



QIYE KUAJI ZHUNZE DE KUAJI YU SHENJI YINGYONG CONGSHU

企业会计准则的会计与审计应用丛书



QIYE KUAJI ZHUNZE DE
KUAJI YU SHENJI YINGYONG

企业会计准则的 会计与审计应用

——存货、投资、非货币性交易、债务重组

顾问 阎达五

主编 赵西卜



经济科学出版社

企业会计准则的会计与审计应用丛书

企业会计准则的会计与 审计应用

——存货、投资、非货币性交易、债务重组

顾 问：阎达五

主 编：赵西卜

副 主 编：施武妹 曾 萍

编写人员（按姓氏笔画排序）：

邓小军 李永梅 李 驰 赵西卜

施武妹 曾 萍 蔡 婕

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则的会计与审计应用. 存货 投资 非货币性交易 债务重组 / 赵西卜主编. —北京: 经济科学出版社, 2004. 6

ISBN 7 - 5058 - 4273 - 0

I. 企… II. 赵… III. 企业管理 - 会计制度 - 中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 069138 号

责任编辑: 党立军

责任校对: 杨 海

版式设计: 代小卫

技术编辑: 董永亭

企业会计准则的会计与审计应用

——存货、投资、非货币性交易、债务重组

主 编: 赵西卜

副主编: 施武妹 曾 萍

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850 × 1168 32 开 12.5 印张 320000 字

2004 年 7 月第一版 2004 年 7 月第一次印刷

印数: 0001 - 5000 册

ISBN 7 - 5058 - 4273 - 0 / F · 3549 定价: 23.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

就目前而言，我国不同企业的会计核算和会计报告分别通过《企业会计准则》和相关的会计制度进行规范。尽管规范形式有所不同，但其实质内容和方法大同小异，有的甚至基本一致。从发展趋势看，会计准则应是会计规范的主要形式。正确运用现有的会计准则不仅对提高会计信息质量至关重要，而且对将要实施的各项具体会计准则的运用也会起到一定的基础性和引导性作用。为便于会计职业者对现有会计准则的正确理解和运用，我们组织编写了这套以会计准则实务应用为主要内容的系列丛书，旨在为从事会计及审计实务的职业人员尽可能提供具体指导，并为其对相关问题的深入思考提供一些思路，以提高会计职业者的业务素质、业务水平和专业技能，提高会计准则的应用质量。本套丛书注重理论联系实际，并本着“大道至简”的原则，努力做到通俗易懂，并紧密联系实际。它不仅可以作为会计和审计职业者开展工作的业务手册，而且还可以作为大专院校管理学类各专业（含会计学专业）相关人员学习新会计准则的参考用书。

本套丛书立足已经公布实施的具体会计准则，针对每一具体准则重点从六个方面进行阐述：一是准则的目的、实施范围及主要内容；二是同国际会计准则或国际惯例相比较的主要差异；三是准则的会计具体应用；四是准则应用中可能出现的问题；五是审计关注要点；附录是相关法规摘编。通过这六个方面，力图达到以下目的：

1. 明了我国实施的会计准则要解决的问题及采用的方法标

准，并了解与国际及相关会计准则的主要差异，为我国会计准则与国际会计惯例进一步协调提供理论和方法准备；

2. 对具体会计准则的应用进行具体解释，尽可能将原则性规定细化为可操作性方法，并通过大量举例使读者领会并掌握准则的基本精神和具体方法；

3. 针对实务界会计行为偏离标准时有发生这一事实，尽可能挖掘会计准则应用中可能出现的问题及审计应关注的要点；

4. 提供有利于会计准则在会计与审计应用中的相关法规指引，以增强解决实际问题的能力。

在本书编写过程中，我们主要参考了《企业会计准则》应用指南和解释，以及最新的注册会计师考试指定用书，在此向财政部会计司所有编纂会计准则解释及应用的同志们，以及注册会计师考试用书的所有编写人员表示诚挚谢意。没有他们的前期成果，本书不可能取得预期效果。

本书的出版，得到了经济科学出版社明春玲女士和出版社领导的大力支持和协助，在此深表谢意。

在本套丛书的设计、编写过程中，得到了已故著名会计学家、中国会计学会副会长、中国人民大学教授阎达五先生的悉心指导。本书的出版凝聚了阎老师的心血和汗水。借此表达对阎先生的沉痛哀思……

参加本套丛书编写的有：中国人民大学商学院会计系赵西卜，中国注册会计师、会计学硕士、中信实业银行李驰，中国注册会计师、会计学硕士、华润置地（北京）有限公司蔡婕，中国注册会计师、会计学硕士、新华联控股有限公司施武妹，中国注册会计师、会计学硕士、西藏民族学院邓小军，中国注册会计师、会计学硕士、北京国华电力有限公司曾萍，中国注册会计师、会计学硕士、新华人寿保险股份有限公司李永梅等。本套丛书由赵西卜总纂并定稿。

