

# 存货可变现净值计算方法 合理性分析及改进建议

瓦庆昀 李杨茜 唐 建(博士)

(西南大学经济管理学院 重庆 400716)

**【摘要】** 存货是企业的重要资产,存货减值计量规定合理与否直接关系到存货资产会计信息的可靠性。本文采用案例分析法详细说明了各类存货的可变现净值计算,分析现行规定的合理性。同时,指出非直接出售存货的可变现净值计算存在的问题,提出改进建议,以提高存货会计信息的披露质量。

**【关键词】** 资产减值 存货可变现净值 价值观念 会计信息质量

近年来,众多学者均对存货可变现净值的会计计量做了各种研究。袁晓燕(2005)认为材料是存货的重要组成部分,企业持有材料一般是用于生产或者以备出售,对材料存货的期末计价应当根据企业的持有目的来确定。谷粟、梁丽媛、王蹇(2008)认为成本与可变现净值孰低计价理论上存在不足,在使用中不确定性增大,从而成为很多上市公司进行盈余管理的重要手段之一。朱斌(2009)针对投入产出关系相对复杂的企业,在分析其复杂生产条件下存货可变现净值如何计算的基础上提出了“逆工序分步计算法”。

的职工教育经费可在企业所得税前按实扣除。第二,应通过免除营业税,对民办教育机构的校舍和教学场地进行适当补贴等多种方式,大力开展非学历教育和职业技术培训。第三,鼓励企业、科研院所、高等院校等向动漫企业提供动漫创作工具和相关服务,对其取得的劳务收入免征营业税。第四,邀请动漫产业内的知名业内人士担任客座教授,并允许其劳务报酬所得不适用加成征收的规定,按20%的税率征收个人所得税。

**4. 加强知识产权保护的税收政策。**加强知识产权保护是保护技术创新者收益,确保自主开发知识产权原动力充足的重要手段。因此,税收政策应保护具有自主知识产权的动漫关键技术,支持构建严密的动漫产业知识产权保护体系。首先,要在动漫企业提取风险准备金、技术开发准备金和新产品试制准备金等企业所得税税前扣除方面,制定专门的税收优惠政策,以刺激动漫企业的研发投入。其次要不断深化我国的税制改革,将知识产权的货物与劳务税从营业税中剥离出来,使其进入增值税范畴,对知识产权流转中的增值额征收增值税,同时允许对知识产权购进和生产中产生的进项税额予以扣除,以充分提升营业税增值税优惠对知识产权激励机制的有效性。鼓励动漫企业对动漫著作权的版权登记,提高动漫企业的知识产权保护意识。对动漫版权交易收入和品牌、形象授权收入可在当前一定时期内免征营业税和企业所得税。同时,要打击盗版行为,对侵权企业实施严厉的经济处罚和行政处罚,

总的来讲,研究集中在存货可变现净值的会计确认、计价方法、应用中存在的问题等方面,普遍认识到存货可变现净值确认具有一定的不确定性,但尚未发现揭示存货可变现净值计量的价值内涵。笔者认为,价值是市场经济下商品的本质体现,基于价值观视角来衡量存货期末计量规定的合理性,有利于认清存货的本质属性,提高会计信息质量。

## 一、存货可变现净值计算方法

**1. 直接用于出售的存货可变现净值。**产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货,在正常生产经营

规定相关的罚款、罚金不得在企业所得税税前扣除。

**5. 健全文化捐赠和企业重组的税收政策。**我国应尽快出台“文化赞助和捐助条例”,鼓励企业和个人对文化单位的赞助或捐赠行为。对那些积极赞助、捐赠文化单位或文化活动的企业,应允许其将赞助捐赠支出税前列支或抵扣部分税款。例如,企业对动漫产品展览会或动漫技术推介会的商品赞助支出,不视同销售商品,不予征收增值税,并可在企业所得税税前全额列支;企业或个人对动漫科研机构或高等学校开发新的动漫制作技术所发生的研究开发经费进行资助的,允许其在应纳税所得额前全额扣除等。

