

存货跌价准备合并抵销规律分析

郑蓉 张俊 干胜道(博士生导师)

(西华大学管理学院 成都 610039 重庆市电力公司信息通信分公司 重庆 401123 四川大学工商管理学院 成都 610064)

【摘要】 存货跌价准备的抵销是编制合并财务报表的重要工作,但准则及相关书籍介绍得很少。本文以集团内部存货跌价准备的判定标准为起点,对存货跌价发生期及后续期间不同类别存货销售情况的合并抵销规律和程序进行了探讨。

【关键词】 存货跌价准备 存货成本 合并抵销

存货跌价准备是存货会计核算的重要内容。综观大多数会计教材,讲授集团内部存货交易抵销的书籍不少,但系统讲授如何对集团内部存货交易所产生的跌价准备进行抵销的书籍却寥寥无几。为此,笔者拟对存货跌价准备抵销的核算方法及程序作一简单的梳理。

一、集团内部存货跌价的判断标准

根据《企业会计准则第1号——存货》第十五条规定,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。但集团内部交易所形成的期末存货有两种成本,其一是在内部购入方公司账簿上的账面成本,其二是站在集团角度的存货成本,即内部销售方销售的实际成本,这两者往往并不相等。若前者大于后者,则表明集团内部存货交易产生了内部未实现利润;反之则表明内部存货交易产生了内部未实现亏损。

由于合并财务报表是将整个集团看做一个会计主体,故内部的存货买卖或销售实质上只被看做存货存放的地点发生了变化,而存货的实际成本却并不应随之发生变化,即仍以内部最初销售存货方的进货成本作为整个集团的存货成本。因此,不管内部销售是形成了未实现利润还是亏损,集团内个别报表上所计提的存货跌价准备究竟是应该抵销还是应该补提,关键就取决于集团内部存货最初的进货成本(以下称“存货的原始成本”)与当期可变现净值的差额。

二、存货发生减值的合并抵销处理程序

集团内部存货交易产生的跌价准备的处理一般可以分为两个阶段,第一个阶段是发生跌价当年的会计处理,第二个阶段是发生跌价后至内部交易形成存货对外出售前这一后续期间的会计处理。

(一)发生跌价当年的会计处理

存货发生跌价的当年,其会计处理分为两步:第一步是对当年存货交易产生的内部未实现损益进行抵销;第二步是将存货的原始成本与当期可变现净值进行比较,确定实际应计提的存货跌价准备的金额,如果小于集团内个别报表计提金额,则将两者之间的差额冲销,反之则应补提。

例1:A公司是B公司的母公司,2009年A公司将一批

产品以2万元卖给B公司,其销售成本为1.6万元,销售毛利率为20%。当年这批存货全部未对外售出,年末存货可变现净值为1.8万元。假定不考虑相关税费的影响。

由于子公司B记录的存货账面价值为2万元,故其当年计提的存货跌价准备为0.2万元(2-1.8),而站在整个集团的角度,存货的原始成本1.6万元低于其可变现净值,即当年实际应计提的存货跌价准备为0,子公司所计提的存货跌价准备应全额抵销。

(1)借:营业收入	20 000
贷:营业成本	16 000
存货	4 000
(2)借:存货跌价准备	2 000
贷:资产减值损失	2 000

(二)存货跌价后后续期间的会计处理

在连续编制合并财务报表的情形下,前期跌价后存货的处理又具体分为三种情况:一是前期跌价的存货本期全部未对外售出;二是前期跌价的存货本期部分对外售出;三是前期跌价的存货本期全部对外售出。

1. 前期跌价的存货本期全部未对外售出的会计处理。如果前期跌价的存货本期全部未对外售出,则首先对前期内部销售的影响进行抵销,再对上期存货跌价的影响进行抵销,从而消除上期内部存货相关交易对当期合并财务报表中年初未分配利润金额的影响。

若例1中的存货至第二年仍全部未对外售出,则应借记“年初未分配利润”4 000元,贷记“存货”4 000元,同时借记“存货跌价准备”2 000元,贷记“年初未分配利润”2 000元。如果当期期末存货的可变现净值再次发生变动,其处理方法与初次跌价类似,在此不再赘述。