在本套丛书编写过程中，尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达准则思想内容和操作方法，但限于我们的水平，难免存在这样或那样的不足，恳请各位同仁不吝指正，以便进一步充实和完善。

赵西卜

2004 年 5 月 于中国人民大学静园

目 录

第一章 存货	1
一、目的、实施范围和主要内容	1
二、与国际会计准则的主要差异	29
三、会计实务应用	31
四、会计实务中可能出现的问题	83
五、审计应用及其关注要点	87
附录 相关法规摘编	97
 第二章 投资	106
一、目的、实施范围和主要内容	106
二、与国际会计准则的主要差异	126
三、会计实务应用	139
四、会计实务中可能出现的问题	188
五、审计应用及其关注要点	199
附录 相关法规摘编	212
 第三章 非货币性交易	241
一、目的、实施范围和主要内容	241
二、与国际会计准则的主要差异	256
三、会计实务应用	267
四、会计实务中可能出现的问题	295
五、审计应用及其关注要点	301

附录 相关法规摘编	307
第四章 债务重组	314
一、目的、实施范围和主要内容	314
二、与美国会计准则的主要差异	325
三、会计实务应用	328
四、会计实务中可能出现的问题	373
五、审计应用及其关注要点	380
附录 相关法规摘编	384
主编简介	392

第一章 存 货

一、目的、实施范围和主要内容

(一) 目的和实施范围

存货主要是指企业在生产经营过程中为销售或为生产消耗而持有的处于生产经营过程中的各项资产，包括企业为产品生产和商品销售而持有的原材料、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、产成品、商品等。存货通常在1年或超过1年的一个周期内被消耗或经出售转换为现金、银行存款或应收账款，或通过其他方式转换为投资等，具有明显的流动性，属于企业流动资产。在大多数企业，存货在流动资产中占有较大比重，是流动资产的重要组成部分。

随着企业生产经营及其他活动的进行，有的存货成本转化为在产品、产成品成本，有的转化为销售成本，有的转化为营业费用，有的则形成投资成本，等等。因此，存货会计所生成的会计信息是否真实、可靠，不仅影响到资产的价值是否准确，同时还直接影响到企业损益是否正确。另外，存货会计信息也是投资者债权人及其他信息使用者进行决策的重要信息依据。

为了进一步规范企业存货的会计核算（主要指确认、计量）和信息披露行为，提高会计信息的相关性和可靠性，完善我国会计准则体系，推动我国证券市场乃至整个社会主义市场经济的发

展，财政部于 2001 年 11 月 9 日发布了《企业会计准则——存货》，于 2002 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司施行，并鼓励其他企业先行施行。

（二）主要内容

《企业会计准则——存货》主要规范了企业存货的会计核算和相关信息披露的内容和方法。其主要内容包括引言、定义、确认、初始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本的结转、披露以及衔接方法共 9 个方面。

1. 引言部分主要说明了存货准则的目的和存货范围。尽管存货准则是规范所有存货项目的会计核算和信息披露的，但由于某些特殊项目由其他更具针对性的准则进行相应规范，该准则就不予涉及了，这些项目主要包括以下 4 项：

（1）因建造合同而形成的在建工程。它是指承包商因执行建造合同而形成的在建工程，这类存货的会计处理由《企业会计准则——建造合同》进行规范。

（2）农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品。这类产品是指从事农业活动以及从事矿产资源开采、挖掘活动的收获品，其会计处理将由有关的农业会计准则和采掘业会计准则进行规范。

（3）牲畜等与农业活动有关的生物资产。这类资产一般与农业活动有关，如牛、羊、猪、禽类等，其会计处理将由有关的农业会计准则进行规范。

（4）企业合并中取得的存货的初始计量问题是由企业合并业务引起的，其会计处理将在企业合并会计准则中进行规范。

另外，有关金融工具的计量问题由于一直是会计领域的难题之一，到目前为止还尚未形成共识，而且金融工具业务在我国并不普遍，其计量原则等会计基础性问题还处在研究阶段，现阶段

主要通过金融工具会计处理的相关规定对其进行核算和报告问题
进行规范，因此，金融工具也不包括在存货准则范围之内。

2. 定义部分主要规定了存货及与存货直接相关的可变现净值
和制造费用等概念的具体定义。

存货，指企业在正常生产经营过程中持有以备出售的产成品
或商品，或者为了出售仍然处在生产过程中的在产品，或者将在
生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。

