**第二章　存货**

**一**

**存货的确认和初始计量**

**二**

**存货的期末计量**

幻灯片2

**【本章考情分析】**

**本章近五年的平均分值为4分，考试涉及各种题型，包括单项选择题、多项选择题、判断题、计算分析题、综合题，考点主要集中在存货入账价值的确定，存货减值的计算及相关账务处理等。**

第一节　存货的确认和初始计量

存货的确认条件

**2**

存货的初始计量

**3**

存货的概念

**1**

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（最终目的是出售）。

常见的存货包括：

|  |  |
| --- | --- |
| 原材料 | 为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，不属于存货。 |
| 在产品 | ①生产成本的借方余额为期末在产品，属于企业存货。  ②制造费用期末一般无余额，结转计入了生产成本，因季节性原因导致制造费用出现余额，属于企业存货。 |
| 半成品 |  |
| 产成品 | 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，制造和修理完成验收入库后，应视同企业的产成品（视同企业的产成品，即企业为加工或修理产品发生的材料、人工费等作为受托企业存货核算）。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 商品 | ①委托代销商品确认为委托方企业存货；受托代销商品不属于受托方的存货。  ②已经取得商品所有权，但尚未验收入库的在途物资，属于购买方的存货。  ③已经发货，但存货的风险和报酬并未转移给购买方的发出商品，属于企业的存货。  ④房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地使用权属于企业的存货。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 周转材料 | 企业能够多次使用，但不符合固定资产定义的材料；  ①为包装本企业商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品；  ②在经营周转过程中使用的容器等低值易耗品；  ③周转材料符合固定资产定义的，应作为固定资产处理。 |

【提示】

①根据销售合同已经售出，即使该存货尚未运离企业，也不能再确认为本企业的存货。

②企业承诺的订货合同，由于并未实际发生，不能可靠确定其成本，因此就不能确认购买企业的存货。

③企业预计发生的制造费用，不能可靠确定其成本，因此就不能计入存货成本。

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.存货所包含的经济利益很可能流入企业；

2.存货的成本能够可靠计量。

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、加工成本和其他成本。

|  |  |
| --- | --- |
| 采购成本 | 购买价款、相关税费、进货费用（运输费、装卸费、保险费）、其他可归属于存货采购成本的费用 |
| 加工成本 | 直接人工和按一定方法分配的制造费用 |
| 其他成本 | 使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出 |

（一）外购存货成本

|  |  |
| --- | --- |
| 购买价款 | 企业购入材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额（扣除商业折扣） |
| 相关税费 | 进口关税、消费税、资源税和不得抵扣的进项税额等 |
| 其他 | ①存货采购过程中的仓储费、包装费、运输途中合理损耗、入库前的挑选整理费等（入库前的合理支出），  ②这些费用能分清负担对象的，应直接计入存货的采购成本；不能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 采购过程中的物资毁损、短缺 | ①合理损耗：存货成本；  ②应从供货单位等收回的：冲减存货采购成本；  ③意外灾害和尚待查明原因的途中损耗：计入待处理财产损溢，不得增加存货采购成本； |
| 商品流通企业的进货费用 | ①发生时直接计入存货采购成本；  ②先归集后分摊：已售商品计入主营业务成本，未售商品计入存货成本；  ③进货费用金额较小的可以在发生时直接计入销售费用。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 不计入存货成本的费用 | ①非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用；  ②不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出；  ③仓储费用：  a.采购的过程中发生的仓储费用，应计入存货的采购成本；  b.采购入库后领用前所发生的仓储费用，应计入当期损益（管理费用）；  c.生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用，应计入存货成本。 |

【例题￭多选题】下列各项中，应当计入企业产品生产成本的有（）

A.生产过程中为达到下一生产阶段所必须的仓储费用

B.日常修理期间的停工损失

C.非正常消耗的直接材料成本

D.生产车间管理人员的工资

【答案】ABD

【解析】选项C，应当计入当期损益。

（二）通过进一步加工而取得的存货

通过进一步加工而取得的产成品、在产品、半成品、委托加工物资等存货，其初始成本由采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成。

