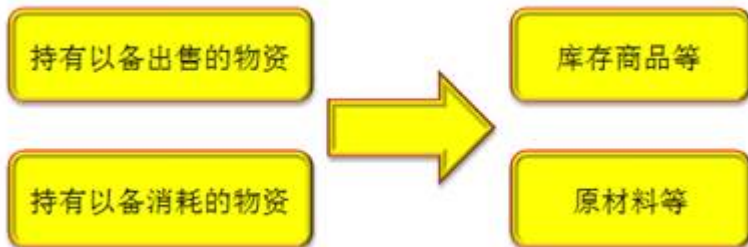


第四节 存货

一、存货概述

(一) 存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、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或物料等，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、委托代销商品等。



(二) 存货成本的确定

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。

(三) 外购存货的成本

1. 一般规定

存货采购成本 = 买价 + 进口关税 + 其他税费 + 运费 + 装卸费 + 保险费 + 其他可归属于存货达到预定可使用状态前的合理费用（例如运输途中的合理损耗）

【注意】 采购入库后的仓储费（不包括在生产过程中必须的仓储费）是计入当期损益的。



【例题·单选题】 某企业为增值税一般纳税人，2016年9月购入一批原材料，增值税专用发票上注明的价款为50万元。增值税税额为8.5万元。款项已经支付。另以银行存款支付装卸费0.3万元（不考虑增值税）。入库时发生挑选整理费0.2万元。运输途中发生合理损耗0.1万元。不考虑其他因素。该批原材料的入账成本为（ ）万元。（2017年）

- A. 50.5
- B. 59
- C. 50.6
- D. 50.4

【答案】 A

【解析】 存货的采购成本包括购买价款、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。所以本题中原材料的入账成本 = 50 + 0.3 + 0.2 = 50.5（万元）。

【例题·单选题】 甲企业为增值税小规模纳税人，本月采购原材料2060千克，每千克50元（含增值税），运输途中的合理损耗为60千克，入库前的挑选整理费用为500元，企业该批原材料的入账价值为（ ）元。（2017年）

- A. 100500
- B. 103500
- C. 103000
- D. 106500

【答案】 B

【解析】 增值税小规模纳税人不考虑增值税抵扣问题，运输途中的合理损耗计入采购原材料的成本，甲企业该批原材料的入账价值 = 2060 × 50 + 500 = 103500（元）。

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料 200吨，增值税专用发票上注明的价款为 60万元，增值税税额为 10.2万元，支付的保险费为 3万元，入库前的挑选整理费用为 1万元。不考虑其他因素，该批原材料实际成本为每吨（ ）万元。（2016年）

- A. 0.3
- B. 0.32
- C. 0.371
- D. 0.351

【答案】 B

【解析】该批原材料实际成本 =60+3+1=64（万元）；单位成本 =64÷ 200=0.32（万元 /吨）。

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人， 2014年 6月采购商品一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 300000元，增值税税额为 51000元，款项用银行存款支付，商品已验收入库。另支付保险费 10000元。不考虑其他因素，该企业采购商品的成本为（ ）元。（2015年）

- A. 310000
- B. 361000
- C. 351000
- D. 300000

【答案】 A

【解析】采购商品的成本= 300000+ 10000= 310000（元）。

【例题·多选题】下列各项中，属于材料采购成本的有（ ）。 （2015年）

- A. 材料采购运输途中发生的合理损耗
- B. 材料入库前的挑选整理费用
- C. 购买材料的价款
- D. 购入材料的运杂费

【答案】 ABCD

【解析】四个选项均包括。

2. 特殊规定：

（1）企业（如商品流通企业）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，应当计入存货的采购成本。

（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。

（3）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）。

【提示】

（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，应在发生时计入当期损益。

（2）企业在存货采购入库后发生的仓储费用，应在发生时计入当期损益。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应计入存货成本。

（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。

【例题·多选题】下列各项中，应计入相关资产成本的有（ ）。 （2014年）

- A. 企业进口原材料缴纳的进口关税
- B. 企业商务用车交纳的车船税
- C. 小规模纳税人购买商品支付的增值税
- D. 企业书立加工承揽合同缴纳的印花税

【答案】 AC

【解析】企业进口原材料缴纳的关税应该计入材料的成本当中，选项 A正确；企业商务用车交纳的车船税，应该计入税金及附加，选项 B错误；小规模纳税人购买商品支付的增值税是要计入商品的成本当中，选项 C正确；企业书立加工承揽合同缴纳的印花税，应该计入税金及附加，选项 D错误。

