

存货期末计价及账务处理

临沂师范学院 白晨曦

会计期末,为了客观地反映企业期末存货的实际价值,企业在编制资产负债表时,应当准确地计量“存货”项目的金额,即要确定期末存货的价值。《企业会计准则——存货》规定,“会计期末,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。”所谓“成本与可变现净值孰低”,是指对期末存货按照成本与可变现净值两者之中较低者进行计价的方法。即当成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当可变现净值低于成本时,存货按可变现净值计价。这里说的“成本”是指存货的历史成本,如果企业在存货成本的日常核算中采用简化核算方法(如计划成本法),则“成本”为经调整后的实际成本。“可变现净值”是指在正常生产经营过程中,以存货的估计售价减去至完工估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额。

一、可变现净值的确定

企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的可靠证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。在对可变现净值加以确定时,应以取得的可靠证据为基础。此处所讲的“可靠证据”是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明,如产品的市场销售价格、与企业产品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料等。另外,还应考虑持有存货的目的。由于企业持有存货的目的不同,确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货,其可变现净值的计算就不相同,因此,企业在确定存货的可变现净值时,应考虑持有存货的目的。企业持有存货的目的通常可分为:一是持有以备出售,如商品、产成品,其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货;二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用,如原材料等。

从上述“可变现净值”的概念可以看出,存货估计售价的确定对于计算其可变现净值非常重要。企业在确定存货的估计售价时,应当以资产负债表日为基准,但是如果当月存货价格变动较大时,则应当以当月该存货平均销售价格或资产负债表日最近几次销售价格的平均数,作为其估计售价的基础。此外,企业还应当按照以下原则确定存货的估计售价。

其一,为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计量基础。如果企业与购买方签订了销售合同(或劳务合同),并且销售合同(或劳务合同)订购的数量大于或等于企业持有的存货数量,在这种情况下,确定与该项销售合同直接相关存货的可变现净值时,应当以销售合同(或劳务合同)价格作为其可变现净值的计量基础。也就是说,如果企业就其产成品或商品签订了销售合同(或劳务合同),则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格作为计量基础;如果企业销售合同(或劳务合同)所规定的

标的物还没有生产出来,但持有专门用于该标的物生产的原材料,其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。

其二,如果企业持有存货的数量多于销售合同(或劳务合同)订购数量,超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。在这种情况下,销售合同(或劳务合同)约定数量的存货,应以销售合同(或劳务合同)所规定的价格作为可变现净值的计量基础;超出部分的存货的可变现净值应以一般销售价格作为计量基础。

其三,没有销售合同或劳务合同约定的存货,其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格或原材料的市场价格作为计量基础。

二、材料存货的期末计量

会计期末,在运用成本与可变现净值孰低原则对材料存货进行计量时,需要考虑材料的用途:对于用于生产而持有的材料等,则应当将其与所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来;如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本,则该材料应当按照成本计量;如果材料价格的下降等原因表明产成品的可变现净值低于成本,则该材料应当按可变现净值计量。对于用于出售的材料等,则只需要将材料的成本与根据材料本身的估计售价确定的可变现净值相比即可。

三、成本与可变现净值孰低的账务处理

每一会计期末,比较成本与可变现净值计算出“存货跌价准备”科目应有的余额,然后与“存货跌价准备”科目已有的余额进行比较,若应提数大于已提数,应予补提;反之,应冲销部分已提数。提取和补提存货跌价准备时,借记“管理费用——计提的存货跌价准备”科目,贷记“存货跌价准备”科目,冲回或转销存货跌价损失,作相反的会计分录。但是,当已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复,其冲减的跌价准备金额,应以“存货跌价准备”科目的余额冲减至零为限。需要说明的是,减记的转回要以“以前减记存货价值的影响因素已经消失”为前提,否则不得转回。

[例]甲企业按照“成本与可变现净值孰低”对期末存货进行计价。假设2002年末某材料的账面成本为10万元,由于市场价格下跌,预计可变现净值为8万元,由此应计提的存货跌价准备为2万元,会计分录如下:

借:管理费用——计提的存货跌价准备	20000
贷:存货跌价准备	20000

2003年5月31日,该材料的账面金额为10万元,由于市场价格有所上升,该材料的可变现净值有所恢复,预计其可变现净值为9.5万元,应计提的存货跌价准备为0.5万元(9.5-10),则当期应冲减已计提的存货跌价准备1.5万元(0.5-2),因此,应转回的存货跌价准备为1.5万元,即