1.委托外单位加工物资的成本

①加工中实际耗用物资的成本；

②支付的加工费用；

③应负担的运杂费；

④支付的税费。

【提示】消费税

①收回后直接销售，计入委托加工物资的成本；

②收回后连续加工应税消费品的，记入应交税费—应交消费税借方。

【例题￭计算题】甲企业委托乙企业加工材料一批（属于应税消费品的非黄金饰品）。原材料成本为20000元，支付的加工费为7000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13%。（假设受托方没有同类应税消费品的计税价格）

组成计税价格=（20000+7000）÷（1-10%）=30000

受托方代收代缴的消费税=30000×10%=3000

支付的加工费可抵扣的进项税额=7000×13%=910

|  |  |
| --- | --- |
| 连续生产 | 直接销售 |
| ①发出委托加工材料  借：委托加工物资　20000  　　贷：原材料　20000 | |
| ②支付加工费用和税金  借：委托加工物资　7000  　　应交税费—增（进）　910  　　　　　　—消　3000  　　贷：银行存款　10910 | ②支付加工费用和税金  借：委托加工物资　10000  　　应交税费—增（进）　910  　　贷：银行存款　10910 |
| ③加工完成，收回委托加工材料  借：原材料　27000  　　贷：委托加工物资　27000 | ③加工完成，收回委托加工材料  借：库存商品　30000  　　贷：委托加工物资　30000 |

【例题￭单选题】甲企业发出实际成本为140万元的原材料，委托乙企业加工成半成品，收回后用于连续生产应税消费品，甲企业和乙企业均为增值税一般纳税人，甲企业根据乙企业开具的增值税专用发票向其支付加工费4万元和增值税0.52万元，另支付消费税16万元，假定不考虑其他相关税费，甲企业收回该批半成品的入账价值为（）万元。

A.144

B.144.52

C.160

D.160.68

【答案】A

【解析】委托加工物资收回后连续生产应税消费品时，消费税不计入收回物资的成本，记入应交税费—应交消费税科目。

甲企业收回应税消费品的入账价值=140+4=144（万元）。

2.自行生产的存货

自行生产的存货的初始成本包括投入的原材料或半成品、直接人工和和按一定方法分配的制造费用。

制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料损耗、劳动保护费、季节性和修理期间停工损失等。

【提示】企业生产车间未使用、不需用固定资产折旧费用计入当期损益（管理费用）

①在生产车间只生产一种产品的情况下，企业归集的制造费用可直接计入该产品成本；

②在生产多种产品的情况下，企业应采用与该制造费用相关性较强的方法对其进行合理分配。

通常采用的分配方法有：生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等，还可以按耗用原材料的数量或成本、直接成本及产品产量分配制造费用。

1. 其他方式取得的存货

|  |  |
| --- | --- |
| 投资者投入存货的成本 | 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 |
| 通过提供劳务取得的存货 | 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。 |

【例题￭计算题】2019年10月1日，A、B、C三方共同投资设定了甲有限责任公司（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500万元，甲公司取得增值税专用发票上注明的不含税价款为500万元，增值税为65万元，假定甲公司的实收资本总额为1000万元，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13%，甲公司采用实际成本法核算存货。

【答案】

A在甲公司享有的实收资本金额=1000×35%=350

A在甲公司投资的资本溢价=500+65-350=215

甲公司的账务处理如下：

借：原材料　500

　　应交税费—应交增值税（进项税额）65

　　贷：实收资本—A　350

　　　　资本公积—资本溢价　215

常见项目应计入的科目

|  |  |
| --- | --- |
| 进口原材料支付的关税 | √ |
| 运输途中合理损耗、发生的保险费、装卸费用、运输费用、材料入库前发生的挑选整理费 | √ |
| 材料入库后发生的储存费用 | 计入管理费用 |
| 生产用固定资产的折旧费、租赁费等 | 计入制造费用 |
| 季节性和修理期间的停工损失 |
| 为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用 |
| 产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销 |

|  |  |
| --- | --- |
| 超定额的废品损失 | 计入管理费用、营业外支出 |
| 定额内的废品损失 | √ |
| 自然灾害造成的净损失 | 计入营业外支出 |
| 管理不善造成的净损失 | 计入管理费用 |
| 为特定客户设计产品发生的设计费用 | √ |
| 一般产品设计费用 | 计入管理费用 |
| 企业采购用于广告营销活动的特定商品 | 计入销售费用 |

