



热门文章

用多元线性

间借贷利率

何加强会计

国外汇储备

如何处理银行

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

[2009年8月]基于案例分析的企业会计新存货准则

【字体: 大 中 小】

作者: [张庆安] 来源: [本站] 浏览:

一、存货准则概述

存货是企业流动资产的重要组成部分, 存货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。鉴于存货在资产中的重要性, 财政部早在1993年就将“存立项, 并于1994年4月7日发布了征求意见稿, 直至2001年11月9日正式发布了《企业会计准则》(以下简称旧存货准则), 该准则于2002年1月1日起暂在股份有限公司执行, 自2003年其他企业也开始施行。

《企业会计准则——存货》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, 在一定的问, 例如企业利用存货跌价准备操纵利润等。因此, 为了进一步规范企业存货的算, 满足建立完整的会计准则体系, 财政部借鉴国际会计准则的合理内容, 针对我国会计实的一些问题, 对旧存货准则进行了重新修订, 并于2006年2月15日发布了修订后的《企业会计号——存货》(以下简称新存货准则), 要求上市公司从2007年1月1日起施行。新存货准则与旧存货准则相比变化不是很大, 但对一些具体问题作了一定的修订和修改。那么面对这些止目前为止, 新企业会计准则已经实施接近2年时间里, 在审计工作中发现, 实务界对新企的理解仍然存在一定的困难, 本文将通过新近准则的对比中, 通过案例进行系统介绍。

二、存货会计准则新旧比较

从总体结构看, 新存货准则由总则、确认、计量、披露四部分组成, 原存货准则由引言、定、初始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本的结转、披露以及衔接办法、附部分组成。显然, 新存货准则的结构主要以会计核算的确认、计量、报告或披露等主要环节部分, 结构更清晰。

从措辞上看, 新存货准则比原准则更加严谨、确切。关于存货的定义, 新旧准则基本一致, 用“企业在日常活动中”取代了原准则中的“企业在正常生产经营过程中关于存货确认的旧准则都包括两个条件, 但新准则用“与该存货有关的经济利益”取代了原准则的“该存货济利益”; 在采购成本的界定中, 新准则用“其他可归属于存货采购成本的费用”取代了原“其他可直接归属于存货采购的费用”对于投资者投入存货的成本, 用“应当按照投资合定的价值确定, 但合同或协议约定价值不公允的除外”取代了原准则的“投资者投入的成本投资各方确认的价值确定”; 关于期末存货的计量, 新准则用“资产负债表日”取代原准则期未, 用“确凿证据”取代“可靠证据”; 关于存货的盘亏毁损, 新准则用分别两种情况业发生的存货毁损, 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。存货的损失, 应当记入当期损益。”取代了原准则的“盘亏或毁损的存货所造成的损失, 应当在期计入损益。”

从内容上看, 新存货准则在计量规定以及其他一些方面发生了一些变化, 其主要包括以下几(一)发出成本结转方法地调整

1. 变化的主要内容。旧准则对发出存货成本的确定采用的是不完全列举的方式规定“企业应类存货的实际情况, 确定发出存货的实际成本, 可以采用的方法有个别计价法、先进先出法均法、移动平均法和后进先出法等”。新准则则规定“企业应当采用先进先出法、加权平均别计价法确定发出存货的实际成本”。即新准则将存货发出成本的确定方法仅包括先进先出平均法和个别计价法三种方法, 取消了移动平均法和后进先出法这两种方法。移动平均法和法主要是在采购业务量频繁的企业, 计算工作量非常大, 不符合成本效益原则。

2. 产生变化的原因。这样做主要考虑了以下几点: (1) 确定发出存货实际成本的移动平均出法不具有普遍性或不能真实反映存货流转情况, 比如, 一些企业采用后进先出法确定发出实际成本, 但其中不少企业为避免先购入或先生产完工验收入库的存货存储时间过长, 导致货毁损, 便将先入库的货物先发出, 这样就造成了存货的实物流转与成本流转相互脱节。从目消后进先出法使原来采用后进先出法计价、存货较多而且周转率低的企业造成毛利率和利常波动, 但从长远来看, 可以使企业更加真实的反映存货的流转情况, 以提供更可靠的会取消“后进先出法”, 存货发出计价方法的选择对当期利润的影响, 具体体现在存货的价格这一核算办法的变动, 将使企业利用变更存货计价方法来调节当期利润水平的惯用手段不能, 使所有企业的当期存货耗费用, 反映的都是实际的历史成本, 而没有人为了调节因素。便的经营业绩进行分析和比较, 提高了会计信息的使用价值。(2) 改进后的《国际会计准则第2号》已取消了确定发出存货实际成本的后进先出法, 新存货准则取消后进先出法, 便于我国的会计准则与相关国际会计准则进一步达成一致。另外, 移动平均法实质上是加权平均法的一种形式, 国际会计准则也没有移动加权平均法。取消移动平均法因其不具有普遍性。

