

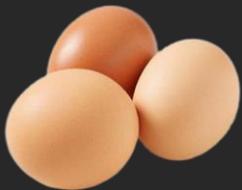
第四节 存货



一、存货概述

(一) 存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有**以备出售**的产品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中储备的材料或物料等，包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及周转材料（包装物、低值易耗品）、委托代销商品等。



情形	具体要求
属于存货	下列情形也属于企业存货： ① 房地产开发企业 购入的用于建造商品房的土地及建造的商品房，属于存货；



情形	具体要求
属于存货	下列情形也属于企业存货： ②销售方已经发出商品但尚未确认收入，发出商品属于销售方的存货；



情形	具体要求
属于存货	<p>下列情形也属于企业存货：</p> <p>③企业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，制造和修理完成验收入库后，应视为企业的产成品（来料加工的产成品成本为加工费以及领用的本单位原材料，不包括领用的外来原材料的成本）</p>



不属于
存货

下列情形不属于存货：

①工程物资不属于存货；



不属于
存货

下列情形不属于存货：

②已做销售处理，但购买方尚未提货的存货，不属于销售方的存货（属于购买方的存货）；



不属于
存货

下列情形不属于存货：

③接受来料加工的原材料，不属于企业的存货；

④“受托代销商品”（借方）和“受托代销商品款”（贷方）同时作为存货列示，不影响存货项目的金额，所以受托代销商品不属于企业的存货





考点 1

二、存货的初始计量 (★★☆)

情形	知识要点	
采购成本→1 价4税6 费	价	价款
	税	进口关税、消费税、资源税以及不能抵扣的增值税进项税额和相应的教育附加税
	费	运费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货达到预定可使用状态前的合理费用（在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用）



合理损耗：



运输前100个

合理损耗



到货后99个

不合理损耗



到货后0个



合理损耗：运输途中的正常合理损耗，该部分包括在购买价款中，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，所以合理损耗会增加存货的单位成本。（**不影响存货总成本，影响实际入库数量**）

不合理损耗：影响存货总成本，影响实际入库数量



采购
成本

【注意】 增值税进项税额

① 增值税**小规模纳税人**：采购存货的进项税额不能抵扣，增值税计入存货的成本

② 增值税**一般纳税人**：采购存货的进项税额可以抵扣，增值税不计入存货的成本



【例题-单选题】（2017年）甲企业为增值税小规模纳税人，本月采购原材料2060千克，每千克50元（含增值税），运输途中的合理损耗为60千克，入库前的挑选整理费用为500元，企业该批原材料的入账价值为（ ）元。

A.100500 B.103500 C.103000 D.106500

【答案】 B

【解析】 增值税小规模纳税人不考虑增值税抵扣问题，运输途中的合理损耗计入采购原材料的成本，甲企业该批原材料的入账价值=2060×50+500=103500（元）。



【例题-单选题】某公司（增值税一般纳税人）购入原材料100吨，取得增值税专用发票注明的价款30万元，增值税税额3.9万元，发生包装费1万元，保险费1万元。入库时验收为99.5吨，缺失部分为运输途中合理损耗。则该批原材料入账的单位成本为（ ）元。

A.3200 B.3728.64 C.3710 D.3216.08

【答案】D

【解析】原材料入账的单位成本=总成本/入库原材料的实际数量
$$= (300000 + 10000 + 10000) / 99.5 = 3216.08$$

(元)。





对点练

【例题 3 - 20 单选题】某企业为增值税一般纳税人，本期购入一批商品，数量 100 件，进货价款为 100 万元，增值税进项税额为 13 万元。所购商品到达后验收发现商品短缺 25%，其中合理损失为 15%，剩下的 10% 短缺无法查明原因。该批商品的单位成本为（ ）万元。（2020 年）

A.1

B.1.4

C.1.2

D.1.25





对点练

【答案】C

【解析】该批商品的单位成本 = $(100 - 100 \times 10\%) / (100 - 100 \times 25\%) = 1.2$ (万元)。



加工成本

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。

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用



加工成本

委托外单位加工完成的存货，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；

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



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。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



自制存
货的成
本

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



特殊规定

① **商品流通企业**在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等**进货费用**，应当计入**存货的采购成本**；

②也可以先进行归集，期末根据所购商品的存销情况分别进行分摊，对于**已售商品**的进货费用，计入**当期损益**（主营业务成本）；对于**未售商品**的进货费用，计入期末**存货成本**；

③采购商品的进货费用金额较小的，也可在发生时直接计入当期损益（包括运输费、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等）



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，应当在发生时计入当期损益，不应计入存货成本。如由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，因此，不计入存货成本，而应确认为当期损益；
- ② **入库后**发生的挑选整理费要计入当期损益；
- ③ 企业在存货采购**入库后**发生的储存费用应当在发生时计入当期损益，但是在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本；



不计入
存货成
本

- ④不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，应当在发生时计入当期损益；
- ⑤不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额（一般纳税人）





对点练

【 例题 3 - 19 多选题 】 企业应计入存货成本的有 () 。
(2022年)

- A. 委托加工物资发生的运输费
- B. 自制包装物耗用的人工费
- C. 进口原材料发生的关税
- D. 材料采购过程中发生的运输途中合理损耗





对点练

【答案】 ABCD

【解析】 存货成本包括采购成本，加工成本和其他成本以及自制存货成本等。选项 A，委托加工物资发生的运输费属于采购成本；选项 B，自制包装物耗用的人工费属于企业自制存货的成本；选项 C，进口原材料发生的关税属于采购成本；选项 D，材料采购过程中发生的运输中合理损耗属于采购成本。因此选项 ABCD 正确。





考点 2

三、发出存货的计价方法 (★★★)