1. 存货的期末计量

存货期末计量方法

**2**

存货期末计量原则

**1**

一、存货期末计量原则

1.资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

①存货成本：是指期末存货的实际成本。（如采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，应为调整后的实际成本）

②可变现净值：是指在日常活动中，存货的估计售价减去完工时将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

2.存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。

幻灯片31

3.存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零。（全额计提存货跌价准备）

①已霉烂变质的存货。

②已过期且无转让价值的存货。

③生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

【例题￭单选题】下列关于存货可变现净值的表述中，正确的是（）。

A.可变现净值等于存货的市场销售价格

B.可变现净值等于销售存货产生的现金流入

C.可变现净值等于销售存货产生现金流入的现值

D.可变现净值是确认存货跌价准备的重要依据之一

【答案】D

【解析】可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去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。

二、存货期末计量方法

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；

当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

（一）不同情况下可变现净值的确定

1.产成品、商品等直接用于出售的存货

可变现净值＝估计售价－估计销售费用和相关税费

【例题￭计算题】2019年，由于产品更新换代，甲公司决定停止生产B型机器。为减少不必要的损失，甲公司决定将原材料中专门用于生产B型机器的外购原材料—钢材全部出售，2019年12月31日其账面价值（成本）为900000元，数量为10吨。根据市场调查，此种钢材的市场销售价格（不含增值税）为60000元/吨，同时销售这10吨钢材可能发生销售费用及税金50000元。

【答案】该批钢材的可变现净值=60000×10-50000=550000元。

2.需要经过加工的材料存货

①用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；

②材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低计量。

材料可变现净值＝该材料所生产的产成品的估计售价－至完工估计将要发生的成本－估计销售费用和相关税费

【例题￭计算题】2019年12月31日，甲公司库存原材料—A材料账面价值（成本）1500000元，市场销售价格总额（不含增值税）为1400000元，假设不发生其他购买费用；用A材料生产的产成品—B型机器的可变现净值高于成本。

要求：确定2019年12月31日A材料的账面价值。

【答案】在这种情况下，A材料即使其账面价值（成本）已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按其原账面价值（成本）1500000元列示在甲公司2019年12月31日资产负债表的存货项目之中。

【例题￭计算题】2019年12月31日，甲公司库存原材料—钢材的账面价值（成本）为600000元，可用于生产一台C型机器，市场购买价格总额为550000元，假设不发生其他购买费用。

由于钢材的市场销售价格下降，用钢材生产的C型机器的市场销售价格总额由1500000元下降为1350000元，但其生产成本仍为1400000元，将钢材加工成C型机器尚需投入800000元。估计销售费用及税金为50000元。

要求：确定2019年12月31日钢材的价值。

【答案】

①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

=1350000-50000=1300000（元）

②将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1300000元小于其成本1400000元，即钢材价格的下降和C型机器销售价格的下降表明C型机器的可变现净值低于其成本，因此，钢材应当按可变现净值计量。

幻灯片40

③计算该原材料的可变现净值，并确定其期末价值

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

=1350000-800000-50000=500000（元）

钢材的可变现净值500000元小于其成本600000元，因此。钢材的期末价值应为其可变现净值500000元，即钢材应按500000元列示在2019年12月31日资产负债表的存货项目之中。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 存货种类 | 情形 | 期末计量 |
| 用于出售 | 可变现净值＞成本 | 成本 |
| 可变现净值＜成本 | 可变现净值 |
| 可变现净值=估计售价-估计销售税费 | |
| 用于加工 | 产品可变现净值＞产品成本 | 材料成本 |
| 产品可变现净值＜产品成本 | 材料可变现净值 |
| 产品可变现净值=估计售价-估计销售税费 | |
| 材料可变现净值=估计售价-估计加工成本-估计销售税费 | |

