

存货有关账务处理的差异比较分析

王彦德

(陕西工业职业技术学院 陕西咸阳 712000)

【摘要】 新旧存货会计准则在存货账务处理上存在的差异,不只是涉及存货账务处理方法、核算范围,而且涉及会计核算的基础和当期损益,本文拟对此作一探讨。

【关键词】 存货 账务处理 差异 影响

财政部于2006年发布的《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则——应用指南2006》(统称“现行会计准则”)与《企业会计准则——存货》和《企业会计制度》(统称“原会计制度”)相比,不仅在存货计量方面存在着重大差异,而且在存货的账务处理方面也发生了一些变化。因此,在掌握现行会计准则与原会计制度计量差异的基础上,进一步对存货账务处理方面存在的差异进行对比分析,对深入学习会计准则、全面掌握存货账务处理的原则和方法,有着重要的意义。现行会计准则与原会计制度相比较,在账务处理方面存在的差异,归纳起来主要有以下几个方面。

一、包装物和低值易耗品可归并于周转材料进行核算

按原会计制度规定,包装物和低值易耗品,单独设置“包装物”、“低值易耗品”科目核算。在五五摊销法下,低值易耗品设“在库低值易耗品”、“在用低值易耗品”和“低值易耗品摊销”三个明细科目进行明细核算;包装物则需分设“库存未用包装物”、“库存已用包装物”、“出租包装物”、“出借包装物”和“包装物摊销”五个明细科目进行明细核算。不难看出,按原会计制度规定进行包装物和低值易耗品的核算,设置的科目较多,账务处理比较繁琐,难度也较大。按现行会计准则的规定,企业的包装物和低值易耗品可以单独设置相应的科目核算,也可以同企业(建造承包商)的钢模板、木模板、脚手架等归并,设置“周转材料”科目进行核算。周转材料采用除一次摊销法之外的其他摊销法的,可按其种类分别进行核算。可见,按现行会计准则的规定进行包装物和低值易耗品的核算,科目可以归并,也可以分设,灵活性较大,在一定程度上简化了核算手续。

二、材料成本差异的账务处理采用了“两进两出法”

按原会计制度规定,企业发生的材料成本差异,实际成本大于计划成本的差异,记入“材料成本差异”科目的借方;实际成本小于计划成本的差异,记入“材料成本差异”科目的贷方。结转发出材料应负担的成本差异,借记有关成本费用科目,贷记“材料成本差异”科目。实际成本大于计划成本的差异,用蓝字登记;实际成本小于计划成本的差异,用红字登记。可见,原会计制度规定材料成本差异采用“两进一出法”核算。现行会

计准则规定,入库材料发生的实际成本大于计划成本的差异,借记“材料成本差异”科目,贷记“材料采购”科目;实际成本小于计划成本的差异作相反的分录。结转发出材料应负担的成本差异,按实际成本大于计划成本的差异,借记有关成本费用科目,贷记“材料成本差异”科目;实际成本小于计划成本的差异作相反的分录。可见,按现行会计准则的规定对材料成本差异应采用“两进两出法”进行账务处理。这样一来,发出材料应负担的节约差异,不再用红字从“材料成本差异”科目的贷方转出,从而简化了会计核算手续。

三、将自制产成品纳入库存商品的范畴,通过“库存商品”科目核算

原会计制度规定,库存商品包括库存的外购商品、自制产成品等,但不包括自制半成品,对自制半成品应单独设置“自制半成品”科目进行核算。现行会计准则规定,库存商品包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品以及寄存在外的商品、制造和修理完成的接受来料加工的代制品和对外单位加工修理的代修品等,未提及自制半成品。不过,现行会计准则明确规定了自制半成品的归属,并指出,企业已经生产完成并已验收入库的产成品以及入库的自制半成品,应于期(月)末,借记“库存商品”等科目,贷记“生产成本”科目(基本生产成本)。可见,现行会计准则所讲的库存商品,还包括自制半成品。现行会计准则取消了“自制半成品”科目,将自制半成品纳入库存商品的范畴进行核算,避免了繁复设置会计科目,从而简化了存货核算的手续。

