

# 存货可变现净值中一个易被误解的问题

安徽无为华廉会计师事务所 郁向军

现行企业会计准则中,对存货计提跌价准备时如何确定可变现净值的规定有了较大的变化,其中引人关注的是引入了为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货。对于此类存货,企业会计准则明确规定其可变现净值应当以合同价格作为计算基础,所以企业在对存货进行跌价测试的过程中,由于企业执行销售合同或者劳务合同所需的存货与企业所持有存货的数量不同,因而对企业可变现净值的计算基础应分情况确定:①如果企业持有存货的数量等于销售合同的订购数量,存货可变现净值应当以销售合同中的销售价格为计算基础。②如果企业持有存货的数量多于销售合同的订购数量,超出部分存货的可变现净值应当以存货的一般销售价格(即市场销售价格)为计算基础。③如果企业持有存货的数量小于销售合同的订购数量,实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的销售价格为可变现净值的计算基础。如此合同为亏损合同,还应根据或有负债的有关规定计提预计负债。④没有销售合同约定价格的存货(不包括用于出售的材料),其可变现净值应当以存货的一般销售价格为计算基础。

对于以上规定,资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的情况下容易引起误解,举例如下:

20×8年3月10日,宏达公司与高盛公司签订了一份不可撤销的销售合同,双方约定20×9年2月20日,宏达公司应按每台10万元的价格向高盛公司提供C型机器20台。

20×8年12月31日,宏达公司C型机器的成本为400万元,数量为50台,单位成本为8万元/台。根据宏达公司销售部门提供的资料,向高盛公司销售的C型机器的平均运杂费等销售费用为0.15万元/台;向其他客户销售C型机器的平均运杂费等销售费用为0.1万元/台。20×8年12月31日,C型机器的市场销售价格为7.5万元/台。

在本例中,确定C型机器可变现净值的依据是宏达公司与高盛公司签订的有关C型机器的销售合同、市场销售价格资料以及公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。

根据该销售合同,库存的C型机器中有20台的销售价格已由销售合同约定,其余30台的销售价格并没有约定。因此,在这种情况下,对于销售合同约定了数量(20台)的C型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格10万元/台为计算基础,而对于超出部分(30台)的C型机器的可变现净值应

以市场销售价格7.5万元/台为计算基础。在这里如果忽略了同种机器中不同的合同约定,很容易误认为期末C型机器的可变现净值为 $(10 \times 20 - 0.15 \times 20) + (7.5 \times 30 - 0.1 \times 30) = 419$ (万元),而此时C型机器的成本为 $50 \times 8 = 400$ (万元),两者相比,成本小于其可变现净值,由此推出C型机器在期末无须计提相应的跌价准备。产生这种误解的主要原因是忽略了一个重要原则,即在资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的,应当分别确定其可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,单独确定存货跌价准备的计提或转回金额,由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

就本例而言,正确的认定是C型机器的可变现净值应分有无合同约定价格进行分析,可以看出C型机器有合同约定价格部分的可变现净值为 $10 \times 20 - 0.15 \times 20 = 197$ (万元)。此部分C型机器的成本为 $20 \times 8 = 160$ (万元)。根据可变现净值与成本孰低原则,期末应按成本计价,无须计提存货跌价准备。而与此同时,对无合同约定价格部分,可变现净值为 $7.5 \times 30 - 0.1 \times 30 = 222$ (万元),其对应的成本为 $30 \times 8 = 240$ (万元),根据可变现净值与成本孰低原则,应计提的存货跌价准备为 $240 - 222 = 18$ (万元)。

除产成品的核算易产生误解外,我们还应关注材料的可变现净值的确定问题。当材料用于出售时,应以其市场价格作为可变现净值的计算基础。如果用于出售的存货存在销售合同,应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。此时材料可能会遇上和产成品一样的问题,在确定其可变现净值时也和上述分析一样,应区分有无合同约定价格来分别考虑其可变现净值及应计提的存货跌价准备,而不是笼统地按可变现净值来衡量是否应计提或转回存货跌价准备。

当材料是为生产而持有时,首先我们应考虑其是否应计提存货跌价准备,并不是依据期末其本身的市场价格与成本孰低原则来考虑,而是根据其生产的产成品的可变现净值预计是否低于其成本来确定。同时,若利用材料生产的产成品的可变现净值低于其成本,其可变现净值的确定也不是依据材料本身期末的市场价格,而是等于其生产的产成品的售价总额减去尚需投入的加工成本与估计的销售费用及相关税费。在这种情形下也一样存在生产的产成品是否有销售合同的情况,我们对此情况也应参照有无销售合同的产成品的可变现净值确定方式相应确定其可变现净值。○