

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第二章 存货

第二章 存货

一、本章考情分析

本章内容近年考试主要体现在客观题题型中,也会在大题中涉及一项业务。

本章主要考点:

委托加工物资中加工环节消费税的核算;

需经过加工的材料存货期末计价 ;

产品成本的构成;

外购存货成本的确定 ;

为执行销售合同而持有存货的可变现净值的确定 ;

可变现净值确定应考虑的因素。

第一节 存货的确认和初始计量

第一节 存货的确认和初始计量

一、存货的概念

(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。

存货包括：原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料。

第一节 存货的确认和初始计量

(二) 存货的确认条件

存货同时满足下列条件的,才能予以确认:

1. 与该存货有关的经济利益很可能流入企业;
2. 该存货的成本能够可靠地计量。

【应试提示】固定资产、无形资产等资产的确认条件参照存货确认条件掌握。

第一节 存货的确认和初始计量

二、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、加工成本和其他成本。

第一节 存货的确认和初始计量

(一) 外购的存货

外购存货的初始成本由采购成本构成。

采购成本=购买价款+相关税费+运输费+装卸费+保险费+其他可归属于采购成本的费用

相关税费:计入存货的消费税、资源税、不能抵扣的增值税等。

第一节 存货的确认和初始计量

其他可直接归属于存货采购成本的费用:

- ①采购过程中发生的仓储费、保管费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等:直接计入、按重量或采购价格分配计入。
- ②运输途中的合理损耗:运输途中的合理损耗应计入存货的采购成本;入库前发生的不合理的损耗,应区别不同情况进行会计处理:

第一节 存货的确认和初始计量

- a. 从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，应冲减所购物资的采购成本。
- b. 因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因后再作处理。

第一节 存货的确认和初始计量

【单选题】甲企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料 200 公斤，货款为 6 000 元，增值税为 1 020 元；发生的保险费为 350 元，入库前的挑选整理费用为 130 元；验收入库时发现数量短缺 10%，经查属于运输途中合理损耗。甲企业该批原材料的采购成本为（ ）元。

- A. 6 000
- B. 7 500
- C. 6 880
- D. 6 480

【答案】：D

【解析】：购入原材料的采购成本=6 000+350+130=6 480（元）

第一节 存货的确认和初始计量

商品流通企业采购成本的处理：

（1）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，应计入所购商品成本。

（2）也可先归集，期末再处理：已售存货负担的，计入当期损益（主营业务成本）；未售部分，计入期末存货成本。

（3）进货成本较小的，发生时直接计入当期损益（销售费用）。

第一节 存货的确认和初始计量

（二）通过进一步加工取得的存货
通过进一步加工取得的存货的成本
=采购成本+加工成本+其他成本

1. 委托外单位加工的存货

委托加工物资收回后存货成本的确定：

- （1）发出材料的实际成本；
- （2）加工费用；
- （3）应计入成本的税金

第一节 存货的确认和初始计量

受托方代收代缴的消费税：

如果收回后继续用于生产应税消费品，消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方；

如果收回后直接用于对外销售，消费税应记入存货成本。

第一节 存货的确认和初始计量

【例 2—1】甲企业委托乙企业加工材料一批（属于应税消费品）。原材料成本为 20 000 元，支付的加工费为 7 000 元（不含增值税），消费税税率为 10%，材料加工完成并已验收入库，加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为 16%。甲企业按实际成本核算原材料，有关账务处理如下：

第一节 存货的确认和初始计量

- （1）发出委托加工材料

借：委托加工物资——乙企业 20 000

贷：原材料 20 000

- （2）支付加工费用和税金

消费税组成计税价格

$= (20\,000 + 7\,000) \div (1 - 10\%) = 30\,000$ (元)

受托方代收代交的消费税税额

$= 30\,000 \times 10\% = 3\,000$ (元)

应交增值税税额 $= 7\,000 \times 16\% = 1\,120$ (元)

