

企业会计知识更新丛书·第三册

存 货 会 计

主 编

孙秀兰 陈国辉

辽宁大学出版社

一九九三年·沈阳

参 编 人 员

孙秀兰 陈国辉 傅云英

前 言

以《企业财务通则》、《企业会计准则》和一系列行业新会计制度出台为契机,会计制度模式性的转变,拉开了会计改革的序幕。企业会计知识更新迫在眉睫。为了尽快满足社会各界对企业会计知识更新的需要,我们组织东北财经大学、辽宁大学、辽宁管理干部学院、沈阳财经学院、鞍山钢铁公司等院校和企业的部分财会界的知名人士编写了《企业会计知识更新丛书》。该丛书按会计基础、结算会计、存货会计、筹资与投资会计、长期资产会计、成本会计、收益会计、会计报表、管理会计、电脑会计等 10 册编写,基本上概括了企业财务会计知识的全部内容。

在新旧会计制度的转换过程中,广大财会人员最渴求的是掌握改革后的会计实际操作过程,以便顺利实现新旧会计制度的衔接,及时解决实际工作中面临的问题。为此,该丛书严格按照《企业财务通则》、《企业会计准则》和财政部最近颁发的新的会计制度的规定和要求编写,在不违背上述规定和要求的前提下,尽量与西方会计衔接。该丛书注重理论联系实际,在理论阐述清楚的同时,把重点放在实务上,使用新的会计科目名称,制造业和流通业兼顾,突出操作性,力求通俗化、适用化。

该丛书不仅是广大财政、财务、会计人员学习“两则”和新

的会计制度、更新会计知识的教科书,也是广大财经院校师生教学 and 学习的参考书。

由于时间仓促,书中难免出现缺点和不足,不当之处,敬请读者提出宝贵意见。

编 者

1993 年 3 月

目 录

第三册

第一节	存货的内容和分类	1
一	存货及其确认.....	1
二	存货的分类.....	4
第二节	存货的计价	5
一	存货按实际成本计价.....	5
二	存货按计划成本计价	19
三	存货按售价计价	21
第三节	外购存货的核算	23
一	材料的核算	23
二	商品的核算	57
三	包装物的核算.....	104
四	低值易耗品的核算.....	116
第四节	自制存货的核算	122
一	产成品的核算.....	122
二	自制半成品的核算.....	128
第五节	委托加工存货的核算	131
一	委托加工的业务程序.....	132
二	委托加工材料的总分类核算.....	133
三	委托加工材料的明细分类核算.....	134

第六节 存货盘存的核算.....	137
一 存货盘存的内容.....	137
二 存货盘存的核算.....	139

第一节 存货的内容和分类

一、存货及其确认

存货是指企业在生产经营过程中为销售或者耗用而储存的各种资产。包括商品、产成品、半成品、在产品,以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品、委托加工材料等。其中,为销售而储备的资产主要是指商品流通企业的库存商品和制造业企业的产成品库存;为耗用而储备的资产主要是指制造业企业的材料、燃料以及在产品库存等。

存货是企业流动资产的主要内容,由于它们经常地处在不断地耗用和重置,或销售和重置之中,因此,存货是流动性极大的一种资产。由此可见,存货会计计量、计算的准确与否,直接影响企业的存货成本和销货成本的正确性,也关系到资产负债表中资产价值的确定和对损益表中收益的确定。在核算和监督存货,保管和维护存货的安全,防止存货遭受损失等各个方面,其重要程度对企业来讲,并不次于货币资金。科学而又适量的储备存货,既可以保证制造产品或备供销售的需要,又可以避免积压资金,以及因存货储备不足而严重耽误生产或坐失应销的时机。这些恰恰都是存货管理的内容,为了提供企业存货信息,加强存货的管理,就必须借助于存货会计。这也就是存货会计如此重要之所在。

存货从其实物形态上看,具有不断处于耗用和重新购置,

或销售和重新购置之中的特征,从其价值形态上看,又具有一次转移,随着销售的实现一次得到补偿的特点。

由于存货会计主要是核算各种存货的数量和价值,所以,在对存货进行核算之前,必须首先确认存货的范围。确定存货的范围时,一般应遵循的原则是:凡是盘存日期法定所有权属于企业的一切商品、产品、半成品、在产品、以及材料、燃料、包装物、低值易耗品、委托加工材料等,不管其存放地点如何,都应视为企业的存货。而对于已经售出,其所有权已转让的货品,则不属于企业的存货,即使货品尚未运离企业亦然如此;相反,尽管货品已经运离企业,但其所有权尚未发生转移,也属于本企业的存货。

