



北京航空航天大学

《会计学》

北京航空航天大学经济管理学院

周宁

白明

zning80@buaa.edu.cn baimingbm@buaa.edu.cn



第四章 存货



第四章 存货

第一节

商业企业存货的会计处理

第二节

工业企业存货的会计处理

第三节

发出存货的计价方法

第四节

存货跌价准备

第五节

存货盘盈与盘亏



微案例导入



The World's Largest Public Companies (Forbs 2019 Ranking)

银行、
金融

科技

通讯

制造

能源

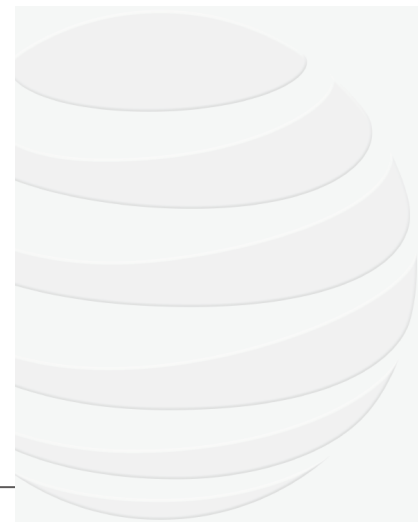
零售

1	ICBC	16	Microsoft
2	JP Morgan Chase	17	Alphabet
3	China Construction Bank	18	Volkswagen Group
4	Agricultural Bank of China	19	Chevron
5	Bank of America	20	Verizon Communications
6	Apple	21	HSBC Holdings
7	Ping An Insurance Group	22	PetroChina
8	Bank of China	23	Allianz
9	Royal Dutch Shell	24	BP
10	Wells Fargo	25	Total
11	ExxonMobil	26	Berkshire Hathaway
12	AT&T	27	China Mobile
13	Samsung Electronics	28	Amazon
14	Citigroup	29	Walmart
15	Toyota Motor	30	Santander

Consolidated balance sheets

December 31, (in millions, except share data)	2018	2017
Assets		
Cash and due from banks	\$ 22,324	\$ 25,898
Deposits with banks	256,469	405,406
Federal funds sold and securities purchased under resale agreements (included 13,235 and \$14,732 at fair value)	321,588	198,422
Securities borrowed (included \$5,105 and \$3,049 at fair value)	111,995	105,112
Trading assets (included assets pledged of \$89,073 and \$109,887)	413,714	381,844
Investment securities (included \$230,394 and \$202,225 at fair value and assets pledged of \$11,432 and \$17,969)	261,828	249,958
Loans (included \$3,151 and \$2,508 at fair value)	984,554	930,697
Allowance for loan losses	(13,445)	(13,604)
Loans, net of allowance for loan losses	971,109	917,093
Accrued interest and accounts receivable	73,200	67,729
Premises and equipment	14,934	14,159
Goodwill, MSRs and other intangible assets	54,349	54,392
Other assets (included \$9,630 and \$16,128 at fair value and assets pledged of \$3,457 and \$7,980)	121,022	113,587
Total assets^(a)	\$ 2,622,532	\$ 2,533,600





Consolidated Balance Sheets

Dollars in millions except per share amounts

	December 31,	
	2018	2017
Assets		
Current Assets		
Cash and cash equivalents	\$ 5,204	\$ 50,498
Accounts receivable – net of allowances for doubtful accounts of \$907 and \$663	26,472	16,522
Prepaid expenses	2,047	1,369
Other current assets	17,704	10,757
Total current assets	51,427	79,146
Noncurrent inventories and theatrical film and television production costs	7,713	—
Property, Plant and Equipment – Net	131,473	125,222
Goodwill	146,370	105,449
Licenses	96,144	96,136
Trademarks and Trade Names – Net	24,345	7,021
Distribution Networks – Net	17,069	—
Other Intangible Assets – Net	26,269	11,119
Investments in and Advances to Equity Affiliates	6,245	1,560
Other Assets	24,809	18,444
Total Assets	\$531,864	\$444,097

China Mobile



Consolidated Balance Sheet

as at 31 December 2018 (Expressed in RMB)

	Note	As at 31 December 2018 Million	As at 31 December 2017 Million
Assets			
Non-current assets			
Property, plant and equipment	14	666,496	648,029
Construction in progress	15	72,180	78,112
Land lease prepayments and others	16	27,778	28,322
Goodwill	17	35,343	35,343
Other intangible assets		2,620	1,721
Investments accounted for using the equity method	19	145,325	132,499
Deferred tax assets	20	29,654	33,343
Financial assets at fair value through other comprehensive income	21	587	–
Available-for-sale financial assets	21	–	44
Restricted bank deposits	22	12,369	6,504
Other non-current assets	4(a)	8,442	–
		1,000,794	963,917
Current assets			
Inventories	23	8,857	10,222
Contract assets	4(a)	5,022	–
Accounts receivable	24	26,540	24,153
Other receivables	25	39,543	31,201
Prepayments and other current assets	25	27,002	24,552
Amount due from ultimate holding company	26	570	221
Tax recoverable		1,959	1,519
Financial assets at fair value through profit or loss	21	76,425	–
Available-for-sale financial assets	21	–	65,630
Restricted bank deposits	22	9	691
Bank deposits	27	291,887	279,371
Cash and cash equivalents	28	57,302	120,636
		535,116	558,196
Total assets		1,535,910	1,522,113



Apple



Apple Inc.

CONSOLIDATED BALANCE SHEETS

(In millions, except number of shares which are reflected in thousands and par value)

	September 29, 2018	September 30, 2017
ASSETS:		
Current assets:		
Cash and cash equivalents	\$ 25,913	\$ 20,289
Marketable securities	40,388	53,892
Accounts receivable, net	23,186	17,874
Inventories	3,956	4,855
Vendor non-trade receivables	25,809	17,799
Other current assets	12,087	13,936
Total current assets	131,339	128,645
Non-current assets:		
Marketable securities	170,799	194,714
Property, plant and equipment, net	41,304	33,783
Other non-current assets	22,283	18,177
Total non-current assets	234,386	246,674
Total assets	\$ 365,725	\$ 375,319



Verizon Communication Inc



Consolidated Balance Sheets Verizon Communications Inc. and Subsidiaries

(dollars in millions, except per share amounts)

At December 31,

	2018	2017
Assets		
Current assets		
Cash and cash equivalents	\$ 2,745	\$ 2,079
Accounts receivable, net of allowances of \$765 and \$939	25,102	23,493
Inventories	1,336	1,034
Prepaid expenses and other	5,453	3,307
Total current assets	34,636	29,913
Property, plant and equipment	252,835	246,498
Less accumulated depreciation	163,549	157,930
Property, plant and equipment, net	89,286	88,568
Investments in unconsolidated businesses	671	1,039
Wireless licenses	94,130	88,417
Goodwill	24,614	29,172
Other intangible assets, net	9,775	10,247
Other assets	11,717	9,787
Total assets	\$ 264,829	\$ 257,143



Royal Dutch Shell



Consolidated Balance Sheet

	Notes	Dec 31, 2018	\$ million Dec 31, 2017
Assets			
Non-current assets			
Intangible assets	7	23,586	24,180
Property, plant and equipment	8	223,175	226,380
Joint ventures and associates	9	25,329	27,927
Investments in securities	10	3,074	7,222
Deferred tax	16	12,097	13,791
Retirement benefits	17	6,051	2,799
Trade and other receivables [A]	11	7,826	8,475
Derivative financial instruments [A]	19	574	919
		301,712	311,693
Current assets			
Inventories	12	21,117	25,223
Trade and other receivables [A]	11	42,431	44,565
Derivative financial instruments [A]	19	7,193	5,304
Cash and cash equivalents	13	26,741	20,312
		97,482	95,404
Total assets		399,194	407,097



Walmart

Walmart Inc. Consolidated Balance Sheets



	As of January 31,	
	2018	2017
<i>(Amounts in millions)</i>		
ASSETS		
Current assets:		
Cash and cash equivalents	\$ 6,756	\$ 6,867
Receivables, net	5,614	5,835
Inventories	43,783	43,046
Prepaid expenses and other	3,511	1,941
Total current assets	59,664	57,689
Property and equipment:		
Property and equipment	185,154	179,492
Less accumulated depreciation	(77,479)	(71,782)
Property and equipment, net	107,675	107,710
Property under capital lease and financing obligations:		
Property under capital lease and financing obligations	12,703	11,637
Less accumulated amortization	(5,560)	(5,169)
Property under capital lease and financing obligations, net	7,143	6,468
Goodwill	18,242	17,037
Other assets and deferred charges	11,798	9,921
Total assets	\$ 204,522	\$ 198,825



