



# 存 货

### 引 言

四通有限责任公司是一般纳税人企业,主要产品为塑料制品。该厂材料库中的色母、塑胶、凝固剂、清香剂、胶肽活化剂等,周转材料库中的包装物、模具、劳保用品等,产成品库中的塑料盒、水杯、胶桶、塑料凳等,车间生产线上的在产品,这些都是四通有限责任公司的存货。如何对企业存货进行核算和管理是本章要解决的主要问题。

### 学习目标

- 理解存货的概念以及存货的内容;
- 掌握存货按照实际成本计价增加、减少的核算;
- 掌握存货按照计划成本计价增加、减少的核算;
- 掌握存货期末计量;
- 掌握存货清查的会计处理。

## 第一节 存货概述

### 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等。存货的定义表明,企业持有存货是为了出售或耗用,这也是存货区别于固定资产等非流动资产的基本特征。

符合存货定义的资产项目要在资产负债表中作为存货予以确认,还必须符合两个确认条件。

#### (一) 存货包含的经济利益很可能流入企业

通常,拥有存货的所有权是存货包含的经济利益很可能流入企业的一个重要标志,而不是根据存货是否存放在本企业。从发生的概率看,要确认存货,经济利益流入企业的可能性应超过 50%。

#### (二) 存货的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是指成本的计量必须以取得可靠的证据为依据,具有客观性和可验证性。



## 二、存货控制要点

企业存货应保持合理库存,减少存货损失,规范存货管理与核算,设计存货管理业务流程,制定存货内部控制制度。

### (一) 存货内部控制的规范要求

#### 1. 内部控制中不相容职务进行分离

具体来说,这是指物资入库和出库经办者与审批者分离;实物的验收保管与采购分离。

#### 2. 存货的管理应实行严格的授权批准制度

审批人应当根据存货授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内,按照审批人的批准意见办理存货业务。

### (二) 存货管理业务流程

存货管理业务流程主要包括采购部根据存货库存情况及生产经营需要进行采购;仓储部负责对采购物资进行验收,并做好物资入库及日常保管工作;生产、销售部门根据需要填写领用单;财务部的存货明细账应与仓库保管员的台账进行核对,并组织人员对存货进行实物盘点。盘点应由保管、记账及独立于这些职务的其他人员共同进行。

## 三、存货的分类

企业存货种类繁多,为了对其加强管理,应对存货进行科学分类。

### (一) 原材料

原材料是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、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。但是,为建造固定资产等工程而储备的各种材料,不属于流动资产,不能作为企业存货。

### (二) 在产品

在产品是指企业尚未生产完工的产品,包括正处于生产工序的加工产品和已加工完毕但尚未办理入库手续的产品。

### (三) 半成品

半成品是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管,但尚未最终完工形成产成品。半成品可以继续加工,也可以出售。

### (四) 产成品或商品

产成品是指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库,可以作为商品对外销售的产品。

### (五) 周转材料

周转材料是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态,不确认为固定资产的材料。周转材料包括包装物、低值易耗品,以及企业(建造承包商)的钢模板、木模



板、脚手架等。

包装物是为了包装本企业商品而储备的包装容器,如桶、箱、坛、袋等。低值易耗品是指价值较低、使用期限较短的各种用具,如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及经营过程中周转使用的容器等。

### (六) 委托加工存货

委托加工存货是指发出并委托外单位加工的存货。虽然存货已运离企业,但所有权并未发生转移,仍属企业存货。其加工完成并验收入库后,按其用途归属原材料或库存商品等。

## 第二节 存货按实际成本计价取得的核算

### 一、外购存货

#### (一) 存货的采购成本

存货的采购成本是指使存货达到目前场所和状态所发生的全部支出,一般包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他费用。

购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款,但不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额。

