

广大会计人员进行继续学习的必备书籍

会计从业人员继续教育学习用书

企业会计准则 精要讲解

4

吕永安 编著

本

《企业会计准则——存货》精要讲解

《企业会计准则——固定资产》精要讲解

《企业会计准则——中期报告》精要讲解

中国铁道出版社

会计从业人员继续教育学习用书

企业会计准则精要讲解 (四)

吕永安 编著

中国铁道出版社

2003年·北京

(京)新登字 063 号

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则精要讲解 .4/吕永安编著 .—北京:
中国铁道出版社,2003.7

会计从业人员继续教育学习用书

ISBN 7-113-05311-4

I. 企… II. 吕… III. 企业管理—会计制度—中
国—学习参考资料 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 061381 号

书 名:企业会计准则精要讲解(四)

作 者:吕永安

出版发行:中国铁道出版社(100054,北京市宣武区右安门西街 8 号)

策划编辑:夏 伟

责任编辑:夏 伟

封面设计:冯龙彬

印 刷:中国铁道出版社印刷厂

开 本:880×1 230 1/32 印张:5.5 字数:146 千

版 本:2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月第 1 次印刷

印 数:1~5 000 册

书 号:ISBN 7-113-05311-4/F·369

定 价:12.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版的图书,如有缺页、倒页、脱页者,请与本社发行部调换。

前 言

随着我国加入世界贸易组织,我国企业与国外企业的交往越来越多,国际资本也逐渐进入我国,我国经济的市场化程度越来越高,作为反映企业财务状况和经营成果的世界通用经济语言——会计,势必要与国际接轨。建立我国的会计准则体系,指导企业进行规范的核算与披露已成为会计改革必然。为此,财政部加快了企业会计准则的制定和颁布步伐,到目前为止已经先后制定和颁布了十几个具体企业会计准则,这些准则已经全部在上市公司中开始执行,有些已经在全国所有企业中执行,在不久的将来所有企业都要按照准则的要求进行会计核算和披露是会计改革的必然趋势。这些都使得企业对会计人员的要求越来越高,要求会计人员要不断地学习新会计准则来充实自己,以适应未来工作的需要。为了保证新制度、新准则的顺利实行,使广大的会计人员跟上时代发展的步伐,更新知识结构,提高业务素质,对会计人员进行继续教育,让会计人员继续学习,已迫在眉睫。

为了配合对广大会计人员的继续教育,满足广大会计人员继续学习的需要,在对这些准则进行认真学习和研究的基础上,结合多年来对成人的教学经验和自己的学习体会,精心编写了这套丛书。该套丛书紧扣准则内容,密切联系企业会计实际,对准则的要点进行了全面、细致、务实的讲解,具有较强的操作性。使用本书可使广大会计人员尽快掌握具体会计准则的要点,正确运用好具体会计准则,提高会计人员业务素质 and 会计工作的质量。

本册包括《企业会计准则——存货》、《企业会计准则——固定资产》、《企业会计准则——中期财务报告》等三项具体准则的原文和精要讲解,至此财政部现已颁布的各项具体准则已经全部出齐,以后根据新准则的颁布和实施情况再进行续编。

本书对各项具体准则均按着最容易让读者理解的方式安排内

容的顺序,以便广大会计人员自学和参与培训。对准则的讲解力求精确、实用,举例生动具体,是广大会计人员继续学习的必备书籍,也是对会计人员进行培训的好教材,同时也可作为在校大中专学生课外学习的参考书。

本书在编写过程中参考借鉴了相关准则指南和讲解,得到了北京铁路局财务处、石家庄铁路运输学校、石家庄铁路分局财务分处等有关领导的大力支持和帮助,在此一并感谢!

