



## 第7课 存货（上）

### 一、存货概述

#### （一）存货的内容

存货，是指企业在日常生活中持有以备出售的产品或商品、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或物料等，包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

### 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**。

#### （一）存货的采购成本

存货的采购成本，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存货采购成本的费用**。

其中：

1、存货的购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但**不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额**。

2、存货的相关税费是指企业购买存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教育费附加等应计入存货采购成本的税费。

3、其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用，如在存货采购过程中发生的**仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等**。

**【例题1·单选题】**某企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料 200 吨，增值税专用发票上注明的价款为 60 万元，增值税税额为 7.8 万元，支付的保险费为 3 万元，入库前的挑选整理费用为 1 万元。不考虑其他因素，该批原材料实际成本为每吨（ ）万元。（2016 年改编）

A. 0.3                      B. 0.32                      C. 0.371                      D. 0.351

**【答案】B**

**【解析】**该批原材料实际总成本=60+3+1=64（万元）；单位成本=64÷200=0.32（万元/吨）。

**【例题2·单选题】**某企业为增值税一般纳税人，6月采购商品一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 300 000 元，增值税税额为 39 000 元，款项用银行存款支付，商品已验收入库；另支付保险费 10 000 元。不考虑其他因素，该企业采购商品的成本为（ ）元。（2015 年改编）

A. 310 000                      B. 339 000                      C. 349 000                      D. 300 000

**【答案】A**

**【解析】**采购商品的成本=300 000+10 000=310 000（元）。

**【例题3·多选题】**下列各项中，属于材料采购成本的有（ ）。（2015 年）

- A. 材料采购运输途中发生的合理损耗
- B. 材料入库前的挑选整理费用
- C. 购买材料的价款
- D. 购入材料的运杂费

**【答案】ABCD**



## 老会计，用心传递温度

### 4、特殊规定

(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，应当计入存货采购成本。

(2) 企业也可以将进货费用先进行归集，期末根据所购商品的存销情况进行分摊，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。

(3) 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）。

#### 【注】

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，应在发生时计入当期损益，不应计入存货成本。如由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应确认为当期损益。

(2) 仓储费用指企业在存货采购入库后发生的储存费用，应在发生时计入当期损益。但是，在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。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，应在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

### (二) 存货的加工成本

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

直接人工是指企业在生产产品和提供劳务过程中发生的直接从事产品生产和劳务提供人员的职工薪酬。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。

### (三) 存货的其他成本

存货的其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本。

### (一) 企业自制存货的成本

企业自制的存货，包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等，其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。

情况	是否计入存货成本
进口原材料支付的关税	√
存货采购过程中的运输费用	√ 销售存货运费计入销售费用
存货采购过程中的保险费	√
存货入库前的挑选整理费	√
运输途中的合理损耗	√
存货采购过程中的装卸费	√
生产产品过程中发生的制造费用	√
为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费	√ 正常产品设计费计入当期损益
存货入库后发生的储存费用(不包括在生产过程中为达到下一个阶段所必需的存储费用)	× 【计入管理费用】
管理不善导致原材料的净损失	× 【计入管理费用】
自然灾害等非常损失原因造成的原材料的净损失	× 【计入管理费用】



【例题4·多选题】下列各项中，应计入企业存货成本的有（ ）。(2018年)

- A. 存货加工过程中发生的直接人工
- B. 为特定客户设计产品的可直接确定的设计费用
- C. 购买存货时支付的进口关税
- D. 存货采购运输中发生的定额内合理损耗

【答案】ABCD

【解析】存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。选项A，存货加工过程中发生的直接人工属于存货的加工成本；选项B，企业为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本，属于存货的其他成本；选项C，购买存货时支付的进口关税属于存货的采购成本；选项D，存货采购运输中发生的定额内合理损耗属于存货的采购成本。

### 三、发出存货的计价方法

#### （一）发出存货计价方法的管理

发出存货可以采用**实际成本核算**，也可以采用**计划成本核算**。

如果采用实际成本核算，则发出存货成本的计算要在**先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法、个别计价法**等方法中作出选择。

如果采用计划成本核算，会计期末要对存货计划成本和实际成本之间的差异进行单独核算，最终将计划成本调整为实际成本。

【例题5·多选题】存货按实际成本计价的企业，发出存货成本的计价方法有（ ）。(2016年)

- A. 月末一次加权平均法
- B. 个别计价法
- C. 移动加权平均法
- D. 先进先出法

【答案】ABCD

【解析】存货按实际成本计价的企业，发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法等。

#### （二）个别计价法（个别认定法）

假设前提：**实物流转与成本流转一致**

具体计算过程：

按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本。

优点：计算准确

缺点：工作量大，不适用于所有企业。

#### （三）先进先出法

假设前提：先购进的存货先发出

具体计算过程：

按先进先出的假定流转顺序来确定发出存货的成本及期末结存存货的成本。

优点：先进先出法可以随时结转存货发出成本。

缺点：较繁琐，如果存货收发业务较多、且存货单价不稳定时，其工作量较大。

【注】在**先进先出法**下，在**物价持续上升**时，**期末存货成本接近于市价**，而**发出成本偏低**，会**高估企业当期利润和库存存货价值**；反之，会**低估企业存货价值和当期利润**。



