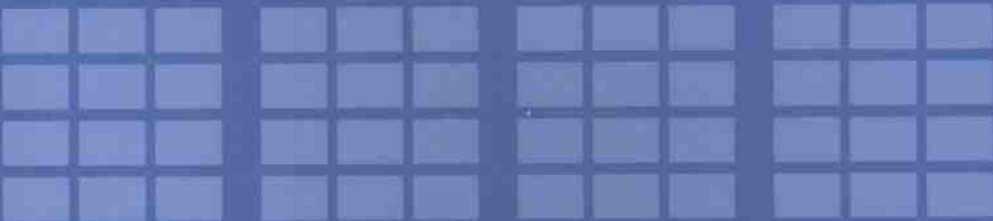


企业内部会计控制丛书



实物资产控制

原理与应用

主 编 汪前进
副主编 居维玲

SHIWU ZICHAN KONGZHI

YUANLI YU YINGYONG



黑龙江人民出版社

实物资产控制原理与应用

主 编 汪前进

副主编 居维玲

黑龙江人民出版社

.....
图书在版编目 (CIP) 数据

实物资产控制原理与应用/汪前进主编.—哈尔滨:黑龙江人民出版社, 2007.9

(企业内部会计控制丛书)

ISBN 978-7-207-07498-0

I. 实… II. 汪… III. 企业—内部审计—实物资产 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 150004 号
.....

企业内部会计控制丛书

实物资产控制原理与应用

著 作 者 汪前进 居维玲

责任编辑 姚虹云

封面设计 野 风

出版发行 黑龙江人民出版社

通讯地址 哈尔滨市南岗区宣庆小区 1 号楼

邮 编 150008

网 址 www.longpress.com

电子信箱 rmsyhy2006@126.com

印 刷 扬州鑫华印刷有限公司

开 本 889×1194 毫米 1/32

印 张 8.125

字 数 211 千字

版 次 2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-207-07498-0/F·1280

定价: 20.00 元

(如发现本书有印制质量问题, 印刷厂负责调换)

《企业内部会计控制丛书》

编 委 会

总 主 编 于吉永

副总主编 朱国华 刘良顺

编 委 于吉永 朱国华 刘良顺

王学余 王友礼 齐 跃

张 帆 肖国连 叶志群

袁 静 汪前进 严苏宁

徐 洋 刘亚玲 梁 莹

唐一飞 王铁成 居维玲

张波莲 张滨海 刘向阳

王洪军

总 序

会计工作小而言之，关系着一个企业的兴衰成败；大而言之，关系着一个国家资本市场的运营秩序、社会经济的有序运转。显然，加强会计管理尤其是会计控制成为会计工作永恒的课题，也是目前需要亟待解决的重要课题。

健全有效的内部会计控制，对于保证党和国家的方针政策与法规制度的贯彻执行、保证财产物资的安全完整、保证会计信息的质量以及保证企业经营目标的顺利实现等都具有极为重要的作用。

近年来，由于我国政府的大力推动，内部会计控制问题逐渐得到人们的重视，理论界与实务部门为此相继开展了多方面的研究。现行会计控制的研究成果中，有的从审计视角对单位的内部会计控制提出要求，有的按照内部控制五要素的框架对内部会计控制作出描述，有的侧重于对内部会计控制规范精神的解释，有的则专门针对具体业务的会计控制进行阐释，等等。这种研究对于推动单位内部会计工作的有效开展起到了积极的作用。

随着会计控制工作的深入进行，我们逐渐感到，上述对于内部会计控制面上的探讨远远不能适应会计控制实务的要求，会计实务中，迫切需要针对会计控制的具体方面进行深入细致的分析。2001年以来，我国财政部分门别类、逐一出台内部会计控制规范，在一定程度上也体现了这种要求。基于这种形势，我们组织编写了《企业内部会计控制丛书》，以推动会计控制理论研究与实务工作的开展，保证会计控制职能得到更好的发挥。

