

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 $= 11.175 \times 8 = 89.4$ (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 $= 11.5 \times 8 = 92$ (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

	贷：原材料
--	-------

(二) 采用计划成本

1. 原材料核算应设置的会计科目：

“材料采购”——借方登记采购材料的实际成本，贷方登记入库材料的计划成本。

“原材料”——在采用计划成本核算材料时，“原材料”科目的借方登记入库材料的计划成本，贷方登记发出材料的计划成本，期末余额在借方，反映企业库存材料的计划成本。

“材料成本差异”——核算入库存货计划成本和实际成本的差异。反映企业已入库各种材料的实际成本与计划成本的差异，借方登记超支差异及发出材料应负担的节约差异，贷方登记节约差异及发出材料应负担的超支差异。

2. 原材料账务处理

节点	账务处理
①购入时：	借：材料采购 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付账款，应付票据等
②材料验收入库时：	借：原材料（计划成本） 贷：材料采购（实际成本） 材料成本差异（或借方）

【提示】

材料成本差异=实际成本-计划成本

材料成本差异>0，超支差记入“材料成本差异”科目的借方（正数）；

材料成本差异<0，节约差记入“材料成本差异”科目的贷方（负数）

节点	账务处理
③货到单未到	按计划成本暂估入账，下月初用红字冲回。单到时，再按正常的①②处理
④发出材料时：	平时发出材料时，一律用计划成本 借：生产成本等（计划成本） 贷：原材料 借：生产成本等 贷：材料成本差异（结转成本差异）

(1) 发出材料的实际成本

= 发出材料的计划成本 +发出材料应负担的成本差异

= 发出材料的计划成本×（1+材料成本差异率）

(2) 结存材料的实际成本

=结存材料的计划成本 +结存材料应负担的成本差异

= 结存材料的计划成本×（1+材料成本差异率）

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

【提示】

分清材料成本差异的正负数：超支差为正数，节约差为负数。

成本差异率也有正负数之分：正数是超支成本差异率，负数是节约成本差异率。

【提示】

1. 实务中，“材料成本差异”科目既可以逐笔结转，也可月末一次结转。期末（月末）计算材料成本差异率，结转发出材料应负担的差异额

2. 发出材料应负担的成本差异应当按期（月）分摊，不得在季末或年末一次计算。年度终了，企业应对材料成本差异率进行核实调整。

【例题 3-19 单选题】（2018 年）

期初材料计划成本 500 万元，超支差异为 90 万元。本月入库材料计划成本 1100 万元，节约差异为 170 万元。本月领用材料计划成本 1200 万元，领用材料实际成本（ ）万元。

- A. 1395
- B. 1140
- C. 1005
- D. 1260

【答案】 B

【解析】 材料成本差异率 = $(90 - 170) / (500 + 1100) \times 100\% = -80 / 1600 \times 100\% = -5\%$ ，本月领用材料的实际成本 = $1200 \times (1 - 5\%) = 1140$ （万元）。

【例题 3-20 单选题】

某企业月初结存材料的计划成本为 200000 元，材料成本差异为节约差异 2000 元；本月入库材料的计划成本为 200000 元，材料成本差异为超支差异 800 元。当月生产车间领用材料的计划成本为 300000 元。假定该企业按月末计算的材料成本差异率分配和结转材料成本差异，则当月生产车间领用材料应负担的材料成本差异为（ ）元。

- A. 900
- B. -900
- C. 2100
- D. -2100

【答案】 B

【解析】 当月生产车间领用材料应负担的材料成本差异 = $[(-2000 + 800) / (200000 + 200000)] \times 300000 = -900$ （元）。

考点 5. 周转材料 ★

周转材料，是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，逐渐转移其价值但仍保持原有形态的材料物品。

企业的周转材料包括包装物和低值易耗品，以及小企业（建筑业）的钢模板、木模板、脚手架等。

（一）包装物

1. 包装物的内容

包装物是指为了包装商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。具体有：

- ① 生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；
- ② 随同商品出售而不单独计价的包装物；

③随同商品出售单独计价的包装物；

④出租或出借给购买单位的包装物；

2. 包装物的财务处理

为了反映和监督包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况，企业应设置“周转材料——包装物”科目进行核算，借方登记包装物的增加，贷方登记包装物的减少，期末余额在借方，反映企业期末结存包装物的金额。

