

# 如何引导学生掌握成本与可变现净值孰低法

杨卫东

(佛山市南海区桂城职业技术学校 广东佛山 528200)

**【摘要】** 本文以教学方法为切入点,详尽地介绍了成本与可变现净值孰低法的概念、存货可变现净值的确定、成本与可变现净值孰低法的具体操作方法及其账务处理,以引导学生掌握成本与可变现净值孰低法。

**【关键词】** 存货 成本与可变现净值孰低法 可变现净值

存货的期末计价除按历史成本计价外,还可以用成本与可变现净值孰低法计量。学生在学习成本与可变现净值孰低法的过程中往往抓不住要领,学习起来感到困难。如何引导学生正确掌握这种计价方法呢?

## 一、采用问题引入法,单刀直入现主题

帮助学生正确理解成本与可变现净值孰低法的概念,找出可变现净值关键词,抓住确定存货可变现净值的关键是确定存货的估计售价。

成本与可变现净值孰低法,是指期末存货按照成本与可变现净值两者之中较低者计价的方法。当期末存货的成本比可变现净值低时,按成本计价;当期末存货的可变现净值比成本低时,按可变现净值计价,即存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。

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。用公式表示为:可变现净值=存货的估计售价-估计完工成本-估计销售费用和税金。可见,确定存货的可变现净值的关键是确定存货的估计售价,企业在确定存货的估计售价时,应当以资产负债表日的数据为基准。

## 二、通过实例,引导学生掌握存货可变现净值的确定

**例1:**甲公司现拥有A材料、甲产品两种存货,A材料专门用于生产甲产品。A材料账面价值为8000元,当前市场销售价格为6000元,该批A材料可以生产80件甲产品,但尚需加工费用4000元;甲产品100件,每件成本为160元,甲产品当前市场销售价格为每件170元。该公司与乙公司签订一份不可撤销合同,合同规定甲公司应向乙公司提供甲产品200件,每件订购价格为150元。假定市场销售费用及税金为销售价格的10%。

分析1:这是为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货。

分析2:本例中企业持有存货的数量小于或等于销售合同或劳务合同订购数量。《企业会计准则第1号——存货》(简称“存货准则”)规定: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。

分析3:A材料可变现净值的计算思路。①存货准则规定: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,并考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。为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,该材料仍然应当按照成本计量;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。②在本例中,甲公司持有A材料的目的是用于生产甲产品,因此A材料的可变现净值应与甲产品的可变现净值的确定相联系。由于甲产品180件(现有100件、利用A材料未来可加工80件)小于销售合同订购的数量200件,而且A材料价格的下降表明产成品可变现净值低于成本,因此应按照合同价格确定。③得出A材料可变现净值: $80 \times 150 \times (1-10\%) - 4000 = 6800$ (元)。A材料应计提存货跌价准备=A材料账面价值-A材料可变现净值= $8000 - 6800 = 1200$ (元)。

分析4:甲产品可变现净值的计算思路。通过上述分析,甲产品按照合同价格确定的可变现净值为: $100 \times 150 \times (1-10\%) = 13500$ (元)。甲产品应计提存货跌价准备=甲产品账面价值-甲产品可变现净值= $100 \times 160 - 13500 = 2500$ (元)。甲公司计提存货跌价准备共计: $1200 + 2500 = 3700$ (元)。

**例2:**假定上例中销售合同订购数量为150件,其他条件不变。

分析1:此例中,企业持有存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数。存货准则规定: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。

分析2:由于甲产品数量为180件,超出合同订购数量150件,因此超出合同部分的存货30件( $180-150$ )的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。但关键是超出合同部分的存货是A材料还是甲产品,对此,现行会计准则没有说明,《企业会计准则——应用指南》中也没有加以解释。笔者认为可以从以下两个方面进行分析:

### 1. 假如超出合同部分的存货是A材料。

(1)A材料可变现净值。A材料可变现净值的确定可分为两部分:一部分为执行合同需要,数量相当于甲产品50件;另

一部分为超出合同部分的存货,相当于甲产品 30 件。即有:  
 ①A 材料执行合同价格部分可变现净值: $50 \times 150 \times (1-10\%) - 4\,000 \div 80 \times 50 = 4\,250$ (元)。应计提存货跌价准备: $8\,000 \div 80 \times 50 - 4\,250 = 750$ (元)。  
 ②A 材料超出合同部分可变现净值: $30 \times 170 \times (1-10\%) - 4\,000 \div 80 \times 30 = 3\,090$ (元)。此部分应根据甲产品的市场价格确定,由于甲公司持有 A 材料的目的是生产甲产品,因而应与甲产品的可变现净值的确定相联系。而这部分存货账面价值为: $8\,000 \div 80 \times 30 = 3\,000$ (元)。因此这部分存货不计提存货跌价准备。则 A 材料合计计提存货跌价准备 750 元。

