

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：中级\注会逐章刷题讲义（第2章 存货）

第二章 存 货

1. 存货的初始计量

渠道	因素构成												
购入方式	<p>购入存货的入账成本=买价+进口关税+运费、装卸费、保险费等</p> <p>①仓储费（外购存货转运环节的仓储费应计入存货成本，另外，生产过程中的仓储费列入“制造费用”），通常计入当期损益；</p> <p>②运费的增值税率为9%；</p> <p>③关税=买价×关税率；</p> <p>④进口商品匹配的进项税=（买价+关税）×13%；</p> <p>⑤合理损耗计入存货采购成本，追加了合格存货的单位成本；</p> <p>⑥采购用于广告营销的特定商品应在取得时直接计入销售费用。</p> <p>【例题】甲公司购入原材料100吨，每吨为1万元，增值税税率13%，取得运费的增值税专用发票，发票注明运费10万元，增值税0.9万元，另发生装卸费用5万元，途中保险费用为1万元，原材料运抵企业后，验收入库原材料为97吨，运输途中发生合理损耗3吨。</p> <p>【提问一】原材料的入账成本=116（万元）；</p> <p>【提问二】原材料的单位成本=116/97=1.1959（万元/吨）</p>												
委托加工方式	<table border="1"> <tr> <td colspan="3">入账成本=委托加工的材料成本+加工费+运费+装卸费</td> </tr> <tr> <td colspan="3">消费税是否计入委托加工材料成本，需分如下情况处理：</td> </tr> <tr> <td>如果收回后直接出售的</td> <td>如果收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的</td> <td>如果收回后用于应税消费品的再加工而后再出售的</td> </tr> <tr> <td colspan="2">受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本</td> <td>受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”的</td> </tr> </table>	入账成本=委托加工的材料成本+加工费+运费+装卸费			消费税是否计入委托加工材料成本，需分如下情况处理：			如果收回后直接出售的	如果收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的	如果收回后用于应税消费品的再加工而后再出售的	受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本		受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”的
入账成本=委托加工的材料成本+加工费+运费+装卸费													
消费税是否计入委托加工材料成本，需分如下情况处理：													
如果收回后直接出售的	如果收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的	如果收回后用于应税消费品的再加工而后再出售的											
受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本		受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”的											



		借方，不列入委托加工物资的成本																																				
	$\text{组成计税价} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税率}}$																																					
	<p>【例题】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200万元，支付的加工费为30万元（不含增值税），消费税税率为7%，按组成计税价计列消费税。材料加工完成并已验收入库，加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为13%。</p> <p>【提问一】如果甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品，则入账成本=200+30=230（万元）；</p> <p>【提问二】如果甲企业收回加工后的物资用于出售，则入账成本=200+30+(200+30)/(1-7%)*7%=247.31（万元）；</p>																																					
自行生产的存货	<p>直接材料+直接人工+制造费用</p> <p>【注释】非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应计入当期损益（自然灾害类损失列支于“营业外支出”，管理不善所致的损失列支于“管理费用”），不得计入存货成本。</p>																																					
投资者投入方式	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。																																					
	<p>【例题】甲公司一批商品对乙公司投资，该商品的成本为60万元，公允价为100万元，增值税率为13%，消费税率为5%，双方认可此商品的公允价值。乙公司因此投资行为确认40万元的实收资本。取得这部分股权后，甲公司对乙公司具有重大影响。假定此股权无公允价值。</p> <p>【提问一】双方账务处理</p> <table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width:50%;">甲公司</th> <th style="width:50%;">乙公司</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>借：长期股权投资——乙公司 113</td> <td>借：库存商品 100</td> </tr> <tr> <td>贷：主营业务收入 100</td> <td>应交税费</td> </tr> <tr> <td>应交税费</td> <td>——应交增值税（进项税额） 13</td> </tr> <tr> <td>——应交增值税（销项税额） 13</td> <td>贷：实收资本 40</td> </tr> <tr> <td>借：主营业务成本 60</td> <td>资本公积——资本溢价 73</td> </tr> <tr> <td>贷：库存商品 60</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借：税金及附加 5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>贷：应交税费——应交消费税 5</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>【提问二】假如此股权公允价值为130万元</p> <table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width:50%;">甲公司</th> <th style="width:50%;">乙公司</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>借：长期股权投资——乙公司 130</td> <td>借：库存商品 100</td> </tr> <tr> <td>贷：主营业务收入 117</td> <td>应交税费</td> </tr> <tr> <td>应交税费</td> <td>——应交增值税（进项税额） 13</td> </tr> <tr> <td>——应交增值税（销项税额） 13</td> <td>贷：实收资本 40</td> </tr> <tr> <td>借：主营业务成本 60</td> <td>资本公积——资本溢价 73</td> </tr> <tr> <td>贷：库存商品 60</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借：税金及附加 5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>贷：应交税费——应交消费税 5</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		甲公司	乙公司	借：长期股权投资——乙公司 113	借：库存商品 100	贷：主营业务收入 100	应交税费	应交税费	——应交增值税（进项税额） 13	——应交增值税（销项税额） 13	贷：实收资本 40	借：主营业务成本 60	资本公积——资本溢价 73	贷：库存商品 60		借：税金及附加 5		贷：应交税费——应交消费税 5		甲公司	乙公司	借：长期股权投资——乙公司 130	借：库存商品 100	贷：主营业务收入 117	应交税费	应交税费	——应交增值税（进项税额） 13	——应交增值税（销项税额） 13	贷：实收资本 40	借：主营业务成本 60	资本公积——资本溢价 73	贷：库存商品 60		借：税金及附加 5		贷：应交税费——应交消费税 5	
甲公司	乙公司																																					
借：长期股权投资——乙公司 113	借：库存商品 100																																					
贷：主营业务收入 100	应交税费																																					
应交税费	——应交增值税（进项税额） 13																																					
——应交增值税（销项税额） 13	贷：实收资本 40																																					
借：主营业务成本 60	资本公积——资本溢价 73																																					
贷：库存商品 60																																						
借：税金及附加 5																																						
贷：应交税费——应交消费税 5																																						
甲公司	乙公司																																					
借：长期股权投资——乙公司 130	借：库存商品 100																																					
贷：主营业务收入 117	应交税费																																					
应交税费	——应交增值税（进项税额） 13																																					
——应交增值税（销项税额） 13	贷：实收资本 40																																					
借：主营业务成本 60	资本公积——资本溢价 73																																					
贷：库存商品 60																																						
借：税金及附加 5																																						
贷：应交税费——应交消费税 5																																						