(1) 生产领用包装物

发出方法	账务处理
实际成本法	借：生产成本 贷：周转材料——包装物
计划成本法	借：生产成本 贷：周转材料——包装物 材料成本差异（或借方）

(2) 随同商品出售

①随同商品出售不单独计价

不同发出方法	账务处理
实际成本法	借：销售费用 贷：周转材料——包装物
计划成本法	借：销售费用 贷：周转材料——包装物 材料成本差异（或借方）

②随同商品出售单独计价

不同发出方法	账务处理	
	(1) 收到款项	(2) 结转成本
实际成本法	借：银行存款等 贷：其他业务收入	借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物
计划成本法	借：银行存款等 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）	借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物 材料成本差异（或借方）

3. 出租或出借包装物

①出租或出借包装物的发出

如按照计划成本法，还同时结转材料成本差异

出租或出借	账务处理
出租包装物	借：周转材料——包装物——出租包装物 贷：周转材料——包装物——库存包装物
出借包装物	借：周转材料——包装物——出借包装物 贷：周转材料——包装物——库存包装物

②出租或出借包装物的押金或租金

出租或出借	账务处理
出租包装物收租金	(1) 收取租金时 借：库存现金、银行存款等 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） (2) 摊销成本时

	借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物——包装物摊销
--	--------------------------------

②出租或出借包装物的押金或租金

出租或出借	账务处理
出借包装物收押金	(1) 收取押金时 借：库存现金、银行存款等 贷：其他应付款——存入保证金 (2) 摊销成本时 借：销售费用 贷：周转材料——包装物——包装物摊销

③出租或出借包装物的维修费用

出租或出借	账务处理
出租包装物	借：其他业务成本 贷：银行存款、库存商品、原材料、应付职工薪酬等
出借包装物	借：销售费用 贷：银行存款、库存商品、原材料、应付职工薪酬等

【提示】按照小企业会计准则规定，小企业的各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目核算；用于储存和保管产品而不对外出售的包装物，应按照价值大小和使用年限长短，分别在“固定资产”科目或“原材料”科目核算。

【例题 3-21 多选题】(2020 年)下列各项中,关于包装物的会计处理表述正确的有()。

- A. 随同商品出售不单独计价的包装物，按实际成本计入其他业务成本
- B. 随同商品出售单独计价的包装物，按实际成本计入销售费用
- C. 生产产品领用的包装物，按实际成本计入生产成本
- D. 出租的包装物发生的修理费用，按实际支出计入其他业务成本

【答案】 CD

【解析】选项 A 错误，随同商品出售不单独计价的包装物，按实际成本计入销售费用；选项 B 错误，随同商品出售单独计价的包装物，按实际成本计入其他业务成本。

(二) 低值易耗品

1. 低值易耗品的内容

低值易耗品，一般划分为一般工具、专用工具、替换设备，管理用具，劳动保护用品和其他用具等。

2. 低值易耗品的科目设置

周转材料——低值易耗品——在用

周转材料——低值易耗品——在库

周转材料——低值易耗品——摊销

3. 低值易耗品的摊销

低值易耗品等企业的周转材料符合存货的定义和条件,按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的,可在领用时一次计入成本费用,为加强实物管理,应当在备查簿中进行登记,以便于对使用中的低值易耗品进行监督管理。

(1) 一次摊销法:

借：制造费用等(实际成本)

贷：周转材料——低值易耗品(计划成本)

材料成本差异(或借方)

(2) 分次摊销

业务情况	账务处理
购进低值易耗品	借：周转材料——低值易耗品——在库 贷：银行存款等
领用时	借：周转材料——低值易耗品——在用 贷：周转材料——低值易耗品——在库
摊销时	借：制造费用等 贷：周转材料——低值易耗品——摊销 最后一次摊销： 借：周转材料——低值易耗品——摊销 贷：周转材料——低值易耗品——在用

考点 6. 委托加工物资 ★★

一、委托加工物资的成本

企业委托外单位加工物资的成本包括：

1. 加工中实际耗用物资的成本
2. 支付的加工费用及应负担的运杂费等
3. 支付的税费

【提示】支付的相关税费主要包括不能抵扣的增值税进项税额和消费税。

二、委托加工物资账务处理

(1) 对外发出物资

借：委托加工物资
贷：原材料等
材料成本差异（或借方）

(2) 支付加工费、运杂费等

借：委托加工物资
应交税费——应交增值税（进项税额）
贷：银行存款

(3) 【避坑指南】

委托加工物资由受托方代缴的消费税

收回后用于直接销售	收回后用于再加工应税消费品
借：委托加工物资 贷：银行存款等	借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款等

(4) 加工完成验收入库

借：库存商品、周转材料等
贷：委托加工物资
材料成本差异（或借方）

【例题 3-22 单选题】(2021 年)甲、乙公司均为增值税一般纳税人，甲公司委托乙公司加工一批应交消费税的半成品，收回后用于连续生产应税消费品。甲公司发出原材料实际成本 210 万元，支付加工费 6 万元、增值税 0.78 万元、消费税 24 万元。假定不考虑其他相关税费，甲公司收回该半成品的入账价值为() 万元。

