

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



CPA知识讲解

会计

第六讲 存货

讲师：Suki Zhou





考情分析

■ 主要考点

- 存货跌价准备的计算；
- 先进先出法期末存货的计量；
- 存货成本的构成等。

■ 应关注的主要问题

- 取得存货时采购费用的会计处理；
- 不能计入存货成本的费用；
- 材料或配件等存货期末账面价值的确定；
- 存货跌价准备的计提和转回。



第三章 存货

1

存货的确认和初始计量

2

发出存货的计量

3

期末存货的计量



第一节 存货的确认和初始计量

一、存货的概念与确认条件

■ 存货的概念

- 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、物料等。

■ 提示

- 为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，属于**工程物资**。
- 下列项目属于企业存货：①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**，制造和修理完成入库后，视同企业产成品。②房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地使用权；③已经取得商品所有权，但尚未验收入库的**在途物资**；④已经发货但存货的风险和报酬并未转移给购买方的**发出商品**；⑤**委托加工物资**；⑥**委托代销商品**。
- 受托代销的商品不能确认为受托方存货的一部分。资产负债表“存货”项目“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。



第一节 存货的确认和初始计量

■ 存货的确认条件

- 存货在符合定义情况下，同时满足下列条件的，才能予以确认：
 - 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。

【例题·多选题】下列各种物资中，应当作为企业存货核算的有（ ）。

- A.房地产开发企业建造的用于对外出租的商品房
- B.发出商品
- C.低值易耗品
- D.房地产开发企业建造的用于对外出售的商品房

【答案】BCD

【解析】房地产开发企业建造的用于对外出租的商品房属于投资性房地产，用于对外出售的商品房属于存货，选项A不属于存货。



第一节 存货的确认和初始计量

二、存货的初始计量

- 存货应当按照**成本**进行初始计量。
- 存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

(一) 外购存货的成本

■ 成本构成

- **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。
- **相关税费**：是指企业购买存货发生的进口关税以及不能抵扣的增值税进项税额等应计入存货采购成本的税费。

【注】①小规模纳税人购入货物相关增值税计入存货成本；②一般纳税人购入货物相关增值税可以抵扣的不计入成本，不能抵扣的应计入成本。

- **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，运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等



第一节 存货的确认和初始计量

(一) 外购存货的成本

■ 提示

- 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；
 - (4) 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，应当计入存货采购成本；
 - (5) 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（**销售费用**）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。



第一节 存货的确认和初始计量

【例题·单选题】乙企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料200吨，货款为6000万元，货物增值税专用发票上注明的增值税税额为1020万元；发生的运输费用为350万元，运输费发票上注明的增值税税额为38.5万元，入库前的挑选整理费用为130万元。验收入库时发现数量短缺10%，经查属于运输途中合理损耗。乙企业该批原材料实际单位成本为每吨（ ）万元。

- A.36
- B.36.21
- C.35.28
- D.32.4

【答案】A

【解析】购入原材料的实际总成本=6 000+350+130 =6 480（万元），实际入库数量=200×（1-10%）=180（吨），所以乙工业企业该批原材料实际单位成本= 6 480/180=36（万元/吨），选项A正确。



第一节 存货的确认和初始计量

(二) 加工取得存货的成本

- 存货的加工成本，包括**直接人工**以及按照一定方法分配的**制造费用**。

(三) 其他方式取得存货的成本

■ 投资者投入存货的成本

- 按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。
- 在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

借：库存商品等（合同或协议约定的价值）

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：实收资本（按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本中所占份额的部分）

 资本公积——资本溢价（差额）



第一节 存货的确认和初始计量

(三) 其他方式取得存货的成本

■ 非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得存货的成本

- 按照相关准则执行。

■ 盘盈存货的成本

- 批准处理前

借：原材料等

贷：待处理财产损益——待处理流动资产损益

- 批准处理后

借：待处理财产损益——待处理流动资产损益

贷：管理费用

■ 通过提供劳务取得的存货

- 从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用，计入存货成本。



第一节 存货的确认和初始计量

【例题·单选题】甲公司为制造企业，其在日常经营活动中发生的下列费用或损失，应当计入存货成本的是（ ）。（2014年）

- A. 仓库保管人员的工资
- B. 季节性停工期间发生的制造费用
- C. 未使用管理用固定资产计提的折旧
- D. 采购运输过程中因自然灾害发生的损失

【答案】 B

【例题·多选题】下列各项中，应计入制造企业存货成本的有（ ）（2012年）

- A. 进口原材料支付的关税
- B. 采购原材料发生的运输费
- C. 自然灾害造成的原材料净损失
- D. 用于生产产品的固定资产修理期间的停工损失

【答案】 ABD

【解析】 选项C应计入营业外支出。



第二节 发出存货的计量

一、发出存货成本的计量方法

- 企业可采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。
- 发出存货不能采用后进先出法计量。
- 期初存货+本期购货=本期销货+期末存货



