

## 2017 税务师考试《财务与会计》第十章高频考点汇总

### 第十章 流动资产（二）

序号	考点	考频
考点一	存货的初始计量	★★★
考点二	存货的后续计量	★★★
考点三	存货的期末计量（减值）	★★★
考点四	存货清查的核算	★★

#### 2017 税务师《财务与会计》高频考点：存货的初始计量

##### 【内容导航】

1. 外购存货
2. 加工取得的存货成本
3. 非货币性资产交换换入的存货
4. 其他方式取得的存货

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2014 年度、2012 年度、2011 年度均出现过单项选择题，在 2015 年度、2012 年度和 2011 年度多项选择题。

##### 【高频考点】存货的初始计量

企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。

##### 1. 外购存货

（1）外购存货的成本：

- ①购买价款（不包括可以抵扣的进项税额）
- ②相关税金：消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额、进口关税等
- ③其他可归属于存货采购成本的费用：运输费、装卸费、搬运费、保险费、包装费、中途中途的仓储费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

(2) 商品流通企业:

- ①采购商品过程中发生的进货费用, 应计入所购商品成本。
- ②进货费用也可先进行归集, 期末根据商品的存销情况进行分摊。
- ③进货费用金额较小的, 可以在发生时直接计入当期销售费用。

2. 加工取得的存货成本

- (1) 加工取得的存货成本由采购成本、直接人工和制造费用构成。

(2) 委托加工业务中消费税的处理:

①收回后直接出售(以不高于受托方的计税价格出售的,)或生产非应税消费品的, 消费税计入存货成本;

②收回后继续生产应税消费品, 然后再出售的, 消费税计入应交税费借方, 待销售时予以抵扣。

(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, 如为特定客户设计产品所发生的设计费用等。

3. 非货币性资产交换换入的存货

- (1) 非货币性资产交换的判断标准:

①收到补价的企业——收到的补价/换出资产公允价值 $<25\%$ , 或: 收到的补价/(换入资产公允价值+收到的补价) $<25\%$

②支付补价的企业——支付的补价/(换出资产公允价值+支付的补价) $<25\%$ , 或: 支付的补价/换入资产公允价值 $<25\%$

- (2) 以公允价值计量的非货币性资产交换

非货币性资产交换同时满足条件(①该项交换具有商业实质; ②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量), 企业应当以换出资产的公允价值和为换入资产支付的相关税费作为换入资产的公允价值。换出资产的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。

- (3) 以账面价值计量的非货币性资产交换

非货币性资产交换不同时满足上面的两个条件, 应当以换出资产的账面价值和为换出资产和换入资产付出的相关税费作为换入资产的成本。无论是否支付补价, 均不确认损益。

注意: 如果涉及到补价, 计算换入资产的入账价值时应:  $+ \text{支付的补价} - \text{收到的补价}$ 。

4. 其他方式取得的存货

(1) 投资者投入存货成本。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。

(2) 通过债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本。分别按照《债务重组》、《企业合并》等准则的规定确定。

(3) 盘盈存货的成本。应按重置成本作为入账价值，通过“待处理财产损溢”科目处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

## 2017 税务师《财务与会计》高频考点：存货的后续计量

### 【内容导航】

1. 存货发出计价的一般方法
2. 后续计量的其他方法

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2015 年、2014 年、2012 年度和 2011 年度出现过单项选择题。

### 【高频考点】存货的后续计量

企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法等方法。不得采用后进先出法。

#### 1. 存货发出计价的一般方法

业务类型	核算方法
先进先出法	假定“先入库的存货先发出”，并根据这种假定的成本流转次序确定发出存货成本
月末一次加权平均法	在材料等存货按实际成本进行明细分类核算时，以本月各批进货数量和月初数量为权数，计算材料等存货平均单位成本 $\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月进货实际成本}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月进货数量})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$
移动加权平均法	在每次收货后，立即根据库存存货数量和总成本，计算出新的平均单位成本 $\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货}$