- A. 216 B. 216.78 C. 240 D. 240.78

【答案】 A

【解析】入账价值=210+6=216 (万元), 委托加工物资收回后用于继续加工应税消费品的, 其消费税不计入存货成本, 记入“应交税费——应交消费税”科目。

考点 7. 库存商品 ★★

（一）库存商品内容

库存商品具体包括库存产成品、外购商品。

【提示】

1. 已完成销售手续但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单独设置“代管商品”备查簿进行登记。

2. 存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品均属于库存商品。

（二）库存商品的账务处理

1. 制造业企业生产完工的在产品入库

（1）验收入库商品（采用实际成本）

借：库存商品

贷：生产成本——基本生产成本

（2）发出商品（销售）时，确认收入并结转成本

借：银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

（三）商品流通企业发出商品的核算方法

（1）毛利率法

上期毛利率=上期销售毛利÷上期销售额×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×上期毛利率

销售成本=销售净额-销售毛利

期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售成本

这一方法是商品流通企业，尤其是商业批发企业常用的计算本期商品销售成本和期末库存商品成本的方法。商品流通企业由于经营商品的品种繁多，分品种计算商品成本的工作量较大，在企业同类商品的毛利率差异不大的情况下，采用该计价方法既能减轻工作量，也能满足销售毛利管理的需要。

【例题 3-23 单选题】（2020 年）企业采用毛利率法核算库存商品，月初商品成本 600 万元，购进存货成本 1400 万元，本月销售收入 1600 万元，该商品上期毛利率为 15%，则月末结存商品成本为（ ）万元。（2018 年）

A. 700

B. 1360

C. 400

D. 640

【答案】 D

【解析】销售毛利=销售额×毛利率=1600×15%=240（万元）

销售成本=销售额-销售毛利=1600-240=1360（万元）；

期末存货成本=期初存货成本+本期购进存货成本-本期销售成本=600+1400-1360=640（万元）。

（2）售价金额核算法。

售价金额核算法是指平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账，售价与进价的差额通过“商品进销差价”科目核算，期末计算进销差价率和本期已销售商品应分摊的进销差价，据以调整本期销售成本的一种方法。

售价金额核算法计算公式如下：

商品进销差价率= (期初库存商品进销差价+本期购入商品进销差价) ÷ (期初库存商品售价+本期购入商品售价) × 100%

本期销售商品应分摊的商品进销差价=本期商品销售收入×商品进销差价率

本期销售商品的成本=本期商品销售收入-本期销售商品应分摊的商品进销差价

期末结存商品的成本=期初库存商品的进价成本+本期购进商品的进价成本-本期销售商品的成本

【提示】如果企业的商品进销差价率各期之间比较均衡，也可以采用上期商品进销差价率分摊本期的商品进销差价。

【例题 3-24 单选题】(2020 年)某商场库存商品采用售价金额核算法进行核算。2019 年 5 月初，库存商品的进价成本为 30 万元，售价总额为 46 万元。当月购进商品的进价成本为 40 万元，售价总额为 54 万元。当月销售收入为 70 万元。不考虑其他因素，该商场月末结存商品的实际成本为() 万元。

- A. 21
- B. 41
- C. 31
- D. 11

【答案】A

【解析】本月商品进销差价率= (46- 30+54-40) ÷ (46+54) ×100%=30%，该商场月末结存商品的实际成本=30+40-70× (1-30%) =21 (万元)。

账务处理：

经济业务活动	账务处理
购进商品验收入库	借：库存商品（对外售价） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、委托加工物资等 商品进销差价（差额）
对外销售发出商品	借：主营业务成本（售价） 贷：库存商品
期（月）末分摊	借：商品进销差价 贷：主营业务成本

考点 8. 消耗性生物资产 ★★

（一）消耗性生物资产的确认与计量

生物资产，是指农业活动所涉及的活的动物或植物。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。

消耗性生物资产，是指企业(农、林、牧、渔业)生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。如玉米和小麦等庄稼、用材林、存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。

1. 消耗性生物资产的成本确定

类别	成本
农	自行栽培的大田作物和蔬菜 在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用
林	自行营造的林木类消耗性生物资产 郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用
牧	自行繁殖的育肥畜 出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用
渔业	水产养殖的动物和植物 在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用

2. 主要会计科目的设置

科目	核算内容	账户结构		
		借方	贷方	期末余额
消耗性生物资产	企业(农、林、牧、渔业)持有的消耗性生物资产的实际成本	登记消耗性生物资产的增加金额	登记销售消耗性生物资产的减少金额	期末借方余额,反映企业消耗性生物资产的实际成本
农产品	企业(农、林、牧、渔业)消耗性生物资产收获的农产品	登记收获农产品的增加金额	登记收获农产品的减少金额	期末借方余额,反映企业库存的收获的农产品

