



2021 中级会计实务 精讲班

第二章 存货

主讲：杨菠

【本章考情分析】

1. 考试规律分析

本章收录的是企业会计准则第 1 号存货的相关内容，考试题型一般为客观题为主，2017, 2018 年出了主

观题，分值 5-10 分，属于较为重点考试章节。

本章常与所得税及合并财务报表等章节内容结合命综合题。

学好本章的意义，是有助于同学们建立会计思维，为后续章节打下坚实基础。

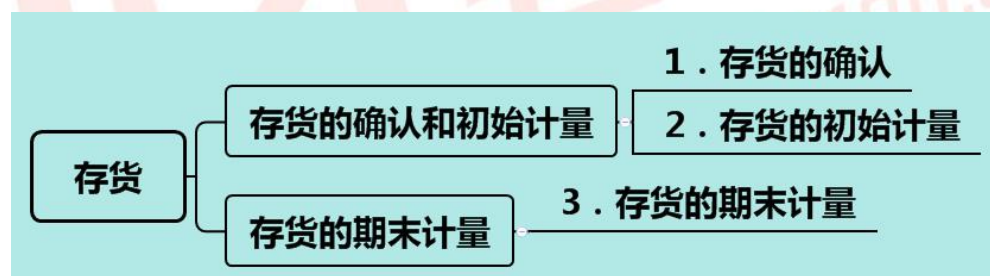
2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	3 题 6 分	2 题 2 分	2 题 3 分
多项选择题	—	1 题 2 分	2 题 4 分
判断题	—	1 题 1 分	—
计算分析题	—	—	—
综合题	—	—	—
合计	6 分	5 分	7 分

3. 教材变化

2021 本章教材无变化

【本章知识点目录】



第一节 存货的概念

一、存货的概念

项目	具体内容
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 【提示】存货确认的原则：为出售而持有的资产 【提示】企业持有的不符合固定资产确认条件的资产（如周转材料、低值易耗品）也作为存货列报
常用会计科目	原材料、库存商品（开发产品）、委托代销商品
要点提示	（1）工程物资不属于存货，其价值转移到固定资产 （2）生产成本核算内容是存货（属于在产品、半成品）



老会计-用心传递温

【例题·单选题】房地产开发企业用于在建商品房的土地使用权，在资产负债表中应列示的项目为（ ）。

- A. 存货 B. 固定资产 C. 无形资产 D. 投资性房地产

【答案】A

【解析】房地产开发企业用于在建商品房的土地使用权应作为企业的存货核算，A项正确。

二、存货的确认条件

首先满足存货的定义，然后同时满足下列条件时予以确认：

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

【重要提示】确认是指明确辨认，即可具体化确认表项目（存货）、会计科目

三、存货的初始计量

【提示1】

初始计量的原则

初始计量即金额，确认资产取得的成本应当反映取得资产所付出的货币代价

【提示2】

企业取得存货的成本按照成本进行计量

企业存货的取得主要是通过外购和自制两个途径

（一）外购的存货

成本类型	成本包括的内容
存货的采购成本	（1）存货的采购成本 =购买价款+相关税费+运输费、装卸费、保险费+其他可归属于存货采购成本的费用（做加法）
存货的采购成本	（2）上述公式中涉及的项目，应注意： ①购买价款：一般纳税人不含增值税的金额，小规模纳税人含增值税金额； ②税：关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税等； ③费：采购过程中发生的、入库前发生的； ④运输途中的合理损耗，由合格品承担，构成存货成本，如果是计算存货总成本时不加也不减，计算单位成本时，实际入库数量=采购数量-合理损耗数量； ⑤为取得该项资产发生的必要支出，相关支出，即付出的代价=付出的对价公允价

