

新存货准则的主要变化及其影响



重庆 周琼芳 徐鸿

一、新存货准则新增内容及其影响

1. 借款费用计入存货成本。《企业会计准则第1号——存货》(以下简称新存货准则)规定,应计入存货成本的借款费用,按照《企业会计准则第17号——借款费用》处理。由此可知,适用于借款费用资本化的资产可以是固定资产、投资性房地产,也可以是经过相当长时间才能达到可销售状态的存货(如大型船舶、飞机等),新会计准则扩大了借款费用资本化的范围。判断借款费用是否资本化的主要依据是看其是否需要经过相当长时间才能达到可使用或可销售状态,这种做法与国际会计准则趋同。

允许将借款费用计入存货成本,其产生的影响有以下几方面:

(1)会影响某些企业(如大型船舶制造业、飞机制造业等)产品生产成本的构成。这些企业如果靠借入资金进行产品生产,那么其产品生产成本的构成项目将在直接材料、直接

人工、制造费用的基础上增加借款费用这一成本项目,旧存货 准则将这里的借款费用作为财务费用计入当期损益,而新存 货准则却将其计入产品成本,这必然会导致产品成本增加,从 而增加报告期存货资产和利润。

- (2)利用不同筹资渠道取得资金所生产产品的成本缺乏可比性。用借入资金生产产品的成本与用自有资金生产产品的成本出现较大的差异,从而导致企业与企业之间因生产产品(甚至是相同的产品)所需资金的来源不同而使其产品成本不具有可比性,甚至可能是同一企业前后各期因生产产品所需资金来源渠道上的差异导致产品成本前后会计期间缺乏可比性。
- (3)"相当长时间"具有不可操作性。新存货准则所规定的"需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态……",其中的"相当长时间"究竟是指多长时间很模糊,这种表述在实务中难以操作,应用指南中

未确认融资费用摊销表(实际利率法)

期数	租金 (1)	应摊销融资费用 新(2)=上期(4)×8% 旧(2)=上期(4)×9.7%		本金减少数 (3)=(1)-(2)		本金余额 (4)=上期(4) -本期(3)	
		新准则	旧准则	新准则	旧准则	新准则	旧准则
						257.71	250.00
_1	100	20.62	24.25	79.38	75.75	178.33	174.25
_2	100	14.27	16.90	85.73	83.10	92.60	91.15
3	100	7.40	8.85	92.60	91.15	0	0
合计	300	42.29	50.00	257.71	250.00		

- (7)租赁期内计提折旧:借:制造费用 86.57 万元[(257.71+1+1)÷3];贷:累计折旧 86.57 万元。旧准则下,借:制造费用 85.90 万元(257.71÷3);贷:累计折旧 85.90 万元。
- (8)租赁期满时:新准则下,借:累计折旧 259.71 万元;贷:融资租赁资产 259.71 万元。旧准则下,借:累计折旧 257.71 万元;贷:融资租赁资产 257.71 万元。

2. 出租人 A 公司的账务处理:

(1)租赁开始日,确认应收融资租赁款和未实现融资收益:新准则下,借:应收融资租赁款 301 万元;贷:融资租赁资产 250 万元,未实现融资收益 50 万元,银行存款 1 万元。发生的初始直接费用由承租人承担,向承租人收取。旧准则下,借:应收融资租赁款 300 万元;贷:融资租赁资产 250 万元,未实现融资收益 50 万元。同时记录当期发生的初始直接费用,借:管理费用 1 万元;贷:银行存款 1 万元。发生的初始直接费

用由出租人直接确认为当期费用。

- (2)分期收取租金:新准则下,借:银行存款 100 万元;贷:应收融资租赁款 100 万元。旧准则下,借:银行存款 100 万元;贷:应收融资租赁款 100 万元。
- (3)收到应由承租人承担的初始直接费用:新准则下,借:银行存款 1万元;贷:应收融资租赁款 1万元。旧准则下,由出租人承担,在发生时已确认为当期费用。
- (4)确认未实现融资收益:100×(P/A,i,3)=250,(P/A,i,3)=2.5。采用内插法计算得出内含利率为9.7%。

未实现融资收益分配表(实际利率法)

期数	租金 (1)	应确认融资收益 (2)=上期(4)×9.7%	本金减少数 (3)=(1)-(2)	本金余额 (4)=上期(4)-本期(3)
				250.00
1	100	24.25	75.75	174.25
2	100	16.90	83.10	91.15
3	100	8.85	91.15	0
合计	300	50.00	250.00	

第一年:新准则下,借:未实现融资收益 20.62 万元;贷: 主营业务收入——融资收入 20.62 万元。旧准则下,借:未实现融资收益 24.25 万元;贷:主营业务收入——融资收入 24.25 万元。第二、第三年略。

(5)期满收回设备:由于没有担保余值和未担保余值,故 无需作账务处理,只在固定资产备查簿中登记即可。○

2006.12 财会月刊(会计)・35・□

同样没有给出一个明确的时间界定。这样做的结果是生产产品所发生的借款费用既可以计入存货资产价值,又可以计入 当期损益,从而必然导致利润操纵现象的发生。

2. 存货出售时,相应的存货跌价准备应当予以结转。旧存货准则规定,已售存货的账面价值应当在确认其相关收入的当期确认为当期费用。新存货准则规定,对于已售存货,应当将其成本结转为当期损益,相应的存货跌价准备也应当予以结转。显然,新存货准则增加了存货出售时必须结转相应的存货跌价准备的内容。