相关税费是指企业购买、自制或委托加工存货发生的关税、消费税、资源税和不能从销项税额中抵扣的增值税进项税额等。

运输费的处理应考虑运费能否作进项税抵扣。符合抵扣条件的,计入增值税额;不符合抵扣条件的运杂费,全部计入成本。

存货采购成本的其他费用包括存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

#### (二) 账户设置

##### 1. “原材料”科目

“原材料”科目核算库存各种材料的收发与结存情况。在原材料按实际成本计价核算时,借方登记入库材料的实际成本;贷方登记发出材料的实际成本;期末余额在借方,反映企业库存材料的实际成本。

##### 2. “在途物资”科目

“在途物资”科目核算企业购入的尚未到达或尚未验收入库物资的实际成本。借方登记企业购入的在途物资的实际成本;贷方登记验收入库的在途物资的实际成本;期末余额在借方,反映企业在途物资的实际成本。

##### 3. “库存商品”科目

库存商品是指可供销售的各种产品。为了反映和监督库存商品的增减变化及其结存情况,企业应设置“库存商品”科目,借方登记库存商品增加数额;贷方登记减少数额;期末



余额在借方,通常反映企业期末结存库存商品的数额。

#### 4. “周转材料”科目

周转材料主要包括包装物和低值易耗品。借方登记周转材料的增加;贷方登记周转材料的减少或摊销;期末余额在借方,反映企业库存周转材料的成本。

### (三) 会计处理案例

**【例 3-1】** 2014 年 1 月 1 日,南海机械厂从大连钢厂购入一批材料,货款 100 000 元,增值税 17 000 元,全部款项已用转账支票付讫,材料已验收入库。

借: 原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷: 银行存款	117 000

**【例 3-2】** 2014 年 1 月 26 日,南海机械厂从大通工厂购入一批材料,增值税专用发票上注明价款 200 000 元,增值税 34 000 元。同时,销货方代垫运杂费 3 100 元,全部款项已由银行支付,材料尚未到达。

借: 在途物资	203 100
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000
贷: 银行存款	237 100

**【例 3-3】** 2014 年 2 月 2 日,南海机械厂从大通工厂 1 月 26 日购入的材料已到达企业,验收入库。

借: 原材料	202 890
贷: 在途物资	202 890

**【例 3-4】** 2014 年 1 月 27 日,南海机械厂从北江公司购入的一批材料已运达企业并验收入库,但发票等结算凭证尚未到达。1 月 31 日,该批货物的结算凭证仍未到达。企业对该材料按暂估价 40 000 元入账。2 月 5 日,从北江公司 1 月 27 日购入材料的结算凭证到达企业,增值税专用发票上注明价款 42 000 元,增值税 7 140 元,货款通过银行支付。

(1) 1 月 31 日,材料入库,结算凭证仍未到达。月末暂估入账。会计分录如下。

借: 原材料	40 000
贷: 应付账款——暂估应付账款	40 000

(2) 2 月 1 日,红字冲销估价入账,会计分录如下。

借: 原材料	40 000
贷: 应付账款——暂估应付账款	40 000

(3) 2 月 5 日,结算凭证到达,支付货款。

借: 原材料	42 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	7 140
贷: 银行存款	49 140

## 二、自制存货

自制存货的成本一般包括材料成本、人工成本和制造费用。



**【例 3-5】** 南海机械厂本月制造完成一批产成品,已验收入库。经计算,该批产品实际成本为 78 000 元。

企业自制存货的成本发生时在“生产成本”账户借方归集,完工后,计算完工成本,并转入“库存商品”、“周转材料”等存货账户。

借: 库存商品	78 000
贷: 生产成本	78 000

### 举一反三

企业将该批产品出售,如何结转销售成本?

