

第3章 存 货

本章的学习将会使你：

1. 明确存货的范围及入账价值的确定；掌握存货初始计量方法、存货按实际成本和计划成本核算的方法。
2. 理解存货按实际成本和计划成本核算时发出存货及期末存货成本的确定原理和方法。
3. 了解存货可变现净值的确定方法及存货跌价准备的会计处理。

3.1 存货及其分类

存货是企业重要的流动资产之一，其核算准确与否决定了企业会计期间的生产成本、期末结存成本和经营成果确定的正确性。为了加强存货的会计核算和管理，《企业会计准则第1号——存货》规范了存货的确认、计量、发出存货成本的确定及存货信息的披露等内容。

3.1.1 存货的概念及其确认

存货是指企业在日常经营活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中尚未完工的在产品，及在生产或提供劳务过程中被消耗的材料和物料等。与其他资产相比，存货具有以下特征。

(1) 存货是以在正常经营活动过程中被销售或耗用为目的而持有的，而持有目的是判定资产分类的重要标准。同样的机器设备，对于生产和销售该设备的企业来说，属于该企业的存货；对于使用该项设备进行其他产品生产的企业而言，则属于固定资产。另外，企业为国家储备而持有的特种、专项物资，及用于固定资产建造的工程物资也不属于存货。

(2) 存货是有形资产，它泛指企业各种具有物质实体形态的材料物资的总称，有别于金融资产、无形资产等非实物形态资产。

(3) 存货属于流动资产，因为存货处于不断的耗用(销售)和重置的循环过程，其价值通常可以被视为一次性转移，并随着销售的实现一次性得到补偿，与固定资产的价值逐步转销有明显不同，所以具有较大的流动性。

(4) 存货属于非货币性资产，具有一定的时效性，也存在价值减损的可能性。存货的价值容易受到市场等多种因素影响，能够转换的货币资金数额不是固定的，具有一定的不确定性。

作为资产的重要组成部分，存货在其确认时同样要符合资产确认的基本条件。企业在确认其存货时，首先要看其是否符合存货的概念，其次要看该项资产是否同时满足两个条件，即与该项存货有关的经济利益很可能流入企业；存货的成本能够可靠地计量。

一般而言，随着存货所有权的转入，存货的主要风险和报酬也一并转入，其包含的经济

利益也就能够流入企业,因此企业对该项存货是否拥有所有权,是存货确认的重要标志。根据实质重于形式的原则,凡在盘存日期其法定所有权属于企业的材料物资,不论其存放何处,都应确认为企业的存货;反之,法定所有权不属于企业的材料物资,即便是存放于企业,也不能视为企业的存货。例如,企业外购的材料物资,已经取得其所有权但仍在运输途中而未入库,应视为企业存货;而某些已被售出的材料物资,所有权已经转移却暂未运离企业,则不能视为企业的存货。

需要注意的是,在某些交易方式下,存货所有权的转移并非与主要的风险报酬转移同步,对此,企业应关注交易的经济实质,而不能仅仅依据所有权归属来确认存货。例如,在分期收款销售方式下,商品的所有权在最后一期账款全部收到前并没有转移出去,但就其交易实质来看,企业在交付该项商品时,已经同时转移了该项商品所有权上的主要风险和报酬,可以确认销售收入,并相应结转销售成本,所售商品已属于购货方的存货。

3.1.2 存货的分类

企业的存货分布于生产经营的各个环节,种类繁多,用途各异。为了加强存货的核算和管理,企业应对存货做出适当的分类。

1. 存货按经济用途分类

企业可以根据其性质、经营范围,确定存货的不同经济用途。存货按经济用途可以分为以下几种类型。

(1) 原材料,是指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、修理用备件、包装材料及燃料等。

(2) 在产品 and 自制半成品,其中在产品是指仍处于生产过程中、尚未完工入库的产品,包括正处于各个生产工序加工且尚未完工的产品和已经完工但尚未检验或未办理入库手续的产品;自制半成品是指经过一定生产工序加工并已验收入库,但尚未最终制造完成,仍需进一步加工的中间产品,但不包括不能单独计算成本的中间产品。

