

### 学习重点

1. 理解存货的性质与分类；
2. 掌握原材料的取得、发出、期末计价及清查业务的核算；
3. 掌握库存商品的入库、销售、清查及期末计价的核算。

### 案例导入

#### 提示未来的财务指标——存货

提到财务指标,很多人都会说“这些都是过时了的数据”。可真的如此吗?其实,有一个指标不仅可以描述过去,也可以成为分析未来的“水晶球”。这个指标就是——存货。上市公司无论是囤积原材料,还是提早生产成品,都是一定程度上为未来主动或被动地做准备,而存货也就成了公司未来业绩增长的压力或者动力。以下通过罗莱家纺的案例来分析存货背后的“秘密”。

记者在采访一位纺织服装行业资深人士的时候,他就表示,零售企业经营的好坏如何,收入只是一方面,预示着未来的关键指标则是存货,家纺的销售周期一般是三到六个月,所以企业一般最多多备两三个月的存货,像多备半年以上的存货往往是有问题的。

截至2013年年底,罗莱家纺的存货为6.85亿元,占总资产的比例为25.9%,而在2012年年底,公司的存货为6.18亿元,占比为26.41%,可见公司的存货占比略有减少。

2013年年底,公司的存货主要可以分为原材料、在产品以及库存商品三大类,其中原材料的账面价值为1.87亿元,在产品的账面价值为3791.74万元,库存商品为4.6亿元,可见库存商品占到了67.25%,原材料占到了27.22%。

由以上数据可知,罗莱家纺“去库存进行中,压力犹在”。

(资料来源:节选并改编自三个案例揭示存货背后的“秘密”[J].第一财经日报,2014-5-23)

## 第一节 存货相关知识

### 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。从存货定义可以看出,企业持有存货的最终目的是出售而不是自用或消耗,不论是可供直接销售,还是需经过进一步加工后才能出售,这一特征就使存货明显区别于固定资产等非流动资产。例如,某机床厂生产

的机床,主要是为了对外出售,应作为企业的存货,但是,如果该企业将其中的某一台机床留作自用,则该台机床应作为企业的固定资产而不是存货。

存货通常在一年或超过一年的一个营业周期内被消耗或经出售转换为现金、银行存款或应收账款等,具有明显流动性,是流动资产的重要组成部分。

企业的存货一般包括以下内容:

(1) 原材料,是指用于制造产品并构成产品实体或有助于产品形成,或服务于制造过程,或与在产品配套出售及供劳动手段备用的各种库存商品。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)、包装材料及燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料,虽然同属于材料的范畴,但由于用作建造固定资产等各项工程,不符合存货的定义,因此不属于企业的存货。

(2) 在产品,是指正在各个生产过程中加工或装配,尚未最后制造完工的产品。

(3) 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,但尚未制造完成,仍要继续加工的中间产品。

(4) 库存商品,是指制造企业已经完成全部生产过程并已验收入库合乎规格和技术条件,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或者可以作为商品对外销售的产品或商品流通企业购入的,随时用来销售的商品。

(5) 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,如包装物和低值易耗品,企业(建造承包商)的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等。

## 二、存货的确认条件

存货在同时满足以下两个条件时,才能加以确认。

### (一) 该存货包含的经济利益很可能流入企业

在实务中,这主要通过判断与该项存货所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。其中,与存货所有权相关的风险,是指由于经营情况发生变化造成的相关收益的变动,以及由于存货滞销、毁损等原因造成的损失;与存货所有权相关的报酬,是指在初步加工该项存货或其经过进一步加工取得的其他存货时获得的收入,以及处置该项存货实现的利润等。

通常情况下,取得存货的所有权是与存货相关的经济利益很可能流入本企业的一个重要标志。例如,根据销售合同已经售出(取得现金或收取现金的权利)的存货,其所有权已经转移,与其相关的经济利益已不能再流入本企业,此时,即使该项存货尚未运离本企业,也不能再确认为本企业的存货。

