

# 浅析存货期末计价及跌价准备的核算

北京 王学军

## 一、存货可变现净值的计算

《企业会计准则第1号——存货》(以下简称“新会计准则”)第十五条规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

对于直接出售的存货,可变现净值=估计售价-估计的销售费用及相关税金。对于加工后再出售的存货,可变现净值=估计售价-至完工估计将要发生的成本-估计的销售费用及相关税金。值得注意的是:

1. 新会计准则没有明确如何判断存货是否存在跌价迹象。实践中存货存在下列情形之一的,表明存货的可变现净值低于成本: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能生产新产品,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其他足以证明该存货实质上已经发生减值的情形。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。

2. 估计售价应该按售出货物的合同价或市价确定。如果属于按照订单生产,则存货应该按协议价而不是估计售价确定可变现净值;如果同一类存货部分有合同、部分无合同,则要分别计算其可变现净值,并且分别与其成本进行比较。存货的预计未来净现金流量不是存货的售价或合同价。企业预计的销售存货现金流量,并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的相关税费和销售费用,以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出,构成现金流入的抵减项目,扣除这些抵减项目后,才能确定存货的可变现净值。

3. 企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。这里的确凿证据,是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明,如产品或商品的市场销售价格、与企业产品或商品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料、生产成本资料等。假定淮

安公司2005年12月31日有库存数控机床12台,成本(不含增值税)为360万元,单位成本为30万元。该批数控机床全部销售给宿迁公司。与宿迁公司签订的销售合同中约定,2006年1月20日,淮安公司应按每台30万元的价格(不含增值税)向宿迁公司提供数控机床12台。淮安公司销售部门提供的资料表明,向长期客户宿迁公司销售的数控机床的平均运杂费等销售费用为0.12万元/台;向其他客户销售数控机床的平均运杂费等销售费用为0.1万元/台。2005年12月31日,数控机床的市场销售价格为32万元/台。这里,能够证明数控机床的可变现净值的确凿证据是淮安公司与宿迁公司签订的销售合同、市场销售价格资料、账簿记录和销售部门提供的有关销售费用的资料等。根据销售合同的规定,库存的12台数控机床的销售价格全部由销售合同约定。在这种情况下,数控机床的可变现净值应以销售合同约定的价格每台30万元为基础确定。据此,数控机床的可变现净值=30×12-0.12×12=358.56(万元),低于数控机床的成本(360万元),应按其差额1.44万元计提存货跌价准备(假定以前未对数控机床计提存货跌价准备)。如果数控机床的成本为350万元,则不需计提存货跌价准备。

## 二、存货跌价准备的计提

新会计准则规定,企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货,也可以按存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的,且难以将其与其他项目区别开来进行计量的存货,可以合并计提存货跌价准备。在具体计提存货跌价准备时,可以从以下几个方面把握:

1. 直接出售的存货,直接按照成本与可变现净值孰低计价。可以按照以下公式进行判断:存货的成本-可变现净值-已计提的存货跌价准备>0,按差额计提存货跌价准备;存货的成本-可变现净值-已计提的存货跌价准备<0,冲销多计提的存货跌价准备。计提存货跌价准备的会计分录为:借:资产减值损失;贷:存货跌价准备。如果冲销,则作相反分录。

例1:2007年12月31日,A库存商品的账面成本为100万元,估计售价为80万元,估计的销售费用及相关税金为2万元。则年末计提存货跌价准备如下:A商品可变现净值=A商品的估计售价-估计的销售费用及相关税金=80-2=78(万元),应计提存货跌价准备22万元(100-78)。会计分录为:借:资产减值损失22万元;贷:存货跌价准备22万元。

如果企业持有用于出售的原材料,则只需将原材料的成

本与根据材料本身的估计售价确定的可变现净值相比计提存货跌价准备,不存在“至完工估计将要发生的成本”的问题。

例 2:2007 年 12 月 31 日,B 原材料的账面成本为 100 万元,因产品结构调整,无法再使用 B 原材料,准备将其出售,估计 B 原材料的售价为 110 万元,估计的销售费用及相关税金为 3 万元。则年末计提存货跌价准备如下:B 原材料可变现净值=B 原材料的估计售价-估计的销售费用及相关税金=110-3=107(万元),因材料的可变现净值高于材料成本,不计提存货跌价准备。

2. 为生产而持有的材料,要与生产的产品相联系,确定计价方法。具体而言,用于生产的原材料,应当将原材料与其所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来。假设用原材料生产的产成品的可变现净值预计高于产成品的成本,则原材料应当按其成本计量,不存在“至完工估计将要发生的成本”的问题。