VOLKSWAGEN

AKTIENGESELLSCHAFT



Volkswagen

Balance Sheet

of the Volkswagen Group as of December 31, 2018

€ million	Note	Dec. 31, 2018	Dec. 31, 2017
Assets			
Noncurrent assets			
Intangible assets	12	64,613	63,419
Property, plant and equipment	13	57,630	55,243
Lease assets	14	43,545	39,254
Investment property	14	496	468
Equity-accounted investments	15	8,434	8,205
Other equity investments	15	1,474	1,318
Financial services receivables	16	78,692	73,249
Other financial assets	17	6,521	8,455
Other receivables	18	2,608	2,252
Tax receivables	19	476	407
Deferred tax assets	19	10,131	9,810
		274,620	262,081
Current assets			
Inventories	20	45,745	40,415
Trade receivables	21	17,888	13,357
Financial services receivables	16	54,216	53,145
Other financial assets	17	11,586	11,998
Other receivables	18	6,203	5,346
Tax receivables	19	1,879	1,339
Marketable securities	22	17,080	15,939
Cash, cash equivalents and time deposits	23	28,938	18,457
Assets held for sale		–	115
		183,536	160,112
Total assets		458,156	422,193

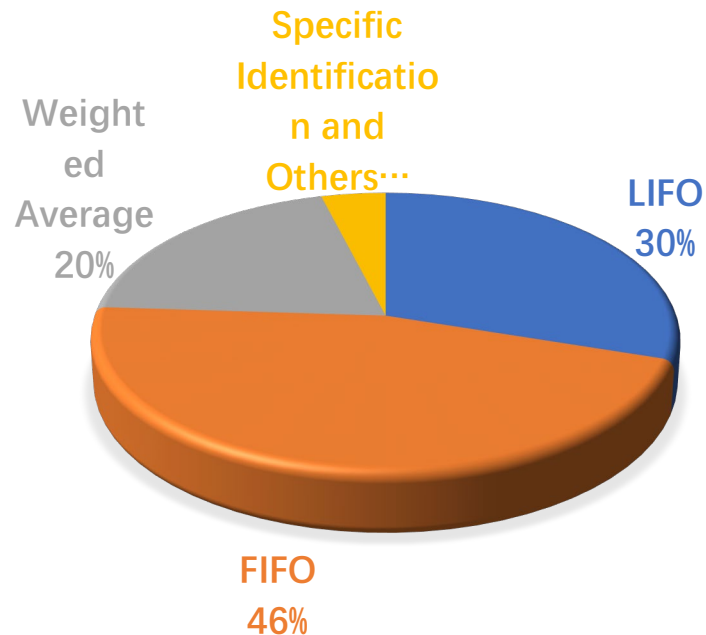


世界八大公司存货及存货与总资产比

	行业	库存 Inventory	总资产 Total asset	占比 Percentage
JP Morgan Chase	金融服务业		\$ 2,662,532	
AT&T	通讯	\$ 10,484	\$ 531,864	1.97%
China Mobile	通讯	¥ 8,857	¥ 1,535,910	0.58%
Verizon	通讯	\$ 1,336	\$ 264,829	0.50%
Apple	科技	\$ 3,956	\$ 365,725	1.08%
Shell	能源	\$ 21,117	\$ 399,194	5.29%
Walmart	零售	\$ 43,783	\$ 204,522	21.41%
Volkswagen	制造	\$ 45,745	\$ 458,156	9.98%

存货计价方法的采用情况统计：

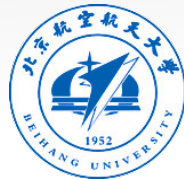
- Specific Identification
个别认定法
- Average Cost
加权平均法
- First-in, First-out (FIFO)
先进先出法
- Last-in, First-out (LIFO)
后进先出法



选择不同的会计方法去记录库存会对期末库存，销售成本以及最终的当期利润有什么样的影响？

- 存货 (inventory) 泛指企业所拥有的除货币资金、固定资产 (机器设备及交通工具类) 外的**有形动产**。
- 包括：库存的、加工中的、在途的**各类材料**；**商品**、**在产品**、**半成品**、**产成品**、**包装物**、**低值易耗品**等。
- 资产负债表中的存货项目，按照“在途物资”、“原材料”、“生产成本”、“库存商品”、“低值易耗品”等账户的信息汇总列报。
- 企业账簿中所记载的存货，应当具备相应的物权证明，如购货发票、买卖合同、支付结算单据、售货方的收款证明等。

第一节 商业企业存货的会计处理



- 物（包括动产和不动产）
- 流转（采购、销售）
- 无形资产（如土地使用权和知识产权等）

增值税
(免税的情形除外)

北京增值税专用发票							
110123456		全国统一发票监制章 北京 国家税务总局监制			No 03693693		
发票联				开票日期:			
购 名 称:				密 码 区			
货 纳 税 人 识 别 号:							
单 地 址、电 话:							
位 开 户 行 及 账 号:							
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
合 计							
价税合计(大写)		(小写)					
销 名 称:				备 注			
货 纳 税 人 识 别 号:							
单 地 址、电 话:							
位 开 户 行 及 账 号:							
收款人:		复核:		开票人:		销货单位: (章)	

增值税专用发票

发票上注明的税额:
卖方——销项税额
买方——进项税额

第一节 商业企业存货的会计处理



应交税费 —— 应交增值税

(1) 进项税额	(1) 销项税额
(2) 上交税额	
余额：未抵扣 的进项税额	余额：未交纳 的增值税额

第一节 商业企业存货的会计处理

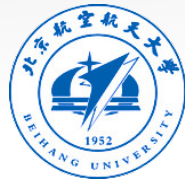


例：润生商贸有限责任公司是增值税一般纳税人，该公司采购了一批名贵服装，价税合计为33 900元，其中，金额为30 000元、税额为3 900元。销售时，价税合计为56 500元，其中，金额为50 000元、税额为6 500元。其增值税应纳税额为？

增值税的设计原理：

- 增值税应纳税额=销项税额-进项税额=6 500-3 900=2600元。
- 润生商贸有限责任公司的货物销售实现了增值额20 000元(50 000-30 000)，它的增值税应纳税额等于增值额乘以适用税率。