(二) 消耗性生物资产的账务处理

经济业务活动	账务处理
外购的消耗性生物资产	借: 消耗性生物资产 贷: 银行存款等
自行栽培的大田作物和蔬菜收获前发生的支出	
自行营造的林木类消耗性生物资产郁闭前发生的支出	
自行繁殖的育肥畜、水产养殖的动植物出售前发生的支出	
择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出	

经济业务活动	账务处理
林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出	借: 管理费用 贷: 银行存款等
农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用	按照应分配的金额: 借: 消耗性生物资产 贷: 生产成本
消耗性生物资产收获为农产品	按照账面余额: 借: 农产品 贷: 消耗性生物资产
出售消耗性生物资产或农产品	借: 银行存款 贷: 主营业务收入等 同时: 借: 主营业务成本等 贷: 消耗性生物资产/农产品

【例题 3-25 单选题】林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出应计入的会计科目是()。

- A. 生产成本
- B. 消耗性生物资产
- C. 管理费用
- D. 销售费用

【答案】C

考点 9. 存货清查 ★★

一、存货清查的内容

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。

二、存货清查的账务处理

存货清查	批准前	批准后
盘盈	借：原材料、库存商品等 贷：待处理财产损益	借：待处理财产损益 贷：管理费用
盘亏及毁损	借：待处理财产损益 贷：原材料、库存商品等 应交税费——应交增值税 (进项税额转出)	借：原材料等(残料) 其他应收款(赔款) 管理费用(一般经营损失) 营业外支出(非常损失) 贷：待处理财产损益

三、小企业存货清查的处理

小企业存货发生毁损，按取得的处置收入、可收回的责任人赔偿和保险赔款，扣除其成本、相关税费后的净额，应当计入营业外支出或营业外收入。

发生的存货盘盈，按实现的收益计入营业外收入；发生的存货盘亏损失应当计入营业外支出。

【例题 3-26 单选题】(2020 年)某公司因暴雨毁损原材料一批，该批材料实际成本为 1 万元。残料变现价值为 0.05 万元，保险公司按合同约定赔偿 0.3 万元。不考虑其他因素，该批材料的毁损净损失为()万元。

- A. 1 B. 0.65
C. 0.05 D. 0.7

【答案】 B

【解析】该批材料的毁损净损失=1-0.05-0.3=0.65(万元)。

考点 10. 存货减值 ★★

一、存货跌价准备的计提和转回

(1) 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

其中：

成本是指期末存货的实际成本(账面余额)

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时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及估计的相关税费后的金额。

(2) 存货减值情况

当存货成本<可变现净值时，存货按成本计价；

当存货成本>可变现净值时，存货按可变现净值计价，表明存货可能发生跌价损失，应在存货销售之前确认跌价损失，计入当期损益，并相应减少存货的账面价值；

以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额转回，转回的金额计入当期损益。

【提示】判断用于生产产品的材料是否发生减值时，应先确定用该原材料生产的最终产品是否发生减值。如果产品未发生减值，则即使材料的账面价值(成本)已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备。

(二) 存货跌价准备的账务处理

(1) 存货跌价准备

为了反映和监督存货跌价准备的计提、转回和转销情况，企业应当设置“存货跌价准备”科目。

借：资产减值损失
贷：存货跌价准备

(2) 账务处理

情形	账务处理
存货成本高于其可变现净值	借：资产减值损失——计提的存货跌价准备 贷：存货跌价准备
转回已计提的存货跌价准备金额时	按企业会计准则允许恢复增加的金额 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失——计提的存货跌价准备

企业结转存货销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当一并结转，同时调整销售成本。

借：主营业务成本、其他业务成本

贷：库存商品、原材料等

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本、其他业务成本

【例题 3-27 单选题】(2020 年)2020 年 3 月 31 日，某企业乙存货的实际成本为 100 万元，该存货加工至完工产成品估计还将发生成本为 20 万元，估计销售费用和相关税费为 2 万元，估计用该存货生产的产成品售价为 110 万元。假定乙存货月初“存货跌价准备”科目余额为 0。不考虑其他因素，2020 年 3 月 31 日应计提的存货跌价准备为() 万元。

A. -10

B. 0

C. 10

D. 12

【答案】 D

【解析】 2020 年 3 月 31 日该存货可变现净值=110-20-2=88 (万元)，其成本为 100 万元，应计提的存货跌价准备=100-88=12 (万元)。