

岗位会计实务丛书

GANG WEI KUAI JI SHI WU CONG SHU

存货 岗位会计

根据新会计准则编写

代义国◎主编

- ◇ 最完整的流程说明
- ◇ 最全面的案例演练
- ◇ 最实用的会计操作



岗位业务内容与实践相结合，
按照岗位会计流程，再现岗位会计业务全过程。

SPM

南方出版传媒

广东经济出版社

存货岗位会计

主编◎代义国

广东经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

存货岗位会计 / 代义国主编. —广州: 广东经济出版社, 2015. 1

(岗位会计实务丛书)

ISBN 978 - 7 - 5454 - 3223 - 7

I. ①存… II. ①代… III. ①存货管理—会计 IV. ①F234. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 003194 号

出版发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11~12 楼)
经销	全国新华书店
印刷	广东信源彩色印务有限公司 (广州市番禺区南村镇南村东兴工业区)
开本	730 毫米 × 1020 毫米 1/16
印张	14.5
字数	236 000 字
版次	2015 年 1 月第 1 版
印次	2015 年 1 月第 1 次
印数	1~4 000 册
书号	ISBN 978 - 7 - 5454 - 3223 - 7
定价	38.00 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 38306107 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601950 营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社新浪官方微博: <http://e.weibo.com/gebook>

广东经济出版社常年法律顾问: 何剑桥律师

· 版权所有 翻印必究 ·

编委会名单

代 伟	李胜平	王秀敏	董会芳
代义明	王 兰	王换景	代义国
王利辉	张永春	王月芳	代绍习
孙宏芹	王月坤	王冬建	刘石生
李 艳	代玉叶		



目 录

第一章 存货岗位会计基础知识

- 一、存货的内容 3
- 二、存货的初始计量 7
- 三、存货发出成本的确定 12
- 四、存货期末成本的确定 19
- 五、存货的内部控制 20
- 六、存货审计 21

第二章 原材料

- 一、原材料的内容 29
- 二、原材料的核算 29
- 三、材料采购的审计 76
- 四、原材料的审计 78
- 五、材料成本差异的审计程序 81

第三章 低值易耗品

- 一、低值易耗品的内容 85
- 二、低值易耗品的核算 85
- 三、低值易耗品的审计 95

第四章 包装物

- 一、包装物的内容 99

二、包装物的核算	99
三、包装物的审计	118

第五章 委托加工物资

一、委托加工物资的成本	121
二、委托加工物资的核算	122
三、委托加工物资的审计	132

第六章 库存商品

一、库存商品的内容	137
二、库存商品的核算	137
三、库存商品的审计	181
四、商品进销差价的审计程序	183

第七章 代销商品

一、委托代销商品的核算	187
二、受托代销商品的核算	197
三、发出商品的审计程序	207

第八章 存货清查

一、存货清查概述	211
二、存货清查的核算	214
三、存货盘点的内部控制	220
四、存货监盘	221



第一章 存货岗位会计基础知识



一、存货的内容

(一) 存货的概念

存货是企业的一项重要流动资产,通过出售能为企业带来直接的经济利益,存货岗位会计人员管理着企业重要的资产。存货岗位会计人员对存货的管理水平的高低直接关系到企业的资金占用及资产营运效率,并对企业财务状况产生很大的影响。

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、处在生产过程中的在产品或半成品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料或物料等。

存货岗位会计人员应当理解存货的概念涉及三方面的内容:

(1) 在日常活动中持有以备出售的存货,是指企业在日常生产经营过程中处于行销状态的各种物品,如商品流通企业的库存商品,工业企业的产成品、可供销售的半成品以及外购商品等。

(2) 处在生产过程中的存货,是指为了最终出售但目前尚处于生产加工过程中的各种物品,如委托加工物资,工业企业产品生产过程中的在产品,施工企业在建工程等。

(3) 在生产过程或提供劳务过程中将消耗的材料物资,指在正常生产经营过程中储存的供生产产品或提供劳务耗用的各种物品,如工业企业为生产产品而储存的原材料、燃料等。

(二) 存货的特征

存货具有以下几个方面的特征:

1. 存货是有形资产

这一特征使其有别于应收款项、投资、无形资产等没有物质实体的资产,也不同于库存现金、银行存款等货币资金。

2. 存货属于流动资产

存货在生产经营过程中，经常处于不断销售、重置或耗用、重置之中，属于一项流动资产，具有较强的变现能力和较大的流动性，但其流动性又低于货币资金、交易性金融资产、应收款项等流动资产项目。

3. 存货具有时效性和发生潜在损失的可能性

由于存货的价值易受市场价格以及其他因素变动的影 响，其能够转换的货币数额具有较大的不确定性。当存货长期不能销售或耗用时，就有可能变为积压物资或者需要降价销售，给企业带来经济损失。