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2017年6月1日，甲公司购买Y产品获得的增值税专

用发票上注明的价款为450万元，增值税税额为58.5万元。甲公司另支付不含增值税的装卸费7.5万元，不考虑其他因素。甲公司购买Y产品的成本为（ ）万元。

- A. 516 B. 457.5 C. 450 D. 526.5

【答案】B

【解析】甲公司购买Y产品的成本=450+7.5=457.5（万元），增值税不计入产品成本。

【例题·多选题】甲公司系增值税一般纳税人，下列各项中，应计入进口原材料入账价



老会计-用心传递温

值的有()【2019】

- A. 购买价款 B. 关税
C. 入库前的仓储费 D. 进口环节可抵扣增值税

【答案】ABC

【解析】增值税一般纳税人进口环节可抵扣的增值税，要单独计入应交税费—应交增值税（进项税额）

中，不计入原材料入账价值，选项 A、B 和 C 正确

【例题·多选题】下列各项中，不应计入外购存货的成本中的有()【2020 年】

- A. 验收入库后发生的仓储费用 B. 运输途中发生的合理损耗
C. 进口商品支付的关税 D. 购入商品运输过程中发生的的保险费用

【答案】A

【解析】选项 A 验收入库后发生的仓储费用计入管理费用，不构成外购存货的成本;选项 BCD 都可以计入存货成本。

【思考】存货途中合理损耗的会计处理

成本类型	成本包括的内容
商品流通企业的采购成本	(1) 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，应当计入存货的采购成本 (2) 商品流通企业的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分别进行分摊，对于已售商品的进货费用，计入当期损益（主营业务成本）；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。采购商品的进货费用金额较小的，也可在发生时直接计入当期损益（销售费用） 【提示】典型“一国两制”

【例题·判断题】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，应当计入存货的采购成本，也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行分摊。()

【答案】✓

成本类型	成本包括的内容
不计入存货成本	(1) 采购过程中发生的物资毁损，短缺等： ①应从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，冲减所购物资的采购成本 ②因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，不得增加物资的采购成本，暂作为待处理财产损失溢进行核算，查明原因后再作处理
不计入存货成本	(2) 下列费用应当在发生时确认为当期损益，也不计入存货成本：①非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用；②仓储费用（不包括在生产过程中为达



老会计-用心传递温

	到下一个生产阶段所必需的仓储费用)是计入当期损益的;③不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出
--	---

【例题·多选题】企业为外购存货发生的下列各项支出中,应计入存货成本的有()。

- A. 入库前的挑选整理费 B. 运输途中的合理损耗
C. 不能抵扣的增值税进项税额 D. 运输途中因自然灾害发生的损失

【答案】ABC

【解析】选项D,自然灾害造成的损失不属于合理损耗,应作为营业外支出,不计入存货成本。

【例题·单选题】甲公司系增值税一般纳税人。2X18年12月1日外购一批原材料,取得的增值税专用发票

发票上注明的价款为80万元,增值税税额为10.4万元,入库前发生挑选整理费1万元。不考虑其他因素,该批原材料的入账价值为()万元。【2019】

- A. 93.8 B. 80 C. 81 D. 92.85

【答案】C

【解析】外购存货的成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于该存货的采购成本,即该批材料的入账价值=买价80+入库前的挑选整理费1=81(万元)

(二)通过进一步加工而取得的存货

1. 委托外单位加工完成的存货成本

成本类型	成本包括的内容
委托外单位加工完成的存货成本	(1) 存货成本=实际耗用的原材料(或者半成品)+加工费+往返运杂费 注意: 增值税、消费税
委托外单位加工完成的存货成本	(2) 上述公式中涉及的项目,应注意: ①关于两税: 取决于税法规定,如果税法允许抵扣则不计入存货成本; ②增值税: 看委托方身份: 一般纳税企业缴纳的增值税按税法规定可以抵扣; ③消费税: 看消费品用途: 连续生产应税消费品还是收回后直接用于销售的或用于继续生产非应税消费品 (3) 应设置的会计科目: 委托加工物资

【教材例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%。

甲企业按实际成本核算原材料,有关账务处理如下:

(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) 支付加工费和税金

消费税=消费税组成计税价格×消费税税率



老会计-用心传递温

消费税组成计税价格=材料实际成本+加工费+消费税

消费税组成计税价格=

(材料实际成本+加工费) / (1-消费税税率)

消费税组成计税价格

= (20 000+7 000) / (1-10%) =30 000 (元)

