

第二节 存货的期末计量——存货减值

3. 需要经过加工的材料存货

(1) 用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本（材料的成本）计量。

【例 2-5】2020 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料—A 材料的账面价值（成本）为 150 万元，市场销售价格总额（不含增值税）为 140 万元，假设不发生其他购买费用。

A 材料的账面价值 150 万元 > A 材料的市场价 140 万元
应计提存货跌价准备 10 万元

【关键】用 A 材料生产的产成品—B 型机器的可变现净值高于成本，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，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

3. 需要经过加工的材料存货

(2) 材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 估计销售费用和相关税费

【例 2-6】2020 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料—钢材的账面价值为 60 万元，可用于生产 1 台 C 型机器，相对应的市场销售价格为 55 万元，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 150 万元下降为 135 万元，但其生产成本仍为 140 万元，即将该批钢材加工成 C 型机器尚需投入 80 万元，估计销售费用及税金为 5 万元。

步骤 1：计算产品成本和产品可变现净值

产品成本 = 原材料 + 加工费用 = 60 + 80 = 140 万元

产品可变现净值 = 有无合同（合同价、市场价） - 估计税费 = 135 - 5 = 130 万元

步骤 2：产品成本 VS 产品可变现净值

产品成本 140 万元 > 产品可变现净值 130 万元

钢材按可变现净值计量

步骤 3：计算该批钢材期末价值

方法①：应计提存货跌价准备 = 存货成本 - 可变现净值 = 140 - 130 = 10 万元

该批钢材期末价值 = 60 - 10 = 50 万元

方法②：钢材按可变现净值计量

钢材的可变现净值 = 135 - 80 - 5 = 50 万元

该批钢材期末价值 = 50 万元

【总结】可变现净值的确定

不同类型的存货		可变现净值	
有合同	合同数量 ≥ 持有数量		商品合同价 - 估计税费
	合同数量 < 持有数量	合同部分	
		超出部分	商品市场价 - 估计税费
	直接用于出售的材料		材料合同价 - 估计税费
	加工后用于出售的材料		产成品合同价 - 至完工估计将要发生的成本 - 估计税费
无合同	库存商品		商品市场价 - 估计税费
	直接用于出售的材料		材料市场价 - 估计税费
	加工后用于出售的材料		产成品市场价 - 至完工估计将要发生的成本 - 估计税费

【口诀】有合同，合同价，无合同，市场价

【判断题】持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的价格作为计算基础。（ ）

【答案】×

【解析】企业持有的存货数量若超出销售合同约定的数量，则超出的部分存货的可变现净值应以市场价格为基础进行确定。

(四) 存货跌价准备的计提、转回和结转

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------

计提方法	内容
单项比较法	企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备
分类比较法	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

【例 2-12】丙公司 2019 年年末，A 存货的账面成本为 10 万元，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 9.5 万元，“存货跌价准备”期初余额为零。

步骤 1：比较成本与可变现净值

成本=10 万元

可变现净值=9.5 万元

步骤 2：计算“存货跌价准备”科目期末余额

存货跌价准备科目期末余额=存货成本－可变现净值
=10-9.5=0.5 万元

步骤 3：根据存货跌价准备丁字账原理

计算“资产减值损失”发生额

	0
	0.5
	0.5

“资产减值损失”发生额=“存货跌价准备”科目期末余额－期初余额＋贷方发生额－借方发生额=0.5-0=0.5

步骤 4：编制账务处理

借：资产减值损失—A 存货 0.5
 贷：存货跌价准备—A 存货 0.5

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
-------------------------------	-------------------------------	-------------------------------

(1) 转回前提：以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复

(2) 转回上限：在原已计提的存货跌价准备金额内转回（转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限）

【链接】利润表中营业利润增加；需要进行纳税调整。（计提时纳税调增，转回时纳税调减）

【沿例 2-12】假设 2020 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 2020 年以来 A 存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至 2020 年年末根据当时状态确定的 A 存货的可变现净值为 11 万元。

由于 A 存货市场价格上涨，2020 年年末 A 存货的可变现净值 11 万元高于其账面成本 10 万元，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 0.5 万元内予以恢复。

借：存货跌价准备—A 存货 0.5
 贷：资产减值损失—A 存货 0.5

（四）存货跌价准备的计提、转回和结转

1. 计提 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	2. 转回 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	3. 结转 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

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，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。

【例 2-14】2020 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。2×22 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 13%，货款未收到。

甲公司的相关账务处理如下：

借：应收账款 33 900
 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） 3 900

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

【假设】甲公司将库存的 3 台机器，货款未收到。

甲公司的相关账务处理如下：

借：应收账款 20 340
 贷：主营业务收入—A 机器 18 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 2 340

借：主营业务成本—A 机器 11 400
 存货跌价准备—A 机器 3 600
 贷：库存商品—A 机器 15 000

【提示】如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当按照发生销售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。

【判断题】企业已计提跌价准备的存货在结转销售成本时，应一并结转相关的存货跌价准备。（ ）

【答案】√

【判断题】以前期间导致减记存货价值的影响因素在本期已经消失的，应在原已计提的存货跌价准备金额内恢复减记的金额。（ ）

【答案】√

【单选题】甲公司 2021 年 12 月 10 日签订一项不可撤销合同，合同约定产品的售价是 205 元/件，销售数量 1000 件，2022 年 1 月 15 日交货。2021 年年末甲公司剩余存货 1500 件，成本 200 元/件，市场销售价格 191 元/件，预计销售费用均为 1 元/件，2021 年年末甲公司应计提的存货跌价准备是（ ）元。

A. 15000

B. 0

C. 1000

D. 5000

【答案】D

【解析】签订合同的 1000 件，可变现净值= $(205-1) \times 1000=204000$ （元），成本为 200000 元，成本小于可变现净值，未发生减值。超过合同数量的 500 件，可变现净值= $(191-1) \times 500=95000$ （元），成本为 100000 元，成本大于可变现净值，应计提存货跌价准备 5000 元。