

会计人员继续教育培训用书

# 企业会计准则讲解

## 2006

企业会计准则讲解编写组

企计人员继续教育培训用书

# 企业会计准则讲解

企业管理出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则讲解 / 《企业会计准则讲解》编委会编.  
北京: 企业管理出版社, 2007. 5  
ISBN 978-7-80197-736-6

I. 企… II. 企… III. 企业—会计制度—解释—中国  
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 057140 号

---

书 名: 企业会计准则讲解  
作 者: 本书编写组  
责任编辑: 群力  
书 号: ISBN 978-7-80197-736-6  
出版发行: 企业管理出版社  
地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100044  
网 址: <http://www.emph.cn>  
电 话: 出版部 68414643 发行部 68414644 编辑部 68428387  
电子信箱: 80147@sina.com zbs@emph.cn  
印 刷: 保利达印务有限公司  
经 销: 新华书店  
规 格: 787 毫米×1092 毫米 16 开本 25.75 印张 500 千字  
版 次: 2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷  
定 价: 45.00 元

---

版权所有 翻印必究 · 印装有误 负责调换

# 前 言

2006年2月15日财政部颁布了企业会计准则的38项具体准则，并且规定在2007年1月1日在上市公司范围内执行。可以说这是自1993年会计改革的进一步深化，也可以说是继1993年会计改革以来的一次革命性行动。之所以这样说，决不是耸人听闻，而是完全有根据的。众所周知，1993年以前，中国会计界进行会计活动基本上是按照有关政府部门的有关制度规定执行。按照不同行业、不同所有制规定的会计制度完全适应指令性计划经济管理模式。中国的会计人员在这种经济管理模式下，根本不需要也不可能进行职业判断，只要求严格按照规定好的会计制度进行记录、报告就可以了。会计反映职能所包括的确认、计量、记录、报告在这种经济环境下主观能动性地发挥几乎完全丧失，职业判断能力的要求变成了严格遵守制度的纪律要求。随着改革开放的深入，社会主义市场经济的逐步建立和完善，对于会计信息的需求不论是在数量上还是在质量上都在不断地提高，这些环境变化必然对会计工作提出新的要求，对于会计人员的知识水平、学习及判断能力提出更高的要求。一名合格的会计人员，应该根据会计基本准则和具体会计准则的有关规定以及本单位的实际情况，制定出本单位的会计制度；应该在经济活动中进行职业判断，进行合理的确认、计量、记录和报告；以便满足投资者和各种利益相关者对于财务信息的需要。这些对于我们这样一个有着一千多万会计人员的大国来说，实在是一种挑战，任重而道远。实行新的会计准则，虽然目前只是要求上市公司执行，其他单位鼓励执行。但是从长期来看，这也是必然趋势。因此，对于所有会计人员来说，学习、领会、掌握新的会计准则都是必需的。但是，学习、掌握新的会计准则确实具有一定难度，而发布的指南又比较简单，为适应学习和培训的现实需要，给广大财会人员提供一本讲解全面、实用具体、操作性强的教材。对此，

由中国人民大学会计系的任梦杰、郭志英、陈仲威、吴荷青、王开秀、柯明六名博士共同组织编写，柯明：1-6章；吴荷青：8-13章；郭志英：22-24, 37章；王开秀：7, 17-21章；任梦杰：16, 33-35, 38章；陈仲威：14, 27, 28, 30, 31章；朱小平教授审定的这本《企业会计准则讲解》是广大会计人员继续教育学习中的一本理想参考书。旨在帮助大家能够顺利学习、掌握会计准则。

