

新企业会计准则讲座(二)

财政部会计司

《企业会计准则第1号——存货》

存货准则规范了企业存货的确认、计量和相关信息的披露,但是企业的消耗性生物资产和通过建造合同归集的存货成本不由存货准则规范,分别由《企业会计准则第5号——生物资产》和《企业会计准则第15号——建造合同》规范。

一、什么是存货

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、处在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、物料等。

从存货的定义可以看出,存货最基本的特征是,企业持有存货的最终目的是为了出售,不论是用于直接出售,还是需经过进一步加工后才能对外出售。存货的这一特征就使存货明显区别于固定资产等非流动资产。企业持有固定资产的主要目的是为了自用而不是出售。比如,某机床厂生产的机床,主要是为了对外出售,应作为企业的存货,但是,如果该企业将其中的某一台机床留作自用,则该台机床应作为企业的固定资产而不是存货。

存货包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及周转材料如包装物和低值易耗品等。包装物和低值易耗品等周转材料,具有固定资产的某些特征,比如企业可使用的期限可能超过一年,但考虑到我国多年实务处理的习惯以及重要性的要求,存货准则仍然将这类资产作为存货核算。

二、存货的成本

(一) 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。

1、 存货的采购成本,指企业物资从采购到入库前所发

生的全部支出,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。

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,应当计入存货采购成本。在实务中,企业也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。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。商品流通企业的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益(销售费用)。

2、 存货的加工成本,指企业在进一步加工存货(如材料)的过程中发生的追加费用,包括生产工人职工薪酬和生产车间发生的制造费用,不包括结转的材料成本。企业在加工存货过程中发生的生产工人职工薪酬和制造费用,如果能够直接计入有关的成本核算对象,则应直接计入该成本核算对象;如果不能直接计入有关的成本核算对象,应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。

企业所选择的制造费用分配方法,必须与制造费用的发生具有较密切的相关性,并且使分配到每种产品上的制造费用金额科学合理,同时还应当适当考虑计算手续的简便。分配制造费用的方法,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、生产工人工资等)和按产成品产量等。

3、 存货的其他成本,是指在存货采购和加工过程以外发生的、有助于使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。比如,企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益,但为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用,应当计入存货的成本。

企业非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,仓储费用以及不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支

出,应当计入当期损益,均不得计入存货成本。非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用通常是指超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用。

(二) 企业以其他方式取得的存货的成本

1、企业某些需要经过相当长时间的生产活动才能达到预定可销售状态的存货(比如造船厂制造的船舶)发生的借款费用,符合《企业会计准则第17号——借款费用》规定的资本化条件的,也应当计入存货的成本。

2、企业以存货、固定资产等非货币性资产从其他企业换入的存货或进行债务重组时取得债务人抵债的存货,应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》或《企业会计准则第12号——债务重组》确定相关存货的成本。

(三) 企业发出存货的成本

在日常生产经营活动中,企业生产产品领用材料、销售产成品或商品,都需要确定发出的这些存货(无论是材料还是产成品或商品)的成本。对于性质和用途相似的存货,如同类或同型号材料,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

企业确定发出存货的成本,可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法四种方法。由于后进先出法不能真实地反映存货的实际流转,因此,存货准则取消了后进先出法,这与国际准则的有关规定是一致的。在实际工作中,越来越多的企业采用计算机信息系统进行会计处理,个别计价法可以广泛应用于发出存货的计价,并且个别计价法确定的存货成本最为准确。

企业的周转材料如包装物和低值易耗品,应当采用一次转销法或者五五摊销法进行摊销。建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周转材料,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

企业销售产品或商品时,应当在确认商品销售收入时结转相应的产成品或商品成本,计入主营业务成本。如果对该产成品或商品计提了存货跌价准备,还应冲减主营业务成本,实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转主营业务成本。

企业在日常核算中采用计划成本法或售价金额核算法核算的存货成本,实质上也是存货的实际成本。比如,采用计划成本法,通过“材料成本差异”或“产品成本差异”科目将材料或产成品的计划成本调整为实际成本。采用售价金额核算法,通过“商品进销差价”科目将商品的售价调整为实际成本(进价)。

三、存货的可变现净值

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。即资产负债表日,如果存货成本低于可变现净值,存货按成本计量;如果存货成本高于可变现净值,存货按可变现净值计量,同时计提存货跌价准备,计入当期损益(资产减值损失)。如果以前减记存货价值的影响因素已经消失,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(资产减值损失)。

存货可变现净值的确定是存货准则的关键所在。企业应当严格按照存货准则的规定确定存货的可变现净值。企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