债务重组方式换入的存货	后续讲解
非货币性交易方式换入的存货	后续讲解
盘盈的存货	按重置成本作为入账成本。

2. 发出存货的计量（发出成本与结存成本计算）（此知识点中级不考）

方法	假设前提	掌握具体计算过程
先进先出法	假设先购进的先发出	按先进先出的假定流转顺序来选择发出存货成本及期末结存存货的成本
个别计价法	实物流转与价值流转一致	逐一辨认发出存货和期末存货所属的购进、生产批别，分别按其购进、生产时确定的单位成本，计算发出存货和期末存货成本
月末一次加权平均法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月进货实际成本}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月进货数量})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$
移动平均法		$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货成本} = \text{本次发货数量} \times \text{本次发货前存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{月末存货单位成本}$

3. 存货发出的会计处理

原材料	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（销售环节消耗） 管理费用（行政环节消耗） 委托加工物资（发出加工材料） 贷：原材料
	用于基建部门	借：在建工程 贷：原材料
	出售原材料	等同于销售商品，只不过属于“其他业务”范畴，应采用“其他业务收入”和“其他业务成本”处理

包装物	生产领用	借：生产成本 贷：周转材料——包装物
	出租	借：银行存款 贷：其他业务收入 借：其他业务成本



		贷：周转材料——包装物
	出借	借：销售费用 贷：周转材料——包装物
	出租、出借押金的会计处理	①收押金 借：银行存款 贷：其他应付款 ②退押金 借：其他应付款 贷：银行存款 ③没收押金，视为销售材料。 借：其他应付款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ④有关的消费税计入“税金及附加”
	出租、出借包装物不能使用报废时	借：原材料 贷：其他业务成本（出租包装物） 销售费用（出借包装物）
	出售	
	随同产品出售不单独计价	借：销售费用 贷：周转材料——包装物
	随同产品出售单独计价	①借：银行存款 贷：其他业务收入 ②借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物
	低值易耗品	借：制造费用 管理费用 贷：周转材料——低值易耗品

