

新企业 会计准则

实务指南(集团公司类)

顾问：王庆成教授 刘姝威教授
主编：于小镭博士 李书锋博士



机械工业出版社
China Machine Press

CAS

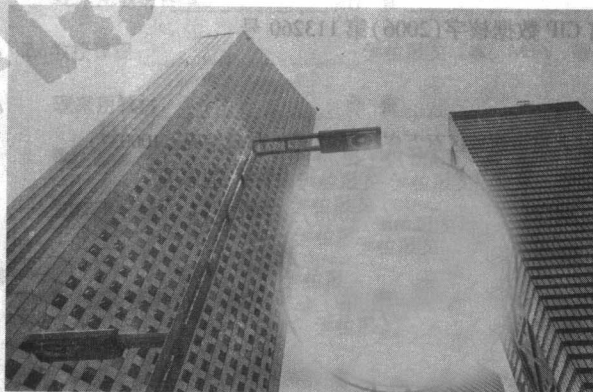
新企业会计准则丛书

新企业 会计准则

实务指南(集团公司类)

顾问: 王庆成教授 刘姝威教授

主编: 于小镭博士 李书锋博士



机械工业出版社
China Machine Press

本书主要针对集团公司的特点,对财政部2006年颁布的新《企业会计准则》以及《企业会计准则应用指南》中与集团公司相关的准则进行了系统阐释,重点突出“长期股权投资”、“企业合并”、“财务报表列报”、“现金流量表”、“合并财务报表”及“分部报告”等准则,对集团公司会计实务进行了大量例解和案例分析,并对其在集团公司实务应用中的特殊性(包括新准则实施对集团公司的影响、集团公司在执行新准则时面临的技术性问题、集团公司运用新准则的账务技巧等)进行了深入的思考和分析。本书是对新企业会计准则在集团公司中实务应用的总览总释,是各类大型企业财会人员、管理人员、财会院校师生学习和了解新企业会计准则的必备指南及学习辅导教材。

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则实务指南(集团公司类)/于小镭,李书锋主编.-北京:机械工业出版社,2006.9

(新企业会计准则丛书)

ISBN 7-111-19202-8

I. 新… II. 于… III. ①企业-会计制度-中国-指南 ②企业集团-会计制度-中国-指南 IV. F279.23-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 113260 号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑:李欣玮 吴亚军 石美华 版式设计:刘永青

北京京北制版印刷厂印刷:新华书店北京发行所发行

2006 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·20.5 印张

定价:36.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线:(010) 68326294

投稿热线:(010) 88379007

新企业会计准则丛书

丛书总策划：中企港咨询集团

中嘉会计师事务所

丛书顾问：王庆成教授 刘姝威教授

丛书主编：于小镭博士 徐兴恩教授

丛书编委会(按姓氏笔画排序)：

丁 度 于小镭 王彭生 孙 华 江连国
李书锋 陆 依 赵彦锋 吴少平 贺 欣
徐兴恩 施先旺 诸旭敏 薛祖云 薛玉莲
程隆云

本丛书系列之——

《新企业会计准则实务指南（集团公司类）》

本书主编：于小镭博士 李书锋博士

前 言

财政部于2006年2月15日发布了新的会计准则和审计准则体系，其中新会计准则将于2007年1月1日起在上市公司中执行，其他企业鼓励执行。本次新会计准则的发布是中国会计准则建设的重要跨越和重大突破。

财政部部长金人庆指出：在“十一五”规划的开局之年，中国企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的发布，是我国会计审计发展史上新的里程碑。

国际会计准则委员会主席戴维·泰迪指出“中国企业会计准则体系的发布实施，使中国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同，是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。”

可以说新会计准则体系是与中国国情相适应同时又与国际会计准则充分趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。新企业会计准则建立起了一套较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准体系。

新企业会计准则体系强化了为投资者和社会公众提供有助于决策的会计信息的新理念，实现了与国际惯例的趋同，首次构建了比较完整的有机统一体系，并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴，实现了我国企业会计准则建设新的跨越和突破。

新企业会计准则体系，由基本准则、具体准则和应用指南3个部分构成。其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。这次发布的企业会计准则体系，包括1项基本准则和38项具体准则。和过去的会计准则相比，新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。

为便于广大会计工作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“新企业会计准则丛书”，旨在为广大从事财务会计的人员尽可能提供具体指导，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。它不仅可以作为各类企业财会人员、管理人员学习了解新企业会计准则的必备指南和业务手册，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。

