

存货计量的国际比较^①

任月君, 周婕崢

(东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025)

摘要: 存货计量是存货会计中的一个重要问题, 存货计价是否正确, 既影响资产负债表中资产的正确列报, 又对利润表中的收益产生直接影响。本文就我国存货会计准则中的存货计量与其他国家相关会计准则的异同进行比较, 以期有所借鉴。

关键词: 存货; 存货计量; 成本与市价孰低法

中图分类号: F830.91 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-4096(2003)04-0071-04

存货是流动资产的一个重要组成项目, 占全部资产比重较大。存货核算正确与否, 直接影响到资产负债表中资产价值的真实性。由于存货成本与销售成本之间存在着有机联系, 存货核算正确与否必然又会影响到损益表信息披露的真实性和可靠性。而存货计量是存货核算的一个重要环节, 本文拟就我国存货准则中存货计量与其他国家相关准则的异同作一比较, 以期有所借鉴。

一、存货初始成本计量的比较

2001年11月财政部颁布了《企业会计准则——存货》(以下称“我国存货准则”), 这一准则对存货的定义、确认、存货的初始计量、发出存货成本的确定、期末计量、存货成本的结转及披露等方面作出了规范。准则的制订既体现了与国际惯例的接轨, 又充分考虑了我国的国情。关于存货的初始计量, 我国存货准则指出: 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; 其中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。

《国际会计准则第2号——存货》认为: 存货的成本由使存货达到目前场所和状态所发生的采购成本、加工成本和其他成本所组成。其中采购成本由采购价格、进口税和其他税(企业随后从税务局获得的退税除外)以及可以直接归属于购

买制成品、材料和劳务的运输费、手续费和其他费用所组成。而且商业折扣、回扣和其他类似的项目, 可以在确定采购成本时予以扣除。除此之外, 采购成本还可能包括汇兑差异, 这种差异可能是最近购买了用外币计价的存货而直接引起的。英国标准会计惯例公告第9号对存货成本的规定与国际会计准则的规定相类似, 但不包括汇兑差额。

由此可见, 我国与其他国家关于存货初始计量的主要不同在于折扣、补贴和汇兑差额的处理。我国存货准则对采购成本的定义为已扣除商业折扣但包括现金折扣的存货价格, 因为按照我国目前规定, 现金折扣用总价法核算, 发生时计入当期财务费用, 汇兑差额也于发生时直接计入财务费用, 也就是说我国存货成本是按“总价法”核算的。而国际会计准则采用的是“净价法”。从理论上讲, 按总价法计算的存货采购成本虚计了应扣的现金折扣、返回的税款, 这样计算的采购成本偏高, 但这样处理在实务操作中简单易行, 而且比较符合我国目前大多数企业会计核算水平。国际会计准则的处理方法可能更符合存货的定义, 也更加科学, 对决策可能更相关。

另外, 对采购成本是否包括运输费、装卸费、保险费以及其他采购费用, 我国准则规定: 商品流通企业的采购费用可以不作为采购成本计

收稿日期: 2003-05-20

作者简介: 任月君(1962-), 女, 辽宁庄河人, 副教授, 主要从事财务会计方面的研究。

算,而作为期间费用处理,除商品流通企业以外的一般企业要把采购费用作为采购成本的组成部分来核算。这一规定主要是考虑到商品流通企业购入商品品种繁多,对采购费用进行分摊会大大加大工作量,这一做法使会计核算简单,便于操作,但却使得存货内容不一致,使各企业间会计信息不可比。其他国家的准则均未把商品流通企业作为特例,而是普遍规定,存货的采购成本包括买价、进口税和其他采购费、运输费加其他直接有关的采购费用减商业折扣、现金折扣和补贴。

二、发出存货计价方法的比较

企业发出存货成本的计算方法有很多,选择恰当的存货计价方法,对于真实地反映存货的价值是非常重要的。我国存货准则指出: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。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。