	<p>数量+本次进货数量)</p> <p>本次发出存货成本=本次发货数量×本次发货前存货单位成本</p> <p>月末库存存货成本=月末库存存货数量×月末存货单位成本</p>
个别计价法	对库存和发出的每一特定存货或每一批特定存货的个别成本或每批成本加以认定

## 2. 后续计量的其他方法

在实务中,为了管理的需要,企业通常还采用毛利率法、零售价法、计划成本法等来核算发出存货的成本。

业务类型	核算方法
毛利率法	<p>销售净额=商品销售收入-销售退回与折让</p> <p>销售毛利=销售净额×毛利率</p> <p>销售成本=销售净额-销售毛利=销售净额×(1-毛利率)</p> <p>期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售成本</p>
零售价法	<p>成本率=(期初存货成本+本期购货成本)/(期初存货售价+本期购货售价)</p> <p>期末存货成本=期末存货售价总额×成本率</p> <p>本期销售成本=期初存货成本+本期购货成本-期末存货成本</p>
售价金额法	<p>进销差价率=(期初库存商品进销差价+本期发生的商品进销差价)/(期初库存商品售价+当期发生的商品售价)×100%</p>
计划成本法	<p>本月材料成本差异率=(月初结存材料成本差异+本月收入材料成本差异总额)/(月初结存材料计划成本+本月收入材料计划成本总额)</p> <p>本月发出材料应负担的差异额=发出材料的计划成本×材料成本差异率</p> <p>注意:本月收入存货的计划成本中不包括暂估入账的存货的计划成本</p>

## 2017 税务师《财务与会计》高频考点: 存货的期末计量(减值)

### 【内容导航】

1. 存货期末计量原则
2. 存货减值迹象的判断
3. 可变现净值的确认
4. 存货跌价准备的核算

## 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2012 年度出现过单项选择题，2014 年度、2013 年度和 2012 年度出现过多项选择题。

## 【高频考点】存货的期末计量（减值）

### 1. 存货期末计量原则

存货期末按照成本与可变现净值孰低计量。当存货成本高于可变现净值时，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。

注意：是成本与可变现净值孰低，而不是账面价值与可变现净值孰低。

### 2. 存货减值迹象的判断

（1）当存在下列情况之一时，表明存货发生减值，应当计提存货跌价准备：

- 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，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

### 3. 可变现净值的确认

（1）产成品

- ①有合同的可变现净值 = 合同价款 - 预计销售税费
- ②无合同的可变现净值 = 市场价 - 预计销售税费

（2）原材料（需要考虑持有意图）

- ①用于出售的材料的可变现净值 = 材料市场价 - 预计销售税费
- ②用于加工产品的材料的可变现净值 = 产品价格 - 预计销售税费 - 预计加工成本

提示：

如果该原材料是用于生产产品，最终以产品的形式实现价值，注意这里并不是要将材料直接出售，所以我们一定要看其生产出的终端产品是否发生了减值，从而倒推出该原材料是否发生减值，如果终端产品没有发生减值，那么原材料一定没有发生减值，不需要确认减值损失，这是非常容易出错的地方。

#### 4. 存货跌价准备的核算

(1) 计提：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（资产减值损失）。

(2) 转回：当以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回。

(3) 结转：存货出售时，其对应的存货跌价准备应对应结转冲减主营业务成本/其他业务成本。



### 2017 税务师《财务与会计》高频考点：存货清查的核算

#### 【内容导航】

1. 存货盘亏

2. 存货盘盈

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2012 年度出现过单项选择题，2013 年度出现过多项选择题。

#### 【高频考点】存货清查的核算

1. 存货盘亏

①属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，将净损失计入管理费用。

②属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，将净损失计入营业外支出。

提示：管理不善造成的存货毁损、盘亏，应进项税额转出。

2. 存货盘盈

应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。