由于编著者的水平和能力有限,加之时间仓促,在编写过程中难免有疏漏和不妥之处,恳请各位专家和广大读者指教,以便修订。

编著者

2003年6月

目 录

企业会计准则——存货·····	1
《存货》精要讲解·····	6
企业会计准则——固定资产 ·····	45
《固定资产》精要讲解 ·····	51
企业会计准则——中期财务报告·····	103
《中期财务报告》精要讲解·····	109

企业会计准则——存 货

引 言

1. 本准则规范存货的会计核算和相关信息的披露。
2. 本准则不涉及：(1)因建造合同而形成的在建工程；(2)农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品；(3)牲畜等与农业活动有关的生物资产；(4)企业合并中取得的存货的初始计量。

定 义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：(1)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。(2)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。(3)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。

确 认

4. 存货在同时满足以下两个条件时，才能加以确认：(1)该存货包含的经济利益很可能流入企业；(2)该存货的成本能够可靠地计量。

初 始 计 量

5. 存货应当以其成本入账。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

采 购 成 本

6. 存货的采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、

运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。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。

加 工 成 本

7. 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。

8. 企业应当根据制造费用的性质,合理选择分配方法。可选用的分配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)、按产成品产量等。

9. 在同一生产过程中,如果同时生产两种或两种以上的产品,如联产品、主产品和副产品,并且每种产品的加工成本不能直接区分,则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法通常有售价法、实物数量法等。在分配主产品和副产品的加工成本时,通常先确定副产品的加工成本,将其差额确定为主产品的加工成本。

其 他 成 本

10. 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,如为特定客户设计产品所发生的设计费用等。

11. 下列费用不应当包括在存货成本中,而应当在其发生时确认为当期费用:(1)非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用;(2)仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用);(3)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、仓储费等费用。

其他方式取得的存货的成本

12. 通过非货币性交易换入的存货的成本,应当按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。

13. 投资者投入的存货的成本,应当按照投资各方确认的价值确定。

14. 通过债务重组取得的存货的成本,应当按照《企业会计准则——债务重组》的规定确定。

15. 接受捐赠的存货的成本,应当分别以下情况确定:(1)捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定;(2)捐赠方没有提供有关凭据的,应当参照同类或类似存货的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费确定。

16. 盘盈的存货的成本,应当按照同类或类似存货的市场价格确定。

发出存货成本的确定

17. 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等。对于不能替代使用的存货,以及为特定项目专门购入或制造的存货,一般应当采用个别计价法确定发出存货的成本。

期 末 计 量

18. 存货在会计期末应当按照成本与可变现净值孰低计量。

19. 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的影响等因素。

20. 用于生产而持有的材料等,如果用其生产的产成品的可变现净值高于成本,则该材料仍然应当按成本计量;如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本,则应当将该材料按可变现净值计量。

21. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,通常应当以合同价格作为其可变现净值的计量基础;如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量,超出部分的存货可变现净值应当以一般销售价格为计量基础。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。

22. 存货跌价准备应当按单个存货项目计提;在某些情况下,比如,与具有类似目的或最终用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关,且难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货,可以合并计提;对于数量繁多、单价较低的存货,也可以按存货类别计提。

23. 企业每期都应当重新确定存货的可变现净值。如果以前减记存货价值的影响因素已经消失,则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,转回的金额应当减少计提的存货跌价准备。

存货成本的结转

24. 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费用。

25. 将存货减记至可变现净值而形成的减记金额,应当在减记的当期确认为费用。

26. 企业应当采用系统合理的方法对低值易耗品和包装物进行摊销,计入成本费用。可选用的方法有一次转销法、五五摊销法等。

27. 盘亏或毁损的存货所造成的损失,应当在发生的当期计入损益。

披 露

28. 企业应当披露下列与存货有关的信息:(1)材料、在产品、产成品等类存货的当期期初和期末账面价值及总额;(2)当期计提的存货跌价准备和当期转回的存货跌价准备;(3)存货取得的方式以及低值易耗品和包装物的摊销方法;(4)存货跌价准备的计提方法;(5)确定存货可变现净值的依据;(6)确定发出存货的成本所采用的方法;(7)用于债务担保的存货的账面价值;(8)采用后进先出法确定的发出存货的成本与采用先进先出法、加权平均法或移动平均法确定的发出存货的成本的差异;(9)当期确认为费用的存货

成本,如主营业务成本等。

衔接办法

29. 对于本准则施行之日以前取得的存货,除跌价准备的提取应当追溯调整外,其余不作追溯调整。

附 则

30. 本准则自 2002 年 1 月 1 日起施行。

《存货》精要讲解

一、存货准则概述

(一) 存货的概念

1. 存货定义

存货是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。

该定义强调了企业持有存货的目的是为了生产经营的耗用或出售。存货包括:各种材料、燃料、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、委托加工物资、在途材料等。

