

复杂情况下存货可变现净值的确定方法

刘淑春

(苏州市职业大学 江苏苏州 215104)

【摘要】 存货期末应按照成本与可变现净值孰低计量,材料是存货中的重要组成部分,在实际工作中,材料可变现净值的确定方法因持有的目的不同而不同。为生产而持有的材料,会因生产的各种复杂情况而使其可变现净值的确定具有一定的难度。本文主要论述了各种复杂情况下材料可变现净值的简化确定方法。

【关键词】 材料 可变现净值 存货跌价准备

材料是存货的重要组成部分,其核算的正确性直接关系到存货计量的正确性,同时影响资产负债表中资产价值的真实性。资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。采用成本与可变现净值孰低计价,关键在于对存货可变现净值的确定。可变现净值是指在日常活动中以存货的估计售价减去至完工时将要发生的成本、销售费用以及相关的税费后的金额。

对于材料来讲,其持有目的并不相同,有直接出售的材料,有为生产而持有的材料,不同情况下材料可变现净值的确定方法有所不同。直接出售的材料,往往是由于各种原因改变了其持有的目的,如:因为市场需求的变化,企业某产品被迫停产,于是将原购入准备生产产品的材料用于出售,以减少企业的损失;或者原用于生产产品的材料被新的材料代替,从而将旧的材料出售等。用于出售的材料,其可变现净值应当以市场价格为基础计算,即该材料的可变现净值应等于市场销售价格减去估计销售费用和相关税费后的金额。为生产而持有的材料,其是否发生减值,取决于用其所生产的产成品可变现净值与其生产成本的比较。但实际生产过程中,由于生产的复杂性,材料可变现净值的确定具体会出现各种复杂的情况,如一种材料生产一种产品、一种材料生产多种产品、多种材料生产一种产品、多种材料生产多种产品等,从而为生产而持有的材料的可变现净值的确定就变得比较复杂。下文就各种情况下存货可变现净值的简化确定方法进行讨论。

一、一种材料生产一种产品的情况

若一种材料只生产一种产品,且该产品只耗用该种材料,在生产过程中无需其他材料的投入,在资产负债表日如果该材料的市场价格已经下降,并不意味着该材料的可变现净值小于其成本,是否计提存货跌价准备,应取决于用其生产的产成品的可变现净值是否低于产成品的生产成本。若用该材料生产的产成品的可变现净值高于产成品的生产成本,则该材料仍然应当按照成本计量,无需计提存货跌价准备;反之,用该材料生产的产成品的可变现净值低于产成品的生产成本,则该材料应当按照可变现净值计量,需要计提存货跌价准备。

确认方法如下:

1. 计算用该材料生产的产成品的可变现净值。该产成品的可变现净值等于该产成品目前的市场售价(或合同价格)减去估计销售费用及相关税费。若企业已经与其他企业之间签订买卖合同,则按照合同售价计算;否则按照市场价格计算。有时所生产的产成品可能部分签订合同,此时应分别计算,即:签订合同的部分按照合同价格计算,其余部分按照市场价格计算。

2. 将产成品的可变现净值与其生产成本进行比较,若产成品的可变现净值低于产成品的生产成本,则确定该材料发生减值,应计提存货跌价准备。

3. 确定该材料的可变现净值。该材料的可变现净值等于用该材料生产的产成品的市场售价(或合同价格)减去将该材料加工成该产成品尚需投入的其他生产成本,再减去估计销售费用及相关税费。

4. 将该材料的可变现净值与其账面成本进行比较,其差额为存货跌价准备计提总额。

5. 资产负债表日该材料应以计算出的可变现净值列示在“存货”项目中。

例1:某企业生产甲产品需要耗用A材料,假设A材料现在的市场价格已经下跌。A材料的账面价值为20 000元,该批材料市场价格为18 000元,加工中需要投入其他加工费用5 000元,完工的甲产品按照目前的市场价格可以销售31 000元,销售中发生相关税费4 000元。

甲产品的可变现净值=31 000-4 000=27 000(元)

甲产品的生产成本=20 000+5 000=25 000(元)

甲产品的可变现净值>甲产品的生产成本,则A材料虽然价格下跌,但无需计提存货跌价准备。

假设完工的甲产品按照目前的市场价格可以销售27 000元,其他条件不变。

甲产品的可变现净值=27 000-4 000=23 000(元)

甲产品的生产成本=20 000+5 000=25 000(元)

甲产品的可变现净值<甲产品的生产成本,则A材料需

计提存货跌价准备。

A 材料的可变现净值=27 000-5 000-4 000=18 000(元)

A 材料应计提的存货跌价准备=20 000-18 000=2 000(元)

二、一种材料生产多种产品的情况

若一种材料可以同时生产多种产品,并且在生产过程中无需其他材料投入,在资产负债表日该材料是否发生减值,取决于用该材料所生产的多种产成品的可变现净值之和是否低于这些产成品的生产成本之和。若用该材料生产的多种产成品的可变现净值之和高于这些产成品的生产成本之和,则该材料仍然应当按照成本计量,无需计提存货跌价准备;反之,若用该材料生产的多种产成品的可变现净值低于这些产成品的生产成本之和,则该材料应当按照可变现净值计量,需要计提存货跌价准备。确认方法如下:

1. 计算用该材料生产的多种产成品的可变现净值之和。该材料生产的多种产成品的可变现净值之和等于各种产成品目前的市场售价(或合同价格)减去估计销售费用及相关税费后的累计额。

2. 将这些产成品的可变现净值之和与其生产成本之和进行比较,若产成品的可变现净值之和低于产成品的生产成本之和,则该材料发生减值,应计提存货跌价准备。

3. 确定该材料的可变现净值。该材料的可变现净值等于用该材料生产的各种产成品的市场售价(或合同价格)减去将该材料加工成这些产成品尚需投入的其他生产成本,再扣除估计销售费用及相关税费后的累计额。

4. 将该材料的可变现净值与其账面成本进行比较,其差额为存货跌价准备计提总额。

5. 资产负债表日该材料应以计算出的可变现净值列示在“存货”项目中。

例 2:某企业生产甲、乙、丙三种产品时均需要耗用 A 材料,假设 A 材料现在的市场价格已经下跌。A 材料的账面价值为 20 000 元,该批材料市场价格为 18 000 元。按照以往加工情况,该批 A 材料可以加工甲产品 100 件、加工乙产品 80 件、加工丙产品 50 件,加工中需要投入其他加工费用共 8 000 元。完工的三种产品按照目前市场价格销售:甲产品每件 110 元、乙产品每件 160 元、丙产品每件 210 元,销售中发生相关税费共计 6 000 元。

三种产品的可变现净值之和=100×110+80×160+50×210-6 000=28 300(元)

三种产品的生产成本之和=20 000+8 000=28 000(元)

三种产品的可变现净值之和>三种产品的生产成本之和,则 A 材料虽然价格下跌,但无需计提存货跌价准备。

假设完工的甲产品按照目前的市场价格销售:甲产品每件 100 元、乙产品每件 150 元、丙产品每件 200 元,其他条件不变。

三种产品的可变现净值之和=100×100+80×150+50×200-6 000=26 000(元)

三种产品的生产成本之和=20 000+8 000=28 000(元)

三种产品的可变现净值之和<三种产品的生产成本之

和,故 A 材料需要计提存货跌价准备。

A 材料的可变现净值=100×100+80×150+50×200-8 000-6 000=18 000(元)

A 材料应计提的存货跌价准备=20 000-18 000=2 000(元)

三、多种材料生产一种产品的情况

企业会计准则中明确规定:企业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,可以按照存货类别计提存货跌价准备。在多种材料生产一种产品且只生产该种产品的情况下,若这些材料属于同类存货,满足准则中规定的“数量繁多、单价较低”条件的存货,可以归为同类存货计提存货跌价准备,且其核算方法与一种材料生产一种产品的情况相同。

通常情况下,多种材料生产一种产品所耗用的材料可能需要分别确认是否发生减值,或者所耗用的材料即使可以按照类别计提存货跌价准备,但是这些材料并非属于同类材料,需要分别确认是否发生减值。若从市场价格来看只有其中一种材料价格下跌,可以按照“一种材料生产一种产品的情况”进行确认,将其他材料视为在加工中投入的其他成本来计算。

例 3:某企业生产甲产品需要耗用三种材料:A 材料、B 材料和 C 材料,假设 A 材料现在的市场价格已经下跌。A 材料的账面价值为 20 000 元,该批材料市场价格为 18 000 元。若将 A 材料加工成甲产品,还需要投入 B 材料 15 000 元和 C 材料 10 000 元,加工中需要投入其他加工费用 5 000 元,完工的甲产品按照目前市场价格可以销售 51 000 元,销售中发生相关税费 4 000 元。

甲产品的可变现净值=51 000-4 000=47 000(元)

甲产品的生产成本=20 000+15 000+10 000+5 000=50 000(元)

甲产品的可变现净值<甲产品的生产成本,则跌价材料 A 材料需计提存货跌价准备。

A 材料的可变现净值=51 000-15 000-10 000-5 000-4 000=17 000(元)

A 材料应计提的存货跌价准备=20 000-17 000=3 000(元)

若从市场价格来看不止一种材料价格下跌时,可以先将所有跌价材料视为一种材料来看待,按照上面的方法确认所有跌价材料的可变现净值,再以账面价值减去可变现净值即为所有跌价材料的跌价总额,然后将存货跌价总额按照各材料的账面价值与市场价值的差额比例分配给各跌价材料求得每种材料的存货跌价准备,最后各材料的账面价值减去其存货跌价准备即为该材料的可变现净值。

例 4:承例 3,假设 A 材料和 B 材料现在的市场价格都已经下跌,A 材料的账面价值为 20 000 元,该批材料的市场价格为 18 000 元;B 材料的账面价值为 15 000 元,该批材料的市场价格为 13 000 元。若将 A 材料加工成甲产品还需要投入 C 材料 10 000 元,加工中需要投入其他加工费用 5 000 元,完工的甲产品按照目前的市场价格可以销售 51 000 元,销售中发生相关税费 4 000 元。

甲产品的可变现净值=51 000-4 000=47 000(元)

甲产品的生产成本=20 000+15 000+10 000+5 000=50 000(元)

甲产品的可变现净值<甲产品的生产成本,则价格下跌材料需要计提存货跌价准备。

A、B材料的可变现净值=51 000-10 000-5 000-4 000=32 000(元)

A、B材料的存货跌价准备=(20 000+15 000)-32 000=3 000(元)

A材料计提的存货跌价准备=3 000÷[(20 000-18 000)+(15 000-13 000)]×(20 000-18 000)=1 500(元)

B材料计提的存货跌价准备=3 000÷[(20 000-18 000)+(15 000-13 000)]×(15 000-13 000)=1 500(元)

A材料的可变现净值=20 000-1 500=18 500(元)

B材料的可变现净值=15 000-1 500=13 500(元)

四、多种材料生产多种产品的情况

对于多种材料生产多种产品的情况,在企业按照单个存货项目计提存货跌价准备的情况下,有迹象表明其中某一材料发生跌价而其他材料没有跌价的,该跌价材料可变现净值的确定取决于所有产成品的可变现净值与加工成本的比较结果。若加工成的所有产成品的可变现净值之和高于加工成本之和,则该材料并不需要计提跌价准备;否则,该材料需要计提跌价准备,计算其可变现净值。该材料的可变现净值等于用该材料生产的各种产成品的市场售价(或合同价格)之和减去将该材料加工成这些产成品尚需投入的其他生产成本(包括耗用的其他材料成本),再扣除估计销售费用及相关税费后的累计额。将该材料的可变现净值与其账面成本进行比较,其差额为存货跌价准备。资产负债表日该材料应以计算出的可变现净值列示。

