

问题食品召回之会计处理

曹文芳

(武汉职业技术学院 武汉 430074)

【摘要】 问题食品事件接二连三发生,建立完善的食品召回制度已刻不容缓。相应地,在会计操作层面上,食品行业也应为防范风险计提食品召回准备金。

【关键词】 问题食品 食品召回 召回准备金

肯德基“苏丹红”事件阴云未散,花生酱有毒事件又接踵而至。自2006年8月以来,美国已有300多人因食用毒花生酱而病倒。在美国联邦政府的卫生官员认为康纳格拉食品公司生产的彼得·潘牌花生酱和超值牌花生酱可能是引发这次沙门氏菌病大爆发的原因后,该公司召回了这两种品牌的所有产品。韩国2006年12月进口了488箱彼得·潘牌花生酱,韩国政府已对售出产品采取了紧急召回措施。2007年2月23日,北京检验检疫局等已责成相关经销商召回售出的156箱受沙门氏菌污染的美国花生酱。

问题食品事件接二连三地发生,暴露出食品行业潜伏着较大的质量安全隐患,再加上有些企业不择手段地降低成本,监管机构的检测技术又没有能及时跟进,因此建立完善的食品召回制度已刻不容缓。相应地,在会计操作层面上,食品行业也应建立起一套防范风险的账务处理体系。执行稳健的会计制度,尤其是执行存在潜在问题食品召回准备金制度显得尤为必要。

一、问题食品召回前的会计处理

问题食品召回是指食品生产商、进口商或经销商在获悉其生产、进口或经销的食品存在可能危害消费者健康、安全的缺陷时,依法向政府部门报告,及时通知消费者,并从市场和消费者手中收回问题产品,予以更换、赔偿的积极有效的补救措施,以消除缺陷产品的危害风险。可见,问题食品的生产、进口、销售都会对相关企业造成重大的影响。针对此情形,依据会计谨慎性原则的要求,笔者认为应当建立问题食品召回准备金制度。

接连发生的恶性食品安全事故引发了人们对食品安全的深切关注。造成食品安全问题屡禁不绝的重要原因在于缺乏完善的食品安全保障体系。在今后较长的一段时间里,应当把从整体上建立我国食品安全的保障体系作为食品安全工作的重点和战略目标。

与之相对应,在会计操作层面上,食品行业也要建立起一套具备抗风险的账务处理体系。针对存在潜在问题食品的隐患,企业在年末进行利润分配时应计提食品召回准备金,作为企业持续发展的一种资本积累和抵抗风险的屏障。这既可以

提高企业防范风险的能力,增加企业保险系数,避免因突发的食品召回而导致企业当期利润的巨幅波动,又为企业的持续发展免除了后顾之忧。另外,食品召回准备金的计提应该是在可供分配的利润提取法定盈余公积之后,与法定公益金的提取处于同时。

食品召回准备金应在投资者分配利润之前计提。之所以安排在投资者分配利润之前计提食品召回准备金,是本着收益与风险对等的原则。投资者享有企业的剩余所有权,而享有剩余所有权实际上就意味着要承担相应比例的风险,因此,在投资者分配利润之前计提食品召回准备金的安排是合理的。此外,食品召回准备金在利润分配中计提,可以天然地隔断管理层利用计提准备金之名进行盈余操纵之实的关联,此种制度设计可谓是既必要又合理。

(一)年末分级、按比例计提食品召回准备金

1. 分级计提食品召回准备金。在美国,需要召回的食品一般分为三级。第一级是危害最严重的食品,消费者食用了这类产品将肯定危害身体健康甚至导致死亡,比如含有肉毒杆菌毒素或不知名的过敏源等食品。第二级是危害较轻的食品,消费者食用后会造成暂时健康问题。第三级则是不会危害健康的食品,消费者食用后不会引起任何不利于健康的后果,比如贴错产品标签、产品标识有错误或未能充分反映产品内容等。可见,问题食品危害身体健康的程度是判断食品召回级别的标准。食品对人体健康的危害程度不同,食品召回的级别也不同,召回的规模、范围也不一样,召回过程中预计发生的损失也就存在天壤之别,对企业财务状况、经营成果、现金流的影响也大不相同。

对身体危害最严重的问题食品,危害程度最大,召回范围最广,是所有问题食品全部召回,召回过程中的损失也属最大,相应地,对此类问题食品应多提食品召回准备金。对第三级问题食品,只因贴错产品标签、未封紧瓶盖等问题,不会危害身体健康,危害程度最小,召回过程中发生的损失也属最小,对此类问题食品可相应少提食品召回准备金。由此分析可见,按食品召回的级别来计提食品召回准备金有其逻辑合理性。

2. 按比例计提食品召回准备金。在实务操作中,食品企业应在问题食品召回前的每一个会计年度末按合理的比例来计提食品召回准备金。这里的合理计提比例有以下两个层次的含义:

第一个层次是指纵向比例合理,即不同级别的问题食品的计提比例要可比、相互匹配。第一级问题食品对人体的危害最严重,食品召回准备金的计提比例相应最高;第二级问题食品对人体的危害较轻,食品召回准备金的计提比例相应要低一些;第三级问题食品对人体一般不会有危害,计提比例可制定得最低,但基于会计的谨慎性原则是不可不提的,以备企业日常管理不善造成的不测。第二个层次是指横向比例合理。食品召回准备金的计提比例要与企业发展基金的计提比例相匹配。企业的利润分配在提取法定盈余公积后,应优先满足企业发展基金的计提。企业发展基金是企业发展的物质基础,食品召回准备金则是企业持续发展的保障,因此食品召回准备金的计提比例应低于企业发展基金的计提比例。

(二) 计提食品召回准备金的会计处理

食品企业应在问题食品召回前的每年年末按库存食品的余额,采取适当比例,分级计提食品召回准备金。计提准备金时,借记“利润分配——提取召回准备金”科目,贷记“盈余公积——召回准备金”科目。食品召回准备金不足额时应补提,会计分录同上,超额时应冲回,作相反的会计分录。食品召回准备金的计提比例一经确定,就应立案备查,并在报表附注中披露,以供报表使用者分析决策。不过,食品召回准备金的计提比例可根据企业的规模、财务状况、行业风险、卫生质量标准的改变而作相应的变更,并在报表附注中披露变更的内容、理由、对当前损益的影响数或者影响数不能合理确定的理由。

二、问题食品召回后的会计处理

问题食品召回后,应区分召回后的问题食品是否可以二次销售或者予以销毁而作不同的会计处理。

(一) 问题食品召回后,经过补救可以二次销售的情形

问题食品召回后,经过对问题食品采取补救措施(如第三级问题食品召回后,更正产品标签,纠正产品标识或充分反映产品内容等),可予以二次折价销售的会计处理分以下两种情况:

一是已销售的问题食品召回后,经补救准许二次折价销售的情况。其会计处理是:先于问题食品召回的当月冲减营业收入和与之匹配的生产成本,增加“库存食品——召回食品”(该科目专门用来核算问题食品的召回、二次销售和库存的增减变动情况)的账面价值。待问题食品经补救可以二次销售后,再对补救过程发生的追加支出追记其生产成本,而后再作正常的销售会计处理。二是尚未销售的问题食品,经补救准许二次折价销售的情况。由于该问题食品尚未销售,故无需作冲减营业收入的相关会计分录,只需对补救过程的追加支出增

记生产成本,待销售时作正常销售的账务处理即可。

(二) 问题食品召回后,必须予以销毁的情形

问题食品召回后,由于其危害性较严重(如第一级问题食品,消费者食用了这类产品将肯定危害身体健康甚至导致死亡)或有危害(如第二级问题食品,消费者食用后可能不利于身体健康),所以必须予以销毁。

问题食品召回后,必须予以销毁的会计处理又分两种情况:一是已销售的问题食品召回后,必须予以销毁的情况。其会计处理是:召回问题食品时,冲减当月营业收入和与之匹配的生产成本,增加“库存食品——召回食品”的账面价值。销毁召回食品时,冲减“库存食品——召回食品”的账面价值,同时按销毁的实际金额冲减“盈余公积——召回准备金”,以冲减至零为限,年末再足额补提食品召回准备金,以确保企业的食品召回准备金始终处于相对稳定水平。若食品召回准备金不足以抵偿食品销毁的实际损失,不足的部分由法定盈余公积来弥补。二是尚未销售的问题食品经国家卫生部门审核后,必须予以销毁的情况。其会计处理是:由于该问题食品尚未销售,故无需作冲减营业收入的相关会计分录。待销毁时,冲减“库存食品”的账面价值,同时按销毁的实际金额冲减“盈余公积——召回准备金”,不足的部分由法定盈余公积来弥补。年末再足额补提食品召回准备金。

上述两种情形中,如果问题食品的召回发生在年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间,且金额较大,对资产负债表日的财务状况、经营成果产生重大影响的,则该事项应作为资产负债表日后事项处理,分别调整“应交税费——应交所得税”、“以前年度损益调整”、“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等相关会计科目,同时还要调整资产负债表相关项目和利润及利润分配表的相关项目。

三、问题食品召回后的信息披露

问题食品召回后,应于月末或年末披露相关信息,以便报表使用者决策。披露内容具体包括:食品召回准备金的计提比例、期初余额、本期计提金额、期末余额,还要披露“库存食品——召回食品”科目的借方发生额、贷方发生额、期末余额,便于管理者准确掌握企业的发展动态和后续保障情况。当企业的规模、财务状况、行业风险、卫生质量标准发生改变时,食品召回准备金的计提比例也要作相应的变更,并在报表附注中披露变更的内容、理由、对当前损益的影响数或者影响数不能合理确定的理由。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计制度 2001.北京:经济科学出版社,2001
2. 翟华云,闫明杰.试析缺陷产品召回及其会计处理.财会月刊(会计),2004;10
3. 张爱民,杨成.产品召回制度实施的会计问题初探.上海会计,2001;12