第一节 商业企业存货的会计处理

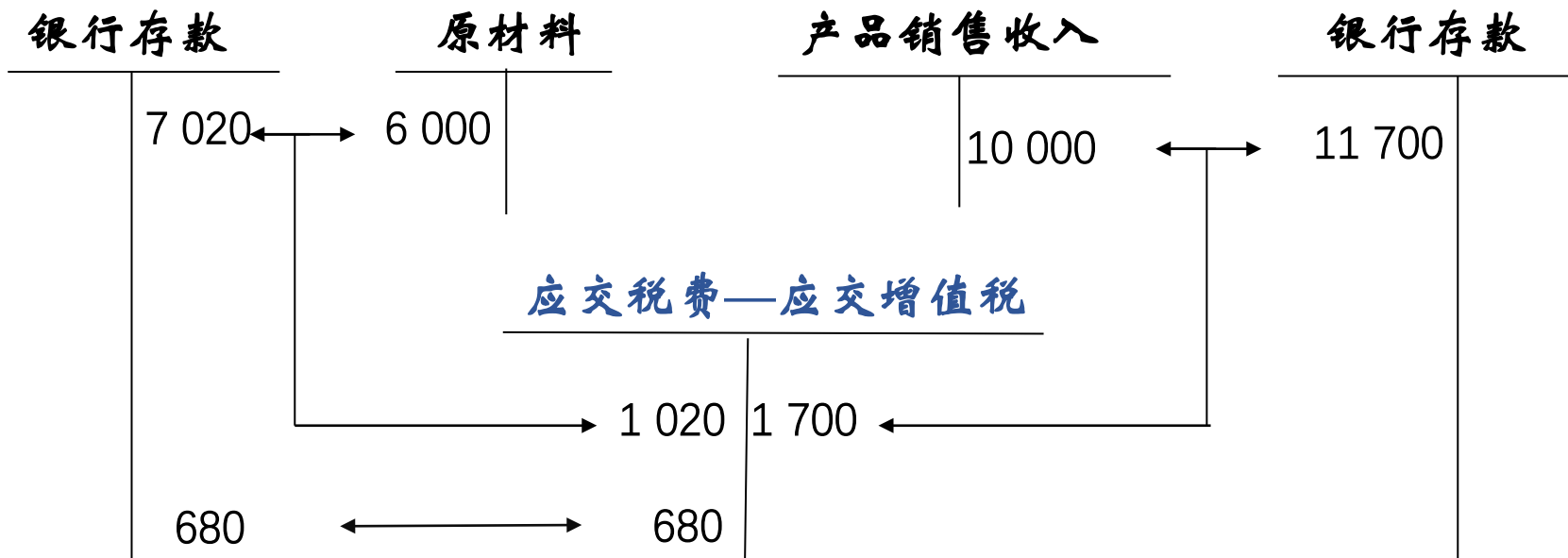


例：某公司10月份购进原料6 000元，支付17%的增值税，销售商品收入10 000元，收取17%的增值税，计算10月份应交的增值税。

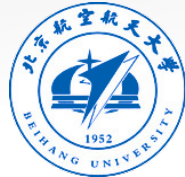
进项税额： $6\,000 \times 17\% = 1\,020$

销项税额： $10\,000 \times 17\% = 1\,700$

应交增值税： $1\,700 - 1\,020 = 680$ （元）

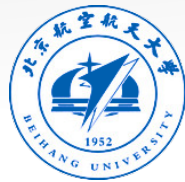


第一节 商业企业存货的会计处理



- 购进货物、无形资产或不动产,接受加工修理修配劳务、服务:
借: 在途物资/原材料/库存商品/生产成本/无形资产/固定资产/
管理费用
 应交税费——应交增值税(进项税额)
贷: 应付账款/银行存款
- 销售货物、无形资产或不动产,提供加工修理修配劳务、服务:
借: 应收账款/银行存款
 应交税费——应交增值税(销项税额)
贷: 主营业务收入/其他业务收入/固定资产清理/工程结算
- 缴纳当月应交的增值税:
借: 应交税费——应交增值税(已交税金)
贷: 银行存款

第一节 商业企业存货的会计处理

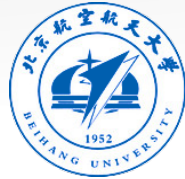


例【4-1】润生商贸有限责任公司是增值税一般纳税人。该公司20×3年1月2日转账支付11 300元采购一批名贵服装,采购时所收到的增值税专用发票上注明的金额为10 000元、税额为1 300元。同年1月30日(在同一个纳税期间内),以 33 900 元的价格销售出去,开出的增值税专用发票上注明的金额为30 000元、税额为3 900元。假定在该纳税期间内只发生这两笔业务。

(1) 采购时

借: 库存商品	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 300
贷: 银行存款	11 300

第一节 商业企业存货的会计处理



(2) 销售时。

借：银行存款	33 900	
贷：主营业务收入		30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		3 900

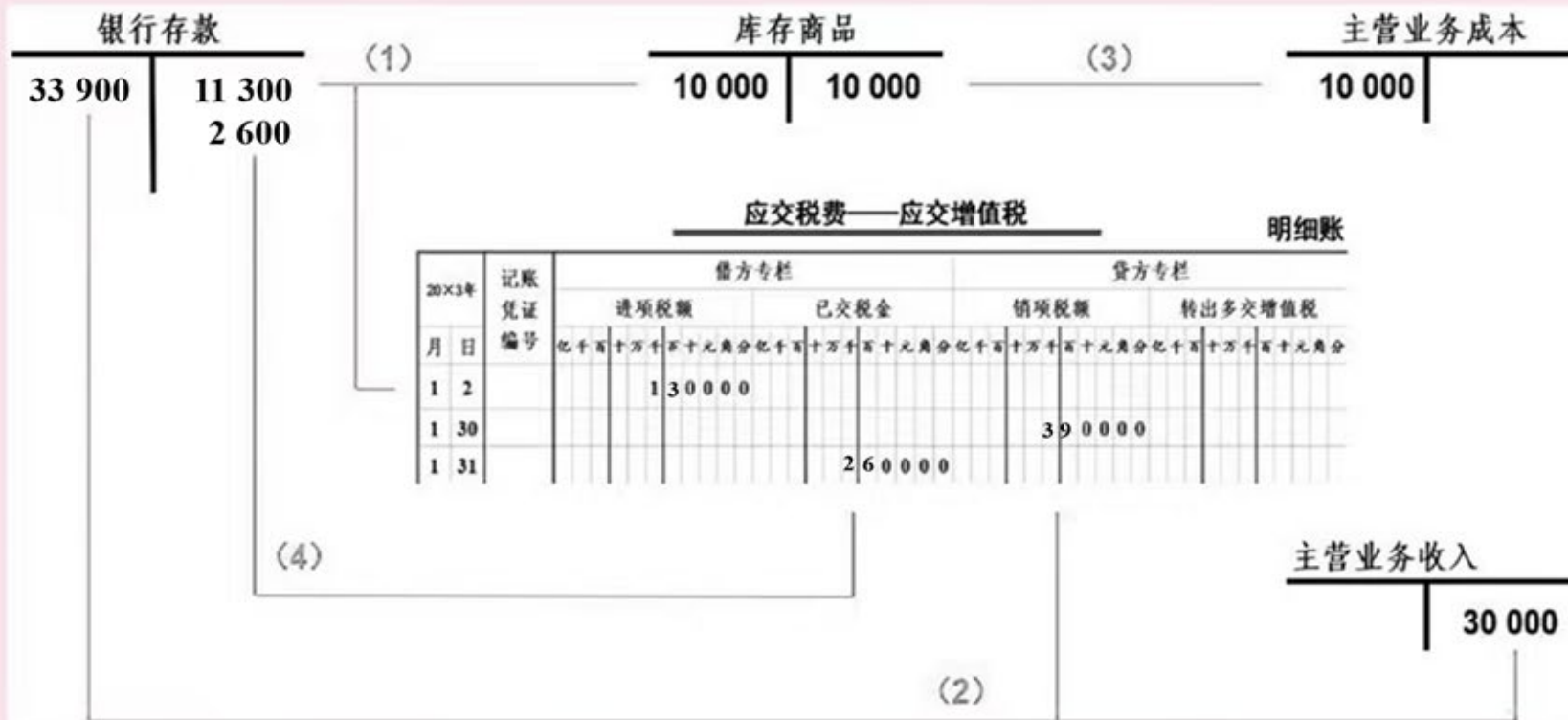
(3) 结转销货成本时。

借：主营业务成本	10 000	
贷：库存商品		10 000

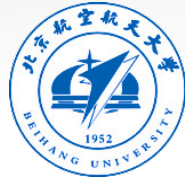
(4) 缴纳增值税时。

借：应交税费——应交增值税（已交税金）	2 600	
贷：银行存款		2 600

第一节 商业企业存货的会计处理



第二节 工业企业存货的会计处理



一、采购原材料

- 会计准则规定，企业采购的原材料按照**实际采购成本**入账。
- 企业存货取得渠道较多具体有：
 - ✓ 外购存货
 - ✓ 自制存货
 - ✓ 委托加工存货
 - ✓ 投资人投入存货
 - ✓ 接受捐赠的存货
 - ✓ 债务人抵债的存货
 - ✓ 非货币性交易换入存货
 - ✓ 盘盈的存货等

不同来源取得的存货，其入账价值的构成各不相同。

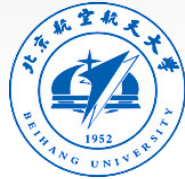
第二节 工业企业存货的会计处理



一、采购原材料

实际采购成本包括：

- **货物金额**：一般指发票上所列示的货物价格。
- **相关税费**：**除增值税进项税额以外**的相关税费、运输费、运输途中的**合理**损耗、装卸费、保险费、仓库租金、保管费用等。
- **注意**：相关税费指**价内税**——如关税、消费税、资源税、**城维护建设税**等。**价外税**——增值税，不包括在**存货**的价值中。



第二节 工业企业存货的会计处理

一、采购原材料

- 在实际成本核算方法下，企业应开设下列账户：
原材料、在途物资
- “原材料”科目
 - 核算其库存的各种材料，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、燃料等的成本
 - 按材料的类别、品种、规格或保管地点（仓库位置）等进行明细核算

原材料

入库材料成本	发出材料成本
余额：库存材料成本	

第二节 工业企业存货的会计处理



一、采购原材料

- “在途物资”科目

- 核算货款已付但尚未验收入库的原材料、商品等物资的采购成本，需进行过渡性账务处理
- 可按供应单位进行明细核算

在途物资

在途材料成本	验收入库材料成本
余额：尚未入库的材料	

第二节 工业企业存货的会计处理



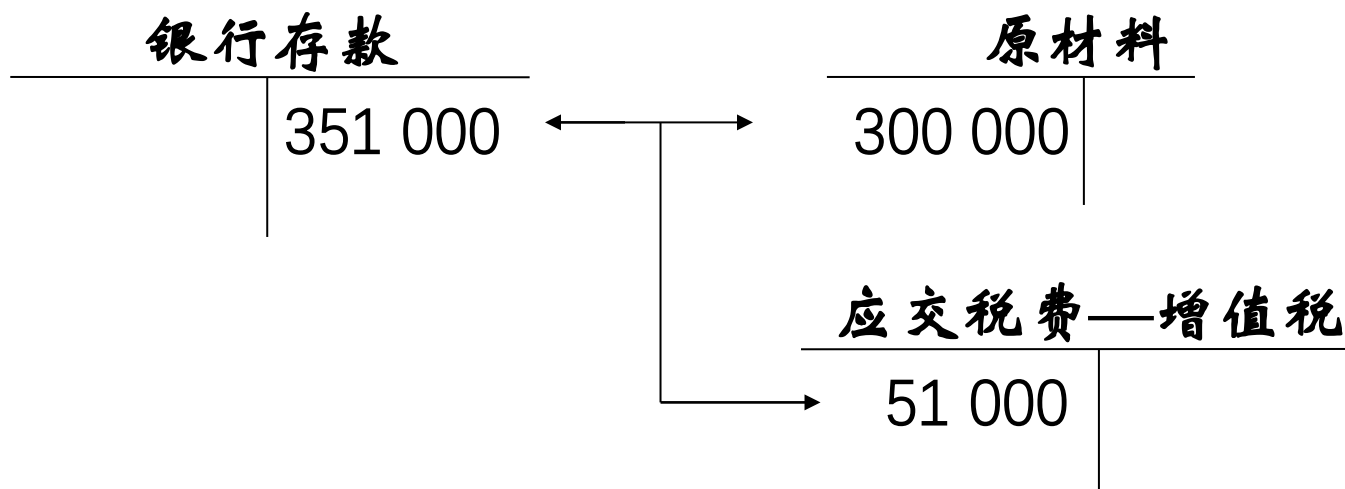
一、采购原材料

应交税费 —— 应交增值税	
(1) 进项税额	(1) 销项税额
(2) 上交税额	
余额：未抵扣 的进项税额	余额：未交纳 的增值税额

第二节 工业企业存货的会计处理



一、采购原材料

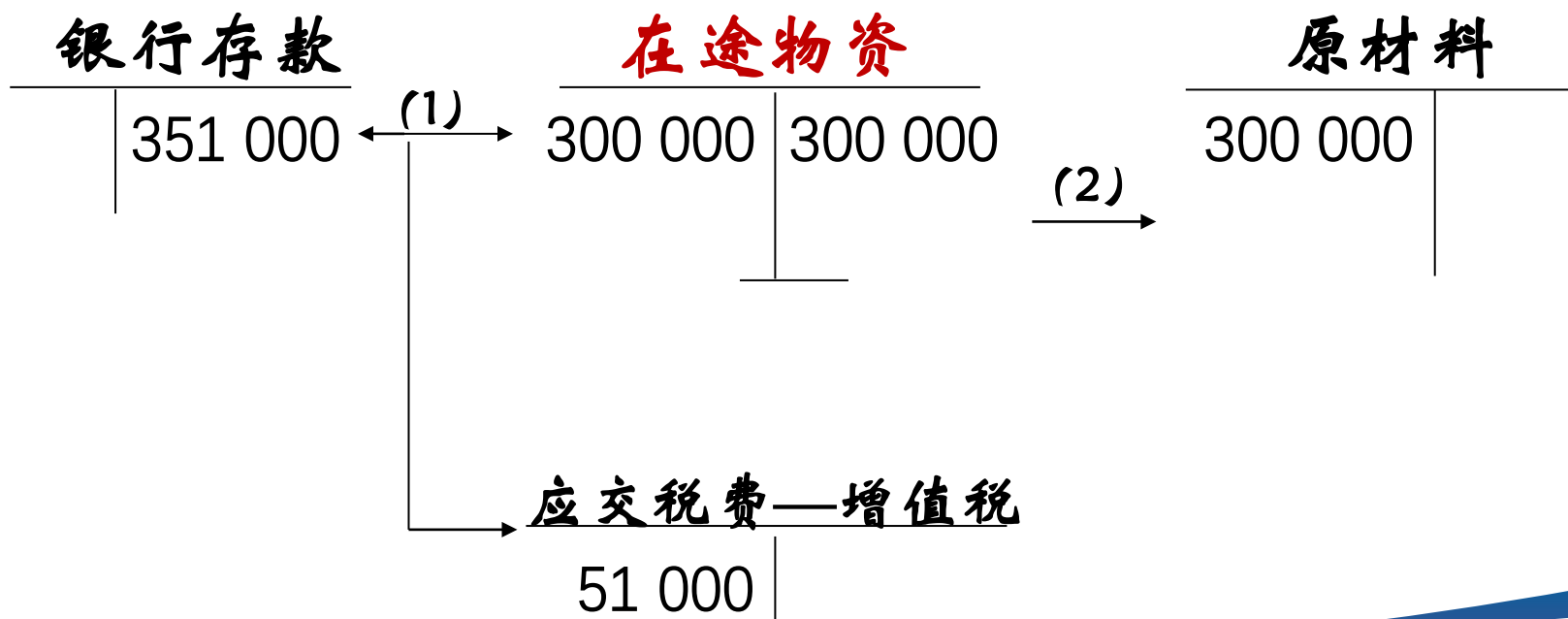


第二节 工业企业存货的会计处理

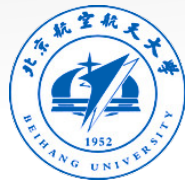


一、采购原材料

若材料尚未到达或尚未验收入库：



第二节 工业企业存货的会计处理



一、采购原材料

【例4—2】润叶家具有限公司为增值税一般纳税人，20X3年3月接到一份订单，生产一张写字桌和一把椅子。为此，从金秋林业有限公司采购原材料，增值税专用发票上注明的原材料金额为2000元，增值税税额为260元，价税合计为2 260元。卖方负责运货，货物经长途运输运达润叶家具有限公司。

(1) 支付货款取得增值税专用发票时

借：在途物资	2 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	260
贷：银行存款	2 260

(2) 原材料验收入库时

借：原材料	2 000
贷：在途物资	2 000

第二节 工业企业存货的会计处理

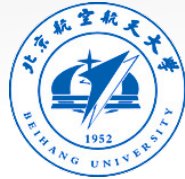


二、生产过程中的直接代价

- “生产成本”科目

- 核算在产品制造过程中发生的各种代价
- 按产品品种或批次进行明细核算
- 材料耗用按用途分别计入不同的账户
 - 对于生产过程中发生的、与某种产品直接相关的代价（如直接负责生产该产品的工人师傅的薪酬、生产过程中使用的原材料等，这些通常称作“直接人工”、“直接材料”），可直接记入“生产成本”科目进行归集；
 - 对于与多种产品相关、不便直接计入某种产品的代价（如车间发生的水、电、气开支以及车间管理人员的工资等），则需要先行通过“制造费用”科目进行归集，然后按照企业内部管理制度事先确定的成本计算标准分配记入“生产成本”科目。

第二节 工业企业存货的会计处理



二、生产过程中的直接代价

- 材料耗用按用途分别计入不同的账户

借：生产成本

制造费用

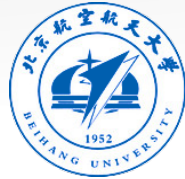
销售费用

管理费用

在建工程

贷：原材料——甲材料

第二节 工业企业存货的会计处理

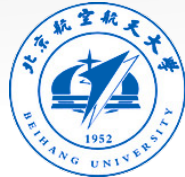


二、生产过程中的直接代价

【例4—3】润叶家具有限公司的定制品生产车间领用该批原材料。写字桌和椅子各用去价值1 000元的木料。

借：生产成本——写字桌	1 000	
生产成本——椅子	1 000	
贷：原材料		2 000

第二节 工业企业存货的会计处理



二、生产过程中的直接代价

【例4—4】润叶家具有限公司的定制品生产车间发放从事直接生产的工人师傅的工资1 200元。按照劳动量分配给写字桌的直接人工成本为900元，分配给椅子的直接人工成本为300元。

将直接人工开支分配到各个产品时

借：生产成本——写字桌	900	
生产成本——椅子	300	
贷：应付职工薪酬		1 200

发放生产工人工资时

借：应付职工薪酬	1 200	
贷：银行存款		1 200

第二节 工业企业存货的会计处理

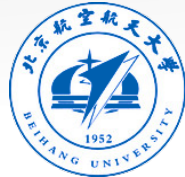


三、生产过程中的间接代价

- “制造费用”科目

- 核算其生产车间、部门为生产产品和提供劳务而发生的各项间接代价
- 例如：车间发生的难以直接对应于某种产品而是由多种产品共同分担的水、电、气开支和车间管理人员的工资等
- 可根据管理需要按不同的生产车间、部门和开支项目进行明细核算
- 该科目的借方发生额合计数在期末通常应及时结转至“生产成本”科目。除季节性的生产企业外，该科目期末应当无余额。

第二节 工业企业存货的会计处理



三、生产过程中的间接代价

【例4—5】润叶家具有限公司的定制品生产车间归集该车间发生的与该订单有关的各项间接代价，其中动用银行存款支付了水、电、气等车间开支100元和车间主任薪酬700元。当月对车间的固定资产计提折旧2 000元。

(1) 归集车间发生的各种间接代价时

借：制造费用	2 800	
贷：应付职工薪酬		700
银行存款		100
累计折旧		2 000

(2) 发放车间主任薪酬时

借：应付职工薪酬	700	
贷：银行存款		700

第二节 工业企业存货的会计处理



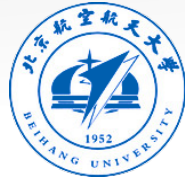
三、生产过程中的间接代价

【例4—6】润叶家具有限公司的定制品生产车间将归集的间接费用分配给各项在产品。分配标准由企业自行确定。按照公司的成本核算办法，公司领导决定由写字桌和椅子平均分摊该车间的制造费用。

借：生产成本——写字桌	1 400
生产成本——椅子	1 400
贷：制造费用	2 800



第二节 工业企业存货的会计处理



四、加工完成的产成品

- “库存商品”科目

- 核算企业库存的产成品的成本
- 按库存商品的种类、品种和规格进行明细核算
- 期末余额在借方，反映企业库存商品的成本

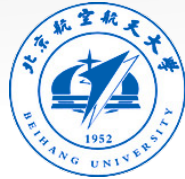
【例4—7】润叶家具有限公司的定制产品已经完成全部工序，产成品（一张写字桌和一把椅子）已经从车间运到仓库。

“生产成本”科目中累积的各种产品的加工成本分别为：

写字桌的加工成本 = $1\ 000 + 900 + 1\ 400 = 3\ 300$ （元）

椅子的加工成本 = $1\ 000 + 300 + 1\ 400 = 2\ 700$ （元）

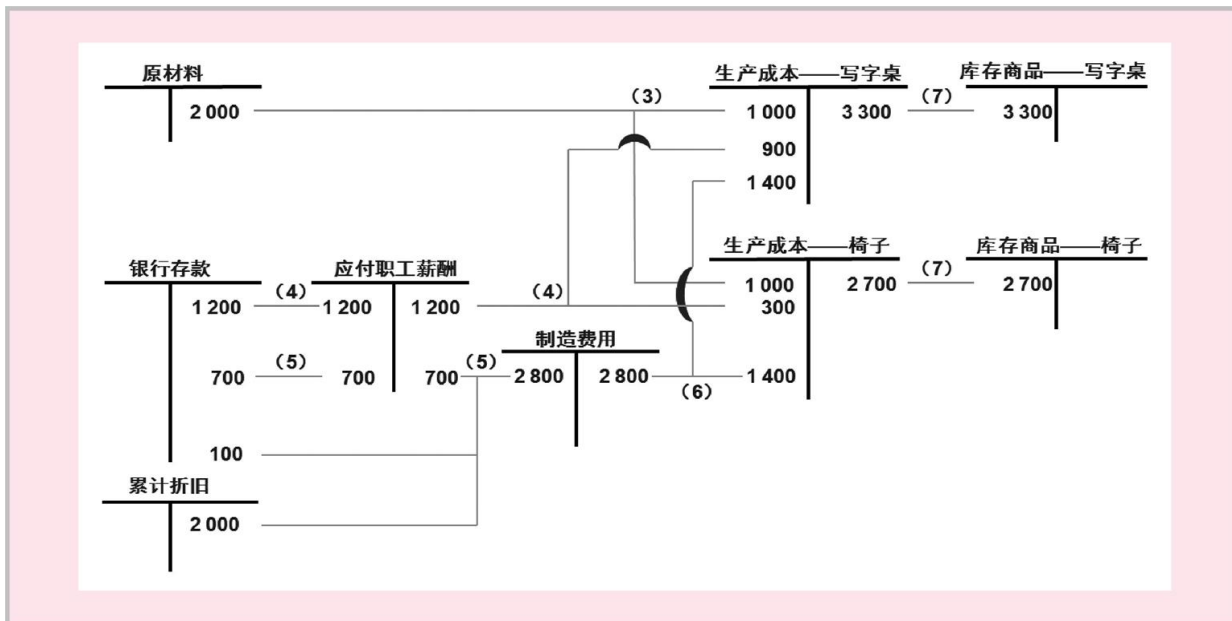
第二节 工业企业存货的会计处理



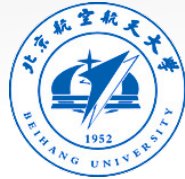
四、加工完成的产成品

结转产成品（库存商品）的入账价值时编制的会计分录如下：

借：库存商品——写字桌	3 300	
库存商品——椅子	2 700	
贷：生产成本——写字桌		3 300
生产成本——椅子		2 700



第二节 工业企业存货的会计处理



五、出售库存商品

借：银行存款/应收账款（所收取的货款或取得的收款的权利）

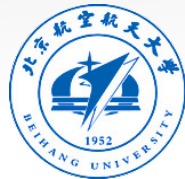
贷：主营业务收入（库存商品的不含税价格）

应交税费——应交增值税（增值税税额，记入销项税额专栏）

借：主营业务成本（库存商品的实际成本）

贷：库存商品

第二节 工业企业存货的会计处理



五、出售库存商品

【例4—8】20×3年3月31日,润叶家具有限公司依合同约定的价格和交货时间将写字桌和椅子销售给客户。增值税专用发票上注明的金额为10 000元,税额为1 300元。价税合计为11 300元,货款已经划入公司的银行账户。写字桌的成本为3 300元,椅子的成本为2 700元。

(1) 取得销售收入时

借: 应收账款	11 300
贷: 主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	1 300

(2) 结转销售成本时

借: 主营业务成本	6 000
贷: 库存商品——写字桌	3 300
库存商品——椅子	2 700

第二节 工业企业存货的会计处理



六、委托加工物资

- “委托加工物资”科目：

- 核算企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资的实际成本
- 根据管理需要按加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等进行明细核算

- 企业交给外单位加工的物资

借：委托加工物资

贷：原材料/库存商品

- 支付加工费、运杂费时

借：委托加工物资

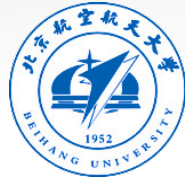
贷：银行存款

- 加工完成验收入库的物资和剩余物资

借：原材料/库存商品

贷：委托加工物资

第二节 工业企业存货的会计处理



六、委托加工物资

【例4—9】福堂农贸有限公司发出外购的一批账面价值6 000元的原材料和自己生产的价值2 000元的库存商品，委托俊武科工集团公司生产一批货物。福堂农贸有限公司支付加工费价税合计1 130元，其中加工费的不含税价格为1 000元，增值税税额为130元。收到加工完成的货物后，福堂农贸有限公司以价税合计22 600元将该批货物售出，增值税专用发票上注明的金额为20 000元，税额为2 600元，货款尚未收到。

(1) 交付材料和库存商品时。

借：委托加工物资	8 000
贷：原材料	6 000
库存商品	2 000

(2) 支付加工费用时。

借：委托加工物资	1 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	130
贷：银行存款	1 130

第二节 工业企业存货的会计处理



六、委托加工物资

(3) 收回加工完成的货物时。

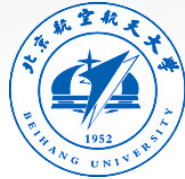
借：库存商品	9 000	
贷：委托加工物资		9 000

(4) 销售货物、结转成本时。

借：应收账款	22 600	
贷：主营业务收入		20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		2 600
借：主营业务成本	9 000	
贷：库存商品		9 000



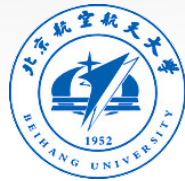
第三节 发出存货的计价方法



- 从理论上讲，存货成本的流转顺序应当与实物流转顺序一致。但在实际工作中，由于存货数量、品种、规格繁多，且购入的时间、产地不同或生产批次不同，使得相同存货的单位成本往往不一致，很难辨认出所发出存货的入库成本是多少。
- 因此在计算发出存货成本时需要对存货成本流转做一些假设，并以此为依据计算本期发出存货的实际成本。



第三节 发出存货的计价方法



- 针对实务中多批量采购的情况，会计准则规定了商品销售成本的计算规则：
 - 先进先出法 (First-In-First-Out; FIFO)
 - 加权平均法 (weighted-average)
 - 移动加权平均法 (moving weighted-average)
 - 个别计价法 (specific identification method)
 - 后进先出法 (Last-In-First-Out; LIFO) **新准则不允许**
- 企业选择以上方法：
 - 确定发出存货的实际成本
 - 对于性质和用途相似的存货，采用相同的成本计算方法

第三节 发出存货的计价方法



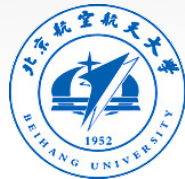
【例4—10a】文豪酒业股份有限公司的红葡萄酒购销情况如表所示：

20X2年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量 (瓶)	单价	金额	数量 (瓶)	单价	金额	数量 (瓶)	单价	金额
9	9	采购	① 2000	6	12000				2000		
	10	销售				① 600			1400		
	15	采购	② 1000	8	8000				2400		
	16	销售				② 1200			1200		
	20	采购	③ 2000	9	18000				3200		
	21	销售				③ 2000			1200		
		本月合计	5000			3800			1200		

请用下列方法确定每次销货的销售成本、期末库存金额：

先进先出法、加权平均法、移动加权平均法。

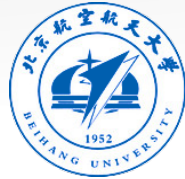
第三节 发出存货的计价方法



一、先进先出法 理念：假定先购入的存货先发出

20x2年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	9	采购	① 2000	6	12000				2000	6	12000
	10	销售				① 600	6	3600	1400	6	8400
	15	采购	② 1000	8	8000				1400	6	8400
									1000	8	8000
	16	销售				② 1200	6	7200	200	6	1200
									1000	8	8000
	20	采购	③ 2000	9	18000				200	6	1200
									1000	8	8000
									2000	9	18000
	21	销售				③ 200	6	1200			
						1000	8	8000	1200	9	10800
						800	9	7200			
		本月合计	5000		38000	3800		27200	1200	9	10800

第三节 发出存货的计价方法

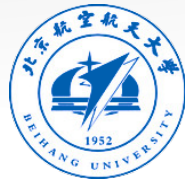


一、先进先出法

理念：假定先购入的存货先发出，按照这样的假设计算发出存货的成本和期末存货的成本。

- **优点：据此所计算出的期末结存存货的账面价值比较接近最新市价。**
- **缺点：在手工核算的情形下，工作量比较大。**

第三节 发出存货的计价方法



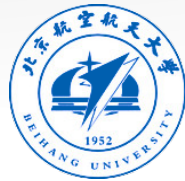
二、加权平均法

20X2年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	9	采购	① 2000	6	12000				2000		
	10	销售				① 600	7.6	4560	1400		
	15	采购	② 1000	8	8000				2400		
	16	销售				② 1200	7.6	9120	1200		
	20	采购	③ 2000	9	18000				3200		
	21	销售				③ 2000	7.6	15200	1200		
		月底结账	5000	7.6	38000	3800	7.6	28880	1200	7.6	9120

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{本期全部可供销售的存货的实际成本}}{\text{全部可供销售的存货数量}}$$

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{12\,000 + 8\,000 + 18\,000}{2\,000 + 1\,000 + 2\,000} = \frac{38\,000}{5\,000} = 7.6 \text{ (元)}$$

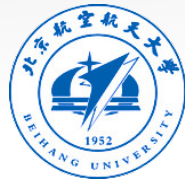
第三节 发出存货的计价方法



二、全月一次加权平均法

- 理念：仅在期末计算本期可供销售的存货的平均成本，然后以此计算发出存货的总成本。由于在这种方法下只在月底计算一次平均单价，因此，该方法又称**全月一次加权平均法**。
- 优点：（1）用月末计算得到的平均单价比较公道。（2）平时只记录发出存货的数量而不记录金额，在手工核算的情形下，有助于减少工作量。
- 缺点：不能随时提供存货的账面价值数据，对于企业管理而言多有不便。

第三节 发出存货的计价方法



三、移动加权平均法

20X2年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	9	采购	① 2000	6	12000				2000		
	10	销售				① 600	6	3600	1400	6	8400
	15	采购	② 1000	8	8000				2400	6.83	16400
	16	销售				② 1200	6.83	8200	1200	6.83	8200
	20	采购	③ 2000	9	18000				3200	8.1875	26200
	21	销售				③ 2000	8.1875	16375	1200	8.1875	9825
		月底结账	5000		38000	3800		28175	1200	8.1875	9825

加权平均单位成本 = $\frac{\text{每次进货后全部可供销售的存货的实际成本}}{\text{每次进货后全部可供销售的进货数量}}$

$$\text{9月15日计算的移动加权平均单位成本} = \frac{8400 + 8000}{1400 + 1000} = \frac{16400}{2400} = 6.83$$

$$\text{9月20日计算的移动加权平均单位成本} = \frac{8200 + 18000}{1200 + 2000} = \frac{26200}{3200} = 8.1875$$

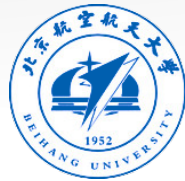
第三节 发出存货的计价方法



三、移动加权平均法

- 理念：每次进货后都要计算一次当时全部可供销售的存货的**加权平均单位成本（即平均单价）**，从而得以采用该单价计算其后所售货物的销售成本和所结存货物的账面价值。
- 优点：（1）克服了加权平均法不能随时提供存货账面价值数据的缺陷，移动加权平均法所计算出的加权平均单位成本相对比较公道。（2）与全月一次加权平均法相比，该方法还可以使管理层及时了解存货的结存情况，有利于对存货进行适时控制。
- 缺点：在手工核算的情形下，工作量比较大。

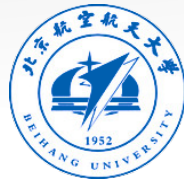
第三节 发出存货的计价方法



四、个别计价法

- 适用范围：对于不能替代使用的存货(如大型设备)、价格高昂的存货(如名贵珠宝或钟表)、为特定项目专门购入或制造的存货
- 优点：这种计算方法是最客观的
- 缺点：在手工核算的情形下工作量比较大。

第三节 发出存货的计价方法



专栏：后进先出法

20X2年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
9	9	采购	① 2000	6	12000				2000	6	12000
	10	销售				① 600	6	3600	1400	6	8400
	15	采购	② 1000	8	8000				1400	6	8400
									1000	8	8000
	16	销售				② 1000	8	8000	0	8	0
						200	6	1200	1200	6	7200
	20	采购	③ 2000	9	18000				1200	6	7200
									2000	9	18000
	21	销售				③ 2000	9	18000	1200	6	7200
		月底结账	5000		38000	3800		30800	1200	6	7200

