

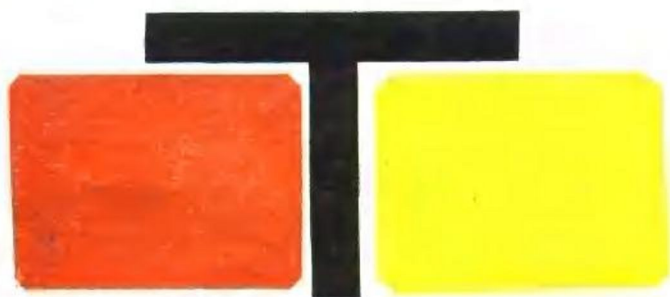
企业会计丛书 第一辑

· 谢国新 储一昀 总主编

最新

存货会计

谢国新 储一昀 编著



航空工业出版社

《企业会计丛书》 谢国新

第一辑

12358/18
存 货 会 计

谢国新 储一昀 编著

航空工业出版社

1993

(京)新登字 161 号

内 容 提 要

本书是在我国会计制度进行重大改革、并与国际惯例接轨之际,向广大会计人员奉献的一本实用读物。

本书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新颁布的大行业财务制度和会计制度为依据,结合国际会计惯例,详细介绍了在实际成本、计划成本及其他计价方式下存货会计业务的处理原理和实务操作办法,并按各类存货的不同情况,模拟列举了大量实际例子及解答,便于读者理解与应用。

本书可供各种所有制形式、各个行业和企业会计人员作为会计业务处理的实用指导手册;又可作为财会、审计、经济与管理干部培训教材与自学读物;也可供各类高等院校财会、审计、管理等经济专业师生参考使用。

存 货 会 计

谢国新 储一昀 编著

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号)

— 邮政编码: 100029 —

全国各地新华书店经售

北京医科大学印刷厂印刷

1993 年 7 月第 1 版

1993 年 7 月第 1 次印刷

开本: 787×1092 毫米 1/32

印张: 5.50

印数: 1—3000

字数: 120 千字

ISBN 7-80046-562-4/F·063

定价: 5.60 元

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为广大会计实务工作者的良好读物。

爱为之序，并乐于向会计工作者推荐。

徐政卫

1993年3月

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计计划惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类中高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛书共分六册,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学主持全面工作的副校长汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

1993年3月

目 录

序	
前言	
1 概述	(1)
1.1 简介	(1)
1.2 范围与分类	(4)
1.3 计量	(13)
1.4 帐户体系	(21)
2 存货:按实际成本计价	(23)
2.1 收入	(23)
2.2 发出	(50)
2.3 结存	(76)
3 存货:按计划成本计价	(82)
3.1 收入	(84)
3.2 发出与结存	(95)
3.3 变化应用	(102)
4 存货:其他计价方法	(104)
4.1 毛利率法	(104)
4.2 售价法	(110)
4.3 成本与市价孰低法	(120)
4.4 其他方法	(128)
5 低值易耗品	(131)
5.1 简介	(131)
5.2 一次摊销法	(135)

5.3 分次摊销法	(137)
5.4 五五摊销法	(140)
5.5 其他方法	(143)
6 包装物	(146)
6.1 简介	(146)
6.2 领用与出售	(149)
6.3 出借与出租	(152)
7 其他存货业务	(160)
7.1 盘点盈亏	(160)
7.2 非常损失	(163)
7.3 超储积压	(164)
7.4 削价处理	(165)
 后记	 (168)

1

概 述

1.1 简介

企业为进行正常的生产经营活动,除了需要备置一定数量与质量的长期资产外,也需要备置一定数量与质量的存货。所谓存货,是指一个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、低值易耗品等。存货作为企业一类资产,它具有资产所有的特征,如它是企业所拥有或控制的,能以货币计量的,以及是一项经济资源等特征。除此之外,作为存货,还具有其本身的特征,即藉以区别于其他各类资产的特征。

首先,作为存货,它具有一定的物质实体存在,是一项有形的资产。存货的这一特征,使其区别于其他许多无物质实体存在的资产,如各种无形资产及递延资产,应收帐款,应收票据等,也将现金与银行存款排除在存货的范围之外。

其次,作为存货,它具有较大的流动性,是流动资产的一类。存货的这一特征,使其区别于其他各种有物质实体存在的资产,如各种固定资产等。固定资产因为它的流动性较小,所以不属于流动资产的范围。相反、低值易耗品由于价值低、较容易损坏、使用时间较短、具有较大的流动性,因此就列入存货的范围之内。