(3) 产成品,是指已经完成全部生产过程并已验收入库,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。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在验收入库后应视为企业的产成品。

(4) 库存商品,是指商品流通企业外购或委托加工验收入库,用于销售的各种商品。

(5) 周转材料,是指企业能够多次使用,但因不符合固定资产定义而不能确认为固定资产的各种材料,主要包括包装物和低值易耗品。其中包装物是指为包装本企业产品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、袋等,主要作用在于盛装、装潢产品;低值易耗品是指单位价值较低、使用期限较短或使用中容易损耗的各种用具物品,如工具、管理用具、玻璃器皿、劳保用品等。

2. 存货按取得的方式分类

企业取得存货的方式有很多种,不同渠道获得的存货,其成本构成也有所不同,为了准确核算存货的初始成本,可以根据其取得方式的不同分为以下类型。

(1) 外购存货,是指企业从外部购进的各种存货,如商业企业的外购商品、工业企业的外购材料、外购零部件等。

(2) 委托加工存货,是指企业委托外单位加工成新的材料或包装物、低值易耗品等物资。

(3) 自制存货,是指由企业内部加工制造的各种存货,如自制材料、自制半成品和产成品等。

(4) 其他方式取得的存货,是指企业通过投资者投入、非货币性资产交换、债务重组、捐赠等方式取得的各项存货。

此外,由于存货不断地处于消耗和重置的过程,其分布见于企业的产、供、销各环节,按其存放地点的不同还可以分在途存货、在库存货、在制存货和在售存货等。

有关企业存货的分类如表 3-1 所示。

表 3-1 存货分类表

存货按经济用途的分类	存货按存放地点的分类	存货按取得方式的分类
• 原材料 • 在产品 • 自制半成品 • 产成品 • 商品 • 周转材料	• 在库存货 • 在途存货 • 在制存货 • 在售存货	• 外购存货 • 委托加工存货 • 自制存货 • 其他方式取得的存货

3.2 存货取得的核算

企业对取得存货的会计核算,首先要合理、准确地对其进行初始计量,即确定其入账价值。企业在对存货进行初始计量时应采用历史成本计量模式,即以取得存货的实际成本为基础,根据存货不同的取得方式具体确定其成本构成。在此基础上,通过设置“原材料”“在途物资”“材料采购”及“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目来进行相关的会计账务处理。

3.2.1 外购存货的成本和会计处理

外购存货的成本是指企业以外购方式取得存货所发生的全部支出,包括“价、税、费”三部分。

(1) 购买价款,是指购入材料或商品的发票账单上列明的价款,但不包括按规定可予抵扣的增值税进项税额。

(2) 相关税金,是指购入材料或商品时发生的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等。

(3) 相关费用,是指购入材料或商品时发生的运输费、装卸费、保险费,以及其他可归属于存货采购成本的费用,包括存货入库前发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、大宗物资的市内运杂费、入库前的挑选整理费等。对于零星小额的市内运费,或其他难以直接归属于某项存货的费用支出,根据重要性原则可不计入存货的采购成本,而是直接计入企业的当期损益。另外,企业的采购人员差旅费、采购机构的经费以及供应部门经费等,一般不当包括在存货的采购成本中。采购过程中发生的非正常损耗、采购入库后发生的储存费用

及其他不能归属于使存货达到目前场所和状态的支出,也应在发生时计入当期损益,不能计入存货成本。

值得注意的是,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,可以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比例进行分摊。已售商品应分摊的进货费用,计入当期损益;未售商品应分摊的进货费用,计入期末存货成本。进货费用金额较小的,也可以在发生时直接计入当期损益。