编者

2007年4月

# 目录

企业会计准则第1号——存货	1
企业会计准则第2号——长期股权投资	15
企业会计准则第3号——投资性房地产	28
企业会计准则第4号——固定资产	40
企业会计准则第5号——生物资产	53
企业会计准则第6号——无形资产	65
企业会计准则第7号——非货币性资产交换	77
企业会计准则第8号——资产减值	88
企业会计准则第9号——职工薪酬	99
企业会计准则第10号——企业年金基金	104
企业会计准则第11号——股份支付	114
企业会计准则第12号——债务重组	122
企业会计准则第13号——或有事项	133
企业会计准则第14号——收入	143
企业会计准则第16号——政府补助	153
企业会计准则第17号——借款费用	160
企业会计准则第18号——所得税	170
企业会计准则第19号——外币折算	184
企业会计准则第20号——企业合并	193
企业会计准则第21号——租赁	204
企业会计准则第22号——金融工具确认和计量	215
企业会计准则第23号——金融资产转移	229
企业会计准则第24号——套期保值	235
企业会计准则第27号——石油天然气开采	244
企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正	254
企业会计准则第30号——财务报表列报	264
企业会计准则第31号——现金流量表	340
企业会计准则第33号——合并财务报表	368
企业会计准则第34号——每股收益	378
企业会计准则第35号——分部报告	385
企业会计准则第37号——金融工具列报	390
企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则	400

# 存 货

2006年10月30日，财政部根据《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》，制定了《〈企业会计准则第1号——存货〉应用指南》，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，并鼓励其他企业执行。本部分以新制定的存货会计准则应用指南为依据，对其相关内容进行解释。

## 一、存货的概念与确认条件

### （一）存货的概念与特征

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。

具体来讲，存货属于企业的流动资产，主要包括各类原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

存货具有以下三个基本特征：

1. 存货具有实物形态，属于企业的有形资产。存货的这一特征，使其与企业的许多其他无实物形态的资产区别开来，如无形资产等。
2. 存货具有流动性，属于企业的流动资产。存货的这一特征，使其与企业的许多其他资产区别开来，如固定资产、在建工程等。
3. 企业持有存货的目的在于准备在正常经营过程中予以出售，如商品、产成品以及某些半成品等；或者将在生产或提供劳务的过程中制成产成品后再予以出售，如材料、包装物、低值易耗品等。存货的这一特征，使其与企业储存的用于工程建造的各种工程物资区别开来。

### （二）存货的确认条件

企业会计准则规定，存货必须同时满足下列条件，才能予以确认：

1. 与该存货有关的经济利益很可能流入企业。资产最重要的特征是预期会给企业带来经济利益。存货是企业的一项重要的流动资产，因此，对存货的确认，关

键是判断其是否很可能给企业带来经济利益，或其所包含的经济利益是否很可能流入企业。如果与某项存货有关的经济利益不能流入企业，则不能将其确认为存货。

2. 该存货的成本能够可靠地计量。成本能够可靠地计量是确认资产的一个基本条件。存货是企业的一项重要流动资产，因此，对存货的确认，除了要判断与该存货有关的经济利益能否流入企业以外，还要判断该存货的成本能否可靠地计量。如果该存货的成本不能可靠地计量，则不能将其确认为存货。

## 二、存货的分类

存货按照不同的标准可以有不同的分类，主要有以下几种分类方法：

### （一）按经济内容分类

存货按其经济内容，可分为原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

1. 原材料，指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

2. 在产品，指企业正在制造尚未完工的生产物，包括正在各个生产工序加工的产品，和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

3. 半成品，指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工，仍需进一步加工的中间产品。

4. 产成品，指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交定货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。

5. 商品，指商品流通企业的商品，包括外购或委托加工完成验收入库，用于销售的各种商品。

6. 包装物，指未来包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、袋等。

7. 低值易耗品，指不能作为固定资产的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品，以及在经营过程中周转使用的容器等。

8. 委托代销商品，指企业委托其他单位代销的商品。

### （二）按企业性质和存货的用途分类

1. 制造业存货，指企业购进后直接用于生产制造，并构成产品实体的商品物资。这类存货主要发生在工业企业之中，包括原材料、在产品、半成品、以及包装物、低值易耗品、委托加工材料等。

2. 商品流通企业存货，指企业购进后直接用于销售的商品物资，主要发生在商业企业中，包括企业购销的商品、委托代销商品等。



3. 其他行业存货, 指服务业企业供业务活动所使用的物品。如旅行社、宾馆、饭店等的存货。

### (三) 按存放地点分类

1. 库存存货, 指已验收合格并入库的各种存货。
2. 在途存货, 指货款已经支付、正在运输途中的存货, 以及已经运达企业但尚未验收入库的存货。
3. 加工中的存货, 指本企业正在加工中的存货, 以及委托其他单位加工的存货。
4. 委托代销存货, 指本企业委托其他单位代销的存货。

