

存货期末计价中几个特殊问题的处理

□ 李志伟

在存货准则的实施中,笔者发现有一些在存货准则中未加以规范的期末计价的特殊问题。针对这些问题,结合存货准则和企业会计制度,笔者在此作些探讨,以期对广大实务工作者有所裨益。

一、期末计提的存货跌价准备是否需要分摊

当企业用多种材料生产一种产品,其可变现净值低于

其账面价值时,提取的存货跌价准备,是否应当在各种材料之间进行分摊?如果管理上确实需要分摊的,又以什么标准进行分摊?从理论上讲,在上述情况下,所计提的存货跌价准备,可以分摊,也可以不分摊。

可以分摊的理由:在企业会计制度中规定,期末计提存货跌价准备时,一般应采用单项比较法,以便反映各种存货的账面价值,这也是会计上谨慎性原则的要求。同时,考虑

依据上述分析,笔者建议固定资产发生减值以及减值发生变动后,应采用折旧沿袭法计提固定资产折旧,当固定资产的使用估计或价值估计中的预计净残值发生变更后,应在折旧沿袭法的基础上分别依据会计估计变更或会计政

策变更的要求进行相应的会计处理。

(作者单位:中国人民大学会计系)

责任编辑 王教育

年份 (年末)	历史成本	折旧		管理费用		减值余额		营业外支出		账面成本		账面价值	
		变化法	沿袭法	变化法	沿袭法	变化法	沿袭法	变化法	沿袭法	变化法	沿袭法	变化法	沿袭法
2001	910	100	100	100	100					910	910	910	910
2002	810	100	100	100	100					810	810	810	810
(2002年末)	810					80	80	80	80	810	810	730	730
2003	710	90	100	90	100	80	80			720	710	640	630
2004	610	90	100	90	100	80	80			630	610	550	530
(2004年末)	610	20				10	10	-50	-70	610	610	600	600
2005	510	98.3	100	98.3	100	10	10			511.7	510	501.7	500
2006	410	98.3	100	98.3	100	10	10			413.4	410	403.4	400
(2006年末)	410	3.4				0	0	-6.6	-10	410	410	410	410
2007	310	100	100	100	100					310	310	310	310
2008	210	100	100	100	100					210	210	210	210
2009	110	100	100	100	100					110	110	110	100
2010	10	100	100	100	100					10	10	10	10
合计		1000	1000	976.6	1000			23.4	0				

会计核算的一贯性原则,所计提的跌价准备也应当进行分摊,以满足对存货跌价准备进行明细核算的需要。分摊时,由于这些材料并不是为了单独出售,其计提存货跌价准备的计算与市价无关,而与这些材料的账面成本存在着一定的内在联系。因此,以这些材料的账面成本为标准分摊存货跌价准备比较合理。

不需要分摊的理由:由于存货准则是建立在企业正常生产经营基础上的,生产产品所用的各种材料一般不单独处置。因此,当企业用多种材料生产一种产品,其可变现净值低于其账面成本时,应提取存货跌价准备,所提取的存货跌价准备,无需在各种材料之间进行分摊。这种处理方法,可以简化会计核算,但缺陷是不便于对存货跌价准备进行明细核算,无法满足管理上的需要。举例说明如下:

例1:资料:

1、20×2年12月31日,新海公司持有库存原材料——A、B两种材料,计划用于生产甲产品20台,其账面价值(成本)分别为180 000元和320 000元,市场销售价格总额分别为160 000元和330 000元。

2、20×2年12月31日,甲产品的市场价格为25 000元/台。

3、估计甲产品进一步加工成本每台为1 750元,估计销售费用及税金每台为250元。

确定A、B两种材料的可变现净值如下:

估计售价:(20×25 000)	500 000
减:估计进一步加工成本:(20×1 750)	35 000
预计销售费用及税金:(20×250)	5 000
可变现净值:	460 000