第一节 存货的确认和初始计量

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的

借：委托加工物资 7 000

 应交税费—应交增值税（进项税额） 1 120

 —应交消费税 3 000

 贷：银行存款 11 120

第一节 存货的确认和初始计量

②甲企业收回加工后的材料直接用于销售的

借：委托加工物资—乙企业 10 000 (7 000 + 3 000)

 应交税费—应交增值税（进项税额） 1 120

 贷：银行存款 11 120

第一节 存货的确认和初始计量

(3) 加工完成，收回委托加工材料

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的

借：原材料 27 000 (20 000 + 7 000)

 贷：委托加工物资—乙企业 27 000

②甲企业收回加工后的材料直接用于销售的

借：库存商品 30 000 (20 000 + 10 000)

 贷：委托加工物资—乙企业 30 000

第一节 存货的确认和初始计量

【多选题】下列各项应计入委托加工物资成本的是 ()。

- A. 一般纳税人负担的增值税
- B. 耗用原材料的成本
- C. 收回后用于直接销售的产品负担的消费税
- D. 加工费

【答案】：BCD

第一节 存货的确认和初始计量

2. 自行生产的存货

自制存货的成本包括直接材料、直接人工以及制造费用。

第一节 存货的确认和初始计量

(三) 其他方式取得的存货的成本

1、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。(注：固定资产、无形资产同此规定)

第一节 存货的确认和初始计量

【例 2—2】2×16 年 1 月 1 日，A、B、C 三方共同投资设定了甲股份有限公司（以下简称“甲公司”），A 以其生产的产品作为投资（甲公司作为原材料管理和核算），该批产品的公允价值是 5 000 000 元，甲公司取得增值税专用发票上注明的不含税价款为 5 000 000 元，增值税为 800 000 元，假定甲公司的股本总额为 10 000 000 元，A 在甲公司享有的份额为 35%，