【要点提示】掌握原材料发出的一般账务处理。

4. 存货的期末计量

(1) 成本与可变现净值的确认及减值的计提

成本	账面余额
----	------



完工待售品的可变现净值	<p>①可变现净值=预计售价-预计销售费用-预计销售税金</p> <p>②可变现净值中预计售价的确认</p> <p>A. 有合同约定的存货, 以存货的合同价格为预计售价。</p> <p>B. 没有合同约定的存货, 按一般销售价格为计量基础。</p> <p>【例题】甲公司库存商品 100 件, 每件商品的成本为 300 元, 其中有合同约定的商品 40 件, 合同价为每件 330 元, 合同约定部分的单件税费为 40 元, 该商品在市场上的售价为每件 380 元, 每件商品的销售税费为 50 元。已提过减值准备 40 元。</p> <p>【提问一】</p> <table border="1" data-bbox="284 544 1300 674"> <thead> <tr> <th></th> <th>成本</th> <th>可变现净值</th> <th>期末计价</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>合同部分</td> <td>40*300=12000</td> <td>40*330-40*40=11600</td> <td>11600</td> </tr> <tr> <td>非合同部分</td> <td>60*300=18000</td> <td>60*380-60*50=19800</td> <td>18000</td> </tr> </tbody> </table> <p>【提问二】应提减值准备额=400-40=360 (元)</p>		成本	可变现净值	期末计价	合同部分	40*300=12000	40*330-40*40=11600	11600	非合同部分	60*300=18000	60*380-60*50=19800	18000
	成本	可变现净值	期末计价										
合同部分	40*300=12000	40*330-40*40=11600	11600										
非合同部分	60*300=18000	60*380-60*50=19800	18000										
用于生产的材料的可变现净值	<p>用于生产的材料可变现净值=终端品的预计售价-终端品的预计销售税金-终端品的预计销售费用-预计追加成本;</p> <p>【例题】甲公司库存原材料 10 件, 每件材料的成本为 1 万元, 所存材料均用于产品生产, 每件材料经追加成本 0.5 万元后加工成一件完工品。其中合同定货 7 件, 每件完工品的合同价为 1.8 万元, 合同部分的单件销售税费为 0.2 万元, 单件完工品的市场售价为每件 1.6 万元, 每件完工品的销售税费均为 0.18 万元。已提减值准备 2 万元。</p> <p>【提问一】</p> <table border="1" data-bbox="284 1093 1300 1223"> <thead> <tr> <th></th> <th>成本</th> <th>可变现净值</th> <th>期末计价</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>合同部分</td> <td>7*1=7 (万元)</td> <td>7*1.8-7*0.2-7*0.5=7.7 (万元)</td> <td>7 万元</td> </tr> <tr> <td>非合同部分</td> <td>3*1=3 (万元)</td> <td>3*1.6-3*0.18-3*0.5=2.76 (万元)</td> <td>2.76 万元</td> </tr> </tbody> </table> <p>【提问二】应提减值准备=3-2.76=-1.76 (万元)</p>		成本	可变现净值	期末计价	合同部分	7*1=7 (万元)	7*1.8-7*0.2-7*0.5=7.7 (万元)	7 万元	非合同部分	3*1=3 (万元)	3*1.6-3*0.18-3*0.5=2.76 (万元)	2.76 万元
	成本	可变现净值	期末计价										
合同部分	7*1=7 (万元)	7*1.8-7*0.2-7*0.5=7.7 (万元)	7 万元										
非合同部分	3*1=3 (万元)	3*1.6-3*0.18-3*0.5=2.76 (万元)	2.76 万元										
用于销售的材料可变现净值	<p>材料的预计售价-材料的预计销售税金-材料的预计销售费用</p>												

(2) 存货跌价准备的结转——同步同比例结转

【例题】M 公司发出存货采用先进先出法, 2024 年年初存货的账面余额 400 万元, 已计提的存货跌价准备为 50 万元。2024 年购入商品 700 万元, 当年售出商品结转成本 300 万元, 期末留存存货的可变现净值为 660 万元。

【提问】应提减值准备=(400+700-300)-660-[50*(400-300)/400]=127.5 (万元)。

5. 盘盈、盘亏的会计处理

	盘盈		盘亏	
	当时	处理	当时	处理
现金	借: 库存现金 贷: 待处理财产损益	借: 待处理财产损益 贷: 其他应付款 营业外收入	借: 待处理财产损益 贷: 库存现金	借: 其他应收款 管理费用 贷: 待处理财产损益
存货	借: 原材料/库存商品 贷: 待处理财产损益	借: 待处理财产损益 贷: 管理费用	借: 待处理财产损益 贷: 存货 (存货类科目: 原材料、库存商品等)	借: 管理费用 (正常损耗) 其他应收款 (保险赔款或责)



			<p>应交税费 ——应交增值税（进项税额转出） 注：只有管理不善造成的存货盘亏才作进项税额转出。</p>	<p>任人赔款） 营业外支出 ——非常损失 贷：待处理财产损失溢</p>
固 定 资产	<p>借：固定资产 贷：以前年度损益调整</p>	<p>借：以前年度损益调整 贷：应交税费——应交所得税 借：以前年度损益调整 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润</p>	<p>借：待处理财产损失 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p>	<p>借：其他应收款 营业外支出 贷：待处理财产损失</p>