

期末存货可变现净值定义之修正

张亚丽

(平顶山学院 河南平顶山 467000)

【摘要】《企业会计准则第1号——存货》中期末存货可变现净值的定义非常模糊,未考虑持有存货的目的,而持有存货目的不同,可变现净值的确定也不同。因此,本文尝试对期末存货可变现净值的定义进行修正。

【关键词】 可变现净值 期末存货 定义修正

《企业会计准则第1号——存货》(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。在教师的实际课堂讲授中,学生普遍感到期末存货可变现净值的定义前后矛盾,令人无所适从。笔者认为,存货准则中期末存货可变现净值的定义非常模糊,容易导致误解,因此本文尝试对其进行修正。

一、期末存货可变现净值的定义存在的问题

存货准则规定,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。该定义说明对于所有的存货,其可变现净值的定义都是相同的,这是一个统一的期末存货可变现净值的定义。而存货准则又分别对持有存货目的不同的两种存货讲解了不同的可变现净值,这就产生了前后矛盾,到底该定义是一个统一的定义,还是需要分情况?

确定期末存货可变现净值应当考虑的因素有很多,其中之一是要考虑持有存货的目的。根据存货的定义,企业持有存货有两个基本的目的,即持有以备出售和持有继续加工或耗用。持有存货的目的不同,期末存货可变现净值的确定方法也不尽相同。

若持有需要经过加工的材料存货,由于持有目的不是现在出售,而是准备加工成产成品、商品再出售,该材料存货的价值将体现在用其生产的产成品上,因此可变现净值定义中“存货的估计售价”不是指该材料存货的目前估计售价,而是指用该材料存货加工成的产成品的估计售价。该待加工的材料要加工成可随时出售的产成品必须发生一定的成本,而该部分将要发生的成本可以根据与该企业产品或商品相同或类似商品的生产成本资料估计出来。所以在确定该类存货的可变现净值时,必须要把它们至完工时估计将要发生的成本扣除。如此一来,该类存货期末的可变现净值可以阐述为“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”。因此,若企业持

有需要加工的材料存货,在确定该类存货的期末可变现净值时,存货准则对期末存货可变现净值的定义是准确的,毫无问题。

但是若持有存货的目的是为了出售,如产成品、商品和准备出售的材料等直接用于出售的材料存货,那么,在正常生产经营过程中,这类存货中产成品、商品已经全部完工,而对于随时准备出售的材料存货,由于企业已经不再需要,虽未完工,但已经准备随时出售,所以根本不可能还要发生“至完工时估计将要发生的成本”,更不可能要从“存货的估计售价”中扣除。因此,若企业持有准备随时出售的产成品、商品和材料存货,在确定该类存货的期末可变现净值时存货准则对可变现净值的定义是不准确的。

由此可见,存货准则对期末存货可变现净值的定义的表达是有问题的。持有存货的目的不同,期末存货可变现净值的确定方法也不同。对于持有需要继续加工的材料存货,存货准则对该类存货的期末可变现净值的定义是准确的,但是,对于持有以备出售的产成品、商品、材料存货,存货准则对该类存货的期末可变现净值的定义是不准确的。所以,存货准则中期末存货可变现净值的定义比较狭隘,只适用于持有需要继续加工的材料存货的可变现净值的确定,并不适用于持有以备出售的存货,必须对其进行修正。

二、期末存货可变现净值的定义修正

存货准则里关于期末存货可变现净值的定义含糊不清。对于持有存货目的不同的两种期末存货,可变现净值的计算截然不同,但是二者在存货准则里的可变现净值的定义却相同。这说明存货准则里期末存货可变现净值的定义是不准确的,应该对其进行修正。从以上的分析可知,笔者认为应修正为:可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去估计的销售费用以及相关税费后的金额或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。该定义前面一部分适用于持有以备出售的存货,后面一部分适用于持有需要继续加工为产成品的材料存货。

经过这样的修正,期末存货可变现净值的定义就完善了,

不易产生歧义。对于持有目的不同的存货,不管对于持有目的是为了以备出售的产成品、商品和材料等商品存货,还是持有需要经过加工的材料存货,经过修正后的期末存货可变现净值的定义对于二者都适用,可分别理解为:持有目的是为了以备出售的存货,其可变现净值是存货的估计售价减去估计的销售费用以及相关税费后的金额;持有需要经过加工的材料存货,其可变现净值是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。

以下笔者分别持有以备出售的存货和持有需要继续加工的材料存货举例说明:

例 1:2009 年 9 月 1 日,甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同,双方约定,2010 年 2 月 10 日,甲公司按每台 125 万元的价格(不含税)向乙公司提供 A 型设备 60 台。2009 年 12 月 31 日,甲公司库存 A 型设备 60 台,每台单位成本 98 万元,总成本为 5 880 万元,销售 A 型设备估计每台会发生销售费用以及相关税费 2 万元。2009 年 12 月 31 日,A 型设备的市场销售价格为每台 120 万元,请确定资产负债表中 A 型设备的价值。