企业重组,一方面可以引进国外先进的技术、人才和理念,另一方面可以打造我国动漫产业的领头羊,通过大型集团企业来整合相关资源,引领更多的中小动漫企业参与创作、生产。因此,对动漫领域发生的企业重组行为,应适当放宽适用特殊性税务处理的条件,明确“具有合理商业目的”的具体判定标准和重组资产实质性经营活动改变的具体情况,鼓励动漫企业(文化企业)跨地区、跨行业、跨所有制的兼并重组。

## 主要参考文献

1. 潘瑞芳.动漫产业模式研究与实践.北京:中国广播电视出版社,2010
2. 梁云凤,孙亦军,雷梅青.促进文化产业发展的财税政策.税务研究,2010;7

过程中,应当以该存货的估计售价(即市场销售价格)减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

**2. 继续再加工的存货可变现净值。**用于生产的材料、在产品或自制半成品等需要经过加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

对于为生产而持有的材料等,如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本,则该材料仍然应当按照成本计量。即如果产成品未发生资产价值减值,即使原材料的账面成本高于市场价格,也不计提存货跌价准备。

**3. 基于合同、订单的存货可变现净值。**基于销售合同或订单的存货,通常以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。超出合同、订单部分的存货可变现净值以产成品或商品的一般销售价格(即市场销售价格)作为计算基础;少于合同或订单数量的,实际持有与该合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础,如果该合同为亏损合同,还应同时按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。

## 二、基于价值观看不同存货可变现净值计算方法合理性

### 1. 主要价值观。

(1)一元价值观指商品的价值由投入劳动量多少决定。马克思认为商品价值的唯一源泉就是劳动。用生产函数  $Q=f(L,K)$  表示在资本投入量固定时由劳动投入量变化所带来的最大产量的变化。

(2)二元价值观早期的含义是商品的价值由劳动和土地共同构成,但随着商品经济的发展,更多的西方思想认为商品的价值应由劳动和资本这两项生产要素决定。用生产函数  $Q=f(L,K)$  表示,假设劳动和资本投入量在商品生产过程中都是可变的,即劳动和资本两种可变生产要素的投入组合决定产量大小。而当  $c=P/Q$  时,商品单位成本  $c$  的变化即由劳动投入量和资本投入量两种生产要素共同决定。除此之外,国内外部分学者认为商品的价值是由劳动和其他生产要素组合决定的(如劳动和技术、劳动和企业家才能等)。

(3)多元价值观指在实际生产过程中,商品的价值是由多种生产要素共同决定的,包括劳动(L)、资本(K)、土地(N)和企业家才能(E)等。一般认为,市场经济条件下,多元价值观更为合理。因为商品生产离不开相应的生产要素,每一种生产要素各自存在相应价值,这些价值在市场经济条件下表现市场价格,企业获取这些要素需要付出相应的代价,因而最终商品的价值由这些生产要素价值和利润构成。

### 2. 直接用于出售的存货可变现净值规定的合理性分析。

例1:2010年12月31日,甲公司X型机器的账面价值为50万元(其中生产材料价值35万元、职工薪酬8万元、燃料和动力5万元、生产产品的期间费用2万元),数量为5台,单位成本10万元。当日,X型机器的市场销售价格为每台12万元,估计销售费用、相关税费为2万元。要求确认年末X型机器的可变现净值。

根据现有规定可知:X型机器的估计销售价格=12×5=60(万元);X型机器的可变现净值=60-2=58(万元)。

可以看出,例1中X型机器的可变现净值58万元是商品价值的市场体现,包括商品的成本和利润,其中成本包含原材料价值、劳动力价值、燃料和动力价值以及制造费用的价值共计50万元,商品利润8万元。通过X型机器的可变现净值计算可以看出,X型机器的可变现净值能够反映X型机器在市场中社会所认可或接受的价值,符合商品经济规律,提高了存货会计信息的相关性,因此直接用于出售存货的可变现净值规定是合理的。

### 3. 继续再加工的存货可变现净值规定的合理性分析。

例2:2010年12月31日,甲公司库存材料A材料账面成本为40万元,市场价为36万元,B材料账面成本为50万元,市场价为55万元。A、B两种材料在企业中作为单项资产单独存在,可组合生产多种产品,其中生产甲产品利润最高。A、B两种材料组合生产的甲产品估计销售价格为160万元。将A、B材料加工成甲产品还需要投入其他生产成本72万元,估计销售费用及税金为10万元。要求确认年末A材料、B材料的可变现净值。