3. 对企业的影响及相关案例。执行新准则后, 在物价上涨期间, (1) 短期内利润表中企业盈利增加, 长期看收益总额不变。(2) 资产负债表中存货金额将增加, 流动资产合计金额增加, 资产合计金额增加。短期内企业权益将增加。(3) 流动比率增长, 销售毛利率提高, 短期内销售净利率增长。在物价下跌期间, 对企业影响的分析结果与上述相反。

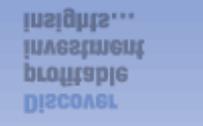
会计政策的改变对实务操作也产生一定影响。例1: 在有色金属涨价的过程中, 一些以有色金属为原料的公司, 在把“后进先出”法改为“先进先出”, 则将增加利润。而且即便不采取“先进先出法”, 采用加权平均法, 也可以降低原料价格, 从而提升公司的盈利能力。率先公布2006年1至2月业绩快报的G株冶就说明了这一政策的威力, 公司公告称, 由于电铍价格的上涨以及公司在2005年底存货核算方法由后进先出法变更为加权法等因素, 公司一至二月实现每股收益0.129元, 而2005年全年的每股收益也不过只有0.17元。

(二) 新增存货利息资本化内容

1. 变化的主要内容。新准则规定: 需要经过相当长的时期购建或生产活动时才能达到预定可使用状态或可销售状态, 其借款费用可予以资本化, 计入成本中。而旧准则中不允许资本化, 要计入财务费用中。这表明企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产时, 应当予以资本化。这就意味着允许为生产大型机器设备、船舶等生产周期较长且用于出售的资产所借入的款项所发生的利息资本化, 计入存货价值, 不再直接计入当期损益, 也就是可资本化的资产不再局限于使用专门借款购建的

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...

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...



固定资产。

2. 产生变化的原因。按照新准则第十三章第十条的规定，借款费用资本化的范围扩大到某些存货项目中（而不仅限于使用专门借款购建的固定资产），即某些存货借款费用可以资本化，也就是那些需要相当长时间才能够达到可销售状态的存货（如造船厂的船舶等），因为像大型船舶这样的存货，造船厂仅靠自有资金根本完不成，必须借助于银行借款，而企业取得的银行借款又分不清专门借款与非专门借款，原准则规定只允许专门借款的借款费用资本化的规定不够合理。例如：船业公司A按照与海洋运输公司B签订的合同，2007年7月1日开工，为B公司建造大型滚装船，预计建造工期为22个月，为建造该大型滚装船，A公司于2007年6月30日由银行借入三年期，到期还本付息，不计复利的专门借款1000万元。2007年度，假设A公司借入该项专门借款计提的借款利息33.5万元，其中按《企业会计准则——借款费用》中第六条第一款的规定计算的符合资本化的借款利息为12.5万元，即应将借款费用中12.5万元计入存货成本（该大型滚装船的成本），而将其余21万元的银行借款利息计入发生当期的财务费用；但按旧存货准则的规定则应该将33.5万元的借款利息全部计入发生当期的财务费用。

3. 对企业的影响及案例分析。由于借款费用资本化的范围扩大到某些成本项目中。如需要相当长的时间才能够达到可销售状态的存货，这对生产周期较长的企业产生一定影响，其中对损益表的影响是：使当期的财务费用减少，当期的利润增加。对资产负债表的影响是：使当期的期末存货成本增加，当期的权益增加。从而使那些专门为出售而生产大型机器设备、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。

例2：海州船业有限责任公司（以下简称海州公司）按照与远洋运输有限责任公司签订的合同，于2007年7月1日开工，为远洋运输有限责任公司建造大型车辆滚装船，预计建造工期为22个月。为建造该型车辆滚装船，海州公司于2007年6月30日向银行借入三年期到期还本付息，不计复利的专门借款200万元。2007年度，海州公司借入该项专门借款应提利息66.95万元，其中按《企业会计准则第17号——借款费用》规定计算的符合资本化条件的借款利息为25.025万元。