经过分析,2009 年 12 月 31 日,要确定资产负债表中 A 型设备的价值,需计算其可变现净值。然后再根据成本与可变现净值孰低法,选择其中较低者作为资产负债表中 A 型设备的价值。

A 型设备属于持有以备出售的存货,根据本文修正过的期末存货可变现净值的定义,其可变现净值是指估计的售价减去估计的销售费用以及相关税费的金额。根据存货准则中对存货估计售价的规定,只要销售合同订购的数量大于或等于企业持有的存货数量,其可变现净值应当以合同价格而不是以估计售价减去估计的销售费用和相关税费等后的金额确定。本题中,A 型设备是为执行销售合同而持有的存货,而且持有数量为 60 台,与销售合同所订购数量相等,此时与该销售合同直接相关的存货的可变现净值应当以合同价格为计量基础,即应以合同价格每台 125 万元为估计售价。因此,A 型设备的可变现净值 $=125 \times 60 - 2 \times 60 = 7\,380$ (万元)。而其成本为 5 880 万元,其成本小于可变现净值,所以 2009 年 12 月 31 日资产负债表中 A 型设备的价值仍然应当为 5 880 万元。

例 2:2009 年 12 月 31 日,甲公司库存原材料(C 材料)的账面价值(成本)为 600 000 元,市场购买价格总额为 550 000 元,假设不发生其他购买费用。由于 C 材料的市场销售价格下降,用 C 材料生产的 D 型机器的市场销售价格总额由 1 500 000 元下降为 1 350 000 元,但其生产成本仍为 1 400 000 元,将 C 材料加工成 D 型机器尚需投入 800 000 元,估计销售费用及税金为 50 000 元。确定 2009 年 12 月 31 日资产负债表中 C 材料的价值。

根据以上资料,从持有存货目的来说,甲公司库存的 C 材料属于需要经过加工的材料存货,根据本文修正过的期末存货可变现净值的定义,C 材料可变现净值是指估计的售价减去至完工时将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税

费后的金额。需要经过加工的材料存货,由于持有该材料的目的是用于生产产成品,而不是马上出售,该材料存货的价值将体现在用其生产的产成品上,它是否发生减值与其目前的状态没有一点关系,完全要看用它生产的产成品是否减值。因此在确定需要经过加工的材料存货的可变现净值时,我们不用比较该材料目前的售价和成本,也不能用该材料存货的可变现净值与其成本比较,而需要用以其生产的产成品的可变现净值与该产品的成本进行比较,根据成本与可变现净值孰低法,如果该产成品的可变现净值高于成本,说明用该材料生产的产成品没有减值,所以该材料存货就没有发生减值,则该材料仍然应当按其成本计量,此时不需计算其可变现净值;如果该产成品的可变现净值低于成本,说明用该材料生产的产成品发生了减值,所以该材料存货就发生了减值,则该材料应当按其可变现净值计量,此时才需计算其可变现净值。

此题中,由于 C 材料属于需要继续加工的材料存货,确定它在资产负债表上的价值,必须用以 C 材料生产的产成品是否减值来判断 C 材料是否减值。而用 C 材料生产的 D 型机器属于持有以备出售的产成品,可以根据修正过的期末存货可变现净值的定义进行计算。首先,计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。D 型机器的可变现净值 $=D$ 型机器估计售价 $-$ 估计销售费用及税金 $=1\,350\,000 - 50\,000 = 1\,300\,000$ (元)。其次,比较 D 型机器的可变现净值与成本。因为 D 型机器的可变现净值 1 300 000 元小于成本 1 400 000 元,说明 D 型机器发生了减值,D 型机器的减值直接导致了 C 材料的减值,因此 C 材料应当按其可变现净值计量。最后,计算该原材料的可变现净值,并确定其期末价值。C 材料的可变现净值 $=D$ 型机器的估计售价 $-$ 将 C 材料加工成 D 型机器尚需投入的成本 $-$ 估计销售费用及税金 $=1\,350\,000 - 800\,000 - 50\,000 = 500\,000$ (元)。因为 C 材料的可变现净值 500 000 元小于成本 600 000 元,根据成本与可变现净值孰低法,C 材料在 2009 年 12 月 31 日资产负债表上的期末存货价值应为其可变现净值 500 000 元。

通过以上两道例题,我们可以清晰地看出,对于持有以备出售的存货和持有需要继续加工的存货,二者的期末存货可变现净值的计算完全不同。主要是因为持有目的不同的存货,其期末可变现净值的定义不同,存货准则却对所有存货都给了一个统一的定义,这是不合理的。而经过修正后的期末存货可变现净值的定义,对持有目的不同的存货分别给了不同的定义,是准确的。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心.2010 年中级会计实务.北京:经济科学出版社,2009
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 刘永泽,陈立军.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2010