

第四节 存货

- 01 存货概述
- 02 存货的初始计量
- 03 发出存货的计价方法
- 04 原材料
- 05 周转材料
- 06 委托加工物资
- 07 库存商品
- 08 消耗性生物资产
- 09 存货清查
- 10 存货减值

考点 1. 存货概述

一、存货的管理和核算内容

- (1) 持有以备出售的产品或商品；
- (2) 处在生产过程中的在产品；
- (3) 在生产过程或提供劳务过程中储备的材料或物料等。

【提示】常见的存货包括原材料、在产品，半成品，产成品，包装物、低值易耗品及委托代销商品等。

考点 2. 存货初始计量

| | 内容 |
|--------------|--|
| (一) 存货的采购成本： | <p>1. 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，但不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额。</p> <p>2. 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。</p> <p>3. 其他可归属于存货采购成本的费用是指在存货采购过程中发生的运输费，装卸费，保险费，仓储费、包装费、入库前的挑选整理费用，运输途中的合理损耗等。</p> |

【提示 1】合理损耗：

运输途中的正常损耗，该部分已包括在购买价款中，计算存货成本时，不要将其从价款中扣除。但是存货入库时，需要按照实际数量入库，所以，合理损耗的发生会增加存货的单位成本。

【提示 2】商品流通企业采购过程中所发生的进货费用的处理方式：

- ① 计入存货的成本；
- ② 先进行归集，期末根据存销情况进行分摊（已售存货的进货费用，计入当期损益；未售存货的进货费用，计入存货成本）；
- ③ 进货费用金额较小的，发生时直接计入当期损益。

【提示 3】小企业（批发业、零售业）购买商品过程中发生的进货费用，计入销售费用。

【例题 3-14 多选题】下列各项中，构成一般纳税人外购存货入账价值的有（ ）。

- A. 买价

- B. 运输途中的合理损耗
- C. 入库前的挑选整理费用
- D. 购入存货中支付的增值税

考点 2. 存货初始计量

【答案】ABC

【解析】外购的存货，其实际成本包括买价、运杂费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等；一般纳税人购入存货取得增值税专用发票的增值税不计入成本，应作为进项税额抵扣。

(二) 加工取得存货的成本

企业通过进一步加工取得的存货，主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。

存货加工成本包括直接人工和制造费用，是企业在加工存货的过程中发生的追加费用。

直接人工是指企业在生产产品过程中发生的直接从事产品生产人员的职工薪酬。

制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用。

企业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存货成本的税费。

(三) 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。

【提示】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。

(四) 企业自制存货的成本

企业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。

(五) 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 | 自然灾害的原因 | 计入营业外支出 |
| | 管理不善的原因 | 计入管理费用 |
| ②仓储费用 | 采购入库后仓储费计入管理费用 | |
| 【提示】采购入库前以及生产过程中为达到下一个阶段所必需的仓储费用计入存货成本。 | | |
| ③不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出 | 计入当期损益 | |

【例题 3-15 多选题】(2018 年)

下列各项中，应计入企业存货成本的有()。

- A. 存货加工过程中发生的直接人工
- B. 为特定客户设计产品的可直接确定的设计费用
- C. 购买存货时支付的进口关税
- D. 存货采购运输中发生的定额内合理损耗

【答案】ABCD

【解析】存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

选项 A，存货加工过程中发生的直接人工属于存货的加工成本；

选项 B，企业为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用，属于存货的其他成本；

选项 C，购买存货时支付的进口关税属于存货的采购成本；选项 D，存货采购运输中发

生的定额内合理损耗属于存货的采购成本。

考点 3. 发出存货的计价方法

实务中,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和移动加权平均法等。

【提示】

1. 计价方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应在附注中予以说明。
2. 期末结存存货成本=期初结存存货成本+本期收入存货成本-本期发出存货成本
3. 小企业发出存货实际成本的确定方法有:先进先出法、加权平均法、个别计价法