- 现行法规禁止采用
- 优点：可以以最接近市价的金额计算销售成本
- 缺点：期末存货的账面价值可能偏离市价较大；在手工核算的情形下工作量较大。

第三节 发出存货的计价方法

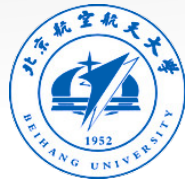


表 4-7 发出存货的不同计价方法对当期主营业务成本和期末结存金额的影响

计价方法	收入			发出			结存		
	数量 (瓶)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (瓶)	单价 (元)	金额 (元)	数量 (瓶)	单价 (元)	金额 (元)
先进先出法	5 000	7.6	38 000	3 800	—	27 200	1 200	9	10 800
移动加权平均法					—	28 175		8.187 5	9 825
加权平均法					7.6	28 880		7.6	9 120
后进先出法					—	30 800		6	7 200

- 在采购价持续上涨的情况下,采用先进先出法、移动加权平均法、加权平均法和后进先出法所计算的当期主营业务成本依次递增,期末结存金额则依次递减(其中,后进先出法下的期末结存金额偏离最新市价最远)。
- 实务中,如果本期生产车间领用的原材料是以前分批次以不同的价格采购而来的,在计算生产过程所耗用的材料成本时也可以选择采用先进先出法、加权平均法、移动加权平均法或者个别计价法进行计算。

第三节 发出存货的计价方法



存货计价方法对有关项目的影响 ——先进先出法与后进先出法比较

- 当物价持续上涨时：（通货膨胀时）

影 响	先进先出法	后进先出法
当期产品销售成本	销售成本较低	销售成本较高
期末资产	资产较高	资产较低
当期利润	利润较高	利润较低
当期所得税	当期税负高	当期税负低
	一低三高	一高三低

第三节 发出存货的计价方法

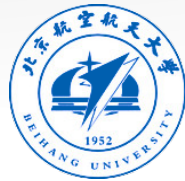


专栏：低值易耗品的摊销

• “低值易耗品”科目

- 核算企业的低值易耗品的收发和结存情况
- 按低值易耗品的种类，设置“在庫”“在用”“摊销”等明细科目进行明细核算。
- 购入：比照“原材料”科目进行账务处理。
- 摊销：采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品进行摊销，计入相关资产的成本或者当期损益。
- 期末余额在借方，反映企业在库周转材料的成本以及在用周转材料的摊余价值。
- 包装物、周转材料等比照低值易耗品进行会计处理。

第三节 发出存货的计价方法



专栏：低值易耗品的摊销

- **一次转销法**：是指在低值易耗品投入使用时一次性注销其账面记录。例如，办公耗材一般适宜采用这种摊销方法。

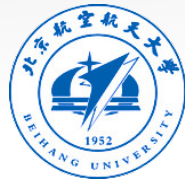
【例4—11】江南制造有限公司购买了一台喷墨打印机作为办公用品。增值税专用发票上注明的金额为2000元，税额为260元，价税合计为2260元。

借：低值易耗品	2 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	260
贷：银行存款	2 260

如果采用一次摊销法，则在将该喷墨打印机投入使用时作如下会计处理：

借：管理费用	2 000
贷：低值易耗品	2 000

第三节 发出存货的计价方法



专栏：低值易耗品的摊销

- **五五摊销法：**是指在低值易耗品投入使用时注销其账面金额的一半,在资产报废时再摊销其账面价值的另一半,即低值易耗品分两次各按50%进行摊销。
- 延用例4—11, 如果采用五五摊销法, 则应在将该喷墨打印机投入使用时注销账面价值的一 半:

借：管理费用 1 000

贷：低值易耗品 1 000

在打印机报废时, 再注销账面价值的另一半。

借：管理费用 1 000

贷：低值易耗品 1 000

- 实务中,有些企业根据管理需要将低值易耗品的摊销次数改为两次以上,称为分次摊销法。

第四节 存货跌价准备



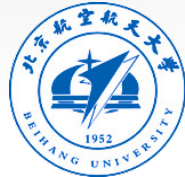
一、存货跌价准备的计提

《企业会计准则第1号——存货》

- 资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值 (net realizable value, NRV) 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。
- 资产负债中, **存货项目**按照减去存货跌价准备后的**净额**反映。

(类似应收账款**净额**, 即应收账款减去坏账准备)

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

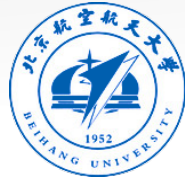
- 成本：存货在本期计提跌价准备前的账面价值。
- 可变现净值：
 - 可变现净值不是指存货的现行售价。
 - 对于已经完工、可立即对外出售的存货(如库存商品以及可直接出售的低值易耗品、原材料等)

$NRV = \text{估计售价} - \text{估计的销售费用和相关税费}$

- 对于不可直接对外出售的存货(如在产品、不可直接出售的原材料)

$NRV = \text{估计售价} - (\text{加工到可销售状态估计将发生的成本} + \text{估计的销售费用} + \text{相关税费})$

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

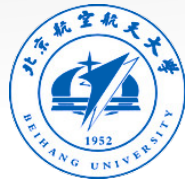
例：甲产品的市场售价每件1 000元，目前企业有甲产品的半成品，若加工为成品需要追加加工费200元，出售时需要销售费用100元。

每件甲产品的可变现净值为：

$$1\,000 - (200 + 100) = 700 \text{元}$$

若：甲产品半成品的成本为900元，则应提取存货跌价准备200元，即 $900 \text{ (成本)} - 700 \text{ (可变现净值)} = 200$

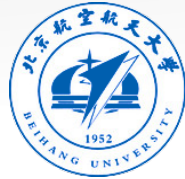
第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

- 企业在确定存货的可变现净值时,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。
- 判定存货跌价的迹象:
 - 市价持续下跌,并在可预见的未来回升无望;
 - 使用该材料生产的产品成本大于销售价格;
 - 产品更新换代,材料已不适用,处理价格低;
 - 产品市场需求使售价下跌;
- 若发生下列情况,则应全部注销存货价值:
 - 已霉烂变质的存货;
 - 已过期且无转让价值的存货;
 - 生产已不再需要且无转让价值的存货。

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

采用成本与可变现净值孰低对期末存货计量时，其成本与可变现净值的比较有三种方法：

- 单项存货比较法；
- 分类存货比较法；
- 全部存货比较法。

我国会计准则规定，采用**单项比较法**。

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

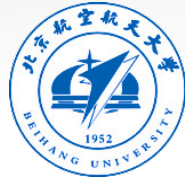
会计期末，企业应当对存货的可变现净值进行估计。如果发生减值应当计提存货跌价准备。设置“**存货跌价准备**”账户进行核算。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备



第四节 存货跌价准备



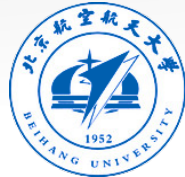
“存货跌价准备”科目：

- 核算企业对存货计提的跌价准备
- 是存货项目的备抵科目
- 按存货项目或类别进行明细核算
- 贷方登记计提额(存货跌价准备的增加数),借方登记转回额或转销额(存货跌价准备的减少数)
- 期末余额在贷方,反映企业已计提但尚未转销的存货跌价准备。

“资产减值损失”科目：

- 核算其计提各项资产减值准备所形成的损失。
- 按照发生资产减值损失的项目进行明细核算。
- 期末结转后,该科目无余额。

第四节 存货跌价准备



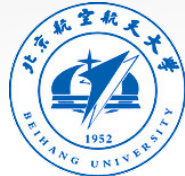
一、存货跌价准备的计提

【例4—13】高盛现代农业股份公司生产的所罗门牌干红葡萄酒账面价值为9 000 000元。20×1年12月31日,该公司根据确凿证据计算的该批存货的可变现净值为 6 000 000 元。20×2年3月,该公司以不含税价10 000 000元将该批货物全部批发售出,价税合计为11 300 000元,款项已经到账,货物已经交付(税率13%)。

对该批葡萄酒计提存货跌价准备时

借: 资产减值损失	3 000 000
贷: 存货跌价准备	3 000 000
实现销售时	
借: 银行存款	11 300 000
贷: 主营业务收入	10 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 300 000