新存货准则规定存货出售时应结转相应的存货跌价准备,由此将产生的影响有以下三方面:

- (1)实施新存货准则后,虽然存货出售时结转存货跌价准备并不会影响企业利润总额,但却会增加销售当期的毛利, 在利润表上则表现为当期主营业务利润的增加。
- (2)在存货跌价准备按单项计提时,每种存货的跌价准备是确知的,出售时便于结转。若存货跌价准备是按类别或总体计提的,在存货出售时因为存在着存货跌价准备在各种存货间的分摊问题,就会使存货跌价准备的结转变得复杂。
- (3)存货出售时要结转相应的存货跌价准备,这与固定资产、无形资产等处置时其减值准备的结转保持一致,这样做便于理解,也能够更准确及时地反映存货资产价值,不会导致账面资产虚增。
- 3. 接受投资者投入存货的成本,应当按公允价值确定。通过新旧存货准则对比可以看出,新存货准则规定对投资者投入存货的成本应当按公允价值确定,强调了公允价值的运用。公允价值的运用是本次修订会计准则的一个亮点。由此产生的影响有两方面:
- (1)避免了对投资者投入存货成本的人为操纵和存货资产信息的不实,便于向信息使用者提供更可靠的存货资产价值信息。
- (2)目前由于资本市场的不健全,公允价值的确定仍是一个难题。新存货准则并未解决在投资合同或协议约定价值不公允的情况下,存货的公允价值究竟如何确定的问题。这个问题若得不到解决,企业对存货资产价值的操纵问题就不可避免。

二、新存货准则删减内容及其影响

1. 取消了发出存货成本计算方法中的后进先出法。旧存货准则规定,企业应当根据各类存货的实际情况,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、加权平均法、移动平均法和后进先出法。旧存货准则对存货成本的确定采用了不完全列举的方法,这就给了企业较大的选择空间,增大了企业利润操纵的机会,特别表现在不少企业在物价变动时期利用后进先出法与先进先出法的转换来操纵利润。

与旧存货准则相比,新存货准则取消了后进先出法、移动平均法,将企业发出存货成本的确定方法仅限于个别计价法、先进先出法、加权平均法三种,对个别计价法的运用也进行了限定,企业通常采用的方法就只有两种,即先进先出法和加权平均法,从而减少了企业可选择的空间。由此产生的影响为:①在一定程度上减少了企业操纵利润的机会,避免了存

货的实物流转与成本流转相互脱节的问题。②避免了资产负债表日存货资产价值偏离市价的问题,符合以资产负债表为导向的观点。③不会降低上市公司的报告期利润,从而不会使股票价格降低。④与修改后的《国际会计准则第2号——存货》保持一致。

不足之处是后进先出法的取消,在短时间内会使那些存 货较多、原来又采用此法确定发出存货成本的企业的利润发 生不正常波动。

2. 取消了商品流通企业存货采购成本确定的条款。旧存货准则规定,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等。而新存货准则取消了这条规定,并在"不计人存货成本"的项目中相应地取消了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、仓储费等内容。

新存货准则规定,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。既然新存货准则没有对商品流通企业的存货进行专门的说明,这就意味着这条规定既适用于制造企业,也适用于商品流通企业。

在颁布的新准则应用指南中对此进行了相应的说明,即企业(如商品流通企业)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,可以先进行归集,期末根据所购商品的销存情况分别进行分摊,对于已售商品的进货费用,计入当期损益(主营业务成本);对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,也可在发生时直接计入当期损益(销售费用)。

对商品流通企业的这一专门说明虽从文字表述上与制造企业有所不同,但对归集后的进货费用根据商品销存情况一部分计入主营业务成本、一部分计入期末存货成本,这种处理本质上与制造企业的做法是殊途同归的。不同的只是对金额较小的进货费用进行了专门的规范,允许直接作为销售费用处理,这点与过去商品流通企业对进货费用的处理是基本一样的。

相信随着新存货准则的实施,这方面的变化将对整个商品流通企业的会计核算产生巨大的影响,会导致这些企业的存货资产和利润指标出现大幅度的波动。应用指南对"金额较小"究竟如何界定也并没有专门的说明,这必然会给会计人员的实务操作带来很大的随意性,从而使各企业资产负债表中的存货指标缺乏可比性。这种严重有悖于传统的做法会让人觉得难以理解。

3. 取消了接受捐赠及盘盈存货的成本确定方法。旧存货准则分别对接受捐赠存货的成本、盘盈存货的成本如何确定进行了规范,而新存货准则则取消了这方面的规定,相信这种变化与公允价值在会计计量中的重新引入有关,即接受捐赠存货的成本按该存货的公允价值加上相关税费确定,而盘盈存货的成本则直接按该存货的公允价值确定。但这样同样会涉及到公允价值难以确定的问题。究竟如何对接受捐赠存货及盘盈存货的成本进行确认,应用指南中也没有这方面的说明。○