

2009年注册会计师原制度下会计第四章注册会计师考试 PDF  
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/632/2021\\_2022\\_2009\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c45\\_632161.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/632/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_632161.htm) 欢迎进入：2009年注册会计师

报套餐班，享受五折优惠！更多信息访问：百考试题注册会计师论坛第四章 存货

- 1、同属企业资产，存货区别于其他资产是因为其目的：是为了销售或耗用。
- 2、商品流通企业采购费用现计入成本（原计入营业费用）。
- 3、存货盘盈虽然准则明确作为会计差错处理，但本章仍通过“待处理财产损益”核算，并没有通过“以前年度损益调整”处理。
- 4、直接进损益的情况要掌握：非正常消耗的；不属于生产过程必需过程的仓储费用；不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。
- 5、发出存货成本取消了“后进先出法”，计算发出存货成本，不是注会考试重点。
- 6、包装物计入成本的科目根据用途确定。
- 7、“估计售价”的确定是重点与难点，有两个：合同价与一般市场价。
- 8、原材料可变现价值的确定是难点：首先要分是为生产用还是销售用，为销售用的简单处理；其次，为生产产品的原材料要首先判断该材料生产的产品是否减值（用售价减去销售费用与生产成本比较），产品不减值，原材料不减值；如果产品减值则进一步计算差额，即：估计售价-销售费用-进一步加工成本后与账面数进行比较。典型题教材例4-6。
- 9、期末合同中有合同的与没有合同的要分别计算减值数额，不得相互抵消。
- 10、存货跌价损失转回与销售的处理不一样，前者作相反分录，后者转入成本科目。
- 11、存货盘亏或毁损：正常计管理费用，非正常计入营业外支出。
- 12、新准则下，存货发生减值一律记

入“资产减值损失”，贷方是存货跌价准备，之前是记入“管理费用”的。

一、存货的定义 存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

二、存货的初始计量 存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。存货成本采购成本购买价款、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。加工成本直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。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。

（一）采购取得的存货成本 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，期末根据所购商品的存销情况进行分摊。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（并不鼓励这样做）。（商品流通企业对于采购费用的处理，新准则下改变原来计入营业费用的方法，更好地核算采购成本）

（二）加工取得的存货的成本 存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

（三）其他方式取得的存货的成本

1. 投资者投入存货的成本
2. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货
3. 盘盈存货的成本（准则列为会计差错，但教材并没有通过以前年度损益调整处理，而仍然采用“待处理财产损益”处理）

在确定存货成本过程中，应当注意，下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存

货成本：（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。（2）仓储费用（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用）。（3）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

三、确定发出存货的成本 企业可采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。（取消后进先出法）

四、存货期末计量原则 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

（一）可变现净值的基本特征

- 1．确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动
- 2．可变现净值为存货的预计未来现金流量，而不是存货的售价或合同价
- 3．不同存货可变现净值的构成不同

（1）产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为在正常生产经营过程中，该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额。

（2）需要经过加工的材料存货，其可变现净值为在正常生产经营过程中，以该材料所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、销售费用和相关税费后的金额。

（二）确定存货的可变现净值应考虑的因素 企业确定存货的可变现净值，应当以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。

五、存货期末计量的具体方法（重点）

（一）存货估计售价的确定：有合同按合同，没有合同按市价。

- 1.为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应以产成品或商品的合同价格作为

其可变现净值的计量基础。2.如果企业持有存货的数量多于销售合同订购的数量，超出部分的存货可变现净值，应以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。3.如果企业持有存货的数量少于销售合同约定数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为亏损合同，还应同时按照《企业会计准则第13号或有事项》的规定处理。4.没有销售合同约定的存货，但不包括用于出售的材料，其可变现净值应以产成品或商品一般销售价格(即市场销售价格)作为计量基础。5.用于出售的材料等，应以市场价格作为其可变现净值的计量基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。

(二)材料存货的期末计量

1.对于用于生产而持有的材料等(如原材料、在产品、委托加工材料等)，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料应按照成本计量。其中，“可变现净值预计高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

2.如果材料价格的下降等原因表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应按可变现净值计量。

【例4-5】20×7年12月31日，甲公司库存原材料B材料的账面成本为3000万元，市场销售价格总额为2800万元，假定不发生其他销售费用。用B材料生产的产成品W5型机器的可变现净值高于成本。根据上述资料可知，20×7年12月31日，B材料的账面成本高于其市场价格，但是由于用其生产的产成品W5型机器的可变现净值高于成本，也就是用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损，因此，B材料即使其账面成本已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按3000万元例示在20×7年12月31日的资产负债表的存货项目之中。

【例4-6】20

×7年12月31日，甲公司库存原材料C材料的账面成本为600万元，单位成本为6万元/件，数量为100件，要用于生产100台W6型机器。C材料的市场销售价格为5万元/件。C材料市场销售价格下跌，导致用C材料生产的W6型机器的市场销售价格也下跌，由此造成W6型机器的市场销售价格由15万元/台降为13.5万元/台，但生产成本仍为14万元/台。将每件C材料加工成W6型机器尚需投入8万元，估计发生运杂费等销售费用0.5万元/台。根据上述资料，可按照以下步骤确定C材料的可变现净值。首先，计算用该原材料所生产的产成品可变现净值：W6型机器的可变现净值=W6型机器估计售价-估计销售费用-估计相关税费=13.5×100-0.5×100=1300(万元) 其次，将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较：W6型机器的可变现净值1300万元小于其成本1400万元，即C材料价格的下降表明W6型机器的可变现净值低于成本，因此，C材料应当按可变现净值计量。最后，计算该原材料的可变现净值：C材料的可变现净值=W6型机器的售价总额-将C材料加工成W6型机器尚需投入的成本-估计销售费用-估计相关税费=13.5×100-8×100-0.5×100=500(万元) C材料的可变现净值500万元小于其成本600万元，因此，C材料的期末价值应为其可变现净值500万元，即C材料应按500万元列示在20×7年12月31日资产负债表的存货项目之中。