对于企业已经购入,并且其所有权已转为本企业所有的各种货品,尽管还在运输途中,但也属于本企业的存货;同理,委托外单位代销的商品、产品,只要尚未收到受托单位的代销清单,所有权并未转移,仍属于本企业的存货。反之,对本企业代其他单位销售的商品、产品,在尚未出售之前,虽然货品还存放在企业范围内,但其所有权仍属寄销人所有,则不属于本企业的存货。

对于企业进出口的货品,是否列为企业的存货范围,应视购销合同的有关成交价格的规定条件而定。如果货品是以离岸价格发运,即在起运点交货,则货品装船离岸后,其所有权归买方所有,此时货品不属于企业的存货;如果货品是以抵岸价格发运,即货品在目的地交货,待货品运达口岸后才归买方所有,在货船尚未抵达对方口岸前的货品,仍属于企业的存货。因此,货品是否属于本企业的存货,既不看其存放地点在哪儿,也不问其形态如何,而是看其所有权是否归属于企业,所有权归属于企业的货品,属于企业的存货;反之,所有权

不归属于企业的货品,则不应列为企业的存货。

企业的经济性质不同,其存货的内容和存在的具体形态也不同,但不论什么性质的企业,只要是生产经营过程中为销售或者耗用而储存的各种资产,均属于企业的存货。一般存货应包括如下各项内容:

商品。是指商品流通企业采购来备供转手销售的库存商品。商品的实物形态在被销售以前,其实物形态不变,继续保持其原状。

产成品。是指企业已经完成全部生产过程并已验收入库且合乎标准规格和技术条件,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或者可以作为商品对外销售的产品。

半成品。是指已经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库,但尚未制造完成为商品产品,仍须继续加工的中间产品。

在产品。是指已经过一定生产过程但尚未加工完成,仍须继续加工的产品。

材料。是指直接用于制造产品并构成产品实体,或为生产过程所消耗,以及从自然资源采掘而得的库存物品。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)、包装物料等。

燃料。是指为生产工艺过程所消耗,或为创造正常劳动条件所耗用的各种可燃物质。包括各种固体、汽体、液体燃料。

包装物。是指为了包装本企业产品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等。包括生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物;随同产品出售单独计价或不单独计价的包装物,以及出租、出借的包装物。

低值易耗品。是指不属于固定资产的各种用具物品,如工

具、管理用具、玻璃器皿,以及经营过程中周转使用的包装容器等。

除此之外,企业的存货还包括诸如委托加工材料、外购商品、协作件等。不再一一赘述。

二、存货的分类

存货的种类不同,其计价和核算方法也不同,为了正确地核算存货的成本,借以合理地计算损益,就必须研究存货的分类。存货按照不同的标志,可以划分为不同的类别。

(一)存货按其经济用途分类

1. 商品存货。指商业企业采购来用于转手出售的库存商品。如商品流通企业的库存商品等。

2. 制造业存货。指制造业企业的各种存货。如原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、修理用备件、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、自制半成品、产成品等。

3. 杂项存货。一般指供近期耗用的库存事务用品、运输用品等。这类存货通常都是在耗用时直接作为期间费用,计入当期损益。

(二)存货按其存放保管地点分类

1. 库存存货。指已经运达企业,并已验收入库的各种商品和材料,以及已经验收入库的自制半成品和产成品等。

2. 在途存货。指货款已经支付,但尚未验收入库而还在途中的各种材料、商品等。

3. 委托加工存货。指委托外单位加工的各种材料、半成品等。

(三)存货按其取得来源分类

1. 外购存货。指企业从外界购入,以用于销售或耗用的各

种存货。如外购商品、外购材料、外购件、外购半成品,以及外购包装物、低值易耗品等。

2. 自制存货。指企业经过加工制造,并已检验合乎标准的各种存货。如自制材料、自制半成品、在产品、产成品等。

存货按着不同的标志进行分类,具有不同的作用,通过存货按经济用途分类,可以了解不同性质的企业存货核算的重点,以加强重点内容的核算,通过存货按存放和保管地点的分类,便于企业加强对存货的日常管理,以保证社会主义公有财产的安全完整;通过存货按取得来源分类,可以正确地计算不同渠道取得存货的成本,有利于加强成本的控制和管理。

需要指出的是,存货的前述分类,主要视企业拥有存货的用途或主要标志而进行的,但实际工作中不能一概而论,如制造行业电风扇厂,为生产装配电风扇,必然要向电机厂购买各种电动机,就所购的电动机而言,在企业属于外购存货,但是,对电动机厂来说,它又属于产成品存货。再如,同是某种形态的产成品,对于商业企业来讲,是外购存货,但对于生产制造厂家来说,它又属于自制存货等。

