

刍谈存货可变现净值的确定

山东滨州 丁希宝 董艳霞

《企业会计准则第1号——存货》(以下简称“存货准则”)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。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。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”。可见,确定存货的可变现净值的关键是确定存货的估计售价,企业在确定存货的估计售价时,应当以资产负债表日为准。

一、为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货

(一)企业持有存货的数量小于或等于销售合同或劳务合同订购数量

存货准则规定:“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。”

例1:甲公司现拥有A材料、B产品两种存货,A材料专门用于生产B产品。A材料账面价值(成本)为8000元,当前市场销售价格为6000元,该批A材料可以生产80件B产品,但尚需加工费用4000元;B产品100件,每件成本为160元,B产品当前市场销售价格为每件170元。甲公司与乙公司签订一份不可撤销合同,合同规定甲公司应向乙公司提供B产品200件,每件订购价格为150元。假定市场销售费用及税金为销售价格的10%。

1. A材料可变现净值。存货准则规定:“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。为生产而持有的材料等,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;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。”

在本例中,持有A材料的目的是用于生产B产品,因此A材料的可变现净值应与B产品的可变现净值的确定相联系。由于B产品180件(B产品现有100件,A材料未来加工80件)小于销售合同订购的数量200件,因此应按照合同价格确定。

A材料可变现净值: $80 \times 150 \times (1 - 10\%) - 4000 = 6800$ (元)。A材料应计提存货跌价准备: $8000 - 6800 = 1200$ (元)。

2. B产品可变现净值。通过上述分析,B产品应按照合同价格确定可变现净值: $100 \times 150 \times (1 - 10\%) = 13500$ (元)。B产品应计提存货跌价准备: $100 \times 160 - 13500 = 2500$ (元)。

甲公司计提存货跌价准备合计: $1200 + 2500 = 3700$ (元)。

(二)企业持有存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量

存货准则规定:“企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算”。《企业会计准则——应用指南》中解释,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,企业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,分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。

例2:假定上例中销售合同订购数量为150件,其他条件不变。

由于B产品数量为180件,超出合同订购数量,因此超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。但关键是“超出合同部分的存货”是A材料还是B产品,对此,新会计准则中没有说明,《企业会计准则——应用指南》中也没有加以解释。下面笔者分别从两个方面进行分析:

1. “超出合同部分的存货”是A材料。

(1)A材料可变现净值。A材料可变现净值的确定可分为两部分:一部分为执行合同需要,数量相当于B产品50件;另一部分为“超出合同部分的存货”,相当于B产品30件。
①A材料执行合同价格部分可变现净值: $50 \times 150 \times (1 - 10\%) - 4000 \div 80 \times 50 = 4250$ (元)。应计提存货跌价准备: $8000 \div 80 \times 50 - 4250 = 750$ (元)。
②A材料超出合同部分可变现净值: $30 \times 170 \times (1 - 10\%) - 4000 \div 80 \times 30 = 3090$ (元)。此部分应根据B产品的市场价格确定,因为A材料持有的目的是生产B产品,应与B产品的可变现净值的确定相联系。而这部分存货账面价值为: $8000 \div 80 \times 30 = 3000$ (元)。因此这部分存货不计提存货跌价准备。

A材料合计计提存货跌价准备750元。

(2)B产品可变现净值。由于B产品执行销售合同,因此按照合同价格确定可变现净值: $100 \times 150 \times (1 - 10\%) = 13500$ (元)。应计提存货跌价准备: $100 \times 160 - 13500 = 2500$ (元)。

甲公司计提存货跌价准备合计: $750 + 2500 = 3250$ (元)。

2. “超出合同部分的存货”是B产品。

(1)A材料可变现净值。A材料未来生产80件B产品全部执行销售合同,按合同价格确定可变现净值: $80 \times 150 \times (1 - 10\%) - 4000 = 6800$ (元)。A材料应计提存货跌价准备: $8000 - 6800 = 1200$ (元)。

(2)B产品可变现净值。B产品分为两部分:一部分为执

国家出资者长期股权投资核算之我见

上海市青浦区国有资产监督管理委员会 彭一浩

一、初始投资成本的确认原则

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“投资准则”)将企业合并区分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,并确认了两套不同的成本确认原则,那么国家出资者的长期股权投资究竟应该适用哪一套成本确认原则呢?

《企业会计准则第36号——关联方披露》第六条规定,仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方。笔者认为,该条规定是将同受国有资产监督管理机构即国家出资者控制的各方视为受同一方控制的例外情况,而国家出资者作为购买方确定初始投资成本应适用非同一控制下企业合并的处理原则——购买法。

购买方应当区别下列情况确定合并成本:

(1)一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

(2)通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。

(3)购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

(4)在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项做出约定的,购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,购买方应当将其计入

行合同需要,数量为70件;另一部分为超出合同部分,数量为30件,根据市场价格确定可变现净值。①执行合同部分可变现净值: $70 \times 150 \times (1 - 10\%) = 9\,450$ (元)。应计提存货跌价准备: $70 \times 160 - 9\,450 = 1\,750$ (元)。②超出合同部分可变现净值: $30 \times 170 \times (1 - 10\%) = 4\,590$ (元)。应计提存货跌价准备: $30 \times 160 - 4\,590 = 210$ (元)。B产品计提存货跌价准备合计1960元($1\,750 + 210$)。

甲公司计提存货跌价准备合计: $1\,200 + 1\,960 = 3\,160$ (元)。

通过以上分析比较,我们可以看到:不同的处理方式会导致可变现净值的确定结果、计提存货跌价准备的金额不同,因此希望企业会计准则能给予明确的解释,以避免在实际操作中形成误区。

二、其他情况下持有的存货

没有销售合同或劳务合同约定而持有的存货,其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格或原材料市场价格作

合并成本。

购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

二、成本法和权益法的适用范围

国家出资者的长期股权投资在初始入账时是按投资成本计量的,但以后的账务处理则由出资者所持股份占被投资单位股份总额比例的高低,或对被投资单位影响力的大小程度而决定采用成本法或权益法。成本法适用于国家出资者能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,权益法适用于国家出资者对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

也就是说,对于纳入合并范围的子公司,国有出资者应以成本法核算,编制合并财务报表时应当按照权益法进行调整,即俗称的“表上权益法”,完全不同于我国原来使用的“账上权益法”。

基于国家出资者是集“管人、管事、管资产”三权合一的经济主体,对于被出资单位往往具有控制能力(即使是以参股形式进行股权投资),那么新会计准则的实施不可避免地将投资收益虚拟地递延到了会计年度的期末。近年来,由于国有企业的自身努力或者依靠垄断稀缺资源,盈利在一定范围内开始较大显现,于是各级国家出资者纷纷考虑试行国有资本的收

为计量基础。

例3:假定例1中甲公司与乙公司没有签订销售合同,其他条件相同。

1. A材料可变现净值。存货准则第十六条明确规定:“为生产而持有的材料等,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;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量”。

A材料专门生产的B产品,其可变现净值为: $80 \times 170 \times (1 - 10\%) = 12\,240$ (元);而此批B产品成本为: $8\,000 + 4\,000 = 12\,000$ (元)。可变现净值高于成本,A材料仍然应当按照成本计量,即不需计提存货跌价准备。

2. B产品可变现净值。 $100 \times 170 \times (1 - 10\%) = 15\,300$ (元)。应计提存货跌价准备: $100 \times 160 - 15\,300 = 700$ (元)。

甲公司计提存货跌价准备合计为700元。○