(三) 计提存货跌价准备的方法 存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提。但是，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。需要

注意的是，资产负债表日，同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。【例题7】B公司期末存货采用成本与可变现净值孰低法计价。2005年9月26日B公司与M公司签订销售合同：由B公司于2006年3月6日向M公司销售笔记本电脑10000台，每台1.5万元。2005年12月31日B公司库存笔记本电脑13000台，单位成本1.4万元，账面成本为18200万元。2005年12月31日市场销售价格为每台1.3万元，预计销售税费均为每台0.05万元。则2005年12月31日笔记本电脑的账面价值为（ ）万元。A . 18250 B . 18700 C . 18200 D . 17750 【答案】 D 【解析】 由于B公司持有的笔记本电脑数量13000台多于已经签订销售合同的数量10000台。因此，销售合同约定数量10000台，其可变现净值=10000×1.5-10000×0.05=14500万元，成本为14000万元，账面价值为14000万元；超过部分的可变现净值3000×1.3-3000×0.05=3750万元，其成本为4200万元，账面价值为3750万元。该批笔记本电脑账面价值=14000+3750=17750万元。（四）存货跌价准备转回的处理 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转回，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益（资产减值损失）。企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时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（或其他业务成本）（五）存货盘亏或毁损的处理 属于非常原因造成的净损失计入营业外支出，属于计量收发差错和管理不善

等原因造成的净损失计入管理费用。题目：1、企业某种存货的期初实际成本为200万元，期初“存货跌价准备”账户贷方余额2.5万元，本期购入该种存货实际成本45万元，领用150万元，期末估计库存该种存货的可变现净值为91万元。则本期应计提存货跌价准备额为（ ）万元。A . 1.5B . 2.5C . 4D . 92

2、甲公司采用计划成本对材料进行日常核算。2005年12月初结存材料的计划成本为200万元，成本差异贷方余额为3万元；本月入库材料的计划成本为1 000万元，成本差异借方发生额为6万元；本月发出材料的计划成本为800万元。甲公司按本月材料成本差异率分配本月发出材料应负担的材料成本差异。甲公司2005年12月31日结存材料的实际成本为( )。

A.399万元B.400万元C.401万元D.402万元

3、多选题存货存在下列情形之一的，表明存货的可变现净值为零的包括（ ）

A.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

B.已霉烂变质的存货

C.已过期且无转让价值的存货

D.生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货

E.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、计算题：自2006年起，甲公司试生产某种产品X，对生产X产品所需A材料的成本采用先进先出法计价。A材料2006年年初账面余额为零，2006年1、2、3月份各购入A材料200公斤、300公斤、500公斤，每公斤成本分别为1200元、1400元、1500元。第二季度开始生产X产品共领用A材料600公斤，发生人工及制造费用26万元，但因同类产品已先占领市场，且技术性能更优，甲公司生产的X产品有60%未能出售。甲公司于2006年底预计剩余X产品全部销售

价格为58万元（不含增值税），预计销售所发生的税费为4万元，剩余A材料的可变现净值为50万元。要求计算：（1）2006年末库存X产品的账面价值；（2）2006年末库存A材料的账面价值；（3）2006年末应计提的减值准备；（4）假设2007年甲公司销售了上述X产品的50%共收到货款27万元，增值税款4.59万元已存入银行，另用银行存款支付有关销售费用2万元，写出相关会计处理分录。答案：1、A本期应计提存货跌价准备额 =  $[(200 + 45 - 150) - 91] - 2.5 = 1.5$ 万元。2、C本月差异率 =  $(6 - 3) / (200 \times 1000) \times 100\% = 0.25\%$ ，甲公司2005年12月31日结存材料的实际成本 =  $(1000 \times 200 - 800) \times 100.25\% = 401$ 万元。3、BCD A、E选项，属于可变现净值低于成本的迹象，应计提存货跌价准备。4、（1）库存X产品成本 =  $[(200 \times 0.12 + 300 \times 0.14 + 100 \times 0.15) + 26] \times 60\% = 64.2$ （万元）库存X产品可变现净值 =  $58 - 4 = 54$ （万元）按照孰低原则，库存X产品的年末账面价值 = 54（万元）。（2）库存A材料成本 =  $(500 - 100) \times 0.15 = 60$ （万元）库存A材料可变现净值 = 50（万元）按照孰低原则，库存A材料的年末账面价值 = 50（万元）。（3）应计提的减值准备 =  $(64.2 - 54) + (60 - 50) = 20.2$ （万元）（期初两项存货的减值准备均为零）。（4）写出销售该产品的会计处理分录：借：银行存款 31.59 贷：主营业务收入 27 应交税费—应交增值税（销项税额） 4.59 借：主营业务成本 27 存货跌价准备（减值准备合计10.2万元，等比例结转50%） 5.1 贷：库存商品 32.1 借：销售费用 2 贷：银行存款

相关连接:2009年注册会计师会计各章节总结  
 新东方名师解读：2009年新制度《会计》考试大纲热点关注  
 ：09年CPA考试全方位解读-会计篇2009年注册会计师（新制



度)专业阶段考试《会计》样题2009年注册会计师免费试听!  
100Test 下载频道开通,各类考试题目直接下载。详细请访问  
[www.100test.com](http://www.100test.com)