第二节 存货的计价

一、存货按实际成本计价

(一)收入存货的计价

为了加强对存货的管理,如实地反映存货资金的动态,合理地计算销售和发出存货的成本,必须科学地确定收入存货的单位成本。各种存货应当按取得的实际成本核算。企业各种存货的实际成本,由于存货的来源不同而有所不同,存货的

来源通常有外购存货、自制存货、委托外单位加工的存货等方面。

1. 外购存货的计价

外购存货包括各类外购材料、燃料、包装物、低值易耗品、商品等。这些存货的实际成本一般是由外购存货的买价和采购费用等组成。

(1) 买价。指进货发票所开列的货款金额。在商品交易中，为了开拓市场销路和及时进行货款结算，一般会发生商业折扣和现金折扣两种情况，商业折扣也称数量折扣，是指买方购货超过一定数量时，卖方可按零售价格打一个折扣，商业折扣只是确定发货票价格的一种手段，并不在发票上进行反映因此，会计核算过程中确定外购存货价格时，也只是以发票金额作为记帐依据，具体并不对商业折扣进行反映；现金折扣是指卖方为了鼓励买方尽早支付货款，规定一个比信用期更短的折扣期限，买方如能在折扣期限内付清货款，可以直接从发票金额中扣减一定比例的金额。这种折扣称为现金折扣。它一般在付款时开列在卖方所开的收据中。除此之外，有时还要考虑进货折让。进货折让是指卖方发出的商品、产品等在质量、品种方面与合同或协议规定不符，经协商由卖方给予买方的折让或由卖方给予买方的货款尾差。各种存货的买价，如存在现金折扣和进货折让的情况下，应以扣除现金折扣和进货折让后的净额记入帐。

(2) 外地运杂费。指外购存货过程中所发生的运输费、装卸费、包装费、保险费等费用。

(3) 运输途中的合理损耗，企业在外购存货过程中，事先应与供应单位、运输机构签订合同或协议，规定一定额度的合理损耗。如果企业已有约定或协议。一旦超过规定的损耗额

度,应向有关责任单位索赔,不得将其计入购货成本。如果遭到不可抗力的意外损失而领得的保险赔偿款和收回残值后的净损失,应从外存货成本中扣除,不得以任何名目计入外购存货成本中。

(4)入库前的挑选整理费。是提购入的存货在入库前需要挑选整理而发生的费用,以及挑选整理过程中所发生的工、费支出和必要的损耗。但要求除下脚、废料的值。

(5)大宗材料的市内运输费。指能够确切地认定是某种材料负担的,而且数额较大的市内运费。

(6)按规定应由买方支付的税金和进口材料应支付的关税、产品税、增值税以及调进外汇价差及其他费用。

(7)烧油企业购入燃料油所支付的烧油特别税。

以上第1、6、7项应直接计入各种外购存货的采购成本,第2、3、4、5项,凡能分清的,可以直接计入各种存货的采购成本,不能分清的,应按存货的重量或买价等比例,采用一定的计算方法,分摊计入各种存货的采购成本。

至于企业供应部门及存货仓库所发生的经常性费用,不应作为外购存货的采购成本。采购人员的差旅费、采购机构经费以及市内零星运杂费等,同样不应列入存货的采购成本中,而应直接作为当期损益,计入管理费用。

商品流通企业从国内购进用于国内销售和用于出口的商品,以进货原价为其实际成本。进货原价是指实际支付给供货单位的商品的全部价款。购进商品所发生的进货费用,包括购进出口商品到达交货地车站、码头以前支付的各项费用和手续费,均作为当期损益列入经营费用。

流通企业在运输途中发生的毁损,短缺或溢余,不作为增减商品的采购成本计价。

2. 自制存货的计价

企业自制存货主要包括自制材料、包装物、低值易耗品、在产品、半成品、产成品等。这些存货的实际成本包括制造过程中耗用的材料、工资和有关费用。应按照所耗材料的成本、工资费用和其他费用总额作为记帐价格。

(3) 委托外单位加工存货的计价

委托外单位加工完成的存货,包括加工后的材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等。这些存货的实际成本,包括耗用材料或半成品等的实际成本,委托加工费用,以及往返的运杂费、应由委托加工单位负担的税金等。应按这些支出合计作为记帐价格。

需要指出的是,在不存在购货折扣的条件下,企业外购的存货可以直接按供应单位所开发票金额记帐。但在以赊购方式购货的情况下,销货单位往往允许购买方在规定的货币资金付款期限内,按货价给予一定比例的现金折扣优惠,即涉及到购货折扣问题。前述仅就购货折扣的基本概念作了简单的介绍。这里就购货折扣的会计处理方法作以简单地介绍。