最后,作为存货,企业储存的目的在于准备按正常营业方式予以出售,如商品存货、产成品存货、以及有些半成品存货等;或者在于企业在产品制造过程中予以耗用,制成产品后再

予以出售,如在产品、材料、包装物、低值易耗品等存货。存货的这一特征,使其区别于其他有物质实体存在并且流动性较大的资产,如企业储存的工程物资等。工程物资虽然也具有物质实体存在,其流动性也较大,但企业储存的目的是为了各种工程建设或制造上的需要,而不是为了将其直接出售或制成产品后出售,因此,不应将其列入存货的范围之内。

存货的上述特征,决定了存货在企业生产经营活动中的重要地位。商业企业连续不断地将商品存货购进和售出;工业企业也大量地购进各种存货在生产中耗用,使之转化为产成品,最后再予以售出。大多数企业正是通过这种商品和产成品的销售取得其大部分的营业收入,从而获得盈利。企业为了提高盈利能力,一方面需要保持适量的存货,以满足销售和保证生产经营不间断地进行的需要;另一方面,又应当避免存货的积压,加速资金的周转。因为存货过多势必减慢资金的周转速度,也可能会引起短期债务危机,反之存货不足则会坐失销售良机或中断生产的正常进行过程。因此,一个企业若要保持较高的盈利能力,应当十分重视存货的计划与控制,而管理人员为了对存货的计划和控制事项作出决策,须依赖于存货会计提供及时而又详细的、翔实可靠的存货信息。此外,在许多企业里,存货往往占流动资产甚至占资产总额的极大比例,而存货由于其流动性较大,经常不断地处在购进和售出,或购进和耗用的循环之中,因此对于企业来讲,在存货保管、存货安全维护、防止存货遭受损失等各个方面,其重要程度并不次于企业的现金、银行存款等项资产。为此,企业须建立存货的各项管理制度,如存货的验收制度、领退收发制度、保管制度、定期清查盘点制度等等。企业的存货会计也应当能够正确、及时地处理有关存货的各项业务,反映存货的真实情况,为存货管理

提供有用的依据。

在会计方面,存货不仅是资产负债表上流动资产类下所列示的一个重要项目,而且也是损益表中确定销售成本部分的一个重要因素。存货的会计处理正确与否,和资产负债表与损益表所反映的企业财务状况与经营成果都有着密切的关系,如果存货的价值不正确,资产负债表和损益表就都要受到影响。这种存货价值错误的影响,可以通过以下举例充分地加以说明。

例 若某企业 1993 年 12 月 31 日的存货多报 2 万元,则 该年 12 月 31 日的资产负债表中所示的流动资产总额必将因此而要多报 2 万元,从而该年度损益表上的营业利润也将多报相同的数额(见表 1.1)。对于这一多报的影响,可以从以下该企业的损益表中看到。以下列示该企业的两张损益表:其中一张是正确的,其期末存货为 12 万元;另一张的期末存货则多报了 2 万元,即 14 万元。假定该企业期初存货为 8 万元,当年购货为 28 万元,则销售成本可以确定为

$$\begin{aligned}\text{正确的销售成本} &= \text{期初存货} + \text{本期购货} - \text{期末存货} \\ &= 80\,000 + 280\,000 - 120\,000 \\ &= 240\,000(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{错误的销售成本} &= \text{期初存货} + \text{本期购货} - \text{期末存货} \\ &= 80\,000 + 280\,000 - 140\,000 \\ &= 220\,000(\text{元})\end{aligned}$$

如果所得税率为 33%,则正确的应纳所得税额为 19 800 元,错误的为 26 400 元。企业由于期末存货多报了 2 万元而须多缴纳所得税 6 600 元,税后利润因而也虚增了 13 400 元。不仅如此,由于本期的期末存货就是下期的期初存货,因而存货的错误将会影响两期的损益表,即发生错误的当期损益表

和下一期的损益表。就本例来讲,下一期的销售成本将多报 2 万元,从而税前利润将少报 2 万元。若该企业对存货的数量确定采用的是永续盘存制,且又长期地不进行实物盘点,则这一存货多报的错误将一直存在下去,各期的资产负债表上均将多报存货 2 万元而不被发现,直到发现这一错误予以纠正为止。

表 1.1 某企业损益表

1993 年度

	正 确	错 误
商品销售收入	400 000	400 000
商品销售成本	<u>240 000</u>	<u>220 000</u>
商品销售毛利	160 000	180 000
期间费用	<u>100 000</u>	<u>100 000</u>
营业利润	60 000	80 000

