

# 出版物提成差价：一种特殊的存货跌价准备

王学军

(中国转让定价服务联盟 北京 100027)

存货跌价准备在不同的行业有着不同的表现形式。农业企业的消耗性生物资产跌价、施工企业的合同预计损失、新闻出版企业的出版物提成差价都是具有行业特色的存货跌价准备。

## 一、设置“出版物提成差价”明细科目

出版企业的出版物有很多,不论是库存图书、期刊,还是音像制品、电子出版物、投影片(包括缩微制品)都可能因为市场价格持续下跌、出版物更新换代等原因而产生呆滞损失,有必要提取相应的跌价准备。

在实际工作中,出版单位应于每年年度终了,对库存出版物存货进行全面清查并实行分年核价,按规定的比例提取出版物提成差价。对于执行企业会计制度的出版单位而言,首次提取出版物提成差价时,借记“管理费用——出版物提成差价”科目,贷记“存货跌价准备——出版物提成差价”科目。对于执行企业会计准则的出版单位而言,则需要将上述业务处理中的“管理费用”科目用“资产减值损失”科目代替。

## 二、出版物提成差价的计提标准

按照新闻出版企业有关会计核算办法的规定,出版单位提成差价的计提标准如下:①纸质图书,分三年提取,当年出版的不提;前一年出版的,按年末库存图书总定价提取10%~20%;前二年出版的,按年末库存图书总定价提取20%~30%;前三年及三年以上的,按年末库存图书总定价提取30%~40%。②纸质期刊(包括年鉴)和挂历、年画,当年出版的,按年末库存实际成本提取。③音像制品、电子出版物和投影片(含缩微制品),按年末库存实际成本的10%~30%提取,如遇上述出版物升级,升级后的原有出版物仍有市场的,保留该出版物库存实际成本10%;升级后的原有出版物已无市场的,全部报废。

上述所有各类提成差价的累计提取额不得超过实际成本。当然,实际提取时应该着眼于实质重于形式原则,当上述比例规定不足以反映出出版物发生减值的实际状况时,应重新确定有关出版物的可变现净值。

例:红日出版集团执行企业会计准则,2008年账面出版物成本构成如下:①2008年出版的图书成本1000万元,不提取差价;②2007年出版的图书成本800万元,统一按照15%提取差价;③2006年出版的图书成本600万元,统一按照25%提取差价;④2005年出版的图书成本400万元,2004年及以前出版的图书成本200万元,统一按照35%提取差价。该单位2008年1月1日“存货跌价准备——出版物提成差价”科目余额为200万元(贷方)。集团财务人员经过计算确定

2008年应按照差额计提280万元存货跌价准备。编制会计分录如下:借:资产减值损失——出版物提成差价280;贷:存货跌价准备——出版物提成差价280。

红日出版集团进行2008年度企业所得税汇算清缴时,上述提取的存货跌价准备被税务机关告知全部不得在税前扣除。其理由是《企业所得税法》第十条已经将未经核定的准备金支出列为不得税前扣除的项目。《企业所得税法》第十条第(七)项所称未经核定的准备金支出,是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。在国务院财政、税务主管部门没有明确新闻出版企业计提的出版物提成差价可以税前列支的情况下,主管税务机关对红日集团按照会计制度提取的存货跌价准备不予认可是完全合理的。但是,自2009年1月1日起,国家对出版企业的出版物税前扣除有了特殊规定。2009年3月27日,财政部、海关总署、国家税务总局联合发布了《关于支持文化企业发展若干税收政策问题的通知》(财税[2009]31号)。该文件规定,出版、发行企业库存呆滞出版物,纸质图书超过五年(包括出版当年,下同),音像制品、电子出版物和投影片(含缩微制品)超过两年、纸质期刊和挂历年画等超过一年的,可以作为财产损失在税前据实扣除。已作为财产损失税前扣除的呆滞出版物,以后年度处置的,其处置收入应纳入处置当年的应税收入。按照该规定,红日集团2004年及以前出版的库存出版物200万元,在2009年可以全部作为财产损失在税前扣除。这项政策一直可以执行到2013年12月31日,对出版企业非常有利。

## 三、已提取提成差价的出版物报废的处理

过期出版物经出版单位有关决策部门批准报废时,如果出版单位执行企业会计制度,会计核算上要求在出版物提成差价中列支。如果出版单位采用定价法进行报废核算,报废时应按实际成本,借记“存货跌价准备——出版物提成差价”科目;按定价与实际成本的差额,借记“产品成本差异”科目;按定价,贷记“库存商品”科目。这里的“产品成本差异”科目是出版单位按定价法(或计划成本法)核算库存出版物时,用来反映库存出版物的实际成本与定价(或计划成本)之间差异的特定科目。如果出版单位采用实际成本法进行报废核算,报废时,借记“存货跌价准备——出版物提成差价”科目,贷记“库存商品”科目。如果出版单位执行企业会计准则,需要将报废的过期出版物按照账面价值转入管理费用,报废过程中取得的残料价值可冲抵报废损失。○