例5:某企业生产甲、乙、丙产品均需要耗用三种材料:A材料、B材料和C材料,假设A材料现在的市场价格已经下跌。A材料的账面价值为20 000元,该批材料市场价格为18 000元。若将A材料加工成甲、乙、丙三种产品,还需要投入B材料30 000元和C材料13 000元,加工中需要投入其他加工费用15 000元。按照以往加工情况,该批A材料、B材料和C材料可以加工甲产品100件、加工乙产品120件、加工丙产品150件,加工中需要投入其他加工费用共10 000元。完工的三种产品按照目前的市场价格销售:甲产品每件200元、乙产品每件150元、丙产品每件300元,销售中发生相关税费共计8 000元。

三种产品的可变现净值之和=100×200+120×150+150×300-8 000=75 000(元)

三种产品的生产成本之和=20 000+30 000+13 000+15 000=78 000(元)

三种产品的可变现净值之和<三种产品的生产成本之和,则跌价材料A材料应计提存货跌价准备。

A材料的可变现净值=100×200+120×150+150×300-30 000-13 000-15 000-8 000=17 000(元)

A材料应计提的存货跌价准备=20 000-17 000=3 000(元)

若有迹象表明其中某几种材料发生跌价,并且发生跌价的材料恰好同时生产几种产品,该几种跌价材料可变现净值的确定同样取决于所有产成品的可变现净值之和与加工成本之和的比较结果。若加工成的所有产成品的可变现净值之和高于加工成本之和,则这些材料并不需要计提跌价准备;若加工成的所有产成品的可变现净值之和低于加工成本之和,则这些材料需要计提跌价准备,计算其可变现净值。各跌价材料的可变现净值总和等于用该材料生产的各种产成品的市场售价(或合同价格)之和减去将各跌价材料加工成这些产成品尚需投入的其他生产成本(包括耗用的其他没有发生跌价的材料成本),再扣除估计销售费用及相关税费后的累计额。将各跌价材料的可变现净值之和与其账面成本之和进行比较,其差额为存货跌价准备计提总额。将存货跌价总额按照各材料的账面价值与市场价值的差额比例分配给各跌价材料,可求得每种材料的存货跌价准备,再以各材料的账面价值减去其存货跌价准备即为该材料的可变现净值。

例6:某企业生产甲、乙、丙产品均需要耗用三种材料:A材料、B材料和C材料。假设A材料和B材料现在的市场价格已经下跌,A材料的账面价值为20 000元,该批材料市场价格为18 000元;B材料的账面价值为30 000元,该批材料市场价格为27 000元。若将A材料和B材料加工成甲、乙、丙三种产品,还需要投入C材料13 000元,加工中需要投入其他加工费用15 000元。按照以往加工情况,该批A材料、B材料和C材料可以加工甲产品100件、加工乙产品120件、加工丙产品150件,加工中需要投入其他加工费用共10 000元。完工的三种产品按照目前的市场价格销售:甲产品每件200元、乙产品每件150元、丙产品每件300元,销售中发生相关税费共计8 000元。

三种产品的可变现净值之和=100×200+120×150+150×300-8 000=75 000(元)

三种产品的生产成本之和=20 000+30 000+13 000+15 000=78 000(元)

三种产品的可变现净值之和<三种产品的生产成本之和,则跌价材料A材料和B材料应计提存货跌价准备。

A材料和B材料的可变现净值=100×200+120×150+150×300-13 000-15 000-8 000=47 000(元)

A材料和B材料应计提的存货跌价准备=20 000+30 000-47 000=3 000(元)

A材料计提的存货跌价准备=3 000÷[(20 000-18 000)+(30 000-27 000)]×(20 000-18 000)=1 200(元)

B材料计提的存货跌价准备=3 000÷[(20 000-18 000)+(30 000-27 000)]×(30 000-27 000)=1 800(元)

A材料的可变现净值=20 000-1 200=18 800(元)

B材料的可变现净值=30 000-1 800=28 200(元)

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 赵霞.浅析存货跌价准备的核算.财经界,2009;1