1.2 范围与分类

存货包括的范围十分广泛。前述存货的概念及其特征虽然给出了存货的内在涵义,但并未给出确定一项物资是否能列为存货的标志,或者说并未提供存货的具体外延。确定一项物资是否应列为企业的存货,判断的一般标志是企业是否对其拥有所有权。凡是企业对一项物资拥有其所有权的,不论其实物处于何处,均属于该企业的存货,除非它已经由于陈旧或损坏而成为无法销售或为生产耗用的了,而应予以处理。相反,如果企业对一项物资不拥有其所有权,即使其实物处于企业的仓库内,也不属于该企业的存货。

存货的这种所有权标志,具体地讲应从两个方面来判断。

由于存货在企业中的流动性很大,经常不断地处于购进、耗用、售出的循环过程之中,因此所谓存货,实际上就是其从购进到售出中间处于为企业所有的这一环节中的所有物资。从而判断一项物资是否属于存货,也就应从购进与售出这两个方面去分析。从购进方面看,如果企业货款付讫,物资也已收到,将其列入企业的存货则是理所当然的。如果企业货款已经付讫,但尚未收到该项物资,除了购销双方按协议或合同预付的货款之外,一般也应将其列入企业的存货之内,因为货款的支付,一般可以视作所有权的转移。如果货款尚未支付,但企业已经收到该项物资,也已将其验收入库,一般也应将其列入企业的存货之内,因为企业将其验收入库一般是因为企业有关于这项物资的购货合同。若无相应的购货合同,则一般就不应将其验收入库,而是需要查明原因进行退货处理。至于列入存货的该项物资的未付货款,则应作为应付货款处理。如果企业订购的物资到期末尚未收到,仍在运输途中,其货款也没有支付,判断这项物资所有权是否转移的一般原则是看其交货方式:若这项物资是按“目的地交货”的方式发运的,但是尚未运到目的地,那么这项物资仍属于销货人所有。所谓目的地交货的意思就是到达目的地之前的装车运输不收费,亦即销货人承担运输费用。若这项物资是按“起运点交货”的方式发运的,那么即使购货人尚未真正收到这项物资,它也已属于购货人所有了。所谓起运点交货的意思就是销货人将物资交付运输企业,但运输费用得由购货人负担。在这种情况下,就应将其列入企业的存货之内。

从售出方面看,如果企业已经收到货款,物资也已经发运,自然不应再将其列入存货的范围之内。如果企业已经收到货款,但尚未将物资发运,如前所述,除了预收货款之外,一般

也应视作所有权已经转移,不应再将其列入存货的范围之内,企业应及时组织物资的发运,及时编制销售的会计分录。如果企业根据客户的订货合同已将物资发运,但尚未收到货款,则也应根据上述的交货方式判断原则来判断这项物资是否仍属于企业所有,应列入存货的范围之内。如果企业只是收到客户的订货合同,也没有将物资发运,只是将这些物资与其他存货分开存放以准备发运,这就不能将其视作所有权已经转移,而不再将其列为存货。如果企业采用分期收款方式销售商品,则应根据购销双方订立的合同或协议来判断其所有权是否转移,已被客户提走的物资是否仍应作为企业的存货处理。较为常用的做法是以收到全部货款才作为所有权转移的真正标志,这样,客户已经提走的物资仍为企业所有,也仍应列入企业的存货范围之内,但为便于管理,须对其单独归类处理。有关这方面的会计处理办法,因其与销售业务关系十分密切,不列为本书的介绍范围,可参见本丛书《收益会计》一书的有关内容。

有时,企业接受委托,代理其他企业或个人销售商品,或者相反,委托其他企业或个人代理销售本企业的商品,这就是寄销。所谓寄销是商品的所有人,通常称为寄销人,将商品装运给另一人,通常称为承销人,由其作为寄销人的代理商来设法推销这些商品。寄销不属于商品的买卖交易,承销人只是通过代销收取一定的寄销费用。所以寄销商品并未因寄销而发生所有权的转移,因而寄销人不应把寄销商品作为销售处理,同时承销人也不应把它作为购货处理。正因为寄销人并没有售出商品,所以在寄销时也没有利润可以确认;在承销人没有报告销售之前,寄销人也不应当编制销售分录。在会计期间终了时,所有存放在承销人处的未销售商品,都应当列入寄销人

