



第7讲 存货（上）

第四节 存货

一、存货概述

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。

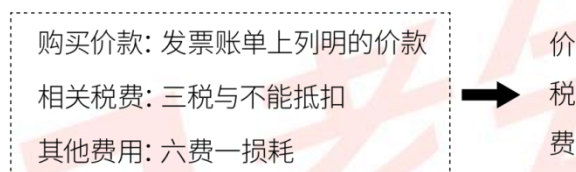
二、存货的初始计量

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**。

存货成本的确定

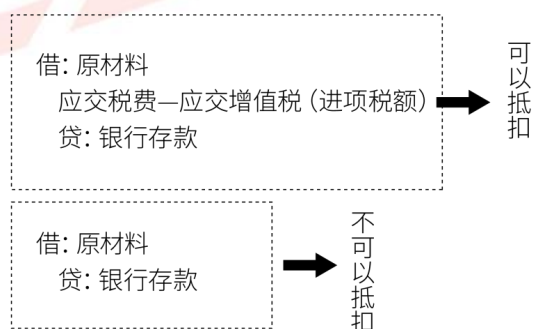
（一）外购的存货

从采购到入库前所发生的全部支出



三税与不能抵扣

- ①三税：进口关税、资源税、消费税；
- ②不能抵扣：不能抵扣的增值税进项税额。



其他费用

- ①六费：运输费、装卸费、包装费、保险费、仓储费、入库前的挑选整理费；
- ②一损耗：合理损耗。

【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



老会计-用心传递温度

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300000元，增值税税额为39000元，款项用银行存款支付，商品已验收入库；另支付保险费10000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. 310000 B. 339000 C. 349000 D. 300000

【答案】A

【解析】采购商品的成本=300000+10000=310000（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

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）。

计入成本	不计入成本
购买价款；采购过程运输费、装卸费、保险费； 入库前的挑选整理费；运输途中合理损耗	销售相关的运输费、装卸费等计入销售费用
进口关税、消费税、资源税、不可抵扣的进项增值税	可抵扣的进项税
特定客户的设计费用	正常产品的设计费计入管理费用
生产过程发生的料、工、费	非正常消耗的料、工、费计入营业外支出
在生产过程中为达到下一个阶段所必需的仓储费用	存货入库后发生的储存费用计入管理费用

（二）存货的加工成本

（1）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。

（2）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。

（3）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



老会计-用心传递温度

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。

（四）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。

【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）

计算方式	根据存货购入或者生产时的成本计算发出成本
优点	成本计算准确，符合实际情况
缺点	工作量大
适用范围	珠宝、名画等贵重物品

（三）先进先出法

计算方式	根据先购入存货的成本计算发出存货的成本
------	---------------------



老会计-用心传递温度

优点	随时结转存货发出成本
缺点	物价不稳定时，会高估或低估利润和库存存货价值
适用范围	物价较稳定、存货收发业务频率不高的存货

【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 3000 元，3 月 5 日购入甲材料 1200 千克，实际成本为 7440 元，3 月 8 日购入甲材料 300 千克，实际成本为 1830 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. 5550 B. 5580 C. 5521.5 D. 5480

【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=3000+7440÷1200×400=5480（元）。

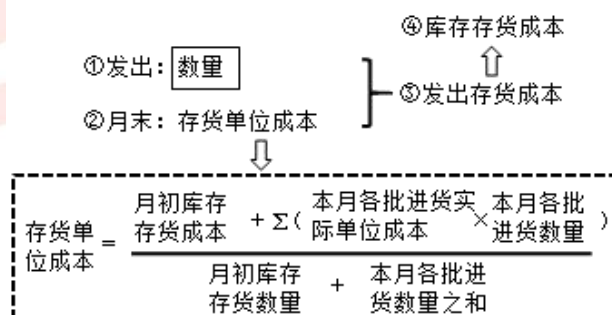
【例题 7·多选题】下列各项中，关于先进先出法的表述正确的有（ ）。

- 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



期末结存存货成本=期初结存存货成本+本期购入存货成本-本期发出存货成本

计算方式	平时发出只记数量，月末计算平均单位成本
优点	简化了成本计算工作
缺点	不能随时结转发出存货的成本
适用范围	各期存货成本变动不大等情况



老会计-用心传递温度

【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. 24600 B. 25000 C. 26000 D. 23000

【答案】A

【解析】该企业 6 月份发出乙材料的成本 = $(200 \times 35 + 400 \times 40 + 400 \times 45) \div (200 + 400 + 400) \times 600 = 24600$ （元）。

（五）移动加权平均法

① 进货：计算存货单位成本

② 发货：数量 × 本次发货前存货的单位成本



$$\text{存货单位成本} = \frac{\text{原有结存存货成本} + \text{本次进货的成本}}{\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量}}$$

计算方式	每次进货后计算存货单位成本，作为下次进货前计算发出成本的依据
优点	及时了解存货的结存情况，计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观
缺点	计算工作量较大
适用范围	收发次数较少的存货

【例题 9·单选题】A 公司月初结存甲材料 13 吨，每吨单价 8290 元，本月购入情况如下：3 日购入 5 吨，单价 8800 元；17 日购入 12 吨，单价 7900 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. 81126.70 B. 78653.25 C. 85235.22 D. 67221.33

【答案】A

【解析】3 日购入后的平均单价 = $(13 \times 8290 + 5 \times 8800) \div (13 + 5) = 8431.67$ （元/吨）；17 日购入后的平均单价 = $[(13 + 5) \times 8431.67 + 12 \times 7900] \div (8 + 12) = 8112.67$ （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 = $10 \times 8112.67 = 81126.70$ （元）。

四、原材料

（1）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。

（2）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。

（3）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



老会计-用心传递温度

(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:

借: 原材料(红字)

 贷: 应付账款——暂估应付账款(红字)

收到发票账单:

借: 原材料

 应交税费——应交增值税(进项税额)

 贷: 银行存款等

(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

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】√

2、发出环节

(1) 生产经营领用:

借: 生产成本(直接生产产品)

 制造费用(车间一般耗用)

 管理费用等(行政管理部门领用)

 贷: 原材料



老会计-用心传递温度

(2) 出售材料：

借：其他业务成本

贷：原材料

(3) 发出委托外单位加工

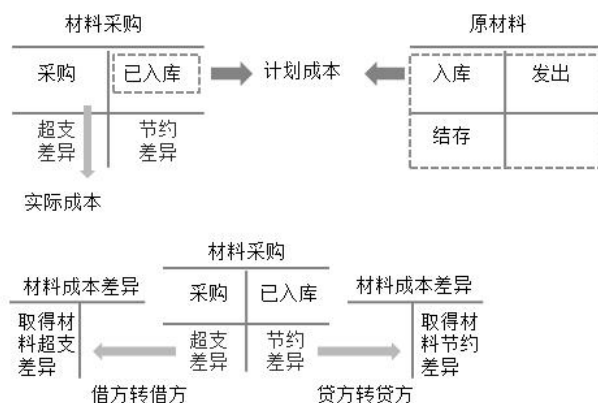
借：委托加工物资

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



2、基本核算程序会计处理：

会计处理：

① 货款已经支付，同时材料已验收入库的情况：

借：材料采购（实际成本）

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/其他货币资金等

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（计划成本）

【提示】计划成本法下，购入的材料无论是否验收入库，都要先通过“材料采购”科目进行核算。

借：材料成本差异（超支差异）

贷：材料采购（超支差异）

借：材料采购（节约差异）

贷：材料成本差异（节约差异）

【提示1】材料成本差异=实际成本-计划成本

材料成本差异 > 0，反映 超支差异；

材料成本差异 < 0，反映 节约差异。

【提示2】入库材料的分录与结转差异的分录可以合并

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（实际成本）

借或贷：材料成本差异（成本差异）



老会计-用心传递温度

②货款已经支付，材料尚未验收入库的情况

借：材料采购（实际成本）

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款/其他货币资金等

【提示】无入库分录，无结转差异分录。

③货款尚未支付，材料已经验收入库的情况

a. 发票账单已到

借：材料采购（实际成本）

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：应付票据等

借：原材料（计划成本）

 贷：材料采购（实际成本）

借或贷：材料成本差异（成本差异）

b. 月末，发票账单未到

借：原材料（计划成本）

 贷：应付账款——暂估应付账款

下月初：

借：原材料（红字）

 贷：应付账款——暂估应付账款（红字）

3、发出材料的账务处理：

① 按计划成本发出材料

借：生产成本

 制造费用

 管理费用等

 贷：原材料（计划成本）

【提示】不论是购入还是发出，“原材料”都按计划成本核算。

②计算材料成本差异率

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

【提示1】材料成本差异率的计算只与期初结存材料及本期入库材料相关，与发出材料无关。

【提示2】期初结存材料的成本差异：（与取得相同）

节约或贷方余额：期初差异<0

超支或借方余额：期初差异>0

期初结存材料的计划成本：期初原材料借方余额

【提示3】如果企业的材料成本差异率各期之间比较均衡，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。



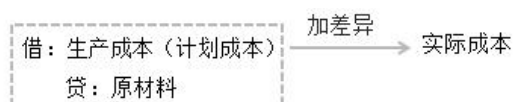
老会计-用心传递温度

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}}$$

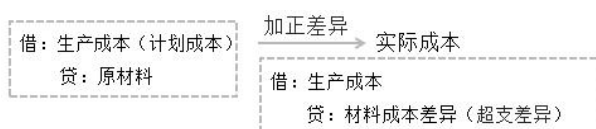
③ 计算发出材料的成本差异：

本期发出材料应负担的差异 = 发出材料的计划成本 × 本期材料成本差异率

④ 结转发出材料的成本差异，并将发出材料的计划成本调整为实际成本：



a. 差异 > 0（超支差异）



b. 差异 < 0（节约差异）



【提示1】计划成本法下，本期发出材料应负担的成本差异应按期（月）分摊结转，不得在季末或年末一次计算。【提示2】发出材料的分录与结转差异的分录可以合并。

借：生产成本等（实际成本）

贷：原材料（计划成本）

借或贷：材料成本差异（成本差异）

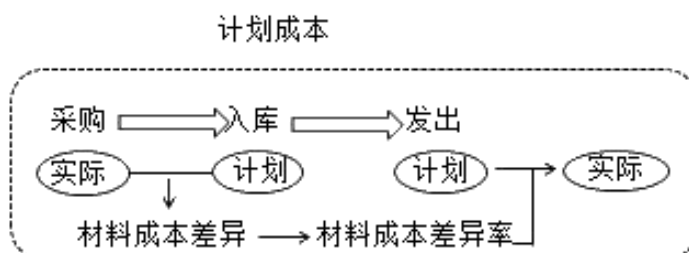
⑤ 计算期末库存材料的成本：

期末库存材料的计划成本 = 期初库存材料的计划成本 + 本期收入材料的计划成本 - 发出材料的计划成本

期末库存材料的成本差异 = 期末库存材料的计划成本 × 材料成本差异率

期末库存材料的实际成本 = 期末库存材料的计划成本 + 期末库存材料的成本差异

【总结】



【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 1100 万元，节约差为 170 万元。本月领用材料计划成本 1200 万元，领用材料实际成本（ ）万元。（2018年）



老会计-用心传递温度

A. 1395 B. 1140 C. 1005 D. 1260

【答案】B

【解析】本期材料成本差异率= $(90-170) / (500+1100) \times 100\% = -80/1600 \times 100\% = -5\%$ ，本月领用材料的实际成本= $1200 \times (1-5\%) = 1140$ （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）。

【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】√

老会计
www.lkj100.com