四、委托代销商品主要涉及支付手续费方式且通过“发出商品”科目核算

按原会计制度规定,无论是采用支付手续费方式委托代销商品,还是采用视同买断方式委托代销商品,在发出时均作为存货的组成部分,转入“委托代销商品”科目进行核算;而在收到受托单位转来的代销清单时,才作为销售处理。根据现行会计准则的规定,采用视同买断方式委托代销商品,在符合商品销售收入确认条件时,应按销售处理,不再通过“委托代销商品”科目核算。按现行会计准则规定,采用支付手续费方式委托其他单位代销的商品,可以在“发出商品”科目核算,也可

低于成本销售商品的经济实质、会计及税务处理

魏 知 李 筠 周先宁

(西安市国家税务局 西安 710061 西安万象财务咨询公司 西安 710075 西安职业技术学院 西安 710048)

【摘要】 本文首先就低于成本销售商品交易事项的经济实质进行了分析,然后对低于成本销售商品交易事项的会计处理及税务处理进行了探讨。

【关键词】 经济实质 会计处理 税务处理

低于成本销售商品的交易事项,其成因颇为复杂。本文不考虑形成该交易事项的原因,从正面就低于成本销售商品交易事项的经济实质、会计处理及税务处理作一探讨。

一、低于成本销售商品交易事项的经济实质

《企业会计准则——基本准则》规定:收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。低于成本销售商品交易事项不符合收入定义,不能确认为收入,其实质是一种损失。

首先,低于成本销售商品不属于日常活动发生的经济业

以单独设置“委托代销商品”科目核算。可见,按现行会计准则规定,视同买断方式委托代销商品,符合收入确认条件的,在发出时按销售处理,不再构成存货的组成部分;而采用支付手续费方式委托代销商品,无论怎样处理仍应属于存货范畴。现行会计准则规定的处理办法,更符合实质重于形式原则,更能体现权责发生制的要求和收入确认原则。

五、增设了“发出商品”科目,取消了“分期收款发出商品”科目

按原会计制度规定,采用分期收款方式销售商品,在商品发出时,按商品的实际成本(或进价),借记“分期收款发出商品”科目,贷记“库存商品”科目。于每期销售实现时,在确认收入的同时,按商品全部销售成本与全部销售收入的比率,计算本期应结转的营业成本,借记“主营业务成本”等科目,贷记“分期收款发出商品”科目。可见,按原会计制度处理,未到合同约定的收款日,分期收款发出商品仍然属于存货的组成部分。现行会计准则增设了“发出商品”科目,用于核算未满足收入确认条件但已发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),包括采用支付手续费方式委托代销发出商品和未满足收入确认条件的分期收款发出商品。同时规定,采用递延方式分期收款销售商品,满足收入确认条件的,按应收合同或协议价款,借记“长期应收款”科目;按应收合同或协议价款的公允价值,贷记“主营业务收入”等科目;按其差额,贷记“未实现融资收益”科目,同时结转销售成本。可见,现行会计准则将满足收入确认条件的分期收款方式销售的商品,在发出时

务事项。《企业会计准则——应用指南2006》将“日常活动”界定为:企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。众所周知,企业的经营目标就是追求利润最大化,而低于成本销售商品的目的是为了获取利润,而是为了减少损失,因此它不是企业的经营目标,更不可能是企业的经常性活动,它带有明显的被迫性和偶发性。另外,也不能将这种活动划为“与之相关的活动”,这里的“与之相关的活动”是指“企业对外出售不需用的原材料,利用闲置资金对外投资、对外出租固定资产、无形资产等”。显然,只有企业在日常活动

按具有融资性质的销售处理,不再作为存货的组成部分。这样处理更能体现实质重于形式原则和收入确认原则。

六、存货跌价损失由计入管理费用转归资产减值损失

按原会计制度规定,企业提取的存货跌价准备,借记“管理费用”科目,贷记“存货跌价准备”科目,转回多余的存货跌价准备时作相反的分录。按原会计制度进行账务处理,各种资产减值损失分别记入不同的会计科目,难以从总体上掌握全部资产减值的情况。根据现行会计准则的规定,企业计提的各种资产减值准备,一律通过“资产减值损失”科目核算。所以,计提存货跌价准备时,借记“资产减值损失——存货跌价损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。存货价值又得以恢复的,在原已计提的跌价准备金额内,按转回的金额作相反的分录。按现行会计准则的规定进行账务处理,将存货跌价损失与其他各种资产减值损失一律记入“资产减值损失”科目,这样处理不仅能够提供存货及其他资产发生减值损失的明细资料,而且能够直接提供综合反映各种资产减值损失的总括核算资料。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
3. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001