

**2021《财务与会计》**  
**教材精讲班**  
**主讲：杨薇老师**  
**第九章 流动资产（二）**

### 本章考情分析

#### 1. 考试规律分析

本章收录的是《企业会计准则第1号——存货》的相关内容，属于重点章节，近年考试平均分6分，考试题型集中在单项选择题、多项选择题和计算题。

2019（3单+1多）； 2020（2单+1多）

#### 考查重点内容：

- (1) 存货初始计量
- (2) 存货后续计量
- (3) 存货期末计量

#### 2. 最近3年题型题量分析

题型	2020年	2019年	2018年
单项选择题	2题 3分	3题 4.5分	6题 9分
多项选择题	1题 2分	1题 2分	1题 2分
计算题	-	-	-
综合分析题	-	-	-
合计	5分	6.5分	11分

#### 学习方法

多听课，思考准则制定的原理

2021年本章教材变化总原则是删除，对考试没有影响

### 第一节 存货的确认和计量

#### 一、存货的概念与确认

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。

#### 存货的确认和计量

内容	原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料（包装物、低值易耗品）、委托代销商品等
确认条件	(1) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业 (2) 该存货的成本能够可靠地计量（可以联系资产的确认条件）

**【要点提示】确认存货应考虑其所有权归属，而不应仅看其存放地点，以下虽存放地点不在本单位，但仍属于本单位存货。**

已经发货但存货的控制权并未转移给购买方	委托加工物资	委托其他单位代销的存货 (委托代销商品)
---------------------	--------	-------------------------

**【2016·真题·多选题】下列项目中，应在企业资产负债表“存货”项目中列示的有（ ）。**

- A. 为外单位加工修理的代修品
- B. 已取得发票尚未验收入库的原材料
- C. 周转使用的材料
- D. 已验收入库但尚未取得发票的原材料
- E. 工程储备的材料

**【答案】ABCD**

**【解析】**选项 E，工程物资不是企业在日常活动所持有的，不应在资产负债表“存货”项目中反映。

## 二、存货的计量

### (一) 初始计量：存货按照成本进行初始计量

#### 1. 采购成本

#### 2. 加工取得存货的成本

存货加工成本=直接人工+制造费用

**重点：**不计入存货成本的相关费用

#### 3. 其他方式取得存货的成本

## 二、存货的初始计量

专题：非货币性资产交换换入存货

### 1. 概念

(1) 非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

(2) 货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。

(3) 非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

### 2. 计量

#### (1) 以公允价值为基础计量

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

①该项交换具有商业实质；

②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，对于换入资产，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量；对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，对于换入资产，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

a. 支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

b. 收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本；换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

c. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

#### (2) 同时换入或换出多项资产

①对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

②对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

#### (3) 以账面价值为基础

不满足公允价值为基础规定条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。

不涉及补价：

①对于换入资产，企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额。

②对于换出资产终止确认时不确认损益

涉及补价

①支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额；

②收到补价的，以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额；

注意：上述均不确认损益

### 【例题·案例题】

【例9-1】2019年12月1日，甲企业以其生产的产品A向乙企业换入原材料B，产品A的成本为36万元（未计提存货跌价准备），不含税售价为50万元。换入的原材料B的不含税售价为50万元。甲企业支付运杂费5000元。甲、乙双方均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为13%。假设交换过程不涉及其他税费，甲、乙双方均取得对方开具的增值税专用发票。

【说明】关于增值税税率，考试时时已知条件，可以按照题目税率计算即可  
甲企业的账务处理如下：

（1）换出产品A的增值税销项税额

$$=50 \times 13\% = 6.5 \text{ (万元)}$$

（2）换入原材料B的增值税进项税额

$$=50 \times 13\% = 6.5 \text{ (万元)}$$

（3）换入原材料B的入账价值

$$=50+0.5=50.5 \text{ (万元)}$$

（4）会计分录如下：

借：原材料——B 505000

应交税费——应交增值税（进项税额） 65000

贷：主营业务收入 500000

应交税费——应交增值税（销项税额） 65000

银行存款 5000

借：主营业务成本 360000

贷：库存商品 360000

注意：若甲、乙双方交换的资产的不含税售价（即公允价值）均不能可靠计量，则甲企业换入原材料B的入账价值=36+0.5=36.5（万元）。

【2019·真题·多选题】在存货初始计量时，下列费用应在发生时确认为当期损益，不计入存货成本的有（ ）

- A. 为特定客户设计产品的设计费用
- B. 非正常消耗的制造费用
- C. 生产产品正常发生的水电费
- D. 采购原材料发生的运输费用
- E. 仓储费用（不包括生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用）

