

朱海林

国际会计准则第2号“存货”(下称本准则)是国际会计准则委员会于1993年修订的一项国际会计准则,属于财务报表可比性项目的一部分。新修订的准则替代了1975年批准发布的国际会计准则第2号“历史成本制度下存货的估价与列报”,并于1995年1月1日起生效。

本准则对历史成本制度下存货的会计处理作出了规定。存货,指在正常经营过程中持有以备出售的资产、为出售而仍处在生产过程中的资产以及在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料。也就是说,存货包括购置以备再销售的商品(例如,零售商购入并用于零售的货物、置存以备转售的土地和其他财产),存货也包括企业生产的完工产品、在产品以及将用于生产过程中的材料和物料;就劳务供应者而言,存货包括一些劳务费用。

1. 存货的(取得)成本

本准则规定,存货的(取得)成本应当包括所有的采购成本、加工成本以及其他使存货达到目前状态和场所而发生的成本。

存货的采购成本由采购价格、进口税金和其他税金(不含企业随后可从税务局退回的税)、运输费、装卸费用以及其他可直接分配于产成品、材料和劳务的费用构成。在确定采购成本时应扣

除商业折扣、回扣和其他类似项目。采购成本也可能包括由于最近购置以外币计价的存货而直接产生的外币汇兑差额,不过这种情况少见。

存货的加工成本包括与单位产品直接相关的成

本,如直接人工,同时也包括在将材料转化为产成品过程中发生的固定和变动间接生产费用系统地分摊的部分。固定间接费用指与产量无关,并且相对保持不变的间接生产费用,如厂房和设备的折旧和维修费用、工厂管理费用和行政费用。变动间接生产费用是指随产量直接或几乎直接变动的间接费用,如间接材料和间接人工。固定间接生产费用分配计入加工成本应以生产设备正常生产能力为基础。正常的生产能力指正常生产条件下,在若干时期或季节内预计能够达到的平均生产量,其中考虑了计划维修所形成的生产能力的损失。如果生产能力接近正常生产能力,则可采用实际生产水平。分配计入各单位产品的固定间接费用额不因较低的产量或停工而增加。未分配的间接费用在其发生的当期应确认为费用。在产量特别高的时期,分配计入单位产品的固定间接费用的数额将减少,结果存货将以较低的成本计量。变动间接生产费用应以生产设备的实际使用程度为基础分配计入每单位产品。

除采购成本和加工成本外,包括在存货中的其他成本限于使存货达到目前场所和状态而发生的成本,如非间接生产费用或为特定客户设计产品所发生的费用等。需要注意的是,有些费用不能包括在存货成本中而应在其发生的当期确认为费用。如(1)过量浪费的材料、人工或其他生产费用,(2)储存费用(那些在生产过程中为达到下一个生产阶段所必须的储存费用除外),(3)无助于使存货达到目前场所和状态的行政管理间接费用,(4)销售费用等。

对劳务提供者而言,劳务提供者的存货成本主要由包括人工、直接从事劳务提供的人员(包括监管人员)的其他费用,以及可分配的间接费用,而与销售和一般管理人员相关的人工和其他费用不包括在劳务提供者的存货成本中,应在其发生的当期确认为费用。

2. 发出存货的成本

本准则规定,对于通常不能互换使用的存货以及为特定项目生产和单独存放的货物或劳务的成本应按个别计价法计算。成本的个别计价法指按可辨明的存货项目的个别成本计价的方法。对于为某一个特别项目而准备的存货,不论是购入的还是生产的,个别计价法是个适宜的方法。但是,对于通常能互换使用的、数量较大的存货项目,不宜采用个别计价法。

除个别计价法外,本准则规定,发出存货的成本应采用先进先出法、或加权平均法计算。先进先出法假设先购入的存货先售出,结果期末留存的存货是最近购入或制造的。加权平均法,指每个存货项目的成本根据期初类似存货的成本和本期购入或制造的类似存货的

成本的加权平均数来确定的方法。该平均数可以定期计算,也可以待每次收到新货物时计算,视企业的情况而定。

另外,本准则还允许企业选用后进先出法计算存货的成本。后进先出法假定最后购入或生产的存货先售出,因而期末留存的存货是最初购入或生产的。

3. 存货成本的减记

存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格下降时,其成本可能收不回来,存货的预计完工成本或预计销售成本增加,其成本也可能收不回来。本准则规定,在此种情况下,存货成本应减记至其可实现净值。

存货通常按单个项目减记至可实现的净值,但在某些情况下,可以将类似或相关的项目分组,而按存货的类别或按某一特定行业或地区的分部减记是不恰当的。

预计可实现净值是以对存货的可变现金额进行预计时所取得的最可靠的证据为基础进行的。对可实现净值进行预计也应考虑持有存货的目的。例如,为满足公司销售或劳务合同而持有的存货量的可实现净值以合同价为基础。如果持有存货的数量多于销售合同订购量,存货超出部分的可实现净值应以一般销售价格为基础。

用于生产存货而持有的材料和其他物料不应减记

至成本以下,如果用其产生的产成品预计可按成本或更高的价格出售的话。但如果材料的价格的下降表明产成品的成本将超过可实现净值,那么该材料就应减记至可实现净值。在这种情况下,其可实现净值最合适的计量基础是材料的重置成本。

本期发生存货成本减记时,在随后的每一个期间,均应对可实现净值重新估价。如果以前使存货减记至低于成本的条件不复存在,减记的金额应重新记回,新的帐面价值应为成本和修改过的可实现净值两者中较低者。如,由于售价下降而将其成本减记至可实现净值的存货项目,在随后的期间依然在库存中而其售价已经增加。存货出售时,这些存货的帐面价值应在确认其相关的收入时,确认为费用。存货成本与减记至可实现净值的差额和所有存货的损失都应在减记或损失发生的当期确认为费用。任何减记的存货,因可实现净值增加而将减记的存货价值转回的部分应在价值转回的当期冲减已确认为费用的存货金额。

4. 存货的揭示

存货一般按类别揭示,其分类大体是:商品、生产物料、材料、在产品 and 产成品;劳务供应者的存货可能被描述为在产品。在财务报表上,存货应以成本与可实现净值两者较低者进行反映。

责任编辑 袁 庚



回顾与展望

郭代模

——为《财务与会计》出刊 200 期而作

肩负时代的使命
伴着改革的春雷
我们春风满面来此报到
我们雄心勃勃播种人间
播下了新的知识与力量
种下了爱的信息与期望
勾勒出改革的思路与财富
描绘着开放的天地与窗口

金色的八月,200期出刊了
收获的季节如此壮丽
新的知识又长成参天的大树
新的信息已变成无价的财富
新的思路正在与国际接轨
新的天地更展示着深远的含义:
辉煌的去已成历史
为着明天要展翅高飞

面对风云变幻的大千世界
我们意志更坚豪情更壮:
立足基层、面向社会
指导工作、服务读者
——这办刊的宗旨
我们坚持不变
政策宣传、知识更新
运作实用、探讨超前
——这刊物的特色
我们用心血精编