新企业会计准则丛书系列之一——《新企业会计准则实务指南（集团公司类）》一书主要针对集团公司的特点，对财政部发布的38项具体准则和应用指南中与集团公司相关的准则进行了系统阐释，重点突出“长期股权投资”、“企业合并”、“财务报表列报”、“现金流量表”、“合并财务报表”及“分部报告”等准则，对集团公司会计实务进行大量举例和案例分析，并对其在集团公司实务应用的特殊性（包括新准则实施对集团公司的影响、集团公司在执行新准则时面临的技术性问题、集团公司运用新准则的账务技巧等）做出了深入思考和分析，是对新企业会计准则在集团公司中实务应用的总览总释，是各类大型企业财会人员、管理人员，财会院校师生学习了解新企业会计准则的必备指南和学习辅导教材。

在本书编写过程中，我们主要参考了《企业会计准则》及《企业会计准则应用指南——会计准则解释、会计科目及主要账务处理》。

本书的出版，得到了机械工业出版社华章分社领导和编辑们的大力支持和协助，在此深表谢意。

在本套丛书的设计和编写过程中，得到了中国人民大学王庆成教授、中央财经大学刘姝威教授、首都经贸大学吴少平教授的悉心指导和帮助。本书的出版凝聚了诸位老师的心血和汗水。

本丛书由中企港咨询集团和中嘉会计师事务所总策划，财政部、中国人民大学、中央财经大学、首都经贸大学、厦门大学、中央民族大学、国家会计学院、河南财经大学的专家、教授、博士组成的企业会计准则研究组共同编写。参加本书编写的有：徐兴恩、赵彦锋、黄湘、崔军、孙趁荣、张军华、周捷峥、张芳、张展霞、孙华、李书锋、施先旺、薛祖云、李红亮、黄丽君、徐玉霞、刘爱琴、吴笛、程隆云、江连国、王彭生、丁度、贺欣、刘志华、施永霞、于小镭、李湘蓉、陆依、杜军等。本书由于小镭博士、李书锋担任主编。

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、准确表达准则的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。

“新企业会计准则丛书”编委会

2006年9月

“新企业会计准则丛书”系列预告

新企业会计准则实务指南与讲解

出版日期:2006 年 5 月

定价:38 元

新企业会计准则实用手册

出版日期:2006 年 5 月

定价:38 元

新企业会计准则实务指南(上市公司类)

出版日期:2006 年 9 月

定价:38 元

新企业会计准则实务指南(集团公司类)

出版日期:2006 年 9 月

定价:36 元

新企业会计准则实务指南(中小企业类)

出版日期:2006 年 9 月

定价:36 元

新企业会计实务讲解(全国会计人员培训必备参考教材)

出版日期:2006 年 7 月

估价:36 元

新企业会计准则疑难解答与案例分析

出版日期:2006 年 11 月

估价:36 元

新企业会计准则实务指南(金融企业类)

出版日期:2006 年 11 月

估价:36 元

中国企业会计准则实务全书(约 200 万字的大型工具书)

出版日期:2006 年 12 月

估价:198 元

目 录

前言

第一篇 一般业务准则（集团公司）

第一章 存 货

- 第一节 准则讲解…………… 1
- 第二节 集团公司会计实务应用…………… 9
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 15

第二章 长期股权投资

- 第一节 准则讲解 …………… 18
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 25
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 31

第三章 投资性房地产

- 第一节 准则讲解 …………… 33
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 35
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 38

第四章 收 入

- 第一节 准则讲解 …………… 39
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 43
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 50

第五章 政府补助

- 第一节 准则讲解 …………… 51
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 53
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 58

第六章 职工薪酬

- 第一节 准则讲解 …………… 61
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 66

- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 66

第七章 所 得 税

- 第一节 准则讲解 …………… 68
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 70
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 73

第八章 外 币 折 算

- 第一节 准则讲解 …………… 75
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 81
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 83

第九章 企 业 合 并

- 第一节 准则讲解 …………… 84
- 第二节 集团公司会计实务应用 …………… 88
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 94

第二篇 特定业务准则（集团公司）

第十章 非货币性资产交换

- 第一节 准则讲解 …………… 97
- 第二节 集团公司会计实务应用…………… 103
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 104

第十一章 资 产 减 值

- 第一节 准则讲解…………… 106
- 第二节 集团公司会计实务应用…………… 114
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 …… 117

第十二章 债务重组

- 第一节 准则讲解····· 119
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 121
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 124

第十三章 借款费用

- 第一节 准则讲解····· 126
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 131
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 135

第十四章 租 赁

- 第一节 准则讲解····· 139
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 143
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 156

第十五章 或有事项

- 第一节 准则讲解····· 161
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 166
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 170

第十六章 企业年金基金

- 第一节 准则讲解····· 172
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 178
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 180

第三篇 特殊行业准则（集团公司）

第十七章 金融工具确认和计量

- 第一节 准则讲解····· 182
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 190
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 194