需要注意,为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料,虽然和在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等同属将被耗用的材料、物资,但是用于建造固定资产等各项工程的材料,其价值分次转移到产品中去,不符合存货的定义,因此,不能作为存货进行核算。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,因而也不属于存货。

2. 存货的性质与特征

存货处于不断耗用和重置、销售和重置之中,具有鲜明的流动性,属于企业的流动资产;其价值一般情况下一次转移,并随着销售的实现一次得到补偿。与其他资产相比,存货具有以下特征:

(1) 存货是一项有形资产。

(2) 存货具有较强的流动性。其流动性高于长期资产,但低于现金及其等价物和债权性资产。

(3) 存货具有时效性和发生损失的可能性。在正常的生产经营期间内,存货能转换为现金或其他资产,但长期不能销售的存货资产或需要折价销售的存货资产将给企业造成损失。

3. 存货的确认

在同时满足以下两个条件时,存货予以确认:第一,该存货包含的经济利益很可能流入企业;第二,该存货的成本能够可靠地计量。

(1)该存货包含的经济利益很可能流入企业

资产的重要特征是预期会给企业带来经济利益,“很可能”一般指 50% 及其以上的可能性。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,就不能确认为企业的资产。存货是企业的一项重要流动资产,因此,确认存货的关键是其是否很可能给企业带来经济利益或其所包含的经济利益是否很可能流入企业。通常,存货的所有权是否属于企业是存货所包含的经济利益是否很可能流入企业的一个重要标志。比如,一般情况下,根据销售合同已经售出(取得现金或取得收现金的权利),所有权已经转移的存货,因其所包含的经济利益已不能流入本企业,因而不能再作为企业的存货进行核算,即使该存货尚未运离企业。再比如委托代销的商品,其所有权并未转移至受托方,因而,委托代销商品是委托企业存货的一部分。总之,企业在判断存货所包含经济利益能否流入企业时,通常应结合考虑该项存货所有权的归属。

(2)该存货的成本能够可靠地计量

成本能够可靠计量是资产确认的一项基本条件。存货作为企业资产的组成部分,要予以确认也必须能够对其成本进行可靠地计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得的确凿、可靠的证据为依据,并且具有可验证性。如果存货成本不能可靠地计量,则不能确认为一项存货。如企业承诺的订货合同,由于并未实际发生,不能可靠确定其成本,因此,就不能确认为购买企业的存货。又如,企业预计发生的制造费用,由于并未实际发生,不能可靠地确定成本,因此,不能计入产品成本。

(二)存货准则适用范围

1. 主体范围

根据财政部的通知,本准则暂在股份有限公司中实施,鼓励其他企业先施行。其他企业有意先行施行的,应提出申请,待报经同

级财政部门批准后施行。这就是说,本准则适用于股份有限公司和其他所有企业,只是其他企业要执行本准则,先要经过财政部门的批准。

2. 时间范围

根据财政部的通知,本准则 2002 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司中实施,鼓励其他企业先施行。同时,本准则规定:对于准则施行之日以前取得的存货,除跌价准备的提取应当追溯调整外,其余不作追溯调整。

这就是说,本准则适用于 2002 年 1 月 1 日以后发生的、涉及存货的所有业务,对于 2002 年 1 月 1 日以前发生的跌价准备提取应当追溯调整,即本准则也适用于发生在 2002 年 1 月 1 日以前的存货跌价准备提取业务。

3. 业务范围

存货准则规范了存货的会计核算和相关信息的披露,具体包括存货的确认、初始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本结转和披露等内容。用排它方式确定了其业务范围,具体讲,本准则不涉及以下四种情况:

- (1)因建造合同而形成的在建工程;
- (2)农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品;
- (3)牲畜等与农业活动有关的生物资产;
- (4)企业合并中取得的存货的初始计量。

这些经济业务的会计处理因其各自的特殊性,需分别有不同的准则予以规范,存货准则不涉及其相关内容。

(三)运用存货准则的基本要求

1. 企业应根据存货准则的规定,合理确定存货范围。

通常,企业应当将所有权的归属作为判断一项资产是否应作为本企业存货进行核算的标志,而不应仅看其存在方式、存放地点、合同规定等。

低值易耗品从经济性质上讲属于劳动资料,其价值通过使用逐渐发生转移。为便于对低值易耗品的核算、管理,企业应将低值易耗品纳入存货的核算内容中。

2. 企业应当根据存货准则的规定,正确地确定存货的入账价值、发出存货的成本、存货的期末计量,并按规定合理计提存货跌价准备。

企业所选择的用于确定发出存货的成本的方法如先进先出法、加权平均法等会计方法应能够真实、公允地反映企业的财务状况和经营成果。有关的会计方法一经确定,不得随意变更。如变更,应在会计报表附注中披露变更的理由及由此所造成的财务影响。

