

第一节 存货的确认和计量

（三）期末计量

1. 基本原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

（1）存货成本高于其可变现净值的，**存货按可变现净值计量**，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

（2）存货成本低于可变现净值时，**存货按成本计量**。

2. 可变现净值

（1）概念

存货的可变现净值，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。

即

可变现净值 = 估计售价 - 进一步加工的成本 - 销售费用及相关税费

（2）不同存货可变现净值的构成不同（2 大类）

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后的金额，确定其可变现净值。

即，估计售价 - 销售费用 - 相关税费

②需要**经过加工**的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货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，确定其可变现净值。

即，估计售价 - **进一步加工成本** - 销售费用 - 相关税费

提示：

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。

（3）可变现净值的确定

①存货可变现净值的确定

a. 为**执行销售合同或劳务合同**而持有的存货，通常应当以产成品或商品的**合同价格**作为可变现净值的计算基础。

b. 如果企业持有存货的数量**大于**销售合同订购数量，超出部分应当以产成品或商品的**市场销售价格**作为计算基础。

c. 如果企业持有存货的数量**小于**销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应当以**销售合同所规定价格**作为计算基础。

d. **没有销售合同约定**的存货，其可变现净值应当以产成品或商品**市场销售价格**作为计算基础。

总结：**有合同找合同，没合同找市场**。

②材料存货可变现净值的确定

A. 出售的材料，通常以**材料的市场价格**作为其可变现净值的计算基础。

B. 用于生产的材料，应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定。（**材料（非出售）减值看产品**）

a. 对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**高于成本**，则该材料仍应当**按照成本计量**。

b. 如果材料价格的下降表明**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**，按其差额计提存货跌价准备。（倒算实际成本）

【单选·2023】长江公司期末存货采用成本与可变现净值孰低法计量，甲材料期末账面余额为 800 万元，数量为 200 吨，甲材料专门用于生产与黄河公司签订的不可撤销合同约定的乙产品 300 台。合同约定：乙产品每台售价为 4.1 万元，将甲材料加工成 300 台乙产品尚需加工费 360 万元，估计销售每台乙产品尚需发生相关税费 0.4 万元。期末甲材料市场上每吨售价为 3.9 万元，估计销售每吨甲材料尚需发生相关税费 0.2 万元。不考虑增值税等其他因素，则长江公司甲材料期末的账面价值是（ ）万元。

A. 750

B. 740

C. 650

D. 800

答案：A

解析：甲材料的可变现净值 $=4.1 \times 300 - 360 - 0.4 \times 300 = 750$ （万元），期末甲材料成本 800 万元大于可变现净值 750 万元，发生减值，所以甲材料期末的账面价值为 750 万元。

3. 减值迹象

（1）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。

（2）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。