



第一章 存货

本章框架

1. 存货的确认和初始计量
2. 存货的期末计量

本章考情

本章属于基础章节，难度不大，历年考试 3 分左右，客观题为主，本章考点主要集中在存货入账价值的确定及期末计量。此外，也可与其他章节结合在主观题中出现。2017 年单独命计算分析题 12 分，结合资产负债表日后事项综合题 15 分。考生在学习本章内容时要在掌握基础知识的前提下，提高灵活运用能力。

第一节 存货的确认和初始计量



什么是存货？

持有动机是划分不同资产的主要标准

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 1】存货的持有动机



- 自用：固定资产
- 房地产企业以备出售：开发产品
- 准备经营出租：投资性房地产

【记忆】不看外在形态，关键看企业持有目的

【对比】原材料 VS 工程物资

案例：一个生产管桩的企业



【结论】为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业存货。



老会计-用心传递温度

一、存货的确认条件

存货必须在符合定义的前提下，同时满足下列 2 个条件，才能予以确认：

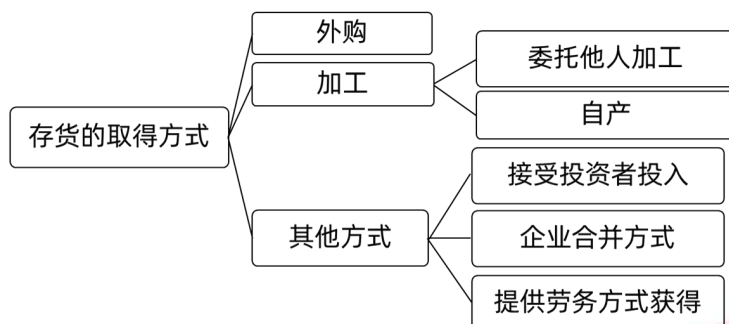
（一）存货所包含的经济利益很可能流入企业

在实务中，主要通过判断与该项存货所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。

（二）存货的成本能够可靠计量

存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。

二、存货的初始计量



（一）外购存货的成本

$$\text{外购存货的成本} = \text{购买价款} + \text{相关税费} + \text{其他可归属于存货采购成本的费用}$$

- 1、发票上列明的价款
- 2、不含可以抵扣的进项税额

$$\text{外购存货的成本} = \text{购买价款} + \text{相关税费} + \text{其他可归属于存货采购成本的费用}$$

- 1、进口关税
- 2、消费税
- 3、资源税
- 4、不能抵扣的进项税额等

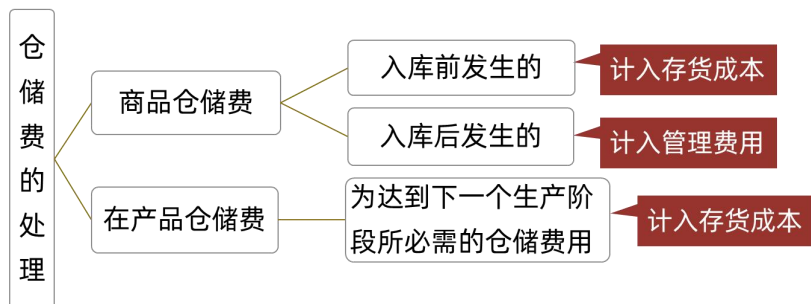
$$\text{外购存货的成本} = \text{购买价款} + \text{相关税费} + \text{其他可归属于存货采购成本的费用}$$

- 1、**仓储费用**、包装费、入库前的挑选整理费用等；
- 2、**运费**：对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，按取得的运输业增值税专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，按其运输费与增值税税率9%计算的进项税额，也可以抵扣；
- 3、**运输途中的合理损耗**



老会计-用心传递温度

【理解 1】仓储费用



【理解 2】损耗

1. 商品在运输过程中，因商品性质、自然条件及技术设备等因素，所发生的自然的或不可避免的损耗



2. 对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的损耗应作为存货的“其他可归属于存货采购成本的费用”计入采购成本外的情形



应区别不同情况处理

(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，冲减物资的采购成本

【课外阅读】发现时账务处理

借：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

贷：在途物资

应交税费—应交增值税（进项税额转出）

（如果是自然灾害不需要转出进项税）

(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，应暂作为待处理财产损溢进行核算，在查明原因后再作处理。

【课外阅读】查明原因后账务处理

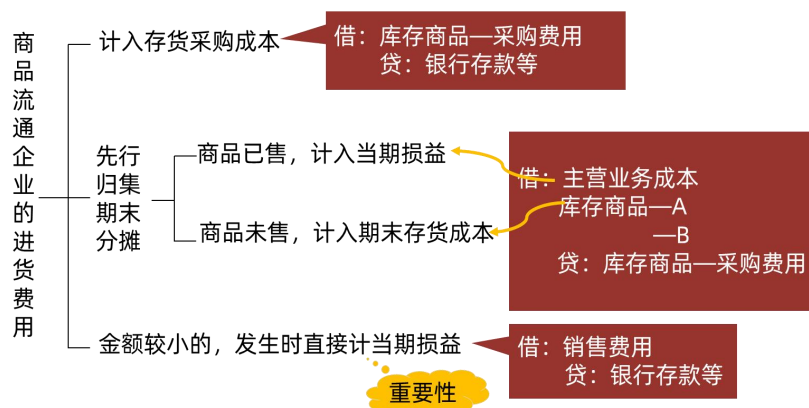
借：其他应收款（保险赔款或责任人赔款）

管理费用（管理不善）

营业外支出（自然灾害）

贷：待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

【提示】商业企业存货成本计量



【总结】外购存货分录

借：原材料/库存商品等
 应交税费—应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款/应付账款等

存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，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

价税合计

外购货物增值税专用发票上的进项税额（13%）
 运输发票上的进项税额（9%）

【例·单选题】甲公司系增值税一般纳税人。2021年6月1日，甲公司购买Y商品取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商品的成本为（ ）万元。

- A. 529.5
- B. 457.5
- C. 522
- D. 450

【答案】B

【解析】Y商品成本=450+7.5=457.5（万元）。

（二）委托外单位加工的存货

委托外单位加工完成的存货，以实际耗用的原材料或者半成品、加工费、运输费、装卸费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为实际成本。

委托加工物资

实际耗用的原材料或者半成品	收回物资的实际成本
支付加工费、运输费、装卸费等	
按规定应计入成本的税金	



老会计-用心传递温度

【重点】按规定应计入成本的税金

纳税人种类	委托方增值税账务处理	受托方增值税账务处理
一般纳税人	借：应交税费—增（进）	贷：应交税费—增（销）
小规模纳税人	借：委托加工物资	贷：应交税费—应交增值税



【例·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），委托乙公司加工成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

【拓展】委托加工物资收回后直接对外销售

【答案】A

【解析】委托加工物资收回后用于继续加工应税消费品的，委托加工环节的消费税是记入“应交税费—应交消费税”的借方，不计入委托加工物资的成本，所以本题答案是 $30+6=36$ （万元）。

【拓展】委托加工物资收回后直接对外销售时，消费税应计入收回物资的成本。“应交税费—应交消费税” = $[(30+6) \div (1-10\%)] \times 10\% = 4$ （万元）。则此时甲公司收回应税消费品的入账价值 = $30+6+4=40$ （万元）。

（三）自行生产的存货（初级已学）

（四）其他方式取得的存货的成本

1. 投资者投入存货的成本

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。

2. 通过劳务取得的存货（了解）



第二节 存货的期末计量——存货减值

一、存货减值迹象的判断——启动减值测试的必要前提

下列减值迹象表明存货发生部分减值：

1. 市价持续下跌，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，而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。

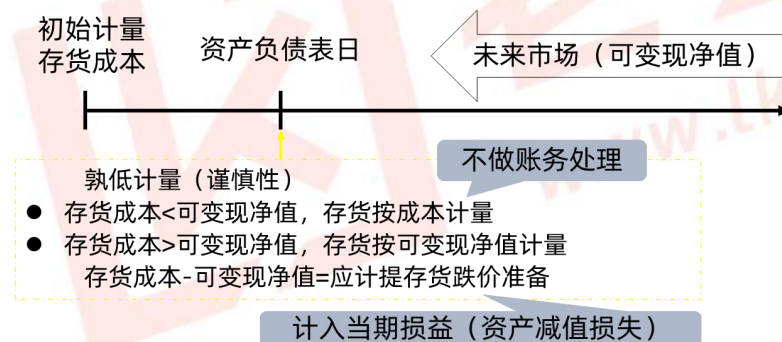
下列减值迹象表明存货发生全部减值（账面价值=0）

- （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、存货减值测试的方法

卖掉能收到的钱

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。



（一）存货成本的确定

存货成本，是指期末存货的实际成本。

计划成本法 }
售价金额法 } 调为实际成本

（二）可变现净值的确定

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至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。

（三）不同情况下存货可变现净值的确定

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



老会计-用心传递温度

【例 1-3】2020 年 12 月 31 日，甲公司生产的 A 型机器的账面价值（成本）为 216 万元，数量为 12 台，单位成本为 18 万元/台。2020 年 12 月 31 日，A 型机器的市场销售价格（不含增值税）为 20 万元/台。甲公司没有签订有关 A 型机器的销售合同。

可变现净值=估计售价 240 万元（ 20×12 ）-估计税费

【提示】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

（1）合同数量 $\geq$ 持有数量

如果企业就其产成品或商品签订了销售合同，则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格作为计量基础；如果企业销售合同所规定的标的物尚未生产出来，但持有专门用于该标的物生产的材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。

【例 1-7】2020 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，2021 年 2 月 15 日，甲公司应按 20 万元/台的价格向乙公司提供 A 型机器 10 台。2020 年 12 月 31 日，甲公司 A 型机器的账面价值（成本）为 136 万元，数量为 8 台，单位成本为 17 万元/台。2020 年 12 月 31 日，A 型机器的市场销售价格为 19 万元/台。

可变现净值=估计售价 160（ 20×8 ）-估计税费

（2）合同数量 $<$ 持有数量

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。

【注意】资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当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的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销

【总结】估计售价的确定方法：签订合同的用合同价格，没有签订合同的用市场价格

【例 1-9】2020 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，2021 年 2 月 15 日，甲公司应按 18 万元/台的价格向丁公司提供 C 型机器 10 台。2020 年 12 月 31 日，甲公司 C 型机器的账面价值为 192 万元，数量为 12 台，单位成本为 16 万元/台。2020 年 12 月 31 日，C 型机器的市场销售价格为 20 万元/台。

①有合同的存货

可变现净值=估计售价 180 万元（ 18×10 ）-估计税费

②无合同的存货

可变现净值=估计售价 40 万元（ 20×2 ）-估计税费

2. 用于出售的材料等

可变现净值=材料的市场价格-估计销售费用和相关税费

【例 1-4】2020 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 型机器的外购钢材全部出售，2020 年 12 月 31 日其账面价值（成本）为 90 万元，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 6 万元/吨，同时销售这 10 吨钢材可能发生销售费用及税金 5 万元。

可变现净值=材料的市场价格 60（ 6×10 ）-估计销售费用和相关税费 5=55 万元



老会计-用心传递温度

3. 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（材料的成本）计量。

【例 1-5】2020 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料—A 材料的账面价值（成本）为 150 万元，市场销售价格总额（不含增值税）为 140 万元，假设不发生其他购买费用。

A 材料的账面价值 150 万元 > A 材料的市场价 140 万元

应计提存货跌价准备 10 万元

【关键】用 A 材料生产的产成品—B 型机器的可变现净值高于成本，即用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损。因而，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

(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（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。

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 1-6】2020 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料—钢材的账面价值为 60 万元，可用于生产 1 台 C 型机器，相对应的市场销售价格为 55 万元，假设不发生其他购买费用。由于钢材的市场销售价格下降，用钢材作为原材料生产的 C 型机器的市场销售价格由 150 万元下降为 135 万元，但其生产成本仍为 140 万元，即将该批钢材加工成 C 型机器尚需投入 80 万元，估计销售费用及税金为 5 万元。

步骤 1：计算产品成本和产品可变现净值

产品成本 = 原材料 + 加工费用 = 60 + 80 = 140 万元

产品可变现净值 = 有无合同（合同价、市场价） - 估计税费 = 135 - 5 = 130 万元

步骤 2：产品成本 VS 产品可变现净值

产品成本 140 万元 > 产品可变现净值 130 万元

钢材按可变现净值计量

步骤 3：计算该批钢材期末价值

方法①：应计提存货跌价准备 = 存货成本 - 可变现净值 = 140 - 130 = 10 万元

该批钢材期末价值 = 60 - 10 = 50 万元

方法②：钢材按可变现净值计量

钢材的可变现净值 = 135 - 80 - 5 = 50 万元

该批钢材期末价值 = 50 万元

【总结】可变现净值的确定

不同类型的存货			可变现净值
有合同	合同数量 ≥ 持有数量		商品合同价 - 估计税费
	合同数量 < 持有数量	合同部分	
		超出部分	商品市场价 - 估计税费
	直接用于出售的材料		材料合同价 - 估计税费
	加工后用于出售的材料		产成品合同价 - 至完工估计将要发生的成