## 三、存货成本的构成

1. 存货成本的概念。本准则规定, 存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

存货的采购成本, 包括购买价款、相关税费、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。

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。其中, 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。

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。

2. 企业提供劳务取得的存货, 其成本按从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用, 计入存货成本。

3. 投资者投入存货的成本, 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。

4. 下列存货的成本, 按相关准则规定处理:

(1) 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》处理。

(2) 收获时农产品的成本、非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的存货的成本, 应当分别按照《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第20号——企业合并》确定。

5. 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 (不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用)。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

6. 在确定存货成本的过程中, 还需指出的是, 本准则应用指南规定: 企业(商品流通)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用, 应当计入存货采购成本, 也可以先进行归集, 期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用, 计入当期损益; 对于未售商品的进货费用, 计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的, 可以在发生时直接计入当期损益。

#### 四、发出存货的计价方法

本准则规定, 企业在发出存货时, 应当采用先进先出法、加权平均法(包括移动加权平均法和月末一次加权平均法)或者个别计价法确定发出存货的实际成本。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的劳务, 通常采用个别计价法确定发出存货的成本。以下分别介绍这些方法。

##### (一) 先进先出法

先进先出法是以先购入的存货先发出这样一种存货实物流转假设为前提, 对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法, 先购入的存货成本在后购入的存货成本之前转出, 据此确定发出存货和期末存货的成本。

【例1】2007年5月, AB公司X种原材料明细表如表1所示:(先进先出法)

表1

日期		收入			发出			结存		
月	日	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1							600	2.00	1 200
5	6	400	2.2	880				600 400	2.00 2.20	1 200 880
5	13				600 200	2.00 2.20	1 200 440	200	2.20	440
5	19	600	2.30	1 380				200 600	2.20 2.30	440 1 380
5	27				200 200	2.20 2.30	440 460	400	2.30	920
5	31	400	2.50	1 000				400 400	2.30 2.50	920 1 000

根据表1, AB公司发出材料的成本为:

本月发出X原材料的成本 = 1 200 + 440 + 440 + 460 = 2 540 (元)

月末结存X原材料的成本 = 920 + 1 000 = 1 920 (元)

采用先进先出法, 存货成本是按最近购货确定的, 期末存货成本比较接近现行的市场价值, 其优点是使企业不能随意挑选存货计价以调整当期利润, 缺点是工作量比较繁琐, 特别是对于存货进出量频繁的企业更是如此; 而且当物价上涨时, 会高估企业当期利润和库存存货价值; 在物价下跌时, 会低估企业存货价值和当期利润。

## (二) 加权平均法

加权平均法亦称全月一次加权平均法, 指以本月全部进货数量加月初存货数量作为权数, 去除本月全部进货成本加上月初存货成本, 计算出存货的加权平均单位成本, 从而确定存货的发出和库存成本。计算公式如下:

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期购入存货实际成本}}{\text{期初结存存货数量} + \text{本期购入存货数量}}$$

本期发出存货成本 = 本期发出存货数量 × 加权平均单价

期末结存存货成本 = 期末结存存货数量 × 加权平均单价

**【例2】** 2007年5月, AB公司X种原材料明细表如表1所示, 该公司采用加权平均法发出材料。

$$\text{加权平均单价} = \frac{600 \times 2 + 400 \times 2.2 + 600 \times 2.3 + 400 \times 2.5}{600 + 400 + 600 + 400} = 2.3 \text{ (元)}$$

本月发出X原材料的成本 = (600 + 200 + 200 + 200) × 2.23 = 2 676 (元)

月末结存X原材料的成本 = (400 + 400) × 2.23 = 1 784 (元)

采用加权平均法, 只在月末一次计算加权平均单价, 比较简单, 而且在市场价格上涨或下跌时所计算出来的单位成本平均化, 对存货成本的分摊较为折中。但是, 这种方法平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额, 不利于加强对存货的管理。

