

存货跌价准备抵销的类型及规律

山西财经大学 温玉彪

【摘要】依据新会计准则——存货准则的要求,期末存货计价应采用成本与可变现净值孰低法,当期末存货成本高于期末存货可变现净值时,说明存货已发生减值,应计提存货跌价准备。如计提的存货跌价准备属于企业集团内部交易事项,在编制合并报表时,应将其予以抵销。笔者就这一问题进行了归纳总结,以帮助会计人员和应试考生加深理解。

【关键词】销货方成本; 购货方成本; 存货可变现净值

一、当年发生存货跌价准备,当年编制合并报表

1. 期末存货可变现净值 购货方的成本 > 销货方成本

(1) 处理原则

如果期末存货的可变现净值大于或等于购买方的成本(也就是出售方的售价)时,因为购买方不需要计提存货跌价准备,所以只需要将存货项目中包含的内部销售未实现利润予以抵销,不存在存货跌价准备的抵销处理。

(2) 抵销分录

借: 营业收入 (内部收入)

贷: 营业成本 [内部收入 × (1 - 内部销售毛利率)]

贷: 存货 (内部收入 × 内部销售毛利率)

(3) 实例

甲公司是乙公司的母公司,甲公司以10000元的价格将商品销售给乙公司,该批产品的成本为8000元,乙公司购入后作为存货核算,期末全未出售,期末存货的可变现净值为11000元。(11000 > 10000 > 8000)

参考答案:

借: 营业收入 10000

贷: 营业成本 8000

贷: 存货 2000

2. 销货方成本 < 期末存货可变现净值 < 购货方成本

(1) 处理原则

如果期末存货的可变现净值介于销货方成本与购货方成本之间时,应将购货方所计提的存货跌价准备全额抵销。

(2) 抵销分录

借: 营业收入(内部收入)

贷: 营业成本 [内部收入 × (1 - 内部销售毛利率)]

贷: 存货 (内部收入 × 内部销售毛利率)

借: 存货跌价准备(购货方成本 - 期末可变现净值)

贷: 资产减值损失(同上)

(3) 实例: 如上例中,若期末存货的可变现净值为9000元时。(8000 < 9000 < 10000)

参考答案:

借: 营业收入 10000

借: 存货跌价准备100Q 10000- 900Q

贷: 营业成本 8000

贷: 资产减值损失 1000

贷: 存货 2000

3. 期末存货可变现净值 < 销货方成本 < 购货方成本

(1) 处理原则

如果期末存货的可变现净值小于销货方的成本,一般也就小于购货方的成本(考虑销货方盈利)。在编制合并报表时,应将存货跌价准备中相当于内部销售毛利的部分予以抵销,其余部分应作为整个企业集团的存货跌价准备进行保留,不予抵销。

(2) 抵销分录

借: 营业收入(内部收入)

贷: 营业成本 [内部收入 × (1 - 内部销售毛利率)]

贷: 存货 (内部收入 × 内部销售毛利率)

借: 存货跌价准备(内部收入 × 内部销售毛利率)

贷: 资产减值损失(同上)

(3) 实例: 如上例中,若期末存货的可变现净值为7000元。(7000 < 8000 < 10000)

参考答案:

借: 营业收入 10000

借: 存货跌价准备200Q 10000×20%

贷: 营业成本 8000

贷: 资产减值损失 2000

贷: 存货 2000

10000- 7000= 300Q 购货方计提的存货跌价准备中2000元抵销,1000元保留

二、连续年度编制合并报表

(一) 上年发生存货跌价准备,本年未发生

1. 期末存货可变现净值 购货方成本 > 销售方成本

(1) 处理原则

由于上年末购货方没有计提存货跌价准备,所以本年编制合并报表时,不存在存货跌价准备的抵销问题,只需抵销存货项目中所包含的内部销售未实现的利润即可。

(2) 抵销分录

借: 未分配利润——年初 (内部收入 × 内部销售毛利率)

贷: 存货 (同上)

(3) 实例 参见上年第一种类型实例

借: 未分配利润——年初

200Q 10000 × 20%

贷: 存货 2000

2. 销货方成本 < 期末存货可变现净值 < 购货方成本

(1) 处理原则

应将上年计提的存货跌价准备全部予以抵销,因本年末计提存货跌价准备,所以不存在本年跌价准备的抵销问题。

(2) 抵销分录

借: 未分配利润——年初 (内部收入 × 内部销售毛利率)

贷: 存货 (同上)

借: 存货跌价准备(全额)

贷: 未分配利润——年初

(3) 实例 参见上年第二种类型实例

借: 未分配利润——年初 2000

贷: 存货 2000

借: 存货跌价准备 10000

贷: 未分配利润——年初 10000

3. 期末存货可变现净值 < 销货方成本 < 购货方成本

(1) 处理原则

与上年基本相同,不同之处在于抵销时,调整的对应该科目不同(应调整年初未分配利润)。

(2) 抵销分录

借: 未分配利润——年初 (内部收入 × 内部销售毛利率)

贷: 存货 (同上)

借: 存货跌价准备(内部收入 × 内部销售毛利率)

贷: 未分配利润——年初 (同上)

(3) 实例 参见上年第三种类型实例

借: 未分配利润——年初

200Q 10000 × 20%

贷: 存货 2000

借: 存货跌价准备 200Q 10000 × 20%

贷: 未分配利润——年初 2000

(二) 上年发生存货跌价准备,本年又发生 略