《企业内部会计控制丛书》以制造企业为蓝本，依据《内部

会计控制规范——基本规范（试行）》以及《内部会计控制规范——货币资金（试行）》等具体控制规范，借鉴 COSO 关于内部控制的先进理念，运用业务循环法，建立以会计控制为核心，延伸到企业经营管理各个主要环节的内部会计控制系统。

全套丛书从基本原理与具体应用两个方面进行设计，丛书各个分册依次为：企业内部会计控制原理与应用、货币资金控制原理与应用、采购与付款业务控制原理与应用、销售与收款业务控制原理与应用、工程项目控制原理与应用、担保业务控制原理与应用、对外投资业务控制原理与应用、成本费用控制原理与应用、实物资产控制原理与应用、筹资业务控制原理与应用以及企业预算控制原理与应用。

本套丛书的特点在于：一是具有较强的操作性。全书针对会计控制各项主要内容，各项会计业务处理流程中需要重点加以控制的环节以及应该采取的控制措施进行了分析，具有较强的操作性。二是研究适时。全书紧扣时代脉搏，针对目前人们极为关注的资产流失、财务会计信息失真等问题进行研究，从合法性与合理性控制两个角度，提出了解决上述问题的具体措施，适应了会计管理的需要。

本套丛书在编写过程中，参考了若干内部控制方面的资料。由于文献较多，未能逐一列举，在此谨向相关作者致以诚挚的谢意。

尽管我们对内部会计控制问题进行了大量的分析与思考，但限于我们的认知水平与经验以及时间仓促等原因，书中仍有可能存在不够妥当之处，敬请读者指正。

《企业内部会计控制丛书》编委会

2007 年 8 月

前 言

实物资产是指过去的交易、事项形成，并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。实物资产是企业从事生产经营和管理活动的劳动手段和劳动对象，是单位进行各项工作的基础。实物资产主要是指存货与固定资产。

存货是单位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，以及在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

固定资产则是指同时具有两方面特征的资产。即：一是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理持有的。二是使用寿命超过一个会计年度。

对于存货而言，拥有存货需要占用大量的流动资金。一般来说，企业存货占用的流动资金占整个流动资金的绝大部分。从保证生产经营活动的需要来说，存货要求充足、完备；而从节约流动资金的角度来说，存货则要求占用越少越好。因此，科学、合理地保持存货的数量，做到既能满足生产需要，又能尽可能地节约资金占用，是企业决策和现代化管理的客观要求，也是保证企业各项生产经营活动正常进行的物质基础。

在市场形势多变、市场竞争激烈的情况下，存货既可以作为季节性或不均衡生产的缓冲器，也是需求与供应不平衡的调节器，是企业供、产、销三个环节实物量和价值量的体现。目前，大多数企业面临高负债经营，合理储备存货就可以直接节约资金，降低资金成本，增加盈利。因此，加强企业存货管理，提高

资金使用效率，加速资金周转，对于提高经济效益具有重要的经济意义。

对于固定资产而言，一旦管理失控，所造成的损失远远超过其他实物资产给企业带来的影响。加强对固定资产的控制，确保固定资产真实、完整及安全，对提高企业经济效益同样具有十分重要的意义。

《实物资产控制原理与应用》由汪前进担任主编、居维玲担任副主编。本书对实物资产控制进行了条分缕析的剖析与阐述。具体内容涉及存货与固定资产的基本内涵、实物资产控制目标与控制制度、实物资产岗位分工与授权批准、存货与固定资产控制内容以及实物资产控制制度的监督检查。

