

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(5)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_645871.htm

第二节 存货的期末计量 一、存货

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。即资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量。当存货成本高于其可变现净值时，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。其中，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。存货成本，是指期末存货的实际成本。如果企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本应为经调整后的实际成本。企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。企业应以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值。

二、存货期末计量方法 (一) 存货减值迹象的判断

存货存在下列情况之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本：

1. 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
2. 企业使用该项原材料生产的产品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. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零：
1. 已霉烂变质的存货. 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. 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(二) 可变现净值的确定

1. 企业确定存货的可变现净值时应考虑的因素 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。

(1) 存货可变现净值的确凿证据。存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明。存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得的存货的成本，应当以取得外来原始凭证、生产成本资料、生产成本账簿记录等作为确凿证据。产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销售方提供的有关资料等。

(2) 持有存货的目的。由于企业持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同。因此，企业在确定存货的可变现净值时，应考虑持有存货的目的。一般地，企业持有存货的目的，一是持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货。二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

(3) 资产负债表日后事项等的影响。在确定资产负债表日存货的可变现净值时，不仅要考虑资产负债表日与该存货相关的价格与成本波动，而且还应考虑未来的相关事项。也就是说，不仅限于财务报告批准报出日之前发生的相关价格与成本波动，还应考虑以后期间发生的相关事

项。2. 不同情况下存货可变现净值的确定 (1) 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，没有销售合同约定的，其可变现净值应当为在正常生产经营过程中，产成品或商品的一般销售价格(即市场销售价格)减去估计的销售费用和相关税费等后的金额。【例2-3】20x9年12月31日，甲公司生产的A型机器的账面价值(成本)为2 160 000元，数量为12台，单位成本为180 000元/台。20x9年12月31日，A型机器的市场销售价格(不含增值税)为200 000元/台。甲公司没有签订有关A型机器的销售合同。本例中，由于甲公司没有就A型机器签订销售合同，因此，在这种情况下，计算确定A型机器的可变现净值应以其一般销售价格总额2 400 000元($200\,000 \times 12$)作为计量基础。(2) 用于出售的材料等，应当以市场价格减去估计的销售费用和相关税费等后的金额作为其可变现净值。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。【例2-4】20x9年，由于产品更新换代，甲公司决定停止生产B型机器。为减少不必要的损失，甲公司决定将原材料中专门用于生产B型机器的外购原材料钢材全部出售，20x9年12月31日其账面价值(成本)为900 000元，数量为10吨。根据市场调查，此种钢材的市场销售价格(不含增值税)为60 000元/吨，同时销售这10吨钢材可能发生销售费用及税金50 000元。本例中，由于企业已决定不再生产B型机器，因此，该批钢材的可变现净值不能再以B型机器的销售价格作为其计量基础，而应按钢材本身的市场销售价格作为计量基础。因此，该批钢材的可变现净值应为550 000元($60\,000 \times 10 - 50\,000$)。(3) 需要经过加工的材料存货，如原材料、在产品、委托加工材料等，由于持有该材料的目的是用于生产产成品，而不是出售，该材料存货的价值将体现在

用其生产的产成品上。因此，在确定需要经过加工的材料存货的可变现净值时，需要以其生产的产成品的可变现净值与该产成品的成本进行比较，如果该产成品的可变现净值高于其成本，则该材料应当按照其成本计量。【例2-5】20x9年12月31日，甲公司库存原材料A材料的账面价值(成本)为1 500 000元，市场销售价格总额(不含增值税)为1 400 000元，假设不发生其他购买费用。用A材料生产的产成品B型机器的可变现净值高于成本。本例中，虽然A材料在20x9年12月31日的账面价值(成本)高于其市场价格。但是由于用其生产的产成品B型机器的可变现净值高于其成本，即用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损。因而，在这种情况下，A材料即使其账面价值(成本)已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按其原账面价值(成本)1 500 000元列示在甲公司20x9年12月31日资产负债表的存货项目之中。如果材料价格的下降表明以其生产的产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量。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、估计的销售费用以及相关税费后的金额确定。【例2-6】20x9年12月31日，甲公司库存原材料钢材的账面价值为600 000元，可用于生产1台C型机器，相对应的市场销售价格为550 000元，假设不发生其他购买费用。由于钢材的市场销售价格下降，用钢材作为原材料生产的C型机器的市场销售价格由1 500 000元下降为1 350 000元，但其生产成本仍为1 400 000元，即将该批钢材加工成C型机器尚需投入800 000元，估计销售费用及税金为50 000元。根据上述资料，可按以下步骤确定该批钢材的账面价值：第一步，计