(2)甲产品可变现净值。由于甲产品执行销售合同,因此按照合同价格确定可变现净值: $100 \times 150 \times (1-10\%) = 13\,500$ (元)。应计提存货跌价准备: $100 \times 160 - 13\,500 = 2\,500$ (元)。甲公司合计计提存货跌价准备: $750 + 2\,500 = 3\,250$ (元)。

#### 2. 假如超出合同部分的存货是甲产品。

(1)A 材料可变现净值。A 材料未来生产 80 件甲产品全部执行销售合同,按合同价格确定可变现净值: $80 \times 150 \times (1-10\%) - 4\,000 = 6\,800$ (元)。A 材料应计提存货跌价准备: $8\,000 - 6\,800 = 1\,200$ (元)。

(2)甲产品可变现净值。甲产品分为两部分:一部分执行销售合同,数量为 70 件;另一部分为超出合同部分,数量为 30 件,根据市场价格确定可变现净值。  
 ①执行合同部分可变现净值: $70 \times 150 \times (1-10\%) = 9\,450$ (元)。应计提存货跌价准备: $70 \times 160 - 9\,450 = 1\,750$ (元)。  
 ②超出合同部分可变现净值: $30 \times 170 \times (1-10\%) = 4\,590$ (元)。应计提存货跌价准备: $30 \times 160 - 4\,590 = 210$ (元)。甲产品计提存货跌价准备合计为 1 960 元( $1\,750 + 210$ )。甲公司计提存货跌价准备合计: $1\,200 + 1\,960 = 3\,160$ (元)。

通过以上比较分析可以看到:不同的处理方式会导致可变现净值的确定结果、计提存货跌价准备的金额不同,因此我们应根据企业的实际情况来确定该选用哪一种处理方式,并遵循会计的一贯性原则。同时,希望会计准则能给予明确的解释,以避免在实际操作中形成误差。

**例3:** 假定例 1 中甲公司与乙公司没有签订销售合同,其他条件相同。

分析 1: 这属于没有销售合同或劳务合同约定而持有的存货,对于这种情况,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市场价格作为计量基础。

分析 2: A 材料可变现净值的计算。存货准则第十六条明确规定:为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,该材料仍然应当按照成本计量;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。

A 材料专门用于生产甲产品,所以 A 材料可变现净值 =  $80 \times 170 \times (1-10\%) = 12\,240$ (元);而此批甲产品成本为: $8\,000 + 4\,000 = 12\,000$ (元)。可变现净值高于成本,A 材料仍然应当按照成本计量,即不需计提存货跌价准备。

分析 3: 甲产品可变现净值的计算。甲产品可变现净值 =

$100 \times 170 \times (1-10\%) = 15\,300$ (元)。应计提存货跌价准备: $100 \times 160 - 15\,300 = 700$ (元)。甲公司计提存货跌价准备合计为 700 元。

通过以上分析可以归纳如下: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。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。③没有销售合同或劳务合同约定而持有的存货,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市场价格作为计量基础。④为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,该材料仍然应当按照成本计量;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。

#### 三、通过图表计算比较法帮助学生掌握成本与可变现净值孰低法的具体操作方法

采用成本与可变现净值孰低法对期末存货计价时,其成本与可变现净值的比较有三种方法,即单项比较法、分类比较法、总额比较法。  
 ①单项比较法,也称个别比较法,是指对库存中每一种存货的成本与可变现净值逐项进行比较,每项存货都取较低数确定存货的期末价值。  
 ②分类比较法,是指对存货类别的成本与相同类别的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价值。  
 ③总额分析法,也称综合比较法,是指对全部存货的总成本与全部存货的可变现净值总额进行比较,较低数为期末全部存货的成本。

具体进行计算时,可通过列示图表把三种具体做法清晰地表现出来,使学生一看就懂(由于此方法较易理解,本文不再赘述)。

#### 四、采用类比法帮助学生掌握成本与可变现净值孰低法的账务处理

成本与可变现净值孰低法的账务处理方法有两种:直接转销法和备抵法。直接转销法不常用,我们学习比较常用的备抵法。备抵法指对于存货可变现净值低于成本的损失不直接冲减有关存货账户,而是单设“存货跌价准备”账户反映。具体做法是:每一会计期末,比较期末存货的成本与可变现净值,计算出应计提的减值准备,然后与“存货跌价准备”账户的余额进行比较,应提数大于已提数时应予补提,已提数大于应提数时则应冲销部分已提数。提取或补提时,借记“资产减值准备”账户,贷记“存货跌价准备”账户;冲回或转销时,则做相反会计分录。

教师在总结归纳时应说明:在核算存货跌价准备时,转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系。在原已计提的存货跌价准备金额内转回,意味着转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

#### 主要参考文献

1. 丁希宝,董艳霞.当谈存货可变现净值的确定.财会月刊(会计),2007;5
2. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2007