

## 经典例题

**【单选题】**2×21年12月31日，甲公司库存丙材料的实际成本为100万元，不含增值税的销售价格为80万元，拟全部用于生产1万件丁产品。将该批材料加工成丁产品尚需投入的成本总额为40万元。由于丙材料市场价格持续下降，丁产品每件不含增值税的市场价格由原160元下降为110元。估计销售该批丁产品将发生销售费用及相关税费合计为2万元。不考虑其他因素，2×21年12月31日，甲公司该批丙材料的账面价值应为（ ）。

- A.68 万元                      B.70 万元  
C.80 万元                      D.100 万元

答案：A

解析：丁产品可变现净值=110-2=108（万元），丁产品成本=100+40=140（万元），发生减值，因此丙材料按照成本与可变现净值孰低计量。丙材料的成本=100（万元），丙材料的可变现净值=110-2-40=68（万元），成本大于可变现净值，应该按照可变现净值68万元确认该存货的账面价值。

## 第三节 期末存货的计量

知识点：存货的可变现净值

存货的可 变现净值	产品的可变现净值=产品估计售价-产品估计销售税费	
	有合同：合同价	没有合同：市场价
	生产产品用材料的可变现净值=生产产品的估计售价-产品估计销售税费-进一步加工成本	
	直接出售材料的可变现净值=材料估计售价-材料估计销售税费	

（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净现金流入，而不是简单地等于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，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费等后的金额，确定其可变现净值。

（2）需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以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、估计的销售费用和相关税费等后的金额，确定其可变现净值。

（二）确定存货的可变现净值时应考虑的因素

- 1.确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础；
- 2.确定存货的可变现净值应考虑持有存货的目的；
- 3.确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响。

知识点：存货期末计量和存货跌价准备的计提

（一）存货估计售价的确定

- 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订购数量，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。

④没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应以产成品或商品的一般销售价格(即市场销售价格)作为计量基础。

⑤用于出售的材料等，通常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）计提存货跌价准备的方法：

1.存货跌价准备通常应当按**单个存货项目**计提。

2.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。

3.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。

4.发现了以下情形之一，通常表明存货的可变现净值**低于**成本

（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的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。

5.存在下列情况之一的，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。

（四）存货跌价准备转回的处理

1.存货跌价准备的计提

当有迹象表明存货发生减值时，企业应于期末计算存货的可变现净值，确认是否需要计提存货跌价准备。

会计分录为：

借：资产减值损失

    贷：存货跌价准备

2.存货跌价准备的转回

企业应在每一资产负债表日，比较存货成本与可变现净值，计算出应计提的存货跌价准备，再与已提数进行比较，若应提数大于已提数，应予以补提。企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益（**资产减值损失**）。

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（**资产减值损失**）。

会计分录为：

借：存货跌价准备

    贷：资产减值损失

3.存货跌价准备的结转

（1）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。

会计分录为：

借：主营业务成本  
    存货跌价准备  
    贷：库存商品

(2) 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。

**【单选题】**甲公司为生产重型设备的企业，拥有库存商品 M 型号设备和 N 型号设备。2×19 年末库存商品 M、N 账面余额分别为 2 000 万元和 1 000 万元，可变现净值分别为 2 400 万元和 800 万元，M、N 均属于单项金额重大的商品，不考虑其他因素，2×19 年 12 月 31 日资产负债表列示存货的金额为（ ）。

- A.3 000 万元
- B.2 800 万元
- C.3 200 万元
- D.3 400 万元

答案：B

解析：M 型号库存商品的账面余额 2 000 万元，可变现净值是 2 400 万元，因此不需要计提减值准备，期末需要反映的账面价值是 2 000 万元；N 型号库存商品的账面余额是 1 000 万元，可变现净值为 800 万元，需要计提减值准备 200 万元，计提减值后期末反映的账面价值是 800 万元。因此，2×19 年 12 月 31 日资产负债表列示存货的金额=2 000+800=2 800（万元）。