

第九章 流动资产（二）

一、存货的初始计量

1. 一般情况下的存货成本

存货应当按照**成本**进行初始计量，包括采购成本、加工成本和其他成本。

(1) 采购过程中：途中 合理 损耗、保险费、装卸费、运输费、仓储费	✓；计入 存货成本
(2) 采购过程中：非合理损耗	×；净损失计入营业外支出
(3) 入库前 的挑选整理费	✓；计入 存货成本
(4) 进口 关税	✓；计入 存货成本
(5) 入库后 发生的储存费用（为达到下一生产阶段所必需的费用除外）	×；计入 管理费用
(6) 生产用固定资产的折旧费/无形资产摊销、租赁费	✓；计入制造费用
(7) 为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用	✓；计入制造费用
(8) 季节性和修理期间的停工损失	✓；计入制造费用
(9) 自然灾害造成的停工损失、存货净损失	×；计入营业外支出
(10) 管理不善造成的净损失	×；计入管理费用
(11) 为 特定客户设计 产品发生的可直接确定的设计费用	✓；计入 存货成本

【说明】对于企业日常活动中持有的、最终目的**用于出售**的数据资源，应确认为企业的存货。数据资源的成本包括采购成本，**数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本**和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

采购成本包括购买价款、相关税费、保险费，以及**数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理**等所发生的其他可归属于存货采购成本的费用。

2. 通过特定方式取得存货的成本

(1) 投资者投入：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) 盘盈取得的存货：以**重置成本**计量。

(3) 提供劳务取得：所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用，计入存货成本。

(4) 非货币性资产交换、债务重组、企业合并取得的存货，分别适用非货币性资产交换、债务重组和企业合并准则。

二、存货的后续计量

存货的后续计量是指发出存货成本的确定。具体如下表。

计价方法	计算方法
先进先出法	假定“ 先入库的存货先发出 ”，并根据这种假定的成本流转次序确定发出存货成本 【提示】企业在物价持续上涨时将存货的计价方法由加权平均法改为先进先出法，将低估发出存货的成本， 高估期末存货价值和当期利润
月末一次加权平均法	$\text{存货的加权平均单位成本} = \frac{\text{月初库存存货的实际成本} + \sum (\text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货的数量})}{\text{月初存货数量} + \sum \text{本月各批进货数量}}$



移动加权平均法	$\text{存货的移动平均单位成本} = \frac{\text{本次进货之前库存存货的实际成本} + \text{本次进货的实际成本}}{\text{本次进货之前库存存货数量} + \text{本次进货的数量}}$
个别计价法	对库存和发出的每一特定存货或每一批特定存货的个别成本或每批成本加以认定
毛利率法	销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让 销售成本 = 销售净额 × (1 - 毛利率) 期末存货成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 本期销售成本
零售价法	$\text{成本率} = (\text{期初存货成本} + \text{本期购货成本}) / (\text{期初存货售价} + \text{本期购货售价}) \times 100\%$ 期末存货成本 = 期末存货售价总额 × 成本率 本期销售成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 期末存货成本
售价金额法	$\text{进销差价率} = (\text{期初库存商品进销差价} + \text{当期发生的商品进销差价}) / (\text{期初库存商品售价} + \text{当期发生的商品售价}) \times 100\%$ $= \text{月末分摊前“商品进销差价”科目余额} / (\text{“库存商品”科目月末余额} + \text{“委托代销商品”科目月末余额} + \text{“发出商品”科目月末余额} + \text{本月“主营业务收入”科目贷方发生额})$ 本期销售商品的实际成本 = 本期商品销售收入 × (1 - 进销差价率)
计划成本法	$\text{本月材料成本差异率} = (\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异总额}) / (\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本总额}) \times 100\%$ 月初材料成本差异率 = 月初结存材料的成本差异 ÷ 月初结存材料的计划成本 【提示 1】 在计算本月材料成本差异率时，有两个因素不能考虑：一是单先货后期末未入库的存货；二是货先单后期末暂估入账的存货。 【提示 2】 发出存货应负担的成本差异，除委托外部加工发出存货可以按月初成本差异率计算外，其他的均应使用当月的实际成本差异率；如果月初和本月的成本差异率相差不大，也可按月初的成本差异率计算