第十八章 金融资产转移

- 第一节 准则讲解····· 195
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 198
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 200

第十九章 套期保值

- 第一节 准则讲解····· 201
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 207
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 210

第四篇 报告准则（集团公司）

第二十章 财务报表列报

- 第一节 准则讲解····· 212

- 第二节 集团公司会计实务应用····· 214

- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 235

第二十一章 现金流量表

- 第一节 准则讲解····· 237
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 244
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 250

第二十二章 金融工具列报

- 第一节 准则讲解····· 255
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 259
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 262

第二十三章 会计政策、会计估计变更和差错更正

- 第一节 准则讲解····· 264
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 269
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 273

第二十四章 资产负债表日后事项

- 第一节 准则讲解····· 275
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 276
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 277

第二十五章 中期财务报告

- 第一节 准则讲解····· 279
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 285
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 286

第二十六章 合并财务报表

- 第一节 准则讲解····· 287
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 291
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 299

第二十七章 分部报告

- 第一节 准则讲解····· 304
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 307
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 310

第二十八章 关联方披露

- 第一节 准则讲解····· 312
- 第二节 集团公司会计实务应用····· 314
- 第三节 准则在集团公司应用中的思考 ··· 316

第一篇 一般业务准则(集团公司)

第一章

存 货

为了规范存货的会计核算和披露,财政部于2001年11月9日发布了《企业会计准则——存货》,从2002年1月1日起施行。该准则对规范企业存货的核算起到了积极作用,但也存在一些问题,如确定发出存货实际成本的移动加权平均法和后进先出法不具有普遍性,或不能真实反映存货流转情况;又如,对需要通过相当长时间的生产活动才能够达到销售状态的存货,其借款费用直接计入当期损益不利于客观真实地反映存货成

本。因此,为满足建立完整的会计准则体系,适应世界经济一体化发展进程,进一步规范存货的确认、计量和披露,向有关各方提供真实、可靠的财务会计信息,财政部借鉴国际会计准则的合理内容,针对我国会计实践中出现的问题,对存货准则进行了修订,并于2006年2月发布了《企业会计准则第1号——存货》,要求上市公司2007年1月1日起施行,鼓励其他企业参照实施。

第一节 准则讲解

存货准则对集团公司同样适用。具体规范集团内母公司、子公司各自的存货核算以及集团公司关联方发生存货交易时的核算。

一、存货的概念与分类

本准则规定:“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消耗的材料和物料等。”可见,作为存货,是用于日常经营活动中的,不是为日常经营活动而持有的,如工业企业自行进行工程建造而储备的工程用料,就不能作为工业企业的存货看待,因为工程建造不属于工业企业的日常经营活动;持有存货目的是为了直接出售或进一步加工后出售,而不是自用或消耗;存货具有明显的流动性,具有较强的变现能力;存货是有形资产。

企业的存货通常包括各类材料、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。

二、存货的确认条件和初始计量

(一)存货的确认

关于存货确认的条件,本准则规定:“与该存货有关的经济利益很可能流入企业;该存货的成本能够可靠地计量。”

1. 与该存货有关的经济利益很可能流入企业

资产最重要的特征是预期会给企业带来经济利益,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。存货作为一项重要的流动资产,对其确认,关键是要判断是否能给企业带来经济利益,或与存货有关的经济利益是否很可能流入企业。通常,拥有存货的所有权,是与该存货有关的经济利益很可能流入企

业的一个重要标志。因此,凡是对存货拥有所有权,无论其存放在何处,均应作为本企业的存货;反之,如果没有取得所有权,即使存放在企业,也不能作为本企业的存货。例如,已经售出但还在本企业仓库中存放的产成品,因所有权已非本企业所有,与其相关的经济利益已经不能够流入企业,因而不能作为本企业的存货核算。又如,企业已经付款,但在运输途中尚未到达企业的材料物资,其所包含的经济利益已经能够流入企业,因此,应当作为企业的存货。

2. 该存货的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地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,要予以确认就必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本能够可靠地计量,必须以取得确凿、可靠的证据为依据,并且具有可验证性。如果存货的成本不能可靠地计量,则不能确认为存货。例如,企业与供货方签订了购料合同,在材料购买活动尚未实际发生时,由于不能可靠地确定其购买成本,因此,不能将购料合同中的材料作为存货确认。

(二) 存货的初始计量

存货的初始计量是指取得存货时的价值计量。本准则规定:“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。”通过购买取得的存货,如原材料、商品、低值易耗品等,按采购成本计价;通过加工制成的存货,如产成品、半成品、在产品、委托加工物资等,按所耗材料存货的采购成本、加工成本以及按照一定方法分配的制造费用计价;另外,使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本也应计入存货成本。

1. 存货的采购成本

外购存货的采购成本即在采购过程中所发生的支出,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。

需要注意的是:

①对于采购过程中发生的存货毁损、短缺等,合理损耗部分应当作为存货采购费用计入存货的采购成本,其他损耗不得计入存货成本。如购入的存货需要经过挑选整理才能使用的,在挑选整理过程中发生的工资、费用支出以及物资损耗的

价值,应计入存货的成本;从供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺、毁损赔款,则应冲减物资采购成本。

②商品流通企业存货的采购成本只包括采购价格、进口关税和其他税金等。采购时发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、入库前的挑选整理费等,在发生时计入当期损益,不计入商品的采购成本。

【例 1-1】 2005 年 12 月 10 日,长城公司外购一批 A 材料,“增值税专用发票”上列示的购买金额为 50 000 元,进项增值税为 8 500 元;运输过程中发生运输费 2 000 元,保险费 1 500 元,途中发生物资损耗估价 800 元,其中 500 元属定额内损耗,材料入库前需挑选整理,发生人员人工费 1 000 元,挑选整理中毁损物资估价 500 元。

$$\begin{aligned}\text{材料采购成本} &= 50\,000 + 2\,000 + 1\,500 + 500 \\ &\quad + 1\,000 + 500 \\ &= 55\,500(\text{元})\end{aligned}$$

2. 存货的加工成本

即产品的加工成本。包括直接加工费用和间接加工费用,直接加工费用是指在产品的加工过程中直接作用于产品加工过程中的费用,如直接人工费、燃料及动力费、其他直接费;间接加工费用即制造费用,是指为组织和管理产品生产而发生的费用。

直接人工费,是直接从事产品生产的生产工人工资及福利费。如果生产部门(如生产车间)只生产一种产品,则生产工人的工资及福利费直接计入该产品成本中;如果生产部门同时生产几种产品,生产工人的工资及福利费,则应采用一定方法分配计入各种产品成本中。如果是计时工资,可按各种产品的加工时间进行分配;如果是计件工资,由于计件工资是按产品分别计算的,则直接计入各产品成本。

燃料及动力费、其他直接费计入产品成本的方式同直接人工费。

制造费用,即间接费用,包括生产部门管理人员的工资和福利费、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费用等。应按合理的方法将制造费用分配计入各产品成本。

【例 1-2】 2005 年 12 月,长城公司的生产部门同时生产甲、乙两种产品,分别耗用 A、B 材料,A 材料外购成本 43 000 元,B 材料外购成本 38 000 元;生产甲产品的生产工人计件工资 17 000 元,生产乙产品的生产工人计件工资 12 000 元;甲、乙两种产品的生产共耗动力费用 5 000 元;该生产部门为组织管理甲、乙产品生产,发生间接费用 6 200 元;甲、乙产品生产工时分别为 380 元和 240 元。甲、乙两种产品共耗的动力费及生产部门的组织管理费,均按生产工时比例法进行分配。

$$\begin{aligned}\text{甲产品加工成本} &= 17\,000 + 17\,000 \times 14\% \\ &\quad + (5\,000/620) \times 380 \\ &\quad + (6\,200/620) \times 380 \\ &= 26\,242.8(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙产品加工成本} &= 12\,000 + 12\,000 \times 14\% \\ &\quad + (5\,000/620) \times 240 \\ &\quad + (6\,200/620) \times 240 \\ &= 18\,014.4(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{甲产品生产成本} &= 43\,000 + 26\,242.8 \\ &= 69\,242.8(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙产品生产成本} &= 38\,000 + 18\,014.4 \\ &= 56\,014.4(\text{元})\end{aligned}$$

3. 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。

【例 1-3】 假定例 1-2 乙产品生产前,为其发生特定设计费用 3 000 元。这笔费用属于使乙产品达到目前场所和状态所发生的其他支出,应计入乙产品成本中,则:

$$\begin{aligned}\text{乙产品完全成本} &= 56\,014.4 + 3\,000 \\ &= 59\,014.4(\text{元})\end{aligned}$$

需要说明的是,非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用;仓储费用;不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出等,不计入存货成本,应当于发生时确认为当期损益。

【例 1-4】 假定例 1-2 甲产品生产过程中,部分产品由于火灾烧毁,已发生直接材料损耗 3 580 元,直接人工 1 420 元,动力费 650 元,分配

制造费用 350 元。则这部分非正常消耗的费用 6 000 元作为当期费用(营业外支出)直接计入当期损益,不计入甲产品加工成本。

【例 1-5】 假定例 1-2 中甲、乙产品均为多步骤生产,半成品需经过半成品库收发,其中甲产品的半成品有部分对外销售,其销售前发生仓储费 200 元。这 200 元仓储费作为当期费用(管理费用)直接计入当期损益,不计入存货成本。