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

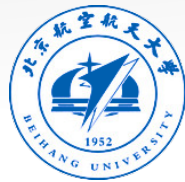
【例4—13】高盛现代农业股份公司生产的所罗门牌干红葡萄酒账面价值为9 000 000元。20×1年12月31日,该公司根据确凿证据计算的该批存货的可变现净值为 6 000 000 元。20×2年3月,该公司以不含税价 10 000 000元将该批货物全部批发售出,价税合计为11 300 000元,款项已经到账,货物已经交付。

结转销货成本

借：主营业务成本	6 000 000	
存货跌价准备	3 000 000	
贷：库存商品		9 000 000

- 企业会计准则规定,在结转销售成本时,如果对已售存货计提了存货跌价准备,则应同时结转已计提的存货跌价准备。例4-13在结转销售成本时,一并转销了对存货计提的跌价准备。

第四节 存货跌价准备



一、存货跌价准备的计提

【例4—14】仁爱建工股份公司为生产而储备的铝材的市价大幅下跌,但该公司使用自有的发明专利生产的具有防盗、隔音、通风、调节亮度、净化空气、安定情绪等多种功效的苏杭牌高科技门窗依然保持较高的市场价格,且行情看好。

该批原材料(铝材)不用计提存货跌价准备。

【例4—15】蓝猫玩具股份公司库存有1000个怪物史莱克电动毛绒玩具,成本为每个800元。其中700个是专供葫芦娃商城股份公司的,买卖合同的签约价格是每个900元。由于合同规定有巨额的违约责任,蓝猫公司法律部分分析后认为葫芦娃公司一定不会违约。该类产品市场状况不佳,按照市价测算的每个玩具的可变现净值为400元。则蓝猫公司应计提的存货跌价准备计算如下:

存货的账面价值 $= 800 \times 1\,000 = 800\,000$ (元)

存货的可变现净值 $= 900 \times 700 + 400 \times 300 = 750\,000$ (元)

应计提的存货跌价准备 $= 800\,000 - 750\,000 = 50\,000$ (元)

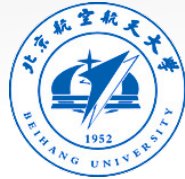
- 企业计提存货跌价准备以后,在之后的资产负债表日,如果导致以前减记存货的影响因素已经消失,则应恢复以前已经减记的金额,转回已经计提的存货跌价准备。转回的金额不得超过原已计提的存货跌价准备。
- 转回存货跌价准备时,借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目。

【例4—16a】仁人保健器械有限公司20×7年创立,年末库存商品智能按摩器的账面成本为100 000元,根据确凿证据,以估计售价减去估计的销售费用和相关税费而计算的可变现净值为92 000元,计提的存货跌价准备为8 000元。

借：资产减值损失 8 000

贷：存货跌价准备 8 000

第四节 存货跌价准备



二、存货跌价准备的转回

【例4—16b】仁人保健器械有限公司的产品尚未打开销路,20×8年年末,以估计售价减去估计的销售费用和相关税费而计算的可变现净值为70 000元,故补提存货跌价准备22 000元。

借：资产减值损失	22 000
贷：存货跌价准备	22 000

【例4—16c】仁人保健器械有限公司的产品借用高科技概念进行宣传,虽仍未打开销路,但公司预期市场反应值得期待。20×9年年末,用估计售价减去估计的销售费用和相关税费而计算的可变现净值为120 000元(因存货跌价准备累计余额为 30 000 元,故只可转回存货跌价准备30000元)。

借：存货跌价准备	30 000
贷：资产减值损失	30 000

第四节 存货跌价准备



练习：某公司库存甲材料实际成本16 000元，期末可变现净值15 000元。账务处理如下：

借：资产减值损失	1 000	
贷：存货跌价准备		1 000

资产负债表上存货项目净额列示为15 000元

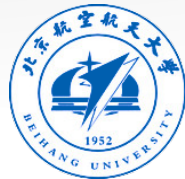
第四节 存货跌价准备



若存货的价值在以后恢复，可以冲回的计算，例如：

日期	成本	可变现净值	计提或冲回跌价准备
2xx0年末	200 000	180 000	- 20 000 (计提)
2xx1年末	200 000	170 000	- 10 000 (计提)
2xx2年末	200 000	194 000	+ 24 000 (冲回)
2xx3年末	200 000	210 000	+ 6 000 (冲回)

第四节 存货跌价准备



存货

	20 000		-2 000	存货跌价准备
2xx0年末	18 000		-1 000	存货跌价准备
2xx1年末	17 000		+2 400	存货跌价冲回
2xx2年末	19 400		+600	存货跌价冲回
2xx3年末	20 000			

成本高于可变现净值的会计分录：

借：资产减值损失（编入当期损益表）

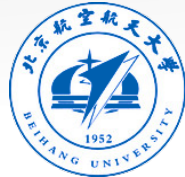
贷：存货跌价准备

成本低于可变现净值的会计分录：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失（编入当期损益表）

第五节 存货盘盈与盘亏



盘盈与盘亏的概念：

- 存货盘盈——企业在财产清查过程中发现账簿中未予记载的账外存货。
- 存货盘亏——企业在财产清查过程中发现账簿中记载的存货发生短缺。

“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目：

- 核算企业在清查财产过程中查明的各种流动资产盘盈、盘亏和毁损的价值。
- 企业的财产损溢,应查明原因在期末结账前处理完毕,处理后该科目应无余额。

第五节 存货盘盈与盘亏



一、 存货盘盈的会计处理

- 在存货盘盈的情况下,应按照重置成本将存货登记入账,以使账实相符,同时报请企业管理层酌情处理。

借: 原材料/库存商品

贷: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

- 查明原因后,应按盘盈原因及处理决定及时入账

借: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

贷: 管理费用/有关科目

一、 存货盘盈的会计处理

【例4—17】润生商贸有限责任公司期末盘点库存商品时,发现副食品盘盈,估计的重置成本是1000元,盘盈原因待查。

借: 库存商品 1 000

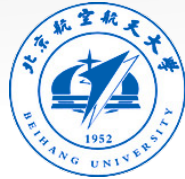
贷: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 1 000

经调查,盘盈系收发时衡器误差所致,经批准冲减企业的管理费用。

借: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 1 000

贷: 管理费用 1 000

第五节 存货盘盈与盘亏



二、存货盘亏的会计处理

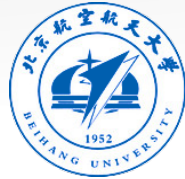
- 在存货盘亏的情况下,应按盘亏的存货的账面价值,同时报请企业管理层审查处理。

借: 待处理财产损益——待处理流动资产损益

贷: 原材料/库存商品

- 按管理权限报经批准后,应根据盘亏的原因分别进行处理:
 - 如果能够确定保险公司的赔款额或者过失责任人的赔偿额,则应根据相应的债权份额借记“**其他应收款**”科目;
 - 如果是由不可抗力因素引起的,则应借记“**营业外支出**”科目;
 - 如果是由管理不善造成的,则应按责任份额借记“**管理费用**”科目。
 - 贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”。

第五节 存货盘盈与盘亏



- 在资产负债表中以**存货项目**列示 (**净额**)
 - **账面价值** (carrying amount) 是指各个存货科目的借方科目余额 (即账面余额) 合计数减去**存货跌价准备**后的**净额**。
- 在利润表中以**资产减值损失项目**列示本期计提的**存货跌价准备**
- 在报表附注中, 应单独列示**存货跌价准备**的年初账面余额、本期增加额、本期减少额 (包括转回、转销) 和期末账面余额。此外, **还应在会计报表的附注中披露如下信息**:
 - 发出存货成本采用的方法;
 - 存货可变现净值的确定依据;
 - 存货跌价准备的计提方法;
 - 当期计提的**存货跌价准备**的金额;
 - 当期转回**存货跌价准备**的金额;
 - 用于担保的**存货**账面价值等。



总结

- 一、存货的会计处理
- 二、发出存货的计价方法
- 三、存货跌价准备



本章作业

● 案例解析：

请阅读案例素材《Lewis Co.》，以小组为单位完成案例思考题。



第四章 存货

第一节

商业企业存货的会计处理

第二节

工业企业存货的会计处理

第三节

发出存货的计价方法

第四节

存货跌价准备

第五节

存货盘盈与盘亏