受托方代收代交的消费税税额

=30 000×10%=3 000 (元)

应交增值税税额

=7 000×13%=910 (元)

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——乙企业 7 000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 910

 ——应交消费税 3 000

 贷：银行存款 10 910

②甲企业收回加工后的材料直接用于出售的（不高于受托方计税价）

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） 910

 贷：银行存款 10 910

(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出售的（不高于受托方计税价）

借：库存商品 30 000 (20 000+10 000)

 贷：委托加工物资——乙企业 30 000

【例题·单选题】甲公司向乙公司发出一批实际成本为 30 万元的原材料，另支付加工费 6 万元（不含增值税），委托乙公司加工一批适用消费税税率为 10% 的应税消费品，加工完成收回后，全部用于连续生产应税消费品，乙公司代扣代缴的消费税款准予后续抵扣。甲公司和乙公司均系增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 13%。不考虑其他因素，甲公司收回的该批应税消费品的实际成本为（ ）万元。

A. 36 B. 39.6 C. 40 D. 42.12

【答案】A

【解析】委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣，不计入委托加工物资的成本，所以甲公司收回的该批应税消费品的实际成本=30+6=36（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、直接人工和按照一定方法分配的制造费用。

产品成本=直接材料+直接人工+制造费用 9

【提示】制造费用是构成产品成本的间接费用，不是期间费用。

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。

【例题·多选题】下列项目中，作为增值税一般纳税人企业一般应计入存货成本的有



老会计-用心传递温

()。

- A. 购入存货支付的关税
- B. 商品流通企业采购过程中发生的保险费
- C. 企业提供劳务取得存货发生的从事劳务提供人员的直接人工
- D. 自制存货生产过程中发生的直接费用

【答案】ABCD

【解析】购入存货支付的关税和自制存货生产过程中发生的直接费用应计入存货成本；商品流通企业采购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应当计入存货采购成本；企业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。

(三) 其他方式取得的存货

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。

【例 2-2】2×16 年 1 月 1 日，A、B、C 三方共同投资设立了甲责任有限公司（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为 5 000 000 元。甲公司取得的增值税专用发票上注明的不含税价款为 5 000 000 元，增值税税额为 650 000 元。假定甲公司的实收资本总额为 10 000 000 元，A 在甲公司享有的份额为 35%。甲公司为一一般纳税人，适用的增值税税率为 13%；甲公司采用实际成本法核算存货。

本例中，由于甲公司为一一般纳税人，投资合同约定的该项原材料的价值为 5 000 000 元，因此，甲公司接受的这批原材料的入账价值为 5 000 000 元，增值税 650 000 元单独作为可抵扣的进项税额进行核算。

A 在甲公司享有的实收资本金额

=10 000 000×35%=3 500 000（元）

A 在甲公司投资的资本溢价

=5 000 000+650 000-3 500 000=2 150 000（元）

甲公司的账务处理如下：

借：原材料	5 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	650 000
贷：实收资本——A	3 500 000
资本公积——资本溢价	2 150 000

2. 通过提供劳务取得的存货

企业提供劳务取得存货的，所其成本按照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·判断题】企业通过提供劳务取得存货的成本，按提供劳务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。() (2016 年)

【答案】√

第二节 存货期末计量原则

一、存货的期末计量原则

【提示 1】期末存货的计量属于资产负债表日计量

- 是确定资产负债表日计量的金额



老会计-用心传递温

- 其应当反映资产在资产负债表日时点的价值

期末计量——资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

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。

【提示 1】

- 上述的“成本”是指实际成本；
- “可变现净值”是估计指标，依赖职业判断。

【提示 2】方法——杨氏减值万能表

项目	金额
存货成本	
存货可变现净值	
判断是否减值	
存货期末账面价值（孰低）	

【提示 3】存货跌价准备的会计处理

（1）计提

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

【说明 1】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。

【说明 2】资产价值减少，费用增加，当期利润减少。

二、存货期末计量方法

（一）存货减值迹象的判断

1. 发现了以下情形之一，应当考虑计提存货跌价准备：

- （1）该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；
- （2）企业使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格；
- （3）企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，因该原材料的市场价格又低于其账面成本；
- （4）因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；
- （5）其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

