

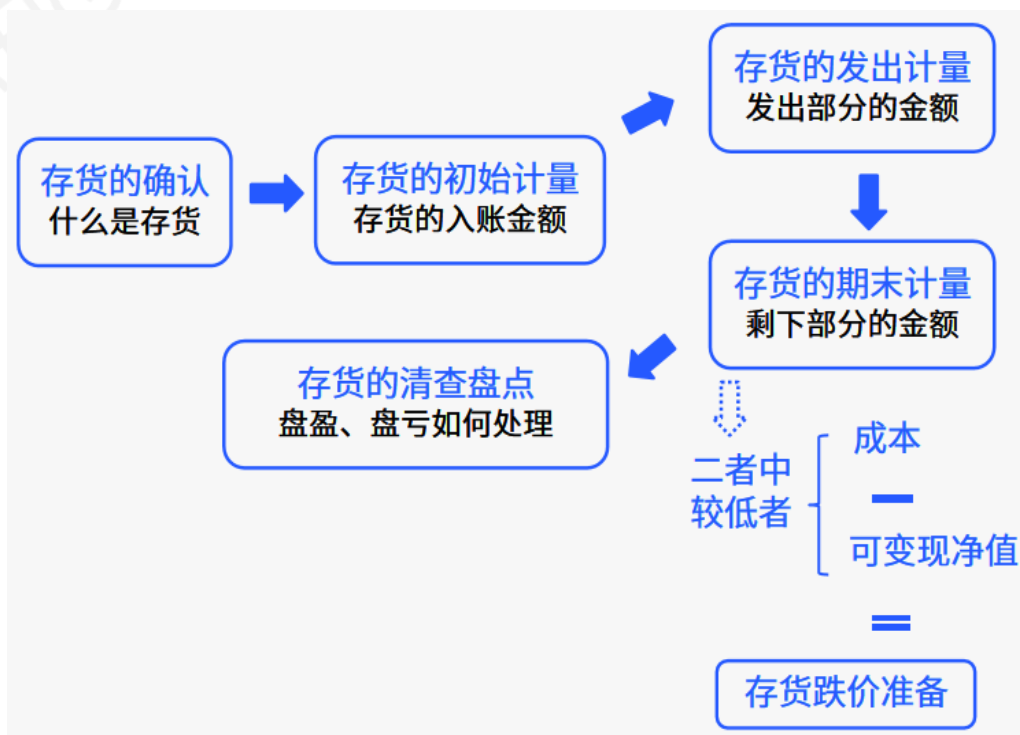
第二章 存货

本章考情概述

本章是学习和掌握其他有关章节内容的基础，诸如非货币性资产交换、债务重组、长期股权投资、所得税、会计差错更正以及合并财务报表等内容，都可能涉及到存货的知识。在考试中，本章通常以客观题形式为主，个别年份考核过主观题，平均分在 2 -3 分，近几年主要考查存货的初始计量和期末计量。

知识点	构成考点可能性	近 7 年考查频次	可能的考查形式
1. 存货的性质与确认条件	中	3 次	客观题
2. 存货的初始计量	中	4 次	客观题
3. 发出存货的计量	低	—	主/客观题
4. 期末存货的计量	高	6 次	主/客观题
5. 存货的清查盘点	低	—	客观题

“存货”整体学习路线



【知识点 1】存货的性质与确认条件

【定义】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。

【确认条件】

在符合概念的前提下，需同时满足下列条件，才能予以确认：

1. 与存货相关的经济利益很可能流入企业；
2. 该存货的成本能够可靠地计量。

【考核关键点】

1. 不看外在形态，关键看持有目的

- ①为建造固定资产等各项工程而储备的各种物资，不属于企业的存货
- ②房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地使用权，属于房地产开发企业的存货
- ③房地产开发企业用于销售的商品房，属于房地产开发企业的存货



④企业采购用于广告营销活动的特定商品，取得相关商品时计入当期损益（销售费用），不属于企业的存货

2. 不看存放地点，关键看是否有拥有所有权

属于委托方的存货	①以支付手续费方式委托代销的商品，属于委托方存货 ②委托加工的原材料和修理的商品，属于委托方存货
属于受托方的存货	受托方为加工原材料和修理商品发生的材料及加工费，属于受托方存货