**【例 3-6】** 南海机械厂本月制造完成一批生产用模具,已验收入库。经计算,该批模具实际成本为 15 000 元。

借: 周转材料	15 000
贷: 生产成本	15 000

## 三、委托加工存货

委托加工存货的成本一般包括加工过程中耗用的材料或半成品成本、加工费、运输费、装卸费等,以及按规定应计入加工成本的税金。

需要缴纳消费税的委托加工存货,由受托方代收代缴的消费税,应分别对不同情况进行处理。

委托加工存货收回后直接用于销售,由受托方代收代交的消费税计入委托加工存货成本,借记“委托加工物资”科目。销售时,不需要再缴纳消费税。

委托加工存货收回后用于连续生产应税消费品,由受托方代收代交的消费税按规定准予抵扣的,借记“应交税费——应交消费税”科目。待连续生产的应税消费品生产完成并销售时,从生产完成的应税消费品应纳消费税额中抵扣。

企业设置“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。借方登记委托外单位加工存货的成本;贷方登记加工完成验收入库的成本;期末余额在借方,通常反映企业委托外单位加工尚未完成物资的实际成本。

**【例 3-7】** 南海机械厂委托东方公司加工一批甲材料。发出 A 材料的实际成本 20 000 元,支付加工费 30 000 元,支付由受托方代收代交的增值税 5 100 元、消费税 6 000 元。委托加工的甲材料收回后用于连续生产。

(1) 发出待加工的 A 材料

借: 委托加工物资	20 000
贷: 原材料——A 材料	20 000

(2) 支付加工费和增值税

借: 委托加工物资	30 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100
贷: 银行存款	35 100



(3) 支付消费税

借：应交税费——应交消费税	6 000
贷：银行存款	6 000

(4) 收回加工完成的甲材料

甲材料实际成本 = 20 000 + 30 000 = 50 000(元)

借：原材料——甲材料	50 000
贷：委托加工物资	50 000

**【例 3-8】** 南海机械厂委托东方公司加工一批乙产品。发出 A 材料的实际成本 20 000 元,支付加工费 30 000 元,支付由受托方代收代交的增值税 5 100 元、消费税 6 000 元。委托加工的乙产品收回后直接用于销售。

(1) 发出待加工的 A 材料

借：委托加工物资	20 000
贷：原材料——A 材料	20 000

(2) 支付加工费和增值税

借：委托加工物资	30 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100
贷：银行存款	35 100

(3) 支付消费税

借：委托加工物资	6 000
贷：银行存款	6 000

(4) 收回加工完成的乙产品

乙产品实际成本 = 20 000 + 30 000 + 6 000 = 56 000(元)

借：库存商品——乙产品	56 000
贷：委托加工物资	56 000

## 随堂练习

### 一、判断题

1. 企业持有存货是为了长期使用。 ( )
2. 收回的委托加工物资的成本包括发出材料的实际成本、支付的加工费、增值税等。 ( )
3. “在途物资”科目期末借方余额反映企业在途物资的实际成本。 ( )
4. 工程物资属于企业的存货。 ( )
5. 对生产和销售汽车的企业来说,汽车属于存货;对使用汽车的企业来说,汽车属于固定资产。 ( )

### 二、不定项选择题

1. 下列属于企业存货的有( )。
 

A. 周转材料	B. 固定资产	C. 库存商品	D. 在产品
---------	---------	---------	--------



2. 下列属于企业周转材料的有( )。

- A. 包装物  
B. 低值易耗品  
C. 建造承包商的脚手架  
D. 待进一步加工的半成品

3. 下列各项中,应计入存货实际成本中的有( )。

- A. 用于直接对外销售的委托加工应税消费品收回时支付的消费税  
B. 材料采购过程中发生的非合理损耗  
C. 运输途中的合理损耗  
D. 入库后的挑选整理费

4. 某企业为增值税一般纳税人,从外地购入原材料6吨,收到增值税专用发票上注明售价为每吨10 000元,增值税税额为10 200元,另发生运输费3 000元,装卸费1 000元,途中保险费为900元。原材料运到后验收数量为5.9吨,短缺0.1吨为合理损耗,则该原材料的入账价值为( )元。