可变现净值，指在正常生产经营过程中，以存货的估计售价
减去至完工估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金
后的金额。

制造费用，指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接
费用。

存货的最基本特征是：企业持有存货的最终目的是为了出售
(不论是可直接出售，还是需要经过进一步加工后才能出售)，
而不是自用或消耗。这一特征就使存货明显区别于固定资产等长
期资产。具体来讲，存货包括各种材料、在产品、半成品、产成
品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

(1) 原材料，指企业在生产过程中经加工改变其形态或性
质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购
半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料
等。

(2) 在产品，指企业正在制造尚未完工的生产物，包括正
在各个生产工序加工的产品，和已加工完毕但尚未检验或已检验
但尚未办理入库手续的产品。

(3) 半成品，指经过一定生产过程并已检验合格交付半成
品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的
中间产品。但不包括从一个生产车间转给另一个生产车间继续加
工的自制半成品以及不能单独计算成本的自制半成品，这类自制半

成品属于在产品。

(4) 产成品，指已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后，视同企业的产成品。

(5) 商品，指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

(6) 包装物，指为了包装本企业商品而储存的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。

(7) 低值易耗品，指不能作为固定资产的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品，以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低，或使用期限相对于固定资产较短，在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。

(8) 委托代销商品，指企业委托其他单位代销的商品。

需要注意的是，为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料虽然同属于材料，但是用于建造固定资产等各项工程其价值分次进行转移，并不符合存货的定义，因此不能作为企业的存货进行核算。企业的特种储备以及按国家指令专项储备的资产也不符合存货的定义，因而也不属于企业的存货。

为了正确记录和反映各项存货的收入、发出及结存情况，企业通常可以设置以下会计科目：“在途物资”、“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“自制半成品”、“库存商品”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“存货跌价准备”、“分期收款发出商品”、“生产成本”、“制造费用”、“劳务成本”等。为了加强企业对受托代销商品的管理与核算，企业在发生受托代销商品业务的情况下，还应增设“受托代销商品”和“代销商品款”会计

科目。采用计划成本核算存货的企业，还应增设“物资采购”、“材料成本差异”、“产品成本差异”会计科目；采用零售价格法核算存货的企业，还应增设“商品进销差价”会计科目。在不影响会计核算要求和会计报表指标汇总，以及对外提供统一的财务会计报告的前提下，企业可以根据实际情况自行增设、减少或合并某些会计科目。需要说明的是，尽管不同的存货有不同的特点和作用，但相对于企业其他各项资产而言，这些存货又具有相同和类似的性质与作用，为便于报表使用者分析企业资产结构、资产流动性等，一般把不同形式的存货合并为一个“存货”项目，在资产负债表中列示其净值。

可变现净值指在正常生产经营过程中，以存货的估计售价减去至完工估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额。对存货成本采用成本与可变现净值孰低原则进行期末计价，是会计核算稳健原则在存货中的具体应用。根据这一原则，当存货的可变现净值跌至存货账面价值以下时，表明该存货给企业带来未来经济利益的能力已经下降至可变现净值，因而应将可变现净值低于账面价值的预计损失从资产价值中扣除，并计入当期损益（以“管理费用”列支），否则就会虚计资产价值，给报表使用者带来误解。同时，通过该定义可知，确定企业存货的可变现净值是以企业处于正常生产经营过程作为前提的，如果企业不是处于正常生产经营过程，则该定义不能应用，而应根据终止营业的相关规定进行计量。另外，存货的可变现净值实质上指的是存货在现行环境下的净现金流入量，尽管该流入量以存货售价或合同价为计量基础，但它并不是存货的售价或合同价。因为存货在销售过程中还会发生相关的税金（如消费税、营业税、城市维护建设税及教育费附加等），以及为使存货达到预计可销售状态还会发生进一步的加工成本或加工费用等，这些都构成存货销售获得现金流入量的抵减项目，只有在存货售价或合同价的基础

上扣除这些现金流出后，才是存货的可变现净值。不难看出，确定存货的可变现净值的关键是合理估计存货售价、至完工将要发生的成本、估计的销售费用和相关税金。一般情况下，这些项目的金额可根据历史平均水平并充分考虑现实经济环境进行合理估计。对存货的可变现净值估计确定，可按下列原则进行：

(1) 产成品、商品和用于出售的原材料等直接用于出售的存货，其可变现净值根据在正常生产经营过程中，以存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税金后的金额确定；

(2) 用于生产的材料、在产品或自制半成品等需要经过加工的存货，其可变现净值根据在正常生产经营过程中，以存货的估计售价减去至完工估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额确定；