【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

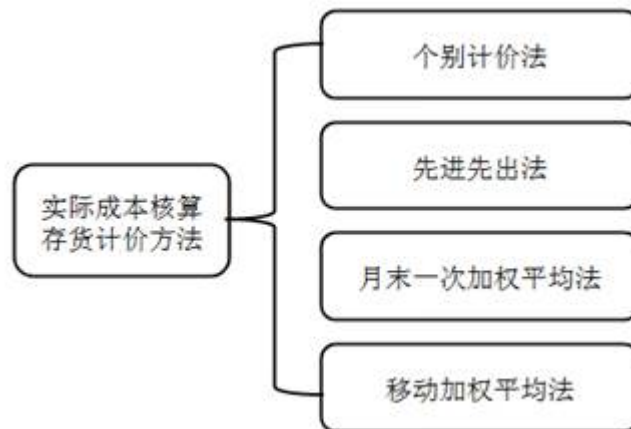
【解析】一般纳税企业购进原材料支付的增值税不计入存货成本，小规模纳税企业购进原材料支付的增值税计入存货成本。

序号	情 况	是否计入存货成本

1	进口原材料支付的关税	√
2	自然灾害等原因造成的原材料的净损失	× 【计入营业外支出】
3	为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费	√ 【正常产品设计费计入当期损益】
4	生产产品过程中发生的制造费用	√
5	运输途中的 合理损耗	√
6	存货采购过程中的保险费	√
7	存货入库前的挑选整理费	√
8	存货采购过程中的运输费用	√ 【销售存货运费计入销售费用】
9	存货采购过程中的装卸费	√
10	存货入库后发生的储存费用 (不包括在生产过程中为达到下一个阶段所必需的存储费用)	× 【计入管理费用】

(四) 发出存货的计价方法

存货发出可以采用 **实际成本**核算，也可以采用 **计划成本**核算。如果采用实际成本法，则在存货发出时，要在先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等方法中作出选择。如果按照计划成本进行存货核算，则要对存货的计划成本和实际成本之间的差异进行单独核算，最终 **将计划成本调整为实际成本**。



【例题·多选题】存货按实际成本计价的企业，发出存货成本的计价方法有（ ）。（2016年）

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

【答案】 ABCD

【解析】 存货按实际成本计价的企业，发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法等。

【例题·多选题】下列各项中，企业可以采用的发出存货成本计价方法有（ ）。(2012年)

- A. 先进先出法
- B. 移动加权平均法
- C. 个别计价法
- D. 成本与可变现净值孰低法

【答案】 ABC

【解析】 选项 D，不是发出存货的计价方法，而是存货期末计量的方法。

1. 个别计价法（个别认定法）

假设前提：

实物流转与成本流转一致

具体计算过程：

按照各种存货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，分别按其购入或生产时确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本。

优点：计算准确

缺点：工作量大，不适用于所有企业。

2. 先进先出法

假设前提：

先购进的存货先发出

具体计算过程：

按先进先出的假定流转顺序来确定发出存货的成本及期末结存存货的成本。

优点：先进先出法可以随时结转存货发出成本。

缺点：较繁琐，如果存货收发业务较多、且存货单价不稳定时，其工作量较大。

【提示】 在物价持续上涨时，期末存货成本接近市价，而发出成本偏低，会高估企业当期的利润和库存存货的价值。

【例题·单选题】某企业采用先进先出法计算发出原材料的成本。2018年9月1日，甲材料结存200千克，每千克实际成本为300元；9月7日购入甲材料350千克，每千克实际成本为310元；9月21日购入甲材料400千克，每千克实际成本为290元；9月28日发出甲材料500千克。9月份甲材料发出成本为（ ）元。

- A. 145000
- B. 150000
- C. 153000
- D. 155000

【答案】 C

【解析】 9月份发出甲材料成本 = $200 \times 300 + 300 \times 310 = 153000$ (元)。

3. 月末一次加权平均法

具体计算过程：

存货单位成本 = $\frac{\text{月初库存存货的实际成本} + \sum (\text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货的数量})}{\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和}}$

