

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。（现在卖掉到手的钱）

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

（3）可变现净值的确定

①产成品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的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·2024】甲公司2023年11月20日与乙公司签订产品销售协议，约定2024年1月20日向乙公司销售W产品20 000台，每台售价3.2万元。2023年年末，W产品存货23 000台，单位成本3万元，当日市场售价每台3.1万元，预计每台W产品销售税费0.2万元。已知2023年11月甲公司对W产品已计提跌价准备160万元。不考虑其他因素，甲公司2023年年末应对W产品补提的存货跌价准备是（ ）万元。

- A. 740
- B. 0
- C. 140
- D. 300

答案：C

解析：有合同部分W产品成本=20 000×3=60 000（万元），可变现净值=20 000×（3.2-0.2）=60 000（万元），未发生减值；

无合同部分W产品成本=（23 000-20 000）×3=9 000（万元），可变现净值=（23 000-20 000）×（3.1-0.2）=8 700（万元），

存货跌价准备应有余额=9 000-8 700=300（万元），

因此甲公司2023年年末应对W产品补提的存货跌价准备=300-160=140（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。

4. 存货跌价准备计提方法

(1) 单项比较法，也称逐项比较法或个别比较法，指对库存的每一种存货的成本与可变现净值逐项进行比较，每项存货均取较低数确定期末的存货成本。

(2) 分类比较法，也称类比法，指按存货类别的成本与可变现净值进行比较，每类存货取其较低数确定存货的期末成本。

(3) 综合比较法，也称总额比较法，指按全部存货的总成本与可变现净值总额相比较，以较低数作为期末全部存货的成本。

提示：确定存货成本金额比较：单项 < 分类 < 总额

5. 存货减值的账务处理

企业应当设置“存货跌价准备”科目（存货的备抵项目）。

账务处理：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

借方	存货跌价准备	贷方
1.实际发生的损失 2.转回的减值损失		计提的减值损失
		已计提尚未转销的 减值

6. 存货跌价准备的转回

(1) 企业的存货在符合条件的情况下，可以转回计提的存货跌价准备。转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。

(2) 当符合存货跌价准备转回的条件时，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。转回的金额以将存货跌价准备余额冲减至零为限。

账务处理：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

7. 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。

账务处理：

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本等

（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。

总结