算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。C型机器的可变现净值 = C型机器估计售价 - 估计销售费用及税金 = 1 350 000 - 50 000 = 1 300 000(元) 第二步，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。C型机器的可变现净值1 300 000元小于其成本1 400 000元，即钢材价格的下降和C型机器销售价格的下落表明C型机器的可变现净值低于其成本，因此该批钢材应当按可变现净值计量。第三步，计算该批钢材的可变现净值，并确定其期末价值。该批钢材的可变现净值 = C型机器的估计售价 - 将该批钢材加工成C型机器尚需投入的成本 - 估计销售费用及税金 = 1 350 000 - 800 000 - 50 000 = 500 000(元) 该批钢材的可变现净值500 000元小于其成本600 000元，因此该批钢材的期末价值应为其可变现净值500 000元，即该批钢材应按500 000元列示在20x9年12月31日资产负债表的存货项目之中。

(4) 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格而不是估计售价，减去估计的销售费用和相关税费等后的金额确定。企业与购买方签订了销售合同(或劳务合同，下同)，并且销售合同订购的数量大于或等于企业持有的存货数量，在这种情况下，与该项销售合同直接相关的存货的可变现净值，应当以合同价格为计量基础。即如果企业就其产成品或商品签订了销售合同，则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格作为计量基础。如果企业销售合同所规定的标的物尚未生产出来，但持有专门用于该标的物生产的材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。

【例2-7】20x8年8月10日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，20x9年2月15日，甲公司应按200 000元/台的价格向乙公司提

供A型机器10台。20x8年12月31日，甲公司A型机器的账面价值(成本)为1 360 000元，疏狂为8台，单位成本为170 000元。20x8年12月31日，A型机器的市场销售价格为190 000元/台。本例中，根据甲公司与乙公司签订的销售合同，甲公司该批A型机器的销售价格已由销售合同约定，并且其库存数量小于销售合同订购的数量。在这种情况下，计算库存A型机器的可变现净值时，应以销售合同约定的价格1 600 000元($200\,000 \times 8$)作为计量基础，即估计售价为1 600 000元。【例2-8】20x8年12月20日，甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，20x9年3月15日，甲公司应按200 000元/台的价格向丙公司提供10台B型机器。至20x8年12月31日，甲公司尚未生产该批B型机器，但持有专门用于生产该批10台B型机器的库存原材料钢材，其账面价值为900 000元，市场销售价格总额为700 000元。本例中，根据甲公司与丙公司签订的销售合同，甲公司该批B型机器的销售价格已由销售合同规定，虽然甲公司还未生产，但持有专门用于生产该批B型机器的库存钢材，且可生产的B型机器的数量不大于销售合同订购的数量。在这种情况下，计算该批钢材的可变现净值时，应以销售合同的B型机器的销售价格总额2 000 000元($200\,000 \times 10$)作为计量基础。如果企业持有的同一项存货数量多于销售合同或劳务合同订购的数量，应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金额。超出合同部分的存货的可变现净值，应当以一般销售价格为基础计算。【例2-9】20x8年9月10日，甲公司与丁公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，20x9年2月15日，甲公司应按180 000元/台的价格向丁公司提供C型机

器10台。20x8年12月31日，甲公司C型机器的账面价值为1 920 000元，数量为12台，单位成本为160 000元/台。20x8年12月31日，C型机器的市场销售价格为200 000元/台。本例中，甲公司该批C型机器的销售价格已在双方签订的销售合同中约定，但是其库存数量大于销售合同约定的数量。这种情况下，对于销售合同约定数量内(10台)的C型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格总额1 800 000元($180\,000 \times 10$)作为计量基础.而对于超出部分(2台)的C型机器的可变现净值应以一般销售价格总额400 000元($200\,000 \times 2$)作为计量基础。