甲公司为一般纳税人，适用的增值税率为 16%，甲公司采用实际成本法核算存货。

第一节 存货的确认和初始计量

借：原材料 5 000 000
 应交税费—应交增值税（进项税额） 800 000
 贷：实收资本 3 500 000
 资本公积—资本溢价 2 300 000

第一节 存货的确认和初始计量

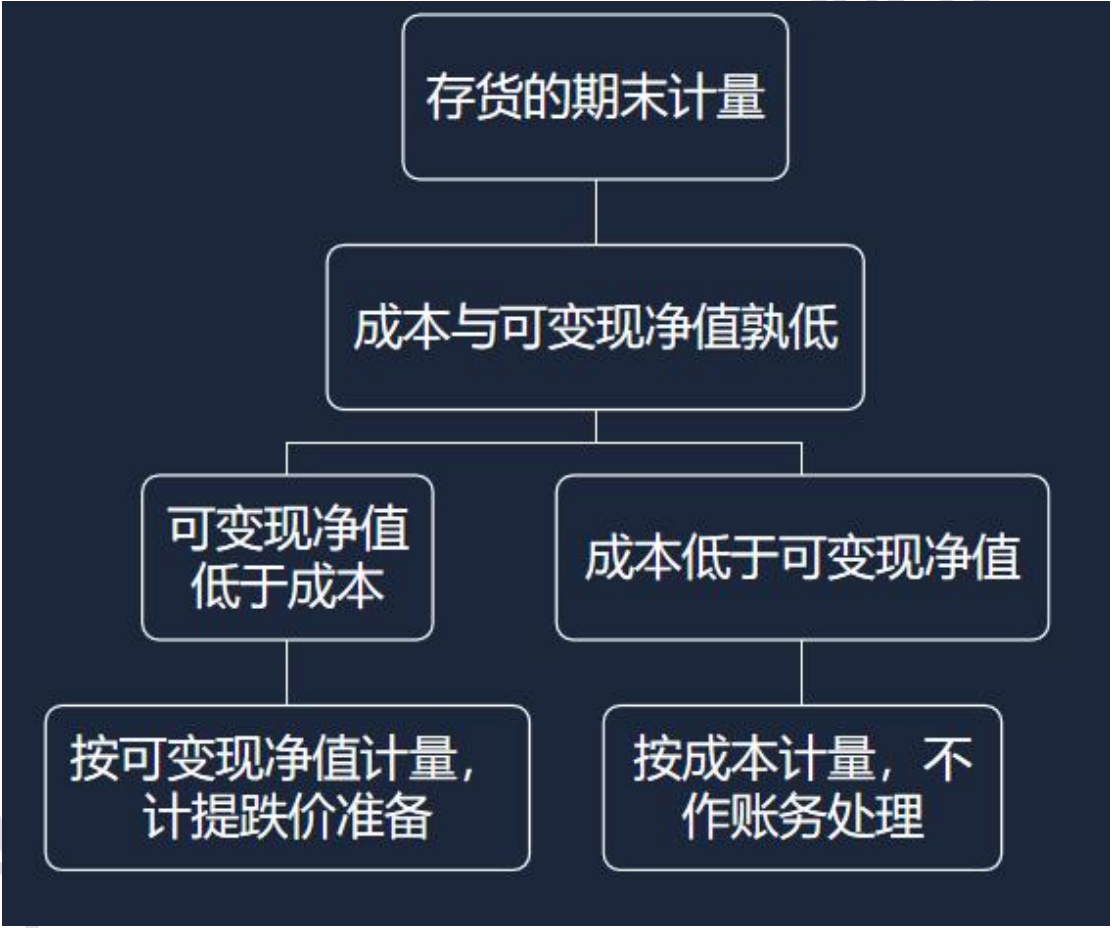
2、通过非货币性资产交换和债务重组等取得的存货，按后续章节的规定处理。

（四）通过提供劳务取得的存货
通过提供劳务取得的存货，其成本按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确定。

