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) 在产品和自制半成品，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 • 产城品 • 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，一般不应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的实际成本；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（取得运输业增值税专用发票，按规定可抵扣进项税额为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：材料采购　　122 670
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　20 730

贷：银行存款　　143 400

(2) 入库分录

借：原材料　　122 670

　贷：在途物资　　122 670



【知识链接】 关于运费的增值税抵扣问题

根据税务总局发布的《营业税改征增值税试点方案》及上海试点相关政策规定，接受交通运输业服务的增值税一般纳税人可按11%进行进项税抵扣。如果不能取得增值税专用发票的，则按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额。进项税额计算公式：进项税额＝运输费用金额×扣除率。其中的运输费用金额，是指运输费用结算单据上注明的运输费用(包括铁路临管线及铁路专线运输费用)、建设基金，不包括装卸费、保险费等其他杂费。

【例 3-3】 新华公司在2013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，要注意不同时点上的会计处理方法。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2013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。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2013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2014年1月10日前支付货款。

该例属于采用赊购方式购入存货的业务，企业应在确认入库存货成本的同时，按应付未付的货款金额确认应付账款，待支付货款时再转销应付账款。编制会计分录如下。

借：原材料　　200 000

　应交税费——应交增值税(进项税额)　　34 000

　贷：应付账款——B公司　　234 000

如果赊购附有现金折扣条件，会计处理上应参照第2章介绍的应收账款现金折扣方法，即采用总价法核算，相应的应付账款按实际交易金额入账，如果购货方在现金折扣期限内付款，则取得的现金折扣作为一项理财收入，冲减当期财务费用。

假定例3-5的购销业务附有现金折扣条件：5/10，2/30，n/60(现金折扣不含增值税)，则：

(1) 假定新华公司于2013年11月18日支付货款。

取得的现金折扣＝200 000×5%＝10 000(元)

借：应付账款——B公司　　234 000

　贷：银行存款　　224 000

　　财务费用　　10 000

(2) 假定新华公司于2013年12月8日支付货款。

取得的现金折扣＝200 000×2%＝4 000(元)

借：应付账款——B公司　　234 000

　贷：银行存款　　230 000

　　财务费用　　4 000

(3) 假定新华公司于2014年1月10日支付货款，即放弃了现金折扣。

借：应付账款——B公司　　234 000

　贷：银行存款　　234 000



【知识链接】 具有融资性质的采购业务的处理

企业赊购存货支付的货款，如果超过了正常的信用条件(一般为3年)，则该项赊购业务

实质上具有融资性质，企业不能直接按合同价款，而应按合同价款的现值确定购货成本，并将合同价款与其现值之间的差额作为未确认融资费用，在合同约定的（分期）付款期限内采用实际利率法进行摊销，计入各期财务费用。

3.2.2 自制存货的成本和会计处理

企业自制存货的成本主要由投入生产的各种原材料的采购成本和加工成本构成，其计量重点是确定加工成本及其他成本。

加工成本是指存货制造过程中发生的直接人工和制造费用，包括向直接从事产品生产的工人支付的职工薪酬，和为生产产品而发生的各项间接费用；其他成本是指除采购成本和加工成本外，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出，例如为特定客户设计产品所发生的可直接确定的设计费用、在生产过程中为使存货达到下一个生产阶段所必需的仓储费用等，但不包括加工过程中产生的非正常损耗的材料、人工和其他支出，也不包括存货在加工和销售环节发生的一般仓储费用。

企业自制并已验收入库的存货，在会计核算时应按计算确定的实际成本，借记“库存商品”科目，贷记“生产成本”科目。

【例 3-6】 新华公司 2013 年 10 月制造完成一批产成品，已验收入库。经计算，该批产品的实际生产成本为 185 000 元。编制会计分录如下。

借：库存商品　　185 000

　贷：生产成本　　185 000

3.2.3 其他方式取得存货的成本及会计处理

1. 委托加工物资

委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资，其成本构成包括发外加工的原材料或半成品成本、委托加工费用、运输费、装卸费，及按规定应计入加工成本的税金。