3. 特殊情况——周转材料

①在生产经营过程中周转多次使用的低值易耗品等周转材料一般属于企业存货

②民航、地铁使用的高价周转件，符合固定资产定义，应作为固定资产处理

【历年真题·2016年单项选择题】2×15年12月31日，甲公司向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具到货并收到相关购货发票，50万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于2×16年1月向客户及潜在客户派发。不考虑相关税费及其他因素，下列关于甲公司2×15年对订购卡通毛绒玩具所发生支出的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 确认为库存商品
- B. 确认为当期销售成本
- C. 确认为当期管理费用
- D. 确认为当期销售费用

【答案】D

【解析】企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。

【历年真题·2017年单项选择题】甲公司为啤酒生产企业，为答谢长年经销其产品的代理商，经董事会批准，2×16年为过去3年达到一定销量的代理商每家免费配备一台冰箱。按照甲公司与代理商的约定，冰箱的所有权归甲公司，在预计使用寿命内免费提供给代理商使用。甲公司不会收回，亦不会转作他用。甲公司共向代理商提供冰箱500台，每台价值1万元，冰箱的预计使用寿命为5年，预计净残值为零。甲公司对本公司使用的同类固定资产采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司免费提供给代理商使用冰箱会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 将冰箱的购置成本作为2×16年销售费用计入当期利润表
- B. 因无法控制冰箱的实物及其使用，将冰箱的购置成本确认为无形资产并分5年摊销
- C. 将冰箱的购置成本作为过去3年的销售费用，追溯调整以前年度损益
- D. 作为本公司固定资产，按照年限平均法在预计使用年限内分期计提折旧

【答案】A

【解析】甲公司将冰箱在预计使用寿命内免费提供给代理商使用，且不改变用途，虽然该冰箱所有权归甲公司所有，但实质上属于为过去销售提供的商家奖励，并不能为企业带来未来的经济利益流入，从实质重于形式角度，甲公司不应当作为资产核算，而是在发生当期计入销售费用。

【知识点2】存货的初始计量

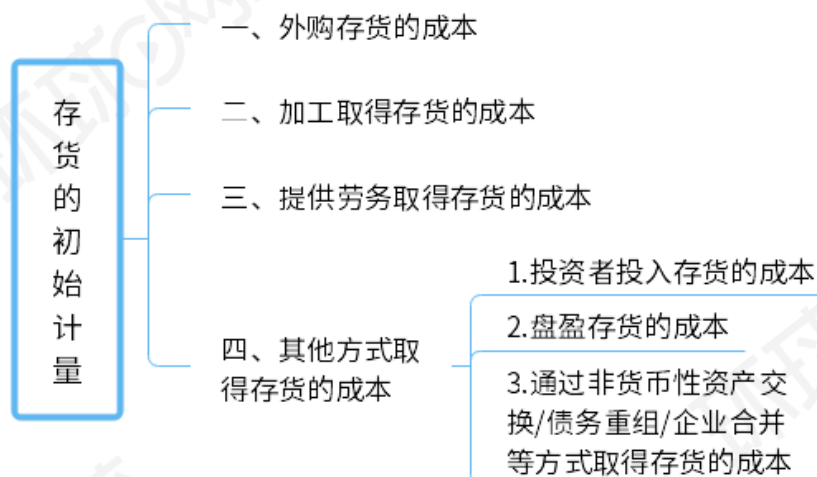
采购成本

加工成本

使存货达到目前场所和状态所发生的的其他成本

【存货初始计量基本原则】企业取得存货应当按照成本进行计量。





一、外购存货的成本

【原则】外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出。

【具体构成】

购买价款（价）	不包括：可抵扣的增值税进项税额
相关税费（税）	包括：关税、消费税、资源税、不可抵扣的增值税进项税额等
进货费用（费）	包括：运输费、装卸费、保险费
其他可归属采购成本的费用（其他费用）	包括：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

【原理题】甲公司为增值税一般纳税人，本年购进 a 商品，取得的增值税专用发票注明的货款为 100 万元，增值税进项税额为 13 万元，均已银行存款付讫。

借：库存商品 1 000 000
 应交税费—应交增值税（进项税额） 130 000
 贷：银行存款 1 130 000

本年甲公司将 a 商品全部销售，开出的增值税专用发票上注明售价为 200 万元，增值税销项税额为 26 万元，款项已收到，假设不考虑主营业务成本结转问题。

借：银行存款 2 260 000
 贷：主营业务收入 2 000 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 260 000