第二节 存货的期末计量

第二节 存货的期末计量

一、存货期末计量原则



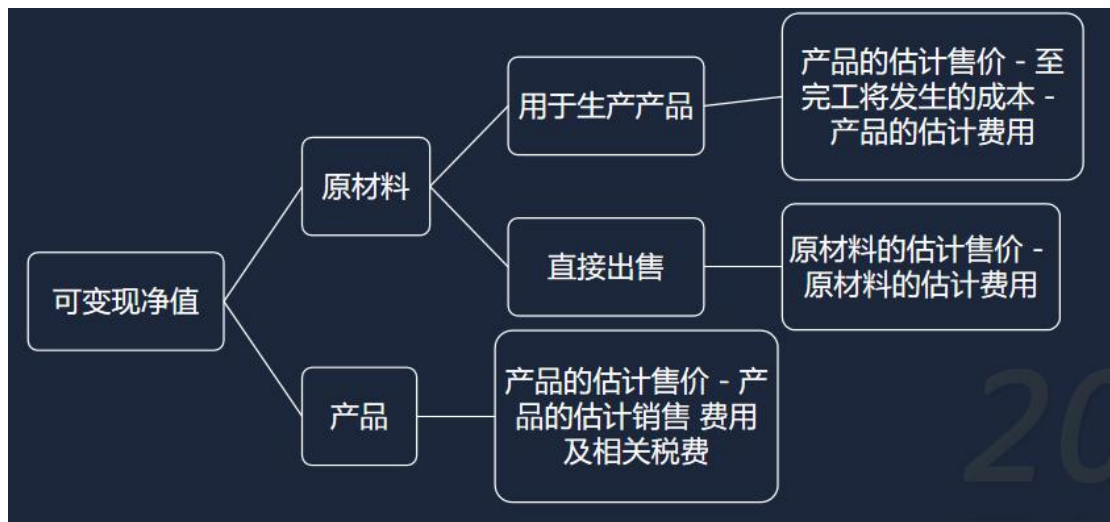
第二节 存货的期末计量

二、存货期末计量方法

第二节 存货的期末计量

第二节 存货的期末计量

（一）可变现净值的确定



第二节 存货的期末计量

【应试提示】估计售价：有合同的按合同价，无合同的按市价。

用于产品的存货，所生产的产品减值，则材料减值；如果产品没减值，则材料没减值。

第二节 存货的期末计量

【例题】2×16年12月31日，甲公司库存原材料——钢材的账面价值（成本）为600 000元，用于生产1台C机器，相对应的材料的市场购买价格总额为550 000元，假设不发生其他购买费用。由于材料的市场销售价格下降，用其生产的C型机器的市场销售价格总额由1 500 000元下降为1 350 000元，但其生产成本仍为1 400 000元，即将该批钢材加工成C型机器尚需投入800 000元，估计销售费用及税金为50 000元。确定2009年12月31日钢材的价值。

第二节 存货的期末计量

第一步，计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。

C型机器的可变现净值

=C型机器估计售价－估计销售费用及税金

=1 350 000－50 000

=1 300 000（元）

第二节 存货的期末计量

第二步，将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较。

C型机器的可变现净值1 300 000元小于其成本1 400 000元，即材料价格的下降和C型机器销售价格下降表明C型机器的可变现净值低于其成本，因此，该批钢材应当按可变现净值计量。

第二节 存货的期末计量

第三步，计算该原材料的可变现净值，并确定其期末价值。

该批钢材的可变现净值

=C型机器的估计售价－将钢材加工成C型机器尚需投入的成本－估计销售费用及税金

=1 350 000－800 000－50 000

=500 000（元）

第二节 存货的期末计量

该批钢材的可变现净值500 000元小于其成本600 000元，因此，该批钢材应计提的跌价准

备为 100 000 元，其期末价值应为其可变现净值 500 000 元，即该批钢材应按 500 000 元列示在 2×16 年 12 月 31 日资产负债表日的存货项目之中。

第二节 存货的期末计量

【多选题】对于需要加工才能对外销售的在产品，下列各项中，属于在确定其可变现净值时应考虑的因素有（ ）。

- A. 在产品已经发生的生产成本
- B. 在产品加工成产成品后对外销售的预计销售价格
- C. 在产品未来加工成产成品估计将要发生的加工成本
- D. 在产品加工成产成品后对外销售预计发生的销售费用

【答案】：BCD

第二节 存货的期末计量

【例题】甲公司为我国境内注册的上市公司。20×6 年 12 月 31 日，甲公司库存 A 产品 2000 件，其中，500 件已与丁公司签订了不可撤销的销售合同，如果甲公司单方面撤销合同，将赔偿丁公司 2 000 万元。销售合同约定 A 产品的销售价格（不含增值税额，下同）为每件 5 万元。20×6 年 12 月 31 日，A 产品的市场价格为每件 4.5 万元，销售过程中估计将发生的相关税费为每件 0.8 万元。A 产品的单位成本为 4.6 万元，此前每件 A 产品已计提存货跌价准备 0.2 万元。

要求：计算甲公司 20×6 年 A 产品应确认的存货跌价损失金额，并说明计算可变现净值时确定销售价格的依据。

第二节 存货的期末计量

【答案】：本题应区分有销售合同的 500 件与没有销售合同的 1500 件两个项目，500 件按合同售价 5 万元计算可变现净值，1500 件按市价 4.5 万元计算可变现净值。