【链接】计划成本法下的科目设置

- “原材料”科目的借方登记入库材料的计划成本；贷方登记发出材料的计划成本。
- “材料采购”科目借方登记支付或承付的材料实际成本，贷方登记转出验收入库的材料实际成本。
- “材料成本差异”科目反映企业材料实际成本与计划成本的差异，借方登记入库材料实际成本大于计划成本的差异（超支额）和结转的发出材料的实际成本小于计划成本的差异（节约额），以及调整库存材料计划成本时调整减少的计划成本；贷方登记材料实际成本小于计划成本的差异（节约额）和结转的发出各种材料的成本差异（超支额），以及调整库存材料计划成本时调整增加的计划成本。

三、存货的期末计量

资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量。

（一）存货减值的迹象

	可变现净值低于成本	可变现净值为零
情	(1) 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来	(1) 已霉烂变质的存货；



形	无回升的希望； (2) 企业使用该原材料生产的产品的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	(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
---	--	---

(二) 可变现净值的确定

企业在确定存货的可变现净值时，应当以资产负债表日取得的确凿证据为基础，并且考虑**持有存货的目的**、**资产负债表日后事项**的影响等因素。

存货可变现净值的计算，主要关注两点：①有没有合同；②需不需要继续加工。

产品	有合同	产品的 合同价 —估计销售费用和相关税费	
	无合同	产品的 市场价 —估计销售费用和相关税费	
材料	出售	材料 的预计售价（合同价或市场价）—估计销售费用和相关税费	
	继续加工	无合同	最终产品的市场价—至完工尚需发生的成本 —估计销售费用和相关税费
		有合同	最终产品的合同价—至完工尚需发生的成本 —估计销售费用和相关税费

(三) 存货跌价准备

1. 计算方法

单项比较法 【计提的减值最多，确定的期末存货成本最低】	也称逐项比较法或个别比较法，指对库存的每一种存货的成本与可变现净值 逐项 进行比较，每项存货均取较低数确定期末的存货成本
分类比较法	也称类比法，指按存货类别的成本与可变现净值进行比较， 每类 存货取其较低数确定存货的期末成本
综合比较法 【计提的减值最少，确定的期末存货成本最高】	也称总额比较法，指按全部存货的 总成本 与可变现净值总额相比较，以较低数作为期末全部存货的成本

2. 计提、转回和结转

计提	当存货成本 > 可变现净值时，存货按可变现净值计量。 借： 资产减值损失 贷：存货跌价准备
转回	当以前减记存货价值的影响因素已经消失， 减记的金额应当予以恢复 ，并在 原已计提的存货跌价准备金额内 转回。 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失
结转	已计提存货跌价准备的存货对外销售，在结转存货的成本时，应同时按比例结转对其已计提的存货跌价准备。 借：存货跌价准备 贷： 主营业务成本、其他业务成本

四、存货的清查

项目	会计处理
盘盈 当时（批准前）	借：存货类科目





		贷：待处理财产损溢
	处理时（批准后）	借：待处理财产损溢 贷： 管理费用
盘亏	当时（批准前）	借：待处理财产损溢 贷：存货类科目 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 提示：只有 管理不善 造成的存货盘亏才作 进项税额转出
	处理时（批准后）	借： 管理费用 （管理不善） 其他应收款（保险赔款或责任人赔款） 营业外支出 ——非常损失 贷：待处理财产损溢

五、委托加工物资和周转材料

（一）委托加工物资

时点	会计分录	
发出委托加工的物资材料时	借：委托加工物资 贷：原材料	
支付运输费、加工费	借：委托加工物资 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款	
需要缴纳消费税的	收回后直接用于对外出售（售价不高于受托方的计税价格）、用于继续生产非应税消费品	借： 委托加工物资 贷：银行存款
	收回后以高于受托方的计税价格出售、继续生产应税消费品	借： 应交税费——应交消费税 贷：银行存款
加工完成后验收入库	借：库存商品（原材料） 贷：委托加工物资	

（二）周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用，但不符合固定资产定义的材料，主要包括**包装物**和**低值易耗品**，以及企业（建筑承包商）的**钢模板、木模板、脚手架**和其他周转使用的材料等。包装物，是指为了包装本企业产成品和商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等，包括：

- （1）生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；
- （2）随同产品出售不单独计价的包装物；
- （3）随同产品出售单独计价的包装物；
- （4）出租或出借给购买单位使用的包装物。

【提示】（1）企业的各种**包装材料**，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目内核算；

（2）用于储存和保管产品、材料而不对外出售的包装物，应**按照价值大小和使用年限长短**，分别在“固定资产”科目或“周转材料”科目或单设的“低值易耗品”科目核算。

（3）计划上单独**列作企业商品产品的自制包装物**，应作为库存商品处理。