| (一) 个别计价法 | |
|-----------|------------------------------------|
| 原理 | 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的成本 |
| 优点 | 成本计算准确 |
| 缺点 | 工作量大 |
| 适用范围 | 珠宝、名画等贵重物品(典当行里面的物品) |

| (二) 先进先出法 | |
|-----------|-----------------------------|
| 原理 | 先入库的存货先发出 |
| 优点 | 随时结转存货发出成本 |
| 缺点 | 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 |
| 适用范围 | 物价较稳定、存货收发业务频率不高的存货 |

月初: 5个 12元/个
 2月2日入库: 6个 11元/个
 2月3日入库: 5个 11.5元/个

2月4日出售8个,成本是多少?

其中月初5个成本=5×12=60元

另外3个成本=3×11=33元

合计=60+33=93元

【提示】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。

| (三) 月末一次加权平均法 | |
|---------------|--------------------------------------|
| 原理 | 月末的时候求一次加权平均单位成本,计算发出存货的成本和月末结存存货的成本 |
| 优点 | 简化了成本计算工作 |
| 缺点 | 不能随时结转发出存货的成本 |
| 适用范围 | 各期存货成本变动不大等情况 |

计算公式:

①存货的加权平均单位成本=[本月月初库存存货的实际成本+∑(本月各批进货的实际

单位成本×本月各批进货的数量) / (月初库存存货数量+∑本月各批进货数量)

②本月发出存货的成本=本月发出存货的数量×加权平均单位成本

③本月月末库存存货的成本=月末库存存货的数量×加权平均单位成本

月初: 5个 12元/个 合计 60元
 2.5 入库: 6个 11元/个 合计 66元
 2.15 入库: 5个 11.5元/个 合计 57.5元
 2.20 出售: 8个
 2.25 入库: 4个 10元/个 合计 40元

月末计算: 2.20 出售 8 个, 成本是多少?

单位成本=总成本/数量

= (60+66+57.5+40) / (5+6+5+4)

=223.5/20=11.175 (元)

出售 8 个成本=11.175×8=89.4 (元)

| (四) 移动加权平均法 | |
|-------------|--|
| 原理 | 是指在每次收货以后, 立即根据库存存货数量和总成本, 计算出新的平均单位成本的一种计算方法。 |
| 优点 | 平时可以及时取得存货的发出和结存成本 |
| 缺点 | 计算工作量较大 |
| 适用范围 | 收发次数较少的存货 |

计算公式:

①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+本次进货的数量)

②发出存货的成本=本次发出存货的数量×移动平均单位成本

③月末库存存货的成本=月末库存存货的数量×月末存货的移动平均单位成本

月初: 5个 12元/个 合计 60元
 2.5 入库: 5个 11元/个 合计 55元
 2.10 出售: 8个
 2.15 入库: 5个 11.5元/个 合计 57.5元
 2.25 入库: 4个 10元/个 合计 40元

2.10 出售 8 个, 成本是多少? 每次进货后计算

2.5 进货后单位成本=总成本/数量

= (60+55) / (5+5) =11.5 (元)

2.10 出售 8 个成本=11.5×8=92 (元)

【例题 3-16 单选题】(2020 年) 某企业采用先进先出法计算发出材料成本。2019 年 8 月 1 日库存甲材料 200 千克, 单位成本 40 元; 8 月甲材料收发业务如下: 12 日购入甲材料 800 千克, 单位成本 45 元; 16 日行政管理部门领用甲材料 100 千克; 20 日车间生产 M 产品

