企业财务管理制度

24-3-1 企业财务决策制度

24-3-2 企业财务风险管理制度

第四节 企业财务管理权责

24-4-1 企业财务管理职权

24-4-2 企业财务管理职责

第 25 讲 绩效评价

第一节 企业绩效评价概述

第二节 部门业绩的报告与考核

第 26 讲 财务监督

第一节 企业财务监督概述

第二节 企业内部财务监督

第三节 企业外部财务监督

第四节 财务监督法律责任

第 27 讲 财务风险

第一节 企业风险和报酬

第二节 企业风险控制

27-2-1 企业风险控制概述

27-2-2 企业经营风险控制

27-2-3 企业财务风险控制

第 28 讲 财务预算

第一节 企业财务预测

第二节 企业财务预算

第 29 讲 收益管理

第一节 企业收益管理概述

第二节 企业收入的财务管理

第三节 企业年度经营亏损弥补

第四节 企业年度利润分配

第五节 企业职工要素分配

第六节 企业股利支付

第 30 讲 成本费用

第一节 企业成本控制

30-1-1 企业成本管理

30-1-2 企业成本控制概述

30-1-3 企业成本控制方法

第二节 企业资本成本

30-2-1 资金时间价值

30-2-2 资本成本

第三节 企业费用管理

第四节 企业薪酬福利

第 31 讲 资产营运

第一节 资产营运概述

第二节 资金调度控制

第三节 流动资产管理

31-3-1 库存现金管理

31-3-2 应收款项管理

31-3-3 企业存货管理

第四节 固定资产管理

第五节 无形资产管理

第六节 对外投资管理

第七节 对外担保管理

第八节 对外捐赠管理

第九节 其他资产管理

第 32 讲 筹资管理

第一节 企业筹资管理概述

第二节 国内外企业融资制度

第三节 企业资本结构

第四节 增长率与企业资金需求

第五节 企业权益资金筹集管理

32-5-1 企业权益资金筹集管理概述

32-5-2 企业吸收直接投资

32-5-3 企业发行普通股票

32-5-4 企业留存收益筹资

第六节 企业债务资金筹集管理

32-6-1 企业债务资金筹集管理概述

32-6-2 企业短期负债筹资

32-6-3 企业长期负债筹资

32-6-4 企业混合筹资

第 33 讲 投资管理

第一节 企业投资管理概述

第二节 企业项目投资管理

第 34 讲 信息管理

第一节 企业财务信息管理概述

第二节 企业信息化财务管理

第三节 企业财务会计报告的编制、管理

第四节 企业财务信息内部公开制度

第五节 企业财务信息使用制度

第六节 企业资源计划系统

第七节 企业财务预警机制

第八节 企业财务评价体系

第 3 篇 助理会计师必须掌握的内控知识与技能

第 35 讲 内部控制综合知识

第 36 讲 内部控制基本规范

第 37 讲 资金活动方面的内部控制

- 第 38 讲 财务报告方面的内部控制
- 第 39 讲 全面预算方面的内部控制
- 第 40 讲 内部信息传递方面的内部控制
- 第 41 讲 信息系统方面的内部控制
- 第 42 讲 成本会计综合知识
 - 第一节 成本方面综合知识
 - 第二节 成本核算综合知识
 - 第三节 成本会计综合知识

第 4 篇 助理会计师必须掌握的成本核算知识与技能

- 第 43 讲 产品成本核算基础知识
 - 第一节 要素费用的会计处理
 - 43-1-1 要素费用分配方法
 - 43-1-2 在产品数量的核算
 - 第二节 综合费用的会计处理
 - 43-2-1 要素费用核算的程序
 - 43-2-2 原材料、周转材料费用
 - 43-2-3 外购动力费用
 - 43-2-4 工资薪酬
 - 43-2-5 利息费用、税金和其他费用
 - 43-2-6 折旧费用
 - 第三节 完工产品与在产品之间费用的分配