为了总括反映和监督外购存货的收支和结存情况,企业应设置“原材料”“在途物资”(适用于实际成本法核算)和“材料采购”(适用于计划成本法核算,详见3.3节)等科目进行相关的会计核算。其中“在途物资”属于资产类科目,其借方登记企业购入的尚未验收入库的在途材料的实际成本;贷方登记已验收入库的材料实际成本;期末余额在借方,反映企业已购在途的原材料实际成本。“原材料”科目属于资产类科目,在企业采用实际成本法核算的情况下,其借方登记验收入库材料的实际成本;贷方登记领用(发出)材料的实际成本;期末余额在借方,反映企业原材料的库存余额(实际成本),该科目应当按材料的类别及品种规格等进行明细核算。

企业外购存货时支付的,按规定可以抵扣的增值税进项税额,应通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目进行核算。

另外,企业外购存货时因结算方式等原因会造成经常性的存货验收入库和货款结算不能同步完成的现象,对此应根据具体情况分别进行不同的会计处理。

【例 3-1】 新华公司购入一批原材料,增值税专用发票上注明的价款为 20 000 元,增值税进项税额为 3 400 元,货款已通过转账支票支付,材料已经验收入库。

该例属于存货验收入库与货款结算同时完成的业务,一般多见于当地采购,可直接登记“原材料”科目。编制会计分录如下。

借: 原材料	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷: 银行存款	23 400

【例 3-2】 新华公司购入一批原材料,增值税专用发票上注明的价款为 120 000 元,增值税进项税额为 20 400 元,货款已通过转账支票支付,同时销货方代垫运费 3 000 元不含税(取得增值税专用发票,增值税税率为 11%)。上述款项已通过银行转账方式支付,但材料尚在运输途中。

该例属于货款已经结算但存货尚在运输途中的业务,多见于异地采购,应首先将所购原材料确认为在途物资,待其验收入库后,再转为(在库)原材料。编制会计分录如下。

(1) 采购分录

借: 在途物资	123 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	20 730
贷: 银行存款	143 730

(2) 入库分录

借: 原材料	123 000
贷: 在途物资	123 000

【例 3-3】 新华公司在 2016 年 10 月 28 日购入一批原材料,材料已运达企业并验收入库,但月底结账时尚未收到相关的发票账单等结算凭证,公司先对该批材料估价 80 000 元入账。11 月 1 日冲回估价入账,在 11 月 4 日收到结算凭证后再按确定的存货成本确认入账。该批材料的增值税专用发票上注明的价款为 78 000 元,增值税进项税额为 13 260 元,货款已通过银行转账支付。

该例属于存货已经验收入库但货款尚未结算的业务,要注意不同时间上的会计处理方法。编制会计分录如下。

(1) 10 月 28 日暂不做会计处理

(2) 10 月 31 日,估价入账

借: 原材料	80 000
贷: 应付账款——暂估材料款	80 000

(3) 11 月 1 日,红字冲回

借: 原材料	80 000
贷: 应付账款——暂估材料款	80 000

(4) 11 月 4 日,确认成本入账

借: 原材料	78 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	13 260
贷: 银行存款	91 260

【例 3-4】 新华公司 2016 年 11 月 5 日向 A 公司预付货款 100 000 元,采购一批原材料。A 公司于 11 月 25 日交付其所购材料,并开具了增值税专用发票,材料价款 80 000 元,增值税进项税额为 13 600 元,材料验收入库。新华公司 11 月 28 日收到了 A 公司退回的多付货款 6 400 元。

该例属于预付货款方式购入存货的业务,企业应在预付时按实际预付的金额登记“预付账款”账户,待所购存货验收入库时,再根据结算凭证确定存货成本并入账,同时转销预付账款。编制会计分录如下。

(1) 11 月 5 日预付货款

借: 预付账款——A 公司	100 000
贷: 银行存款	100 000

(2) 11 月 25 日验收入库

借: 原材料	80 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	13 600
贷: 预付账款——A 公司	93 600

(3) 11 月 28 日收到退款

借: 银行存款	6 400
贷: 预付账款——A 公司	6 400

【例 3-5】 新华公司在 2016 年 11 月 10 日从 B 公司赊购一批原材料(已验收入库),增值税专用发票上注明的价款 200 000 元,增值税进项税额为 34 000 元。根据购销合同的约定,新华公司应于 2017 年 1 月 10 日前支付货款。