4. 持有存货的最终目的是为了出售

不论是可供直接出售的存货，如企业的产成品、商品等，还是需要经过进一步加工后才能出售的存货，如原材料、在产品等。这一特征，使其与固定资产、工程物资等相区别。

(三) 存货的确认条件

我们如何把企业的物资确认为企业的存货呢，需要同时满足以下两个条件：

1. 与该存货有关的经济利益很可能流入企业

存货是企业的一项重要的流动资产，对存货的确认，关键是要判断是否很可能给企业带来经济利益或与存货有关的经济利益是否很可能流入企业。

通常，拥有存货的所有权是与该存货有关的经济利益很可能流入企业的一个重要标志。因此，对于存货的经济利益是否能够流入企业的确认，应该以企业对存货是否具有法定的所有权为依据。

凡在盘存日，法定所有权属于企业的一切商品，不论其存放地点，都应视为存货。如委托代销商品，由于其所有权并未转移至受托方，因而委托代销的商品属于委托企业存货的一部分。

凡是法定所有权不属于企业的物品，即使存放于企业，也不应确认为企业的存货。如根据销售合同已经售出（取得现金或收取现金的权利）、所有权已经转移的存货，因其所含的经济利益已不能流入企业，因而不能再作为企业的



存货核算，即使该存货尚未运离企业。

2. 该存货的成本能够可靠地计量

存货作为企业资产的组成部分，要予以确认，必须能够对其成本进行可靠的计量。成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。

存货作为企业资产的组成部分，要予以确认也必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。如果存货成本不能可靠地计量，则不能将其确认为存货。

（四）存货的分类

1. 存货按经济内容分类

存货按经济内容可以分为：

（1）原材料。

原材料是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件（备品备件）、包装材料、外购半成品（外购件）等。

（2）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。

如包装物是为了包装本企业的商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。

如低值易耗品是不能作为固定资产核算的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低或使用期限相对于固定资产较短，在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。

但是，周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产处理。

（3）在产品。

在产品是指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各道生产工序加工的

产品和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

(4) 半成品。

半成品是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

(5) 产成品。

产成品是指工业企业已经完成全部生产过程并已验收入库，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。企业接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成、验收入库后，应视同企业的产成品。

(6) 委托代销商品。

委托代销商品是指企业委托其他单位代销的商品。

(7) 商品。

商品是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

(8) 委托加工物资。

委托加工物资是指企业提供原材料及主要材料，通过支付加工费，由受托加工单位按合同要求加工为企业所需的物质。

2. 按经济用途分类

(1) 商业存货。

商业存货是指商业企业购入的、用于转手出售的库存货品。

(2) 制造业存货。

制造业存货是指制造业企业的存货，包括原料及主要材料、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、库存商品、外购配套商品。

(3) 杂货存货。



杂货存货是指供近期耗用的库存实物用品、运输用品等。

3. 存货按存放地分类

存货按照存放地点的不同可以分为在库存货、在途存货、加工中的存货和委托代销存货等。

①在库存货是指经验收合格并且已经入库的各种存货。

②在途存货是指货款已经支付，但是尚未运达企业仍然处在运输途中的存货，或者虽然已经到达企业，但是尚未验收入库的各种存货。

③加工中的存货是指仍然处在企业生产加工过程中的各种存货和委托其他单位正在加工的存货。

④委托代销存货是指企业委托其他单位代为销售的各种存货。

4. 按取得来源分类

(1) 外购存货。

外购存货是指外购商品、原材料、包装物、低值易耗品、半成品。

(2) 自制存货。

自制存货是指自制的材料、包装物、低值易耗品、半成品、在产品 and 库存商品。

(3) 委托加工存货。

委托加工存货是指委托外单位加工的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、库存商品和加工商品。

二、存货的初始计量

存货的初始计量是指取得存货时的价值计量。存货入账价值的基础也即初始计量的基础是历史成本或者实际成本。

企业存货的取得，主要是通过外购和自制两种途径。企业无论从何种途径取得的存货，凡与取得存货有关的支出，均应计入存货的历史成本或实际成本

之中。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。存货的采购成本包括购买价款、相关税费、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。存货的加工成本包括直接材料、直接人工、间接材料、间接人工、制造费用等可以归集于生产成本的成本、费用。

（一）存货采购成本的确定

存货采购成本是指在采购过程中所发生的支出，包括购买价款、相关税费、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。

存货的购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额。

存货的相关税费，是指企业购买、自制或委托加工存货发生的关税、消费税、资源税和不能从销项税额中抵扣的增值税进项税额。

一般纳税人外购存货所支付的运输费用扣除可抵扣的进项税额后的余额计入成本。运输费的进项税额 = 运输费用金额 \times 7%。其中，运输费用金额是指运输费用结算单据上注明的运输费用、建设基金，不包括发生的装卸费、保险费等其他杂费。

其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可直接归属于存货采购的费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗（损耗存货的价值应由未损耗的存货分担）、入库前的挑选整理费用（包括挑选整理中发生的职工薪酬、费用支出和必要的损耗，并减去回收的下脚废料价值）等。