【原理题】甲公司为增值税一般纳税人，本年购进 a 商品，取得的增值税普通发票注明的货款为 100 万元，增值税进项税额为 13 万元，均已银行存款付讫。

借：库存商品 1 130 000
 贷：银行存款 1 130 000

本年甲公司将 a 商品全部销售，开出的增值税专用发票上注明售价为 200 万元，增值税销项税额为 26 万元，款项已收到，假设不考虑主营业务成本结转问题。

借：银行存款 2 260 000
 贷：主营业务收入 2 000 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 260 000

【考核关键点】

项目	是否计入存货成本	处理方法
----	----------	------



1. 采购过程中发生的损耗	合理损耗	计入	损耗不从总成本中扣除, 入库数量减少, 单位成本增加
	非合理损耗	不计入	损耗从总成本中扣除, 入库数量减少, 单位成本不变
2. 商品流通企业的进货费用	原则上	计入	一般发生时直接计入存货成本
	金额较小	不计入	计入“销售费用”
3. 采购用于广告营销活动的特定商品		不计入	计入“销售费用”

【练习题·单项选择题】某工业企业为增值税一般纳税人, 购入乙种原材料 100 吨, 收到的增值税专用发票上注明的售价每吨为 1 万元, 增值税额为 13 万元, 取得运费的增值税专用发票, 发票注明运费 2 万元, 增值税 0.18 万元, 另发生装卸费用 0.62 万元, 途中保险费用为 0.1 万元, 原材料运抵企业后, 验收入库原材料为 96 吨, 运输途中发生合理损耗 4 吨。该原材料的入账价值为 ()。

- A. 102.72 万元 B. 102.94 万元
C. 118.92 万元 D. 118.72 万元

【答案】A

【解析】原材料的入账成本 = $100 \times 1 + 2 + 0.62 + 0.1 = 102.72$ (万元)。

【练习题·单项选择题】乙企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料 200 吨, 增值税专用发票注明的货款为 6000 万元, 增值税税额为 780 万元; 发生的运输费用为 350 万元(不含税), 运输费发票上注明的增值税税额为 31.5 万元, 入库前的挑选整理费用为 130 万元。验收入库时发现数量短缺 10%, 经查属于运输途中合理损耗。乙企业该批原材料实际单位成本为每吨 () 万元。

- A. 32.4 B. 40.51
C. 36.46 D. 36

【答案】D

【解析】购入原材料的实际总成本 = $6000 + 350 + 130 = 6480$ (万元), 实际入库数量 = $200 \times (1 - 10\%) = 180$ (吨), 所以乙企业该批原材料实际单位成本 = $6480 / 180 = 36$ (万元/吨)。

二、加工取得存货的成本

【原则】企业通过进一步加工取得的存货, 其成本由采购成本、加工成本构成, 某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的的其他成本。

【具体构成】

采购成本 (料)	加工过程中使用或消耗原材料的成本	
加工成本 (工、费)	直接人工	直接从事产品生产的职工薪酬
	制造费用	生产车间管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失、车间固定资产的修理费用等
使存货达到目前场所和状态所发生的的其他成本 (其他成本)	可直接认定的产品设计费	

【考核关键点】

项目		是否计入存货成本
1. 直接材料/人工/制造费用	合理消耗	计入
	非合理消耗	不计入
2. 停工损失	季节性和修理期间的停工损失	计入
	自然灾害造成的停工损失	不计入
3. 设计费	为特定产品发生的可直接认定的	计入
	正常生产产品发生的	不计入
4. 废品损失	定额内损失	计入
	超定额损失	不计入
5. 仓储费	采购过程中发生的仓储费用	计入



	采购存货入库后发生的仓储费用	不计入
	生产过程中为达到下一阶段所必需的仓储费用	计入
	完工存货入库后发生的仓储费用	不计入

【历年真题·2017年单项选择题】下列各项中，应当计入存货成本的是（ ）。

- A. 季节性停工损失
- B. 超定额的废品损失
- C. 新产品研发人员的薪酬
- D. 采购材料入库后的储存费用

【答案】A

【解析】选项A，季节性停工损失计入到制造费用，影响存货成本；选项B，超定额的废品损失，计入当期损益，不影响存货成本；选项C，新产品研发人员的薪酬，资本化的部分，计入到产品成本，费用化的部分，计入到当期损益；选项D，采购材料入库后的储存费用，计入到当期损益，不影响存货的成本。

