

谈企业存货跌价准备的审计

江苏涟水县财政局 王庆山

存货审计的关键是存货价值列报的真实性,而存货价值又与存货跌价准备有直接联系。本文拟谈谈有关存货跌价准备计提、使用、转销、转回和纳税及报表调整的审计方法。

一、对存货跌价准备计提合规性的审计

1. 对计提存货跌价准备企业范围的审计。根据现行会计制度的规定,除按规定仍在执行行业会计制度的企业不得计提存货跌价准备以外,执行其他类别会计制度的企业,凡存货的可变现净值低于其成本的,都应该按规定方法计提跌价准备。审计时如发现被审计单位应提未提或未提足准备的,应建议其作补充提取;对于执行行业会计制度的企业,如果存货发生减值并已计提跌价准备,应建议其冲回,并在会计报表附注中披露存货的减值情况;对于因执行行业会计制度而未计提存货跌价准备但经审计人员测试发现存货已发生大额减值

的,审计人员应建议企业在会计报表附注中披露减值情况,或者由审计人员在审计报告中做出适当说明。

2. 对存货可变现净值确定的审计。计提存货跌价准备的依据是存货成本与可变现净值的差异,而存货可变现净值的确定是审计存货跌价准备计提的核心。

(1)可变现净值表现为存货的预计未来净现金流量,应为销售的现金流量扣除销售过程中可能发生的销售费用和相关税费,作为原材料的存货还应扣除达到预计可销售状态可能发生的加工成本等相关支出。

(2)存货可变现净值的确定。①企业通常按照单个存货项目测试其可变现净值和计提跌价准备;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别测试其可变现净值和计提跌价准备;只有难以与其他项目分开计量的存货,才可以合并进行

会计主体	新准则下的会计处理	税务处理
债务人	首先是以非现金资产(或权益)的公允价值进行处置,确认转让收益;再以公允价值偿付债务,确认债务重组损益。	若资产未计提减值准备,则无财税差异。
债权人	相当于先以公允价值购入非现金资产(或权益),再以公允价值作为债权的实际回收额,确认债务重组损益。	

例 2:甲企业 2007 年 12 月与乙公司达成债务重组协议,甲以固定资产(原价 10 万元,累计折旧 4 万元,公允价值 7 万元)抵偿所欠乙公司 8 万元的债务,假定乙企业对该笔应收账款已提取坏账准备 0.5 万元,不考虑任何流转税及附加。

会计主体	新准则下的会计处理	税务处理及报表列示
债务人	借:应付账款 8 万元; 贷:固定资产清理 6 万元,营业外收入——非流动资产 1 万元(8-7),营业外收入——债务重组利得 1 万元(7-6)。	无财税差异。主表第 5 行“其他收入”填入让渡资产所有权收入 2 万元。
债权人	借:固定资产 7 万元,坏账准备 0.5 万元,营业外支出——债务重组损失 0.5 万元(8-7-0.5); 贷:应收账款 8 万元。	财税差异=1-0.5=0.5(万元)。主表第 11 行“其他扣除”项目填入债务重组损失 0.5 万元;主表第 15 行“纳税调整减少额”为 0.5 万元(坏账准备)。

4. 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》采用

两种计量基础:以公允价值计量的,换出资产公允价值与账面价值的差额计入当期损益;以账面价值计量的,不确认损益。其准则指南规定:换出资产为存货的,应当视同销售处理,根据《企业会计准则第 14 号——收入》按公允价值确认商品销售收入,同时结转商品销售成本。

例 3:A、B 两家公司进行非货币性资产交换。A 公司以产成品甲(账面价值 1 万元,公允价值 1.3 万元)换取 B 公司乙原料(账面价值 1 万元,公允价值 1.2 万元)作为生产材料,B 公司支付补价 0.1 万元。假如增值税税率为 17%,不考虑其他税费,产成品甲计提减值准备 800 元。

A 公司的会计处理:结转收入,借:原材料 12 400.7 元,应交税费——应交增值税(进项税额)2 040 元(12 000×17%),银行存款 1 000 元;贷:主营业务收入 13 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)2 210 元(13 000×17%),营业外收入——非货币性资产交换利得 230.7 元。其中,A 公司应确认的交易收益=补价-补价÷换出资产的公允价值×换出资产的账面价值-(补价÷换出资产的公允价值)×应交的相关税费=1 000-1 000÷13 000×10 000-1 000÷13 000×0=230.7(元)。在确认收益时,不考虑增值税。

结转成本:借:主营业务成本 9 200 元,存货跌价准备 800 元;贷:库存商品 10 000 元。

A 公司税务处理:所得税调减 800 元的存货减值准备。申报表列示如下:第 1 行销售(营业)收入 13 000 元,第 5 行其他收入 230.7 元,第 7 行销售(营业)成本 9 200 元,第 15 行纳税调减额 800 元。○

可变现净值测试和计提跌价准备。②原材料等为生产而持有的存货,材料价格下降并不表明其可变现净值已低于成本,只有当预计其加工成产成品的可变现净值低于成本,该材料才可以按照其可变现净值计量。③售价、合同价不是可变现净值,但可作为可变现净值的计量基础。销售的存货,有销售合同的,按合同价作为可变现净值的计量基础;超过合同数量的存货,一般应以售价为基础计算可变现净值。

审查以上事项时,如果发现企业未按上述原则确定存货可变现净值,应建议其重新进行减值测试。如果重新测试后发现应计提的存货跌价准备与企业已计提的存货跌价准备有较大差异,应建议企业进行调整更正。