第二节 发出存货的计量

■ 先进先出法

- 以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流转假设为前提，对发出存货进行计价。
- 先进先出法下，当期末存货成本接近于市价，如果存货的市价呈上升趋势则发出成本偏低，会高估企业当期利润和库存存货价值；反之，会低估企业当期利润和存货价值。

■ 移动加权平均法

- 存货单位成本 = $(\text{原有库存存货的实际成本} + \text{本次进货的实际成本}) / (\text{原有库存存货数量} + \text{本次进货数量})$
- 本次发出存货的成本 = 本次发出存货的数量 × 本次发货前存货的单位成本
- 本月月末库存存货成本 = 月末库存存货数量 × 月末存货单位成本



第二节 发出存货的计量

■ 月末一次加权平均法

- 存货单位成本 = $[\text{月初库存存货的实际成本} + \sum \text{本月某批进货的实际单位成本} \times \text{本月某批进货的数量}] / (\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和})$
- 本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 \times 存货单位成本
- 本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 \times 存货单位成本

■ 个别计价法

- 对于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，通常采用个别计价法确定发出存货的成本



第二节 发出存货的计量

【例题】甲公司2016年3月份A商品有关收、发、存情况如下：

- (1) 3月1日结存300件，单位成本为2万元。
- (2) 3月8日购入200件，单位成本为2.2万元。
- (3) 3月10日发出400件。
- (4) 3月20日购入300件，单位成本为2.3万元。
- (5) 3月28日发出200件。
- (6) 3月31日购入200件，单位成本为2.5万元。

要求：

分别采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法计算A商品2016年3月份发出存货的成本和3月31日结存存货的成本。



第二节 发出存货的计量

(1) 本月可供发出存货成本 = $300 \times 2 + 200 \times 2.2 + 300 \times 2.3 + 200 \times 2.5 = 2\,230$ (万元)

本月发出存货成本 = $(300 \times 2 + 100 \times 2.2) + (100 \times 2.2 + 100 \times 2.3) = 1\,270$ (万元)

本月月末结存存货成本 = $2\,230 - 1\,270 = 960$ (万元)

(2) 3月8日购货的移动加权平均单位成本 = $(300 \times 2 + 200 \times 2.2) / (300 + 200)$
= 2.08 (万元)

3月10日发出存货的成本 = $400 \times 2.08 = 832$ (万元)

3月20日购货的移动加权平均单位成本 = $(100 \times 2.08 + 300 \times 2.3) / (100 + 300)$
= 2.245 (万元)

3月28日发出存货的成本 = $200 \times 2.245 = 449$ (万元)

本月发出存货成本 = $832 + 449 = 1\,281$ (万元)

本月月末结存存货成本 = $2\,230 - 1\,281 = 949$ (万元)

(3) 加权平均单位成本 = $2230 \div (300 + 200 + 300 + 200) = 2.23$ (万元)

本月发出存货成本 = $(400 + 200) \times 2.23 = 1\,338$ (万元)

本月月末结存存货成本 = $2\,230 - 1\,338 = 892$ (万元)



第二节 发出存货的计量

二、存货成本的结转

- 对已售存货计提了存货跌价准备的，应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本。

■ 对外销售商品的会计处理

借：主营业务成本

 贷：库存商品

借：存货跌价准备

 贷：主营业务成本

■ 对外销售材料的会计处理

借：其他业务成本

 贷：原材料

借：存货跌价准备

 贷：其他业务成本



第二节 发出存货的计量

二、存货成本的结转

■ 包装物的会计处理

- 生产领用的包装物

借：制造费用等

贷：周转材料——包装物

- 出借包装物及随同产品出售不单独计价的包装物

借：销售费用

贷：周转材料——包装物

- 出租包装物及随同产品出售单独计价的包装物

借：其他业务成本

贷：周转材料——包装物



第三节 期末存货的计量

一、存货期末计量原则

- 资产负债表日，存货应当按照**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**，计入当期损益。

二、存货的可变现净值

■ 可变现净值的概念

- 存货的可变现净值，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**相关税费**后的金额。



第三节 期末存货的计量

■ 可变现净值的基本特征

- 确定存货可变现净值的前提是企业在进行**日常活动**。
- 可变现净值为存货的预计未来**净现金流量**，而不是存货的售价或合同价。
- 不同存货可变现净值的构成不同：
 - ①产成品、商品和用于出售的材料等直接**用于出售**的商品存货，其可变现净值为在正常生产经营过程中，该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额。
 - ②需要**经过加工**的材料存货，其可变现净值为在正常生产经营过程中，以该存货所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、销售费用和相关税费后的金额。

