

高级会计师考试前辅导讲义-第一节存货减值 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/82/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_82316.htm

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中，成本是指存货取得时的成本，包括采购成本、加工成本和其他成本；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、存货减值的会计处理步骤

（一）存货发生跌价的判断

企业在资产负债表日对存货检查时如发现以下情形之一，应当考虑计提存货跌价准备：

1. 市价持续下跌，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。

（二）计算存货的可变现净值（实际获利能力）

企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的可靠证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日以后发生的事项等因素。

可变现净值 = 估计售价(A) - 估计完工成本(B) - 销售所必需的估计费用(C)

持有存货的目的 内容

可变现净值的计算公式

直接出售产成品 库存商品 待售材料 A - C

加工后出售 生产用材料 自制半成品 在产品 A - B - C

确定可变现净值时，重点是确定存货的估计售价（A）。企业在确定存货的估计售价时，应当以资产负债表日为准，按照以下原则确定存货

的估计售价：1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应当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. 企业持有存货的数量超过销售合同订购数量，超出部分的存货的可变现净值以一般销售价格作为计量基础。3. 没有销售合同或劳务合同约定的存货，其可变现净值以产成品或商品一般销售价格作为计量基础。（三）成本与可变现净值比较“成本”是指历史成本。“可变现净值”是指：估计售价(A)－估计完工成本(B)－销售所必需的估计费用(C)（四）账务处理借：管理费用贷：存货跌价准备例题：2002年末，存货总成本为7000万元，其中，完工计算机的总成本为6000万元，库存原材料总成本为1000万元。完工计算机每台单位成本为0.6万元，共10000台，其中8000台订有不可撤销的销售合同。2002年末，该企业不可撤销的销售合同确定的每台销售价格为0.75万元，其余计算机每台销售价格为0.5万元；估计销售每台计算机将发生销售费用及税金为0.1万元。由于计算机行业产品更新速度很快，市场需求变化较大，甲企业计划自2003年1月起生产内存更大和运行速度更快的新型计算机，因此甲企业拟将库存原材料全部出售。经过合理的估计，该库存原材料的市场价格总额为1200万元，有关销售费用和税金总额为100万元。①根据本案例，6000万元的产成品中，具有不可撤销销售合同的产成品的销售价格为 $0.75 \times 8000 = 6000$ （万元），销售费用及税金为 $0.1 \times 8000 = 800$ （万元），可变现净值为 $6000 - 800 = 5200$ （万元），其成本为 $0.6 \times 8000 = 4800$ （万元）。由于可变现净值5200万元，大于成本4800万元，因此，甲企业具有不可撤销合同的产成品未发生减值。②根据本案例，期末存货中没

有销售合同约定的产成品的销售价格为 $0.5 \times (10000 - 8000) = 1000$ （万元），销售费用及税金为 $0.1 \times (10000 - 8000) = 200$ （万元），可变现净值为 $1000 - 200 = 800$ （万元），其成本为 $0.6 \times (10000 - 8000) = 1200$ （万元）。由于可变现净值800万无低于成本1200万元，因此，甲企业期末存货中没有销售合同约定的产成品发生减值，应计提存货跌价准备为 $1200 - 800 = 400$ （万元）。③根据本案例，由于市场需求的变化，企业计划生产新型计算机，库存原材料准备全部出售。因此，原材料的可变现净值应以市场价格作为计量基础。经合理估计，原材料的市场价格为1200万元，销售费用和税金为100万元，可变现净值为 $1200 - 100 = 1100$ （万元），大于其成本1000万元，因此，甲企业期末存货中的库存原材料也没有发生减值，不需要计提跌价准备。④根据上述情况，甲企业期末存货应计提跌价准备为400万元，计提跌价准备后的存货账面价值为 $7000 - 400 = 6600$ （万元）。二、存货减值的注意事项1、对于用于生产而持有的材料等，应将其与所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来①对于用于生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于产成品的生产成本，则该材料应当按照材料成本计量，即不计提跌价准备。例题：2005年12月31日，C原材料的账面成本为600万元，C原材料的估计售价为550万元；假设用600万元C原材料生产成甲商品的成本为720万元，甲商品的估计售价为900万元，估计的甲商品销售费用及相关税金为30万元，年末计提跌价准备前，C原材料的跌价准备余额为零。则年末计提存货跌价准备如下：甲商品可变现净值=甲商品的估计售价-估计的销售费用及相关税金= $900 - 30 = 870$ （万元）；因甲

商品的可变现净值870万元高于甲商品的成本720万元，C原材料按其本身的成本计量，不计提存货跌价准备。②如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于产成品的生产成本，则该材料应当按材料的可变现净值计量，即需要计提跌价准备。应特别注意的是，材料的可变现净值应通过用其生产的产成品的估计售价和产成品的预计销售费用及税金来计算：

：材料的可变现净值=产成品的估计售价—将材料加工成产成品尚需投入的成本—产成品估计销售费用及相关税金例题

：2005年12月31日，D原材料的账面成本为1 000万元，D原材料的估计售价为850万元；假设用1 000万元D原材料生产成乙商品的成本为1 300万元（即至完工估计将要发生的成本为300万元），乙商品的估计售价为1 280万元，估计乙商品销售费用及相关税金为70万元，年末计提跌价准备前，D原材料的跌价准备余额为120万元。则年末计提存货跌价准备如下：乙商品可变现净值=乙商品的估计售价-估计的乙商品销售费用及相关税金=1280-70=1210（万元）因乙商品的可变现净值1210万元低于乙商品的成本1 300万元，D原材料应当按照原材料的可变现净值计量：D原材料可变现净值=乙商品的估计售价—将D原材料加工成乙商品估计将要发生的成本—估计的乙商品销售费用及相关税金=1 280—300—70=910（万元）（特别提醒：直接用于出售的材料的可变现净值是通过商品的估计售价和商品的估计销售费用来计算的。）D原材料的成本为1 000万元，可变现净值为910万元，应保留存货跌价准备90万元；年末计提跌价准备前，D材料的跌价准备余额为120万元，故应冲回30万元。借：存货跌价准备 30贷：管理费用计提的存货跌价准备 302、计提存货跌价准备的方法

(1) 存货跌价准备一般按照单个存货项目计提。即将每个存货项目的成本与可变现净值逐一进行比较，取其低者计量存货，并且按成本高于可变现净值的差额，计提存货跌价准备。

(2) 在某些情况下，可以合并计提存货跌价准备。比如，与具有类似目的或最终用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关，且难以将其与产品系列的其他项目区别开来估价进行估价的存货，可以合并计提存货跌价准备。

(3) 对于数量繁多、单价较低的存货，可以按存货类别计提存货跌价准备。

3、存货跌价准备转出的处理

(1) 企业结转销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当将该销售存货对应的存货跌价准备同时结转，结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用。

(2) 对于因债务重组、非货币性交易转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备。结转的存货跌价准备，按有关债务重组和非货币性资产交换的会计处理原则处理。

(3) 按存货类别计提存货跌价准备的，同类存货中部分存货已经销售或用于债务重组、非货币性资产交换，应按比例结转相应的存货跌价准备。

4、存货跌价准备的转回

资产负债表日，企业应当重新确定存货的可变现净值，如果以前减记存货的影响因素已经消失，则减记的金额应当予以恢复，并在该项存货、该类存货或合并计提准备的存货已计提的跌价准备的金额内转回，转回的金额应当减少计提的存货跌价准备，但以将余额冲减至零为限。

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