投资者投入存货的成本,准则规定,按照投资合同或协议约定的价值确定存货成本,约定价值不公允的,应以公允价值作为存货成本。

【例 1-6】 2005 年 12 月 20 日,甲、乙、丙三方共同投资设立了兴业股份有限公司。甲以其生产的产品作为投资(兴业公司作为原材料管理和核算),三方确认该批原材料的价值为 5 000 000 元。兴业公司取得的增值税专用发票上注明的不含税价款为 5 000 000 元,增值税额为 850 000 元。同时,假定兴业公司的股本总额为 30 000 000 元,甲在兴业公司享有的份额为 10%。兴业公司为一般纳税人,采用实际成本法核算存货。

由于兴业公司为一般纳税人,且投资各方确认的原材料的价值为 5 000 000 元,因此,兴业公司接受的这批原材料的入账价值为 5 000 000 元,将增值税 850 000 元单独作为可以抵扣的进项税额进行核算。

借:原材料	5 000 000
应交税金——应交增值税	
(进项税额)	850 000
贷:股本——甲	3 000 000
资本公积——股本溢价	2 850 000

有些存货,需要经过相当长时间的购建或者生产活动,才能达到预定可使用或者可销售状态,如船舶是造船厂的存货,船舶要达到可供销售的状态需要较长时间,按照准则规定,其借款费用可予以资本化,计入存货成本。在资本化期间内,每一会计期间内的借款费用资本化金额的确定,参照《企业会计准则第 17 号——借款费用》确定。

对外提供劳务的企业,准则规定,其存货成本包括从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用。

三、发出存货成本的确定

本准则规定:“企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。”

(一)先进先出法

先进先出法是以先入库的存货先发出这样一种存货实物流转假设为前提,对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法,先入库的存货成本在后入库的存货成本之前转出,据此确定发出存货和期末存货的成本。

【例 1-7】 2005 年 6 月长城公司 D 材料期初余额为 1 000 吨,单位成本 1 000 元,6 月 2 日购入 2 000 吨,单位成本 1 050 元,6 月 4 日发出 1 200 吨,按照先进先出法计算发出材料的成本。

$$1\,000 \times 1\,000 + 200 \times 1\,050 = 1\,210\,000 (\text{元})$$

采用先进先出法,期末存货成本比较接近现行的市场价值。其优点是企业不能随意挑选存货计价以调整当期利润;缺点是核算工作量比较大,对于存货进出比较频繁的企业更是如此,而且当物价上涨时,会高估企业当期利润和库存存货的价值,反之,也会低估企业存货价值和当期利润。

(二)加权平均法

加权平均法亦称全月一次加权平均法,是指以本月全部收货数量加月初存货数量作为权数,去除本月全部收货成本加上月初存货成本,据以计算出存货的加权平均单位成本,从而确定发出存货的成本和期末存货成本的方法。其计算公式如下:

存货的加权平均单位成本 = (月初结存存货的实际成本 + 本月收入存货的实际成本) / (月初结存存货的数量 + 本月收入存货的数量)

月末库存存货成本 = 月末库存存货数量 × 加权平均单位成本

本期发出存货的成本 = 本期发出存货的数量 × 存货加权平均单位成本

或 = 期初存货成本 + 本期收入存货成本 - 期末存货成本

采用加权平均法,月末一次计算加权平均单位,比较简单,而且在市场价格上涨或下跌时所计算出来的单位成本平均化,对存货成本的分摊较为折中。但是,采用这种方法,平时存货明细账只

登记收入存货的数量、单价、金额以及发出存货和结存存货的数量,无法在账面上提供发出和结算存货的单价和金额,不利于加强对存货的管理。

(三)个别计价法

个别计价法又称个别认定法、具体辨认法、分批实际法,这一方法是假定存货的成本流转与实物流转相一致,按照各种存货,逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批次或生产批次,分别按其购入或生产时所确定的单位成本作为计算各批发出存货和期末存货成本的方法。其计算公式为:

发出存货的实际成本 = 各批(次)存货发出数量 × 该批次存货实际进货单价

【例 1-8】 长城公司本月生产领用 A 材料 2 000kg,经确认其中 1 000kg 属第一批入库,单位成本为 25 元;另外 600kg 属第二批入库,单位成本为 26 元;另外 400kg 属第三批入库,单位成本为 28 元。本月发出 A 材料的成本计算如下:

$$\text{发出材料实际成本} = 1\,000 \times 25 + 600 \times 26 + 400 \times 28 = 51\,800 (\text{元})$$