3. 企业应当正确记录和反映各项存货收入、发出和结存情况。

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”、“受托代销商品”、“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。采用计划成本法核算存货的企业,还应增设“物资采购”、“材料成本差异”、“产成品成本差异”会计科目;采用销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表的前提下,企业可以根据实际情况自行增设、减少、合并某些会计科目。

二、存货的初始计量

存货的初始计量是指企业取得存货时入账价值的确定。根据准则的规定,存货应当以其成本入账。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

不同的存货其成本的构成也不一样。通常情况下,材料、商品、低值易耗品等外购存货的成本为其采购成本;产成品、半成品、委托加工物资等自制存货的成本为其采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本。

(一) 存货采购成本的构成

存货的采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运

输费(一般是指市外长途运费)、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。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,不包括运输费、装卸费、保险费等。

在确定存货的采购成本时,应准确把握采购价格、其他税金、其他可直接归属于存货采购的费用等构成内容。

1. 采购价格

采购价格是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款,但不包括按规定可以抵扣的增值税额。

2. 其他税金

其他税金是指企业购买、自制或委托加工存货发生的除进口关税、可抵扣的增值税(进项税)以外的消费税、资源税和不能从销项税中抵扣的增值税进项税额等。

3. 其他可直接归属于存货采购的费用

其他可直接归属于存货采购的费用是指在存货采购成本中除上述各项以外的可直接归属于存货采购的费用,如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。这些费用能分清负担对象的,应直接计入存货的采购成本;不能分清负担对象的,应选择合理的分配方法,分配计入有关存货的采购成本。分配方法通常包括按所购存货的重量或采购价格比例进行分配。

注意:一般纳税人企业按照我国税法的有关规定:(1)购进免税农产品可按购进价格的90%计入存货成本,另外10%可作为增值税进项税进行抵扣;(2)采购存货中发生的外地运输费可按93%计入存货采购成本,另外7%作为增值税进项税进行抵扣。

对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等,除合理的途中损耗应作为存货的其他可直接归属于采购费用计入采购成本外,应区别不同情况进行会计处理:(1)应向供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其赔款,冲减物资的采购成本;(2)因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗,不得增加物资的采购成本,应暂作为待处理财产损溢进行核算,查明原因后再做处理。

注意:商品流通企业存货的采购成本中不包括运输费用、装卸

费用等其他费用,这些费用在商品流通企业作为“营业费用”计入当期损益中。这里的存货是仅指商品流通企业购入的商品,不包括商品流通企业购入的其他存货,其他存货的采购成本比照上述规定处理。

(二) 存货加工成本的构成

存货的加工成本是指在存货加工过程中发生的追加费用,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。直接人工是指企业在生产产品过程中,直接从事产品生产的工人工资和福利费。直接人工和间接人工的划分依据是生产工人是否与所生产的产品直接相关,即可否直接确定其服务的产品对象。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

1. 存货加工成本的分配

企业在存货加工过程中发生的直接人工和制造费用,如果能够直接计入有关的成本核算对象,则应直接计入。否则,应按照一定方法分配计入有关成本核算对象。分配的方法一经确定,不得随意变更。存货加工成本在完工产品和在产品之间的分配应通过成本核算方法进行计算确定。

(1) 直接人工的分配。如果生产车间同时生产几种产品,则其发生的直接人工应采用一定的方法分配计入各产品成本中。由于工资形成的方式不同,直接人工的分配方法也不同。如按计时工资分配直接人工、按计件工资分配直接人工。

(2) 制造费用的分配。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、技术装备程度、管理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。

企业应当根据制造费用的性质合理选择分配方法。也就是说,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密切相关性,并且使分配到每种产品上的制造费用金额基本合理。同时还应当适当考虑计算手续的简便。在各产品之间分配制造费用的方法,通常有: