

## 《企业会计制度》讲座(十)

### □ 财政部会计司

#### 2. 存货减值

存货是指企业在日常生产经营过程中持有以备出售,或者仍然处在生产过程,或者在生产或提供劳务过程中消耗的材料或物料等,包括库存的、加工中的、在途的各类材料、商品、在产品、半成品、产成品、包装物、低值易耗品等。

存货按照取得时的成本计量,期末时应当按照成本与可变现净值孰低计量。可变现净值是指企业在正常经营过程中,以估计售价减去估计完工成本及销售所必须的估计费用后的价值。《企业会计制度》规定,企业应当在期末对存货进行全面清查,如由于存货毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因,使存货成本高于可变现净值的,应按可变现净值低于存货成本部分,计提存货跌价准备。长期以来,我国存货按照历史成本入账后,通常不再在期末重新估计其可收回金额。在市场经济条件下,市场瞬息万变,企业今天的存货还是以正常的销售价格出售,明天可能就要降价处理,有的甚至销售价格降低到成本以下。当存货的可变现净值低于成本价值时,如果仍以取得时的成本在资产负债表存货项目中反映,显然不符合资产定义。因此,《企业会计制度》要求企业只有在符合资产定义情况下的存货价值才能在资产负债表中反映,以免虚夸资产。

例:某企业库存产成品成本500万元,预计进一步加工所需成本100万元,预计销售所须交纳税金、费用150万元,预计售价700万元。该企业的会计处理如下:

库存产成品成本=500(万元)

可变现净值=700-100-150=450(万元)

可变现净值低于成本=500-450=50(万元)

会计分录:

借:管理费用 500 000

贷:存货跌价准备 500 000

在计算可变现净值以及存货跌价准备时,应当注意以下几个问题:

(1) 存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量,如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关,且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货,可以合并计量成本与可变现净值;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计量成本与可变现净值。

(2) 《企业会计制度》给出了判断存货是否发生减值的例

子,即,当存在下列情况之一时,应当计提存货跌价准备:①市价持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;②企业使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格;③企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而该原材料的市场价格又低于其账面成本;④因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,导致市场价格逐渐下跌;⑤其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

当存在以下一项或若干项情况时,应当将存货账面价值全部转入当期损益:①已霉烂变质的存货;②已过期且无转让价值的存货;③生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;④其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

值得说明的是,《企业会计制度》给出的判断存货是否发生减值的例子,并不涵盖实际工作中发生的全部情形。在实际工作中,企业应当根据具体情况,判断存货是否实质上发生减值,如果发生减值,应当计提减值准备。

(3) 在计算可变现净值时,应以当期取得的最可靠的证据为基础预计,如果在期末时预计与价格和成本有关的期后事件可能会发生,则在预计时必须考虑与期后事件直接相关的价格与成本的波动。在预计可变现净值时,还应考虑持有存货的其他因素。例如,有合同约定的存货,通常按合同价作为计算基础,如果公司持有存货的数量多于销售合同订购数量,存货超出部分的可变现净值应以一般销售价格为基础。

一般情况下,对于外观完好无损、保持原有的使用价值并处于适销对路状态的存货,可按存货市场销售价格为基础计算可变现净值;对于外观完好无损、保持原有的使用价值,但样式过时或质量降低的存货,在前一种情况确定的单位可变现净值的基础上,再适当给予折扣来确定;对于外观完好无损、且需改变原有使用价值但仍可以用于出售或生产的存货,应按其存货新的用途或使用价值以及相关的销售价格等确定存货的可变现净值。

(4) 企业存货中的原材料和其他用于产品生产的材料,如果预计其生产的产成品能按成本或高于成本的价格出售,则所持存货的价值仍应以成本计价,而不应减记至成本以下;如果有资料表明用其生产的产成品的成本将超过预计可变现净值,则该原材料应减记至可变现净值。

责任编辑 袁庚