43-3-1 制造费用

43-3-2 辅助生产费用

43-3-3 废品损失

43-3-4 停工损失

第 44 讲 产品成本核算具体方法

第一节 综合知识

第二节 品种法

第三节 分批法

第四节 分步法

第五节 定额法

第六节 分类法

第 45 讲 期间费用的会计处理

第一节 销售费用的会计处理

第二节 管理费用的会计处理

第三节 财务费用的会计处理

第 46 讲 分行业成本会计

第一节 商品流通企业成本会计

46-1-1 商品流通企业成本会计综述

46-1-2 商品批发企业会计实务专题

46-1-3 商品零售企业会计实务专题

46-1-4 批零兼营企业库存商品的会计处理

第二节 建筑施工企业成本会计

第三节 房地产开发企业成本会计

46-3-1 综合知识

46-3-2 开发成本

46-3-3 开发产品

46-3-4 期间费用

第四节 旅游、饮食、服务企业成本会计

第五节 交通运输企业成本会计

46-5-1 综合知识

46-5-2 公路运输成本会计

46-5-3 水路运输成本会计

46-3-1 水路运输会计的综合知识

46-3-2 内河运输成本的会计处理

46-3-3 沿海运输成本的会计处理

46-3-4 远洋运输成本的会计处理

46-3-5 港口业务成本的会计处理

46-5-4 铁路运输成本会计

46-4-1 铁路运输会计实务的综合知识

46-4-2 铁路运输收入进款的会计处理

46-4-3 铁路运输营业收入的会计处理

46-4-4 铁路运输成本费用的会计处理

46-4-5 铁路运输企业利润的会计处理

46-5-5 航空运输成本会计

第六节 农业企业成本会计

第七节 金融企业成本会计

46-7-2 金融企业主营业务成本会计

46-7-3 金融企业销售费用会计处理

第 47 讲 成本报表的编制

第一节 成本报表编制综述

第二节 产品生产成本报表

第三节 主要产品单位成本表

第四节 其他成本报表

第五节 费用明细表

第六节 期中成本预报

第七节 责任成本报表

第八节 质量成本报表

第 48 讲 成本报表的分析

第一节 成本报表分析综述

第二节 全部产品生产成本表分析

第三节 可比产品成本分析

第四节 主要产品单位成本分析

第五节 技术经济分析

第六节 费用明细表的分析

第七节 责任成本的分析

第 49 讲 财务会计报告分析综述

第一节 财务会计报告阅读与分析综合知识

第二节 财务会计报告分析指标体系和方法

第 50 讲 资产负债表的分析

第一节 资产负债表的阅读

第二节 资产负债表的分析

50-2-1 资产负债表分析综述

50-2-2 资产负债表项目分析

50-2-3 资产状况分析

50-2-4 资产结构质量分析

50-2-5 负债状况分析

50-2-6 所有者权益状况分析

50-2-7 资本结构质量分析

50-2-8 资产与负债及所有者权益的对称性结构分析

50-2-9 资产负债表比率分析

第 51 讲 利润表的分析

第一节 利润表的阅读

第二节 利润表的分析

第 52 讲 现金流量表的分析

第一节 现金流量表的阅读

52-1-1 现金流量表阅读综述

52-1-2 经营活动产生的现金流量

52-1-3 投资活动产生的现金流量

52-1-4 筹资活动产生的现金流量

52-1-5 现金流量表的编制

第二节 现金流量表的分析

52-2-1 现金流量分析

52-2-2 现金流量表分析

第 53 讲 中期财务报告的分析

第一节 中期财务报告的阅读

53-1-1 综合知识

53-1-2 确认和计量

53-1-3 中期财务报告的内容

第二节 中期财务报告的分析

第 54 讲 合并财务报表的分析

第一节 合并财务报表的阅读

54-1-1 综合知识

54-1-2 合并资产负债表

54-1-3 合并利润表

54-1-4 合并现金流量表

第二节 合并财务报表的分析

第 55 讲 分部报告的分析

第一节 分部报告的阅读

第二节 分部报告的分析

第 56 讲 财务报表附注的分析

第一节 企业财务报表附注的阅读

第二节 企业财务报表附注的分析

试读内容

第 40 章 分行业成本会计

第一节 商品流通企业成本会计

40-1-1 商品流通企业成本会计综述

40-1-1-1 成本

在商品流通过程中，商品销售成本的高低、正确与否，对商品销售利润具有重要的影响。因此，正确进行成本核算，对于正确确定商业企业的财务成果，正确处理企业与国家和其他投资者之间的分配关系，有着重要意义。此外，通过成本核算，对于促进企业降低商品采购成本和销售成本，节约商品流通过费用，提高经济效益也有重要意义。

商品流通企业的成本主要是指商品成本和其他业务成本。商品成本又分为商品采购成本、商品存货成本、商品加工成本、商品销售成本等。

一、商品流通企业成本的构成

商品流通企业不同于制造企业，其最大区别在于无产品生产过程，因此也就不存在生产资金的耗费过程。

商品流通企业的基本经济活动是商品的购进和销售，为此，要发生商品的进价成本和销售成本。同时，商品流通企业在经营活动中还会发生销售费用、管理费用和财务费用，这些费用统称为商品流通过费用（见表 5-1）。

表 5-1 商品流通企业成本的构成

商品 采购 成本	<p>商品采购成本是因采购商品而发生的有关支出。从理论上讲，商品采购成本应按实际成本计算，但由于商品流通企业以“勤进快销”为经营方针，一般不留有过多库存。为了简化会计核算手续，因采购商品而发生的有关费用，不计入商品采购成本，而以销售费用核算，同其他期间费用一并计入当期损益。所以，商品采购成本就是采购商品的进价成本。确定商品采购成本的方法，依企业采购商品的来源不同而有所区别。</p> <p>1. 国内购进的商品</p> <p>国内购进用于国内销售和用于出口的商品，应以进货原价作为其采购成本。必须注意，购进商品过程中所发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等进货费用，以及购进出口商品到达交货地</p>
-------------------------	---

	<p>车站、码头以前支付的各项费用和手续费，均应列入销售费用作为当期损益处理。</p> <p>2. 企业进口的商品</p> <p>企业进口的商品，其采购成本是指进口商品在到达目的地港口以前所发生的各种支出，包括进口商品的国外进价、应分摊的外汇价差和进口环节的各种税金。</p> <p>(1) 进口商品的国外进价</p> <p>即进口商品按对外承付货款日市场外汇牌价结算的到岸价格（CIF）。如对外合同是以离岸价格（FOB）成交的，商品离开对方口岸后，由我方负担的运杂费、保险费、佣金等费用，也应计入商品的进价；商品到达我国口岸目的港后发生的费用，应计入销售费用。收入的进口佣金冲减进价，不易按商品认定的，则冲减销售费用。</p> <p>(2) 委托代理进口商品的采购成本</p> <p>企业委托其他单位代理进口的商品，其采购成本为实际支付给代理单位的全部价款。</p> <p>(3) 购进外汇价差</p> <p>即企业以调入外汇进口商品而按规定结转的外汇价差。</p> <p>(4) 进口税金</p> <p>如商品进口报关时应交纳的进口关税。</p> <p>3. 企业收购的农副产品</p> <p>其采购成本包括购进商品的原始进价和购入环节缴纳的税金。按照《中华人民共和国增值税暂行条例》的有关规定，一般纳税人向农业生产者购买的免税农业产品（直接从事植物的种植、收割和动物的饲养以及捕捞的单位和个人销售的自产农业产品，免征增值税），或者向小规模纳税人购买的农业产品，准予按照买价和10%的扣除率计算进项税额。农副产品进行挑选整理而发生的费用开支，以期间费用核算，不计入农副产品成本。因挑选整理而发生的农副产品等级和数量变化，也不改变挑选前的总成本。这是因为挑选整理是为了提高农副产品质量，便于按质论价，不创造价值，不同于加工。</p> <p>企业购进商品发生的购货折扣、退回和折让及购进商品发生的经确认的索赔收入，应冲减商品进价成本。</p>
商品 存货 成本	<p>商品存货成本一般以商品采购成本为基础进行核算，并根据存货计价方法确定其成本额。商品流通企业进行商品经营所发生的进货费用、储存费用和销售费用都作为企业的销售费用计入当期损益，使得商品采购成本及商品存货成本不包括进存商品的费用，这主要是为了简化会计核算手续。但企业进销货有季节性时，会使商品存货成本失实。在这种情况下，应将商品存货所负担的进存费用计入商品存货成本，以便正确反映商品存货的价值，其方法是：将数额较大的进货费用（如进货运杂费）及存货费用（如储存保管费），按商品存销比例分摊，商品存货所分摊的费用应作为商品存货成本的构成内容。</p>
商品 加工 成本	<p>商品加工成本是指企业将原材料、半成品等进行加工制成商品的全部支出。委托加工商品的成本包括耗用的原材料或半成品成本、支付的加工费、运输费、装卸费、保险费、缴纳的加工税金，加工过程中的有关收入应扣抵加工商品成本。自营加工的商品成本，按制造过程中的各项实际净支出确定。</p>
商品 销售 成本	<p>商品销售成本是指已销商品的进价成本。</p>
其他	<p>其他业务成本是指除了商品销售以外的其他销售或提供其他劳务等发生的直</p>