借:存货跌价准备	15000
----------	-------

排污许可证会计处理探析

重庆邮电大学 杨亚西

一、取得排污许可证的会计处理

企业取得排污许可证时的会计处理,涉及到排污许可证作为何种会计要素入账和初始计量问题。首先,排污许可证使企业获得了排放一定量污染物的合法权利,这种权利能够给企业带来未来经济利益。企业既可以使用该许可证的全部额度排放污染物,保证其生产经营活动正常地进行,为创造收益奠定基础;也可以通过出售该许可证直接获利。其次,在实行排污权有偿取得和交易的条件下,排污许可证与商品一样是有价值的,其成本能可靠地计量。最后,取得排污许可证的支出符合环境成本资本化的原则。取得排污许可证的支出是为管理企业活动对环境造成的影响而采取的措施的成本,是一种环境成本。一项环境成本是资本化还是费用化,应遵循以下原则:预防企业未来对环境损害的成本应当资本化;清除企业过去对环境造成损害的成本应当费用化。发放排污许可证就是为了减少或防止企业今后经营活动所造成的污染,所以应该资本化。综上所述,排污许可证满足了环境会计对环境资产的定义:“由于符合资产的确认标准而被资本化的环境成本”,应该作为一项环境资产单独入账。根据《企业会计准则第6号——无形资产》,排污许可证可以进一步归入无形资产。

排污许可证的初始计量应根据取得方式的不同而采取不同的计量属性。如果排污许可证是无偿取得的,应按公允价值进行

初始计量;如果排污许可证是有偿取得的,则应按历史成本即实际购买支出进行初始计量。在每个资产负债表日,还应对应排污许可证进行减值测试。当排污许可证的公允价值低于账面价值时,应当按照公允价值低于账面成本的差额,作为当期损益,计入环境费用而非环境成本。为了遏制企业利用减值准备操纵盈余,《企业会计准则第8号——资产减值》中规定,除存货外,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。所以,即使以后的资产负债表日,排污许可证的公允价值高于账面价值时,原确认的减值准备也不得转回。

二、实际排放污染物的会计处理

我国的排污许可证制度下,许可证额度的使用期限有明确的规定(通常为一年)。在期限末,监管部门将对企业实际的排污量进行核查。企业需要交还与实际排污量相一致的许可证,如果排污量超过许可证限定的额度,企业将受到处罚。处罚有多种形式,包括支付现金,减少以后期间的许可证额度,限制权利的使用等等。当企业实际排放污染物时,会导致企业承担在许可证使用期限未交还许可证或接受处罚的现时义务。该义务是由企业过去排放污染物形成的,预期会导致经济利益很可能流出企业,并且,这种未来流出的经济利益的金额也能够可靠地计量。它符合负债的确认标准,但它又不同于一般的负债。它是企业因经营活动或其他事

贷:管理费用——计提的存货跌价准备 15000

2003年9月30日,该材料的账面金额为10万元,由于市场价格进一步上升,预计可变现净值为11.1万元。此时,该材料的可变现净值有所恢复,应冲减存货跌价准备为1.1万元(10-11.1),但是对该材料已计提的存货跌价准备为0.5万元,因此,当期应转回的存货跌价准备为0.5万元而不是1.1万元(即以将该材料已计提的“存货跌价准备”余额冲减至零为限)。

借:存货跌价准备 5000

贷:管理费用——计提的存货跌价准备 5000

此外,还应注意以下两点:(1)期末对存货进行计量时,如果同一类存货,其中一部分有合同价格约定,另一部分不存在合同价格,在这种情况下,企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的两个部分,分别确定其期末可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,从而分别确定是否需计提存货跌价准备,由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。因存货价值回升而转回的存货跌价准备,按上述同一原则确定当期应转回的金额。(2)企业计提了存货跌价准备,如果其中有部分存货已经销售,则企业在结转销售成本的同时,应结转对其已计提的存货跌价准备,结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用。对于因债务重组、非货

币性交易转出的存货,应同时结转已计提的存货跌价准备,但不冲减当期的管理费用,按债务重组和非货币性交换的原则进行会计处理。如果按存货类别计提存货跌价准备的,也应按比例结转相应的存货跌价准备。应结转的存货跌价准备金额,可按照以下公式进行计算:

因销售、债务重组、非货币性交换应结转的存货跌价准备 = 上期末该类存货所计提的存货跌价准备余额 ÷ 上期末该类存货的账面余额 × 因销售、债务重组、非货币性交换而转出的存货的账面余额

参考文献:

- [1] 李志伟:《存货期末计价中几个特殊问题的处理》,《财务与会计》2003年第5期。
- [2] 孟昭稳、王志芳:《期末存货如何计价核算》,《中国农业会计》2002年第10期。
- [3] 周新梅:《企业存货的期末计价与核算》,《中国农业会计》2003年第9期。
- [4] 罗梦琳、杨萍:《对存货发出计价和期末计价的分析》,《南昌高等学报》2005年第5期。

(编辑 熊年春)