

结转已销产品存货跌价准备的改进建议

谢海娟 何和阳 刘晓臻

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

存货进入企业后可能发生毁损、陈旧或者价格下跌等情况,因此《企业会计准则》规定,在资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值二者孰低计量。当存货成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当存货成本高于可变现净值时,表明存货可能发生损失,应在销售前确认损失并计入当期损益,并调减存货账面价值。跌价存货销售发生时:借:应收账款;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。同时结转销售成本,借:主营业务成本;贷:库存商品。另外,应结转已计提的存货跌价准备:借:存货跌价准备;贷:主营业务成本。

一、结转已销产品存货跌价准备核算存在的问题

1. 使企业当期毛利率失真。从《企业会计准则》规定的账务处理可以看出,对于已计提跌价准备的主营产品,其原先计提的减值准备记入“资产减值损失”科目,而出售时结转存货跌价准备则通过“主营业务成本”科目转出,即计提与结转的渠道不对应,导致销售成本与实际不符,致使企业产品销售毛利情况失真,该处理尽管对企业的营业利润总额没有影响,却不能真实反映企业业务的盈利能力。

例:甲公司2013年1月末,库存A产品成本为100万元,预计可变现净值为70万元,应计提存货跌价准备30万元。2013年2月3日甲公司将该批A产品销售给乙公司,售价为80万元,增值税为13.6万元。则根据甲公司库存情况编制分录为:2013年1月末,借:资产减值损失——计提的存货跌价准备30;贷:存货跌价准备30。2013年2月3日,借:应收账款93.6;贷:主营业务收入80,应交税费——应交增值税(销项税额)13.6。借:主营业务成本100;贷:库存商品100。借:存货跌价准备30;贷:主营业务成本30。由此可见,该批A产品的实际情况如下:A产品销售毛利=营业收入-营业成本=80-100=-20(万元),即销售亏损20万元。销售毛利率=(80-100)/80×100%=-25%,销售毛利率表现为负数。账面反映的情况如下:A产品销售毛利=营业收入-营业成本=80-(100-30)=10(万元),即销售盈利10万元。销售毛利率=10/80×100%=12.5%,销售毛利率表现为正数。

2. 销售产品时结转已提减值准备可操作性差。《企业会计准则》规定,企业通常应该按照单个存货项目计提存货跌价准备。但是对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货

类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同和类似最终用途或目的,且难以与其他项目分开计量的存货可以合并计提存货跌价准备。根据这个规定,即使通常按照单个存货项目计提存货跌价准备,在销售产品时,要想获得已销产品已经计提的存货跌价准备金额,也会由于每批入库产品的成本不同而计提不等存货跌价准备金额。在计提存货跌价准备时,按照规定不会分批次去计算每批产品的存货跌价准备,只是算出该单个存货项目总共应提取的存货跌价准备,这样在结转已销产品存货跌价准备的时候应该结转多少呢?如果采用月末一次加权平均法,则比较容易计算,如果企业采用的是其他存货出库的计价方法,计算结转多少存货跌价准备就值得商榷。同时还需要考虑企业为生产产品而领用的材料和自制半成品已经计提存货跌价准备的结转问题。原材料投入生产后,转入生产成本,期末生产成本要在在产品、自制半成品和产成品之间分配;三者之间的比例如何确定?

3. 违背了主营业务成本核算内容的规定。主营业务成本是指公司生产和销售与主营业务有关的产品或服务所必须投入的直接成本,主要包括原材料、人工成本等。“主营业务成本”用于核算企业因销售商品、提供劳务或让渡资产使用权等日常活动而发生的实际成本。由此可见,已销产品已提取的存货跌价准备并不属于主营业务成本核算的内容,而在销售产品时把已销产品已经计提的存货跌价准备转入主营业务成本,这是与主营业务成本核算内容相悖的。

二、改进建议

为消除上述问题,笔者认为结转已销产品存货跌价准备核算应该保持与其他流动资产减值处理相一致。例如对于收回已经计提了坏账准备的应收账款,只记应收账款的收回,暂时不处理其已经计提的坏账准备,而是在期末时根据期末应收账款可能发生坏账的情况,即一方面调整坏账准备,一方面计入资产减值损失。

所以,笔者认为对于销售已经计提了存货跌价准备的产品,在销售时不进行存货跌价准备的结转,到月末计提存货跌价损失时再对存货跌价准备进行调整为宜。这样既保持了主营业务成本核算的合规性,又避免了结转已销产品计提存货跌价准备金额计算的麻烦,还保证了企业当期毛利率的真实。○