

论材料存货期末计量的若干问题

□ 黎 岩

《存货准则》规定,在资产负债表日,企业应按成本与可变现净值孰低对存货进行期末计价。根据准则,一般的做法是,当成本低于可变现净值时,存货按成本计量,当成本高于可变现净值时,存货按可变现净值计量。材料作为存货的一个重要组成部分,对其期末价值的计量,主要根据持有目的来确定。

一、用于生产的材料存货的期末计量

用于生产而持有的材料存货,若可变现净值低于其成本,是否计提存货跌价准备,应视其所生产的产成品的可变现净值是否也低于其成本来确定。若产成品的可变现净值高于成本,表明用该材料生产的最终产品并没有发生价值减损,在这种情况下,材料仍按账面成本计量,不计提存货跌价准备;若产成品的可变现净值低于成本,该材料应按可变现净值计量,差额部分计提存货跌价准备。主要有以下几种情况:

1. 一种材料只用于一种产品的生产

举例说明如下:

2002年12月31日,某公司库存甲材料账面成本为20万元,市场购买价格为18万元,假设不发生其他购买费用。由于

甲材料价格下降,致使用甲材料生产的X产品的总售价由45万元降为36万元,但生产成本仍为38万元。若将甲材料加工成X产品还需投入18万元,估计销售费用及税金为2.2万元。那么甲材料的期末价值确定如下:

(1)先确定X产品的可变现净值;

$X \text{ 产品的可变现净值} = 36 \text{ 万元} - 2.2 \text{ 万元} = 33.8 \text{ 万元}$

由于X产品的可变现净值33.8万元低于其成本38万元,因此甲材料应当按其可变现净值计量。

(2)确定甲材料的可变现净值:

$\text{甲材料的可变现净值} = 36 \text{ 万元} - 18 \text{ 万元} - 2.2 \text{ 万} = 15.8 \text{ 万元}$

甲材料的可变现净值15.8万元低于其成本20万元,因此甲材料应计提的跌价准备 $= 20 \text{ 万元} - 15.8 \text{ 万元} = 4.2 \text{ 万元}$

2. 一种材料用于多种产品的生产

如上例,若用甲材料同时生产出X产品和Y产品,由于甲材料价格下降,致使X产品的总售价由30万元降为24万元,生产成本仍为25万元;Y产品的总售价由15万元降为12万元,生产成本为13万元。若将甲材料加工成X、Y产品还需投入

力实现资本的保值增值。

5.管理围绕效益。在企业的众多管理工作中,CFO必须以围绕效益为中心来抓管理。学习邯钢经验,模拟市场机制,建立企业内部市场,健全企业内部价格、内部合同、核算办法和结算中心,结算出企业内部利润,实施按效分配的激励机制,形成围绕效益抓管理、人人当家理财的文化氛围。

6.带出理财队伍。CFO要培养和带领一批适应市场经济的企业理财队伍。一个大型企业必须有财务主管队伍、理财专家队伍和核算骨干队伍,这三方面的理财队伍,根据企业的实际情况可经常交流使

用,以便扩大他们的视野,增长他们的才干。

(四)与国际接轨,加强企业国际贸易的会计核算和财务管理工作。

加入WTO后,市场对企业的CFO提出了更高的要求,CFO在做好传统的工作之外,还必须尽快了解和熟悉国际贸易中涉及财务方面的条款,加强国内母公司和国外分公司的财务监督与控制,在遵守WTO规定的条件下,处理好集团公司内部的关联交易,加强外汇风险管理,熟练掌握国际上通行的外汇风险防范手段,如外汇汇率变动趋势预测、结算币种选择、外汇期货买卖、外汇保值条款的运用等,尽可能预防和防范外汇

风险,并力求在外汇兑换中换取更大的收益。维护企业财务信用,搞好国际税收筹划,在遵守东道国的税法与有关法律的同时,充分享受东道国宏观经济政策所给予的税收优惠,从而使企业收益最大化。

总之,作为中国的CFO,不但要求其具有较高的职业道德,而且要有较高的政策水平和深厚的业务功底,能够妥善处理企业经济发展过程中的各种财务问题,在为企业服务、为企业理财的同时,行使会计监督的权力,贯彻执行国家的各项方针、政策,切实维护国家这个“大股东”的利益,承担双重责任。⑥

18 万元,估计销售费用及税金共为 2.2 万元。那么甲材料的期末价值确定如下:

(1)X、Y 产品的可变现净值总额=(24 万元+12 万元)-2.2 万元=33.8 万元

X、Y 产品的总成本=25 万元+13 万元=38 万元

由于 X、Y 产品的可变现净值总额 33.8 万元低于其成本 38 万元,因此甲材料应当按其可变现净值计量。

(2) 甲材料的可变现净值=(24 万元+12 万元)-18 万元-2.2 万元=15.8 万元

甲材料的可变现净值 15.8 万元低于其成本 20 万元,因此甲材料应计提的跌价准备=20 万元-15.8 万元=4.2 万元

3.多种材料用于一种产品的生产

在此种情况下,可能有的材料的可变现净值高于其账面成本,有的材料的可变现净值低于其账面成本,那么应对可变现净值高于其账面成本的材料按账面成本计价,不计提存货跌价准备;对可变现净值低于其账面成本的材料计提存货跌价准备。