企业在存货采购过程中发生的物资毁损、短缺等，如果是采购过程中的合理损耗部分应当作为采购费用计入存货采购成本；其他损耗如从供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺、毁损赔款，应冲减物资采购成本不得计入存货成本；购入存货需要经过挑选整理才能使用的，在挑选整理过程中发生的工资、费用支出以及物资损耗要计入存货成本。

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，也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行合理分摊。对于已售商品的进



货费用，计入当期损益；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

【例 1-1】鑫家源有限公司为增值税一般纳税人，主要生产办公家具，增值税税率为 17%。2012 年 12 月 1 日发生一项采购业务，公司购入生产用海绵 8 000 公斤，收到增值税专用发票注明价款 80 000 元，增值税税额 13 600 元，另发生运输费 5 000 元、包装费 2 000 元、途中保险费 700 元。海绵运抵公司后，验收入库的海绵为 7 995 公斤，运输途中发生合理损耗 5 公斤。鑫家源公司存货岗位会计人员计算海绵的入账价值为：

$$\text{海绵入账价值} = 80\,000 + 5\,000 \times 93\% + 2\,000 + 700 = 87\,350 \text{ (元)}$$

（二）存货加工成本的确定

存货的加工成本即指产品的加工成本，包括直接加工费用和间接加工费用。直接加工费用是指在产品的加工过程中直接作用于产品加工过程中的费用，如直接人工费、燃料及动力费、其他直接费用。间接加工费用即制造费用，是指为组织和管理产品生产而发生的费用。

直接人工费，是指直接从事产品生产的生产工人的工资及福利费。如果生产部门（如生产车间）只生产一种产品，则生产工人的工资及福利费直接计入该产品成本中；如果生产部门同时生产几种产品，生产工人的工资及福利费则应采用一定的方法分配计入各种产品成本中。如果是计时工资，按各种产品的加工时间进行分配；如果是计件工资，由于计件工资是按产品分别计算的，则直接计入各产品成本。

燃料及动力费、其他直接费用计入产品成本的方式同直接人工费。

制造费用，是指企业为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用，包括生产部门管理人员的工资和福利费、折旧费、修理费、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费用等，应按合理的方法将制造费用分配计入各产品成本。在同一生产过程中，如果同时生产两种或两种以上的产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分，则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

【例 1-2】鑫家源有限公司第一生产车间分别以甲、乙两种材料生产 A、B 两种办公家具，2012 年 9 月，投入甲材料 56 000 元生产 A 产品，投入乙材料 35 000 元生产 B 产品。当月生产 A 产品发生直接人工费用 14 000 元，生产 B 产品发生直接人工费用 7 000 元，该生产车间归集的制造费用总额为 21 000 元。假定，当月投入生产的 A、B 两种产品均于当月完工，该企业生产车间的制造费用按生产工人费用比例进行分配。

则 A 产品和 B 产品应分摊的制造费用计算如下：

A 产品应分摊的制造费用 = $21\,000 \times [14\,000 \div (14\,000 + 7\,000)] = 14\,000$ (元)

B 产品应分摊的制造费用 = $21\,000 \times [7\,000 \div (14\,000 + 7\,000)] = 7\,000$ (元)

则 A 产品和 B 产品完工产品成本计算如下：

A 产品完工成本 (即 A 存货的成本) = $56\,000 + 14\,000 + 14\,000 = 84\,000$ (元)

B 产品完工成本 (即 B 存货的成本) = $35\,000 + 7\,000 + 7\,000 = 49\,000$ (元)

(三) 存货其他成本的确定

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，主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并及存货盘盈等。

企业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。

【例 1-3】承上例，鑫家源有限公司在生产 A 产品之前，应客户要求专门请设计师设计 A 办公家具款式，发生特定设计费 1 520 元。这 1 520 元设计费就是使 A 产品达到成品后发生的其他支出，应计入 A 产品的成本中。存货岗位会计人员核算 A 产品的成本为：

A 产品的完工成本 = $84\,000 + 1\,520 = 85\,520$ (元)

1. 投资者投入存货的成本

投资者投入存货的成本，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。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，



按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

2. 通过非货币性资产交换取得存货的成本

非货币性资产交换，换出的资产为存货的，应当视同销售处理，按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额。

换出存货公允价值和换出存货账面价值的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

换入存货与换出存货涉及相关税费的，换出存货视同销售计算销项税额，换入存货应当确认可抵扣增值税的进项税额。

3. 债务重组取得存货的成本

债务人以存货资产清偿某项债务的，债权人应当对受让的存货资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的存货资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失，作为营业外支出，计入当期损益，其中，相关重组债权应当在满足金融资产终止确认条件时予以终止确认。

重组债权已经计提减值准备的，应当先将上述差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计入营业外支出（债务重组损失）；冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。

对于增值税应税项目，如债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账面余额处理；如债权人向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额不能作为冲减重组债权的账面余额处理。

4. 盘盈存货的成本

盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损益”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后，冲减当期管理费用。

（四）通过提供劳务取得的存货

通过提供劳务取得的存货，其成本按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于该存货的间接费用确定。