业务成本	接人工、直接材料、其他直接费用和税金及附加。
-------------	------------------------

二、商品流通企业成本核算的特点

商品流通企业成本核算的特点（见表 5-2）：

表 5-2 商品流通企业成本核算的特点

商品流通企业的成本核算对象主要是库存商品	库存商品是商品流通企业为了销售而购进和储备的主要存货。由于商品流通企业没有生产过程，购进的库存商品一般不再直接进行加工。因此，商品流通企业没有生产成本，库存商品就成为主要的核算对象。而与商品流通活动有关的商品进货费用、储存费用和销售费用，以及使用物资设备的损耗价值、经营人员工资等，为了简化核算手续均不计入存货成本，直接以商品流通过费用（销售费用、管理费用）列支。
商品流通企业成本核算的内容，一般只有商品采购成本、商品销售成本和期间费用	商业企业没有生产成本，只有商品采购成本、商品销售成本和期间费用。这是因为商业企业没有生产过程，它的这一特点是由其经营过程决定的。 一般设置“物资采购”明细账核算商品采购成本；设置“主营业务成本”明细账核算商品销售成本。
流通企业成本核算的方法，必需根据批发和零售业务经营的特点而采用相适应的核算方法	商品流通企业因流通环节的不同，分为批发和零售企业两类。这两类企业具有不同的业务经营特点。与此相适应，对库存商品分别采用了不同的核算方法。其中，批发商品流通企业一般采用进价金额核算方法，零售商品流通企业则一般采用售价金额核算方法。

三、产品成本核算对象

批发零售企业一般按照商品的品种、批次、订单、类别等确定成本核算对象。

四、产品成本核算项目和范围

批发零售企业一般设置进货成本、相关税费、采购费等成本项目。

进货成本，是指商品的采购价款。

相关税费，是指购买商品发生的进口关税、资源税和不能抵扣的增值税等。

采购费，是指运杂费、装卸费、保险费、仓储费、整理费、合理损耗以及其他可归属于商品采购成本的费用。采购费金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

五、商品采购成本的会计处理

商品采购是商品流通过程的首要环节。为了正确核算商业企业的经营成果，必须认真进行商品采购过程的成本核算。

商品采购成本是指商品的进价成本。为经营商品或提供劳务而发生的其他各项费用（包括销售费用、管理费用和财务费用）均列入商品流通费，作为期间费用处理。

通常设置“物资采购”账户核算企业购入商品的采购成本。购入商品包括国内采购、国外进口的商品。企业为了供应和销售给外单位而购入的各种商品，不论是否进入本企业仓库，凡是通过本企业结算货款的，都在本账户核算。企业购入的材料物资、包装物、低值易耗品等，应在“周转材料—包装物”、“周转材料—低值易耗品”等账户核算，不记入本账户。企业因采购商品而在期末发生的在途商品，以及采用实际成本核算材料、商品的企业，可以将本账户改为“在途物资”账户进行核算。

企业购入商品，根据发票、账单支付货款和各项费用、税金等，按商品进货原价（有进货折扣与折让的，应扣除进货折扣与折让），借记本账户和“销售费用”等账户，贷记“银行存款”、“应交税费”等账户。采用商业汇票结算方式购入的商品，开出、承兑商业汇票时，借记本账户，贷记“应付票据”账户。商品到达验收入库后，采用进价核算的商品，按进价借记“库存商品”账户，贷记本账户；采用售价核算的商品，按售价借记“库存商品”账户，按进价贷记本账户，按售价与进价的差额贷记“商品进销差价”账户（售价低于进价时，应借记“商品进销差价”账户，下同）。本账户期末余额反映企业在途商品的采购成本。

购入商品在运输途中发生的毁损、短缺或溢余，不作为增减购入商品的采购成本处理，应于发现时，通过“待处理财产损溢”账户核算，并应查明原因分别情况进行处理。

本账户应按供货单位、商品类别等设置明细账。企业经营进出口商品的，可根据需要分别进口商品采购和出口商品采购进行明细核算。

企业购入商品抵达仓库前发生的包装费、运杂费（不包括按规定根据运输费的一定比例计算的可抵扣的增值税额）、运输储存过程中的保险费、装卸费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等采购费用直接计入当期销售费用，不在本账户核算。

【例 5-1】 智董商场（零售企业）20×3年8月1日向本市某批发企业购入某种商品100件，对方开具的增值税专用发票上列示价款20 000元和增值税额3 400元。该批商品售价金额为26 000元，其进销差价共为6 000元。货款用支票付讫，商品已验收入库。根据供货单位的专用发票和本企业的支票存根，编制会计分录如下：

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

根据商品收货单，编制会计分录如下：

借：库存商品	26 000
贷：物资采购	20 000
商品进销差价	6 000

【例 5-2】 智董公司（批发企业）向上海自行车厂购进自行车100辆，每辆500元，计价50 000元，增值税率为17%。运费1 000元（假定运费金额按10%计算进项税额准予抵扣）。款未付，开出银行承兑汇票一张。

根据业务部门转来的“发货单”、自行填制的“收货单”、运费发票以及专用发票上记载的应计入采购成本的金额和增值税额，作如下账务处理：

借：物资采购	50 000
应交税费—应交增值税（进项税额）（50 000×17%+1 000×10%）	8 600
销售费用（1 000×90%）	900

贷：应付票据	59 500
--------	--------

另外，财会部门根据仓库转来的“收货单”审核无误后，结转商品采购成本，作分录如下：

借：库存商品	50 000
贷：物资采购	50 000

【例 5-3】 智董百货公司向贵琛针织厂采购毛衣 1 000 件，每件 70 元（不含税）。供货单位代垫运杂费 5 000 元。已根据有关结算凭证承付货款，商品尚未运达。应作如下分录：

借：商品采购	70 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	11 900
销售费用	5 000
贷：银行存款	86 900

【例 5-4】 智董电器经销公司从贵琛工厂采购电风扇 5 000 台，每台 168 元（不含税）。合同规定，该批货款采用商业承兑汇票方式进行结算，期限为 5 个月。该批商品自行组织运输，共计支付运杂费 19 500 元，货物尚未入库。应根据有关结算凭证作如下分录：

借：商品采购	840 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	142 800
销售费用	19 500
贷：应付票据	982 800
银行存款	19 500

【例 5-5】 智董百货公司采购的毛衣已如期到货，经验收合格入库。该批商品采用售价核算方式，每件毛衣的售价为 85 元。应根据“收货单”作如下分录：

借：库存商品	85 000
贷：商品采购	70 000
商品进销差价	15 000

【例 5-6】 智董电器经销公司采购的电风扇已如期到货，经验收合格入库。该批商品采用进价核算方式。应根据“收货单”金额作如下分录：

借：库存商品	840 000
贷：商品采购	840 000

【例 5-7】 智董进出口公司从美国进口化工原料一批，货款总额为 USD200 000（CIF 价）。经审核全套单据后，对外全额支付货款。当日市场外汇牌价（卖出价）为 USD100=¥872.98。应作如下分录：

借：商品采购	1 748 960
贷：银行存款	1 748 960

【例 5-8】 上例进口化工原料已运达目的港，支付进口关税 890 000 元、进口增值税 448 600 元。应作如下分录：

借：商品采购	890 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	448 600
贷：银行存款	1 338 600

【例 5-9】 化工原料已验收入库。应根据“收货单”作如下分录：

借：库存商品	2 635 960
贷：商品采购	2 635 960

六、商品销售成本的会计处理

商品流通企业对库存商品的核算方法不同，商品销售成本的核算也不同。

（一）库存商品的核算方法概述

库存商品的核算方法分为数量金额核算法和金额核算法两大类。数量金额核算法同时以实物指标和价值指标核算库存商品的增减变动及结存情况。金额核算法仅以价值指标核算库存商品的增减变动及结存情况。价值指标分为进价和售价，所以每类方法又分为两种具体方法。但无论采用什么价值指标，商品的计价基础都是采购商品的进价成本（见表 5-3）。

表 5-3 库存商品的核算方法

数量 进价 金额 核算 方法	这种方法以实物指标和商品进价成本核算库存商品。库存商品总账及其明细账按商品进价成本记录，而且库存商品明细账按商品的编号、品名、规格分户，记载商品增减变动及结存的数量和金额。这种方法主要适用于批发企业。
数量 售价 金额 核算 方法	这种方法以实物指标和商品售价核算库存商品。库存商品总账及其明细账按商品售价（含增值税，下同）记录，其账户设置与数量进价金额核算法基本相同。库存商品按售价记录的同时，为了反映该商品的进价成本，应将售价高于商品进价成本的差额，单独设置“商品进销差价”调整账户。这种方法主要适用于基层批发企业和贵重的零售商品。
售 价 金 额 核 算 方 法	这种方法以商品售价（含增值税，下同）核算库存商品，库存商品按商品柜组进行明细核算。为了反映商品进价成本，应将售价高于商品进价成本的差额，单独设置“商品进销差价”调整账户。这种方法主要适用于零售企业。
进 价 金 额 核 算 方 法	这种方法以商品进价核算库存商品，库存商品按柜组进行明细核算，不记商品数量。商品销售后不结转销售成本，月末通过实地盘点倒挤销售成本。这种方法只适用于零售企业的鲜活商品。

（二）数量进价金额核算法下商品采购成本和销售成本的核算

1. 数量进价金额核算法下商品采购成本的核算

如上所述，数量进价金额核算法适用于批发企业。批发商品购进是指企业为了销售或加工后销售，通过货款结算而购进商品的交易行为。在会计核算上，应以支付货款和收到商品的时间作为核算购进入账时间。为了反映批发企业购进商品的采购成本，应设立“物资采购”账户，该账户是资产账户，用来核算企业购入商品的采购成本。企业购进的各种商品不论是否进入本企业仓库，凡是通过本企业结算货款的，都应通过该账户核算。该账户的借方登记按进价计算的商品采购成本，贷方登记按进价计算的已验收入库的商品采购成本，期末如有余额在借方，反映企业已采购但尚未验收入库的在途商品的采购成本。

为了反映库存商品的收入、发出和结存情况，应设立“库存商品”账户。“库存商品”账户是资产账户，用来核算企业全部自有库存商品，包括存放在仓库、门市部和寄存在外库的商品及委托其他单位代管、代销的商品，以及陈列展览的商品等。该账户的借方登记商品的购进、调入、盘盈等；贷方登记商品的销售、调出、盘亏等。月末借方余额表示库存商品结存金额。由于库存商品既可以按进价核算也可以按售价核算，所以在具体运用该账户时，如果企业采用的是进价核算法，则在该账户中应按商品的进价计价登记；如果企业采用的是售价核算法，则应按商品的售价计价登记。批发企业一般采用商品进价核算法，零售企业一般采用商品售价核算法。

在批发企业中，当采购商品支付货款或开出承兑汇票时，借记“物资采购”账户，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户；商品验收入库后，借记“库存商品”账户，贷记“物资采购”账户。

现举例如下：

【例 5-10】 智董公司（批发企业）向本地贵琛工厂购入 A 商品 100 台，每台 2 000 元，共计 200 000 元。增值税税率 17%，进项税额为 34 000 元。商品运到并验收入库，货款以银行存款支付。其会计分录如下：

（1）购入时

借：物资采购	200 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	34 000
贷：银行存款	234 000

（2）验收入库时

借：库存商品—A	200 000
贷：物资采购	200 000

【例 5-11】 智董公司从外地智董工厂购进 B 商品 500 台，每台 200 元，共计 100 000 元。增值税税率 17%，厂方代垫运费 1 000 元，可抵扣增值税 100 元。企业开出商业承兑汇票一张，商品未到。开出商业承兑汇票时作会计分录：

借：物资采购	100 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	17 100
销售费用	900
贷：应付票据	118 000

2. 数量进价金额核算法下商品销售成本的核算

采用数量进价金额核算法核算商品销售成本，需要首先解决两个基本问题：

一是已销商品单位进价成本的确定；二是已销商品成本的计算顺序。

采用数量进价金额核算法，企业可根据具体情况，采用分批确认法、加权平均法、移动平均法、先进先出法等方法确定已销商品的单位进价成本。确定已销商品单位进价成本后，即可确定商品销售成本或期末商品存货成本。确定商品销售成本或期末商品存货成本的先后次序不同，产生了不同的成本计算顺序。先确定商品销售成本，再确定期末商品存货成本，称为顺算成本法，其计算公式为：

$$\text{商品销售成本} = \text{商品销售数量} \times \text{商品单位进价成本}$$

$$\text{期末商品存货成本} = \text{期初商品存货成本} + \text{本期增加的商品成本} - \text{本期非销售付出的商品成本} - \text{商品销售成本}$$

先确定期末商品存货成本，再确定商品销售成本，称为倒算成本法，其计算公式为：

$$\text{期末商品存货成本} = \text{期末商品存货数量} \times \text{商品单位进价成本}$$

$$\text{商品销售成本} = \text{期初商品存货成本} + \text{本期增加的商品成本} - \text{本期非销售付出的商品成本} - \text{期末商品存货成本}$$

按现行制度规定采用数量进价金额核算法的企业，对销售成本的核算可采用先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法、毛利率法等。企业应根据经营特点和管理要求选择适当的计价方法。

(1) 先进先出进价法

先进先出进价法是以先购入的商品先销售为假设前提，对发出的商品进行计价的一种方法。计算销售成本是按最先购进的进价计算，最先购进的商品销售完毕以后，再按第二批购进的商品的进价计算，依此类推。采用这种方法，先购入的商品成本在后购入的商品之前转出，据此确定发出商品销售成本和期末库存商品成本。

① 先进先出进价顺算法

采用先进先出进价顺算法的具体做法是先从数量金额式库存商品明细账中，逐笔查阅先购进的的商品的数量和单价，然后根据销售商品的数量确定其单价。举例如下：

【例 5-12】 智董公司 20×0 年 10 月 A 种库存商品明细账见表 5-4。

表 5-4

库存商品明细账

商品类别：

20×0 年 10 月

计量单位：件

商品编号：

最高库存：

商品名称及规格：A

最低库存：

月	日	摘要	收入			销售			结存		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
10	1	期初余额							600	4.00	2 400
10	6	购入	1 000	4.40	4 400				1 600		6 800
10	18	销售				1 000		4 160	600		2 640
10	25	购入	1 200	5.00	6 000				1 800		8 640
10	28	销售				1 500		7 140	300		1 500

10	31	月结	2 200		10 400	2 500		11 300	300	5.00	1 500
----	----	----	-------	--	--------	-------	--	--------	-----	------	-------

上表中，10月18日销售的1 000件商品的销售成本计算过程如下：

$$600 \times 4 + (1\ 000 - 600) \times 4.4 = 4\ 160 \text{ (元)}$$

10月28日销售的1 500件商品的销售成本，应包括10月6日购进的剩余部分600件(1 000-400)，其进价是44元；10月25日购进商品1 200件中的900件，其单价为5元。因此10月28日销售1 500件的成本为：

$$600 \times 4.4 + 900 \times 5 = 7\ 140 \text{ (元)}$$

以上计算表明，10月份共销售商品2 500件，其销售成本为11 300元(4 160+7 140)，月末库存商品的进价成本为1 500元(2 400+10 400-11 300)。

②先进先出进价倒算法

由于先进先出进价法是以先购进的商品先销售为假设前提，所以月末库存的商品成本应是其最后购进商品的进价。具体计算时有三种情况：如果月末库存商品的数量小于或者等于最后一批购进商品的数量，应按最后一批购进商品的单价乘以月末库存商品数量，计算库存商品成本；如果月末库存商品数量大于最后一批购进商品的数量，但小于全月购进商品的数量，应从最后一批购进商品的数量开始，向前逐批推算，分别按各批购进商品的进价计算，直到相等于月末库存商品的数量为止，然后加总即为月末库存商品的成本；如果月末库存商品的数量超过全月购进商品的数量，超过部分应按月初库存商品的单价计算，然后加上本月购进商品的成本，即为月末库存商品的进价成本。

【例 5-13】 仍以表 5-4 为例，月末库存商品 300 件小于最后一批购进商品的数量 1 200 件。因而，月末库存商品的进价成本为 1 500 (元)。

$$\text{月末库存商品进价成本} = 300 \times 5 = 1\ 500 \text{ (元)}$$

$$\text{本月已销售商品成本} = 2\ 400 + 10\ 400 - 1\ 500 = 11\ 300 \text{ (元)}$$

先进先出法的优点是先购进商品最先发出，因而期末库存商品的进价接近实际。缺点是在物价持续上涨的情况下，会使商品的当月销售成本偏低、库存商品的进价成本偏高，从而高估当期利润；在物价持续下降的情况下，会使商品的当月销售成本偏高、月末库存商品的进价成本偏低，进而低估当期利润。

(2) 加权平均进价法

加权平均进价法，是以期初结存商品的进价成本与本期购进商品的进价成本之和，除以期初结存商品的数量与本期购进商品的数量之和，计算出库存商品的加权平均单价。由于这种方法每期期末计算一次平均单价，因而又称为全月一次加权平均进价法。其计算公式如下：

$$\text{全月一次加权平均单价} = \frac{\text{期初结存商品进价成本} + \text{本期购进商品进价成本}}{\text{期初结存商品数量} + \text{本期购进商品数量}}$$

【例 5-14】 仍以表 5-4 为例，采用加权平均法计算，登记库存商品明细账见表 5-5。

表 5-5

库存商品明细账

商品类别:

20×0年10月

计量单位: 件

商品编号:

最高库存:

商品名称及规格: A

最低库存:

月	日	摘要	收入			销售			结存		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
10	1	期初结存	1 000						600	4.00	2 400
10	6	购入		4.40	4 400				1 600		6 800
10	18	销售				1 000			600		
10	25	购入	1 200	5.00	6 000				1 800		
10	28	销售				1 500			300		
10	31	月末结存	2 200		10 400	2 500	4.571 4	11 429	300	4.571 4	1 371

加权平均单价 = (2 400 + 10 400) ÷ (600 + 2 200) = 4.571 4 (元)

按顺算法计算:

本月已销商品成本 = 2 500 × 4.571 4 = 11 429 (元)

月末库存商品成本 = 2 400 + 10 400 - 11 429 = 1 371 (元)

按倒算法计算:

月末库存商品成本 = 300 × 4.571 4 = 1 371 (元)

本月已销商品成本 = 2 400 + 10 400 - 1 371 = 11 429 (元)

加权平均进价法, 只在月末一次计算加权平均单价, 比较简单, 而且在物价上涨或下跌时所计算出来的单位成本是一个平均水平, 对库存商品成本的分摊较为折衷。但是, 这种方法平时无法从账上提供发出和结存商品的单价及金额, 不利于加强对库存商品的管理。

(3) 移动加权平均进价法

移动加权平均进价法是以本批购进商品金额与原结存商品金额之和, 除以本批购进商品数量与原结存商品数量之和, 据以计算加权平均单价, 并对已销售商品进行计价的一种方法。在这种方法下, 每购进一次商品, 都要重新计算一个加权平均单价。其计算公式如下:

【例 5-15】仍以表 5-4 为例, 按移动加权平均进价法计算, 登记库存商品明细账见表 5-6。

表 5-6

库存商品明细账

商品类别:

20×0年10月

计量单位: 件

商品编号:

最高库存:

商品名称及规格: A

最低库存:

月	日	摘要	收入			销售			结存		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额

10	1	期初余额							600	4.00	2 400
10	6	购入	1 000	4.40	4 400				1 600	4.25	6 800
10	18	销售				1 000	4.25	4 250	600	4.25	2 550
10	25	购入	1 200	5.00	6 000				1 800	4.75	8 550
10	28	销售				1 500	4.75	7 125	300	4.75	1 425
10	31	月结	2 200		10 400	2 500			300	4.75	1 425

在表 5-6 中，10 月 6 日购进商品 1 000 件后，其移动加权平均单价为：

$$\text{10月6日商品移动加权平均单价} = \frac{2\,400 + 4\,400}{600 + 1\,000} = 4.25 \text{ (元)}$$

10 月 18 日销售商品 1 000 件的销售成本为：
 $1\,000 \times 4.25 = 4\,250 \text{ (元)}$

10 月 25 日购进商品 1 200 件后，其移动加权平均单价为：

$$\text{10月25日商品移动加权平均单价} = \frac{2\,550 + 6\,000}{600 + 1\,200} = 4.75 \text{ (元)}$$

采用移动加权平均法，可以在发出销售商品过程中随时在库存商品明细账中登记发出金额，使会计核算工作均衡化，符合会计工作及时性的要求。但在商品购进频繁的情况下，要经常计算移动加权平均单价，核算工作量比较大。所以该方法适用于那些进货批次不多的企业。

(4) 个别计价法

个别计价法又称个别认定法。此方法是假设商品的成本流转与实物流转相一致。采用这一方法，要求对每批购进的商品分别存放，且为各批商品分别标明批次及进价；在商品销售时，应在发货单中填明其进货的批次和进价，以便据以计算该批商品销售成本，登记库存商品明细账。

采用个别计价法，可以及时地计算、登记销售商品的进价成本，均衡会计核算工作，而且计算出的已销商品的进价成本和月末结存商品成本均符合实际情况。但在一次销售商品包括几批购进商品、几个不同进价时，核算工作较复杂。因此该方法一般适用于每月购进的批次较少、购进批量较大，整批购进整批销售或者整批购进分批销售，并能分批存放的商品。

(5) 毛利率法

毛利率法是根据本期商品销售收入乘以前期实际毛利率（或本期计划毛利率）计算本月已销商品的毛利额，然后再倒挤出本期已销商品的进价成本的一种方法。毛利率是毛利额与销售收入的比值。毛利率可按商品品种规格计算，也可按商品类别或综合计算。实际工作中毛利率一般按商品的类别计算。

前期已销某类商品毛利额 = 前期某类商品销售收入 - 前期已销某类商品进价成本

$$\text{某类已销商品毛利率} = \frac{\text{前期已销某类商品毛利额}}{\text{前期某类商品销售收入}} \times 100\%$$

本期已销商品毛利额=本期商品销售收入×毛利率

本期已销商品成本=本期商品销售收入-本期已销商品毛利额

或=本期商品销售收入×(1-毛利率)

【例 5-16】 智董公司(商品批发企业)日用品期初库存 180 000 元,本期购进日用品 900 000 元,销售日用品取得收入 1 000 000 元;上期日用品销售收入 800 000 元,其销售成本 680 000 元。计算本期销售成本和期末库存商品成本。

- (1) 上期已销商品毛利额=800 000-680 000=120 000(元)
- (2) 上期已销商品毛利率=120 000÷800 000×100%=15%
- (3) 本期已销商品毛利额=1 000 000×15%=150 000(元)
- (4) 本期已销商品成本=1 000 000-150 000=850 000(元)
或=1 000 000×(1-15%)=850 000(元)
- (5) 期末库存商品成本=180 000+900 000-850 000=230 000(元)

表 5-7

库存商品明细账

商品类别:日用品

20×0年10月

单位:元

年		凭证		摘要	借方	贷方	余额
月	日	字	号				
10	1			月初结存			180 000
10	8			购进	500 000		680 000
10	16			购进	400 000		1 080 000
10	31			本月销售商品成本		850 000	230 000

采用毛利率法按商品类别计算已销商品的销售成本,而不是按商品的品种、规格分别计算,因而可以简化会计核算工作。但是,由于同类商品中的各种商品毛利率不完全相同,而是前期实际毛利率(或本期计划毛利率)与本期未必相同,因而计算结果很难做到准确。在实际工作中为了保证会计核算资料真实,所以在每季度末,必须采用前述比较准确的方法计算。例如,到季末可按照最后进价,先计算月末存货成本,然后在计算本季度的商品销售成本,用该季度的商品销售成本减去前两个月已结转的成本,即为第三个月应结转的销售成本,从而对前两个月用毛利率计算的成本进行调整。

商品流通企业的商品品种较多,管理上要求按商品品种、规格设立明细账进行明细核算。按一定方法计算已销商品成本后,应按一定方式将已销商品成本从“库存商品”账户转入“主营业务成本”账户,结转的方式有分散结转和集中结转两种。

分散结转是按每一商品明细账户分别计算出商品销售成本和期末商品存货成本后,在每一账户付出金额栏内逐一结转商品销售成本,并将结存金额记入结存栏内。将每种商品的销售成本加总求出各类及全部商品销售成本,然后编制结