[分析]：上例中，海州公司2007年度计提的银行借款利息66.95万元，按照财政部2001年度制定的《企业会计制度》和原会计制度的要求应当全部计入发生当期的财务费用；但按照新会计制度的要求，2007年计提的银行借款利息中的25.025万元应计入存货成本，其余41.925万元计入发生当期的财务费用。

（三）存货的采购成本

1. 变化的主要内容。新准则规定：“存货的采购成本，包括购买价款、进口关税和其他税费、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”。旧准则规定：“存货的采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。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等”。新存货准则中取消了对商品流通企业存货采购成本内容的说明条款，同时在“不计入存货成本”的项目内删除了原存货准则中有关“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。旧准则与原执行的《商品流通企业会计制度》衔接，对商品流通企业的存货的采购成本作出单独规定，新准则则取消了该项规定。可见，在新准则中，对于商品流通企业的存货计价中可以将采购费用计入存货的成本之中，而不是直接确认为当期损益。

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。

2. 对企业的影响及案例分析。对商业企业产生以下一些影响：①利润表中期间费用减少，营业成本增长，但营业成本增长的幅度小于期间费用减少的幅度。短期内企业收益将增加，长期看企业总收益不变。②资产负债表中存货金额将增加，流动资产合计金额增加，总资产合计金额增加。短期内企业的权益将增加。③流动比率增长，销售毛利率下降，短期内销售净利率增长。根据新准则的要求，可以在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（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必须的费用）在发生时确认为当期损益，不计入存货成本。

例3：2005年12月，长城公司外购A材料一批，增值税专用发票列示的购买价格为50000元，进项增值税为8500元；运输过程中发生运输费用2000元，保险费1500元，途中发生物料损耗估价800元，其中500元属定额内损耗，材料入库前发生人工挑选整理费用1000元，挑选整理费用中毁损物资的估价500元，则解答：材料采购的成本为=50000+2000+1500+500+1000+500=55500（元）

（四）制造费用分配方法

原会计准则规定企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法。可选用的分配方法通常有按生产工人工资、按生产工人工时、按机器工时、按耗用原材料的数量或成本、按直接成本（原材料、燃料、动力、生产工人工资及福利费之和）、按产成品产量等。而新会计准则只是规定按照一定方法分配制造费用，没有列举具体的分配方法。增强企业成本核算方法选择的自主性。

除以上不同之处外，新准则对以下两类业务的处理未做出明确规定：①接受捐赠取得存货。这主要是考虑到在市场经济条件下，企业收到捐赠的可能性较小。②存货盘盈。我们认为，如出现存货盘盈，可仍按原准则、制度的规定处理，即盘盈的存货按照同类或类似存货的市场价格作为实际成本，盘盈金额计入当期损益。

（五）关于信息披露

1. 变化的主要内容及原因。新存货准则在信息披露方面也做出了进一步修订：（1）新存货准则强调应当披露各类存货的期初和期末账面价值，对其总额的披露没有作出具体规定；而旧存货准则强调不但应当披露其当期期初价值和期末价值，而且应当披露其总额。（2）新存货准则强调应当披露存货跌价准备的计提和转回的有关情况；而旧存货准则没有具体规定。（3）新存货准则对存货取得方式、低值易耗品和包装物的摊销方法以及当期确认为费用的存活成本，如主营业务成本没有要求披露。（4）因为新存货准则删除了存活发出成本的后进先出法，所以新存货准则的信息披露中也相应删除了旧存货准则中“应当披露采用后进先出法确定的发出存货的成本与采用先进先出法、加权平均法或移动平均法确定的发出存货的成本的差异”的内容。

2. 具体差异变化表（见表1）

三、结论

从新存货准则与旧存货准则的上述比较分析中不难发现，变动较大的是新存货准则的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。

参考文献：

- 【1】 中华人民共和国财政部：《企业会计准则》 经济科学出版社 2006年
 - 【2】 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年
 - 【3】 斯科特著 陈汉文译 财务会计理论 机械工业出版社 2006年
 - 【4】 彭韶兵 财务管理高等教育出版社 2003年
- （作者单位：国家开发银行云南省分行）

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

Copyright ©2007-2008 时代金融



EliteArticle System Version 3.00 Beta2

当前风格: 经典风格

云南省昆明市正义路69号金融大厦