这种方法能比较合理、准确地计算出发出存货的成本和期末存货的成本,但采用这种方法的前提是,需要对发出和结存存货的批次进行具体认定,以辨别其所属的收入批次,所以,实务操作工作量繁重。对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务,通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

四、存货的期末计量

本准则规定:“资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。”这里的“成本”,是指期末存货的实际成本;“可变现净值”是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计销售费用以及相关税费后的金额。当成本低于可变现净值时,存货按成本计量;反之,存货则按可变现净值计量。

(一)存货的可变现净值

可变现净值是指未来净现金流入,而不是指存货的售价或合同价。企业销售存货预计取得的现金流入,并不完全构成存货的可变现净值。由于存

货在销售过程中可能发生相关税费和销售费用,以及为达到预定可销售状态还可能发生进一步的加工成本,这些相关税费、销售费用和成本支出,均构成存货销售产生现金流入的抵减项目,只有在扣除这些现金流出后,才能确定存货的可变现净值。

(二)不同存货可变现净值的确定

产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货,在正常生产经营过程中,应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

用于生产的材料、在产品或自制半成品等需要经过加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额确定其可变现净值。

(三)通常表明存货的可变现净值低于成本的情形

存货存在下列情形之一的,表明存货的可变现净值低于成本:

①该存货的市场价格持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;

②企业使用该项原材料生产的产品的成本高于产品的销售价格;

③企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而该原材料的市场价格又低于其账面成本;

④因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,导致市场价格逐渐下跌;

⑤其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

存货存在下列情形之一的,表明存货的可变现净值为零:

①已霉烂变质的存货;

②已过期且无转让价值的存货;

③生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;

④其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(四)以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值

存货可变现净值的确凿证据,是指对确定存

货的可变现净值有直接影响的确凿证明,如产品或商品的市场销售价格、与企业产品或商品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料、生产成本资料等。

另外还应考虑资产负债表日后事项的影响,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波动,而且还应考虑未来的相关事项。即不仅限于财务会计报告批准报出日之前发生的相关价格与成本的波动,还应考虑以后期间发生的相关事项。如某企业2005年12月31日,其某产品销售价格为50 000元,根据可靠资料,预计在2006年5月,该产品销售价格将升至56 000元。那么编制2005年12月31日资产负债表确定存货价值时,应考虑该产品销售价格上升这一因素。

存货可变现净值确定的关键是存货售价的确定。如果是为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,则应按合同或协议价而不是估计售价确定可变现净值。企业持有的存货数量多于销售合同订购的数量的,超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

【例1-9】 2005年12月31日,长城公司甲产品的账面价值为192 000元,数量为480台,单位成本为400元,单位销售价格为530元。长城公司没有签订有关甲产品的销售合同。

由于没有销售合同,因此应以市场销售价格为依据估计售价:

$$480 \times 530 = 254\,400 (\text{元})$$

【例1-10】 2005年8月5日,长城公司与东方公司签订了一份销售合同,双方约定,次年2月10日,长城公司按单位售价560元的价格向东方公司提供甲产品500台。2005年12月31日,长城公司甲产品的的账面单位成本为400元,数量为480台,总成本为192 000元,市场销售价格为530元。

由于甲产品库存量小于合同约定的数量,因此,计算甲产品的可变现净值应以合同约定的价格560元作为计量基础,即估计售价为:

$$480 \times 560 = 268\,800 (\text{元})$$

【例 1-11】 假定例 1-10 中,如果长城公司期末库存数量为 600 台,超过了销售合同订购的数量,超出的 100 台的售价则按市场价 530 元计算。那么甲产品的估计售价为:

$$500 \times 560 + 100 \times 530 = 333\,000 (\text{元})$$

对于材料、在产品、半成品等存货,当用于生产而持有时,则应当将其与所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来,确定存货的可变现净值。

①如果用其生产的产品的可变现净值预计高于成本(产品生产成本),则存货价值应当按成本(材料成本)计量。

【例 1-12】 2005 年 12 月 31 日,长城公司 C 材料的账面价值为 135 000 元,市场购买价格为 130 000 元。假设不发生其他购买费用,用 C 材料生产的丙产品的可变现净值高于生产成本。

可见,用 C 材料生产的丙产品没有发生价值减损,不需要计提减值准备,即使 C 材料的账面价值高于市场价值,期末仍按账面成本价 135 000 元对 C 材料进行计量。