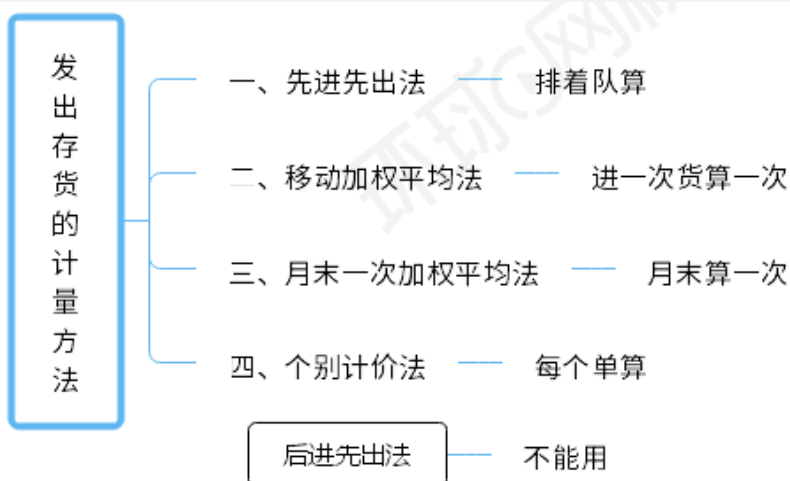
三、通过提供劳务取得存货的成本

【处理原则】通过提供劳务取得的存货，其成本按从事劳务提供人员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。（劳务提供人员直接人工+直接费用+间接费用）

四、其他方式取得存货的成本

1. 投资者投入存货的成本	①按照投资合同、协议约定的价值 ②如约定价值不公允：按照公允价值入账
2. 盘盈存货的成本	按重置成本确定
3. 通过非货币性资产交换/债务重组/企业合并等方式取得存货的成本	按照相关准则规定确定

【知识点3】发出存货的计量



一、先进先出法

【定义】先进先出法是指以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流转假设为前提，对发出存货进行计价的一种方法。

【案例背景】

- 1月1日仓库剩余甲商品10件，单价100万元，总价值1000万元；
- 1月15日购入甲商品10件，单价150万元，总价值1500万元；
- 1月20日发出甲商品15件。



日期	购入			发出			结存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1.1							10	100	1000
1.15	10	150	1500				10	100	1000
							10	150	1500
1.20				15		1750	5	150	750
				10	100	1000			
				5	150	750			
合计				15		1750	5	150	750

二、移动加权平均法

【定义】移动加权平均法，是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量与原有库存存货数量之和，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本的依据。

【案例背景】

1月1日仓库剩余甲商品10件，单价100万元，总价值1000万元；

1月15日购入甲商品10件，单价150万元，总价值1500万元；

1月20日发出甲商品15件。

日期	购入			发出			结存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1.1							10	100	1000
1.15	10	150	1500				20	125	2500
1.20				15	125	1875	5	125	625
合计				15	125	1875	5	125	625

三、月末一次加权平均法

【定义】月末一次加权平均法，是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货成本的一种方法。

【案例背景】

1月1日仓库剩余甲商品10件，单价100万元，总价值1000万元；

1月15日购入甲商品10件，单价150万元，总价值1500万元；

1月20日发出甲商品15件；

1月25日购入甲商品5件，单价140万元，总价值700万元；

日期	购入			发出			结存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1.1							10	100	1000
1.15	10	150	1500				20		
1.20				15	128	1920	5		
1.25	5	140	700				10		
合计				15	128	1920	10	128	1280

存货单位成本 = (1000 + 1500 + 700) / (10 + 10 + 5) = 128 (万元)

四、个别计价法

【定义】个别计价法，亦称个别认定法，具体辨认法，其特征是注重所发出存货具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，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所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货的成本。