【答案】BE

【解析】企业发生的下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用；（2）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费用）；（3）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

【2018·真题·单选题】下列各项不应计入存货成本的是（ ）。

- A. 非正常消耗的直接材料
- B. 为使存货达到可销售状态所发生的符合资本化条件的借款费用
- C. 存货在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用
- D. 存货加工过程中的制造费用

【答案】A

【解析】非正常消耗的直接材料应计入营业外支出，不计入存货成本。

## (二) 后续计量

计价方法	原则
先进先出法	先进先出法是假定“先入库的存货先发出”，并根据这种假设的成本流转次序确定发出存货成本的一种方法。
月末一次加权平均法	存货的加权平均单位成本=月初库存存货的实际成本+本月各批进货的实际成本之和/月初库存存货数量+本月各批进货数量之和 本月发出存货的成本=本月发出存货的数量×存货的加权平均单位成本 本月月末库存存货成本=月末库存存货的数量×存货的加权平均单位成本
移动加权平均法	存货的移动平均单位成本=本次进货之前库存存货的实际成本+本次进货的实际成本/本次进货之前库存存货数量+本次进货数量 本次发出存货的成本=本次发出存货数量×存货的移动平均单位成本 本月末库存存货成本=月末库存存货的数量×月末存货的移动平均单位成本
个别计价法	采用这一方法是假设存货的成本流转与物流流转相一致，分别按其购入或生产时所确定的单位成本作为计算各批发出存货和期末存货成本的方法

【2018·真题·多选题】根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，发出存货计价方法包括（ ）。

- A. 一次加权平均法      B. 后进先出法      C. 个别计价法  
 D. 先进先出法      E. 移动加权平均法

【答案】ACDE

【解析】根据相应准则规定，发出存货的计价方法包括先进先出法、个别计价法、移动加权平均法、月末一次加权平均法。

计价方法	原则
毛利率法	毛利率=销售毛利/销售净额×100% 销售净额=商品销售收入-销售退回与折让 销售毛利=销售净额×毛利率 销售成本=销售净额-销售毛利=销售净额×(1-毛利率) 期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售成本
零售价法	①成本率=(期初存货成本+本期购货成本)/(期初存货售价+本期购货售价)×100% ②期末存货成本=期末存货售价总额×成本率 ③本期销售成本=期初存货成本+本期购货成本-期末存货成本
售价金额核算法	①进销差价率=(期初库存商品进销差价+当期发生的商品进销差价)/(期初库存商品售价+当期发生的商品售价)=1-销售成本率 ②本期已销售商品应分摊的进销差价 =本期商品销售收入×进销差价率 ③本期销售商品的实际成本=本期商品销售收入-本期已销售商品应分摊的进销差价
计划成本法	①本期材料成本差异率=(期初结存材料的成本差异+本期验收入库的材料成本差异)÷(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% ②月初材料成本差异率=月初结存材料的成本差异/月初结存材料的计划成本×100%

	③本月发出材料应负担的成本差异额=发出材料的计划成本×材料成本差异率 【要点提示】材料成本差异=实际成本-计划成本 计算结果大于零，称为超支（计算时用正号） 计算结果小于零，称为节约（计算时用负号）
杨氏计划成本思维表	
月初：	实际成本 - 计划成本 = 差异额
本月购入	
合计	
发出	
结存	

### 【例题·单选题】

下列交易或事项会引起存货账面价值发生增减变动的是（ ）。

- A. 转回已计提的存货跌价准备
- B. 发出物资委托外单位加工
- C. 月末将完工产品验收入库
- D. 商品已发出但尚不符合收入确认条件

【答案】A

【解析】转回已计提的存货跌价准备，导致存货跌价准备的减少，相应的增加存货的账面价值。

### （三）存货的期末计量

#### 1. 存货期末计量原则

按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备。

存货的确认和计量

#### 2. 存货的成本及可变现净值

（1）成本就是会计计量属性中的历史成本即实际成本。

（2）可变现净值是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费后的金额。

#### 3. 计算可变现净值具体方法

公式一：适合用于出售的存货（例如商品或不用的材料）

可变现净值=（预计售价）-（预计销售费用、税金）

公式二：适合用于生产产品的材料

材料可变现净值=（最终销售产品预计售价）-（进一步加工成本）-（预计销售费用、税金）

存货项目	可变现净值确定	
执行合同	存量=订购量	以产成品或商品的合同价格作为可变现净值的计算基础
	存量>订购量	超出部分可变现净值以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础
	存量<订购量	以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础 【要点提示】如果该合同为亏损合同，按或有事项准则处理