②材料、半成品等价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,材料等存货应当按可变现净值计量。

【例 1-13】 假定例 1-12 中 C 材料的市场价格下降至 120 000 元,市场上用 C 材料生产的丙产品的售价也发生了相应下降,由原来的 450 000 元下降为 380 000 元,生产成本为 390 000 元,尚需投入 C 材料 200 000 元,估计销售费用及税金为 51 500 元。

$$\begin{aligned} \text{丙产品可变现净值} &= 380\,000 - 51\,500 \\ &= 328\,500 (\text{元}) \end{aligned}$$

丙产品可变现净值低于生产成本,因此 C 材料期末应按可变现净值计量。

$$\text{C 材料的可变现净值} = 380\,000 - 200\,000 - 51\,500 = 128\,500 (\text{元})$$

可见,C 材料可变现净值低于成本 135 000 元,因此,期末按可变现净值对 C 材料进行计量。

五、存货成本的结转

当存货被生产耗用、对外出售时,应将已耗、已售存货的成本予以结转,确认为费用。

(一)被生产耗用存货成本的结转

1. 材料存货

按照先进先出法、加权平均法、个别计价法等计算出耗用金额后,对其成本进行结转:借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等账户,贷记“原材料”账户。

2. 包装物存货

生产领用包装物或出租包装物,采用一次转销法的,领用时应按其账面价值,借记“生产成本”、“其他业务支出”、“管理费用”等账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户。采用五五摊销法的,领用时应按其账面价值的 50%,借记“生产成本”、“其他业务支出”、“管理费用”等账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户,报废时,按其账面价值,借记“生产成本”、“其他业务支出”、“管理费用”等账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户。

随同产品或商品出售、单独计价核算的包装物,在实现商品销售结转销售成本时,应按包装物的账面价值,借记“其他业务支出”账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户。

3. 低值易耗品存货

低值易耗品也将在多个生产经营周期使用,因此,也应采用一次摊销法、五五摊销法等对其成本进行摊销结转。

低值易耗品主要用于企业内部生产、管理,因此,对其耗用成本,根据用途不同,分别计入“制造费用”、“管理费用”等账户。若采用一次摊销法,将低值易耗品的全部成本,借记“制造费用”、“管理费用”等账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户。若采用五五摊销法,领用低值易耗品时,将低值易耗品成本的 50%,借记“制造费用”、“管理费用”等账户,贷记“包装物和低值易耗品”账户;低值易耗品报废时,再摊销其价值的另一半。当然,如果有残值,应当收回,抵减制造费用、管理费用。

(二)已售存货成本的结转

月末,企业应根据本月销售各种商品的实际成本,计算应结转的主营业务成本,借记“主营业

务成本”账户,贷记“库存商品”账户。采用计划成本或售价核算库存商品的,平时的营业成本按计划成本或售价结转。月末,还应结转本月销售商品应分摊的产品成本差异或商品进销差价。

企业本期发生的销售退回,一般可以直接从本月的销售商品数量中减去,也可以单独计算本月销售退回商品成本,借记“库存商品”等账户,贷记“主营业务成本”账户。

对于集团公司来说,编制合并会计报表时,母公司与子公司、子公司相互之间销售存货所产生的营业成本和营业收入应当抵消。

【例 1-14】 某集团公司母公司个别利润表的营业收入中有 40 000 元是向其子公司销售商品实现的收入,母公司销售该商品成本为 35 000 元。子公司所购该商品期末未实现销售而形成期末存货,存货价值中包括两部分内容:一部分为真正的存货成本 35 000 元,另一部分为母公司的销售毛利 5 000 元(不是真正实现的年利润)。在编制合并资产负债表时,要将存货中包含的 5 000 元未实现内部销售利润予以抵消,并冲回已确认的收入和成本。

借:主营业务收入	40 000
贷:主营业务成本	35 000
存货	5 000

如果已对内部交易形成的存货计提了跌价准备,也应将其抵消。

原材料销售不属于企业的主营业务,因此。在按先进先出法、加权平均法、个别计价法等方法计算出已售材料的成本后,借记“其他业务支出”账户,贷记“原材料”账户。

(三) 存货跌价准备的计提

资产负债表日,企业根据存货准则确定存货发生减值的,按存货可变现净值低于成本的差额,借记“资产减值损失”账户,贷记“存货跌价准备”账户。已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复,应在原已计提的存货跌价准备金额内,按恢复增加的金额,借记“存货跌价准备”账户,贷记“资产减值损失”账户。发出存货结转计提的存货跌价准备的,借记“存货跌价准备”账户,贷记“主营业务成本”等账户。

①单项计提。本准则规定:“企业应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。”是指将每一项存货的成本与可变现净值逐一进行比较,确定每项存货的跌价准备,即每项存货均取其较低者来确定其期末存货的价值。