第二节 存货的期末计量

（1）有合同的 500 件

500 件的可变现净值=售价 500×5—税费 500×0.8=500×4.2=2 100

500 件的成本=500×4.6=2 300

应保留跌价准备余额=2 300—2 100=200

应计提的跌价准备金额=200—500×0.2
=100

第二节 存货的期末计量

（2）没有合同的 1500 件

1500 件的可变现净值=售价 1 500×4.5—税费
1 500×0.8=5 550

1500 件的成本=1 500×4.6=6 900

应保留跌价准备余额=6 900—5 550=1 350

应计提的跌价准备金额=1 350—1 500×0.2
=1 050

甲公司应确认的跌价损失金额=100+1 050
=1 150

第二节 存货的期末计量

【多选题】下列有关确定存货可变现净值基础的表述，正确的有（ ）。

- A. 无销售合同的库存商品以该库存商品的估计售价为基础
- B. 有销售合同的库存商品以该库存商品的合同价格为基础
- C. 用于出售的无销售合同的材料以该材料的市场价格为基础

D. 用于生产有销售合同产品的材料以该材料的市场价格为基础

第二节 存货的期末计量

【答案】：ABC

【解析】：用于生产有销售合同产品的材料，可变现净值的计量应以该材料生产产品的合同价格为基础。

第二节 存货的期末计量

（三）存货跌价准备的计提与转回

1. 存货跌价准备的计提

资产负债表日，存货的可变现净值低于账面价值，应计提跌价准备，计入当期损益。即：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提；对数量较多、单价较低的存货，也可以分类计提。可对多方面情况相同的存货，合并计提跌价准备。

第二节 存货的期末计量

【例 2—10】甲公司按照单项存货计提存货跌价准备。2×16 年 12 月 31 日，A、B 两项存货的成本分别为 300 000 元、210 000 元，可变现净值分别为 280 000 元、250 000 元，假设存货跌价准备余额为 0。

本例中，A 存货成本高于其可变现净值，需计提存货跌价准备 $300\,000 - 280\,000 = 20\,000$ 元。期末 A 存货的金额按 280 000 元计。

第二节 存货的期末计量

存货的可变现净值高于其成本，不需计提存货跌价准备。

资产负债表中列示的存货金额为 $280\,000 +$

$210\,000 = 490\,000$ （元）。

第二节 存货的期末计量

【例 2—11】乙公司按单项存货计提存货跌价准备。2×16 年 12 月 31 日，乙公司库存自制半成品成本为 350 000 元，预计加工完成该产品尚需发生加工费用为 110 000 元，预计产成品的销售价格（不含增值税）500 000 元，销售费用为 60 000 元。假定该库存自制半成品未计提存货跌价准备，且不考虑其他因素。

第二节 存货的期末计量

半成品的可变现净值 $= 500\,000 - 60\,000 - 110\,000 = 330\,000$ （元）

半成品计提跌价准备 $= 350\,000 - 330\,000 = 20\,000$ （元）

第二节 存货的期末计量

【例 2—12】丙公司 2×15 年年末，A 存货的账面成本为 100 000 元，由于本年以来 A 存货的市场价格持续下跌，根据资产负债表状况确定的 A 存货的可变现净值为 95 000 元，存货跌价准备余额为 0，应计提的存货跌价准备为 $100\,000 - 95\,000 = 5\,000$ （元）。

借：资产减值损失 5 000

贷：存货跌价准备 5 000

第二节 存货的期末计量

2. 存货跌价准备的转回

当以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，即：以将存货跌价准备冲减至零为限。

转回存货跌价准备的会计分录：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

第二节 存货的期末计量

【例 2—13】沿用【例 2—12】，假设 2×16 年末，丙公司存货的种类和数量、账面成本和已计提的存货跌价准备均未发生变化，但 2×16 年以来 A 存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，2×16 年末 A 存货的可变现净值为 110 000 元。

可变现净值 110 000 元高于其成本 100 000 元，存货的减值因素已消失，原计提的跌价准备应转回，但应在计提的 5 000 元跌价准备限额内转回。

第二节 存货的期末计量

借：存货跌价准备——A 存货 5 000

贷：资产减值损失——A 存货 5 000

注意：如果本期导致存货可变现净值高于其成本的因素不是以前减记的影响因素，则不允许将存货跌价准备转回。

第二节 存货的期末计量

3. 存货跌价准备的结转

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本

或：

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品