(三) 存货跌价准备的计提与转回

1. 存货跌价准备的计提

资产负债表日，存货的可变现净值低于成本，企业应当计提存货跌价准备。企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。即资产负债表日，企业将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存货。其中可变现净值低于成本的，两者的差额即为应计提的存货跌价准备。企业计提的存货跌价准备应计入当期损益。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.存货具有相同或类似最终用途或目的，并在同一地区生产和销售，意味着存货所处的经济环境、法律环境、市场环境等相同，具有相同的风险和报酬，因此可以对其进行合并计提存货跌价准备。

【例2-10】甲公司按照单项存货计提存货跌价准备。20x9年12月31日，A、B两项存货的成本分别为300 000元、210 000元，可变现净值分别为280 000元、250 000元，假设“存货跌价准备”科目余额为0。本例中，对

于A存货，其成本300 000元高于其可变现净值280 000元，应计提存货跌价准备20 000元(300 000-280 000)。对于B存货，其成本210 000元低于其可变现净值250 000元，不需计提存货跌价准备。因此，乙公司对A、B两项存货计提的存货跌价准备共计为20 000元，在当日资产负债表中列示的存货金额为490 000元(280 000+210 000)。

【例2-11】乙公司按单项存货计提存货跌价准备。20x9年12月31日，乙公司库存自制半成品成本为350 000元，预计加工完成该产品尚需发生加工费用110 000元，预计产成品的销售价格(不含增值税)为500 000元，销售费用为60 000元。假定该库存自制半成品未计提存货跌价准备，且不考虑其他因素的影响。本例中，20x9年年末，乙公司该库存自制半成品可变现净值=预计产成品的销售价格-预计销售费用-预计加工完成尚需发生费用=500 000-60 000-110 000=330 000(元)。所以，该自制半成品应计提存货跌价准备=自制半成品成本-自制半成品可变现净值=350 000-330 000=20 000(元)

【例2-12】丙公司20x8年年末，A存货的账面成本为100 000元，由于本年以来A存货的市场价格持续下跌，根据资产负债表日状况确定的A存货的可变现净值为95 000元，“存货跌价准备”期初余额为零，应计提的存货跌价准备为5 000元(100 000-95 000)。相关账务处理如下：借：资产减值损失A存货 5 000 贷：存货跌价准备A存货 5 000

2. 存货跌价准备的转回 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，转回的金额计入当期损益。在核算存货跌价准备的转回时，转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系。在原已计提的存货跌价准备金额内转回

，意味着转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

【例2-13】沿用【例2-12】，假设20x9年年末，丙公司存货的种类和数量、账面成本和已计提的存货跌价准备均未发生变化，但是20x9年以来A存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至20x9年年末根据当时状态确定的A存货的可变现净值为110 000元。本例中，由于A存货市场价格上涨，20x9年年末A存货的可变现净值(110 000元)高于其账面成本(100 000元)，可以判断以前造成减记存货价值的影响因素(价格下跌)已经消失。A存货减记的金额应当在原已计提的存货跌价准备金额5 000元内予以恢复。相关账务处理如下：借：存货跌价准备A存货 5 000 贷：资产减值损失A存货 5 000 需要注意的是，导致存货跌价准备转回的是以前减记存货价值的影响因素的消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于其成本的其他影响因素。如果本期导致存货可变现净值高于其成本的影响因素不是以前减记该存货价值的影响因素，则不允许将该存货跌价准备转回。

3. 存货跌价准备的结转 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。对于因债务重组、非货币性资产交换转出的存货，也应同时结转已计提的存货跌价准备。如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当按照发生销售、债务重组、非货币性资产交换等而转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。

【例2-14】20x8年，甲公司库存A机器5台，每台成本为5 000元，已经计提的存货跌价准备合计为6 000元。20x9年，甲公司将库存的5台机器全部以每台6 000元的价格售出，适用的增值税税率为17%，货款未收

到。甲公司的相关账务处理如下：借：应收账款 35 100 贷：主营业务收入A机器 30 000 应交税费应交增值税(销项税额) 5 100 借：主营业务成本A机器 19 000 存货跌价准备A机器 6 000 贷：库存商品A机器 25 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第1号存货》(2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行)

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