

第二章 资产

第四节 存货

一、存货的内容
二、存货成本的确定
三、发出存货的计价方法
四、原材料
五、包装物和低值易耗品
六、委托加工物资
七、商品流通企业商品发出的核算
八、存货的清查
九、存货的减值

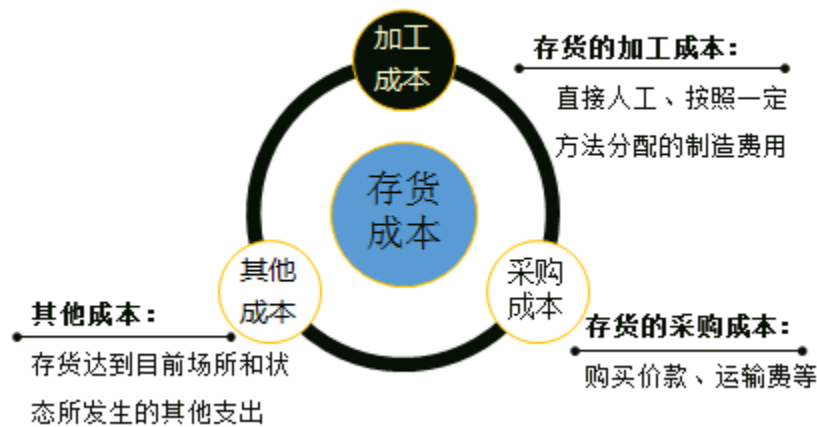
【本节重点提示】

1. 熟悉存货的内容；
2. 掌握存货成本的确定；
3. 掌握发出存货的计价方法（先进先出法和月末一次加权平均法）；
4. 熟悉原材料的核算；
5. 熟悉包装物和低值易耗品的会计处理；
6. 掌握原材料采用计划成本核算的处理（计算发出存货和结存存货的实际成本）；
7. 掌握委托加工物资成本的内容（增值税、消费税的处理）；
8. 熟悉商品流通企业商品发出的核算（毛利率法、售价金额核算法）；
9. 掌握存货清查的处理；
10. 掌握存货减值的处理（计算存货可变现净值）。

一、存货的内容（★★）

（一） 存货的定义	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等。 [1 号准则第三条]
（二） 存货的内容	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、委托代销商品等。 【注意】 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。
（三） 不属于存货	（1）工程物资不属于存货。 （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）。 【注意】 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。 （3）接受来料加工的原材料，不属于企业的存货。 【注意】 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。 （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，但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。

二、存货成本的确定（★★★）【1号准则第五条】



<p>(一) 采购成本</p>	<p>1 . 购买价款计入存货成本。 2 . 相关税费 (1) 进口关税、进口消费税、资源税、以及不能抵扣的增值税进项税额计入存货成本。 (2) 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。 3 . 购买过程中发生的装卸费、保险费、包装费计入存货成本。 4 . 必要仓储费计入存货成本。 5 . 运输途中的合理损耗 (按实际存货数量入库)、 【注意】 发生合理损耗会使存货的单位成本提高。 6 . 入库前的挑选整理费用等计入存货成本。 7 . 商业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, 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。企业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 (销售费用)。</p>
<p>(二) 加工成本</p>	<p>直接人工以及按照一定方法分配的制造费用计入存货成本。</p>
<p>(三) 其他成本</p>	<p>除了采购成本、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、可直接确定的设计费用应计入存货的成本。</p>

【注意】

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 (计入营业外支出)。 【1号准则第九条】

2 . 仓储费用 (计入管理费用) (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)。 【1号准则第九条】

3 . 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出, 应在发生时计入当期损益, 不得计入存货成本。 【1号准则第九条】

4 . 入库后发生的挑选整理费计入管理费用。

5. 采购人员的差旅费通常不计入外购材料的成本，而应计入管理费用。

【例题·单选题】某工业企业为增值税小规模纳税人，2015年10月9日购入材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为10 000元，增值税税额为1 700元。材料入库前的挑选整理费为100元，材料已验收入库。则该企业取得材料的入账价值应为（ ）元。

