



热门文章

国外汇储备  
何加强会计  
用多元线性  
国衍生金融  
国有商业银行

章

章

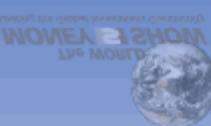
品市场竞争  
业银行走混  
国存款保险  
国创业板市  
华夏并购案

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...



insights... investment biography discover

[2006年12月]解读《企业会计准则第1号——存货》

【字体: 大 中 小】

作者: [苏赛钦] 来源: [本站] 浏览:

存货作为企业流动资产的重要组成部分,其会计核算的正确与否,对于恰当反映企业的财务营成果和现金流量具有重要影响。鉴于此,财政部于1993年将“存货”准则立项,并与1994发布了征求意见稿,直至2001年11月9日正式发布了《企业会计准则——存货》(以下简称1则),该准则于2002年1月1日起暂在股份有限公司执行,自2003年1月1日起其他企业也开始可否认,自旧存货准则施行以来,为提高企业存货的相关信息质量发挥了积极的作用,但仍定的问题:企业尤其是上市公司,利用存货跌价准备操纵利润,粉饰财务报表。为了更进一业存货的会计核算,建立完整的会计准则体系,与国际会计接轨,财政部借鉴国际会计准则容,针对我国会计实践中出现的一些问题,对旧存货准则进行了重新修订,并于2006年2月1修订后的《企业会计准则第1号——存货》(以下简称新存货准则),要求上市公司从2007年施行。

一、新存货准则的适用范围:  
规范存货的确认、计量和相关信息的披露,不适用于消耗性生物资产、通过建造合同归集的本。例如,对于消耗性生物资产和通过建造合同归集的存货成本,应分别按照《企业会计准则生物资产》和《企业会计准则第15号-建造合同》确定;通过非货币性资产交换、债务重组取得的存货成本,应分别按照《企业会计准则第7号-非货币性资产交换》、《企业会计准则债务重组》和《企业会计准则第20号-企业合并》确定。旧准则不涉及:因建造合同而形成的?农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品、牲畜等与农业活动有关的生物资产、企业得的存货的初始计量。

二、新旧准则的比较分析  
综观新存货准则,其与旧存货准则的差异具体如下:

(一)新旧存货准则总体结构不同  
新存货准则由总则、确认、计量和披露共四章二十二条组成;而旧存货准则由引言、定义、始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本的结转、披露、衔接办法和附则共十部组成。新存货准则取消了旧存货准则的“定义”部分,而是将其内容贯穿于整个存货准则体新存货准则取消了旧存货准则中“衔接办法”和“附则”两部分内容,而是由财政部所同时《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》来规定。

(二)新旧存货准则具体内容的不同  
相对于旧准则,新准则主要有以下几方面变化:  
1. 在存货发出计价方法上,取消了后进先出法和移动加权平均法。企业在确定发出存货的实时,应当采用先进先出法、加权平均法或个别计价法。在旧存货准则允许采用后进先出法的企业存在方法转换、操纵会计利润的空间;并且,更重要的原因在于后进先出法下成本流与大多数情况下不一致。而移动平均法计算过于繁琐且无太大必要。在新存货准则下,由于先更侧重于反映公司长期的经营情况,对于那些生产周期较长、存货较多、周转率较低的上市生一定的影响。如采用后进先出法的家电公司,由于显像管价格不断下跌,如果改为先进先导致成本上升,利润下降;而那些以有色金属为原料的公司,由于有色金属的价格不断上涨后先进先出法改为先进先出法,将会增加利润。  
2. 将借款费用资本化的范围扩大到存货项目。对于因存货而发生的借款费用,旧准则的规定入当期损益;而新准则规定,如果是为生产大型机器设备、船舶等生产周期较长的资产而借所发生的利息,可根据《企业会计准则第17号——借款费用》的规定,在满足有关条件时予化,计入存货价值。因此,使得一些需要通过取得专门借款才能达到可销售状态的企业的财经营成果也会受到一定程度的影响:将导致使存货处于长时间生产周期中的企业损益表中当费用减少,利润增加;资产负债表中的存货资产额和权益额也相应增加。从而使那些专门产大型机器设备、船舶等生产周期较长的企业所对外提供的会计信息更加真实、可靠。  
3. 取消了低值易耗品和包装物的分次摊销法和净值摊销法。规定企业应当采取一次摊销法或销法对低值易耗品和包装物进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。而旧准则规定,采用系统合理的方法对低值易耗品和包装物进行摊销,记入成本费用。可选用的方法有一次五摊销法等。新准则防止了利用低值易耗品和包装物摊销方法的变化,多计提或少计提费了人为操纵利润的空间。

4. 改变了投资者投入存货入账成本的计量。新存货准则规定,投资者投入存货的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值非公允的除外。新准则针对合同或协议约定价值非公允的情况做出了例外性规定,即应当按照公允价值来确定投资者投入存货的成本。公允价值的确定是本次新修订会计准则的一个亮点,符合新修订的《公司法》关于“对作为出资的非货币财产应当评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价”的规定。而旧存货准则规定,投资者投入的存货成本,应当按照投资各方确认的价值确定。因而对投资者投入存货的成本,人为可操纵性很大,容易造成存货资产的不实。