方法一,总价法。即购入存货的买价按未扣除折扣的总价计算入帐。在这种方法下,不扣除折扣,把企业在规定日期内付款而获得的折扣,理解为企业理财有方,可将其作为理财收益,并冲减所购入存货的成本。

方法二,净价法。即购入存货的买价按发票记载的全部金额扣除购货折扣后的净额计算入帐。这种方法将获得的购货折扣看作是 enterprise 通过自身努力,加强了资金管理和调度能力,如果没在规定期内付款,因此而未获得的折扣,视为企业发生的理财费用。兹举例说明两种计价会计处理方法如下:

例如,企业外购材料一批,价值 50000 元,付款条件为 2/

10、n/30,材料已验收入库。

采用总价法情况下:

(1)材料经验收入库时,作会计分录如下:

借:原材料	50000
贷:应付帐款	50000

(2)上述款项假定在 10 天内付清,则净付货款 49000 元 ($50000 - 50000 \times 2\%$)。作会计分录如下:

借:应付帐款	50000
贷:银行存款	49000
财务费用	1000

(3)如果超过折扣期限付款,应按全数付款,则作会计分录如下:

借:应付帐款	50000
贷:银行存款	50000

采用净价法情况下:

(1)材料经验收入库时,按全部货款扣除折扣后的差额记帐,作会计分录如下:

借:原材料	49000(50000-1000)
贷:应付帐款	49000

(2)上述款项假定在 10 天内付清,则付款时应作会计分录如下:

借:应付帐款	49000
贷:银行存款	49000

(3)如果超过折扣期限付款,应按全额付款,但应付帐款只冲减净额,作会计分录如下:

借:应付帐款	49000
财务费用	1000

采用总价法,存货和应付帐款都虚计了应扣的现金折扣而使金额虚增,同时将购货折扣冲减财务费用,增加了当期收益,由于购入存货、付出货款,并不能增加收益,所以,这样处理不够恰当,与财务收益理论不符。假如将这部分折扣不作为当期收益,但会计期末库存存货并没从其计价中扣除该折扣前,仍然是虚增了存货价值;采用净价法,存货和应付帐款都按实际发生的成本记帐,可以真实地反映企业的资产和负债。对于会计期末未能在规定付款期内付款而丧失的购货折扣,视为企业的理财费用,直接计入当期损益。

实际工作中,这两种方法均可采用,企业可以根据实际情况予以选定,一旦选定后,不要轻易变动,应保持前后期所用方法的一致性。

(二)发出存货的计价

存货属于流动资产,它的最大特点是随着经营活动的变化而不断地改变其存在的形态和分布位置,存货发出其实质是存货流动的一种形式。这种流动包括:存货向生产过程流动,如工业企业生产产品领用材料、物资等,此时,由储备资金转化为生产资金;再是存货向销售过程流动,如企业销售产成品等。此时,由成品或储备资金转化为货币资金。进行发出存货核算时,主要核算发出存货的价值。发出存货的价值是由流出储备阶段存货的数量和单价(或单位成本,下同)决定的。而发出存货的单位成本随着原有存货的流出和新存货的流入也在不断地变化。因为流入存货的单价,由于产地、出厂价格、运输等费用,以及其他影响所购存货价格的条件不同,同一存货的每批流入价格也就必然不同,这就必然存在一个如何确定发出存货单价的问题。发出存货单价确定的准确与否,直接影

响产品制造成本或销售成本的真实性。进而影响企业一定时期的财务成果。为了正确地计算成本,合理地确定损益,必须科学、合理地确定发出存货的单价。

《企业会计准则》第二十八条指出:“各种存货发出时,企业可以根据实际情况,选择使用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法确定其实际成本。”除此之外,实际工作中还有简单平均法、最近进价法、次批购价先出法、基本存量法等。兹举例说明上述各种方法。

1. 先进先出法

先进先出法是假定先入库的存货先发出,并根据这种假定成本流转顺序对发出存货和结存存货进行计价的一种定价方法。在这种计价方法下,每次发出存货时,都是假定发出的是最先入库的存货,其发出存货的单价也就是最先入库存货的单价。尽管其实物不一定是最先入库的存货。采用这种计价方法,期末存货的价值接近于最近时取得存货的成本,而发出存货的价值则趋近于最早入库存货的成本。

假设星海工厂19××年×月份存货入库,发出和结存等资料如图表3-1。

图表 3-1

19××年		摘 要	入 库		发出数量	结存数量
月	日		数量(千克)	单价(元)		
⋮	1	期初存货	2000	1.00		2000
⋮	6	购入	3000	1.05		5000
(略)	10	发出			4000	1000
⋮	15	购入	4000	1.10		5000
⋮	20	发出			4000	1000
⋮	26	购入	2000	1.20		3000