【分录模型】

1. 对外销售商品的会计处理

借：主营业务成本



存货跌价准备

贷：库存商品

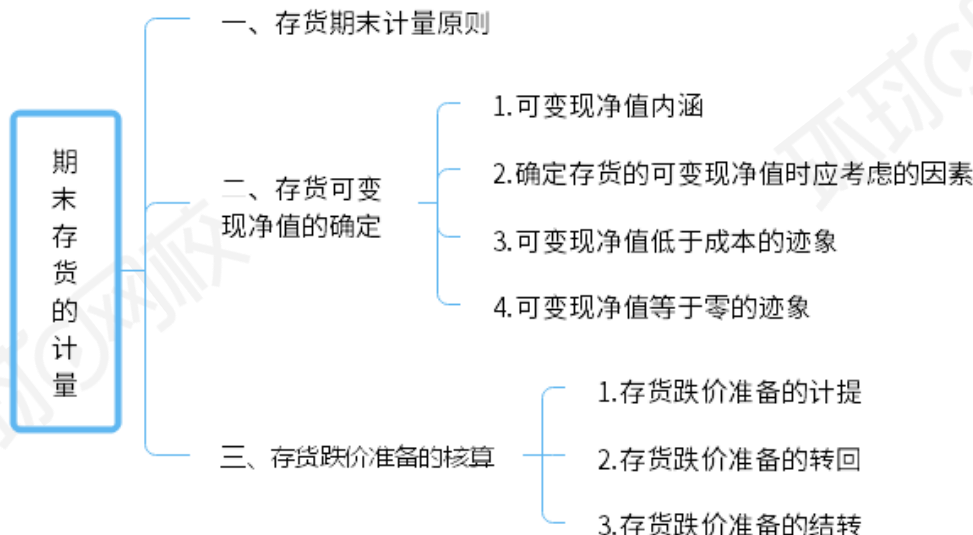
2. 对外销售材料的会计处理

借：其他业务成本

存货跌价准备

贷：原材料

【知识点 4】期末存货的计量



一、存货期末计量原则

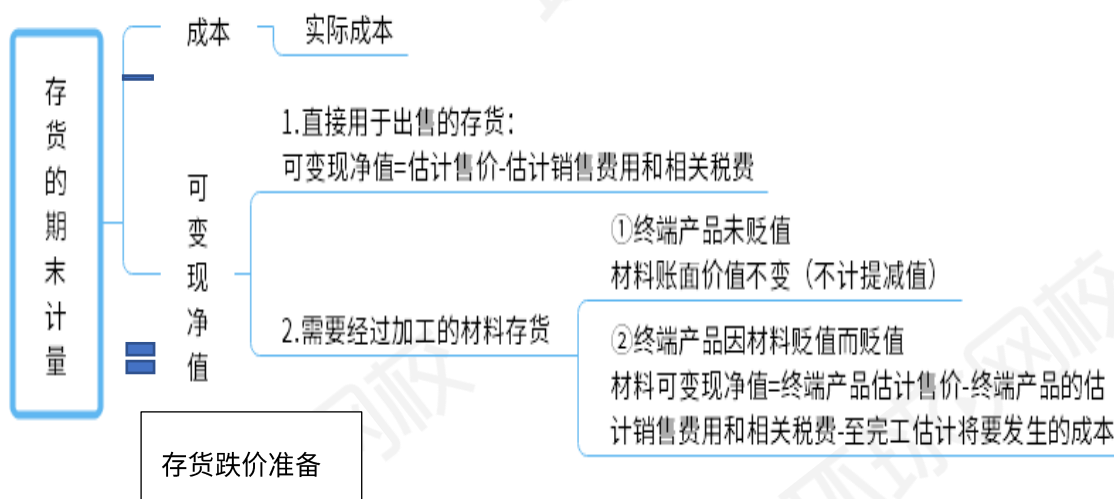
【原则】资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

二、存货可变现净值的确定

1. 可变现净值内涵

【定义】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。

【本质】存货预计未来净现金流入。



【注意】在确定估计售价时，有合同覆盖的存货使用合同价；无合同覆盖的存货使用一般市场价。

【原理题】甲公司库存 A 材料账面价值（成本）为 600,000 元，可用于生产一台 A 型机器，A 材料市场价格总额为 550,000 元，假设不发生其他购买费用。由于 A 材料市场销售价格下降，用 A 材料生产的 A 型机器的市场销售价格总额由 1,500,000 元下降为 1,350,000 元，但其生产成本仍为 1,400,000 元，将 A 材料加工成 A 型机器尚需投入 800,000 元，估计销售费用及税金为 50,000 元。

