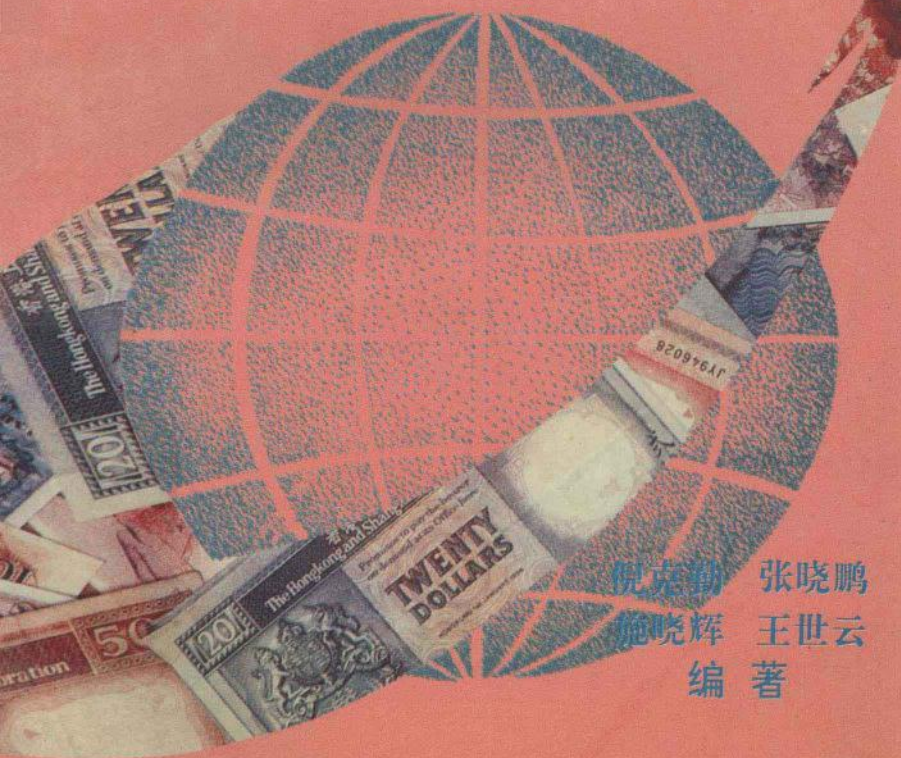


国际通用财务会计 考试指南

2

存货、固定资产



倪克勤 张晓鹏
施晓辉 王世云
编 著

成都科技大学出版社

国际通用财务会计 考试指南

(二)

《存货与固定资产会计处理方法》

倪克勤 张晓鹏

施晓辉 王世云

编著

成都科技大学出版社

(川) 新登字 015 号

责任编辑：姚 羲

封面设计：蒲小云

成都科技大学出版社出版发行

四川希望书店经销

绵竹教育印刷厂印刷

开本：787×1092毫米 1/32 印张 5.875

1993年9月第1版 1993年9月第1次印刷

字数：120千字 印数：1—20000

ISBN 7-5616-2323-2/F·224

定 价：4.00 元

目 录

第一篇：存货部分复习内容	(3)
第二篇：存货部分试题和答案	(32)
第三篇：固定资产部分复习内容	(106)
第四篇：固定资产部分试题和答案	(129)

第一篇

存货部分复习内容

在《会计研究》第 43 号公报中，存货被定义为（1）占有作为普通销售物品的；（2）为销售目的而处于生产过程中的；（3）为销售目的将用于生产的有形个人资产。

会计师理论与实践的考试中，往往以多项选择、文字分析和问题解决的形式测试有关存货的问题。主要集中于讨论：

1. 货物所有权：决定属于存货的范围。
2. 成本：决定存货所发生的费用。
3. 成本流量假设：在不同的费用流量方法规定下，决定商品销售和存货的费用发生。
4. 评估：决定采取何种方式及何时反映存货的市场价值。

《会计研究》第 43 号公报详细地、权威性地规定了有关存货的会计处理方法。学习本章以前应先复习该公报的大概内容。

A、存货及销售成本决定

存货费用是两个变量的函数。一个是存货数量，另一个是单位存货的费用。

存货应该是企业合法拥有的。对于这一合法问题，有四个有争议部分：

1. 在途货物（本章 D 节予以讨论）；
2. 寄售货物（本章 E 节予以讨论）；
3. 可退回货物；
4. 产品融资协议。

所谓存货发生的费用就是指为销售目的而准备货物的必要支出。对一个制造业企业来说，这就包括直接原材料、直接劳动、直接和间接的工厂人头费。这些费用都要计入完工产品成本和成品存货帐户。

对一个商业企业来说，费用即是指购买支出、运输费、保险费、仓储费以及任何销售目的招致的支出。购买价格的处理会因为记录采购时使用毛利法或净利法而有所不同。若使用毛利法记录采购，以后发生的折价都作为购买时的折价而在采购帐户中冲抵以决定销售成本。若使用的是净利法，则采购帐户上记录的就是购买净利，已减去了购买折扣，因为实际上购买折扣并未发生（换句话说，付款日已过了折价规定的期限），则借记购买折扣损失。折扣损失的平衡帐户并不进入销售成本予以考虑，而只当作是一般时期内发生的费用。需要注意的是，无论采取何种方式，采购记录均排除任何优惠折价安排。这种安排一般是因为买方是批发商，或关系良好，或该物品本来就列入减价出售范围。另外，付给零售商的利息也不进入销售成本。

在不同的费用流量阶段条件下，销售成本和存货决定于存货的记录方法：定期盘存法和永续盘存法。

定期盘存：存货分批作价并分期记录。期末存货记入销售成本科目。

期末存货 (EI)	××
销售成本 (CGS)	××
期初存货	××
采购成本	××

销售成本 = 采购成本 - 存货变化。例如，若期末存货减少，则所有当期采购品和部分期初存货已经销售。若期末存货增加，则当期采购品并未售出。

永续盘存：任何日期的库存数均可直接从记录上得到而无须实际计量的方法或制度，各项目的库存情况均有一个记载其订货、验收、实存以及价值的连续记录。采购存货时，借记存货帐户而非采购帐户；存货售出，作以下会计分录：

销售成本	(费用)
存货	(费用)

B. 存货评估及费用流量方法

1. 个别鉴别法；
2. 加权平均法；
3. 简单平均法；
4. 滑动平均法；
5. 成本与市价孰低法；
6. 毛利法；

7. 零售价盘存法；
8. 先进先出法 (FIFO)；
9. 后进先出法 (LIFO)；
10. 美元价值后进先出法；
11. 后进先出法零售美元价值评估；
12. 标准成本法；
13. 直接成本计算法；
14. 市价法；
15. 相关销售价成本分摊法；
16. 长期合同法。

一、个别鉴别法

卖方逐个确定已售出存货。例如，卖出四台销售成本为 \$ 260、\$ 260、\$ 180 和 \$ 110 的相同机器。因机器相同，买方不会在意购买哪一台。但卖方则可控制他帐面上的最后收入。一般对高价商品的存货采用此法。

二、加权平均法

卖方按加权平均采购价计算提货和期末存货的金额。于是，期末存货数量和销售数额按成本平均分摊。例如：

	成 本	数 量	单 价
期初存货	\$ 200	100	\$ 2.00
第一次购买	\$ 315	150	\$ 2.10
第二次购买	<u>\$ 85</u>	<u>50</u>	\$ 1.70
	\$ 600	300	

加权平均成本 $\$600/300 = \2.00 (单价)。

三、简单平均法

卖主不单独计算采购和期初存货的不同价格。如上例中单价分别为 $\$2.00$ 、 $\$2.10$ 和 $\$1.70$ 。统一采用平均数 $\$1.93$ 。若各次采购和期初存货数量相同，这种方法还是相当准确的。

四、滑动平均法

采用该法时，一旦采购新的存货，则存货平均成本须重新计算确定，例如：

	存货总价 ÷ 数量 = 存货单价		
期初存货	\$ 200	100	\$ 2.00
按 \$ 2.00 单价卖出 50 单位	\$ 100	50	\$ 2.00
购入 \$ 320 单价的 150 单位存货	\$ 420	200	\$ 2.10
按 \$ 2.10 单价卖出 50 单位	\$ 315	150	\$ 2.10
购入 \$ 109 单价的 50 单位存货	\$ 424	200	\$ 2.12

