

第四章 存货和销售成本

存货和销售成本概述

存货的概念与特征

存货包括：各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物低值易耗品、委托加工物资等。（工程物资不是存货。存货不一定要在企业。）

存货的特征
最终目的是为了出售
是有形资产
是流动资产
应能为企业带来经济利益

存货的内容和分类

对于制造业企业

- 按经济内容分类
 - 原材料
 - 在产品
 - 半成品
 - 产成品
 - 其他存货
- 按存放地点分类
 - 库存存货
 - 在途存货
 - 加工中的存货
 - 委托代销的存货

对于商业企业：存货主要是外购商品，主要经营活动是外购商品和出售商品。

对于服务业企业：通常没有或者只有少数存货。

存货与销售成本的关系

销售成本：企业为获得收入而出售的产品的成本。在利润表上以 **营业成本** 项目表示。

存货和销售成本关系： $期初存货 + 本期增加存货 = 本期减少存货 + 期末存货$

- 商业企业
$$本期销货成本 = 期初存货 + 本期增加存货 - 期末存货$$
- 制造业企业

本期消耗材料金额 = 期初材料金额 + 本期增加材料金额 - 期末结余材料金额（原材料存货角度）

本期完工生产成本 = 起初在产品成本 + 本期生产投入的料工费成本 - 期末结点的在产品成本（在产品存货角度）

本期销货成本 = 期初产成品成本 + 本期完工产品成本 - 期末结余的产品成本（完工产品存量角度）

存货取得

存货的取得方式：外购、自行加工制造、他人投资或捐赠等。

以下以制造业为例。

存货取得的计价

采购成本、加工成本和其他成本都应被计入存货成本。

- 存货的采购成本
包括：购买价款、相关税费（不包括可以从销项税额中抵扣的增值税）、运输费、装卸费、保险费、其他可以归属于存货采购的费用。
- 存货的加工成本
包括：直接人工、制造费用。
- 其他成本

存货的来源不同，存货成本的构成也不完全相同。

存货的来源	存货的实际成本
接受捐赠的存货	若提供了有关凭据：成本 = 表明的金额 + 相关税费；若没有提供有关凭据且存在活跃市场：成本 = 市场价格估计 + 相关税费；若没有提供有关凭据且不存在活跃市场：成本 = 存货的预计未来现金流量现值。

存货取得的核算

会计科目：原材料、在途物资（均是资产类科目）

核算方法：计划成本法、实际成本法（主要）

核算方法：

1. 货到钱付：
 - 借：原材料、应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
2. 货未到钱付（账单已到/在途物资）：
 - 借：在途物资、应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
 - 借：原材料 贷：应交税费—应交增值税（进项税额）
3. 货到钱未付（赊购/账单未到）：

(发生在月中可暂不记账, 发生在月末先暂估入账再冲减)

- 暂估入账: 借: 原材料 贷: 应付账款
- 冲回: 借: 应付账款 贷: 原材料
- 收到发票: 借: 原材料、 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款

4. 货未到钱未付(预付):

- 预付: 借: 预付账款 贷: 应付账款
- 收到: 借: 原材料、 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 预付账款
- 补付: 借: 预付账款 贷: 银行存款

存货发出

制造业企业存货发出包括: 原材料领用、产成品出售等。商业企业存货发出主要: 商品出售。

存货发出的计价方法

计价方法	说明
先进先出法	在物价上升的前提下, 存货成本偏低, 利润偏高
加权平均法	加权平均成本 = 总成本/总数量 (每期更新一次) 期末发出存货的实际成本 = 本月发出的存货数量 * 加权平均单价 月末结存存货实际成本 = 月末结存存货数量 * 加权平均单价 = 月初 + 本月收入 - 本月发出
移动平均法	移动平均单价 = 总成本/总数量 (每次进货即更新)
个别计价法	准确计算
后进后出法 (不允许)	在物价上升的前提下, 高估了成本, 低估了利润, 少交税

发出原材料的核算

1. 生产车间领用原材料:

- 借: 生产成本、 制造费用 贷:

2. 其他部门领用原材料:

- 借: 管理费用、 销售费用 贷: 原材料

3. 销售多余材料:

- 取得收入: 借: 银行存款 贷: 其他业务收入、 应交税费——应交增值税(进项税额)
- 结转成本: 借: 其他业务收入 贷: 原材料

库存商品

制造业企业和商业企业库存商品的管理和核算有较大不同。

制造业库存商品的核算

核算内容：包括生产或购进的商品、产品等。已完成销售手续但购买方未提取的不计入库存商品。

核算方法：（不同产品不同科目）

- 1. 生产完成并验收入库：
 - 借：库存商品——A产品 贷：生产成本
- 2. 发出（结转已销售产品）：
 - 借：主营业务成本 贷：库存商品——A产品
- 3. 发出（在建工程领用产品）：
 - 借：在建工程 贷：库存商品——A产品

商业企业库存商品的核算

计价方法	计算公式	常用行业
售价金额核算法	商品进销差价率 = (期初库存商品进销差价 + 期末库存商品进销差价) / (期初库存商品售价 + 期末库存商品售价) 本期销售商品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 = 本期销售商品收入 - 本期销售商品分摊的商品进销差价	零售行业
毛利率法	销售净额 = 销售收入 - 销售退回与折让 本期销售毛利 = 销售净额 * 上期毛利率 本期销售成本 = 本期销售净额 - 本期销售毛利	批发行业

存货清查及减值

存货清查的核算

对于存货的盘盈、盘亏、损毁，应填写 存货盘点报告表。

- 盘存方法

核算方法	计算公式	说明
定期盘存制 (实地盘存制)	$\text{期末存货成本} = \text{实际存货数量} * \text{单位成本}$ $\text{本期发出存货成本} = \text{期初成本} + \text{本期收入成本} - \text{期末成本}$	根据初末盘点实物计算中间发出, 不严密
永续盘存制 (账面盘存制)	$\text{期末账面数} = \text{期初数} + \text{期中收入数} - \text{期末数}$ $\text{期末存货成本} = \text{期初成本} + \text{本期收入成本} - \text{本期发出成本}$	根据存货明细账的记录计算期末账面结存数, 较严密, 常用

不论何种方式, 都需要进行期末盘点(永续盘存制进行期末盘点是为了确认账实相符)。

• 核算方法

会计科目: 待处理财产损益 科目(资产类科目)。期末在借方表示有尚未处理的存货净损失, 在贷方表示有尚未处理的存货净益余。期末结转后无余额。(现金、存货、固定资产的盘盈盘亏都是这个科目)

1. 存货盘亏、损毁

- 批准处理前: 借: 待处理财产损益——待处理流动资产损益 贷: 原材料——A材料
- 批准处理后: 借: 管理费用 (一般经营损失计入此)、其他应收款 (赔偿计入此)、营业外支出 (非常损失计入此) 贷: 待处理财产损益——待处理流动资产损益

2. 存货盘盈

- 批准处理前: 借: 原材料——A材料 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

存货减值核算

存货期末计量原则: 成本与市值孰低 (选择成本和可变现净值低的一方计量)

存货跌价准备的会计科目:

- 存货跌价准备 (资产类科目): 有关存货科目的备抵调整类科目。借方登记重回或转销 (减少), 贷方登记提取 (增加)。期末余额在贷方。
- 资产减值损失 (损益类科目): 借方登记损失的增加, 贷方登记损失的减少。期末结转入 本年利润 科目。

存货跌价准备的核算方法:

1. 计提存货跌价准备:

- 借: 资产减值损失 贷: 存货跌价准备

2. 销售商品:

- 确认收入: 借: 银行存款 贷: 主营业务收入、应交税费——应交增值税 (进项税额) (确认收入)

- 结转商品：借：主营业务收入、存货跌价准备 贷：库存商品

3. 补提跌价准备（还在减值）：

- 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备

4. 冲减跌价准备（升值，注意最高至成本）：

- 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失

存货及销货成本披露和分析

(实践类小节，略)