没有合同（材料除外）	以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）为计算基础 可变现净值=产成品或商品的一般销售价格-估计的销售费用以及相关税费
直接出售的材料	(1) 通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础 (2) 存在销售合同的，按合同价格作为可变现净值的计算基础 可变现净值=材料一般销售价格（或合同价格）-估计的销售费用以及相关税费
需要经过加工的材料	可变现净值=加工成产品的估计售价-至完工时估计将要发生的成本-产品估计的销售费用以及相关税费

#### 4. 存货减值的判断

杨氏减值万能表

项目	有合同	无合同
成本		
可变现净值		
确定：期末账面价值（孰低）		
判断：计提或转回		

【例9-2】某企业有甲、乙两大类A、B、C、D四种存货，各种存货分别按三种计算方式确定期末存货的成本，如表9-2所示。

表9-2 期末存货成本与可变现净值比较 单位：元

项目	成本	可变现净值	单项比较法	分类比较法	总额比较法
甲类存货	10000	9600		9600	
A存货	4000	3200	3200		
B存货	6000	6400	6000		
乙类存货	20000	20800		20000	
C存货	8000	9200	8000		
D存货	12000	11600	11600		
总计	30000	30400	28800	29600	30000

由表9-2可知，单项比较法确定的期末存货成本最低，为28800元；分类比较法次之，为29600元；总额比较法最高，为30000元。相应地，计提的存货跌价准备分别为1200元、400元、0。

【例9-3】假定甲公司2×19年12月31日库存W型机器12台，成本（不含增值税）为360万元，单位成本为30万元。该批W型机器全销售给乙公司。与乙公司签订的销售合同约定，2×20年1月20日，甲公司应按每台30万元的价格（不含增值税）向乙公司提供W型机器12台。

甲公司销售部门提供的资料表明，向长期客户——乙公司销售的W型机器的平均运杂费等销售费用为0.12万元/台；向其他客户销售W型机器的平均运杂费等销售费用为0.1万元/台。2×19年12月31日，W型机器的市场销售价格为32万元/台。

在该例中，能够证明W型机器的可变现净值的确凿证据是甲公司与乙公司签订的有关W型机器的销售合同、市场销售价格资料、账簿记录和甲公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。根据该销售合同规定，库存的12台W型机器的销售价格全部由销售合同约定。

在这种情况下，W型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格30万元/台为基础确定。据此，W型机器的可变现净值=30×12-0.12×12=358.56（万元），低于W型机器的成本（360万元），应按其差额1.44万元计提存货跌价准备（假定以前未对W型机器计提存货跌价准备）。

如果W型机器的成本为350万元，则无须计提存货跌价准备。

因存货价值回升而转回的存货跌价准备，按上述同一原则确定当期应转回的金额。

### 5.计提存货跌价准备的方法

事项	内容
计提	(1) 存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提 (2) 对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备 (3) 与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备

企业应设置“存货跌价准备”科目核算实际计提的存货跌价准备，贷方登记期末实际计提的存货跌价准备，借方登记冲减或结转的存货跌价准备，期末贷方余额反映企业累计已计提但尚未转销的存货跌价准备。该科目可按存货项目或类别设置明细账进行明细核算。

事项	内容
计量和确认	企业在每一资产负债表日，比较存货成本与可变现净值，计算出应计提的存货跌价准备余额，再与已计提金额进行比较，若应计提余额大于已计提金额，应按差额予以补提。企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益（资产减值损失） 会计处理如下： 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备
转回	当以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当在原已计提的金额范围内予以恢复。会计处理如下： 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失 <b>【要点提示】</b> 如果不是由于原来计提跌价准备时的影响因素消失，而是其他因素，导致本期存货价值回升，那么原来计提的跌价准备就不能转回
结转	(1) 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，应同时结转对其已计提的存货跌价准备 (2) 对于因债务重组、非货币性资产交换转出的存货，也应同时结转已计提的存货跌价准备 结转分录如下： 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本等