在对实物资产控制基本原理进行分析的基础上，本书还就实物资产控制的具体应用进行了实证方面的探讨。

编 者

2007 年 8 月

目 录

第一章 实物资产控制概述	1
第一节 存货的种类与特点	1
第二节 固定资产的定义与特点	12
第二章 实物资产控制目标与控制制度	20
第一节 实物资产控制目标	20
第二节 实物资产控制制度	24
第三章 实物资产岗位分工与授权批准	43
第一节 存货资产岗位分工与授权批准	43
第二节 固定资产岗位分工与授权批准	47
第四章 存货控制内容	52
第一节 存货预算控制	52
第二节 存货取得、验收与入库控制	60
第三节 存货仓储与保管控制	69
第四节 存货出库与处置控制	84
第五节 存货退回、盘点及账务处理控制	93
第五章 固定资产控制内容	101
第一节 固定资产预算控制	101

第二节	固定资产增加控制	105
第三节	固定资产验收移交控制	119
第四节	固定资产转移使用控制	124
第五节	固定资产处置控制	127
第六节	固定资产账务处理控制	136
第六章	实物资产控制制度的监督检查	141
第一节	存货控制制度的监督检查	141
第二节	固定资产控制制度的监督检查	143
第七章	实物资产控制应用分析	146
案例一	我国现代连锁超市存货管理案例分析	146
案例二	家乐福存货管理案例分析	152
案例三	好又多超市成本控制案例分析	158
案例四	某电信公司固定资产投资管理流程案例分析	168
案例五	某公司资产内部控制案例分析	207
附录		239
附录一	内部会计控制规范——存货（征求意见稿）	239
附录二	内部会计控制规范——固定资产（征求意见稿）	244
主要参考资料		251

实物资产主要是指存货与固定资产。实物资产是企业从事生产经营和管理活动的劳动手段和劳动对象，是单位进行各项工作的基础。

第一节 存货的种类与特点

一、存货的内涵与特点

(一) 存货的内涵

对于存货的概念和范畴，不同的学科有不同的阐述。会计学的存货概念，涵盖了原材料、半成品、产成品、商品、包装物、低值易耗品等。比如，我国财政部 2000 年颁发的《企业会计制度》第二十条规定：存货，是指企业日常生产经营过程中持有以备出售，或仍然处于生产过程，或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等，包括各类材料、商品、在产品、半成品、产成品等。2006 年 2 月，财政部发布新修订的《企业会计准则》将存货定义为：存货是单位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，以及在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

生产与运作管理学则更多地将原材料等存货称为物料。物料是指除生产企业最终产品之外的，在生产领域流转的一切材料，包括燃料、原材料、零部件、半成品和其他辅助材料、工具以及生产过程中必然产生的边角废料统称为物料。

从会计学的“存货”和生产与运作管理学的“物料”概念、范畴来看，两者差别在于：会计学的“存货”是从价值角度定义的，生产与运作管理学的“物料”是从实物角度定义的。在外延上，“存货”包含产成品，而“物料”则没有包含产成品；“存货”没有包括废料，而“物料”则包括。其原因在于，会计学的存货中废料的价值已摊入生产的成本中，废料已无价值。

本书所称的“存货”，基本上与会计学的概念、范畴一致。

（二）存货的范围

存货是企业一项重要的流动资产，它在流动资产总额中往往占有很大的比重，并且流动性大、类别品种繁多。存货范围的确认，应以企业对存货是否具有法定所有权为依据。

凡是在盘存日期，法定所有权属于企业的一切物品，不论存放于何处或处于何种状态，都应作为企业的存货。反之，凡是法定所有权不属于企业的物品，即使尚未离开企业，也不应包括在本企业存货的范围之内。

企业存货的范围包括：

1. 在正常经营过程中储存以备出售的存货

这种情况是指企业在正常经营过程中处于储存等待出售状态的各种物品，比如工业企业的库存产成品，商品流通企业的库存商品等。

2. 为了最终出售正处于生产加工过程中的存货

这种情况是指为了最终能够出售，目前尚处于生产加工过程中的各种物品，比如工业企业的在产品和自制半成品等。

3. 为了生产供销售的商品或提供服务以备消耗的存货

这种情况是指企业为生产产品或提供服务而储存的各种物

品,比如工业企业为生产产品而储存的原材料、燃料等,工业企业和商品流通企业为提供劳务而储存的包装物,低值易耗品等。

(三)存货的类型与内容

1. 存货的类型

存货的分类方式有许多种,如表 1-1 所示:

表 1-1 存货的类型表

分类方式	类 型
按加工位置	1. 原材料存货 2. 在制品存货 3. 制成品存货
按需求特性	1. 独立性存货 2. 相关性存货
按储存特性	1. 缓存存货 2. 预期存货 3. 周期存货 4. 在途存货
按重要性	1. A 类存货(量少价高、占总成本比率最高) 2. B 类存货(其次) 3. C 类存货(量多价低、占总成本比率最低)

由上表可知,不同的分类方式会得到相应不同的存货类型。

2. 存货的内容

不同行业的企业,存货的内容和种类有所不同。

(1) 制造业企业。制造业企业存货主要包括:原材料、委托加工材料、包装物和低值易耗品、在产品及自制半成品、产成品等。

原材料是指企业通过购买或其他方式取得的用于制造产品并构成产品实体的物品,以及供生产耗用但不构成产品实体的辅助材料、修理用备件、燃料以及外购半成品等。

委托加工材料是指企业因技术及加工能力或因经济原因委托外单位代为加工的各种材料。

包装物和低值易耗品指为了包装本企业的产品或商品而储备的各种包装容器和在生产经营及管理过程中使用的价值低、易损耗的各种劳动资料。

在产品及自制半成品是指正处于生产加工过程中的产品和已经经过一定生产加工过程，但尚未全部完工，在销售以前还需要进一步加工的中间产品。

产成品是指已完成全部生产加工过程，可以对外出售的产品。

(2) 流通企业。流通企业存货主要包括：商品、材料物资、包装物、低值易耗品等。

商品是指为了出售而购入的各种商品以及自制的各种商品等。主要包括：库存商品、在途商品和委托代销商品等。

材料物资是指在商品购销调存过程中，为了修理固定资产和低值易耗品所备用的材料以及低价值的物品。

(3) 其他行业。其他行业，比如建筑安装企业的存货，主要包括：库存材料、周转材料、低值易耗品、委托加工物资等。比如，服务业存货，主要包括：物料用品、办公用品、家具用具等。

(四) 存货的特点

尽管存货在不同类型的组织和单位包含的具体内容不同，但都具有以下特点：

1. 存货在流动资产中所占金额较大

存货计价正确与否、存货资金占用量高低、存货是否符合单位的实际需要等，对单位的财务状况均有较大影响。存货多计或少计，在一定程度上能影响多项重要的财务分析指标，比如流动比率、存货周转期等，从而影响人们对单位偿债能力和资产运转情况的整体评价。

2. 存货种类、数量繁多，而且存放分散

这一特点导致对存货盘点比较困难。存货会计记录工作量

大，容易发生记账错误。存货实物容易发生损坏、变质、短缺、被盗等情况。

3. 存货计价方法较多

为了使存货成本能恰当地反映存货的实际价值和不同单位经营管理的需要，存货计价可以采用多种方法，比如存货发出的先进先出法、加权平均法、个别计价法等。

众多的计价方法使存货的会计处理更为复杂。

4. 存货对净收益影响较大

按照收入与费用配比要求，存货被销售出去的同时，企业应按存货成本结转产品销售成本。存货同销售成本的这种依存关系，决定了存货价值的确定，直接影响单位当期的净收益。

5. 存货流动性强

存货从形成（包括购入和自制）到保管、发出、使用、销售，不仅实物在不停地移动，其责任人也在不断变换，这些环节都容易出现弊端。

二、存货管理的目的与意义

（一）企业持有存货的原因

存货的数量、种类在不同企业千差万别。有的企业存货需求量巨大，有的需求量则较小，取决于企业的生产规模、周转速度、管理水平和市场需求；存货的种类方面，不同行业也是大相径庭。有的行业需要成千上万种存货，比如大型商场、超市、飞机生产商；有的行业存货种类则比较单一，比如农产品加工、石化炼油企业。