如上例,若该公司用甲、乙、丙三种材料生产 X 产品。甲材料账面成本为 10 万元,市场购买价格为 9 万元;乙材料账面成本为 6 万元,市场购买价格为 6 万元;丙材料账面成本为 4 万元,市场购买价格为 3 万元,假设不发生其他购买费用。由于甲、丙材料价格下降,致使使用甲、乙、丙三种材料生产成的 X 产品总售价由 45 万元降为 36 万元,但生产成本仍为 38 万元。将甲、乙、丙三种原材料加工成 X 产品还需投入 18 万元,估计销售费用及税金为 2.2 万元。那么甲、乙、丙三种材料的期末价值确定如下:

(1)X 产品的可变现净值=36 万元-2.2 万元=33.8 万元

由于 X 产品的可变现净值 33.8 万元低于其成本 38 万元,因此甲、乙、丙三种材料中降价材料甲、丙应当按其可变现净值计量。

(2)甲、乙、丙三种材料的可变现净值总额=36 万元-18 万元-2.2 万元=15.8 万元

甲、乙、丙三种材料的总成本=10 万元+6 万元+4 万元=20 万元

甲、乙、丙三种材料计提的跌价准备总额=20 万元-15.8 万元=4.2 万元

由于乙材料的可变现净值未低于其账面成本,因此乙材料仍按账面成本计价。甲、丙两种材料计提的存货跌价准备可根据市价按比例进行分摊。

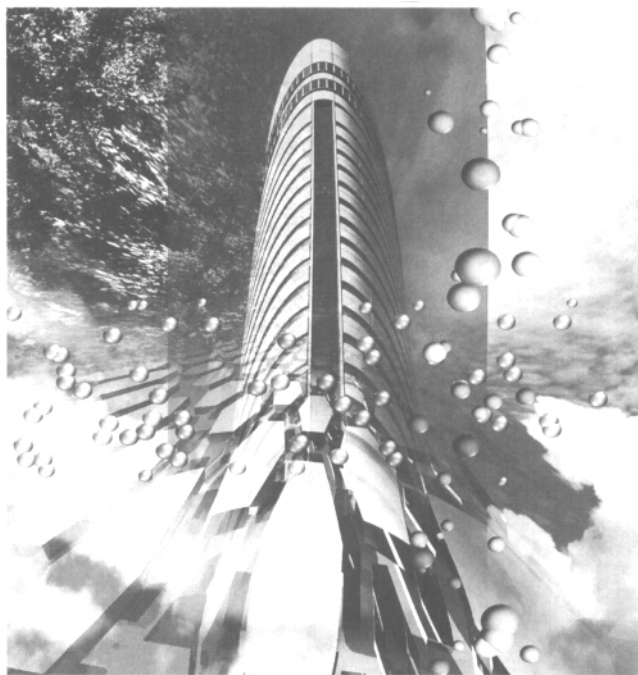
(3)甲材料计提的跌价准备= $4.2 \times \frac{9}{9+3} = 3.15$ 万元

乙材料计提的跌价准备= $4.2 \times \frac{3}{9+3} = 1.05$ 万元

4.多种材料用于多种产品的生产

在此种情况下,应先确定所有材料应计提的存货跌价准备,然后将可变现净值低于账面成本的材料按市价比例进行分摊。

如上例,若该公司用甲、乙、丙三种材料生产 X、Y 两种产品。甲材料账面成本为 10 万元,市场购买价格为 6 万元;乙材料账面成本为 6 万元,市场购买价格为 6 万元;丙材料账面成



本为 4 万元,市场购买价格为 3 万元,假设不发生其他购买费用。由于甲、丙材料价格下降,致使甲、乙、丙三种材料生产的 X 产品的总售价由 30 万元降为 24 万元,生产成本仍为 25 万元;Y 产品的总售价由 15 万元降为 12 万元,生产成本为 11 万元。将甲、乙、丙三种材料加工成 X、Y 产品还需要投入 18 万元。估计销售费用及税金共为 2.2 万元。那么甲、乙、丙三种材料的期末价值确定如下:

(1)X、Y 产品的可变现净值总额=(24 万元+12 万元)-2.2 万元=33.8 万元

X、Y 产品的可变现净值总额 33.8 万元低于其总成本 36 万元,因此甲、乙、丙三种材料中降价材料甲、丙应当按其可变现净值计量。

(2)甲、乙、丙三种材料的可变现净值总额=(24 万元+12 万元)-18 万元-2.2 元万=15.8 万元

甲、乙、丙三种材料的总成本=10 万元+6 万元+4 万元=20 万元

甲、乙、丙三种材料应计量的跌价准备总额=20 万元-15.8 万元=4.2 万元

由于乙材料的可变现净值未低于其账面成本,因此乙材料仍按其账面成本计价,不计提存货跌价准备。甲、丙两种材料计提的跌价准备可根据市价按比例进行分摊。

(3)甲材料应计提的跌价准备= $4.2 \times \frac{9}{9+3} = 3.15$ 万元

乙材料应计提的跌价准备= $4.2 \times \frac{3}{9+3} = 1.05$ 万元

二、用于出售的材料存货的期末计量

用于出售而持有的材料,其可变现净值的计量应当以市场价格为基础确定,然后与账面成本作比较,若可变现净值高于账面成本,仍以账面成本计价;若可变现净值低于账面成本,应以可变现净值计价,差额部分计提存货跌价准备。⑥