

## 第九章 流动资产（二）

考点：存货的性质和初始计量

存货性质	说明
耗用	原材料（主料、辅料、外购半成品、修理用备件、包装材料等）、在途物资、周转材料（包装物、低值易耗品）
在产	在产品（含已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品）、半成品
出售	产成品（企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后，应视同企业的产成品）、库存商品（在库、门市、展览，销售退回的、降价出售的不合格品以及寄存在外的商品）、发出商品、委托代销商品
<p><b>【提示】</b></p> <p>（1）对于受托代销商品，不是受托方存货。所以填列资产负债表“存货”项目时“受托代销商品”与“受托代销商品款”两科目一增一减相互抵销，不列为受托方存货。</p> <p>（2）为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，是由于是用于建造固定资产等各项工程，属于工程物资，不符合存货的定义。</p> <p>（3）已经完成销售手续并确认销售收入，但购买单位在月末未提取的商品，应作为代管商品处理，单独设置代管商品备查簿进行登记，不属于库存商品。</p>	

考点：存货初始计量

存货初始计量	<p>原则：存货应当按照成本（实际成本或历史成本）进行初始计量。包括采购成本、加工成本和其他成本</p> <p><b>【提示】</b>其他成本：例如为特定客户设计产品所发生的设计费用</p>	
外购	<p>采购成本（入库前合理必要的支出）</p>	<p>（1）购买价款：指企业购入材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可抵扣的增值税进项税额</p> <p>（2）相关税费：归属于该存货成本的相关税费（关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税等）</p> <p><b>【提示】</b>①小规模纳税人购入货物相关的增值税计入存货成本； ②一般纳税人购入货物相关的增值税可以抵扣的不计入成本； （3）其他相关费用：采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费，<b>运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等</b></p> <p><b>【提示】</b>非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用<b>不计入存货成本</b>。</p>
进一步加工存货	采购成本	消耗直接材料，转移而来（直接材料）
	加工成本	<p>（1）直接人工：生产工人的职工薪酬支出</p> <p>（2）制造费用：<b>生产车间</b>发生的除直接材料、直接人工以外的间接生产费用： ①机物料消耗、车间管理者工资； ②办公费、折旧费、水电、劳动保护费； ③季节性和修理期间的停工损失；</p>
	其他成本	<p>（1）为特定客户设计产品所发生的设计费用应计入存货的成本；</p> <p>（2）经过<b>相当长时间的生产活动</b>才能达到销售状态的存货，占用借款而发生的<b>借款费用</b>（符合<b>资本化条件</b>的）计入存货成本；</p>
<p><b>【提示】</b>仓储费的处理：            存货采购<b>入库前</b>仓储费：<b>计入</b>存货采购成本；            存货采购<b>入库后</b>仓储费：一般情况，<b>不计入</b>存货成本，计入损益（管理费用）；除非是<b>为达到下一个生产阶段所必需的</b>仓储费用，则应<b>计入</b>存货成本。</p>		

考点：特定方式取得的存货成本

特定方式	说明
接受投资者投入存货	按照投资 <b>合同或协议约定的价值确定</b> ，但合同或协议约定价值不公允的除外，不公允要按照公允价值入账； 借：库存商品【 <b>协议约定价，不公允要按照公允价值价值入账</b> 】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价/资本公积——股本溢价
提供劳务取得的存货	所发生的从事劳务的直接人工和其他直接以及归属的间接费用，计入存货成本（合同履约成本）
<p><b>【提示】</b>商品流通企业采购费用的处理：</p> <p>（1）商品流通企业在采购商品过程中发生的<b>运输费、装卸费、保险费</b>以及其他<b>可归属于存货采购成本</b>的费用等进货费用，<b>应当计入存货采购成本</b>；</p> <p>（2）也可以<b>先行归集</b>，<b>期末</b>根据所购商品的存销情况进行<b>分摊</b>，对于<b>已售</b>商品的进货费用，<b>计入当期损益</b>；对于<b>未售</b>商品的进货费用，计入<b>期末存货成本</b>；</p> <p>（3）商品流通企业采购商品的进货费用<b>金额较小的</b>，也可以在发生时<b>直接计入当期损益</b>。</p>	

考点：采购的账务处理

情形	账务处理
单货同到	借：原材料【 <b>入库</b> 】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款/其他货币资金/应付票据/应付账款
单到货未到	借：在途物资【 <b>货款已付，而材料未入库</b> 】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款/其他货币资金/应付票据/应付账款
货到票未到	月末暂估入账，下月初红字冲回 借：原材料 贷：应付账款——暂估应付账款 <b>【提示】</b> 没有暂估增值税。