- A. 64 900      B. 64 690      C. 63 818      D. 64 000

5. A公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,委托B公司加工一批材料,A公司发出原材料实际成本为30 000元。完工收回时支付加工费50 000元,另行支付增值税8 500元(已收到B公司委托税务机关代开的增值税专用发票)。该材料属于消费税应税物资,A公司收回材料后继续用于加工应税消费品,适用的消费税税率为10%。该材料A公司已收回,则该委托加工材料收回后的入账价值是( )元。

- A. 80 000      B. 88 500      C. 93 500      D. 30 000

### 三、技能训练

#### 实训一

##### 【目的】

掌握实际成本法下存货增加的核算。

##### 【资料】

南海机械厂2014年发生部分经济业务。

(1) 1月3日,企业购入一批材料,货款60 000元,增值税10 200元,企业开出期限3个月的商业承兑汇票,材料已验收入库。

(2) 1月6日,企业购入一批材料,增值税专用发票上注明价款300 000元,增值税51 000元。同时,销货方代垫运杂费5 000元,全部款项已由银行支付,材料已验收入库。

(3) 1月10日,企业通过银行预付北江公司材料款20 000元。

(4) 1月20日,企业收到北江公司发来的材料,增值税专用发票上注明价款50 000元,增值税8 500元。

(5) 1月25日,企业通过银行补付北江公司材料款38 500元。

(6) 1月25日,企业从大通工厂购入一批材料,增值税专用发票上注明价款400 000元,增值税68 000元。同时,销货方代垫运杂费7 000元,全部款项已由银行支付,材料尚未到达。

(7) 1月27日,企业从南海公司购入的一批材料已运达企业并已验收入库,但发票等



结算凭证尚未到达。

(8) 1月31日,该批货物的结算凭证仍未到达。企业对该材料按估价68 000元入账。

(9) 2月2日,从大通工厂1月25日购入的材料已到达企业,验收入库。

(10) 2月5日,1月27日从南海公司购入材料的结算凭证到达企业,增值税专用发票上注明价款70 000元,增值税11 900元,货款通过银行支付。

(11) 2月12日,企业购入一批包装物,增值税专用发票上注明价款10 000元,增值税1 700元,包装物验收入库,支票付款。

(12) 2月21日,企业从G公司购入一批材料,材料入库。不含税价款为80 000元,适用增值税税率为17%。现金折扣条件为“2/10, n/20”。假设计算折扣时不考虑增值税。

(13) 2月28日,开支票支付前欠G公司的材料款。

(14) 2月28日,结转本月完工入库产品成本58 000元。

#### 【要求】

根据上述经济业务,编制会计分录。

### 实训二

#### 【目的】

掌握委托加工物资的核算。

#### 【资料】

南海机械厂委托东方公司加工存货,发出A材料的实际成本53 250元,支付加工费40 000元,支付由受托方代收代交的增值税6 800元、消费税3 300元。

#### 【要求】

编制不同情况下南海机械厂委托加工存货的会计分录。

(1) 假定应税消费品收回后用于连续生产。

(2) 假定应税消费品收回后用于直接销售。

## 第三节 存货按实际成本计价发出的核算

### 一、存货成本流转假设

因为市场价格的变化,在某一期期间,相同的存货经常以不同的价格取得,这给企业确定发出存货的计价带来了一个难题,即企业如何选择单价作为发出存货计算成本的依据。

存货成本流转包括实物流转和成本流转两个方面。从理论上说,成本流转与实物流转应当一致。但在会计实务中,由于存货品种繁多,数量很多,很难保证成本流转与实物流转完全一致。因此,按照一个假定的成本流转方式来确定发出存货的成本,这就是存货成本流转假设。

按照《企业会计准则——存货》的规定,企业可以采用先进先出法、加权平均法、个别





计价法确定发出存货的实际成本。

由于不同的存货计价方法得出的计价结果各不相同,计价方法的选择将会对企业财务状况、经营成果产生一定的影响。因此,存货计价方法一旦选定,前后各期应当保持一致,不得随意变更。