■ 确定存货的可变现净值应考虑的因素

- 企业确定存货的可变现净值，应当以取得的**确凿证据**为基础，并且考虑**持有存货的目的、资产负债表日后事项**的影响等因素。



第三节 期末存货的计量

三、存货期末计量的具体方法

■ 存货估计售价的确定

- 有合同：合同数量内，**合同价**；超过合同数量，**一般市场价**。
- 无合同：一般市场价。

■ 材料存货的期末计量

- 若材料直接出售：

材料按成本与可变现净值孰低衡量

材料可变现净值=材料估计售价-销售材料估计的销售费用和相关税金

- 若材料用于生产产品：

① 产品没有减值：材料按成本计量

② 产品发生减值：材料按成本与可变现净值孰低衡量

材料可变现净值=产品估计售价-至完工估计要发生的成本-销售产品估计的销售费用和相关税金



第三节 期末存货的计量

【例题·单选题】20×3年年末，甲公司库存A原材料账面余额为200万元，数量为10吨。该原材料全部用于生产按照合同约定向乙公司销售的10件B产品。合同约定：甲公司应于20×4年5月1日前向乙公司发出10件B产品，每件售价为30万元（不含增值税）。将A原材料加工成B产品尚需发生加工成本110万元，预计销售每件B产品尚需发生相关税费0.5万元。20×3年年末，市场上A原材料每吨售价为18万元，预计销售每吨A原材料尚需发生相关税费0.2万元。

20×3年年初，A原材料未计提存货跌价准备。不考虑其他因素，甲公司20×3年12月31日对A原材料应计提的存货跌价准备是（ ）。（2014年）

- A.5万元 B.10万元 C.15万元 D.20万元

【答案】C

【解析】B产品的可变现净值=30×10-10×0.5=295（万元），B产品的成本=200+110=310（万元），B产品发生减值，故A原材料发生减值，A原材料的可变现净值=295-110=185（万元），甲公司20×3年12月31日对A原材料应计提的存货跌价准备=200-185=15（万元）。



第三节 期末存货的计量

■ 计提存货跌价准备的方法

- 存货跌价准备通常应当按**单个存货项目**计提。但是，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。
- 期末对存货进行计量时，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而**分别确定**是否需计提存货跌价准备。

■ 存货跌价准备转回的处理

- 企业应在资产负债表日，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，再与已提数进行比较，若应提数大于已提数，应予补提。
- “存货跌价准备”科目贷方余额=存货成本-存货可变现净值
- 企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益（资产减值损失）。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备



第三节 期末存货的计量

■ 存货跌价准备转回的处理

- 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

■ 存货跌价准备的结转

- 对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转至主营业务成本或其他业务成本。

借：主营业务成本（或其他业务成本）

贷：库存商品（或原材料）

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本（或其他业务成本）



第三节 期末存货的计量

【例题·单选题】甲公司（增值税一般纳税人）2015年12月31日A库存商品的账面余额为220万元，已计提存货跌价准备30万元。2016年1月20日，甲公司将上述商品全部对外出售，售价为200万元，增值税销项税额为34万元，收到款项存入银行。2016年1月20日甲公司出售A商品影响利润总额的金额为（ ）。

A.10	B.-20	C.44	D.14
借：银行存款			234
贷：主营业务收入			200
应交税费——应交增值税（销项税额）			34
借：主营业务成本			220
贷：库存商品			220
借：存货跌价准备			30
贷：主营业务成本			30

甲公司出售A商品影响利润总额的金额=200-（220-30）=10（万元）。



第三节 期末存货的计量

四、存货盘亏或毁损的处理

■ 批准处理前

- 存货发生的盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢进行核算。

借：待处理财产损溢

贷：原材料等

■ 批准处理后

- 属于收发计量差错和管理不善等原因造成的存货短缺，应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入**管理费用**。
- 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入**营业外支出**。
- 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。自然灾害造成外购存货的毁损，其进项税额可以抵扣，不需要转出。



本章小结

- 掌握存货的概念；
- 掌握存货的初始计量（仓储费用，增值税）；
- 掌握发出存货的计量；
- 掌握存货的期末计量，熟练掌握存货可变现净值的确定（区分用于出售和生产产品的材料），特别是存货估计售价的确定（区分合同数量内与超出合同数量部分）。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

谢谢！