3. 存货跌价准备计算方法正确性的审计。首次计提存货跌价准备,可按照“应提数=存货成本-本项(类)存货可变现净值”这一公式计算的正值计提(负值不提)。以后期末再计提时,对于已经计提跌价准备的存货,则应按照“应提数=本项(类)存货的账面价值-期末该项(类)存货可变现净值”公式计算,该公式计算结果为正数的,则为应补提的准备;计算结果为负数的,则应按照该负数绝对值与已提跌价准备数两者中较低者冲回已提准备。审计时,如果企业计提或冲回的存货跌价准备不符合上述原则,应建议其调整更正。

二、对存货跌价准备使用和转销的审计

1. 执行《小企业会计制度》的被审计单位。《小企业会计制度》规定:除债务重组和非货币性交易以外,小企业售出商品时可以不结转相应的存货跌价准备,待期末时一并进行调整。小企业以存货进行非货币性交易和债务重组(以物抵债),都应结转其付出存货的账面价值,包括其账面余额和相应的跌价准备余额。审计时,如果小企业对于非货币性交易和债务重组的付出存货未按规定结转已提跌价准备的,应建议其予以更正;对售出存货已结转跌价准备的,则不必建议其更改,因为不结转相应的跌价准备,制度规定是“可以”,而不是“应该”。

2. 执行《企业会计制度》的被审计单位。《企业会计制度》规定:企业以付出存货进行股权投资、债权投资、债务重组和非货币性交易时,应同时结转付出存货的账面余额和相应的跌价准备余额;对于售出存货是否应结转相应的跌价准备,则未提及。但《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)规定:①计提了跌价准备的存货,如果其中有部分存货已经销售,则企业在结转销售成本的同时,应结转对其计提的存货跌价准备,结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用;②对于因债务重组、非货币性交易转出的存货,应同时结转已计提的跌价准备,但不冲减当期的管理费用,而按债务重组和非货币性交易的原则进行处理;③某项已计提跌价准备的存货部分转出的,应采用转出存货与未转出存货账面余额比例法结转转出存货的跌价准备。另外,存货发生毁损报废时,报废存货的跌价准备应转出抵减报废损失。

审计付出、报废存货应结转的跌价准备时,如果发现企业的做法不符合上述规定,应建议企业调整更正。但是,如果应结转存货跌价准备数额并不很大,或者不影响或基本不影响期末存货项目列报的真实性,也可以不要求企业进行调整更

正,但应告知企业以后应按照有关规定进行处理。

3. 执行新会计准则的被审计单位。《企业会计准则第1号——存货》及其应用指南只提到已售存货结转成本时,相应的存货跌价准备也应当予以结转,至于结转到什么项目未作规定,其他具体准则对此也未作更具体的规定。笔者认为,这里除《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定可供遵照外,其他情况下发生存货付出,其跌价准备的结转可参照《企业会计制度》的规定办理。

三、对存货跌价准备转回的审计

已计提跌价准备的存货如果以后价值又得以恢复,其恢复的价值应在原计提的限额内予以转回。审计存货跌价准备转回时,应把握如下原则:①对平时发现具体项目(或单项)存货价值恢复时即转回相应的跌价准备的,应进行复核,即重新进行价值测试,以确定是否应予以认可;也可以不进行测试和确认,而在审计年终企业调整存货跌价准备时,统一按年末测试结果确认。②对于年终一次进行存货减值测试、重新确定年末存货跌价准备应保留余额的,应结合对跌价准备计提适当性的审计,对存货中大额、敏感或有疑虑的项目重新进行减值测试,若发现其中已计提跌价准备的具体项目的可变现净值高于其账面价值,则该项目即为跌价准备应转回的项目。各具体项目应以跌价准备余额转至零为限,并在此基础上审查企业转回存货跌价准备的金额是否符合要求。

四、对涉及存货跌价准备纳税调整适当性的审计

新《企业所得税法》规定,未经核定的准备金支出不得在税前扣除。根据有关法规性文件,只有商业企业可以在其期末库存商品余额的5%范围内计提商品削价准备金并在税前扣除。这5%比例太小,涉及面也窄,因此计提或补提存货跌价准备时,应调整增加应纳税所得额。审计时应注意:①企业首次计提跌价准备的,年终应按跌价准备的期末数调增应纳税所得额(商业企业可扣除其占库存商品原价5%的准备,下同);②以后各年年终,可按“应调增数=年末存货跌价准备余额-年初存货跌价准备余额”的公式计算应调增数;如果该公式计算结果为负数,则应按其差额调减应纳税所得额。

五、存货跌价准备的审计处理和报表调整

如果审计过程中发现并认定企业存货跌价准备计提、结转、转回的处理不恰当,但经测试后认为资产负债表日保留的存货跌价准备符合或基本符合存货价值的实际状况,则可不作审计调整,但应在工作底稿记录并告知企业会计人员,可不作在审计报告中反映。但是,如果企业应提而未提存货跌价准备,或者已提的期末账面数小于应提数,或者企业滥用会计估计故意多提存货跌价准备,而且上述情况涉及的金额较大或巨大(如占存货项目总额的10%或以上),审计发现后企业管理当局又不同意进行调整更正,则审计人员应视具体情况采取适当的应对措施,出具相应的审计报告。如果企业采纳审计人员的建议,同意对存货跌价准备进行补提或予以冲回,则审计人员应在企业会计人员的配合下进行审计调整。如果审计的是年度财务报表,调整时应同时调整新年度的账务和报告年度财务报表的期末数和本年数。○