老会计-用心传递温度

		本—估计税费
无合同	库存商品	商品市场价—估计税费
	直接用于出售的材料	材料市场价—估计税费
	加工后用于出售的材料	产成品市场价—至完工估计将要发生的成本—估计税费
【口诀】有合同，合同价，无合同，市场价		

【例·判断题】持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的合同价格作为计算基础。（ ）

【答案】×

【解析】企业持有的存货数量若超出销售合同约定的数量，则超出的部分存货的可变现净值应以市场价格为基础进行确定。

（四）存货跌价准备的计提、转回和结转

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------



计提方法	内容
单项比较法	企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备
分类比较法	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

【例 1-12】丙公司 2019 年年末，A 存货的账面成本为 10 万元，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 9.5 万元，“存货跌价准备”期初余额为零。

步骤 1：比较成本与可变现净值

成本=10 万元

可变现净值=9.5 万元

步骤 2：计算“存货跌价准备”科目期末余额

存货跌价准备科目期末余额=存货成本—可变现净值
=10—9.5=0.5 万元

步骤 3：根据存货跌价准备丁字账原理

计算“资产减值损失”发生额

存货跌价准备	
	0
	0.5
0.5	

“资产减值损失”发生额=“存货跌价准备”科目期末余额—期初余额+贷方发生额—借方发生额=0.5—0=0.5

步骤 4：编制账务处理



老会计-用心传递温度

借：资产减值损失—A 存货 0.5
 贷：存货跌价准备—A 存货 0.5

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------



(1) 转回前提：以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复

(2) 转回上限：在原已计提的存货跌价准备金额内转回（转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限）

【链接】利润表中营业利润增加；需要进行纳税调整。

（计提时纳税调增，转回时纳税调减）

【沿例 1-12】假设 2020 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 2020 年以来 A 存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至 2020 年年末根据当时状态确定的 A 存货的可变现净值为 11 万元。

由于 A 存货市场价格上涨，2020 年年末 A 存货的可变现净值 11 万元高于其账面成本 10 万元，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 0.5 万元内予以恢复。

借：存货跌价准备—A 存货 0.5
 贷：资产减值损失—A 存货 0.5

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------



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。

【例 1-14】2020 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。2×22 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 33 900
 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—A 机器 25 000



老会计-用心传递温度

【假设】甲公司将库存的 3 台机器，货款未收到。

甲公司的相关账务处理如下：

借：应收账款	20 340	
贷：主营业务收入—A 机器		18 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	2 340	
借：主营业务成本—A 机器	11 400	
存货跌价准备—A 机器	3 600	
贷：库存商品—A 机器		15 000

【提示】如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当按照发生销售等而转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。

【例·判断题】企业已计提跌价准备的存货在结转销售成本时，应一并结转相关的存货跌价准备。（ ）

【答案】√

【例·判断题】以前期间导致减记存货价值的影响因素在本期已经消失的，应在原已计提的存货跌价准备金额内恢复减记的金额。（ ）

【答案】√

【例·单选题】甲公司 2021 年 12 月 10 日签订一项不可撤销合同，合同约定产品的售价是 205 元/件，销售数量 1000 件，2022 年 1 月 15 日交货。2021 年年末甲公司剩余存货 1500 件，成本 200 元/件，市场销售价格 191 元/件，预计销售费用均为 1 元/件，2021 年年末甲公司应计提的存货跌价准备是（ ）元。

- A. 15000
- B. 0
- C. 1000
- D. 5000

【答案】D

【解析】签订合同的 1000 件，可变现净值=（205-1）×1000=204000（元），成本为 200000 元，成本小于可变现净值，未发生减值。超过合同数量的 500 件，可变现净值=（191-1）×500=95000（元），成本为 100000 元，成本大于可变现净值，应计提存货跌价准备 5000 元。



请关注公众号、听更多免费直播