企业为生产而持有的原材料、在产品、委托加工材料等,如果用这些材料存货最终生产的产成品的可变现净值预计高于产成品的成本,该材料存货仍然应当按照成本计量。如果原材料市场价格的下降表明本企业用该材料生产的最终产成品的可变现净值低于成本,该材料应当按可变现净值计量,并对该材料计提存货跌价准备。

企业为执行销售合同而持有的存货(如产成品或商品),通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。如果企业持有产成品或商品的数量多于销售合同订购数量,超出部分的产成品或商品的可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。如果企业持有产成品或商品的数量少于销售合同订购数量,实际持有与该销售合同相关的产成品或商品应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。没有销售合同约定的产成品或商品,其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格(即市场销售价格)作为计算基础。

企业由于生产经营的调整,某些库存材料准备对外出售,在资产负债表日这些材料通常应当以材料的市场价格作为其可变现净值的计算基础,而不是其原来生产的最终产成品的市场价格。

需要注意的是,如果同一项存货(比如产成品或商品)中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的,应当分别确定该产成品或商品的可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额。

四、存货的有关科目及新旧衔接

企业在进行存货的具体账务处理时,可以根据需要设置材料采购、在途物资、原材料、材料成本差异、库存商品、发出商品、商品进销差价、委托加工物资、周转材料、存货跌价准备、资产减值损失等会计科目。企业以支付手续费方

式委托其他单位代销的商品，在“发出商品”科目核算，也可以单独设置“委托代销商品”科目并比照“发出商品”科目进行核算；企业采用收取手续费方式受托代销的商品，在“代理业务资产”和“代理业务负债”科目核算，也可以将“代理业务资产”科目改为“受托代销商品”科目，同时，将“代理业务负债”科目改为“受托代销商品款”科目进行核算。

在首次执行日，企业的存货余额不应进行追溯调整，包括原来采用后进先出法确定发出存货成本的存货余额也不应进行追溯调整，即企业应将首次执行日的各项存货的账面余额作为首次执行日的存货成本。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》

一、长期股权投资准则概述

投资是企业为了获得收益或实现资本增值向被投资单位投放资金的经济行为。企业对外进行的投资可以有不同的分类。从性质上划分，可以分为债权性投资与权益性投资等；从持有期间划分，可以分为短期投资与长期投资；从管理层持有意图划分，可以分为交易性、可供出售、持有至到期的投资等。长期股权投资准则仅规范企业持有的长期权益性投资。

二、长期股权投资准则规范的主要问题

（一）长期股权投资的范围

长期股权投资准则规范的权益性投资在范围上主要包括四个方面：一是对子公司投资，即企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资；二是对合营企业投资，即企业与其他合营方共同对被投资单位实施控制的权益性投资；三是对联营企业投资，即企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资；四是企业持有的对被投资单位不具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

除上述权益性投资以外，企业持有的其他权益性投资及债权性投资，按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行处理。

（二）长期股权投资的初始投资成本

在明确长期股权投资的范围后，应当确定各种方式下取得的长期股权投资的初始投资成本，作为长期股权投资核算的起点。

1、企业合并形成的长期股权投资，应当分别企业合并

的不同类型确定其初始投资成本。属于同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为其初始投资成本，该初始投资成本与支付对价账面价值之间的差额调整所有者权益，属于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应当按照确定的企业合并成本作为其初始投资成本，用作合并对价的非货币性资产的公允价值与其账面价值的差额计入合并当期损益。

2、除企业合并形成的长期股权投资以外，企业通过支付现金、非现金资产或发行股份等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本为实际支付的价款或发行权益性证券以及支付其他对价的公允价值。

以支付现金作为对价的，应当按照实际支付的金额作为长期股权投资的初始投资成本（不含应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润）。

以支付非现金资产作为对价的，应当按照支付非现金资产的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。支付的非现金资产存在活跃市场的，按其市场价格作为公允价值；不存在活跃市场的，可以同类或类似资产的市场价格经适当调整后作为其公允价值；既不存在活跃市场，也无法取得同类或类似资产市价的，应当以该项资产预计产生的未来现金流量现值或其他合理的方法估计的价值作为其公允价值。

发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照权益性证券的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。发行的权益性证券有明确市价的，应当以该证券的市价作为确定其公允价值的依据，同时考虑该证券的交易量、是否存在限制性条款等因素的影响；所发行权益性证券不存在公开市场，没有明确的市价可供遵循的，则应考虑以被购买股权的公允价值为基础确定其公允价值。