【例题 6·单选题】某企业采用先进先出法核算原材料，2017 年 3 月 1 日库存甲材料 500 千克，实际成本为 3 000 元，3 月 5 日购入甲材料 1 200 千克，实际成本为 7 440 元，3 月 8 日购入甲材料 300 千克，实际成本为 1 830 元，3 月 10 日发出甲材料 900 千克。不考虑其他因素，该企业发出的甲材料实际成本为（ ）元。（2018 年）

- A. 5 550                      B. 5 580                      C. 5 521.5                      D. 5 480

【答案】D

【解析】本题中，10 日发出的 900 千克甲材料中，先发出期初结存的 500 千克，然后发出 3 月 5 日购入的 400（900-500=400）千克。所以，该企业发出的甲材料实际成本=3 000+7 440÷1 200×400=5 480（元）。

【例题 7·多选题】下列各项中，关于先进先出法的表述正确的有（ ）。

- A. 先进先出法不能随时结转发出存货成本  
B. 按先进先出的假定流转顺序来确定发出存货的成本及期末结存存货的成本  
C. 需有假设前提即先购进的存货先发出  
D. 如果存货收发业务较多，且存货单价不稳定时工作量较大

【答案】BCD

【解析】先进先出法可以随时结转发出存货成本，选项 A 不正确。

#### （四）月末一次加权平均法

具体计算过程：存货单位成本=[月初库存存货的实际成本+Σ（本月各批进货的实际单位成本×本月各批进货的数量）]/（月初库存存货数量+本月各批进货数量之和）

本月发出存货成本=本月发出存货数量×存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货数量×存货单位成本

优点：简化成本计算工作。

缺点：平时无法从账簿中查询存货的收发及结存金额，需到月末才能计算出相应的结果，不利于存货成本日常管理与控制。

【例题 8·单选题】某企业采用月末一次加权平均法核算发出材料成本。2017 年 6 月 1 日结存乙材料 200 件、单位成本 35 元，6 月 10 日购入乙材料 400 件、单位成本 40 元，6 月 20 日购入乙材料 400 件、单位成本 45 元。当月发出乙材料 600 件。不考虑其他因素，该企业 6 月份发出乙材料的成本为（ ）元。（2018 年）

- A. 24 600                      B. 25 000                      C. 26 000                      D. 23 000

【答案】A

【解析】该企业 6 月份发出乙材料的成本

=（200×35+400×40+400×45）÷（200+400+400）×600=24 600（元）。

#### （五）移动加权平均法

具体计算过程：

存货单位成本=（原有库存存货实际成本+本次进货实际成本）÷（原有库存存货数量+本次进货数量）

本次发出存货成本=本次发出存货数量×本次发货前存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货数量×本月月末存货单位成本



## 老会计，用心传递温度

【例题9·单选题】A公司月初结存甲材料13吨，每吨单价8 290元，本月购入情况如下：3日购入5吨，单价8 800元；17日购入12吨，单价7 900元。本月领用情况如下：10日领用10吨；28日领用10吨。A公司采用移动加权平均法计算发出存货成本，则A公司月末结存甲材料成本为（ ）元。

A. 81 126.70      B. 78 653.25      C. 85 235.22      D. 67 221.33

【答案】A

【解析】3日购入后的平均单价=  $(13 \times 8\,290 + 5 \times 8\,800) \div (13 + 5) = 8\,431.67$  (元/吨)；17日购入后的平均单价=  $[(13 - 10) \times 8\,431.67 + 12 \times 7\,900] \div (8 + 12) = 8\,112.67$  (元/吨)；

月末结存甲材料数量=  $13 + 5 + 12 - 10 - 10 = 10$  (吨)；

结存甲材料成本=  $10 \times 8\,112.67 = 81\,126.70$  (元)。

### 四、原材料

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半成品，以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。

