

存货跌价准备在合并抵销时的会计处理

青岛 李莉

计提存货跌价准备的存货不仅包括从企业集团外部购进的部分,也包括从企业集团内部购进的部分。编制合并会计报表时应将因内部购进存货形成的存货跌价准备中不合理的部分予以抵销。本文就此业务的会计处理进行以下探究。

一、首次编制合并会计报表时存货跌价准备的抵销

企业“存货跌价准备”账户的期末贷方余额反映的是期末存货的成本高于可变现净值的金额,本期进行的处理可能是补提也可能是冲减。存货的可变现净值受存货的毁损或陈旧过时等因素的影响,不论是对持有存货的单个企业而言,还是对整个企业集团而言,它都是惟一的。而存货的成本,对不同的会计主体而言会有不同的价值。对于持有存货的单个企业而言,成本包括内部销售方的销售毛利,即未实现内部销售利润;而对于整个企业集团而言,存货的成本仅仅是最初的成本,即内部销售方的生产成本。

因此,在比较存货的成本与可变现净值的过程中会出现以下三种情况:可变现净值高于持有存货企业的成本;可变现净值低于对企业集团而言的成本;可变现净值介于前两种情况之间。在不同的情况下,编制合并会计报表时存货跌价准备中不合理部分的抵销处理是不同的。现举例如下:

某企业内部购进存货的价值是 150 万元,销售方的销售成本是 100 万,可变现净值分别是 180 万元、120 万元和 80 万元。如图所示:

可变现净值(3)80	(2)120	(1)180
—————→		
	100	150
	对整个企业集团而言的成本	对持有存货企业而言的成本

对于第(1)种情况,持有存货企业的成本 150 万元低于可变现净值 180 万元,该企业不必计提存货跌价准备,企业集团更不必计提,也就不存在存货跌价准备中不合理部分的抵销问题。

对于第(2)种情况,持有存货企业会按成本与可变现净值的差额 30 万元(150-120)计提存货跌价准备,但对于整个企业集团而言,存货的成本 100 万元依然低于可变现净值 120 万元,不应计提存货跌价准备,因此应将 30 万元全部作为不合理的部分予以抵销。会计分录为:借:存货跌价准备 30 万元;贷:管理费用 30 万元。

对于第(3)种情况,持有存货企业会按成本与可变现净值的差额 70 万元(150-80)计提存货跌价准备,此时对于整个企业集团而言,可变现净值低于成本 20 万元(100-80),因此仅应体现 20 万元的存货跌价准备,对于持有存货企业多计提的 50 万元(70-20)应作为不合理的部分予以抵销。会计分录

为:借:存货跌价准备 50 万元;贷:管理费用 50 万元。

通过对上述三种情况的分析,可以得出一个结论:企业集团在首次编制合并会计报表时对存货跌价准备进行的抵销不是必然发生的,若抵销也仅是针对因内部购进存货计提的存货跌价准备中对于整个企业集团而言不合理的部分。当存货的可变现净值介于对企业集团而言和对持有存货企业而言的成本之间时,如上述第(2)种情况,则抵销的不合理部分是企业当期计提的全部跌价准备;当存货的可变现净值低于对企业集团而言的成本时,如上述第(3)种情况,则抵销的不合理部分是存货中的未实现内部销售利润。

二、连续编制合并会计报表时存货跌价准备的抵销

如果企业集团上期编制合并会计报表时,涉及到存货跌价准备的抵销,则必然会导致上期管理费用减少,进而会增加上期的期末未分配利润,结转到本期就会使本期的期初未分配利润增加,因此在连续编制合并会计报表时,应首先按上期的抵销数额反映出该影响数。会计分录为:借:存货跌价准备;贷:期初未分配利润。其次,对持有存货企业本期补提或冲减的存货跌价准备中对于企业集团而言不合理的部分进行抵销。如果是对本期补提的存货跌价准备中不合理部分进行的抵销,会计分录为:借:存货跌价准备;贷:管理费用。如果是对本期冲减的存货跌价准备中不合理部分进行的抵销,会计分录为:借:管理费用;贷:存货跌价准备。

如前述第(3)种情况,假设本期存货成本未发生增减变动,但可变现净值由 80 万元上升到 120 万元,则持有存货企业会冲减 40 万元的存货跌价准备。就整个企业集团而言,存货跌价准备以冲减到零为限,因此只应冲减 20 万元(100-80)的存货跌价准备,个别企业多冲减的 20 万元应作为不合理部分予以抵销。考虑到上期抵销分录对本期的影响,本期编制的两笔会计分录分别为:借:存货跌价准备 50 万元;贷:期初未分配利润 50 万元。借:管理费用 20 万元;贷:存货跌价准备 20 万元。

但是,上述分两步走的会计处理比较繁琐,尤其是第二步要对本期个别企业补提或冲减的存货跌价准备进行回顾,结合企业集团的资料,找出其不合理的部分,再进行相应的抵销处理,这会增加会计人员的工作量。对此,笔者归纳出以下会计处理方法,即:借:存货跌价准备(个别企业存货跌价准备的期末余额-企业集团应有的存货跌价准备的期末余额);贷:期初未分配利润(上期抵销分录中的金额),管理费用(倒挤得出,也可能在借方)。

在该会计分录中借方出现的存货跌价准备,实际上就是



相关损益法进行信用决策管见

重庆 黄辉

在应收账款信用决策中,大多数教材都是把“应收账款成本升降”与“边际贡献增减”进行对比分析。但由于应收账款机会成本有多种计算公式,从而导致决策的结果并不一致。本文采用相关损益法进行信用决策,不仅能解决应收账款机会成本的统一计算问题,还弥补了原信用决策方法的诸多缺陷。

一、原信用决策方法及其存在的问题

例1:某公司投资的最低报酬率为18%,与信用决策相关的其他资料见下表:

单位:元

项目	信用期	
	30天	60天
销售量(件)	80 000	100 000
销售单价	5	5
单位变动成本	4	4
固定成本总额	40 000	40 000
收账费用	3 000	6 000
坏账损失	4 000	12 500

存货跌价准备中对于整个企业集团而言不合理部分的抵销。会计分录贷方的期初未分配利润体现的是上期抵销数对本期的影响,管理费用的金额是为平衡会计分录的倒挤数据,可能在借方也可能在贷方。

承前例,个别企业本期期末存货的成本为150万元,可变现净值为120万元,则期末存货跌价准备为30万元,至于本期是经过补提还是冲减才达到30万元的存货跌价准备可以不予考虑。就整个企业集团而言,本期存货成本100万元低于可变现净值,不应存在存货跌价准备。因此,会计分录为:借:存货跌价准备30万元(30-0),管理费用20万元(50-30);贷:期初未分配利润50万元。

经过比较不难发现,分两步进行的会计分录与一步到位的会计分录一样,对合并会计报表的编制没有任何影响,而且后者在会计处理上更简捷、更易于操作,只要比较期末存货的成本与可变现净值即可,不必考虑存货跌价准备的本期计提数,大大减少了会计人员的工作量。

如果将上述合二为一的会计分录推广到首次编制合并会计报表时对存货跌价准备进行的抵销处理,就可以总结出会计处理的一般规律,即:借:存货跌价准备(个别企业存货跌价准备的期末余额-企业集团应有的存货跌价准备的期末余额);贷:管理费用。

根据现今教材中的信用决策方法,将信用期由“30天改为60天”的计算步骤为:①边际贡献增加=销售量增加×单位边际贡献=(100 000-80 000)×(5-4)=20 000(元)。②应收账款机会成本=应收账款平均余额×变动成本率×资本成本率。30天信用期的应收账款机会成本=80 000×5÷360×30×80%×18%=4 800(元),60天信用期的应收账款机会成本=100 000×5÷360×60×80%×18%=12 000(元)。③应收账款成本增加=机会成本增加+收账费用增加+坏账损失增加=(12 000-4 800)+(6 000-3 000)+(12 500-4 000)=18 700(元)。

由于边际贡献增加(20 000元)大于应收账款成本增加(18 700元),所以公司做出采取60天信用期的决策。

上述决策过程存在以下问题:

1.应收账款机会成本的计算公式有多种,上例只采用了其中的一种。利用不同的公式计算出来的结果并不相同,有可能导致错误的决策。

第一种计算公式就是上例所应用的公式。第二种计算公式为:应收账款机会成本=应收账款平均余额×销售成本率×资本成本率;30天信用期的应收账款机会成本=(80 000×

三、示例

2003年母公司向子公司销售商品10 000元,销售成本为8 000元,子公司当期未实现对外销售,期末可变现净值为9 200元。2004年子公司将期初存货全部实现对外销售,又从母公司购入存货15 000元,母公司销售成本为12 000元,期末实现对外销售的比例为40%,另外60%滞留子公司形成期末存货,期末可变现净值为6 500元。

2003年子公司的存货跌价准备为成本10 000元与可变现净值9 200元的差额800元,而企业集团的存货成本8 000元低于可变现净值,不必计提存货跌价准备,抵销分录为:借:存货跌价准备800元(800-0);贷:管理费用800元。

2004年子公司存货成本9 000元(15 000×60%)和对企业集团而言的存货成本7 200元(12 000×60%)均高于可变现净值,因此对子公司和企业集团而言的存货跌价准备应分别为2 500元(9 000-6 500)和700元(7 200-6 500)。抵销分录为:借:存货跌价准备1 800元(2 500-700);贷:期初未分配利润800元,管理费用1 000元(1 800-800)。

编制合并会计报表时关于存货跌价准备的抵销处理是个难点,但只要牢牢把握住抵销的只是因内部购进存货形成的存货跌价准备中对于整个企业集团而言不合理的部分,同时借助合二为一的会计分录,问题就迎刃而解了。□