又如,委托代销商品,由于其所有权并未转移至受托方,因而委托代销的商品仍应当确认为委托企业存货的一部分,但为了使受托方加强对代销货物的核算和管理,也要求受托方对其受托代销货物在资产负债表的存货中反映。

### (二) 该存货的成本能够可靠地计量

作为企业资产的组成部分,要确认存货,企业必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据,并且具有可验证性。如果

存货成本不能可靠地计量,则不能确认为一项存货。

例如,企业承诺的订货合同,由于并未实际发生,不能确定其成本,因此就不能确认为购买企业的存货。又如,企业预计发生的制造费用,由于并未实际发生,不能可靠地确定其成本,因此不能计入产品成本。

### 小贴士

#### “存货”与“存贷”大不同

一般认为,存货包括以下三个部分的内容:①为了生产产品、提供劳务将耗用的材料;②正在加工的半成品;③库存商品或产成品,这些都是典型的制造业存货内容,但是,如果涉及其他行业,则不能用上述内容来界定。例如,房地产公司持有的准备出售的商品房,汽车生产公司生产的准备出售的汽车,农业生产企业生产的鸡、鸭、扇贝等消耗性生物资产等,都属于上述企业的存货。

### 三、存货的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本三个组成部分。

#### (一) 外购存货的成本

原材料、商品、周转材料等通过购买而取得的存货的初始成本由采购成本构成。存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、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,其中,相关税费是指企业购买存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教育费附加等应计入存货采购成本的税费;其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属存货采购的费用,如在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。

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进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;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,可以在发生时直接计入当期损益。

#### (二) 通过进一步加工取得存货的成本

通过加工取得存货的成本由采购成本、加工成本以及为使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成。

(1) 存货的采购成本,是指实际耗用的原材料或半成品的采购成本,包括购买价款、相关税费、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。

(2) 存货的加工成本,包括指企业在进一步加工存货(如材料)的过程中发生的追加费用,包括生产工人职工薪酬和生产车间发生的制造费用,不包括结转的材料成本。企业在加工存货过程中发生的生产工人职工薪酬和制造费用,如果能够直接计入有关的成本核算对象,则应直接计入该成本核算对象;如果不能直接计入有关的成本核算对象,应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。

(3) 存货的其他成本,是指除采购成本、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。比如,企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益,但为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用,应当计入存货的成本。

企业非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用、仓储费用以及不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应当计入当期损益,均不得计入存货成本。非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用通常是指超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用。

### (三) 其他方式取得存货的成本

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并等。

#### (1) 投资者投入存货的成本。

投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下,按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

(2) 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本,执行相关准则。

(3) 盘盈存货的成本,应按其重置成本作为入账价值,并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理,按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

### (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 存货发出的计价

根据企业会计准则,企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

### 一、个别计价法

这种方法又称分批实际计价法,是以库存收入时的个别存货实际单位成本,作为该批存货发出时的实际成本的计价方法。



#### 例 3-1

蓝天公司 2015 年 8 月甲材料的收发记录单,如表 3-1 所示。

表 3-1 甲材料收发记录单

2015 年 8 月

月	日	摘要	数量/千克	单价/(元/千克)	金额/元
8	1	期初余额	300	50	15 000
	10	购入	900	60	54 000

续表

月	日	摘要	数量/千克	单价/(元/千克)	金额/元
	11	发出	800		
	18	购入	600	70	42 000
	20	发出	800		
	23	购入	200	80	16 000

假设经过具体辨认,本期发出存货的单位成本如下:8月11日发出的800千克甲材料中,300千克为期初结存存货,单价为50元,另外500千克为8月10日购入的甲材料,单价为60元;8月20日发出的800千克甲材料,200千克为8月10日购入,单价为60元,600千克为8月18日购入,单价为70元。按照个别认定法,蓝天公司2018年8月甲材料收入、发出与结存情况如表3-2所示。

表 3-2 甲材料购销明细账(个别计价法)

2018年8月

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量/ 千克	单价/ /(元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元
8	1	期初余额							300	50	15 000
	10	购入	900	60	54 000				300	50	15 000
									900	60	54 000
	11	发出				300	50	15 000	400	60	24 000
						500	60	30 000			
	18	购入	600	70	42 000				400	60	24 000
									600	70	42 000
	20	发出				200	60	12 000	200	60	12 000
						600	70	42 000			
	23	购入	200	80	16 000				200	60	12 000
									200	80	16 000
	31	本期合计	1 700	—	112 000	1 600	—	99 000	200	60	12 000
									200	80	16 000

从表3-2可知,蓝天公司本期发出存货成本及期末结存存货成本如下:

$$\text{本期发出存货成本} = 300 \times 50 + 500 \times 60 + 200 \times 60 + 600 \times 70 = 99\,000(\text{元})$$

$$\begin{aligned} \text{期末结存存货成本} &= \text{期初结存存货成本} + \text{本期购入存货成本} - \text{本期发出存货成本} \\ &= 300 \times 50 + 900 \times 60 + 600 \times 70 + 200 \times 80 - 99\,000 \\ &= 28\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

个别计价法的优点为成本计算最为准确,符合企业实际情况,但在企业存货收发频繁的情况下,其发出成本的分辨工作量较大,因此,这种方法适用于不能替代使用的存货或为特定项目专门购入或制造并单独存放的库存商品。在实际工作中,由于越来越多的企业采用计算机信息系统进行库房管理及会计处理,个别计价法开始广泛应用于发出存货的计价。

## 二、月末一次加权平均法

这种方法是指以月初存货数量和本月收入存货数量作为权数,月中不结转发出材料的成本,只于月末一次计算加权平均单位成本,据以确定发出存货和期末存货成本计价方法。月末一次加权平均法的计算公式如下:

$$\text{月末加权平均单位成本} = (\text{期初存货成本} + \text{本期购进存货成本合计}) \div (\text{期初存货数量} + \text{本期购进存货数量合计})$$

$$\text{发出材料成本} = \text{发出材料数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

$$\text{期末结存材料成本} = \text{期末结存材料数量} \times \text{加权平均单位成本}$$

### 例 3-2

商品收发记录单承表 3-1,如企业采用月末一次加权平均法,根据表 3-1,则 8 月份甲材料的平均单位成本为:

$$\begin{aligned} \text{月末一次加权平均单位成本} &= (15\,000 + 54\,000 + 42\,000 + 16\,000) \\ &\div (300 + 900 + 600 + 200) = 63.5(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{本月发出存货成本} = (800 + 800) \times 63.5 = 101\,600(\text{元})$$

$$\text{月末结存存货成本} = 400 \times 63.5 = 25\,400(\text{元})$$

蓝天公司 2018 年 8 月采用月末一次加权平均法登记甲材料明细账,如表 3-3 所示。

表 3-3 甲材料购销明细账(月末一次加权平均法)

2018 年 8 月

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量/ 千克	单价 /(元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元
8	1	期初余额							300	50	15 000
	10	购入	900	60	54 000				1 200		
	11	发出				800			400		
	18	购入	600	70	42 000				1 000		
	20	发出				800			200		
	23	购入	200	80	16 000				400		
	31	本期合计	1 700	—	112 000	1 600	63.5	101 600	400	63.5	25 400

采用月末一次加权平均法只在月末一次计算加权平均单价,比较简单,有利于简化成本计算工作,但由于这种方法发出存货的全部计算工作集中在月末进行,平时不能从账上反映发出和结存存货的单价及金额,不利于加强对存货的管理。这种方法适用于企业储存在同一地点,性能形态相同的大量存货的计价核算。

## 三、先进先出法

先进先出法是假定先购进的材料先发出,发出存货按最先收进的存货单价进行计价的一种方法。

### 例 3-3

商品收发记录单承表 3-1,如企业采用先进先出法,根据表 3-1,企业 8 月 11 日发出的

800 件存货,按先进先出法的流转顺序,应先发出期初库存存货 300 千克,即 15 000(300×50)元,然后发出 8 月 10 日购入的 500 千克,即 30 000(500×60)元,其余依次类推。

采用先进先出法登记甲材料明细账,如表 3-4 所示。

表 3-4 甲材料购销明细账(先进先出法)

2018 年 8 月

日期		摘要	收入			发出			结存		
月	日		数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元	数量/ 千克	单价/ (元/千克)	金额/ 元
8	1	期初余额							300	50	15 000
	10	购入	900	60	54 000				300	50	15 000
									900	60	54 000
	11	发出				300	50	15 000	400	60	24 000
						500	60	30 000			
	18	购入	600	70	42 000				400	60	24 000
									600	70	42 000
	20	发出				400	60	24 000	200	70	14 000
						400	70	28 000			
	23	购入	200	80	16 000				200	70	14 000
									200	80	1 600
	31	本期合计	1 700	—	112 000	1 600	—	97 000	200	70	14 000
									200	80	16 000

根据表 3-4 可知,

本月发出存货成本 = 300 × 50 + 500 × 60 + 400 × 60 + 400 × 70 = 97 000(元)

月末结存存货成本 = 期初结存存货成本 + 本期购入存货成本 - 本期发出存货成本  
 = 300 × 50 + 900 × 60 + 600 × 70 + 200 × 80 - 97 000  
 = 30 000(元)

先进先出法可以随时结转存货发出成本,有利于加强企业的存货管理工作,缺点是较为烦琐,收发业务较多时,工作量较大。此外,采用先进先出法企业的经营业绩受库存影响较大,当物价上涨时,用早期较低的成本与现行收入相配比,会高估企业当期利润,反之则低估当期利润。

### 小贴士

#### 存货计价方法不得随意变更

2011 年 8 月,抚顺市青原县税务局对某企业进行税务检查,发现该企业 2010 年 12 月,将发出存货的计价方法由加权平均法改为了后进先出法,多结转成本 40 949.08 元,以达到少缴纳所得税的目的。根据我国会计准则规定,存货发出成本的计价方法一经确定不得随意变更,而且,明确规定,不得采用后进先出法确定发出存货成本。青原县税务局令该企业补缴企业所得税并征课滞纳金。

### 第三节 存货收发的会计处理

本书以原材料为例,对实际成本法下存货收发的会计处理进行说明。

#### 一、科目设置

应设置下列科目进行核算。

##### (一)“原材料”科目

“原材料”科目,用于核算企业库存原材料的实际成本。该科目属于资产类科目,借方登记入库原材料的实际成本;贷方登记出库原材料的实际成本;期末借方余额反映企业库存原材料的实际成本。

该科目应按原材料的保管地点(仓库)、材料的类别、品种和规格设置材料明细账(或材料卡片)。

##### (二)“在途物资”科目

“在途物资”科目,用于核算企业购入尚未到达或尚未验收入库的各种材料物资的实际成本。该科目属于资产类科目,借方登记已付款或已开出商业汇票的物资实际成本;贷方登记已验收入库物资的实际成本;期末借方余额反映企业已付款或已开出商业汇票但尚未到达或尚未验收入库的在途物资的实际成本。

该科目应按材料物资品种设置明细账进行明细核算。

#### 二、收入材料业务的会计处理

企业外购原材料时,由于受采购地点及采用的结算方式等因素的影响,经常会出现材料入库和付款时间不一致的情况,因此,其账务处理方法也不一样。具体情况有以下三种:

第一种情况,货款已经支付或开出、承兑商业汇票,同时材料已验收入库。应根据发票账单等结算单据,借记“原材料”“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目,贷记“银行存款”或“应付账款”“应付票据”等科目。

第二种情况,货款已经支付或已开出、承兑商业汇票,材料尚未到达,货尚未验收入库。应根据发票账单等结算单据时,借记“在途物资”“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目,贷记“银行存款”等科目;在材料验收入库时,借记“原材料”科目,贷记“在途物资”科目。

第三种情况,原材料已经验收入库,但发票账单等结算凭证未到,货款尚未支付。材料收到时,暂不入账,待结算单据收到时,再按第一种情况进行账务处理。若月末结算单据仍未到,则月末先按原材料的暂估价值入账,下月初冲回,再重新按正常程序入账。



#### 例 3-4

蓝天公司于 2018 年 8 月 10 日从万利公司购入甲材料 900 千克,单价 60 元,价款 54 000 元,增值税 8 640 元,假设原材料、结算凭证到达企业的时间分别为以下三种情况:  
① 8 月 10 日货款已付,材料验收入库。  
② 8 月 10 日结算凭证到达,支付全部货款;8 月 20 日收到材料,并验收入库。  
③ 8 月 20 日收到材料,并验收入库,但未收到结算凭证,货款未付;

8月31日仍未收到结算凭证,按材料价款20000元估价入账;9月5日结算凭证到达,办理付款手续。请进行相应的会计处理。

(1) 8月10日货款已付,材料验收入库。

解析:这种情况属于材料及结算凭证同时收到,账务处理如下。

借:原材料——甲材料	54 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 640
贷:银行存款	62 640

(2) 8月10日结算凭证到达,支付全部货款。

解析:这种情况是先收到购货发票、付款凭证等结算单据,货物尚在运输途中。账务处理如下。

① 结算凭证到达,支付货款时

借:在途物资——甲材料	54 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 640
贷:银行存款	62 640

② 材料验收入库时

借:原材料——甲材料	54 000
贷:在途物资——甲材料	54 000

(3) 8月20日收到材料,并验收入库,但未收到结算凭证,货款未付,9月5日结算凭证到达,办理付款手续。

解析:8月20日,材料已运达企业,而相关结算单据尚未收到,这时暂时不做账务处理,待单据收到后按情况做账务处理;8月31日,仍未收到相关结算单据,则按原材料的暂估价值入账,下月初红字冲回;9月5日,结算单据收到后做账务处理。

① 8月20日不做账。

② 8月31日,按原材料的暂估价值入账。

借:原材料——甲材料	54 000
贷:应付账款	54 000

③ 9月1日,将原材料暂估入账的会计分录红字冲回(方框表示)。

借:原材料——甲材料	54 000
贷:应付账款	54 000

④ 9月5日结算凭证到达,办理付款手续。

借:原材料——甲材料	54 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 640
贷:银行存款	62 640

### 三、发出材料业务的会计处理

原材料发出时,企业应于月末根据本月所发出材料的用途,分别借记相应的会计科目,如为生产特定产品领用的记入相关产品的生产成本,为生产车间一般耗用而领用的记入车间的“制造费用”账户,管理部门领用的记入“管理费用”账户,销售部门领用的记入“销售费用”账户,工程领用的记入“在建工程”账户,销售领用的记入“其他业务成本”账户等。



## 例 3-5 承例 3-2

蓝天公司采用月末一次加权平均法进行存货发出的核算,则 8 月份甲材料的平均单位成本为:

$$\begin{aligned} \text{月末一次加权平均单位成本} &= (15\,000 + 54\,000 + 42\,000 + 16\,000) \\ &\quad \div (300 + 900 + 600 + 200) \\ &= 63.5(\text{元}) \end{aligned}$$

蓝天公司 2018 年 8 月的甲材料领用汇总单如表 3-5 所示。

表 3-5 甲材料领用汇总单  
2018 年 8 月

项 目	收 入	
	数量/千克	金额/元
生产 A 产品耗用	800	50 800
生产 B 产品耗用	650	41 275
小计	1 450	92 075
车间一般耗用	100	6 350
管理部门领用	30	1 905
销售部门领用	20	1 270
合计	1 600	101 600

账务处理如下。

借: 生产成本——A 产品	50 800
——B 产品	41 275
制造费用	6 350
管理费用	1 905
销售费用	1 270
贷: 原材料——甲材料	101 600

## 第四节 存货期末计价的核算

### 一、存货期末计量原则

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。即资产负债表日,当存货成本低于可变现净值时,存货按成本计量;当存货成本高于其可变现净值时,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。其中可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。如果企业日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法,则成本应为经调整后的实际成本。

可变现净值的特征表现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。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。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