原材料具体包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

原材料的日常收发及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

#### （一）采用实际成本核算

由于支付方式不同，原材料入库的时间与付款的时间可能一致，也可能不一致，在会计处理上也有所不同。

##### 1、购入环节

###### （1）单货同到：

借：原材料

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

###### （2）单到货未到：

单到时：

借：在途物资

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

材料验收入库时：

借：原材料

    贷：在途物资

###### （3）货到单未到：

月末仍未收到单据时，材料按暂估价值入账：

借：原材料

    贷：应付账款—暂估应付账款

下月初用红字冲销原暂估入账金额；

等单据到后按“单货同到”进行会计处理。

###### （4）采用预付货款方式采购材料：

预付货款时：

借：预付账款

    贷：银行存款





## 老会计，用心传递温度

收到材料并验收入库时：

借：原材料

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    贷：预付账款

补付货款时：

借：预付账款

    贷：银行存款

【例题 10·判断题】月末货到单未到的入库材料应按暂估价入账，并于下月初用红字冲销原暂估入账金额。

（ ）（2017 年）

【答案】√

### 1、发出环节

（1）用于生产经营：

借：生产成本（直接材料成本）

    制造费用（间接材料成本）

    销售费用（销售部门消耗）

    管理费用（行政部门消耗）

    在建工程（工程项目消耗）

    研发支出（研发环节消耗）

    委托加工物资（发出加工材料）

    贷：原材料

（2）用于出售：

借：其他业务成本

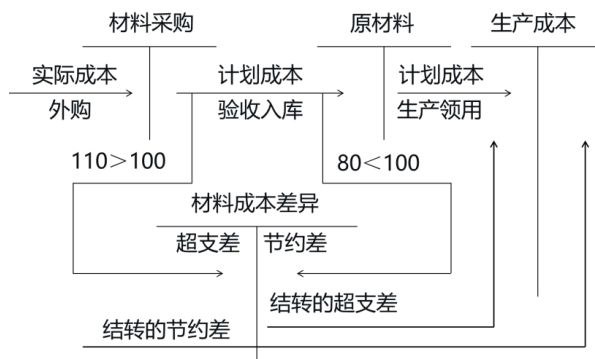
    贷：原材料

### （二）采用计划成本核算

原材料采用计划成本核算，其本质上还是实际成本，只是将实际成本分为计划成本和材料成本差异。

#### 1、设置的科目

材料采购（采用实际成本核算无需设置此科目）、原材料、材料成本差异



### 2、基本核算程序

会计处理：

（1）按实际采购成本作如下处理：

借：材料采购（实际成本）



## 老会计，用心传递温度

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款（其他货币资金、应付票据、应付账款等）

（2）验收入库时：

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（实际成本）

材料成本差异（差额，或借方）

**【注】“材料成本差异”科目借方差额为购入时的超支差；贷方差额为购入时的节约差。**

（3）领用时：

借：生产成本（计划成本）

贷：原材料（计划成本）

（4）期末结转差异：

借：生产成本等

贷：材料成本差异（结转超支差）

借：材料成本差异（结转节约差）

贷：生产成本等

本期材料成本差异率=（期初结存材料的成本差异+本期验收入库材料的成本差异）÷（期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本）×100%

发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×本期材料成本差异率

期末结存材料的实际成本=期末材料的计划成本×（1+材料成本差异率），节约差为“-”表示。

3、如果企业的材料成本差异率各期之间是比较均衡的，也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。年度终了，应对材料成本差异率进行核实调整。

期初材料成本差异率=期初结存材料的成本差异÷期初结存材料的计划成本×100%

发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×期初材料成本差异率

**【注】节约差异为负号，超支差异为正号。**

**【总结】**

（1）采购时，按实际成本记入“材料采购”科目借方；

（2）验收入库时，按计划成本记入“原材料”科目的借方，实际成本记入“材料采购”科目贷方，差额形成“材料成本差异”；

（3）平时发出材料时，一律用计划成本；

（4）期末，计算材料成本差异率，结转发出材料应负担的差异额。

**【例题 11·单选题】**期初材料计划成本 500 万元，超支差异为 90 万元。本月入库材料计划成本 1 100 万元，节约差为 170 万元。本月领用材料计划成本 1 200 万元，领用材料实际成本（ ）万元。（2018 年）

A. 1 395

B. 1 140

C. 1 005

D. 1 260

**【答案】B**

**【解析】**本期材料成本差异率=（90-170）/（500+1 100）×100%=-80/1 600×100%=-5%，本月领用材料的实际成本=1 200×（1-5%）=1 140（万元）。

**【例题 12·单选题】**某企业材料采用计划成本核算。月初结存材料计划成本为 200 万元，材料成本差异为节约 20 万元，当月购入材料一批，实际成本为 135 万元，计划成本为 150 万元，领用材料的计划成



## 老会计，用心传递温度

本为 180 万元。当月结存材料的实际成本为（ ）万元。

- A. 153                      B. 162                      C. 170                      D. 187

【答案】A

【解析】本月材料成本差异率 $=(-20-15)/(200+150) \times 100\%=-10\%$ ，领用原材料的实际成本 $=180 \times (1-10\%)=162$ （万元），当月结存材料的实际成本 $=200-20+135-162=153$ （万元）。

“材料采购”“在途物资”和“原材料”科目的区别：

**材料采购**：是在采用计划成本核算下才会使用的科目，借方登记采购原材料或商品的实际成本，贷方登记入库材料的计划成本。期末为借方余额，反映企业在途材料的采购成本。

**在途物资**：是原材料和商品等采用实际成本核算下使用的，核算收到发票及账单但货物在途，价款已付但未入库的存货的采购成本。

**原材料**：是在计划成本或实际成本核算下均会使用的科目，在计划成本核算下，核算的是入库或出库材料的计划成本，在实际成本核算下，核算的是入库或出库材料的实际成本。

【例题 13·判断题】企业原材料采用计划成本计价，购入原材料无论是否入库，其实际成本都应通过“材料采购”科目核算。（ ）（2019 年）

【答案】√