按现有会计准则规定,计算A材料可变现净值时可将B材料50万元和投入成本72万元作为追加生产成本,则:

A材料的可变现净值=甲产品估计售价-估计销售费用及税金-追加的生产成本=160-10-(50+72)=28(万元)

同理,计算B材料可变现净值时,可将A材料40万元和投入成本72万元作为追加生产成本,则:

B材料的可变现净值=甲产品估计售价-估计销售费用及税金-追加的生产成本=160-10-(40+72)=38(万元)

可以看出,计算A材料的可变现净值时,其计算结果包含A材料成本和利润两部分内容,计算方法本质上属于经济学中计算资源价值的收益还原法。众所周知,利润在政治经济学中被看作剩余价值,在此,会计准则现有规定实质上是将剩余价值(利润)全部归纳于某一种生产要素(A材料)的可变现净值上。如果按“谁贡献、谁受益”的原则,继续再加工存货可变现净值现有规定的理论逻辑是:剩余价值仅为某一种生产要素所创造,并且这种生产要素就是某一种存货,属于一元价值观。显然,它不仅与主流多元价值观不相吻合,也不符合客观实际。如例2,甲产品的生产需要A材料、B材料、生产设备、劳动等多种生产要素共同作用才能完成,剩余价值是这些生产要素作用结果后的市场反馈,因此剩余价值(利润)应由这些要素共同分摊,而不应该归于某一种存货要素。

**4. 基于合同、订单的存货的可变现净值规定的合理性分析。**基于合同、订单的存货的可变现净值计算方法与继续再加工存货可变现净值类似,区别在于前者采用合同或订单售价,后者采用预计售价。从价值构成来看,基于合同、订单的存货的可变现净值也由存货成本加产品利润所构成,忽略了追加的其他生产要素对利润的贡献,同样不符合市场经济条件下多元价值观,所以基于合同、订单的存货的可变现净值的规定是不合理的。

### 三、非直接出售存货的可变现净值计算方法可能导致的不良后果

1. 可能高估存货价值,不符合谨慎性原则。因为企业是理性的,它面临着对原材料存货进行直接出售还是继续加工的决策,对存货继续再加工的决策依据是直接出售所获收益更小。在存货价格相对稳定的情况下,存货自身成本直接体现为相应的市场价值,由于现有规定下继续再加工存货可变现净值包含其自身成本和利润两部分,因此存货可变现净值会高于其账面价值,高于真实市场价值,此时不进行会计处理或转回以前计提减值准备。类似地,如果存货市价下跌,由于可变现净值包含利润,继续再加工存货可变现净值也将高于存货自身的真实市场价值,通常需要计提减值准备,但高估了存货价值。如果存货市价上升,通常不作会计处理或转回以前计提减值准备。

2. 降低会计信息可靠性,为企业留下利润操控空间。现实中,多种存货组合将生产出不同产品,追加生产过程中,追加要素也有多种组合,由于导致不同组合下的产品利润差异很大,会计人员很难判断现有存货继续再加工将生产哪种产品?同时,实务中预计市场售价很难确定,且追加成本中人工成本具有很大的人为性(企业自行确定),因此会计人员很难确定产品利润,从而降低了存货会计信息的可靠性。更为重要的是,企业可将此作为利润操控手段,虚减利润只需选择利润低或亏损的产品,虚增利润则选择利润高的产品或高估利润,采用减值冲回办法。