需要注意的是，销售并不改变单价，因为它是按平均存货价格卖出，该法可适用于永续盘存体制下，时时保持帐面盘存和实际盘存金额一致。

五、成本与市价孰低法

按《会计研究公报》第 43 号公告的规定，“当存货使用时，重置成本与采购成本不符合，有必要以采购成本作基础

为存货定价”。

应用该法的步骤如下：

a. 决定市价：

市价即重置成本，介于两者之间。

(1) 最高价——净实现价值（卖价减去销售成本）。

(2) 最低价——净实现价值减去正常利润。

注意，在重置成本高于净实现价值，则市价应取后者，反之，若重置成本低于最低价，则市价取最低价——净实现价值减正常利润。

b. 决定成本：

注意最高价和最低价与成本无关。

c. 如每项存货或总体存货（即总成本）选择成本与市价孰低。

实例：

表一

存货编号	成本	重置成本	卖价	销售费用	正常利润
A	\$ 10.50	\$ 10.25	\$ 15.00	\$ 2.50	\$ 2.50
B	\$ 5.75	\$ 5.25	\$ 8.00	\$ 1.50	\$ 1.00
C	\$ 4.25	\$ 4.75	\$ 5.50	\$ 1.00	\$ 1.50

表二

存货	重置成本	净实现价值 (NRV—最高价)	NRV—正常 利润 (最低价)	应计市价	成本	成本与市 价孰低
A	\$ 10.25	\$ 12.50	\$ 10.00	\$ 10.25	\$ 10.50	\$ 10.25
B	\$ 5.25	\$ 6.50	\$ 5.50	\$ 5.50	\$ 5.75	\$ 5.50
C	\$ 4.75	\$ 4.50	\$ 3.00	\$ 4.50	\$ 4.25	\$ 4.25

说明：

存货 A——市价为重置成本 \$ 10.25。因重置成本介于最高价 (\$ 12.50) 和高低价 (\$ 10.00) 之间，二者孰低判断为 \$ 10.25。

存货 B——因重置成本尚低于最低价，因而市价为最低价，成本市价孰低法为 \$ 5.50。

存货 C——因重置成本尚高于最高价，故取市价为重置成本价格。成本市价孰低法为 \$ 4.25。

《会计研究公报》第 43 号公告中有以下内容：

(1) 最低限价限制了在未来可能实现超过正常范围的利润 (若市价低于成本)；

(2) 最高限价限制了在未来可能再发生价值损失 (若市价低于成本)；

(3) 对存货每一项目运用成本与市价孰低法。确定的最后成本往往还要低于对存货总体运用此法确定的最后成本。在各项都是成本较低时或都是市价较低时，单个运用与总体运用结果相同。

(4) 一旦存货已被减记并记入费用帐户，该分录则不可

弥补，除非该存货出售转换为现金或其他流动资产。注意这一点使存货不同于可流通证券，后者前期发生的减记要求记入收入。

记录减记的方法：

任何期末若市价低于成本，有两种方法记录市价折损。其一是建立期末存货分录时使用市价。这一方法的困难在于把折损计入了销售成本，于是增大了销售成本，该方法运用时不能单独对折损作出处理。

其二是在存货帐户上借记存货的真实折损（而不是市价），然后列出下列会计分录单独处理市价折损。

市价折算损失

××

存货

××

六、毛利法

按毛利的一定百分比，从销售额估算销售成本以确定期末存货，正是因为期末存货仅为估计值，毛利法对于纳税目的或制定年度财务报告目的而言都难于接受。所以，使用该方法主要为了内部估算，制定不必送给公共会计师审核的期中财务报表，以及统计由于火灾，水灾或其他灾难带来的存货损失。

举个例子来说，假定某公司存货遭受火灾，从保存于他处的文件副本中可获得如下信息：期初存货 \$ 30000，该期采购 \$ 40000，销售 \$ 60000，平均毛利（GP）百分比为 25%，那么，存货损失可计算如下：

期初存货	\$ 30000
+ 采购	\$ 40000
可获得存货	\$ 70000
- 销售成本	\$ 45000
存货损失	\$ 25000

☆销售成本按 $\$60000 - (\$60000 \times 25\%)$ 或 $\$60000 \times 75\%$ 计算得出

若需要把销售成本的毛利百分比转换为售价的加价率，只需以 $(1 + \text{毛利百分比})$ 去除毛利百分比。即，若毛利百分比为 50%，则 $0.50 / (1 + 0.50) = 33.3\%$ 就是售价的加价率。反之，加价率除以 $(1 - \text{加价率})$ 就可得出毛利百分比。即，若加价率为 20%，则 $0.20 / (1 - 0.20) = 25\%$ 就是销售成本的毛利百分比。对这一指标应多加注意。

七、零售价盘存法

存货价值以零售价确定，并以成本/售价比率确定存货金额，“保守的”零售价盘存法会加上零售加价但不考虑减价以确定成本/售价比率。例如：

	成本	零售价
期初存货	×	×
+ 采购	×	×
+ 零售加价	—	×
可获得存货	Z	ZZ
- 销售		×
- 零售减价		×

期末存货

×

于是,期末存货零售盘存×成本/售价比率=期末存货金额。

可获得存货比率(Z/ZZ)可视为成本/售价比率。该法可近似替代先进先出法。先进先出法、成本与市价孰低法、平均法、平均成本与市价孰低法、后进先出法或后进先出成本与市价孰低法,最后一个不可用于纳税目的。选择哪个作为替代取决于计算成本/售价比率时所用的指标。

若计算成本,可获得零售货物在计算成本/售价比时对加价和减价都要有所考虑。若按成本与市价孰低法,则排除减价的影响,这样使比例计算时分母变大,使结果更小,或者说是更加“保守”。

按平均法比例计算中考虑期初存货,而按先进先出法则不包括期初存货,只考虑当期采购。这两种方法比较如下:

	包括期初存货	不包括期初存货
包括加价和减价	平均法	先进先出法
包括加价但不包括减价	平均成本与市价孰低法	先进先出成本与市价孰低法

按先进先出法和平均法计算出的期末存货盘存,是期末零售存货乘以各自的成本/售价比率。注意,平均成本市价孰低法是最为传统的方法。

若存货增加,后进先出法的计算亦可使用。先进先出法计算出的百分比,该百分比只用于计算增加部分的价值,而

非整批存货。增加部分加进期初存货成本得出使用该方法确定的期末存货。若期末存货较期初少，则减少部分代替期初存货计算成本/售价比例。

下例在没有加价、减价的假设下对后进先出法的计算作一说明：

	成本	零售价
期初存货	\$ 20	\$ 40
<u>采购</u>	\$ 30	<u>\$ 90</u>
		\$ 130
销售		<u>\$ 80</u>
期末存货		\$ 50

期末存货增加，那么在后进先出法下期初存货先弃之不用，而考查增加部分 \$ 10 ($\$ 50 - \$ 40$) 又因为增加部分是通过当期采购而获得，于是先进先出法得出的比例 $30/90 = 1/3$ 用于把 \$ 10 的零售成本折算为 \$ 3.33，这样，后进先出法确定的期末存货为 $\$ 20 + \$ 3.33 = \$ 23.33$ 。

假如期末存货零售盘存为 \$ 30 而非 \$ 50，那么期末存货金额将计算为 $\$ 30 \times (20/40) = \$ 15$ 。当期采购与计算无关，因假定它已全部售出不再作为存货存在。

八、先进先出法 (FIFO)

该法假定期初存货和最早采购的货物先出售。在价格上涨时期，该法使销售成本由早期的价格较低的存货构成，从而相对于后进先出法可得到更大的利润。同时，存货多由近期采购构成，因而相对于后进先出法在资产负债表上代表更

多的现值。即使实际存货流量与成本流量假设并不相符合，该法仍然可以使用。

九、后进先出法 (LIFO)

使用这一成本流量分析方法，最近采购的货物最早出售，于是期末存货都是贮存最久的货物。销售成本包括的是相对近期的成本。同样，实际存货发放顺序如何与使用这一方法无关。其基本设想是：进入生产成本的原料作价应尽量反映现时的市场价值。

后进先出法采用的范围相当广泛，主要是为了纳税的目的。在价格上扬时期，该法使销售成本抬高从而降低帐面收入。导致纳税额减少，相对于先进先出法，后进先出法还减少了收入报告的波动，因为它总是以当期成本与当期收益相比较。不过，该法最大的弊端是，若存货减少致使早期低价存货进入销售成本，则可形成很大的利润——这就是所谓的“后进先出法清算”。该法另一弊端在于，保存存货每一项目资料的费用相当大。若后进先出法用于纳税目的，也必须在财务报告中使用同一方法——这就是后进先出须一致性原则。增加的存货保险数额可以使用最早采购价格，当期的加权平均价格或最后的采购价格。

十、美元价值后进先出法

此法是把后进先出法应用于一批存货而非单个存货。这样，保持存货资料的费用比后进先出法保存单项存货资料的费用就要少得多。后进先出法一致性原则（指用于纳税目的