要求：确定 A 材料的期末金额。



第一步：计算 A 型机器的可变现净值	A 型机器的可变现净值=A 型机器估计售价-估计销售费用及税金=1,350,000-50,000=1,300,000（元）
第二步：将 A 型机器的可变现净值与其成本进行比较	A 型机器的可变现净值 1,300,000 元<其成本 1,400,000 元，即，A 材料应当按可变现净值计量
第三步：计算 A 材料的可变现净值，并确定其期末价值	A 材料的可变现净值=A 型机器的估计售价-将 A 材料加工成 A 型机器尚需投入的成本-估计销售费用及税金=1,350,000-800,000-50,000=500,000（元）。A 材料可变现净值 500,000 元<其成本 600,000 元，因此。A 材料期末价值应为其可变现净值 500,000 元

【原理题】甲公司库存商品 100 件，每件商品的成本为 120 元，其中 50 件已经与经销商签订销售合同，合同价为每件 170 元，该商品在市场上的售价为每件 150 元，预计每件商品的销售税费为 40 元。

	成本	可变现净值	
100件	合同覆盖 50件	$120 \times 50 = 6000$	$(170 - 40) \times 50 = 6500$
	无合同覆盖 50件	$120 \times 50 = 6000$	$(150 - 40) \times 50 = 5500$
		未减值	整体减值 500
		减值 500	

【历年真题·2020 年单项选择题】甲公司为房地产开发企业，20×9 年 1 月通过出让方式取得一宗土地，支付土地出让金 210000 万元。根据土地出让合同的约定，该宗土地拟用于建造住宅，使用期限为 70 年，自 20×9 年 1 月 1 日开始起算。20×9 年末，上述土地尚未开始开发，按照周边土地最新出让价格估计，其市场价格为 195000 万元，如将其开发成住宅并出售，预计售价总额为 650000 万元，预计开发成本为 330000 万元，预计销售费用及相关税费为 98000 万元。不考虑增值税及其他因素，上述土地在甲公司 20×9 年 12 月 31 日资产负债表中列示的金额是（ ）。

- A. 195000 万元 B. 207000 万元
C. 222000 万元 D. 210000 万元

【答案】D

【解析】住宅成本=210000+330000=540000（万元），
住宅可变现净值=650000-98000=552000（万元）。

住宅（终端产品）没有发生减值，土地未发生减值，仍按照成本计量，即上述土地使用权在甲公司 20×9 年 12 月 31 日资产负债表中列示的金额为 210000 万元。

2. 确定存货的可变现净值时应考虑的因素

①确定存货的可变现净值应当以取得的确凿证据为基础。

②确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的。

③确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响。（资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则不应予以考虑。）

【历年真题·2019 年单项选择题】2×19 年 12 月 31 日，甲公司持有乙原材料 200 吨，单位成本为 20 万元/吨，每吨乙原材料可加工生产丙产成品一件，该丙产成品售价为 21.2 万元/件，将乙原材料加工至丙产成品过程中发生加工费等相关费用共计 2.6 万元/件。当日，乙原材料的市场价格为 19.3 万元/吨。甲公司 2×19 年财务报表批准报出前几日，乙原材料及丙产成品的市场价格开始上涨，其中乙原材料价格为 19.6 万元/吨，丙产成品的价格为 21.7 万元/件，甲公司在 2×19 年以前未计提存货跌价准备。不考虑其他因素，甲公司 2×19 年 12 月 31 日就持有的乙原材料应当计提的存货跌价准备是（ ）。

- A. 80 万元 B. 280 万元
C. 140 万元 D. 189 万元



【答案】B

【解析】丙产成品的成本 $=200 \times 20 + 2.6 \times 200 = 4\,520$ （万元）；丙产成品的可变现净值 $=200 \times 21.2 = 4\,240$ （万元），成本大于可变现净值，丙产成品发生减值，因此，乙原材料发生减值。

乙原材料的成本 $=200 \times 20 = 4\,000$ （万元），乙原材料的可变现净值 $=200 \times 21.2 - 2.6 \times 200 = 3\,720$ （万元），乙原材料计提的存货跌价准备 $=4\,000 - 3\,720 = 280$ （万元）。

3. 可变现净值低于成本的迹象

存货存在下列情况之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本：

- 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
- 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

4. 可变现净值等于零的迹象

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，需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

三、存货跌价准备的核算**1. 存货跌价准备的计提**

【计提原则】企业应在每一资产负债表日，比较存货成本与可变现净值，计算出应计提的存货跌价准备，再与已提数进行比较，若应提数大于已提数，应予补提。企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益（资产减值损失）。