## 二、发出存货的计价方法

### (一) 先进先出法

先进先出法是指以先购入的存货先发出这样一种存货实物流转假设为前提,对发出存货进行计价的一种方法。

**【例 3-9】** 南海机械厂 2014 年 3 月甲材料的购进、发出和结存资料,见表 3-1。南海机械厂采用先进先出法,计算本月发出甲材料的成本和月末结存甲材料的成本,过程如下。

3 月 8 日发出甲材料成本 =  $80 \times 50 = 4\,000$ (元)

3 月 12 日发出甲材料成本 =  $20 \times 50 + 10 \times 55 = 1\,550$ (元)

3 月 20 日发出甲材料成本 =  $10 \times 55 + 18 \times 58 = 1\,594$ (元)

期末结存甲材料成本 =  $52 \times 58 + 30 \times 60 = 4\,816$ (元)

表 3-1 存货明细账(1)

存货名称:甲材料

2014 年		摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量/kg	单价/ (元/kg)	金额/元	数量/kg	单价/ (元/kg)	金额/元	数量/kg	单价/ (元/kg)	金额/元
3	1	期初 结存							100	50	5 000
	5	购进	20	55	1 100						
	8	发出				80					
	12	发出				30					
	13	购进	70	58	4 060						
	20	发出				28					
	26	购进	30	60	1 800						
3	31	本月 合计	120		6 960	138			82		

采用先进先出法,登记甲材料明细账见表 3-2。

表 3-2 存货明细账(2)

存货名称:甲材料

2014 年		摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量/kg	单价/(元 /千克)	金额/元	数量/kg	单价/(元 /千克)	金额/元	数量/kg	单价/ (元/kg)	金额/元
3	1	期初 结存							100	50	5 000



续表

2014年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量/kg	单价/(元/千克)	金额/元	数量/kg	单价/(元/千克)	金额/元	数量/kg	单价/(元/kg)	金额/元
	5	购进	20	55	1 100				100	50	6 100
									20	55	
	8	发出				80		4 000	20	50	2 100
									20	55	
	12	发出				30		1 550	10	55	550
	13	购进	70	58	4 060				10	55	4 610
									70	58	
	20	发出				28		1 594	52	58	3 016
	26	购进	30	60	1 800				52	58	4 816
									30	60	
3	31	月计	120		6 960	138		7 144			

采用先进先出法计价,可以随时计算发出存货成本和结存存货成本,但工作量较大。在先进先出法下,本期销货成本采用较早购进存货的价格,期末结存存货成本接近当前的市场价格。在物价持续上涨时,发出成本偏低,会高估当期利润和库存存货价值。

### 想一想

在物价持续上涨时,先进先出法对企业财务报表的影响是什么?

## (二) 月末一次加权平均法

月末一次加权平均法是指以月初存货数量加上本月全部进货数量作为权数,去除月初存货成本加上本月全部进货成本,计算出存货的加权平均单位成本,以此为基础计算本月发出存货的成本和月末结存存货成本的一种方法。其具体计算公式为

$$\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{月初结存存货成本} + \text{本月购进存货成本}}{\text{月初结存存货数量} + \text{本月购进存货数量}}$$

$$\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

$$\text{月末结存存货成本} = \text{月末结存存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

由于在计算加权平均单位成本时往往不能除尽,为了保证发出成本和结存成本与总成本的一致性,在会计实务中,应当先按加权平均单位成本计算月末库存存货成本,然后倒挤出本月发出存货成本,将计算尾差挤入发出存货成本,即

$$\text{月末结存存货成本} = \text{月末结存存货数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

$$\text{本月发出存货成本} = \text{月初库存存货的实际成本} + \text{本月收入存货的实际成本}$$

$$- \text{月末结存存货成本}$$

**【例 3-10】** 南海机械厂 2014 年 3 月甲材料的购进、发出和结存资料,见表 3-1。南海机械厂采用月末一次加权平均法,计算本月发出甲材料的成本和月末结存甲材料的成本,