(3) 如果属于按订单生产，则以协议价为基础而不是以估计售价为基础确定可变现净值。

企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的可靠证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项等因素。这里的“可靠证据”是指确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证据，如产品的市场销售价格、与企业产品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关材料、销售方提供的有关材料、生产成本资料等。同时，还应考虑持有存货的不同目的。企业因持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。企业持有存货的目的，通常可以分为两种：

(1) 持有以备出售，如商品、产成品，其中又可细分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货两部分；

(2) 将在生产过程或提供劳务过程中耗用的存货，如材料、在产品等。同时需要注意，企业在确定存货的可变现净值时还要考虑资产负债表日后事项等的影响，这些事项应能够确定资产负债表日存货的存在状况，即在确定资产负债表日存货的可变现净

值时，不仅要考虑资产负债表日与该存货相关的价格与成本变动，而且还应考虑未来的相关事项，如预计价格走势等。

在存货可变现净值估计中，比较复杂的是材料可变现净值，对于材料，可根据下列原则进行估计：

(1) 对于用于生产而持有的材料等，如果用于生产的产成品的可变现净值高于成本，则该材料应当按成本计量。这里的“材料”指原材料、在产品、委托加工材料等。“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

(2) 如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料按可变现净值计量。

在确定存货可变现净值时，估计售价的确定是关键，一般可按下列原则确定：

(1) 为执行销售合同或劳务合同而持有的存货，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量基础。如果企业与购买方签订了销售合同（或劳务合同，下同），并且销售合同订购的数量大于或等于企业持有该存货的数量，在这种情况下，在确定与该项销售合同直接相关存货的可变现净值时，应当以合同销售价格作为其可变现净值的计量基础。如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来，但持有专门用于该标的物生产的原材料，其可变现净值也应当以合同价格为计量基础。

(2) 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购的数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。在这种情况下，销售合同约定数量的存货，应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计量基础；超出部分存货的可变现净值应以一般销售价格（即市场销售价格）作为计量基础。

(3) 没有销售合同约定的存货（但不包括用于出售的材料），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) 作为计量基础。

(4) 用于出售的材料等, 应当以市场价格作为其可变现净值的计量基础。

制造费用是企业为了生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用, 即属于产品或劳务对象成本但发生时无法确认受益对象所承担的具体金额的费用, 包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。企业应按合理的方法(如按生产工人工资、按生产工人工时、按直接成本、按产成品产量等)将制造费用分配计入产品成本。

在实际工作中, 企业应根据制造费用的性质、产品的性质以及生产方式, 结合企业自身的实际情况, 对正常生产活动发生的制造费用, 合理选择分配方法。由于企业各个生产车间或部门的生产任务、技术装备水平和费用水准各不相同, 因此, 制造费用的分配一般应按生产车间或部门进行。

企业所选择的制造费用的分配方法, 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基本合理。但是, 同时还应适当考虑计算手续的简便。在各种产品之间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、生产工人工资及福利费之和)和按产成品产量等。

按生产工人工资分配, 即按照各种产品的生产工人工资的比例分配制造费用。计算公式是:

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{车间生产工人工资总额}} \times \text{某种产品的生产工人工资总额}$$

按生产工人工时分配, 即按照各种产品的生产工人工时数比例分配制造费用。计算公式是:

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{车间生产工人工资总额}} \times \frac{\text{某种产品的生产工人工资总额}}{\text{工人工资总额}}$$

按机器工时分配，即按照各种产品的机器工作小时数比例分配制造费用。计算公式是：

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{机器工作总时数}} \times \frac{\text{某种产品的机器工作总时数}}{\text{机器工作总时数}}$$

按耗用原材料的数量或成本，即按照各种产品所耗用的原材料数量或成本比例分配制造费用。其计算公式是：

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{耗用原材料的数量（或成本）总数}} \times \frac{\text{某种产品所耗用的原材料数量（或成本）}}{\text{耗用原材料的数量（或成本）总数}}$$

按直接成本（原材料、燃料、动力、生产工人工资及应提取的福利费之和）分配，即按照计入各种产品的直接成本（原材料、燃料、动力、生产工人工资及应提取的福利费之和）比例分配制造费用。计算公式是：

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品的直接成本总额}} \times \frac{\text{某种产品的直接成本}}{\text{各种产品的直接成本总额}}$$

按产品产量分配，即按照各种产品的实际产量（或标准产量）比例分配制造费用。计算公式是：

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品的实际产量（或标准产量）}} \times \frac{\text{某种产品的实际产量（或标准产量）}}{\text{各种产品的实际产量（或标准产量）}}$$

其中，某种产品标准产量，是通过将该种的实际产量乘以换算标准产量的系数而求得的。

以上各种分配方法，通常是以各月生产车间或部门的制造费