

# 生产材料期末计价的改进建议

乌鲁木齐  
曹焱鑫

《企业会计准则第1号——存货》规定:为生产而持有的材料存货,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;如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,则该材料应当按照可变现净值计量,而可变现净值的计量依据是其生产的产成品的可变现净值和成本。这里存在着这样几个问题:当一种材料为生产多种产品而持有时,其期末价值如何确定?或者材料价格没有变化,但产成品的可变现净值低于成本时,材料的可变现净值又该如何确定呢?

例:2007年12月31日某公司库存材料A1初始单位成本100元,材料A2初始单位成本80元,材料A3初始单位成本50元,材料A4初始单位成本20元。生产W1产品需要

A1、A2、A3、A4四种材料,直接人工和制造费用为150元;生产W2产品只需要A1和A4材料,直接人工和制造费用为130元。则:W1产品的单位成本=100+80+50+20+150=400(元);W2产品的单位成本=100+20+130=250(元)。

资产负债表日,由于市场材料价格波动,A1、A3、A4三种材料发生了降价,A1由100降为60,A3由50降为35,A4由20降为15,受此影响,W1、W2产品的市场价格也有所降低,W1由450降为390,W2由500降为420。估计相关销售费用和税金为售价的5%。根据可变现净值的定义计算如下:W1产品可变现净值=W1估计售价-估计相关销售费用和税金=390-19.5=370.5(元);W2产品可变现净值=W2估计售价-估计相关销售费用和税金=270-13.5=256.5(元)。

## 一、生产持有材料存货可变现净值计量存在的问题

1. 用于生产两种产品以上的材料的可变现净值。按上例,由于A1可用于W1产品的生产,也可用于W2产品的生产,根据企业会计准则,A1的可变现净值应根据W1或W2产品确定。对于W1产品,由于W1产品的可变现净值低于成本,A1的可变现净值=W1产品的估计售价-将A加工成W1产品尚需成本(W1产品的成本扣除A1成本的金额)-销售费用和税金=390-300-19.5=70.5(元),低于其成本。因此A1的期末价值应为70.5元,按照每件29.5元计提存货跌价准备。对于W2产品,由于W2产品的可变现净值高于其成本,A1不需要计提存货跌价准备。那么A1到底需不需要计提存货跌价准备?计提多少?这就出现了同一材料在不同情况下期末价值不同的现象,违背了计量的一致性原则。

2. 材料市场价格未变、成品售价降低时材料的可变现净值。A2材料价格未发生变化,由于其仅用于W1产品的生产,应按照W1产品计算其可变现净值。由于W1产品可变现净值低于成本,A2的可变现净值=W1产品的估计售价-将A2加工成W1产品尚需成本(W1产品成本扣除A2成本的金额)-销售费用和税金=390-320-19.5=50.5(元),低于成本,应按每件29.5元计提存货跌价准备。当然,材料价格未变时,企业会计准则并未明确要求按照可变现净值进行后续计量,但现实中材料价格未变时,成本价格因随市场波动、能耗降低、技术进步等因素发生下降的情况比比皆是,从一致性考虑,也应该将这些预计不能收回的成本反映在当期。但问题是,这种情况下,计提跌价准备是建立在企业继续生产成品然后出售的假设上,而理性的企业此时完全可以直接出售材料以避免该跌价损失。

3. 存在可变现净值为负数的材料。假设生产W1产品,由于W1可变现净值低于成本,A4在资产负债表日可变现净值=W1产品的估计售价-将A4加工成W1产品尚需成本-销售费用和税金=390-380-19.5=-9.5(元),以此为基础计提存货跌价准备显然不符合逻辑。当然,低于0的可变现净值只有对于成本结构中比例较小的非主要材料才有可能发生。在这种情况下,企业一般会根据企业会计准则选择和其他材料合并计提存货跌价准备。

## 二、改进建议

参照国际会计存货准则第29条:用于生产存货的材料和其他物料,不能减记到其成本以下,如果用其生产的产成品预计可按成本或更高的价格出售的话。然而,当材料价格的下跌可以表明产成品的成本将超过可变现净值时,那么该材料就应减记到可变现净值,在这种情况下,材料的重置成本可能是其可变现净值最可行的计量基础。

单位:元

产品	可变现净值	可变现净值 低于成本	重置成本	重置成本 低于成本
A1	70.5	29.5	60	40
A2	50.5	29.5	80	0
A3	20.5	29.5	35	15
A4	-9.5	29.5	15	5

按照企业会计准则,在W1产品售价由450元降至390元的情况下,所有的材料无论价格是否下降,下降多少,都会提取29.5元的存货跌价准备,计提的金额为118元,基本上相当于全部材料降价金额60元的两倍。如果根据W2产品计算,A1和A4又不需要计提任何跌价准备;而根据重置成本,只有价格发生下降的A1、A3、A4需要分别按其价格下降的金额计提存货跌价准备,与以何种产品作为计算依据无关。显然,后者更加客观、便于操作,也更符合企业经营的实际情况。以重置成本作为生产持有材料存货的可变现净值,可使生产持有材料和待售材料具有相同的计量基础,可以避免企业简单地通过改变材料用途从而调节利润的做法。○