5. 新存货准则中取消了对商品流通企业存货成本(初始采购成本)的计量问题。旧存货准则中规定“商品流通企业存货的采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金”,而在新存货准则中没有这样的规定与说明;相应地,新存货准则在“不计入存货成本”的项目中也删除了旧存货准则中有关“商品流通企业在采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、仓储费等费用”的内容。新的存货准则里规定:存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用;存货的加工成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用;存货的其他成本,是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。原来商品流通企业在采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用在其发生时确认为当期费用,运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等,直接计入当期损益。新准则不再区分企业的性质是工业企业还是商品流通企业,存货采购成本包括的内容都是一致的。根据新准则的要求,可以将采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费等费用按照合理的分配办法计入存货成本。仓储费(不包括在

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...



insights... investment biography discover

生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用)在发生时确认为当期损益,不计入存货成本。

6. 新存货准则中增加了“收获时农产品的成本和企业合并时取得的存货的成本。应当分别按照《企业会计准则第5号——生物资产》(本次新制定的准则)和《企业会计准则第20号——企业合并》确定”,同时又删除了旧存货准则中关于捐赠方提供了有关证据和捐赠方没有提供有关证据情况下企业接受捐赠的存货成本确定的相关说明。

7. 新存货准则对旧存货准则中“盘亏或毁损的存货所造成的损失,应当在发生的当期计入损益”。在第二十一条中做出了相应的修订:“企业发生的存货毁损,应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。存货盘亏造成的损失,应当计入当期损益”。使企业对存货发生盘亏或毁损的会计处理规定更加明确、具体。

8. 新存货准则中增加了“企业提供劳务的。所发生的从事劳务提供的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用,计入存货”的内容;相应地,新存货准则在第十四条中将旧存货准则中“对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货,通常采用个别计价法确定发出存货的成本”的内容重新修订为“对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务,通常采用个别计价法确定发出存货的成本”,以与新存货准则第十三条相对应;而旧存货准则中则没有对“提供劳务”存货成本做出规定。

9. 存货跌价准备计提方法变革。新存货准则规定,存货跌价准备自2007年开始计提后不再允许转回,只能在处置相关资产后,再进行会计处理。企业利润上升时,多计提跌价准备;利润下滑时,再将跌价准备转回,这是上市公司调节利润的手段之一。新准则的规定,会有效抑止这类通过选择准备冲回方式调节利润的行为。

### 三、新准则与税法的差异

会计准则对收益、费用、损失的确认和计量标准与税法存在差异,具体体现为:

#### (一)对存货跌价准备的处理不同

新准则规定,在资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量,存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回,转回的金额计入当期损益。而税法规定,企业所得税税前允许扣除的项目,必须遵循据实扣除的原则,除国家税收规定外,企业提取的各种减值准备,在计算应纳税所得额时不得扣除;只有在该项资产实际发生损失时,其损失金额才能从应纳税所得额中扣除。企业已提取减值准备的资产,如果在纳税申报时已调增应纳税所得额,因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的准备允许企业做相反的纳税调整。

#### (二)对投入存货的初始计量不同

新准则规定,投资者投入存货的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,如果合同或协议约定价值非公允,应按公允价值确定;税法规定,投资者作为资本金或者合作条件投入的存货,按照评估确认或者合同、协议约定的金额计价。

#### (三)发生永久或实质性损害的审批程序不同

新准则规定,企业发生的存货毁损,应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益,但未规定相应的审批程序;税法规定,企业在存货发生永久或实质性损害时,扣除变现收入、可收回金额以及责任和保险赔款后确认的财产损失,须经税务机关审批后才能申报企业所得税时扣除,其中的可收回金额可以由中介机构评估确定,未经中介机构评估的,其可收回金额一律暂定为账面余额的1%。

#### (四)发出或领用存货的计价方法不同

新准则规定,企业应当采用先进先出法、加权平均法或个别计价法确定发出存货的实际成本;税法规定,纳税人各项存货的发出或领用的成本计价方法,可以采用个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法、后进先出法等。

#### (五)用于担保的存货账面价值

综上所述,通过以上对新存货准则的分析,我们不难发现,新存货准则变动较大的是使用范围和存货的计量。新准则体系的构建,将以前未明确规范的收获的农产品和企业合并取得的存货纳入准则核算,进一步填补了原有的空白。对商品流通企业的存货成本构成做出了大的调整,采用与工业企业的存货成本相同的规范。发出存货的成本计算方法由原来的五种方法调整到三种方法,减小了企业利用发出存货成本计算方法操纵利润的空间,一定程度上能提高报表的质量。存货作为一种企业生产经营所必需的重要资产,涉及会计核算的各个方面,我们企业财务人员能否对新存货准则进行正确的理解与把握,关系着存货能否得到正确的确认计量并披露,这对于能否真实反映企业的财务状况和经营成果具有重要意义,因而,我们企业财务人员要正确的理解与把握新准则。

参考文献:

- [1] 财政部 《企业会计准则第1号——存货》 2006 2 15
- [2] 财政部 《企业会计准则2003》 经济科学出版社 2003
- [3] 新企业会计准则重点难点解析编写组 《新企业会计准则重点难点解析》 企业管理出版社 2006 3

(作者单位:海南万事达资产管理公司)

【评论】 【推荐】

评一评

正在读取...



笔名:



评论:

发表评论

重写评论

[评论将在5分钟内被审核,请耐心等待]

【注】 发表评论必需遵守以下条例:

- 尊重网上道德,遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事法律责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款