领用甲材料 600 千克。不考虑其他因素，该企业 8 月发出甲材料时计入 M 产品生产成本的金额为（ ）元。

- A. 26000 B. 20500 C. 27000 D. 26500

【答案】D

【解析】采用先进先出法计算发出材料成本，行政管理部门领用甲材料 100 千克，则月初的 200 千克中还剩下 100 千克（200-100），车间生产 M 产品领用甲材料 600 千克，这 600 千克由两部分组成：月初剩下的 100 千克，余下的 500 千克从本月购入的材料中发出。所以发出甲材料时计入 M 产品生产成本的金额=100×40+500×45=26500（元）。

【例题 3-17 单选题】（2018 年）

某企业采用月末一次加权平均法核算发出材料成本。2017 年 6 月 1 日结存乙材料 200 件、单位成本 35 元，6 月 10 日购入乙材料 400 件、单位成本 40 元，6 月 20 日购入乙材料 400 件、单位成本 45 元。当月发出乙材料 600 件。不考虑其他因素，该企业 6 月份发出乙材料的成本为（ ）元。

- A. 24600 B. 25000 C. 26000 D. 23000

【答案】A

【解析】该企业 6 月份发出乙材料的成本=(200×35+400×40+400×45)÷(200+400+400)×600=24600（元）。

考点 4. 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。

考点 4. 原材料

（一）采用实际成本核算

1. 设置科目

“在途物资”——核算企业采用实际成本（进价）进行材料、商品等物资日常核算、价款已付尚未验收入库的各种物资（即在途物资）的采购成本。借方登记企业购入的在途物资的实际成本，贷方登记验收入库的在途物资的实际成本。

“原材料”——按实际成本核算时，“原材料”科目的借方登记入库材料的实际成本，贷方登记发出材料的实际成本，期末余额在借方，反映企业库存材料的实际成本。

2. 原材料的账务处理

（1）购入材料

| 购入材料情形 | 账务处理 |
|--------|--|
| 单货同到 | 材料已验收入库，货款已经支付或开出，承兑商业汇票： 借：原材料 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等） |
| 单到货未到 | ①货款已经支付或已开出，承兑商业承兑汇票，材料尚未到达或尚未验收入库： 借：在途物资 应交税费—应交增值税（进项税额） |

| | |
|-------|--|
| | 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等） ②材料验收入库时： 借：原材料 贷：在途物资 |
| 货到单未到 | 材料已经验收入库，货款尚未支付，应在月末，按 估计价值 入账： （账实相符） ①款项尚未支付，但是材料已经入库，月末票还未到 借：原材料 贷：应付账款——暂估应付账款 ②下月初，用红字冲销原暂估入账金额： 借：原材料 贷：应付账款——暂估应付账款（金额用红字） |

【提示】材料已到，发票账单未到，按计划成本暂估入账，此时不用考虑增值税，下月初红字冲销原暂估入账金额。

| 购入材料情形 | 账务处理 | |
|------------------|-----------------------------|---|
| 采用预付货款方式 采购材料 | ①预付货款时： 借：预付账款 贷：银行存款 | ②收到材料时： 借：原材料 应交税费——应交增值税 （进项税额） 贷：预付账款 |
| | ③补付货款时： 借：预付账款 贷：银行存款 | ④收到退回的多预付的款项时： 借：银行存款 贷：预付账款 |

【例题 3-18 判断题】（2020 年）已验收入库但至月末尚未收到增值税扣税凭证的赊购货物，应按合同协议价格计算增值税进项税额暂估入账（ ）

【答案】×

【解析】已验收入库单但至月末尚未收到增值税扣税凭证的赊购货物，应在期末按货物的暂估价值入账，无需暂估增值税应纳税额。

（2）发出材料

谁受益，谁承担

| 发出材料情形 | 内容 |
|---------------|--|
| ①生产经营领用的材料 | 借：生产成本（直接用于产品生产） 制造费用（间接用于产品生产） 管理费用（行政管理部门领用） 销售费用（销售部门领用）等 贷：原材料 |
| ②出售材料结转成本 | 借：其他业务成本 贷：原材料 |
| ③发出委托外单位加工的材料 | 借：委托加工物资 |