由于A、B两种材料的可变现净值为460 000元,低于二者账面成本之和500 000元(180 000+320 000)元,假设在此之前该材料未计提存货跌价准备,则应计提存货跌价准备40 000元。会计处理如下:

借:管理费用 40 000

 贷:存货跌价准备 40 000

如果管理上确实需要分摊的,应以各种材料的账面成本为标准进行分摊。其计算过程如下:

A材料存货跌价准备: $\frac{180\,000}{180\,000+320\,000} \times 40\,000 = 14\,400$ (元)

B材料存货跌价准备: $\frac{320\,000}{180\,000+320\,000} \times 40\,000 = 25\,600$ (元)

会计处理如下:

借:管理费用 40 000

 贷:存货跌价准备——A材料 14 400
 ——B材料 25 600

从上述两种处理方法可以看出,两种方法各有优劣。企业可以根据管理上的需要,采用相应的处理方法。

二、当企业用一种材料可以同时生产几种产品时,其可变现净值计价基础的确定

当企业用一种材料能够同时生产几种产品时,由于不同的产量组合,所确定的可变现净值基础也随之不同,因此,在确定期末存货可变现净值时,就存在各种产品不同产量的组合问题。同时,在企业会计准则中,所确定的存货可变现净值是以正常生产经营为基础,即在正常情况下企业不会改变生产计划,因此,企业应当按照各种产品的计划产量进行组合,即可以按照各种产品的计划产量和市场价(协议价或估计售价),作为计算该材料可变现净值的基础。

例2:资料:

1、20×2年12月31日,新海公司持有库存原材料——D材料1 000吨,计划用于生产乙产品10台和丙产品20台,其账面价值(成本)为144 000元,市场销售价格总额为112 000元。

2、20×2年12月31日,乙产品和丙产品的市场价格分别为5 000元/台和6 000元/台。

3、估计乙产品和丙产品进一步加工成本分别为每台1 000元和2 000元,估计销售费用及税金每台分别为500元和600元。

4、如果D材料全部用于生产乙产品可以生产35台;全部用于生产丙产品可以生产28台。

根据上述情况确定新海公司D材料的可变现净值,其计算过程如下:

产品名称	产量	单价	售价	进一步加工	估计销售费	可变现
	(台)	(元/台)	(元)	成本(元)	用及税金(元)	净值(元)
	①	②	③=①×②	④	⑤	⑥=③-④-⑤
按计划						
乙产品	10	5 000	50 000	10 000	5 000	35 000
生产						
丙产品	20	6 000	120 000	40 000	12 000	68 000
合 计			170 000	50 000	17 000	103 000
单独生产						
乙产品	35	5 000	175 000	35 000	17 500	122 500
单独生产						
丙产品	28	6 000	168 000	56 000	16 800	95 200

分析:从上述三种产品产量组合的计算结果可以看出,不同的产品产量组合所确定的D材料的可变现净值也不同。按照准则的要求,企业在确定存货的可变现净值时,应当以处于正常生产经营过程作为前提,即以各种产品的计划产量为依据进行计算。由于新海公司持有库存原材料——D材料是计划用于生产乙产品10台和丙产品20台的,因此,D材料的可变现净值应按照各种产品的计划产量为依据,计算结果为103 000元,应计提的存货跌价准备为41 000元(144 000-103 000)元。

三、用于产品生产的、并不准备单独出售的材料,其可变现净值计价基础的确定

在存货会计准则中,材料的可变现净值计价基础分为两种情况:一是加工后对外出售的材料可变现净值是以加工后的产品估计售价为计价基础;二是直接对外出售的材料,以该材料的估计售价为其可变现净值的计价基础。但是,对于用于产品生产的、并不准备单独出售的材料,其可变现净值的计价基础又如何确定,在企业会计准则中未作出明确的规定。对此笔者认为,该问题有两种处理方法:

一是企业用于产品生产的、并不准备单独出售的材料,其可变现净值可以比照企业准备对外出售的材料的可变现净值方法确定。其理由是该部分材料无法单独加工成产品对外出售,因此,不能以最终产品的估计售价作为其可变现净值的计价基础,而只能以该材料的估计售价作为其可变现净值的计价基础。二是企业用于产品生产的、并不准备单独出售的材料,其可变现净值仍然以其最终加工产品的估计售价作为其可变现净值的计价基础。其理由是这些材料并不准备对外出售,而是计划用于产品加工的,是暂时的不配套,在确定其可变现净值时,应当将预计需要购入的材料作为进一步加工成本的一部分,并且该部分预计购入的材料成本,应当以期末市场价格为基准。举例说明如下:

例3:资料:

1、20×2年12月31日,新海公司持有库存原材料——M、N两种材料,计划用于生产丁产品20台,其账面价值(成本)分别为360 000元和640 000元,市场销售价格总额分别为320 000元和660 000元。另外有不配套的M材料一批,其成本为36 000元,市场价为32 000元,该部分材料计划用于生产丁产品2台。假设预计外购的与之配套的N材料的市价为66 000元。

2、20×2年12月31日,丁产品的市场价格为50 000元/台。

3、估计丁产品进一步加工成本每台为3 500元,估计销售费用及税金每台为500元。确定该企业期末应计提存货跌价准备。

方法一:

首先确定配套的M、N两种材料应计提存货跌价准备。

估计售价:(20×50 000)	1 000 000
减:估计进一步加工成本:(20×3 500)	70 000
预计销售费用及税金:(20×500)	10 000
可变现净值:	920 000

由于M、N两种材料的可变现净值为920 000元,低于二者账面成本之和1 000 000(360 000+640 000)元,假设在此之前该材料未计提存货跌价准备,则期末应计提存货跌价准备为80 000(1 000 000-920 000)元。

其次计算不配套材料的可变现净值与跌价准备。由于该材料的市价为32 000元,低于其账面成本36 000元,因此应计提存货跌价准备4 000元。这样,两种材料共应该计提存货跌价准备84 000(80 000+4 000)元。其会计处理如下:

借:管理费用 84 000
贷:存货跌价准备 84 000

结合前述内容,如果管理上确实需要分摊的,应以各种材料的账面成本为标准进行分摊。其计算过程如下:

M材料存货跌价准备:360 000/(360 000+640 000)×80 000+4 000=32 800(元)

N材料存货跌价准备:640 000/(360 000+640 000)×80 000=51 200(元)

会计处理如下:

借:管理费用 84 000
贷:存货跌价准备——M材料32 800
 ——N材料51 200

方法二:

存货可变现净值的计算过程如下:

估计售价:(22×50 000)	1 100 000
减:预计外购材料成本	66 000
估计进一步加工成本:(22×3 500)	77 000
预计销售费用及税金:(22×500)	11 000
可变现净值:	946 000

由于M、N两种材料的可变现净值为946 000元,成本为1 036 000(360 000+36 000+640 000)元,因此应计提跌价准备为90 000(1 036 000-946 000)元。其会计处理方法可以比照前述方法进行。

对于上述两种处理方法,笔者认为第二种方法更合理。因为,预计外购材料成本实际上是存货估计进一步加工成本的一部分,运用第二种方法更符合存货准则中可变现净值的含义。

(作者单位:河南财税高等专科学校会计一系)

责任编辑 季建辉

前沿培训网——专为职业人士定制的网上校园

福来得精彩课程网上辅导:

会计职称 注册会计师 注册税务师 注册评估师

会计证 经济师 司法考试 造价工程师 企业法律顾问

报关员 职称英语 在职研英语 空中美语 BEC 商务英语

财务英语 新概念英语 从头学英语 英语四六级

邮箱:front@frontraining.com

咨询电话:010-62652013 62650987

传真:010-62522577

www.frontraining.com

会计职称
考前大冲刺