【分录模型】

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

2021年12月31日，甲公司库存A商品1件，每件商品的成本为100万元，其可变现净值为80万元，之前该商品没有计提过存货跌价准备。	应计提的存货跌价准备 $=100\text{万}-80\text{万}=20\text{万}$ 已计提的存货跌价准备 $=0$ 借：资产减值损失 200 000 贷：存货跌价准备 200 000
2021年12月31日，甲公司库存A商品1件，每件商品的成本为100万元，其可变现净值为80万元，之前该商品计提存货跌价准备5万元。	应计提的存货跌价准备 $=100\text{万}-80\text{万}=20\text{万}$ 已计提的存货跌价准备 $=5\text{万元}$ 借：资产减值损失 150 000 贷：存货跌价准备 150 000

2. 存货跌价准备的转回

【转回原则】企业在每一个资产负债表日都应当重新确定可变现净值。当以前期间导致减值的因素消失（注意：不能是其他因素），导致可变现净值大于成本，应在原计提的存货跌价准备的金额内转回。

【分录模型】

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

【例题1】20×7年12月31日，甲公司W7型机器的账面成本为500万元，但由于W7型机器的市场价格下跌，预计可变现净值为400万元，由此计提存货跌价准备100万元。

（1）20×8年6月30日，W7型机器的账面成本仍为500万元，但由于W7型机器市场价格有所上升，使得W7型机器的预计可变现净值变为475万元。

【分析】在20×8年6月30日

成本：500万元，可变现净值：475万元

“存货跌价准备”应计提（应有数） $=500-475=25$ （万元）

“存货跌价准备”已计提（已有数）100万元



因此，应转回的存货跌价准备为 75 万元。

借：存货跌价准备 750 000
 贷：资产减值损失 750 000

(2) 20×8 年 12 月 31 日，W7 型机器的账面成本仍为 500 万元，由于 W7 型机器的市场价格进一步上升，预计 W7 型机器的可变现净值为 555 万元。

【分析】在 20×8 年 12 月 31 日

成本：500 万元，可变现净值：555 万元

“存货跌价准备”科目无余额（应有数=0）

20×8 年 6 月 30 日，“存货跌价准备”余额为 25 万元（100 万-75 万）

应将原存货跌价准备余额冲回。

借：存货跌价准备 250 000
 贷：资产减值损失 250 000

3. 存货跌价准备的结转

【结转原则】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。

【分录模型】

借：主营业务成本/其他业务成本
 存货跌价准备
 贷：库存商品/原材料等

【原理题】甲公司(增值税一般纳税人)2×20 年 12 月 31 日 A 库存商品的账面余额为 220 万元，已计提存货跌价准备 30 万元。2×21 年 1 月 20 日，甲公司将上述商品全部对外出售，售价为 200 万元，收到款项存入银行，假设不考虑相关税费因素。

借：银行存款 200
 贷：主营业务收入 200

借：主营业务成本 190
 存货跌价准备 30
 贷：库存商品 220

甲公司出售 A 商品影响利润总额的金额=200-190=10(万元)。

【知识点对比】“存货跌价准备的转回”与“存货跌价准备的结转”

联系	均是冲减原计提的存货跌价准备	
区别	存货跌价准备的转回	继续持有存货
	存货跌价准备的结转	不再继续持有存货（例如，出售）

【知识点 5】存货的清查盘点

【处理原则】企业应当设置“待处理财产损溢”科目反映和监督企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况。

	报经批准前	报经批准后
盘盈	借：库存商品/原材料等 贷：待处理财产损溢	借：待处理财产损溢 贷：管理费用
自然灾害导致盘亏毁损	借：待处理财产损溢 贷：库存商品/原材料	借：银行存款【残料变现】 原材料【残料入库】 其他应收款【应收赔款】 营业外支出【差额】 贷：待处理财产损溢
计量收发差错导致盘亏	借：待处理财产损溢 贷：库存商品/原材料	借：其他应收款【应收赔款】 管理费用【差额】



毁损		贷：待处理财产损溢
管理不善导致盘亏毁损	借：待处理财产损溢 贷：库存商品/原材料 应交税费——应交增值税（进项税额转出）	借：银行存款【残料变现】 原材料【残料入库】 其他应收款【应收赔偿】 管理费用【差额】 贷：待处理财产损溢

【本章总结】

