

浅析存货的会计处理与披露会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E6_B5_85_E6_9E_90_E5_AD_98_E8_c74_542266.htm

一、关于存货的会计处理

1、存货的确认 存货准则较新企业会计制度增加了存货的确认条件，即：存货须同时满足：（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，才能加以确认。这一确认原则实际上就是资产的确认原则，因此，此项规定的实质是规定了存货必须是资产这一原则。这样规定，既符合我国会计人员的习惯，又保证了存货准则在理论上的指导作用。

2.存货的初始计量 存货准则规定：存货应当以其成本入账。这一规定对存货的初始计量仍然保持了历史成本原则，没有采纳国际会计准则的意见，将可变现净值作为存货初始计量的可选择标准之一。这是由于可变现净值需要太多的估计，缺乏可验证性，容易使存货的初始计量标准成为调节利润的工具。这种处理更符合我国的实际情况。

存货准则与IAS2都规定存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。但在具体内容上有一些差异。一是在采购成本中存在以下两方面的不同：（1）采购价格入账方法不同。存货准则的采购价格是按“总价法”入账的，而IAS2中采购价格是按“净价法”入账的。总价法是将采购成本中的采购价格定义为已扣除商业折扣但包括现金折扣的存货价格，即在发生购货折扣的情况下，商业折扣一般已从购货价格中扣除，销售方给予的现金折扣，则没有从购货价格中扣除，也不抵减有关存货的成本，在允许扣取折扣的期限内取得的现金折扣，冲减当期的财务费用。净价法是把扣减现金

折扣后的金额作为存货的采购成本入账。这种方法是把客户取得折扣现为正常现象，认为一般客户都会提前付款。因而IAS2规定：在确定采购成本时应扣除商业折扣、现金折扣。回扣和其他类似项目。（2）汇兑损益处理不同。IAS2允许汇兑损益计入相应的采购成本，而存货准则不允许汇兑损益计入相应的采购成本。IAS2指出“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。这种情况很少见，国际会计准则第21号外汇汇率变动的允许将其作为可选用的处理方法。这些汇兑差额仅限于由于外币严重贬值或汇率下降而引起的汇兑差额，且对这种贬值没有可行的套期保值方法，而贬值又影响到由于最近购置以外币计价的资产而发生无法结算的负债”。这说明目前国际上跨国经济业务的普遍存在和不断发展，在会计实践中迫切需要准则可供遵循。我国存货准则仍然不允许汇兑损益计入相应的存货成本。随着我国加入WTO，企业开始全方位参与国际竞争，汇兑损益如何处理将日显重要。二是关于其他成本中的借款费用的处理不同。IAS2指出：“在有限制的情况下，借款费用可能包括在存货的成本中，这些情况在国际会计准则第23号借款费用允许选用的处理方法中作了明确的规定”。这样做可以使存货成本在会计处理上更接近实际成本。我国借款费用准则则明确要求，除了用于购建固定资产而发生的借款费用需予以资本化外，其他用途的借款费用都应费用化，计入当期损益。因此，存货准则也不允许将借款费用包括在存货成本中。与新会计制度相比，存货准则对存货成本主要在以下两方面有了突破：（1）存货准则对加工成本进行了补充说明，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。这与国际会计准则的规定相吻合。这样处理弥补了联产品、主产品和副产品如何计量的问题，使得加工成本的计量和分配更加合理和完整。

(2) 存货准则在理论上第一次使用了“其他成本”的概念，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。”也就是说凡是属于存货被企业控制前或形成独立的物质实体前发生的直接费用都可以计入存货成本。准则这样规定更加全面完整，提高了可操作性。

3、发出存货成本的确定 存货准则指出，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。可见我国存货准则对后进先出法没有作出相应的谨慎说明。而IAS2将后进先出法只作为允许选用的处理方法，国际上大多数国家并不鼓励使用后进先出法，我国税法对后进先出法的使用也作出明确规定：只有纳税人正在使用的存货实物流程与后进先出法相一致，才可以采用后进先出法确定发出存货的成本。所以我国准则对后进先出法的使用应采取稳健态度，仅作为表外披露项目是不够的。

4、存货的期末计量 存货准则规定：存货在会计期末应按成本与可变现净值孰低法计量。这与IAS2相符，体现了谨慎原则，可以提

高会计信息质量，使财务报告增加有用性。但如何防止其成为企业调节利润的工具是个难以解决的问题。虽然准则规定了“企业在确定企业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”。同时列举了为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货以及用于出售的材料等的可变现净值的计量基础。但由于目前我国会计人员的素质普遍不高，对可变现净值的确定有一定的难度，毕竟可变现净值的确定需较多的估计，这就有可能为企业压低资产价值、隐藏利润提供“正当”的理由。

5、存货成本的结转 与新企业会计制度相比，存货准则对存货成本的结转作出了更加系统的规定：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；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；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；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。“存货成本的结转”与“存货的确认、计量”、“发出存货成本的确定”共同构成了存货准则的会计处理规定，由此可见它的重要性。因为存货成本的结转是否正确，直接影响到企业的利润。这样为企业提供了系统的实务性指导，避免了企业利用存货成本的结转人为地调节利润，使会计信息更为真实、有用。

二、关于存货的披露 与新会计制度相比，存货准则对存货信息披露作了更加详细、更加完善的说明，一方面保留了《企业会计制度》的内容；另一方面，进行了更加全面的补充：要求披露当期转回的存货跌价准备；确定发出存货的成本所采用的方法；用

于债务担保的存货的账面价值；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、加权平均法或移动加权法确定的发出存货的成本的差异；当期确认费用的存货成本，如主营业务成本等。存货准则作出这些规定更有利于信息使用者了解和掌握企业当前存货的流转和使用情况，并据此判断企业的财务与经营状况。如企业存货的当期期初和期末账面价值过高，则表明企业存货库存状况较差；如企业计提的存货跌价准备越多，则说明企业的存货持有损失越大；如企业用于债务担保的存货的账面价值越多，则表明企业的财务状况存在一定的隐患；如主营业务成本越低，则表明企业销售能力越弱，企业经营效率越低等。总之，存货准则在披露方面体现了应遵循信息使用者对信息的需要和“充分披露”的原则，是准则规范内容最终在会计报表中的反映和总结。百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com