

## 第二章 存货

### ■ 本章考情分析

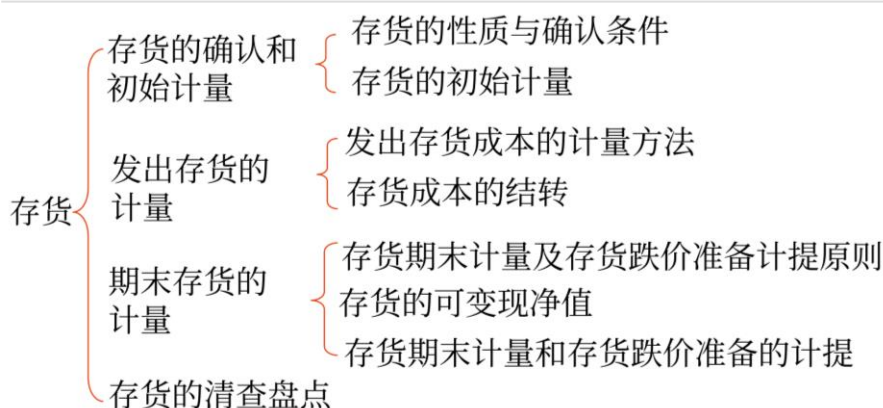
本章内容难度不大，主要阐述了存货的初始计量与期末计量、发出存货的计量、存货的清查盘点。

考试时主要以客观题形式进行考核，也可与所得税、债务重组、非货币性资产交换、长期股权投资及合并财务报表等内容结合，在主观题中进行考核。

### ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



## 第一节 存货的确认和初始计量

### 一、存货的性质与确认条件

#### （一）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和物料。

#### 提示

①存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终目的是为了出售。

②为建造固定资产等各项工程而储备的各种物资，不能作为企业的存货。（“工程物资”）

③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，制造完成或修理验收入库后，应视同企业的产成品。（即企业为加工或修理产品发生的材料、人工费等作为企业存货核算）

④周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产。

⑤房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地使用权属于企业的存货。

⑥委托加工物资。

⑦在途物资；

⑧发出商品、委托代销商品。

## 三 手写板 1

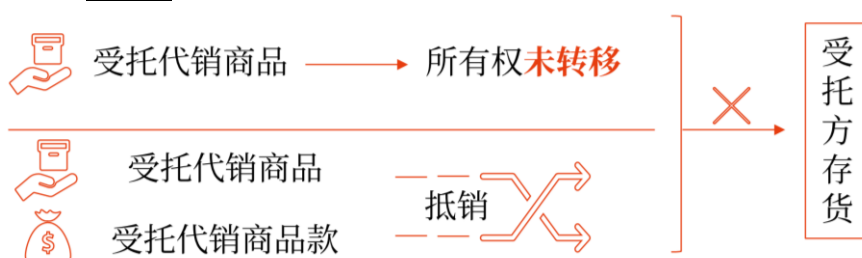
甲公司 → 乙公司

符合：  
收入 库存商品  
借：主营业务成本  
贷：主营业务收入 贷：库存商品  
(结转成本)

不符合 ×  
收入 借：发出商品 (甲公司存货)  
贷：库存商品

⑨受托代销商品：由于受托方未获得相关商品控制权，因而，不能确认为受托方的存货。

注意：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。



### 补充例题·单选题

房地产开发企业用于在建商品房的土地使用权，在资产负债表中应列示的项目为（ ）。

- A. 存货
- B. 固定资产
- C. 无形资产
- D. 投资性房地产

【答案】A

【解析】房地产开发企业用于在建商品房的土地使用权应作为企业的存货核算，选项 A 正确。

### (二) 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。



## 二、存货的初始计量

构成

1. 存货应当按照成本进行初始计量。
2. 存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。(3部分)

处理原则	购买而取得	通过 <u>购买而取得</u> 的存货的初始成本由 <u>采购成本</u> 构成（如：原材料、商品、低值易耗品等）。
	进一步加工而取得	通过 <u>进一步加工而取得</u> 的存货的成本由 <u>采购成本</u> 、 <u>加工成本</u> 以及为使存货达到目前场所和状态所发生的 <u>其他成本</u> 构成。（如：产成品、在产品、半成品和委托加工物资等）

### （一）外购的存货

#### 1. 存货的采购成本

构成项目	具体内容
价	购买价款
税	应归属于该存货成本的相关税费（ <u>关税</u> 、 <u>消费税</u> 、 <u>资源税</u> 、 <u>不能抵扣的增值税</u> 等）
费 (★★ <u>入库前的合理支出</u> )	包括 <u>运输费</u> 、 <u>装卸费</u> 、 <u>保险费</u> 以及 <u>其他</u> 可归属于存货采购成本的费用。 其中： <u>其他</u> 可归属于存货采购成本的费用包括：在 <u>存货采购过程中发生的</u> 仓储费、包装费、 <u>运输途中的</u> 合理损耗、 <u>入库前的</u> 挑选整理费用等。