（二）可变现净值中估计售价的确定方法

1.为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算；

2.企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

有合同按合同，无合同按售价。

【例题￭计算题】2019年8月10日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2020年2月15日，甲公司应按200000元/台的价格向乙公司提供A型号的机器10台。

2019年12月31日，甲公司A型号机器的账面价值（成本）为1360000元，数量为8台，单位成本为170000元/台。

2019年12月31日，A型号机器的市场销售价格为190000元/台。

要求：计算可变现净值的计量基础。

【答案】

应以销售合同约定的价格200000×8作为计量基础。

【例题￭计算题】2019年12月20日，甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2020年3月15日，甲公司应按200000元/台的价格向丙公司提供10台B型号的机器。

至2019年12月31日，甲公司尚未生产该批B型号机器，但持有专门用于生产该批10台B型号机器的库存原材料—钢材，其账面价值（成本）为900000元，市场销售价格总额为700000元。

要求：计算库存原材料的计量基础。

【答案】

应以销售合同的销售价格总额200000×10作为计量基础。

【例题￭计算题】2019年9月10日，甲公司与丁公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2020年2月15日，甲公司应按180000元/台的价格向丁公司提供C型号的机器10台。

2019年12月31日，甲公司C型号机器的账面价值（成本）为1920000元，数量为12台，单位成本为160000元/台。

2019年12月31日，C型号机器的市场销售价格为200000元/台。

【答案】

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 12台 | 有合同10台，按合同价 | 180000×10 |
| 无合同2台，按市场价 | 200000×2 |

（三）计提存货跌价准备的方法

1.企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

2.对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备；按存货类别的成本的总额与可变现净值的总额进行比较，每个存货类别均取较低者确定存货期末价值。

3.与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

（四）会计核算

1.计提

资产负债表日，存货的成本高于其可变现净值的，企业应当计提存货跌价准备，计提的存货跌价准备计入当期损益。

借：资产减值损失

　 贷：存货跌价准备

2.转回

已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复的，应在原已计提的存货跌价准备金额内：

借：存货跌价准备

　　贷：资产减值损失

【提示】导致存货跌价准备转回的是以前减记存货价值的影响因素的消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。如果本期导致存货可变现净值高于其成本的影响因素不是以前减记该存货价值的影响因素，则不允许转回该存货跌价准备。

3.结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。发出存货结转存货跌价准备的分录如下：

借：主营业务成本、其他业务成本等

　　存货跌价准备

　　贷：库存商品、原材料等

【例题￭计算题】甲公司按照单项存货计提存货跌价准备。2019年12月31日，A、B两项存货的成本分别为300000，210000；可变现净值分别为280000，250000；假设存货跌价准备科目余额为0。计算当日资产负债表应列示的存货金额。

【答案】

A存货：可变现净值280000＜成本300000，应计提20000存货跌价准备，在资产负债表中列示金额为280000；

B存货：可变现净值250000＞成本210000，资产负债表中列示金额为210000，合计列示490000。

【例题￭计算题】乙公司按单项存货计提存货跌价准备。2019年12月31日，乙公司库存自制半成品成本为350000元，预计加工完成该产品尚需发生加工费用110000元，预计产成品销售价格（不含增值税）为500000元，销售费用为60000元。假定该库存自制半成品未计提存货跌价准备，且不考虑其他因素的影响。

【答案】

①产成品可变现净值=50-6=44＜成本46（35+11）

②自制半成品可变现净值=50-6-11=33（元），＜自制半成品的成本=35，应计提存货跌价准备2。

【例题￭计算题】丙公司2018年年末，A存货的账面成本为100000元，由于本年以来A存货的市场价格持续下跌，根据资产负债表日状况确定的A存货的可变现净值为95000元，存货跌价准备期初余额为零，应计提的存货跌价准备为5000元。