【归纳】上述情形判断的总原则是成本大于售价。

2. 存货存在下列情形之一，通常表明存货的可变现净值为零：

- （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；
- （4）其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

（二）可变现净值的计算

可变现净值的计算		具体内容
适用于出售的存货（例如商品或不用的材料）	公式	可变现净值 = （预计售价） - （预计销售费用、预计销售税金）
	要点提示	（1）关键知识点：可变现净值中预计售价的确认 （2）有合同约定的存货，以商品的合同价格为



老会计-用心传递温

		预计售价，没有合同约定的存货，按一般销售价格为计量基础
		(3) 如果企业持有的同一项存货数量多于销售合同或劳务合同订购的数量的，应分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额 (4) 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
适合用于生产产品的材料	公式	材料可变现净值 = (最终生产产品预计售价) - (进一步加工成本) - (预计销售费用、预计销售税金)
	要点提示	(1) 可变现净值中预计售价的确认 (2) 考试时给出的材料的市场售价是坑，不用材料的市场售价计算生产产品的材料可变现净值，而是最终生产产品预计售价

【例题·单选题】2013年12月1日，甲公司与乙公司签订了一项不可撤销的销售合同，约定甲公司于2014年1月12日以每吨2万元的价格（不含增值税）向乙公司销售K产品200吨。2013年12月31日，甲公司库存该产品300吨，单位成本为1.8万元，单位市场销售价格为1.5万元（不含增值税）。甲公司预计销售上述300吨库存产品将发生销售费用和其他相关税费25万元。不考虑其他因素，2013年12月31日，上述300吨库存产品的账面价值为（ ）万元。【2014年】

A. 501.67

B. 525

C. 540

D. 550

【答案】A

【解析】

项目	有合同 200 吨库存商品	无合同 100 吨库存商品
存货成本	$1.8 \times 200 = 360$ (万元)	$1.8 \times 100 = 180$
存货可变现净值	$2 \times 200 - 25 \times 200 / 300 = 383.33$ (万元)	$1.5 \times 100 - 25 \times 100 / 300 = 141.67$ (万元)
判断是否减值	未减值	发生减值
存货期末账面价值 (孰低)	360	141.67
上述 300 吨库存产品的账面价值 = $1.8 \times 200 + 141.67 = 501.67$ (万元)。 无合同部分 100 吨库存商品发生减值，应计提存货跌价准备 = $180 - 141.67 = 38.33$ (万元) 会计分录： 借：资产减值损失 38.33 贷：存货跌价准备 38.33		

【例题·单选题】2X18年12月10日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同。合同约定，甲公司应于2X19年2月10日以每台30万元的价格向乙公司交付5台H产品。2X18年12月31日，甲公司库存的专门用于生产上述产品的K材料账面价值为100万元，市场销售价格为98万元，预计将K材料加工成上述产品尚需发生加工成本40万元，与销售上述产品相关的税费15万元。不考虑其他因素，2X18年12月31日，K材料的可变现净值



老会计-用心传递温

为()万元。【2019】

A. 100 B. 95 C. 98 D. 110

【答案】B

【解析】H 产品账面价值=100+40=140 万元>可变现净值=30*5-15=135 万元,H 产品发生减值,所以 K 材料可变现净值=30*5-40-15=95 万元。

【例题·单选题】A 公司采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价,成本与可变现净值按单项存货进行比较。2017 年 12 月 31 日,甲、乙、丙三种存货成本与可变现净值分别为:甲存货成本 10 万元,可变现净值 8 万元;乙有 12 万元,可变现净值 15 万元;丙存货成本 18 万,可变现净值 15 万元。甲、乙、丙三种存货已计提的跌价准备分别为 1 万元、2 万元、1.5 万元。假定该企业只有这三种存货,2017 年 12 月 31 日应补提的存货跌价准备总额为()万元。【2020 真题】