### ☞ 手写板 2

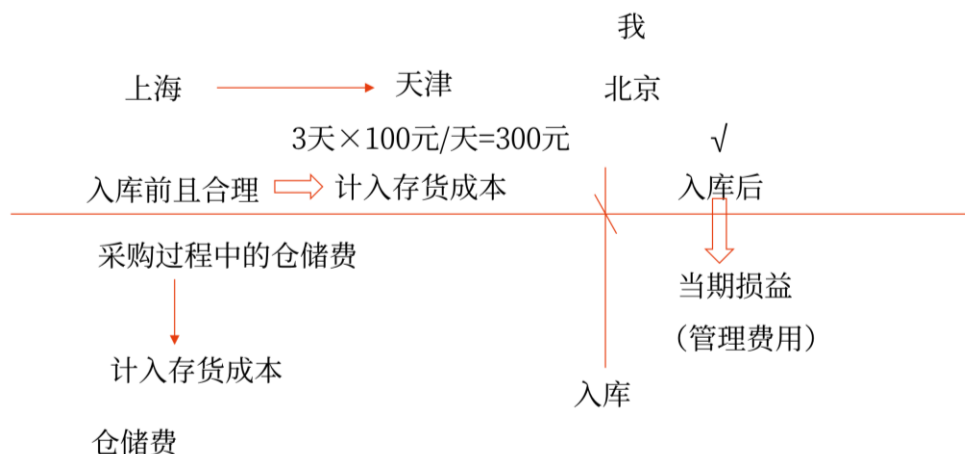
增值税 纳税义务人 { 一般  $\Rightarrow$  抵扣计税（取得专票）  
小规模  $\Rightarrow$  简易征税

购买原材料100万元 T=13%      售价 200万元 T=13%      销项税额  
=200×13%=26（万元）

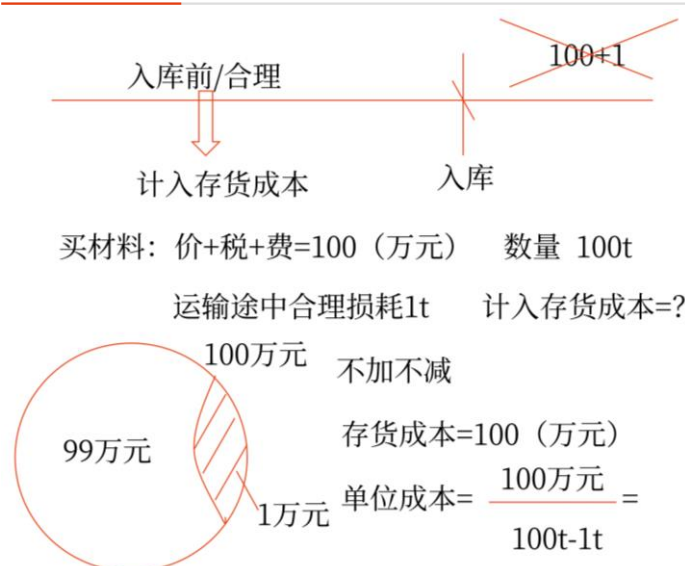
运杂费 10万元

不计入成本      能抵扣（取得）			计入成本 不能抵扣（未取得/未按规定）
价	税	费	
借：原材料 100	+	10=110	借：原材料 100 + 10+13=123
应交税费——应交增值税（进项税额）			贷：银行存款 123
13（100×13%）			应交增=销-进
贷：银行存款 123			=26-0
			=26（万元）
应交增值税=销-进=26-13=13（万元）			

### 手写板 3



### 手写板 4



### 手写板 5

一般纳税人 买价=100万元 T=13% 运杂费 20万元

保险费7万元 入库前挑选费用3万元 ~~仓储费5万元~~

~~运输途中合理损耗2万元~~ 存货成本=?