3、投资者投入的长期股权投资，是指投资者以其持有的对第三方的投资作为出资，投入被投资单位形成的长期股权投资。该长期股权投资原则上应当以投资各方在投资合同或协议中约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议中约定的价值不公允的除外。

（三）长期股权投资持有期间账面价值的调整和损益的确认

企业取得对被投资单位的长期股权投资主要目的是为了取得投资收益，当然如投资不利也要承担投资风险所导致的损失。持有长期股权投资期间，应当分别采用成本法或权益法核算，调整长期股权的账面价值并确认投资损益。

1、成本法。采用成本法核算的长期股权投资主要为两类：一是对子公司投资；二是对被投资单位不具有共同控制或重大影响，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。

采用成本法核算的长期股权投资，除追加投资外，其投资成本在持有期间基本上保持不变。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益，但所确认的投资收益仅限于被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额，超过部分应冲减长期股权投资的成本。

2、权益法。按照权益法核算的长期股权投资主要为两类：一是对合营企业的投资；二是对联营企业的投资。

采用权益法核算的长期股权投资，取得投资时对于初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该差额不要求调整投资成本；对于初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额一方面应调整长期股权投资的初始投资成本，同时应计入取得投资当期的损益。

取得投资后，采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值应随着享有被投资单位所有者权益的变动而变动。确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，准则中规定投资企业需要在被投资单位账面净损益的基础上经过适当调整后计算确定，有关调整因素包括如取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值与其账面价值不同产生的折旧额或摊销额对被投资单位净利润的影响，会计政策、会计期间不同对被投资单位净利润的影响等。但考虑到实务中的具体情况，投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产公允价值的，投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具有重要性的或是其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照准则中规定的原则确认投资损益的，可以被投资单位的账面净利润为基础，计算确认投资损益，同时应在会计报表附注中说明无法按照准则中规定进行核算的原因。

被投资单位发生超额亏损的，投资企业在确认应分担的亏损额时，应综合考虑长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值，在长期股权投资的账面价值减记至零以后，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限，确认投资损失，同时减记长期应收款的账面价值。另外，在投资合同或协议中约定将履行其他额外义务的，还应确认预计将承担损失的金额。

三、长期股权投资准则的新旧比较与衔接

(一) 新旧比较

长期股权投资准则（以下简称“新准则”）与原投资准则相比，主要存在以下方面差异：

1、规范范围不同。原投资准则规范了所有权益性、债权性投资的核算；新准则仅规范对子公司、联营企业、合营

企业的投资，以及投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响、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。

2、初始投资成本确定及调整不同。原投资准则未规范企业合并形成长期股权投资的初始投资成本确定，同时对投资者投入长期股权投资的作价也没有公允性的要求。新准则规范了企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定，其中对于同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其初始投资成本为合并中取得被合并方账面所有者权益的份额，另外对于投资者投入的长期股权投资的作价有公允性要求。

对于采用权益法核算的长期股权投资，原准则要求比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位账面净资产的份额，对于两者之间的差额进行调整；新准则要求比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，并且仅要求对初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产份额的部分进行调整。

3、对子公司投资的核算方法不同。原准则要求母公司对持有的子公司投资采用权益法核算；新准则要求母公司对其持有的对子公司投资在日常核算及个别财务报表中采用成本法核算，编制合并财务报表时体现为权益法。对子公司投资核算方法的调整主要是考虑与合并财务报表准则的规定相协调、防止母公司在子公司实际派发现金股利或利润前垫付资金分派现金股利或利润的情况，并且与国际财务报告准则的规定相协调。

4、权益法下投资损益的确认方法不同。原投资准则要求按照应享有被投资单位账面净利润的份额确认投资损益；新准则要求考虑取得投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值的差额对被投资单位净利润的影响进行调整后确认投资损益。

关于应分担被投资单位超额亏损的确认，原准则规定以长期股权投资的账面价值减记至零为限；新准则规定在长期股权投资的基础上，还需要考虑其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益以及投资合同或协议的约定。

(二) 新旧衔接

对于首次执行日企业持有的长期股权投资，应当区别情况进行处理：按照企业合并准则的规定属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，其尚未摊销完毕的股权投资差额在首次执行日应当全额冲销，调整留存收益；其他原采用权益法核算的长期股权投资，在首次执行日存在股权投资贷方差额的，应予冲销并调整留存收益；原采用成本法核算的长期股权投资，除重新分类应当按照金融工具准则进行核算的以外，在首次执行日的账面余额保持不变。（未完待续）

责任编辑 崔洁