- A. 11 700
- B. 11 800
- C. 10 000
- D. 10 100

【答案】B

【解析】该企业取得材料的入账价值 = $10\,000 + 1\,700 + 100 = 11\,800$ （元）。

【例题·单选题】下列各项中，不影响企业外购存货入账价值的是（ ）。

- A. 买价
- B. 运杂费
- C. 运输途中的合理损耗
- D. 入库前的挑选整理费用

【答案】C

【解析】材料运输途中的合理损耗不影响存货入账成本，只影响单位成本。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。本期购入原材料150公斤，收到的增值税专用发票上注明价款900万元，增值税税额为153万元。另发生运输费用8.37万元，包装费3万元，运输途中保险费用2.7万元。原材料运抵企业后，验收入库原材料为148公斤，运输途中发生合理损耗2公斤。甲公司原材料入账价值为（ ）万元。

- A. 902.07
- B. 908.37
- C. 913.35
- D. 914.07

【答案】D

【解析】原材料的入账价值 = $900 + 8.37 + 3 + 2.7 = 914.07$ （万元）

【例题·单选题】承上题，甲公司原材料单位成本为（ ）万元。（保留两位小数）

- A. 6.01
- B. 6.10
- C. 6.18
- D. 6.17

【答案】C

【解析】原材料的单位成本为 $914.07 \div 148 = 6.18$ （万元）。

【例题·判断题】存货采购过程中发生的运输途中的不合理损耗应计入存货采购成本，所以存货采购总成本和单位成本均不会发生变化。（ ）

【答案】×

【解析】存货采购过程中发生的运输途中的不合理损耗不应计入存货采购成本，所以存货采购总成本会降低，单位成本不会发生变化。

【例题·多选题】下列项目中，应计入存货成本的有（ ）。

- A. 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费
- B. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
- C. 在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用
- D. 制造费用

【答案】ACD

【解析】非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用计入当期损益，不计入存货入账成本。

【例题·单选题】下列税金中，不应计入存货成本的是（ ）。（2011年）

- A. 一般纳税企业进口原材料支付的关税
- B. 一般纳税企业购进原材料支付的增值税
- C. 小规模纳税企业购进原材料支付的增值税
- D. 一般纳税企业进口应税消费品支付的消费税

【答案】B

【解析】一般纳税企业购进原材料支付的增值税计入应交税费中，不计入存货入账成本。

【例题·判断题】增值税小规模纳税人购进货物支付的增值税直接计入有关货物的成本。（ ）（2012年）

【答案】√

【例题·判断题】商品流通企业在采购商品过程中发生的运杂费等进货费用，应当计入存货采购成本。进货费用数额较小的，也可以在发生时直接计入当期费用。（ ）

【答案】√

【例题·单选题】某企业为增值税小规模纳税人，本月购入甲材料 2 060公斤，每公斤单价（含增值税） 50元，另外支付运杂费 3 500元，运输途中发生合理损耗 60公斤，入库前发生挑选整理费用 620元。该批材料入库的实际单位成本为每公斤（ ）元。

A . 50

B . 51.81

C . 52

D . 53.56

【答案】D

【解析】该批材料入库的实际单位成本 = $(2\ 060 \times 50 + 3\ 500 + 620) / (2\ 060 - 60) = 53.56$ （元 / 公斤）。

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人，购入材料一批，增值税专用发票上标明的价款为 25万元，增值税为 4.25万元，另支付材料的保险费 2万元、包装物押金 2万元。该批材料的采购成本为（ ）万元。（2007年）

A . 27

B . 29

C . 29.25

D . 31.25

【答案】A

【解析】该批材料的采购成本 = $25 + 2 = 27$ （万元）。

【例题·多选题】下列项目中，一般纳税人应计入存货成本的有（ ）。

A . 购入存货支付的关税

B . 商品流通企业采购过程中发生的保险费

C . 委托加工材料发生的增值税

D . 自制存货生产过程中发生的直接费用

【答案】ABD

【解析】购入存货支付的关税和自制存货生产过程中发生的直接费用应计入存货成本；商品流通企业采购过程中发生的保险费应计入存货成本，委托加工材料发生的增值税应作为进项税额抵扣，不计入存货成本。