一、可以抵扣 价 税 费（入库前/合理）

存货成本 = 100 + (20+7+3)  
=130（万元）

二、不能抵扣 = 价 税 费

存货成本 = 100 + 100×13% + (20+7+3)  
=143（万元）

### 2. 不计入存货成本的费用（发生时：计入当期损益）

（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用；（★如：超定额的废品损失、自然灾害造成的损失等）。

(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仓储费用) ;

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

(4) 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。

借: 预付账款

贷: 银行存款

借: 销售费用

贷: 预付账款

**补充例题·单选题**

(2016 年) 2×15 年 12 月 31 日, 甲公司向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具到货并收到相关购货发票, 50 万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于 2×16 年 1 月向客户及潜在客户派发, 不考虑相关税费及其他因素。下列关于甲公司 2×15 年对订购卡通毛绒玩具所发生支出的会计处理中, 正确的是 ( )。

A. 确认为库存商品

B. 确认为当期管理费用

C. 确认为当期销售成本

D. 确认为当期销售费用

【答案】D

【解析】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。

### 3. 仓储费、设计费的相关规定

(1) 存货在不同阶段发生的仓储费用, 相应的会计核算如下:

① 存货在采购的过程中发生的仓储费用, 应计入存货的采购成本;

② 存货在入库后、领用前所发生的仓储费用, 应计入当期损益 (管理费用);

③ 存货在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用, 应计入生产成本。

(2) 为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费用计入存货成本, 一般产品的设计费用则计入当期损益。

### 4. 商品流通企业的相关费用

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: (3 种做法)

(1) 应当计入存货采购成本。

(2) 也可以先进行归集, 期末根据所购商品的存销情况进行分摊。

① 对于已售商品的进货费用, 计入当期损益 (主营业务成本);

② 对于未售商品的进货费用, 计入期末存货成本。

(3) 企业采购商品的进货费用金额较小的 (体现了重要性要求), 可以在发生时直接计入当期损益 (销售费用)。

**补充例题·单选题**

乙工业企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料 200 公斤，货款为 6 000 元，增值税为 780 元；发生的保险费为 350 元，入库前的挑选整理费用为 130 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。乙工业企业该批原材料实际单位成本为每公斤（ ）元。

- A. 32.40  
B. 33.33  
C. 35.28  
D. 36.00

【答案】D

【解析】

购入原材料的实际总成本=6 000+350+130=6 480（元）

实际入库数量=200×（1-10%）=180（公斤）

乙工业企业该批原材料实际单位成本=6 480÷180=36（元/公斤）。

注意：非合理损耗的相关情况

**（二）加工而取得的存货：**

构成项目	具体内容
1.采购成本	
2.加工成本 ( <u>材料</u> 以外)	<p>(1) 直接人工</p> <p>(2) 制造费用：是指企业为生产产品和提供劳务而发生的<u>各项间接费用</u>。包括：</p> <p>①企业生产部门（如<u>生产车间</u>）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、<u>机物料损耗</u>、劳动保护费；</p> <p>②<u>季节性和修理期间停工损失</u>；（排除：<u>非正常原因的停工损失</u>）</p> <p>③为生产产品发生的<u>符合资本化条件</u>的借款费用；</p> <p>④产品生产用的自行开发或外购的<u>无形资产摊销</u>等。</p>
3.其他成本	如：可直接认定的 <u>产品设计费用</u> 等。

**提示**

与存货的生产和加工相关的固定资产的后续支出（如：生产车间固定资产的日常修理费用）按照存货成本确认原则进行处理。（计入存货成本：制造费用等）

**补充例题·多选题**

（2021 年）下列各项关于企业存货计量的表述中，正确的有（ ）。

- A. 生产设备发生的日常维修费用应计入存货成本  
B. 季节性停工期间生产车间发生的停工损失应计入存货成本  
C. 存货入库后发生的仓储费用应计入存货成本  
D. 受托加工存货成本中不应包括委托方提供的材料成本

**计入当期损益（管理费用）**

**例如代制品，只将人工费、加工费计入存货成本**

【答案】ABD

【解析】企业在采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益，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则应计入存货成本，选项 C 错误。

## (三) 投资者投入存货的成本

基本原则	应当按照投资 <u>合同或协议约定的价值</u> 确定。
特殊情况	在投资合同或协议约定价值 <u>不公允的情况下</u> ，按照该项存货的 <u>公允价值</u> 作为其 <u>入账价值</u> 。
会计分录	借：原材料（ <u>约定价值或公允价值</u> ） <u>应交税费——应交增值税（进项税额）</u> 贷： <u>实收资本（份额）</u> <u>资本公积——资本溢价（倒挤）</u>

## (四) 通过提供劳务取得的存货

通过提供劳务取得存货的，所发生的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。

## 第二节 发出存货的计量

## 一、发出存货成本的计量方法

企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法等方法。企业不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

## (一) 先进先出法

原理	先进先出法是假定“ <u>先入库的存货先发出</u> ”，并根据这种假定的成本流转次序确定发出存货成本的一种方法。
特点	1.先进先出法 <u>可以随时结转</u> 存货发出成本，但 <u>较繁琐</u> ；
	2.如果存货 <u>收发业务较多</u> 、且存货 <u>单价不稳定</u> 时，其 <u>工作量较大</u> 。
	3.在物价 <u>持续上升</u> 时，期末存货成本接近于市价，而发出成本偏低，会 <u>高估</u> 企业当期利润和库存存货价值；物价下降时，则会 <u>低估</u> 企业当期利润和库存存货价值。







2. 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，对收发较频繁的企业不适用。

**补充例题·计算题** 仍以上题数据为例

采用移动加权平均法计算发出存货的成本

日期	增加			减少			结存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1.1							200	200	40000
1.4	300	180	54000				500	<u>?</u> 188	94000
1.8				<u>330</u>	188	62040	170	188	31960
合计	300	180	54000	330	188	62040	170	188	31960

(三) 月末一次加权平均法

公式	1. 存货的加权平均单位成本 $= [ \text{本月初库存存货的实际成本} + \sum (\text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货的数量}) ] / (\text{月初库存存货数量} + \sum \text{本月各批进货数量})$ 2. 本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 × 加权平均单位成本 3. 本月月末库存存货的成本 = 月末库存存货的数量 × 加权平均单位成本
特点	只在 <u>月末一次计算</u> 加权平均单价，有利于 <u>简化</u> 成本计算工作。但由于 <u>平时无法从账上提供</u> 发出和结存存货的单价及金额， <u>不利于</u> 存货成本的 <u>日常管理与控制</u> 。

**补充例题·计算题** 仍以上题数据为例

采用月末一次加权平均法计算发出存货的成本

- ① 存货的加权平均单位成本 =  $(40000 + 54000) \div (200 + 300) = 188$  (万元/吨)
- ② 本月发出存货的成本 =  $188 \times 330 = 62040$  (万元)
- ③ 本月月末库存存货的成本 =  $188 \times 170 = 31960$  (万元)

(四) 个别计价法

原理	<u>个别计价法</u> ：亦称 <u>个别认定法</u> ， <u>具体辨认法</u> ， <u>分批实际法</u> ，其特征是注重所发出存货具体项目的 <u>实物流转与成本流转</u> 之间的联系，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， <u>分别按</u> 其购入或生产时 <u>所确定的单位成本</u> 计算各批发出存货和期末存货的成本。
特点	1. 个别计价法的 <u>成本计算准确</u> ，符合实际情况，但在存货 <u>收发频繁</u> 情况下，其发出成本 <u>分辨的工作量较大</u> 。

2.个别计价法适用于一般不能替代使用的存货，为特定项目专门购买或制造的存货以及提供的劳务，如珠宝、名画等贵重物品。

**补充例题·单选题** 下列存货计价方法中，能够准确反映本期发出存货和期末结存存货的实际成本、成本流转与实物流转完全一致的是（ ）。

- A. 先进先出法
- B. 移动加权平均法
- C. 月末一次加权平均法
- D. 个别计价法

【答案】D

【解析】发出存货计价方法采用个别计价法时，发出存货体现的是该批发出存货的价值，即成本流转与实物流转相一致。

## ☞ 手写板 2

- ①
- |   |             |   |
|---|-------------|---|
| { | 1.先进先出法     | 1-5                                     |
|   | 2.移动加权平均法   | 每次收货→单位成本                               |
|   | 3.月末一次加权平均法 | $\frac{\text{初}+1+2+3}{\text{初}+1+2+3}$ |
|   | 4.个别计价法     | 实物流转<br>成本流转                            |

## 二、存货成本的结转

### （一）对外销售商品的会计处理

借：主营业务成本

    存货跌价准备

贷：库存商品

### （二）对外销售材料的会计处理

借：其他业务成本

    存货跌价准备

贷：原材料

### （三）包装物的会计处理

#### 1.生产领用的包装物

借：制造费用等

    贷：周转材料——包装物

#### 2.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

#### 3.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、存货期末计量及存货跌价准备的计量原则

1. 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

其中：

存货成本	是指期末存货的 <u>实际成本</u> 。（如采用 <u>计划成本法</u> 、 <u>售价金额核算法</u> 等简化核算方法，则成本应为 <u>调整后的实际成本</u> ）
可变现净值	是指在日常活动中，存货的估计售价减去完工时将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。（倒推）

2. 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。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

#### 💡 提示

销售费用不仅包括销售存货过程中发生的增量成本，还应包括企业将在销售存货过程中必须发生的、除增量成本以外的其他成本，例如，销售门店发生的水电、摊销等费用。

#### 二、存货的可变现净值

（一）可变现净值的基本特征

1. 确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动

2. 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。

（1）企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。

（2）存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

3. 不同存货可变现净值的构成不同

持有目的	可变现净值的确定
<u>直接用于出售</u> 的产品或材料	=自身的估计售价－自身的相关税费
<u>需要加工</u> 的材料等	=产品的估计售价－产品的相关税费－加工成本
注： <u>售价</u> 的确定 ① <u>有合同约定的</u> ，按 <u>合同价格</u>	

持有目的	可变现净值的确定
②没有合同约定的，按一般市场价格	

### ☞ 手写板 3

不锈钢钢板：成本=100万元 市场价90万元，销售税费2万元

饭盆：市场价130万元 销售税费5万元，加工成本45万元

一、直接出售（卖钢板）钢板可变现净值=90-2=88（万元）  
贬值=100-88=12（万元）

借：资产减值损失12

贷：存货跌价准备12

成本100-存货跌价准备12=88（万元）

二、钢板→饭盆（加工成本45）钢板可变现净值=130-5-45=80

借：资产减值损失20

贷：存货跌价准备20

（二）确定存货的可变现净值时应考虑的因素

1. 确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础

（1）存货成本的确凿证据（如：外来原始凭证、生产成本账簿记录等）

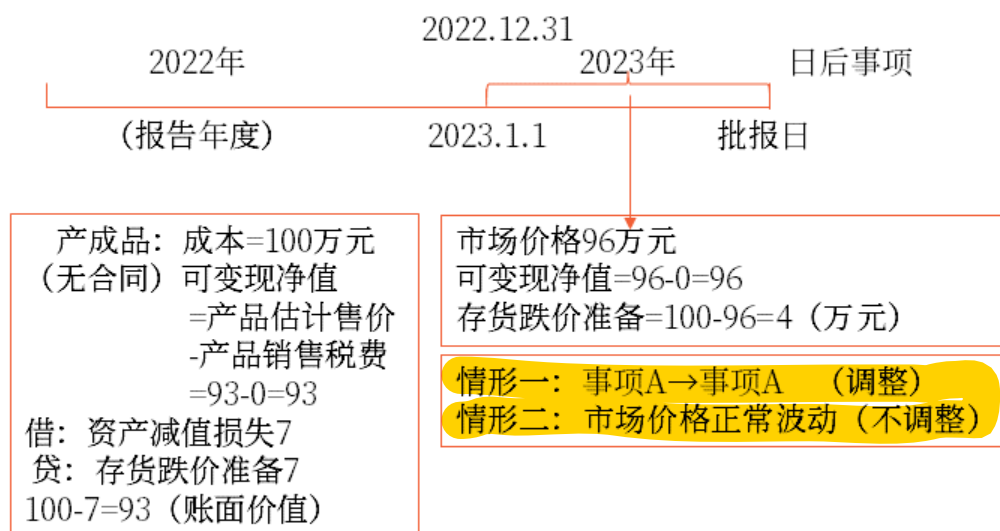
（2）存货可变现净值的确凿证据

存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的（出售、进一步加工）

3. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

## 三 手写板 4



### 补充例题·多选题 (2019年)

在确定存货的可变现净值时，应当考虑的因素有（ ）。

- A. 存货的采购成本
- B. 存货的市场销售价格
- C. 持有存货的目的
- D. 资产负债表日后事项

【答案】BCD

【解析】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。

#可变现净值应当考虑的因素 只是在确定存货跌价准备、资产减值损失的时候需要根据存货的实际成本与可变现净值孰低的时候才用到。

## 三、存货期末计量和存货跌价准备的计提

### (一) 存货估计售价的确定

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。

(1) 如果企业就其产成品或商品签订了销售合同，则该批产成品或商品的可变现净值应以合同价格作为计算基础。

总体原则：有合同的按合同价，没有合同的按市场价。

(2) 如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来，但持有专门用于该标的物生产的材料，其可变现净值也应以其生产的产成品的合同价格作为计算基础。

### 补充例题

2×22年12月20日，甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×23年3月15日，甲公司应按20万元/台的价格向丙公司提供10台B型号的机器。至2×22年12月31日，甲公司还没有生产该批B型号机器，但持有专门用于生产该批10台B型号机器的库存原材料—钢材，其账面价值（成本）为90万元，市场销售价格总额为70万元。

要求：计算库存原材料可变现净值的计量基础。

【答案】

计算该批原材料—钢材的可变现净值时，应以销售合同的 B 型号机器的销售价格总额 200 万元（ $20 \times 10$ ）作为计量基础。

2. 如果企业持有存货的数量大于销售合同订购的数量，超出部分的存货可变现净值，应以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。

(1) 销售合同约定数量的存货，应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础；

(2) 超出部分的存货的可变现净值应以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。

### 提示

资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

#### 补充例题

2×22 年 9 月 10 日，甲公司与丁公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×23 年 2 月 15 日，甲公司应按 18 万元/台的价格向丁公司提供 C 型号的机器 10 台。2×22 年 12 月 31 日，甲公司 C 型号机器的账面价值（成本）为 192 万元，数量为 12 台，单位成本为 16 万元/台。2×22 年 12 月 31 日，C 型号机器的市场销售价格为 20 万元/台。