转主营业务成本的会计分录，并据以登记库存商品总账及二级账。

集中结转只在库存商品总分类账及二级账上登记商品销售成本，库存商品明细账上不登记已销商品成本（但需要计算和登记每一商品的期末结存金额）。将每种商品的期末结存金额加总，求得全部及各类商品期末结存金额后，记入总分类账及类目账的期末结存金额栏内，然后利用倒算成本法，求出全部及各类商品销售成本，然后编制结转商品销售成本的会计分录，并据以登记库存商品总账及二级账。

无论企业采用分散结转法还是采用集中结转法，结转商品销售成本的会计分录都是相同的，即根据已销商品成本作会计分录：

借：主营业务成本—×类

贷：库存商品—×类

为了贯彻收入与费用配比的会计核算原则，商品销售成本的结转与相应的商品销售收入必须在同一会计期间入账。在此前提下，商品销售成本从其结转的具体时间看，有逐日结转和定期结转之分。

逐日结转是指每日实现商品销售收入时，应立即结转销售成本。这种方法适用于需要分批考核商品销售成果以及能随时确定商品销售成本的情况，如出口商品销售、进口商品销售、代销商品销售、农副产品销售等。

定期结转是指在一定时期末（一般在月末）将本月销售商品的成本一并结转。这种方法适用于月末集中计算已销商品成本的情况，如采用全月加权平均法、毛利率法等。

（三）售价金额核算法下商品采购成本和销售成本的核算

售价金额核算法适用于零售企业的商品核算，我们首先来了解零售企业的经营特点。

1. 零售企业的经营特点

零售商品流转与批发商品流转不同，它是商品流转的最终环节。零售企业一般都是综合经营，经营的品种、规格复杂，库存数量不多，进销次数频繁，销售对象是广大消费者，交易额小而零星，业务手续比较简单，多采用一手交钱一手交货的方式，销售业务当场即可完成。在一般情况下，柜台商品和在库商品是结合在一起的。这些特点，是组织零售商品流转核算的重要依据。因此，大多数零售商品企业主要是采用售价金额核算法，也有些企业采用进价金额核算法或二者兼用。

售价金额核算又称“拨付计价、实物负责制”，这是一种售价记账与实物负责相结合的制度。因此，它不仅是一种核算方法，而且也是一种商品管理制度。在这种方法下，库存商品明细账只按售价登记金额，不记实物数量。为了加强对商品的实物管理，应建立相应的实物负责制；按经营商品的类别、品种、规格和管理的要求，确定若干实物负责人（或柜台组）；实物负责人对其经营的商品数量和质量负责；库存商品明细账按实物负责人（商品类别或柜台）分户，按批登记商品收入、发出和结存的售价金额，以商品的售价金额控制实物负责人经营的商品。实物负责人以经营的各种商品数量分别乘以该种商品的销售单价，计算出的各种商品售价金额之和，应当与相应的库存商品明细账中的金额一致。

2. 售价金额核算法下商品采购成本的核算

零售企业商品购进过程的核算与批发商品购进过程基本相同，设立和适用的账户也基本一样，在购进过程中也设立“物资采购”和“库存商品”账户。但是，由于在零售企业中一般采用的是“售价金额核算法”，“库存商品”账户是按售价

金额登记的,这样库存商品中的金额除包括商品的实际进价外,还包括未实现的进销差价。为了正确反映商品的采购成本,在按售价记入“库存商品”的同时,还必须把商品进价与售价之间的差额另设立“商品进销差价”账户进行反映。在购进商品入库时一方面按售价在“库存商品”中登记,另一方面将进销差价在“商品进销差价”中登记;“库存商品”账户与“商品进销差价”账户相抵后即为商品的采购成本。“商品进销差价”账户是资产账户,也是“库存商品”账户的抵减账户。它的贷方登记售价大于进价的差价,以及商品调价和商品溢余增值等因素增加的差额;借方登记售价小于进价的差额,销售商品已实现的差价以及商品短缺和调价减值等因素转销’的差额,其余表示实际“库存商品”的进销差价。

【例 5-17】 贵琛公司(零售企业)从本市智董公司采购商品一批,进价 600 000 元,货款以银行存款支付。该批商品售价 720 000 元,进销差价共计 120 000 元。其会计分录为:

(1) 采购时	
借: 物资采购	600 000
贷: 银行存款	600 000
(2) 验收入库时	
借: 库存商品	720 000
贷: 物资采购	600 000
商品进销差价	120 000

事实上,在售价金额核算法下商品购进成本就是库存商品售价与商品进销差价的差额,如上例商品购进成本为 600 000 元(720 000-120 000)。

3. 售价金额核算法下商品销售成本的核算

零售企业实行售价金额核算法。在会计核算上要做到既正确贯彻执行《增值税暂行条例》,又不破坏零售企业在长期经营实践中形成的行之有效的核算管理制度。“库存商品”账户以商品的零售价(包括销售价格和增值税两部分)核算,以含税售价反映实物负责人的责任,因此要求零售企业商品销售成本的会计核算有别于其他企业。

商品验收入库时,按含税售价借记“库存商品”账户,按不含税进价贷记“商品采购”等账户,按含税售价与不含税进价之间的差额贷记“商品进销差价”账户;商品销售后,按含税商品售价反映商品销售收入,借记“银行存款”等账户,贷记“主营业务收入”账户,并按含税售价结转商品销售成本,借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户;当计算出销项税时,将含税销售收入调整为不含税销售收入,借记“主营业务收入”账户,贷记“应交税费”账户,这样处理便于通过“库存商品”账户反映实物负责人的责任。但平时反映的“主营业务成本”账户包含了已销商品进价成本和已实现的商品进销差价(商品进销差价包括含税售价与不含税进价之间的差额,下同)两部分内容。为了正确计算财务成果,每月末应将本月已实现的商品进销差价从已售价记录的商品销售成本中转出,以求得已销商品的进价成本。

【例 5-18】 智董公司(零售企业)采用售价金额核算法,20×0 年 3 月有关业务资料如下:(1) 采购商品一批,验收入库,货款以银行存款支付,进价成本 3 000 元,增值税 510 元,该商品按售价计算为 4 680 元;(2) 该批商品全部

出售，收到货款 4 680 元存入银行；（3）根据实现的商品销售收入按 17%计算的增值税为 680 元 $[4\ 680 \div (1+17\%) \times 17\%]$ ；（4）根据实现的商品销售收入计算实现的商品进销差价 1 680 元。根据该资料编制如下会计分录：