的存货范围之内。

企业除了存放于仓库的存货、正在运输途中的存货之外,还有大量的存货处在加工处理的过程之中。工业企业将购入的各种原材料物资进行加工处理,或改变其实物形态,或改变其使用功能,使之成为企业的产品,并将其出售以取得营业收入,获得营业利润。这些处于加工中的物资仍然是企业所有的资产,仍具有存货的所有特征,因此,企业也应当仍然将其列入存货的范围之内,所改变的只是其具体的存货类别而已。有时,企业为了生产经营的需要,将购入的物资委托其他企业或个人进行加工处理,以满足本企业的使用要求;或者企业接受其他单位或个人的委托,对其所提供的物资按委托人的要求进行加工处理,这就是委托加工业务,或称为来料加工业务。由于委托加工并不是商品的买卖业务,加工人所提供的是一种劳务,并按其提供的劳务量来收取加工费用,所以委托加工的物资并没有因加工业务的发生而改变其所有权,因而委托人不应把物资发出作为销货处理,同时加工人也不应把它作为购货处理。委托加工的物资从发出加工到完工交货自始至终都属于委托人所有的财产,均应列入委托人的存货范围之内,加工人在加工期间不应将其列入本企业的存货范围,而可以通过设置备查簿的办法进行登记处理,以加强对加工物资的管理。

综上所述,存货的范围包括库存的、加工中的和在途的、并为企业所拥有的各种商品、产成品、半成品、在产品,以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等。在实务工作中,以所有权是否转移作为判断一项物资是否应列入企业的存货范围的标志时,会计人员会常常面临无法确定所有权是否已经转移的特殊问题,甚至常常发生法律的严格规定不能应用于会计

实务的情形。此时,会计人员必须以他的职业判断能力,考虑购销合同的有关条款的规定、当事人的决策、企业的惯例、以及其他任何可资证明的方法,谨慎地进行会计处理。

一个企业列入存货范围的物资种类繁多,为了加强存货的实物管理,正确进行有关存货业务的会计处理,必须对其进行合理的分类。为了使存货的分类结果清晰合理,存货的分类也应当分层次地进行。不同层次的分类选用不同的分类标准,使其适合于不同的具体情况。

首先,由于各种企业所处的行业性质不同,所从事的业务经营范围不同,存货的第一层次分类,通常可以将其分为以下几类:

(1) 商品存货 指企业购进后备供转售的货品物资。企业在转售之前,这些货品物资的原有实物形态一般保持不变。

(2) 制造业存货 指企业购进后直接用于生产制造,并构成产品实体的货品物资。这些货品物资在购进后,一般都要经过企业的生产制造过程,改变其原有的实物形态或改变其原有的使用功能,然后再将其出售。

(3) 杂项存货 指企业购进后为近期的生产经营活动所耗用的货品物资。企业的低值易耗品大都属于这一类,企业购进这些货品物资是为了满足各种消耗性的需要,而不是为了将其直接转售或加工制成产品后出售。

这一层次的分类,是依据一项货品物资在企业生产经营活动中所起的作用而定的。对于不同的企业,对某一特定存货项目的归类,是不能一概而论的。例如,一家商业企业购进和储存电池的目的在于转售,因而可以将其列入商品存货;而一家生产电池的企业,库存的电池显然是其生产的产品,因而可以将其列入制造业存货;但对于许多其他企业来说,购置的目

的往往在于一般消耗,故而可以将其列入杂项存货。

其次,对上述三类存货可以按不同的标准进行第二层次的分类:

对于商品存货,可按商品的用途将其分为若干大类,如食品、服装、家电、日用百货等等。

对于制造业存货,可以按在企业生产经营过程中所处的地位分为以下几大类:

① 原材料存货 指直接用于制造产品并构成产品主要实体的各种原料、材料和外购半成品。通常把来自采掘业的自然资源和农副业的产品称之为原料,如矿砂、原棉、原木等;把来自加工业的产品称之为材料,如钢材、棉纱、板材等。但在实际工作中,对原料和材料一般并不严加区分,而是统称为原材料。外购半成品是指从其他企业购入的现成的零件、部件或已经完成一定生产程序的半成品,这些零件、部件和半成品经过本企业继续加工处理,就能构成本企业产品的主要实体,如自行车厂购入的鞍座、轮胎等。对于外购半成品也可以另外归作一类,称之为零部件存货。

② 在产品存货 指部分地完工的产品,也即在销售以前尚需进一步加工的各种物品。这些物品在会计期间终了时,可能处于企业生产过程的各个环节上,也可以是已经完成一定生产程序的自制半成品,存放在企业的半成品仓库之中。

③ 产成品存货 指已经全部完工,准备销售的制成品。

④ 辅助材料存货 指在企业生产过程中起辅助作用,但与最终产品只是间接有关或不构成产品主要实体的各种材料。这些辅助材料有的与产品的主要实体相结合,有助于产品的形成,如化学反应中使用的接触剂、催化剂,织布生产中使用的浆料,印染用的染料等;有的为生产设备所消耗,如机器