本月发出存货成本 = 本月发出存货数量 \times 存货单位成本

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货数量 \times 存货单位成本

优点： 简化成本计算工作。

缺点： 平时无法从账簿中查询存货的收发及结存金额，需到月末才能计算出相应的结果，不利于存货成本日常管理与控制。

【例题·单选题】某企业采用月末一次加权平均法计算发出材料成本。2018年3月1日结存甲材料200件，单位成本40元；3月15日购入甲材料400件，单位成本35元；3月20日购入甲材料400件，单位成本38元；当月共发出甲材料500件。3月份发出甲材料的成本为（ ）元。

- A. 18500
- B. 18600
- C. 19000
- D. 20000

【答案】 B

【解析】 甲材料平均单位成本 = $(200 \times 40 + 400 \times 35 + 400 \times 38) \div (200 + 400 + 400) = 37.2$ (元)；

3月发出甲材料成本 = $500 \times 37.2 = 18600$ (元)。

4. 移动加权平均法

具体计算过程：

存货单位成本 = $(\text{原有库存存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有库存存货数量} + \text{本次进货数量})$

本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 × 本次发货前存货单位成本
本月月末库存存货成本 = 月末库存存货数量 × 本月月末存货单位成本

【例题·单选题】 A公司月初结存甲材料 13吨，每吨单价 8290元，本月购入情况如下： 3日购入 5吨，单价 8800元； 17日购入 12吨，单价 7900元。本月领用情况如下： 10日领用 10吨； 28日领用 10吨。 A公司采用移动加权平均法计算发出存货成本，则 A公司期末结存甲材料成本为（ ）元。

- A. 81126.70
- B. 78653.25
- C. 85235.22
- D. 67221.33

【答案】 A

【解析】 3日购入后的平均单价 = $(13 \times 8290 + 5 \times 8800) \div 18 = 8431.67$ (元)；
17日购入后的平均单价 = $[(18 - 10) \times 8431.67 + 12 \times 7900] \div 20 = 8112.67$ (元)；
月末结存甲材料数量 = $13 + 5 + 12 - 10 - 10 = 10$ (吨)；
结存甲材料成本 = $10 \times 8112.67 = 81126.70$ (元)。

二、原材料

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半成品，以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。原材料具体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。

原材料的日常收发及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

（一）原材料按实际成本核算

1. 购入环节

（1）实际成本计价法下

①单货同到

借：原材料

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

②单到货未到

单到时：

借：在途物资

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

材料验收入库时：

借：原材料

 贷：在途物资

③货到单未到

月末仍未收到单据时，材料按暂估价值入账：

借：原材料

 贷：应付账款——暂估应付账款

下月初红字冲销原会计分录：

借：原材料（金额红字）

 贷：应付账款——暂估应付账款（金额红字）

等单据到后按单货同到进行会计处理。

④采用预付货款方式采购材料

预付货款时：

借：预付账款

 贷：银行存款

收到材料并验收入库时：

借：原材料

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：预付账款

补付货款时：

借：预付账款

 贷：银行存款

【例题·判断题】月末货到单未到的入库材料应按暂估价入账，并于下月初作相反方向会计分录予以冲回。（ ）。（2017年）

【答案】 √

【举例】甲公司（增值税一般纳税人）购入 C材料一批，增值税专用发票上记载的货款为 500000元，增值税税额为 85000元，另对方代垫包装费 1000元，全部款项已用转账支票付讫，材料已验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——C材料	501000
应交税费——应交增值税（进项税额）	85000
贷：银行存款	586000

【举例】甲公司（增值税一般纳税人）采用汇兑结算方式购入 F材料一批，发票及账单已收到，增值税专用发票上记载的货款为 20000元，增值税税额为 3400元。另支付保险费 1000元，材料尚未到达。甲公司应编制如下会计分录：

借：在途物资	21000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3400
贷：银行存款	24400

【举例】承上例，上述购入的 F材料已收到，并验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料	21000
贷：在途物资	21000

【举例】甲公司（增值税一般纳税人）购入 H材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到也无法确定其实际成本，暂估价值为 30000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料	30000
贷：应付账款——暂估应付账款	30000

下月初红字冲销原会计分录：

借：原材料	30000
贷：应付账款——暂估应付账款	30000

【举例】承上例，上述购入的 H材料于次月收到发票账单，增值税专用发票上记载的货款为 31000元，增值税税额 5270元，对方代垫保险费 2000元，已用银行存款付讫。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——H材料	33000
应交税费——应交增值税（进项税额）	5270
贷：银行存款	38270