（1）采购时	
借：商品采购	3 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	510
贷：银行存款	3 510
同时，验收时	
借：库存商品	4 680
贷：商品采购	3 000
商品进销差价	1 680
（2）销售时	
借：银行存款	4 680
贷：主营业务收入	4 680
同时	
借：主营业务成本	4 680
贷：库存商品	4 680
（3）计算增值税	
借：主营业务收入	680
贷：应交税费—应交增值税（销项税额）	680
（4）计算已实现的商品进销差价	
借：商品进销差价	1 680
贷：主营业务成本	1 680
该批商品的销售收入额=4 680-680=4 000（元）	
该批商品的销售成本额=4 680-1 680=3 000（元）	
该批商品的销售毛利额=4 000-3 000=1 000（元）	

根据以上分析可知，售价金额核算法下商品销售成本的核算，实际上是对已销商品进销差价的核算。

已销商品进销差价的计算方法主要有两种：差价率法和实际差价法。

1. 差价率法

差价率法是按商品的存销比例分摊进销差价的方法，根据进销差价占当月可供销售商品售价的比率，计算已销商品应分摊的进销差价。由于计算差价率的范围不同，差价率又分为综合差价率和分类（分柜组）差价率。综合差价率按全部商品计算，分类（分柜组）差价率按各类（各柜组）分别计算。分类（分柜组）差价率法的计算结果比综合差价率法准确。

差价率法计算已销商品进销差价的计算公式如下：

$$\text{差价率} = \frac{\text{月末结账前进销差价总额}}{\text{月末结存商品售价} + \text{本月“主营业务成本”账户借方发生额}} \times 100\%$$

$$\text{月末结存商品进销差价} = \text{月末结存商品售价} \times \text{差价率}$$

$$\text{已销商品进销差价} = \text{月末结账前进销差价总额} - \text{月末结存商品进销差价}$$

公式中“月末结账前进销差价总额”，是指将本月的各项业务全部记账后，在计算已销商品进销差价之前的余额；“月末结存商品售价”，是指月末“库存商

品”账户的零售价；本月“主营业务成本”账户借方发生额，是指商品销售后，按商品售价从“库存商品”账户转入的数额。

【例 5-19】 智董公司（零售企业）采用综合差价率计算法，计算已销商品进销差价，本月末结账前“商品进销差价”账户贷方余额为 68 000 元，月末“库存商品”账户借方余额为 305 000 元；本月“主营业务成本”账户借方发生额为 195 000 元。

根据以上资料，计算已销商品进价成本如下：

$$\text{差价率} = \frac{68\,000}{305\,000 + 195\,000} \times 100\% = 13.6\%$$

$$\text{月末结存商品进销差价} = 305\,000 \times 13.6\% = 41\,480 \text{ (元)}$$

$$\text{已销商品进销差价} = 68\,000 - 41\,480 = 26\,520 \text{ (元)}$$

$$\text{已销商品进价成本} = 195\,000 - 26\,520 = 168\,480 \text{ (元)}$$

2. 实际差价法

实际差价法是根据期末结存商品盘点的实际差价，倒求已销商品进销差价的方法。这种方法必须对库存商品进行实地盘点，逐一计算各商品的含税售价与不含税进价，并计算结存商品进销差价，然后倒挤已销商品进销差价。采用这种方法手续比较复杂，一般只限于年终决算时采用。

按一定方法计算已销商品进销差价后，应以售价记录的商品销售成本调整为进价成本，编制如下会计分录：

借：商品进销差价

贷：主营业务成本

（四）数量售价金额核算法下商品销售成本的核算

采用数量售价金额核算法时，对已销商品进价成本的核算同售价金额核算法下相同，即月末可以采用差价率法计算已销商品进销差价，年终决算前核实调整进销差价时，可采用实际差价法，也可以直接根据库存商品明细分类账户的期末结存数量乘以该商品的原进价或最后进价，计算出每种商品的进价结存金额，再汇总计算全部库存商品的进价总额，以库存商品售价总额减进价总额，即为全部结存商品的进销差价。从“商品进销差价”账户余额（年末结账前余额）中减去结存商品进销差价，即为已销商品进销差价，并编制结转已销商品进销差价的会计分录，求得已销商品的进价成本。

【例 5-20】 智董公司（基层批发企业）采用数量售价金额核算法计算商品销售成本，12 月末“库存商品”账户余额为 140 000 元，“商品进销差价”账户余额为 60 000 元，各商品结存情况见表 5-8（其中结存数量及售价金额数系根据明细账记载）。

表 5-8 商品结存情况表

品名	结存数量 (件)	售价(元)	售价金额 (元)	进价(元)	进价金额 (元)

A	500	100	50 000	80	40 000
B	1 000	50	50 000	40	40 000
C	2 000	20	40 000	10	20 000
合计	3 500		140 000		100 000

根据上述资料，计算已销商品进销差价如下：

结存商品进销差价=140 000-100 000=40 000（元）

已销商品进销差价=60 000-40 000=20 000（元）

根据上述计算结果，作如下会计分录：

借：商品进销差价 20 000
 贷：主营业务成本 20 000

（五）进价金额核算法下商品销售成本的核算

采用进价金额核算法时，按柜组实物负责人设立库存商品明细账，商品购进后，按进价记入“库存商品”账户，只记金额，不记品名和数量；每日商品销售后只将收入记入“主营业务收入”账户，并不立即结转销售成本，也不冲减库存商品；月末结算时，通过实地盘点，按最后进价确定结存商品的进价成本，并倒求本月已销商品的成本。其计算方法为：

本月已销商品成本=月初结存商品成本+本月购进商品成本-月末盘点商品成本

【例 5-21】 智董商店（副食品零售商店）期初库存鲜活商品 3 000 元，本期累计进货成本 32 000 元，本期销售收入累计为 48 000 元，期末盘点，库存商品成本为 2 000 元。根据上述资料，计算已销售商品成本如下：

本月已销商品成本=3 000+32 000-2 000=33 000（元）

根据上述计算结果，作如下会计分录：

借：主营业务成本 33 000
 贷：库存商品 33 000

七、产品成本归集、分配和结转

批发零售企业发生的进货成本、相关税金直接计入成本核算对象成本；发生的采购费，可以结合经营管理特点，按照合理的方法分配计入成本核算对象成本。采购费金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

批发零售企业可以根据实物流转方式、管理要求、实物性质等实际情况，采用先进先出法、加权平均法、个别计价法、毛利率法等方法结转产品成本。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）