②分类计提。本准则规定:“对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别计提存货跌价准备。”是指将每一类存货的成本与可变现净值进行比较,计算每类存货的跌价准备,即每类存货取其较低者来确定其期末存货的价值。

③总额计提。本准则规定:“与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的,且难以与其他项目分开计量的存货,可以合并计提存货跌价准备。”是指将全部存货的总成本与其可变现净值总额进行比较,计算确定全部存货的跌价准备。即期末存货的价值是总成本与可变现净值总额中的较低者。

对于已经计提跌价准备的存货,如果其中有一部分已经销售,则在企业结转销售成本的同时,应结转其对应的跌价准备,结转的跌价准备冲减当期管理费用,即借记“管理费用——计提的存货跌价准备”账户,贷记“存货跌价准备”账户。

【例 1-15】 某企业有 A、B、C、D 四项存货,按其性质的不同分为甲、乙两类。各种存货在 2005 年 12 月 31 日的成本与可变现净值资料如表 1-1 所示。现分别用三种方法计算并确定期末存货跌价准备。

由表 1-1 可知,单项计提法,期末应计提跌价准备为 3 000 元(B 存货 1 000 元,D 存货 2 000 元);分类计提法期末应计提跌价准备为 1 000 元(乙类存货 1 000 元);总额计提法期末应计提跌价准备为零(总成本比可变现净值低)。可见,单项计提法确定的期末存货价值最低,最稳健。

(四) 存货毁损、盘亏的处理

1. 毁损

本准则规定:“应当将毁损存货的处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。”

表 1-1

(单位:元)

项 目	成 本	可变现净值	差 额
存货——甲类			
A 存货	10 000	14 000	4 000
B 存货	20 000	19 000	(1 000)
小计	30 000	33 000	3 000
存货——乙类			
C 存货	30 000	31 000	1 000
D 存货	40 000	38 000	(2 000)
小计	70 000	69 000	(1 000)
合 计	100 000	102 000	2 000

【例 1-16】 某企业 2005 年 5 月 31 日 D 材料发生毁损,材料账面成本为 3500 元,已计提跌价准备 300 元。尚未进行处置。

借:待处理财产损益 3 200
 存货跌价准备 300
贷:原材料 3 500

【例 1-17】 假定例 1-16 中的材料处置收入 3 000 元,收到现金,假设没发生相关税费。

借:现金 3 000
 存货减值损失 200
贷:待处理财产损益 3 200

2. 盘亏

本准则规定:“存货盘亏造成的损失,应当计入当期损益。”

存货盘亏尚未处理时,应根据存货的账面价值,借记“待处理财产损益”、“存货跌价准备”账户,贷记“原材料”等存货账户。经批准处理时,借记“存货跌价损失”等账户,贷记“待处理财产损益”账户。

六、存货成本日常核算的简化方法

存货成本日常核算的简化方法有计划成本法、毛利率法、零售价法。下面介绍前两种方法。

(一)计划成本法

在计划成本法下,收入和发出的存货都采用计划成本计价,收入存货计划成本与实际成本的差异,单独计价;月末再计算发出存货和结存存货应分摊的成本差异,将发出存货和期末存货的计划成本调整为实际成本。其计算公式如下:

$$\text{存货成本差异率} = [(\text{月初结存存货成本的差异额} + \text{本月收入存货成本的差异额}) / (\text{月初结存存货计划成本} + \text{本月收入存货计划成本})] \times 100\%$$

发出存货应负担的成本差异 = 发出存货的计划成本 × 存货成本差异率

发出存货的实际成本 = 发出存货的计划成本 ± 发出存货应负担的成本差异

期末结存存货的实际成本 = 期末存货的计划成本 ± 期末存货应负担的成本差异

【例 1-18】 某企业 2005 年 1 月 1 日结存原材料的计划成本为 260 000 元,本月收入原材料的计划成本为 120 000 元,本月发出材料的计划成本为 220 000 元;月初结存原材料的成本差异为节约差异 4 000 元,本月收入原材料成本差异为超支差异 11 600 元,本月材料成本差异率及发出材料应负担的成本差异计算如下:

$$\begin{aligned} \text{材料成本差异率} &= \frac{-4\,000 + 11\,600}{260\,000 + 120\,000} \\ &= \frac{7\,600}{380\,000} = 2\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{发出材料应负担的成本差异} &= 220\,000 \times 2\% \\ &= 4\,400(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{发出材料的实际成本} &= 220\,000 + 4\,400 \\ &= 224\,400(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{期末结存材料的实际成本} = 160\,000 \times (1 + 2\%) = 163\,200(\text{元})$$

(二)毛利率法

毛利率法是根据本月销售净额乘以上期实际(或本月计划)毛利率估算本期销售毛利,并据以