例 3:2007 年 12 月 31 日,C 原材料的账面成本为 100 万元,C 原材料的估计售价为 90 万元。C 原材料用于生产甲商品,假设用全部 C 原材料生产甲商品的成本为 140 万元,甲商品的估计售价为 160 万元,估计的甲商品销售费用及相关税金为 8 万元。则甲商品可变现净值=甲商品的估计售价-估计的销售费用及相关税金=160-8=152(万元),因甲商品的可变现净值 152 万元高于甲商品的成本 140 万元,C 原材料按其本身的成本计量,不计提存货跌价准备。

如果用原材料生产的产成品的可变现净值预计低于产成品成本,则原材料应当按其可变现净值计量,此时存在“至完工估计将要发生的成本”的问题。

例 4:2007 年 12 月 31 日,D 原材料的账面成本为 100 万元,D 原材料的估计售价为 80 万元;D 原材料用于生产乙商品,假设用全部 D 原材料生产乙商品的成本为 140 万元(即至完工估计将要发生的成本为 40 万元),乙商品的估计售价仅为 135 万元,估计乙商品销售费用及相关税金为 7 万元。则年末乙商品可变现净值=乙商品的估计售价-估计的乙商品销售费用及相关税金=135-7=128(万元),因乙商品的可变现净值 128 万元低于乙商品的成本 140 万元,D 原材料应当按照原材料的可变现净值计量。D 原材料可变现净值=乙商品的估计售价-将 D 原材料加工成乙商品估计将要发生的成本-估计的乙商品销售费用及相关税金=135-40-7=88(万元)。D 原材料的成本为 100 万元,可变现净值为 88 万元,计提存货跌价准备 12 万元。会计分录为:借:资产减值损失 12 万元;贷:存货跌价准备 12 万元。

3. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有的存货数量超过销售合同订购数量的,超出部分的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。存货因为有无合同而导致期末可变现净值的计算结果不同时,应分别确定是否计提存货跌价准备,不得互相抵销。

例 5:某企业库存化工原料由于品种繁多,期末采用按照类别计提存货跌价准备的方法对存货进行计价,A 类存货中

有 100 万元的原料专门用来为某客户加工产品而储备,另外 200 万元的原料没有专门合同,其他情况见下表(金额单位为万元)。

A 类原料	有合同	无合同	合计
原料成本	100	200	300
加工费用	60	80	140
产品合同价格	200	-	-
产品市场价格	170	290	-
预计销售税费	20	30	50
原料可变现净值	120	180	300
原料期末计价	100	180	280
减值准备	0	20	20

对该类化工原料需要分别以合同价和市场价作为预计售价的基础,单独计算可变现净值,单独计提存货跌价准备,而不能因为合计原料成本和合计可变现净值均为 300 万元而不计提存货跌价准备。计算过程如下:

(1)有合同材料的可变现净值=有合同材料产品的估计售价-至完工估计将要发生的成本-估计的销售费用及相关税金=200-60-20=120(万元)

(2)无合同材料的可变现净值=无合同材料产品的估计售价-至完工估计将要发生的成本-估计的销售费用及相关税金=290-80-30=180(万元)

计算结果表明,有合同的不计提存货跌价准备,无合同的要计提存货跌价准备 20 万元。不能因为原料的成本为 300 万元,原料的可变现净值也为 300 万元就不计提跌价准备。会计分录为:借:资产减值损失 20 万元;贷:存货跌价准备 20 万元。

### 三、存货跌价准备的结转

因销售、债务重组、非货币性资产交换而结转存货成本时,应结转与其对应的存货跌价准备。其中,对于销售结转的存货跌价准备,应调整销售成本。

例 6:甲公司为一般纳税企业,增值税税率为 17%,该公司有一项库存商品账面余额 1 000 万元,已计提存货跌价准备 200 万元,本期用账面余额 400 万元的存货偿还了一项 600 万元的应付账款(存货的公允价值和计税价格均为 400 万元)。另对外销售账面余额为 350 万元的存货,取得销售收入 300 万元,上述经济业务已经完成,增值税税票已经开具,款项尚未收到。甲公司的会计分录如下:

(1)债务重组完成时:借:应付账款 600 万元;贷:主营业务收入 400 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)68 万元(400×17%),营业外收入——债务重组利得 132 万元。借:主营业务成本 320 万元,存货跌价准备 80 万元[200×(400÷1 000)];贷:库存商品 400 万元。

(2)销售实现时:借:应收账款 351 万元;贷:主营业务收入 300 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)51 万元。借:主营业务成本 280 万元,存货跌价准备 70 万元[200×(350÷1000)];贷:库存商品 350 万元。○