A-0.5. B. 0.5 C. 2 D. 5

【答案】B

【解析】对于甲:期末存货跌价准备余额=10-8=2 万,已计提 1 万,所以本期补提 1 万元
对于乙:成本 12 万,可变现净值 15 万,期末存货跌价准备应该为 0,不发生跌价,所以转回已计提的 2 万。

对于丙:期末存货跌价准备余额=18-15=3 万,已计提 1.5 万,补提 1.5 万;合计补提=1-2+1.5=0.5 万元。

(三) 存货跌价准备的会计处理

1. 存货跌价准备的计提。

借: 资产减值损失

 贷: 存货跌价准备

【提示 1】

①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;

②资产价值减少,费用增加,当期利润减少。

(三) 存货跌价准备的会计处理

2. 存货跌价准备的转回。

借: 存货跌价准备

 贷: 资产减值损失

【重要提示】

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,恢复金额。

【例题·判断题】企业的存货跌价准备一经计提,即使减记存货价值的影响因素已经消失,原已计提的存货跌价准备也不得转回。() 【2019】

【答案】×

【解析】如果减记存货价值的影响因素已经消失,可以转回以前因该因素计提的存货跌价准备。

【教材例 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,根据资产负债表日状况确定的 A 存货的可变现净值为 95 000 元,“存货跌价准备”期初余额为零,应计提的存货跌价准备为 5 000 元(100 000-95 000)。

相关账务处理如下:



老会计-用心传递温

借：资产减值损失——A 存货 5 000
 贷：存货跌价准备——A 存货 5 000

【教材例 2-13】沿用【教材例 2-12】，假设 2×16 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 2×16 年以来 A 存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至 2×16 年年末根据当时状态确定的 A 存货的可变现净值为 110 000 元。

本例中，由于 A 存货市场价格上涨，2×16 年年末 A 存货的可变现净值（110 000 元）高于其账面成本（100 000 元），可以判断以前造成减记存货价值的影响因素（价格下跌）已经消失。A 存货减记的金额应当在原已计提的存货跌价准备金额 5 000 元内予以恢复。

相关账务处理如下：

借：存货跌价准备——A 存货 5 000
 贷：资产减值损失——A 存货 5 000

3. 存货跌价准备的结转。

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

【重要提示】

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。

【教材例 2-14】20×8 年，甲公司库存 A 机器 5 台，每台成本为 5 000 元，已经计提的存货跌价准备合计为 6 000 元。20×9 年，甲公司将库存的 5 台机器全部以每台 6 000 元的价格售出，适用的增值税税率为 13%，货款未收到。

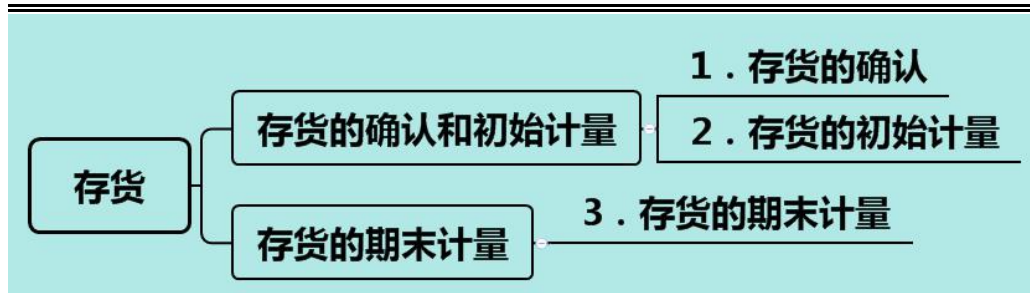
甲公司的相关账务处理如下：

借：应收账款 3 3900
 贷：主营业务收入——A 机器 30 000
 应交税费——应交增值税（销项税额）3 900
 借：主营业务成本——A 机器 19 000
 存货跌价准备——A 机器 6 000
 贷：库存商品 25 000

或：

借：主营业务成本——A 机器 25 000
 贷：库存商品 25 000
 借：存货跌价准备——A 机器 6 000
 贷：主营业务成本——A 机器 6 000

【本章小结】



旧书不厌百回读，熟读精思子自知。——苏轼



请关注公众号、听更多免费直播