实务中，发出存货可以采用**实际成本核算**，也可以采用**计划成本核算**。

如果采用计划成本核算，会计期末要对存货计划成本和实际成本之间的差异进行单独核算，最终**将计划成本调整为实际成本**。

如果采用实际成本核算，则发生存货成本的计算要在**先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法、个别计价法**等方法中作出选择。计价方法一经选用，**不得随意变更**。



1.个别计价法（亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法）

个别计价法是指按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，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成本的方法。



项 目	知识要点
假设前提	实物流转和成本流转一致
优点	成本计算准确，符合实际情况
缺点	在存货收发频繁的情况下，其发出成本分辨的工作量较大
适用范围	适用于一般不能替代使用的存货，为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，如珠宝、名画等贵重物品
计算	按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本



2.先进先出法

先进先出法是指以先购入的存货应先发出（用于销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价的一种方法。



项 目	知识要点
假设前提	先购进的先发出
优点	可以随时结转出存货发出成本
缺点	比较烦琐，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
计算	按先进先出的假定流转顺序来确定发出存货的成本及期末结存存货的成本



提示一下

在物价持续上涨时，期末存货成本接近市价，而发出成本偏低，会高估企业当期的利润和库存存货的价值。反之，会低估企业存货价值和当期利润。



【举个栗子】6入账，卖10， $10-6=4$

上涨7以后正常 $10-7=3$ ，算的还是4，高估利润

【拓展】物价持续下跌：

6入账，卖10， $10-6=4$

下跌4以后正常 $10-4=6$ ，算的是4，低估利润





对点练

【例题 3 - 21 单选题】某企业采用先进先出法对发出存货进行计价。2021 年 2 月初，该企业结存甲材料 400 千克，每千克实际成本 100 元，2 月 10 日，入库甲材料 600 千克。每千克实际成本 110 元，2 月 28 日，发出甲材料 800 千克。下列各项中，该企业 2 月末库存甲材料的实际成本为（ ）元。（2022 年）

A.22000

B.21000

C.20000

D.21200





对点练

【答案】 A

【解析】 $(400 \times 100 + 600 \times 110) - (400 \times 100 + 400 \times 110)$
 $= 22000$ (元)。



3.月末一次加权平均法

月末一次加权平均法是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除本月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算本月发出存货的成本和期末结存存货的成本的一种方法。



计算:



1个5元,



1个8元,



1个8元

发出成本?



项 目	知识要点
优点	有利于 简化 成本计算工作
缺点	由于月末一次计算加权平均单价和发出存货成本，平时只记录存货发出的数量，不记录金额，所以不利于 存货成本的日常管理与控制



项目	知识要点
计算	<p>存货单位成本 = [月初结存存货的实际成本 + \sum (本月各批进货的实际单位成本 \times 本月各批进货的数量)] / (月初结存存货数量 + 本月各批进货数量之和)</p> <p>本月发出存货成本 = 本月发出存货数量 \times 存货单位成本</p> <p>本月月末结存存货成本 = 月末结存存货数量 \times 存货单位成本</p> <p>或：本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月购入存货成本 - 本月发出存货成本</p>





对点练

【例题 3 - 22 单选题】存货发出计价采用月末一次加权平均法。2021 年 9 月 1 日，原材料期初结存数量为 2000 件，单价为 2 万元；9 月 5 日，发出原材料 1500 件；9 月 17 日，购进原材料 2000 件，单价 2.2 万元；9 月 27 日，发出原材料 1000 件。该企业 9 月 30 日结存原材料的实际成本为（ ）万元。

(2022 年)

A.3150

B.3960

C.3300

D.3000





对点练

【答案】 A

【解析】 企业 9 月 30 日结存发出原材料的实际成本为 $(2000 \times 2 + 2000 \times 2.2) / (2000 + 2000) \times 2500 = 5250$ (万元)
该企业 9 月 30 日结存原材料的实际成本为 $(2000 \times 2 + 2000 \times 2.2) - 5250 = 3150$ (万元)。因此选项 A 正确。



4.移动加权平均法

以每次进货的成本加上原有结存的存货的成本的合计金额，除以每次进货数量加上原有结存存货的数量的合计数，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。



计算:



1个5元,



1个8元,



1个6元

发出成本?



项 目	知识要点
优点	随时可以从账簿中查询存货的收发及结存金额。计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观
缺点	由于每次收货都要计算一次平均单位成本，计算工作量较大，对收发货较频繁的企业不适用



项 目	知识要点
计算	<p>存货单位成本 = (原有结存存货成本 + 本次进货的成本) / (原有结存存货数量 + 本次进货数量)</p> <p>本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 × 本次发货前存货的单位成本</p> <p>本月月末结存存货成本 = 月末结存存货的数量 × 本月月末存货单位成本</p> <p>或：本月月末结存存货成本 = 月初结存存货成本 + 本月购入存货成本 - 本月发出存货成本</p>





对点练

【 例题3 - 23 单选题 】 甲企业采用移动加权平均法计算发出甲材料的成本，2022年4月1日，甲材料结存300千克，每千克实际成本为3元；4月3日，发出甲材料100千克；4月12日，购入甲材料200千克，每千克实际成本10元；4月27日，发出甲材料350千克，4月末该企业甲材料的期末结存成本为（ ）元。

A.450

B.440

C.500

D.325





对点练

【答案】D

【解析】4月12日，甲材料的加权平均单位成本

$$= [(300-100) \times 3 + 200 \times 10] / (300-100+200) = 6.5 \text{ (元 / 千克)}$$

，4月末该企业甲材料结存成本 = $(300-100+200-350) \times 6.5 = 325$ (元)。因此选项D正确。