## (三) 移动加权平均法

移动加权平均法, 指本次进货的成本加原有库存的成本, 除以本次进货数量加原有存货数量, 据以计算加权单价, 并对发出存货进行计价的一种方法。计算公式如下:

$$\text{移动加权平均单价} = \frac{\text{原有结存存货实际成本} + \text{本批购入存货实际成本}}{\text{原有结存存货数量} + \text{本批购入存货数量}}$$

本批发出存货成本 = 本批发出存货数量 × 本批发货前存货的单位成本

期末结存存货成本 = 期末结存存货数量 × 期末存货单位成本

**【例3】** 2007年5月, AB公司X种原材料明细表如表1所示, 该公司采用移动加权平均法计算发出材料的成本。

$$\text{第一批 (5月6日) 购货后的平均单价} = \frac{12\ 00 + 880}{600 + 400} = 2.08 \text{ (元)}$$

第一批（5月13日）发货的存货成本 =  $800 \times 2.08 = 1\,664$ （元）

当时结存的存货成本 =  $200 \times 2.08 = 416$ （元）

第二批（5月19日）购货后的平均单价 =  $\frac{416 + 1\,380}{200 + 600} = 2.245$ （元）

第二批（5月27日）发货的存货成本 =  $400 \times 2.245 = 898$ （元）

当时结存的存货成本 =  $400 \times 2.245 = 898$ （元）

第三批（5月31日）购货后的平均单价 =  $\frac{898 + 1\,000}{400 + 400} = 2.3725$ （元）

5月31日结存存货的成本 =  $800 \times 2.3725 = 1\,898$ （元）

移动加权平均法的优点在于能使管理当局及时了解存货的结存情况，而且计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观。但采用这种方法，每次购货都要计算一次平均单价，计算工作量较大，对收发货较频繁的企业不适用。

#### （四）个别计价法

个别计价法，又称个别认定法、具体辨认法、分批实际法。采用这一方法是假设存货的成本价值流转与实物流转相一致，按照各种存货，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本，作为计算各批发出存货和期末存货成本的方法。

采用这种方法，计算发出存货的成本和期末存货的成本比较合理、准确，但这种方法的前提是，需要对发出和结存存货的批次进行具体认定，以辨别其所属的购货批次，所以实务操作的工作量繁重，困难较大。

个别计价法，适用于一般不能替代使用的存货，以及为特定项目专门购入或制造的存货，如珠宝、名画等贵重物品。

## 五、周转材料的处理

### （一）周转材料的概念

周转材料，是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料，如包装物 and 低值易耗品，以及企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等。

1. 包装物，指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。但是，下列包装物，在会计上不作为包装物存货进行核算：

（1）各种包装用的材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应作为原材料进行核算。

（2）企业在生产经营过程中用于储存和保管产品或商品、材料、半成品、零部件等，而不随同产品或商品出售、出租或出借的包装物，如企业在经营过程中周转使用的包装容器，应按其价值大小和使用年限长短，分别归入固定资产或低值易

耗品进行核算。

2. 低值易耗品，指不能作为固定资产的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品，以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低，使用期限相对于固定资产较短，在使用过程中基本保持其原有实物形态不变。

## （二）周转材料的账务处理

1. 会计科目设置。本准则应用指南规定，企业在不违反会计准则中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据本单位的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目。企业不存在的交易或者事项，可不设置相关会计科目。对于明细科目，企业可以比照本附录中的规定自行设置。

根据这一规定，企业可以设置“周转材料”科目来核算企业周转材料的计划成本或实际成本，也可以单独设置“包装物”、“低值易耗品”科目，核算企业的包装物及低值易耗品。对于设置“周转材料”科目的企业，可按周转材料的种类，在“周转材料”科目下分别设置“在库”、“在用”和“摊销”三个明细科目进行明细核算。

2. 周转材料的主要账务处理。

（1）企业购入、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的周转材料等，入库时，借记“周转材料”科目，贷记“材料采购”或“在途物资”科目。