存货在企业中的成本地位，在不同的行业也是相差很大，有的行业存货占产成本的成本比重很大，比如建筑业、家具业；有的行业存货占成本的比重很小，比如软件开发、电子唱片出版等受知识产权保护的行业。

在我国，高额的存货水平更是企业、特别是国有企业的普遍

现象。

企业持有存货的主要原因可以归纳为：

- (1) 平衡订货成本（或生产准备成本）和存货持有成本。
- (2) 满足顾客需求。
- (3) 避免由于机器出现故障、零配件有缺陷、缺少零配件、零配件供货时间被推迟等原因而造成的生产中断。
- (4) 获取折扣优惠。
- (5) 避免存货未来价格上升带来的不利影响等。

(二) 企业持有存货产生的成本

企业持有存货也会产生大量成本，主要有：

1. 购置成本

购置成本包括向供应商支付的货款，以及运输费、保险费、装卸费等。

2. 订货成本

订货成本是指从发出订单到收到存货整个过程中所付出的成本，比如办公、文书等订单处理成本。

3. 生产准备成本

生产准备成本是指使生产某种特定产品或零部件的设备，达到可以使用状态而发生的各种准备成本，比如生产试运行成本、闲置的生产工人工资、生产设备的闲置成本等。

4. 生产成本

生产成本包括生产某种特定产品或零部件的直接人工成本、直接材料成本以及间接费用。

5. 持有成本

持有成本包括存货保管费用、存货财产保险费、存货损耗，其中，最大的可能是存货占用资金的机会成本。

6. 缺货成本

缺货成本是指在存货需求量不确定的情形下，由于存货数量或者质量不能满足生产消耗或者顾客需要，而发生的损失，比如

停工损失、应急成本、现实或潜在的销售额的丧失。

企业从外部购入的存货，其相关成本就包括购置成本、订货成本、持有成本和缺货成本。

企业从内部生产的存货，其相关成本则包括生产准备成本、生产成本、持有成本和缺货成本。

(三) 存货管理的目的

一般情况下，人们设置库存的目的是防止短缺，就像水库里储存的水一样是为了保证缺水时的需要。另外，它还具有保持生产过程连续性、保障供应、快速满足用户订货需求的作用。在企业生产中，库存是由于人们无法准确预测未来的需求变化，才不得已采用的应付外界变化的一种手段，加上库存管理工作并非都做得尽善尽美，因而必然产生一些人们并不想要的冗余与囤积——不必要的库存。

常见的存货的作用，参见图 1-1 所示：

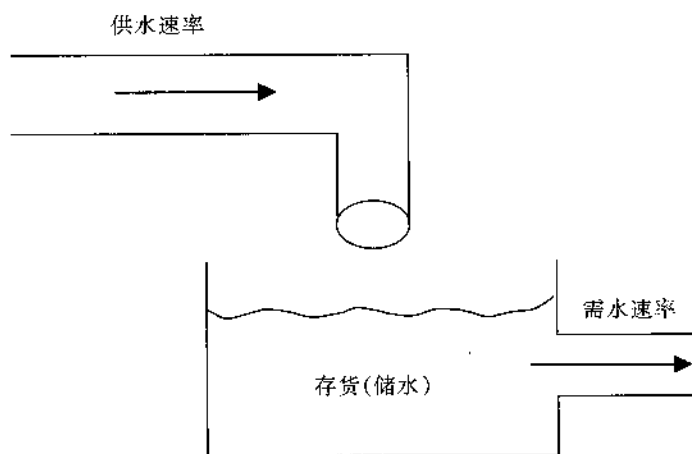


图 1-1 存货调节供需差距图

图 1-1 中，由于进水量和需求量都存在不确定性，就需要准备一个水槽（存货），以储存源源供应的水，当供水速度超过需