要求：

计算 C 型号机器可变现净值的计量基础。

【答案】

在这种情况下，对于销售合同约定数量内（10 台）的 C 型号机器的可变现净值应以销售合同约定的价格总额 180 万元（ $18 \times 10$ ）作为计量基础；

而对于超出部分（2 台）的 C 型号机器的可变现净值应以一般销售价格总额 40 万元（ $20 \times 2$ ）作为计量基础。

3. 如果企业持有存货的数量小于销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。

如果该合同为亏损合同，还应同时按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定确认预计负债。

#### 补充例题

2×22 年 8 月 10 日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×23 年 2 月 15 日，甲公司应按 20 万元/台的价格向乙公司提供 A 型号的机器 10 台。

2×22 年 12 月 31 日，甲公司 A 型号机器的账面价值（成本）为 136 万元，数量为 8 台，单位成本为 17 万元/台。2×22 年 12 月 31 日，A 型号机器的市场销售价格为 19 万元/台。

要求：

计算可变现净值的计量基础。

【答案】

应以销售合同约定的价格 160 万元（ $20 \times 8$ ）作为计量基础，即估计售价为 160 万元。

4. 没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应以产成品或商品一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。

## 5. 用于出售的材料等

- (1) 通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。
- (2) 如果用于出售的材料存在销售合同约定，应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

**补充例题**

2×23 年，由于产品更新换代，甲公司根据市场需求的变化，**决定停止生产 B 型号机器**。为减少不必要的损失，甲公司决定将原材料中**专门用于生产 B 型号机器**的外购原材料—**钢材全部出售**，2×23 年 12 月 31 日其账面价值（成本）为 90 万元，数量为 10 吨。根据市场调查，**此种钢材的市场销售价格**为 6 万元/吨，同时销售 10 吨钢材可能发生销售费用及税金 5 万元。

要求：

计算该批钢材的可变现净值。

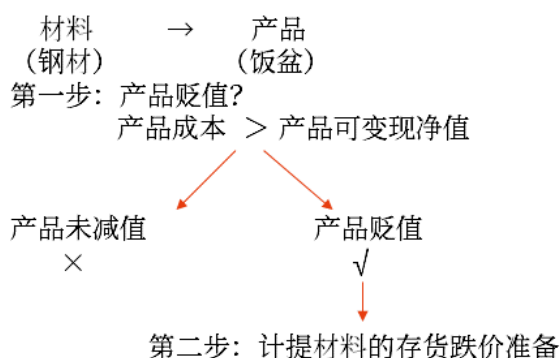
【答案】

应按钢材的市场销售价格作为计量基础。因此该批钢材的可变现净值应为 55 万元（ $6 \times 10 - 5$ ）。

**（二）材料存货的期末计量（指需要加工的材料）**

材料存货的期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定。

1. 对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料**仍然**应当按照成本计量。（产品没有贬值，则材料不提减值）
2. 如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量，按其差额计提存货跌价准备。（产品贬值了，则材料提减值）

**☞ 手写板****补充例题**

（产品贬值，材料计提准备）

2×23 年 12 月 31 日，甲公司**库存原材料—钢材**的账面价值（成本）为 60 万元，可用于生产一台 C 型机器，市场购买价格总额为 55 万元，假设不发生其他购买费用。

由于钢材的市场销售价格下降，用钢材生产的**C 型机器的市场销售价格**总额由 150 万元下降为 135 万元，但其生产成本仍为 140 万元，将钢材加工成 C 型机器尚需投入 80 万元。估计销售费用及税金为 5 万元。

要求：确定 2×23 年 12 月 31 日钢材的价值。

【答案】

根据上述资料，可按以下步骤进行确定：

第一步，计算用该原材料所生产的 <u>产成品</u> 的可变现净值	C 型机器的可变现净值 = C 型机器估计售价 - 估计销售费用及税金
-----------------------------------	--



	=135-5=130 (万元)
第二步, 将用该原材料所生产的 <u>产成品的可变现净值与其成本</u> 进行比较	C 型机器的可变现净值 130 万元 <u>小于</u> 其成本 140 万元, 即钢材价格的下降和 C 型机器销售价格的下降表明 C 型机器的可变现净值低于其成本, 因此, <u>钢材应当按可变现净值计量</u>
第三步, 计算该 <u>原材料</u> 的可变现净值, 并确定其期末价值	钢材的可变现净值=C 型机器的估计售价-将钢材加工成 C 型机器尚需投入的成本-估计销售费用及税金 =135-80-5=50 (万元) 钢材的可变现净值 50 万元 <u>小于</u> 其成本 60 万元, 因此。钢材的期末价值应为其可变现净值 50 万元, 即 <u>钢材应按 50 万元</u> 列示在 2×23 年 12 月 31 日资产负债表的存货项目之中

**补充例题·单选题**

(2019 年、2018 年、2016 年)

**#期末存货的计量 需要加工的原材料的存货跌价准备**

甲公司 20×8 年末库存乙原材料 1000 件, 单位成本为 2 万元。甲公司将乙原材料加工成丙产品对外出售, 每 2 件乙原材料可加工 1 件丙产品。20×8 年 12 月 31 日, 乙原材料的市场价格为 1.8 万元/件, 用乙原材料加工的丙产品市场价格为 4.7 万元/件, 将 2 件乙原材料加工成 1 件丙产品的过程中预计发生 加工费用 0.6 万元, 预计销售 每件丙产品 发生销售费用及相关税费 0.2 万元。20×9 年 3 月, 在甲公司 20×8 年度财务报表经董事会 批准对外报出前, 乙原材料市场价格为 2.02 万元/件。不考虑其他因素, 甲公司 20×8 年末乙原材料应当计提的存货跌价准备是 ( )。

- A. 0  
B. 50 万元  
C. 450 万元  
D. 200 万元

**【答案】B**

**【解析】**丙产品的单位成本=2×2+0.6=4.6 (万元), 单位可变现净值=4.7-0.2=4.5 (万元), 产品的单位成本大于其可变现净值, 发生减值, 所以乙原材料也发生减值。乙原材料的单位可变现净值=(4.7-0.2-0.6)/2=1.95 (万元), 应计提的存货跌价准备的金额=(2-1.95)×1000=50 (万元)。

## (三) 计提存货跌价准备的方法

1. 计提存货跌价准备方法 (共 3 种)

方法	适用范围
单项计提法	企业通常应当按照 <u>单个存货项目</u> 计提存货跌价准备
分类计提法	<u>数量繁多、单价较低</u> 的存货, 可以按照 <u>存货类别</u> 计提存货跌价准备
总体计提法	与在 <u>同一地区</u> 生产和销售的 <u>产品系列相关</u> 、具有 <u>相同或类似最终用途或目的</u> , 且 <u>难以</u> 与其他项目 <u>分开计量的</u> 存货, 可以 <u>合并计提</u> 存货跌价准备。

## 2. 计提存货跌价准备的情形

需要计提	存货存在 <u>下列情况之一</u> 的, 通常表明存货的 <u>可变现净值低于成本</u> : (1) 该存货的市场价格持续下跌, 并且在 <u>可预见的未来</u> 无回升的希望。
------	---

	<p>(2) 企业使用该项原材料生产的产品的成本<u>大于</u>产品的销售价格。<b>即产品编制</b></p> <p>(3) 企业因产品更新换代, 原有库存原材料<u>已不适应新产品的需要</u>, 而该原材料的市场价格又<u>低于</u>其账面成本。</p> <p>(4) 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<u>逐渐下跌</u>。</p> <p>(5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。</p>
全额计提	<p>存货存在<u>下列情形之一</u>的, 通常表明存货的<u>可变现净值为零</u>。</p> <p>(1) 已霉烂变质的存货。</p> <p>(2) 已过期且无转让价值的存货。</p> <p>(3) 生产中已不再需要, 并且无使用价值和转让价值的存货。</p> <p>(4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。</p>

(四) 存货跌价准备转回的处理

基本原则	企业应在 <u>资产负债表日</u> , <u>比较</u> 存货成本与可变现净值, <u>计算出</u> 应计提的存货跌价准备, 再与 <u>已提数</u> 进行比较。	
具体情形	补提	<p>若应提数<u>大于</u>已提数, <u>应予补提</u>:</p> <p>借: 资产减值损失</p> <p>贷: 存货跌价准备</p>
	转回	<p>当以前减记存货价值的<u>影响因素已经消失</u>, 减记的金额<u>应当予以恢复</u>, 并在<u>原已计提</u>的存货跌价准备<u>金额内</u>转回:</p> <p>借: 存货跌价准备</p> <p>贷: 资产减值损失</p>

## 💡 提示

企业的存货在符合条件的情况下,可以转回计提的存货跌价准备。

条件	存货跌价准备转回的 <u>条件是以前减记</u> 存货价值的 <u>影响因素已经消失</u> , <u>而不是</u> 在当期造成存货可变现净值高于成本的其他 <u>影响因素</u> 。
金额	转回的金额以将存货跌价准备余额 <u>冲减至零为限</u> 。

## 例 2-2

20×7 年 12 月 31 日, 甲公司 W7 型机器的账面成本为 500 万元, 但由于 W7 型机器的市场价格下跌, 预计可变现净值为 400 万元, 由此计提存货跌价准备 100 万元。

## 📖 补充内容

借: 资产减值损失——存货减值损失 100  
 贷: 存货跌价准备 100

假定:

(1) 20×8 年 6 月 30 日, W7 型机器的账面成本仍为 500 万元, 但由于 W7 型机器市场价格有所上升,

使得 W7 型机器的预计可变现净值变为 475 万元。

【答案】

20×8 年 6 月 30 日，由于 W7 型机器市场价格上升，W7 型机器的可变现净值有所恢复，应计提的存货跌价准备为 25 万元 (500-475)，则当期应冲减已计提的存货跌价准备 75 万元 (100-25)，且小于已计提的存货跌价准备 (100 万元)，因此，应转回的存货跌价准备为 75 万元。

会计分录为：

借：存货跌价准备 75  
贷：资产减值损失——存货减值损失 75

(2) 20×8 年 12 月 31 日，W7 型机器的账面成本仍为 500 万元，由于 W7 型机器的市场价格进一步上升，预计 W7 型机器的可变现净值为 555 万元。

【答案】

20×8 年 12 月 31 日，W7 型机器的可变现净值又有所恢复，应冲减存货跌价准备为 55 万元 (500-555)，但是对 W7 型机器已计提的存货跌价准备的余额为 25 万元，因此，当期应转回的存货跌价准备为 25 万元而不是 55 万元（即以将对 W7 型机器已计提的“存货跌价准备”余额 冲减至零为限）。

会计分录为：

借：存货跌价准备 25  
贷：资产减值损失——存货减值损失 25

(五) 存货跌价准备的结转

处理原则	1.对已售存货 <u>计提了</u> 存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备， <u>冲减</u> 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 <u>账面价值</u> 结转至主营业务成本或其他业务成本； 2.企业按 <u>存货类别</u> 计提存货跌价准备的，也应 <u>按比例结转</u> 相应的存货跌价准备。
会计分录	借：主营业务成本/其他业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品/原材料

## 第四节 存货的清查盘点

### 一、存货清查的含义

存货清查：是指通过对存货的实地盘点，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

### 二、存货清查的会计处理（待处理财产损益）

#### (一) 盘盈

批准前	借：原材料/库存商品等 贷：待处理财产损益
-----	--------------------------

批准后	借：待处理财产损益 贷： <u>管理费用</u>
-----	-----------------------------

**(二) 盘亏或毁损**

1. 属于计量收发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。

	计量收发差错等	管理不善
批准前	借：待处理财产损益 贷：原材料/库存商品等	借：待处理财产损益 贷：原材料/库存商品等 <u>应交税费——应交增值税（进项税额转出）</u>
批准后	借： <u>管理费用（净损失）</u> 其他应收款 原材料等（ <u>残料价值</u> ） 贷：待处理财产损益	

2. 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。

批准前	借：待处理财产损益 贷：原材料/库存商品等
批准后	借： <u>营业外支出（净损失）</u> 其他应收款 原材料等（ <u>残料价值</u> ） 贷：待处理财产损益

**补充内容**

1. 资产的账面余额：是指某科目的账面实际余额，不扣除备抵项目（如：减值准备、累计折旧或累计摊销等）（一般指原值）

2. 资产的账面价值：是指某科目的账面余额减去相关的备抵项目后的净额。例如：

资产项目	含义
① 存货、长期股权投资等	账面余额、账面价值
② 固定资产	账面余额、账面净值（ <u>折余价值</u> ）、账面价值
③ 无形资产	账面余额、摊余价值、账面价值

### ☰ 手写板 1

固定资产 成本(原值)=100(万元)    累计折旧=20(万元)  
(账面余额)                      固定资产减值准备=10(万元)

账面价值=账面余额-累计折旧-固定资产减值准备  
(原值)

$$= \begin{array}{r} (100 \quad - \quad 20) \\ \hline 80 \text{万元} \end{array} \begin{array}{l} \text{折余价值} \\ \text{账面净值} \end{array} - 10$$

=70(万元)

### ☰ 手写板 2

无形资产 成本=200(万元)    累计摊销70万元  
(账面余额)                      无形资产减值准备90万元

账面价值=账面余额-累计摊销-无形资产减值准备

$$= \begin{array}{r} (200 \quad - \quad 70) \\ \hline \end{array} - 90$$

摊余价值  
=40(万元)

### ■ 本章小结

- 1.理解存货的定义
- 2.掌握存货的确认条件
- 3.掌握存货的初始计量
- 4.掌握存货发出的计量(含优缺点)
- 5.掌握存货跌价准备的计量(计量原则、计量方法)
- 6.熟悉存货清查盘点的账务处理



看似不起波澜的日复一日，会突然在某一天让人看到坚持的意义。