**【例4】** 2007年5月1日，AB公司购入低值易耗品一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为2 000元，增值税税额为340元，发票等结算凭证已经收到，货款已通过银行转账支付；该批低值易耗品已验收入库。

AB公司的会计处理如下：

### ①采购时

借：材料采购	2 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	340
贷：银行存款	2 340

### ②验收入库时

借：周转材料——在库	2 000
贷：材料采购	2 000

（2）企业的包装物和低值易耗品，应当采用一次转销法或者五五摊销法进行摊销；企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等，可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

①一次转销法，是指周转材料在领用时就将其全部账面价值计入有关成本费用的方法。一次转销法通常适用于价值较低或极易损坏的管理用具和小型工具、卡具以及在单件小批生产方式下为制造某批订货所用的专用工具。

采用一次转销法的周转材料，领用时应按其账面价值，借记“管理费用”、

“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记“周转材料”科目。

周转材料报废时，应按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目。

**【例5】** 2007年5月2日，AB公司第一生产车间领用工具一批，实际成本11 000元，采用一次转销法摊销。2007年8月10日，第一生产车间领用的工具不能继续使用，决定报废，残料已入库，价值460元。

AB公司的会计处理如下：

a. 领用工具时：

借：制造费用	11 000
贷：周转材料	11 000

b. 工具报废时：

借：原材料	460
贷：制造费用	460

②五五摊销法，是指周转材料在领用时先摊销其账面价值的一半，在报废时再摊销其账面价值的另一半。即周转材料分两次各按50%进行摊销。五五摊销法通常既适用于价值较低，使用期限较短的周转材料，也适用于每期领用数量和报废数量大致相等的物品。

采用五五摊销法的周转材料，领用时应按其账面价值，借记“周转材料”科目（在用），贷记“周转材料”科目（在库）；摊销时应按摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记“周转材料”科目（摊销）。

周转材料报废时应补提摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记“周转材料”科目（摊销）；同时，按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目；并转销全部已提摊销额，借记“周转材料”科目（摊销），贷记“周转材料”科目（在用）。

**【例6】** AB公司厂部管理部门领用一批新的低值易耗品，实际成本为1 000元，采用五五摊销法进行摊销。2007年7月18日，该部门领用的低值易耗品不能继续使用，决定报废。残料也入库，价值30元。

AB公司的会计处理如下：

a. 领用低值易耗品时：

借：周转材料——在用	1 000
贷：周转材料——在库	1 000

b. 摊销低值易耗品时：

借：管理费用	500
贷：周转材料——摊销	500

c. 低值易耗品报废时：

借：管理费用	500
贷：周转材料——摊销	500
借：原材料	30
贷：管理费用	30
借：周转材料——摊销	1 000
贷：周转材料——在用	1 000

③分次摊销法，是指根据周转材料可供使用的估计次数，将其价值按比例地分摊计入有关成本费用的一种方法。某期摊销额可用下列公式计算：

$$\text{某期应摊销额} = \frac{\text{周转材料账面价值}}{\text{预计使用次数}} \times \text{该期实际使用次数}$$

采用分次摊销法的周转材料，其摊销的账务处理与五五摊销法的账务处理类似。

**【例 7】** 2007 年 3 月 1 日，AB 设计公司设计室领用木模板一批，实际成本为 6 000 元，按 3 个月摊销。2007 年 6 月 1 日，该批木模板报废，残料收入 100 元。

$$\text{每月应摊销额} = 6\,000 / 3 = 2\,000 \text{ (元)}$$

AB 公司的会计处理如下：

a. 领用木模板时：

借：周转材料——在用	6 000
贷：周转材料——在库	6 000

b. 当月及以后各月摊销时：

借：管理费用	2 000
贷：周转材料——摊销	2 000

c. 周转材料报废时：

借：原材料	100
管理费用	1 900
周转材料——摊销	4 000
贷：周转材料——在用	6 000

## 六、存货的可变现净值

### (一) 可变现净值的概念与特征

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。

本准则应用指南指出：可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价。因为，企业在销售存货过程中，一方面会形成按售价或合同价计算的现金流入量；另一方面也可能会发生与之相关的销售费用和相关税

