

准则1号：存货

郭永清 博士
上海国家会计学院
2006年

一、制定背景

1994年7月4日，财政部以（94）财会字第32号发布了《企业会计准则——存货》（征求意见稿）

2001年11月9日，财政部以财会[2001]57号发布了《企业会计准则——存货》，2002年1月1日起在暂在股份有限公司执行，鼓励其他企业先行执行

2006年2月15日，财政部以财会[2006]3号发布了《企业会计准则第1号——存货》，于2007年1月1日起暂在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。

执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

二、主要内容

- （一）存货的确认
- （二）存货的初始计量
- （三）存货的后续计量
- （四）存货的披露

（一）存货的确认

1、符合存货的定义：

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

2、满足存货的确认条件：

- （1）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；
- （2）该存货的成本能够可靠计量。

（二）存货的初始计量

存货应当按照成本计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

（1）存货的采购成本，包括购买价款、进口关税和其他税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

（2）存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质，合理地选择制造费用分配方法。在同一生产过程中，同时生产两种或两种以上的产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分的，其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

（3）存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

注意，下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：

（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用；

（2）仓储费用；

（3）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

(二) 存货的初始计量

特殊情形：

1、存货发生的借款费用

应计入存货成本的借款费用，按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定处理。

2、其他方式取得的存货的初始计量

投资者投入：投资者投入的存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

投资者投入存货，协议约定价格**100万**，公允价值**80万**，则：

借：存货类科目 **80万**
 资本公积 **20万**
 贷：实收资本 **100万**

农产品：生物资产
非货币性资产交换
债务重组
企业合并

(三) 存货的后续计量

1、发出存货成本的确定

(1) 四种方法

先进先出法

移动加权平均法

月末一次加权平均法

个别计价法

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供劳务的成本，通常应当采用个别计价法确定发出存货的成本。

(三) 存货的后续计量

1、发出存货成本的确定

(2) 周转材料

一次转销法

五五摊销法

分次摊销法

SNAI

（三）存货的后续计量

2、期末计量：按成本与可变现净值孰低进行

$$\text{可变现净值} = \text{预计售价} - \text{预计完工成本} - \text{预计销售税费}$$

可变现净值是指未来净现金流入，而不是指存货的售价或合同价。企业销售存货预计取得的现金流入，并不完全构成存货的可变现净值。由于存货在销售过程中可能发生相关税费和销售费用，以及为达到预定可销售状态还可能发生进一步的加工成本，这些相关税费、销售费用和成本支出，均构成存货销售产生现金流入的抵减项目，只有在扣除这些现金流出后，才能确定存货的可变现净值。

3、可变现净值的确定

(1) 不同存货构成不同

商品存货：可变现净值 = 预计售价 - 预计销售税费

材料存货：可变现净值 = 预计售价 - 预计完工成本 - 预计销售税费

-用于生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，则该材料仍然应当按成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

3、可变现净值的确定

(2) 估计售价的选择

合同价格：为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值通常应当以合同价格为基础计算。

一般销售价格：企业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一般销售价格为基础计算。

3、可变现净值的确定

(3) 可变现净值的确凿证据和持有目的等的考虑：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。

以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明，如产品或商品的市场销售价格、与企业产品或商品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料、生产成本资料等

准则1号：存货

考虑持有的目的：

- 案例：2005年12月31日，内蒙古某羊绒服装厂库存2003年的羊绒衫10000件，每件成本230元，因为款式过时，其上海商场的售价为250元，相关的税费30元，是否需要计提减值准备？
- 根据分析，与该10000件羊绒衫相当的原材料羊绒生产的新款羊绒衫售价为500元每件，相关税费为50元，羊绒衫还原成羊绒的成本为每件20元，问是否还需要对10000件羊绒衫计提减值准备？

(4) 表明可变现净值低于成本的迹象

- 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。

(5) 表明可变现净值为零的迹象

- 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。

4、存货跌价准备的计提与转回

(1) 成本与可变现净值进行比较

成本 > 可变现净值 计提跌价准备

成本 < 可变现净值 不计提跌价准备
或转回跌价准备

提取跌价准备时

借：资产减值损失（6701）

贷：存货跌价准备（1461）

恢复跌价准备时

借：存货跌价准备（1461）

贷：资产减值损失（6701）

4、存货跌价准备的计提与转回

(2) 不同计提方法

单项、类别、合并：企业应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。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。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，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

(3) 转回的条件

资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值。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，并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，转回的金额计入当期损益。

举例：可变现净值的确定

资料1：假定A公司20×5年12月31日库存W型机器16台，成本（不含增值税）为496万元，单位成本为31万元。

20×5年11月1日与B公司签订的销售合同约定，20×6年1月20日，A公司应按每台30万元的价格（不含增值税）向B公司提供W型机器12台。

资料2：A公司销售部门提供的资料表明，向长期客户——B公司销售的W型机器的平均运杂费等销售费用为0.12万元/台；向其他客户销售W型机器的平均运杂费等销售费用为0.1万元/台。

20×5年12月31日，W型机器的市场销售价格为32万元/台。

举例：可变现净值的确定

分析：在本例中，能够证明W型机器的可变现净值的确凿证据

1) A公司与B公司签订的有关W型机器的销售合同；2) 市场销售价格资料；

3) 账簿记录；4) A公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。

根据该销售合同规定，库存的12台W型机器的销售价格由销售合同约定为30万元，另外4台由市场销售价格31万元决定。12台W型机器的可变现净值= $30 \times 12 - 0.12 \times 12 = 360 - 1.44 = 358.56$ （万元）低于W型机器的成本（ $31 \times 12 = 372$ 万元），应按其差额13.44万元计提存货跌价准备（假定以前未对W型机器计提跌价准备）。如果W型机器的成本为350万元，不需计提跌价准备。

另外4台机器的可变现净值为 $32 \times 4 - 0.1 \times 4 = 127.6$ 大于成本124，无需计提跌价准备。

两部分之间不能互相抵消。

存货毁损与盘亏的处理

- 企业发生的存货毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。企业存货盘亏造成的损失，应当计入当期损益。
- 存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。在资产负债表上以存货的账面价值列示。

（四）存货的披露

- 1、各类存货的期初和期末账面价值。
- 2、确定发出存货成本所采用的方法。
- 3、存货可变现净值的确定依据，存货跌价准备的计提方法，当期计提的存货跌价准备的金额，当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况。
- 4、用于担保的存货账面价值。