

《企业会计准则第1号——存货》解析

江苏澄星磷化工股份有限公司 胡海峰

一、新准则的主要内容

1. 存货的定义及确认条件。存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处于生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货是一项资产,因此确认存货要满足《企业会计准则——基本准则》中资产确认的两个条件:一是与存货相关的经济利益很可能流入企业,二是存货的成本能够可靠计量。

2. 存货入账成本的确定。存货应按成本进行初始计量。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、保险费等。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。应计入存货成本的借款费用,按《企业会计准则第17号——借款费用》的规定处理。

收获时农产品的成本、非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的存货的成本,分别按照《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》、《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定。

3. 发出存货的计价方法。发出存货时应采用先进先出法、加权平均法或个别计价法确定发出存货的实际成本。对于性质和用途相似的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。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,通常应当采用个别计价法确定发出存货的成本。

4. 存货跌价准备的有关规定。资产负债表日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,应在原先计提金额内转回存货跌价准备,转回的金额计入当期损益。

可变现净值是指在日常活动中,以存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。确定存货的可变现净值时,应当以取得的确凿证据为基础,并考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

为生产而持有的材料等,应将其生产的产成品的可变现净值与成本作比较,按两者孰低对材料进行计价。为执行销售合同或劳务合同而持有的存货,其可变现净值应以合同价格为基础计算;超出合同订购数量的存货的可变现净值应以一般销售价格为基础计算。

存货跌价准备一般应按单个存货项目计提;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别计提;与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的,且难以与其他项目分开计量的存货,可以合并计提。

5. 低值易耗品和包装物的特殊规定。对低值易耗品和包装物应采用一次转销法或五五摊销法进行摊销,计入相关资产的成本或当期损益。

6. 存货毁损的规定。发生存货毁损,应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。存货盘亏造成的损失,应计入当期损益。

7. 有关存货披露的规定。在企业会计报表附注中,应当披露与存货有关的下列信息:①各类存货的期初和期末账面价值;②确定发出存货成本所采用的方法;③用于担保的存货账面价值;④与存货跌价准备有关的情况,包括存货可变现净值的确定依据、存货跌价准备的计提方法、当期计提和转回的存货跌价准备的金额等。

二、新准则规定的主要变化

现行涉及存货的会计核算规定主要是财政部2001年11月发布的《企业会计准则——存货》(简称“原准则”)和2000年12月发布的《企业会计制度》(简称“原制度”)。相对于原准则、制度,新准则有以下变化:

第一,新准则在发出存货计价方法中取消了后进先出法,不再允许选择后进先出法。

第二,新准则明确了存货成本中可包括借款费用,即可进行利息资本化,前提是符合《企业会计准则第17号——借款费用》的相关规定。

第三,原准则、制度规定,商品流通企业采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用以及运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等,不计入存货成本,直接计入损益。而新准则中取消了该项规定。

第四,新准则与原准则、制度均规定,投资者投入存货的成本应按照投资合同或协议约定的价值(即投资各方确认的价值)确定。而新准则增加了“合同或协议约定价值不公允的除外”的规定,目的是防止相关规定被滥用。

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。这主要是考虑到在经济条件下,企业收到捐赠的可能性较小。②存货盘盈。笔者认为,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。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》解析

江苏苏州新区高新技术产业股份有限公司 潘翠英

一、新准则的主要规定

新准则分为“总则”、“初始计量”、“后续计量”、“披露”四章。

1.总则。该章明确了新准则的制定依据和适用范围。

2.初始计量。新准则按长期股权投资的形成方式,分别确定长期股权投资的初始计量方法。具体为:同一控制下企业合并形成的长期股权投资,以合并日取得的被合并方账面净资产份额作为初始投资成本。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,按《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为初始投资成本。

非企业合并情况下:以支付现金取得的长期股权投资,根据实际支付的购买价款作为初始投资成本;以发行权益性证券取得的长期股权投资,按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本;投资者投入的长期股权投资,以投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本;通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,以换出资产的公允价值(或换出资产账面价值加税费)作为初始投资成本;通过债务重组取得的长期股权投资,以应享有股份的公允价值作为初始投资成本。

3.后续计量。

(1)长期股权投资的核算方法。对能够实施控制的长期股权投资,采用成本法核算;对具有共同控制、重大影响的长期股权投资,采用权益法核算;对不具有共同控制、重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,采用成本法核算。

(2)权益法核算的有关规定。初始投资成本大于投资时应

享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整初始投资成本;初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额计入当期损益并调整初始投资成本。

企业取得投资后,按应享有或分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资账面价值;在确认应享有被投资单位净损益的份额时,先要以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行适当调整;对于被投资单位除净损益以外的净资产的其他变动,投资企业应当调整长期股权投资账面价值并计入所有者权益。

(3)长期股权投资减值。采用成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,其减值按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》处理。其他的长期股权投资的减值按《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

(4)长期股权投资核算方法的转换。不符合权益法(成本法)核算条件的,要终止权益法(成本法)核算,以转换前的投资账面价值作为改变核算方法后的长期股权投资初始投资成本。

(5)长期股权投资的处置。处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款间的差额,计入当期损益。

4.披露。会计报表附注中应披露下列与长期股权投资有关的信息:子公司、联营企业、合营企业的基本情况和主要财务信息,被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况,未确认的投资损失金额,与长期股权投资相关的或有负债。

三、执行新准则对企业的影响

1.对生产周期长的企业及商业企业有较大影响。对生产周期长的企业影响大是因为新准则允许符合条件的借款费用计入存货成本。对商业企业影响大是因为新准则取消了“商品流通企业采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用以及运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等,不计入存货成本,直接计入损益”的规定。上述两类企业执行新准则后: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。

2.对原发出存货采用后进先出法计价的企业影响较大。由于取消了后进先出法,企业应改用加权平均法或先进先出法。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。

执行新准则对其他一般工业企业的影响不大。

此外,首次执行新企业会计准则时,涉及存货会计政策变更的,不作追溯调整。

总体而言,新准则较之原准则、制度的规定变化不大,在38项具体准则中是较简单的准则之一。○