费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，这部分相关支出构成了现金流入的抵减项目。因此，企业预计的销售存货现金流量，只有在扣除这些抵减项目后，才能确定为存货的可变现净值。

## （二）确定可变现净值应考虑的因素

企业在确定存货的可变现净值时，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。

1. 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客观证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2. 应考虑持有存货的目的。由于企业持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同，因此，企业在确定存货的可变现净值时，应考虑持有存货的目的。企业持有存货的目的，通常可以分为：一是持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货；二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如原材料等。

## （三）可变现净值中估计售价的确定

企业在确定存货的估计售价时，应当以资产负债表日为基准，但是如果当月存货价格变动较大时，则应当以当月该存货平均销售价格或资产负债表日最近几次销售价格的平均数，作为其估计售价的基础。此外，企业还应当按照以下原则确定存货的估计售价。

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。如果企业就其产成品或商品签订了销售合同，则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格作为计量基础；如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来，但持有专门用于该标的物生产的原材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。这里所讲的“销售合同”是指固定销售合同，如价格固定、数量固定、标的物的规格固定、交货地点固定等。

**【例8】** 2007年10月30日，AB公司与CD公司签订了一份销售合同，双方约定，2008年1月30日，AB公司应按每台28万元的价格向CD公司提供W1型机器11台。2007年12月31日，AB公司W1型机器的账面价值（成本）为260万元，数量为10台，单位成本为26万元，市场销售单价为29万元。

确定W1型机器估计售价的过程如下：

由于AB公司与CD公司签订了一份销售合同，因此，在确定W1型机器的估计售价时，应以合同价格为基础计算，即估计售价为280万元（28万×10）。

2. 企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现



净值应当以一般销售价格为基础计算。

**【例9】** 2007年10月30日, AB公司与CD公司签订了一份销售合同, 双方约定, 2008年1月30日, AB公司应按每台30万元的价格向CD公司提供W1型机器12台。2007年12月31日AB公司W1型机器的账面价值(成本)为364万元, 数量为14台, 单位成本为26万元, 市场销售单价为31万元。

确定W1型机器估计售价的过程如下:

由于AB公司与CD公司签订了一份销售合同, 因此, 在确定W1型机器的估计售价时, 应以合同价格为基础计算。但因AB公司持有W1型机器的数量为14台, 比合同约定多出2台, 因而多出的2台应按市场售价为基础计算。即估计售价为422万元( $30 \times 12 + 31 \times 2$ )。

3. 没有销售合同或者劳务合同约定的存货, 其可变现净值应当以产成品、或商品一般销售价格或原材料的市场价格为基础计算。

**【例10】** 2007年12月31日, AB公司W1型机器的账面价值(成本)为240万元, 数量为8台, 单位成本为30万元。2007年12月31日, W1型机器的市场销售价格为32万元, AB公司没有签订有关W1型机器的销售合同。

确定W1型机器估计售价的过程如下:

由于AB公司没有就W1型机器签订销售合同, 而且W1型机器有明确的市场销售价格, 因此, 在这种情况下, 计算W1型机器的可变现净值应以其市场销售价格256万元( $32 \text{万} \times 8$ )作为计量基础, 即估计售价为256万元。

#### (四) 不同存货可变现净值的确定

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。

**【例11】** 2007年, AB公司根据市场需求的变化, 决定停止生产W1型机器。为减少不必要的损失, 决定将原材料中专门用于生产W1型机器的外购原材料——D材料全部出售, 2007年12月31日该材料账面价值(成本)为160万元, 数量为10吨。据市场调查, D材料的市场价格为10万元/吨, 同时可能发生销售费用及税金5000元。AB公司没有签订有关W1型机器的销售合同。

确定2007年12月31日D材料可变现净值的过程如下:

$$\begin{aligned} \text{D材料的可变现净值} &= \text{D材料的估计售价总额} - \text{估计销售费用及相关税费} \\ &= 100\,000 \times 10 - 5\,000 \\ &= 995\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

因此, 2007年12月31日D材料的可变现净值为995000元。

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后的金额, 确定其可变现净值。