2. 前期跌价的存货本期部分对外售出的会计处理。如果前期跌价的存货本期部分对外售出,其处理方法仍是先对前期存货内部交易的影响进行抵销,再对当期存货可变现净值的变化进行处理。但这里要特别注意的是,由于前期跌价的存货本期有部分对外售出,因此与已出售部分相关的存货跌价准备已转至内部购入公司当年的“主营业务成本”科目了,不

高危行业企业专项储备核算之改进

陈丽蓉(教授) 王月磊 孔庆林

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400054)

【摘要】 2009年发布的《企业会计准则解释第3号》对高危行业企业安全生产费用的提取、使用做出新的解释,为会计实务提供了新的依据。本文针对其中的“专项储备”科目在报表列示、潜在的盈余管理、固定资产后续管理方面存在的若干问题,提出进一步的建议,以期为会计准则的日后完善提供参考。

【关键词】 专项储备 安全生产费 固定资产

为建立高危行业企业安全生产投入长效机制,维护企业职工以及社会公众利益,规范企业安全生产费用的使用,财政部、国家发改委、国家安全生产监管总局先后制定数部规章,对高危行业企业安全生产费用的提取、使用做出明确规定。2009年发布的《企业会计准则解释第3号》(以下简称《解释第3号》)全面考虑了企业会计准则持续趋同和等效情况,较好地解决了安全生产费用账务处理的一些实际问题。

一、《解释第3号》中专项储备的会计处理

2009年出台的《解释第3号》对高危行业企业安全生产

费用的计提和使用做了详尽的解释:提取的安全生产费用应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“4301 专项储备”科目。即:借:生产成本等有关成本费用科目;贷:专项储备。

企业使用提取的安全生产费用时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费用形成固定资产的,应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折

能再简单地抵销“存货跌价准备”了。

例2:承例1,如果第二年B公司内部购入的这批存货对外卖出了50%,年末剩余存货的可变现净值为8500元。

(1)先对前期内部销售产生的未实现利润进行抵销。

借:年初未分配利润 4000(上年内部销售形成的未实现利润)

贷:存货 2000(未出售存货所含毛利=20000×50%×20%)

营业成本 2000(已出售的50%存货中B公司多计的销售成本)

(2)再确认上期存货跌价的影响。

借:营业成本 1000(已出售的50%存货的跌价准备转至主营业务成本的部分)

存货跌价准备 1000(未出售的50%存货上期应抵销的跌价准备部分=2000/2)

贷:年初未分配利润 2000(上期B公司计入资产减值损失的金额)

(3)确认本期存货可变现净值变化的影响。由于子公司B记录的剩余存货的账面价值为1万元,故其当年个别报表上计提的存货跌价准备的金额=1-0.85-0.2/2=0.05(万元)。而站在整个集团的角度,存货的原始成本为0.8万元(1.6/2),低于其可变现净值0.85万元,即子公司B当年所计提的存货跌价准备应全额抵销。

借:存货跌价准备 500

贷:资产减值损失 500

3. 前期跌价的存货本期全部对外售出的会计处理。由于前期跌价的存货本期已全部售出,因此不存在对“存货”及“存货跌价准备”进行调整的必要,只需调整上期交易对本期年初未分配利润及营业成本的影响即可。

例3:承例1,并假定上年结存的存货第二年全部对外售出。所需编制的合并抵销分录为:

借:年初未分配利润 2000

贷:营业成本 2000

其中,年初未分配利润的金额等于上年未实现的内部销售利润4000元扣除冲销B公司跌价损失2000元的余额。营业成本金额是由本期销售存货中多计的成本4000元扣除由存货跌价准备结转至主营业务成本的2000元计算得出。

【注】 本文得到四川省重点学科“企业管理”建设项目(编号:SZD0801-09-1)的资助。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2011

2. 赵新征. 存货跌价准备计提中的问题及建议. 现代商业, 2010; 30

3. 张瑞芳. 存货跌价准备及所得税费用合并抵销处理的探讨. 经济师, 2006; 7