借：资产减值损失　5000

　　贷：存货跌价准备　5000

【例题￭计算题】接上例，假设2019年年末，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，但是2019年以来A存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至2019年年末根据当时状态确定的A存货的可变现净值为110000元。

借：存货跌价准备—A存货　5000

　　贷：资产减值损失—A存货　50

【例题￭计算题】2019年，甲公司库存A机器5台，每台成本为5000元，已经计提的存货跌价准备合计为6000元。2020年，甲公司将库存的5台机器全部以每台6000元的价格售出。适用的增值税率为13%，货款未收到。

借：应收账款　33900

　　贷：主营业务收入—A机器　30000

　　　　应交税费—应交增值税（销项税额）　3900

借：主营业务成本—A机器　19000（账面价值）

　　存货跌价准备—A机器　6000

　　贷：库存商品—A机器　25000

【例题￭计算题】甲公司系生产销售机床的上市公司，期末存货按成本与可变现净值孰低计量，并按单个存货项目计提存货跌价准备。相关资料如下：

资料一：2018年9月10日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的S型机床销售合同。合同约定，甲公司应于2019年1月10日向乙公司提供10台S型机床，单位销售价格为45万元/台。

2018年12月31日，甲公司S型机床的库存数量为14台，单位成本为44.25万元/台，该机床的市场销售价格为42万元/台。估计甲公司向乙公司销售该机床的销售费用为0.18万元/台，向其他客户销售该机床的销售费用为0.15万元/台。

2018年12月31日，甲公司对存货进行减值测试前，未曾对S型机床计提存货跌价准备。

资料二：2018年12月31日，甲公司库存一批用于生产W型机床的M材料。该批材料的成本为80万元，可用于生产10台W型机床，甲公司将该批材料加工成10台W型机床尚需投入50万元。该批M材料的市场销售价格总额为68万元，估计销售费用总额为0.6万元。甲公司尚无W型机床订单。W型机床的市场销售价格为12万元/台，估计销售费用为0.1万元/台。

2018年12月31日，甲公司对存货进行减值测试前，“存货跌价准备—M材料”账户的贷方余额为5万元。

假定不考虑增值税等相关税费及其他因素。

要求：

（1）计算甲公司2018年12月31日S型机床的可变现净值。

（2）判断甲公司2018年12月31日S型机床是否发生减值，并简要说明理由。如果发生减值，计算应计提存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

（3）判断甲公司2018年12月31日是否应对M材料计提或转回存货跌价准备，并简要说明理由。如果应计提或转回存货跌价准备，计算应计提或转回存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

【答案】

（1）有合同部分可变现净值＝10×（45-0.18）＝448.2（万元）

无合同部分可变现净值＝4×（42-0.15）＝167.4（万元）

甲公司2018年12月31日S型机床的可变现净值＝448.2＋167.4＝615.6（万元）

（2）甲公司2018年12月31日S型机床对于有合同部分没有发生减值，无合同部分发生了减值。

理由：对于有合同的部分，成本为442.5万元＜可变现净值448.2万元，没有发生减值；对于无合同部分，成本为177万＞可变现净值167.4万元，发生了减值。

应计提的存货跌价准备金额＝177－167.4＝9.6（万元）

借：资产减值损失　9.6

贷：存货跌价准备　9.6

（3）M材料应该计提存货跌价准备。理由：甲公司生产的W型机床的成本＝80＋50＝130＞W型机床的可变现净值＝10×（12－0.1）＝119，W型机床发生了减值，因此M材料发生了减值。

M材料可变现净值＝10×12-50-10×0.1＝69（万元）

M材料成本＝80（万元）

M材料存货跌价准备的期末余额＝80-69＝11（万元）

M材料应计提存货跌价准备的金额＝11-5＝6（万元）

借：资产减值损失　6

　　贷：存货跌价准备　6

本章小结

1.掌握存货的确认条件

2.掌握存货初始计量的核算

3.掌握存货可变现净值的确定

4.掌握存货期末计量方法

5.熟悉存货的概念