其中的增值税，一般纳税人在收回委托加工物资时应视同存货采购业务，将受托方代收代缴的增值税作为进项税额单独入账，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；而小规模纳税人在收回委托加工物资时，应将由受托方代收代缴的增值税计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”科目。

属于消费税应税产品的委托加工物资，应按以下情况分别处理。

（1）加工物资收回后直接用于销售的，受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”科目，待销售该项委托加工物资时不需要再缴纳消费税。

（2）加工物资收回后用于连续生产的，受托方代收代缴的消费税可予抵扣，应先借记“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。

企业主要通过设置“委托加工物资”科目来核算委托加工物资。该科目属于资产类科目，借方登记发给外单位加工的原材料或半成品的实际成本、加工费用、应计入成本的税金和运杂费等；贷方登记加工完成并收回验收入库的委托物资实际成本；期末余额一般在借

方，反映企业委托外单位加工但尚未加工完成的实际成本。

【例 3-7】 新华公司发出一批甲材料，委托C公司代为加工成乙材料（属于消费税应税产品）。发出的甲材料实际成本为180 000元，支付加工费和往返运杂费85 000元，支付由C公司代收代缴的增值税13 600元，消费税39 750元。假定委托加工的乙材料收回后用于连续生产应税消费品。编制会计分录如下。

（1）发出委托加工的甲材料

借：委托加工物资　　180 000

　贷：原材料——甲材料　　180 000

（2）支付加工费和往返运杂费

借：委托加工物资　　85 000

　贷：银行存款　　85 000

（3）支付C公司代交的增值税和消费税

借：应交税费——应交增值税（进项税额）　　13 600

　　——应交消费税　　39 750

　贷：银行存款　　53 350

（4）收回加工完成的乙材料

乙材料实际成本＝180 000＋85 000＝265 000（元）

借：原材料——乙材料　　265 000

　贷：委托加工物资　　265 000

假定新华公司将委托加工的乙材料收回后直接用于对外出售，则支付C公司代交的增值税和消费税的会计处理如下。

借：应交税费——应交增值税（进项税额）　　13 600

　委托加工物资　　39 750

　贷：银行存款　　53 350

收回的乙材料实际成本＝180 000＋85 000＋39 750＝304 750（元）

借：原材料——乙材料　　304 750

　贷：委托加工物资　　304 750

2. 接受投资者投入的存货

投资者对企业的投资可以根据具体情况及投资协议的约定，采用货币资金、存货、固定资产及无形资产等不同方式来完成，其中作为资本投入的存货，其成本应当根据投资合同或协议约定的价值来确定，相关的会计处理包括以下内容。

（1）根据合同确定的存货价值，借记“原材料”、“库存商品”等科目。

（2）按照同时取得的增值税专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目（投资者在以其存货、固定资产等非货币性资产进行对外投资时应视同销售处理）。

（3）根据投资协议确定的投资份额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并按其差额贷记“资本公积”科目。

3. 接受捐赠的存货

对于接受捐赠的存货成本，企业应根据其公允价值确定实际成本。如果在接受捐赠时获得捐赠方提供的相关存货的结算凭证，应按凭证上注明的金额确定存货成本，按捐赠方已代缴的增值税额作为进项税抵扣，同时确认营业外收入；如果接受捐赠时未能取得相关凭证，应当参照同类或类似存货的公允价值确定其入账成本。

3.3 存货发出的核算

存货发出的核算包括存货发出的计量及其会计处理。其中存货发出的计量主要是指企业发出存货的实际成本的确定。企业在其不间断的存货购入、消耗或销售过程中形成了存货的实物流转，理论上这种实物流转应当与其成本结转相一致。但在会计实务中，由于存货品种多、进出数量大，且不同方式不同批次取得的同一类型存货的成本也存在差异，如果要在每次发出存货时准确计量其实际成本，需要消耗企业极大的人力物力，违背经营管理上的成本效益原则。故此，会计核算上通常按照假定的成本结转方式来确定发出存货的成本，而不强求存货的成本结转与实物流转完全一致。

企业在对发出的存货进行会计核算时，可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。前者可以采用个别计价、先进先出、加权平均等成本结转假设来确定发出存货的成本；后者则在存货收发时均采用计划成本核算，期末再调整为实际成本。