考点：存货后续计量

一、实际成本计价法

实际成本计价法	说明
核心等式	<b>期初存货成本 + 本期增加存货成本 - 本期发出存货成本 = 期末存货成本</b>
先进先出法	企业在物价持续上涨时先进先出法，高估期末存货价值和当期利润，将低估发出存货的成本。
移动加权平均法	每进一次货，计算一次存货单位成本
月末一次加权平均法	月末，统一计算一次存货单位成本
个别计价法	对于 <b>不能替代使用的存货</b> 、为 <b>特定项目专门购入或制造的存货</b> 以及提供的劳务，通常采用 <b>个别计价法</b> 确定发出存货的成本
<p><b>【提示】</b></p> <p>①对于<b>性质和用途相似的存货</b>，应当采用<b>相同的成本计算方法</b>确定发出存货的成本；</p> <p>②<b>不允许采用后进先出法</b>确定发出存货的成本；</p>	

## 二、其他方法

### (一) 毛利率法

销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让 销售成本 = 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
---

### (二) 零售价法

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% 期末存货成本 = 期末存货售价总额 × 成本率 本期销售成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 期末存货成本
--

### (三) 售价金额法

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) × 100% 本期销售商品的实际成本 = 本期商品销售收入 × (1 - 进销差价率) 进销差价率 = (月末分摊前“商品进销差价”科目余额) / (“库存商品”科目月末余额 + “委托代销商品”科目月末余额 + “发出商品”科目月末余额 + 本月“主营业务收入”科目贷方发生额) × 100%
---

## 三、计划成本法

差异额 = 实际成本 - 计划成本 材料成本差异率 = 总差异 / 总计划成本 = (期初结存材料成本差异 + 本期验收入库材料成本差异) / (期初结存材料的计划成本 + 本期验收入库材料的计划成本) <b>【提示】</b> 本月收入存货的计划成本中不包括暂估入账存货的计划成本。 发出材料的实际成本 = 发出材料的计划成本 × (1 + 本期材料成本差异率)
---

## 四、原材料发出的核算

情形	账务处理
生产经营耗用	借：生产成本（生产车间生产产品领用） 制造费用（生产车间管理部门一般耗用） 管理费用（行政管理部门耗用） 销售费用（销售部门耗用） 委托加工物资（委托加工物资领用） 在建工程（工程领用） 贷：原材料
外购原材料用于集体福利	借：应付职工薪酬 贷：原材料 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
出售原材料	借：银行存款/应收账款 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：原材料

包装物的会计处理情形	说明
生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物	借：生产成本 贷：周转材料——包装物

随同商品出售而不单独计价或出借给购买单位使用的包装物	借：销售费用 贷：周转材料——包装物
随同商品出售单独计价或出租给购买单位使用的包装物	借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物

考点：存货的期末计量

### 一、存货的减值迹象

减值迹象	账务处理
存货可变现净值低于成本的情况	①该存货的市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望； ②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； ③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； ④企业因产品更新换代，原有库存原材料已 不适用新产品的需要，而该原材料的市场价格 又低于其账面成本； ⑤其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。
存货可变现净值为零的情形	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、存货的减值

#### （一）存货期末计量原则

项目	说明
减值计提原则	期末存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。 <b>存货成本高于可变现净值，存货发生了减值</b>
可变现净值	为了出售的存货 <b>可变现净值 = 自身的售价 - 自身销售的相关税费</b>
	为了进一步生产最终产品的原材料或半成品 <b>可变现净值 = 最终产品的售价 - 最终产品销售的相关税费 - 进一步的加工成本</b>

售价的确定情形	说明
有合同	合同数量内部分 售价 = 合同价
	超过合同数量的部分 售价 = 市场价
无合同	售价 = 市场价

#### （二）期末存货减值的账务处理

情形	账务处理
成本高于可变现净值，存货减值； 成本 - 可变现净值 = 期末应有余额【存货跌价准备】	期末应有余额 - 已经有余额 > 0， 本期应计提存货跌价准备 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备
	期末应有余额 - 已经有余额 < 0， 本期应转回存货跌价准备 如果以前减记存货价值的影响因素已经消失的，则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内转回，转回的金额计入当期损益。 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失
存货被领用或出售处置	结转“存货跌价准备” 借：主营业务成本/其他业务成本 存货跌价准备

【存货走了】	贷：库存商品/原材料
--------	------------

(三) 存货减值的比较方法

减值的比较方法	说明	适用范围	计提减值	期末存货价值
单项比较法	存货跌价准备按单个存货项目计提。	通常采用	最大	最低
分类比较法	存货跌价准备按存货类别计提。	对于数量繁多、单价较低的存货	居中	居中
综合比较法	汇总存货计提存货跌价准备		最少	最高

考点：存货的清查

情形	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	自然灾害等非常原因	借：待处理财产损益 贷：原材料、库存商品等
	计量收发差错原因	借：待处理财产损益 贷：原材料、库存商品等
	管理不善等原因	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）
	管理不善等原因	【提示】存货盘亏或毁损涉及的增值税处理： 因非正常原因导致的存货盘亏或毁损，按规定不能抵扣的增值税进项税额应当予以转出。 财税【2016】36号《营业税改征增值税试点实施办法》规定，非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。