3. 偏离存货市场价值,降低会计信息可比性。设 A、B 两个同行业企业,期末存货只有丙材料,两企业丙材料均为 10 吨,账面价值均为 75 万元,现有市价为 65 万元,两企业继续再加工生产 H 产品,预计售价均为 190 万元,销售税费合计均为 20 万元,A 企业采用先进设备,B 企业采用落后设备,其他生产条件相同,A 企业追加生产成本 100 万元,B 企业追加生产成本 110 万元。显然,按现有规定计算,A 企业丙材料可变现净值为 70 万元(190-20-100),B 企业丙材料可变现净值为 60 万元(190-20-110),两企业资产负债表中存货栏目将分别以 70 万元和 60 万元列示,会计信息使用者将误认为 A 企业存货价值更大,但事实是两个企业存货数量和质量完全相同,其市场价值亦相同。需说明的是,B 企业存货可变现净值低于市价,表明该企业使用丙材料继续生产还不如直接销售所获收益更大,重要原因是现实中多种因素的不确定性导致这种不合理决策。可以看出,存货继续再加工的可变现净值现有规定使得 A、B 企业存货信息不具可比性,产生这一问题的根源是现行规定将生产设备的先进程度差异性所产生的利润差异归入到存货会计信息中,从而降低了存货会计信息的可比性,可能使存货资产价值偏离真实市场价值。

4. 可能将同一产品利润多次计入不同存货可变现净值或其他资产的可收回金额中,降低会计信息相关性。如例 2 所示,A、B 材料可变现净值中均包含了甲产品利润,另外,甲产品的生产设备在计算可收回金额时,也可能将此利润作为资产预计未来现金流量的一部分,但对企业而言,甲产品利润

只有一个,现有规定容易导致同一利润多次计入不同资产可变现净值或可收回金额中。

### 四、非直接出售存货可变现净值计算方法的改进

从表面上看,现有规定下非直接出售存货可变现净值以存货给企业带来的预计经济利益流入为基础,提高了会计信息的相关性,但是从生产要素之间的作用规律和价值贡献来看,现有规定没有区分不同生产要素对产品利润的贡献,将生产要素(其他资产)的经济利益也纳入存货价值(可变现净值)之中显然是不合理的。为此,本文提出两点改进建议:

1. 无论存货是直接出售还是继续再加工成产成品,均以存货的市价为基础,采用直接出售后可获取的可变现净值为计量依据。主要理由是现实中市场因素变化快,企业有时难以判断直接出售与继续加工所产生的收益大小,因而很难做出正确决策。更为重要的是,继续再加工后所带来的净收益并非仅仅是存货的贡献,更多的受到企业生产设备先进程度、技术水平、管理状况等因素影响,因而采用直接出售后可获取的可变现净值为计量依据,将存货价值与其他生产要素(追加生产成本)的贡献区别开来,能够还原存货价值的本质内涵,客观认识存货的真实价值。

2. 基于合同或订单的存货可变现净值计量基础是合同或订单生产下存货应分摊的价值。主要理由是基于合同或订单生产的产品由多种生产要素共同作用,因此其价值应在这些要素间进行分摊,以符合配比原则。分摊可采用各生产要素的公允价值、同类市场价格、账面价值的先后顺序。

例如,M 企业基于合同的存货 K 材料有 1 000 吨,账面价值 500 万元,公允价值 400 万元,合同售价 1 100 万元,追加生产成本 500 万元(其中机器设备折旧 300 万元、生产用房屋折旧 20 万元、其他辅助生产成本 80 万元、人工成本 100 万元),相关税费 100 万元,为计算方便,假设机器设备、房屋账面净值、辅助生产要素与公允价值一致(否则需要调整计算),人工公允价值为 150 万元,要求计算现有存货可变现净值。存货应分摊的价值=(合同售价-相关税费)×存货公允价值/(所有生产要素公允价值)=(1 100-100)×400/(400+300+20+80+150)≈421.11(万元),现有规定下存货的可变现净值为=1 100-100-500=500(万元),明显高估存货价值。

可见,采用分摊方式计算存货可变现净值通常会小于现有规定下的计算值,体现了存货对合同或订单产品的贡献大小,符合配比原则,能真正体现存货给企业带来的经济利益流入大小。人工成本、折旧费等追加要素所产生的经济利益属于未来会计事项,则不予反映,符合稳健性原则,未来按合同或订单要求提供完工产品,从而体现为相应经济利益的流入。

#### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.2011 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2011
2. 高鸿业.西方经济学(微观部分).北京:中国人民大学出版社,2007
3. 朱斌.复杂条件下存货可变现净值的计算.财会月刊,2009;33