显然，采用不同的存货成本结转假设，在期末存货与本期发出存货之间合理分配存货成本，会产生不同的（发出）存货计价方法，如先进先出法、加权平均法、个别计价法等，相应计算出来的存货计价结果也各不相同，对企业的财务状况和经营成果产生一定的影响。例如，在物价持续上涨的背景下，采用先进先出法计价，相对于加权平均法，会在一定程度上低估发出存货的成本，在高估了当期损益的同时也高估了期末存货的成本，同时对企业的利润表和资产负债表的编制产生影响。

3.3.1 实际成本法

实际成本法要求企业在发出存货时需合理确定其实际成本，并据此进行相关的账务处理。根据《企业会计准则》的规定，企业在确定发出存货的实际成本时，可以采用先进先出法、加权平均法（包括月末一次加权平均法和移动加权平均法）或者个别计价法。企业应当根据其实际情况，综合考虑存货的性质、实物流转方式和管理的需要，选择适当的存货计价方法，以合理确定发出存货的实际成本。在选定了适当的存货计价方法后，前后各期应当保持一致，并在会计报表附注中予以披露。

1. 发出存货的计价方法

（1）先进先出法。先进先出是以先入库的存货先发出去这一存货成本结转假设为前提，对先发出的存货按先入库的存货单位成本计价，后发出的存货按后入库的存货单位成本计价，据以确定本期发出存货和期末结存存货成本的一种方法。

【例 3-8】 新华公司 2013 年 8 月 A 商品的购入、发出和结存资料如表 3-2 所示。

表 3-2 A 商品存货明细账

存货明细账

存货名称及规格：A 商品　　数量单位：件　　金额单位：元

2013		凭证	摘	购 入			发 出			结 存		
月	日	编号	要	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
8	1		期初结存							300	80	24 000
	3		购入	800	83	66 400				1 100		
	5		发出				900			200		
	12		购入	500	85	42 500				700		
	15		发出				400			300		
	23		购入	700	82	57 400				1 000		
	25		发出				800			200		
	31		期末结存	2 000		166 300	2 100			200		

假定企业采用先进先出法，A 商品本月发出和月末结存成本计算如下。

8 月 5 日发出存货成本＝300×80＋600×83＝73 800(元)

8 月 15 日发出存货成本＝200×83＋200×85＝33 600(元)

8 月 25 日发出存货成本＝300×85＋500×82＝66 500(元)

本月发出存货成本＝73 800＋33 600＋66 500＝173 900(元)

月末结存存货成本＝200×82＝16 400(元)

显然，采用先进先出法进行存货计价，可以即时确定存货发出的成本，保证企业成本计算的及时性，而且这种方法计算出来的期末存货成本是按最近的购货成本确定的，较为接近现行市场价值，最大限度反映企业现有资产的价值。但该方法计算过程较为烦琐，如果使用电算化系统则可以有效避免此弊端。

(2) 月末一次加权平均法。月末一次加权平均法是指以月初结存的存货数量和本月购入存货数量作为权数，计算本月存货的加权平均单位成本，据以确定本月发出存货成本和月末结存存货成本的方法。计算公式如下：

$$\text{加权平均单位成本}=\frac{\text{月初结存存货成本}+\text{本月购入存货成本之和}}{\text{月初结存存货数量}+\text{本月购入存货数量之和}}$$

本月发出存货成本＝加权平均单位成本×本月发出存货的数量

月末结存存货成本＝加权平均单位成本×本月结存存货的数量

考虑到计算误差，为保证月末结存存货数量、单位成本与总成本的一致，在实务中通常先计算月末结存存货成本，再倒挤出本月发出存货成本，从而将计算误差挤入发出存货成本。

【例 3-9】 接例 3-8 资料，假定新华公司采用月末一次加权平均法，A 商品本月发出和月末结存成本计算如下：

$$\text{加权平均单位成本}=\frac{24\,000+166\,300}{300+2\,000}=82.74(\text{元/件})$$

$$\text{月末结存存货成本}=82.74\times200=16\,548(\text{元})$$