**【例9-4】**华丰公司自2×16年起采用“成本与可变现净值孰低法”对期末某类存货进行计价，并运用分类比较法计提存货跌价准备。假设公司2×16—2×19年末该类存货的账面成本均为200000元。

(1) 假设2×16年末该类存货的预计可变现净值为180000元，则应计提的存货跌价准备为20000元。会计分录为：

借：资产减值损失 20000  
贷：存货跌价准备 20000

(2) 假设2×17年末该类存货的预计可变现净值为170000元，则应补提的存货跌价准备为10000元。会计分录为：

借：资产减值损失 10000  
贷：存货跌价准备 10000

(3) 假设 $2\times18$ 年11月30日，因存货用于对外销售而转出已提跌价准备5000元。会计分录为：

借：存货跌价准备 5000  
贷：主营业务成本 5000

(4) 假设 $2\times18$ 年末该类存货的可变现净值有所恢复，预计可变现净值为194000元，则应冲减已计提的存货跌价准备为： $30000-5000-6000=19000$ （元）。

会计分录为：

借：存货跌价准备 19000  
贷：资产减值损失 19000  
(5) 假设 $2\times19$ 年末该类存货的可变现净值进一步恢复，预计可变现净值为205000元，则应冲减已计提的存货跌价准备6000元（以已经计提的跌价准备为限）。会计分录为：  
借：存货跌价准备 6000  
贷：资产减值损失 6000

## 第二节 存货清查的核算

### 一、存货数量的确定方法

方法	定义
实地盘存制又称定期盘存制	企业平时只在账簿中登记存货的增加数，不记减少数，期末根据清点所得的实存数，计算本期存货的减少数。 使用这种方法平时的核算工作比较简单，但不能随时反映各种物资的收发结存情况，不能随时结转成本，并把物资的自然和人为短缺数隐含在发出数量之内。 适用于单位价值较低、自然损耗大、数量不稳定、进出频繁的特定货物
永续盘存制又称账面盘存制	企业设置各种数量金额的存货明细账，根据有关凭证，逐日逐笔登记材料、产品、商品等的收发领退数量和金额，随时结出账面结存数量和金额。 可以随时掌握各种存货的收发、结存情况，有利于存货管理。 永续盘存制也需要盘点。 我国企业一般采用永续盘存制

### 二、存货清查的账务处理

情况	批准处理前	批准处理后
盈	借：原材料等 贷：待处理财产损溢	借：待处理财产损溢 贷：管理费用
亏	借：待处理财产损溢 贷：原材料等 应交税费——应交增值税(进项税额转出)	借：管理费用(管理原因) 其他应收款(保险赔款或责任人赔款) 营业外支出(自然灾害等非正常损失) 库存现金、原材料等(处置收入或残料价值) 贷：待处理财产损溢

【要点提示】若盘亏是由自然灾害等非常原因造成的，则增值税进项税额可以抵扣，不需要做转出处理。

【例题·单选题】甲公司系增值税一般纳税人，2017年年末盘亏一批原材料，该批原材料购入成本为120万元，购入时确认进项税额为19.2万元。经查，盘亏系管理不善被盗所致，

确认由相关责任人赔偿 20 万元。假定不考虑其他因素，确认的盘亏净损失对 2017 年度利润总额的影响金额为（ ）万元。

- A. 120      B. 139.2      C. 100      D. 119.2

【答案】D

【解析】因管理不善原因导致的存货盘亏，购入时的进项税额不可以抵扣，应做进项税转出处理，则确认的盘亏净损失对 2017 年度利润总额的影响金额=120+19.2-20=119.2（万元）。

【例题·多选题】下列关于存货清查的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 盘盈或盘亏的存货如在期末结账前尚未经批准，应在对外提供的财务报表中先按规定进行处理
- B. 盘盈的存货经批准后应计入营业外收入
- C. 因管理不善原因造成盘亏的存货应计入管理费用
- D. 因自然灾害造成非正常损失的存货应计入管理费用
- E. 盘亏的存货应将其相应的增值税进项税额转出

【答案】AC

【解析】盘盈的存货应该冲减企业的管理费用，选项 B 错误；因自然灾害等原因造成的存货毁损，应该计入营业外支出，选项 D 错误；企业盘亏的存货。如果是自然灾害等原因造成的，其进项税额不需要转出，选项 E 错误。

### 【名言】

成功其实很简单

没有别人聪明，就要比别人努力

成功就是百分之一的机会

加百分之九十九的努力