在美国,存货计价一般采用成本与市价孰低法,至于这种方法中成本的计价则有个别认定法、先进先出法、后进先出法、加权平均单价法以及卖价还原法可以选用,其中的后进先出法相当流行,这是美国存货会计与许多国家存货会计的一个重要的区别。而国际会计准则将个别认定法、先进先出法或加权平均成本法(相当于我国的加权平均法和移动平均法)列为基准处理方法,同时允许选用后进先出法。但2001年改组后的国际会计准则委员会(IASC)决定将逐步缩小乃至取消后进先出法以改进财务报表的可比性,所以将来后进先出法可能为国际会计准则所禁止。在英国的存货会计中,存货按成本与可变现价孰低的方法计价,也可以按其他被认为正当的方法计价,但后进先出法不能用于确定存货的成本。与之相类似,在法国,成本与市价孰低法是存货计价的基本原则,编制单独的报表时,存货成本的计算只能采用先进先出法和加权平均法,不允许选用后进先出法。

由此可见,我国与其他国家发出存货计价的主要区别在于能否采用后进先出法。以真实性、稳健性和合法性为会计基本原则的法国,奉行极端稳健的政策,禁止选用后进先出法;倡导“真

实与公允”原则的英国在这点上也不允许采用后进先出法;国际会计准则的态度也越来越不认同后进先出法,对采用该方法做出了限制;而一向乐观激进的美国不仅允许采用后进先出法,而且应用还相当广泛;我国的做法比较中庸,可以采用但应用并不广泛。

不过,应用后进先出法,由于在物价上涨的背景下会使资产价值低估,因而需要在报表注释中予以说明,所以IAS2中指出:发出存货成本采用后进先出法确定时,财务报表应该揭示按先进先出法或加权平均成本法确定的金额与可变现净值两者中的较低者或资产负债表日的现行成本与可变现净值两者中较低者。

三、存货期末计价及成本与市价孰低法的比较

关于存货期末计价原则,我国存货准则指出,存货在会计期末应当按照成本与可变现净值孰低计量。国际会计准则对存货计量的规定是,存货应按成本与可变现净值中的低者来加以计量。美国存货准则规定,期末存货以成本与市价孰低计量。可见,各国在存货计价原则上的规定是一致的,但在具体运用成本与市价孰低法时是有一定差异的,以下将具体说明。

(一) 成本与市价孰低法的涵义

成本与市价孰低法(lower of cost or market,简称LCM),是指期末存货计价以成本与市价的低者为基础,即当成本较市价低时,按成本计价;市价较成本低时,按市价计价。换言之,当存货跌价时,确认存货跌价损失,在资产负债表上按跌价后的市价反映;反之,当存货升值时,并不确认升值收益,仍按原有成本反映。成本与市价孰低法是对历史成本原则在运用时的修正,是稳健性原则在存货计价上的具体体现。

成本与市价孰低法中的“成本”指的是以实际成本为基础的存货计价方法计算的期末存货价值(后进先出法除外)。在采用后进先出法时,一般不再采用成本与市价孰低法,因为按后进先出法计算的期末存货价值,在价格上涨的条件下已经偏低。

成本与市价孰低法下的“市价”是指存货的重置成本或可变现净值,而不是存货的市场销售价格。在成本与市价孰低法下,美国、英国、法国等国的会计准则都规定存货应按成本与可选择价值孰低计价,可选择价值多数情况下是指市价或可变现净值。但各国对市价的理解是不同的,

所以有些国家要求在财务报表中清楚地说明计价基础，并建议采用更为明确的名称来代替市价这一名称，如重置成本、可变现净值、可变现净值减正常毛利。美国会计准则对市价的定义为重置成本，但其金额不得高于可变现净值，也不可低于可变现净值减正常利润。我国把市价理解为可变现净值，这点与国际会计准则和英国会计准则是基本一致的。我国存货准则对可变现净值的定义是：在正常的生产经营过程中，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。而国际会计准则对可变现净值的定义是：可变现净值是指在正常经营过程中估计销售价格减去完工和销售估计所需费用后的净额。可见，我国与IAS2的规定虽然表述不同，但实质是一致的。

(二) 成本与市价孰低法的运用

在成本与市价孰低法下，成本是指历史成本，成本的确定相对市价比较容易，市价有时并不易确定，因为市价选择在很大程度上具有人为因素。在我国，存货的市价为存货的可变现净值。我国存货准则规定：存货在会计期末应当按成本与可变现净值孰低法计量。《国际会计准则第2号——存货》规定：存货应按成本与可变现净值中的低者来加以计量，而且可变现净值的确定与我国相同。而在美国，美国会计研究公报规定“期末存货以成本与市价孰低法计量”，而且为了防止企业随意选择，人为操纵利润，对“市价”（重置成本）有一定的限制：(1) 重置成本不得超过可变现净值（上限）；(2) 重置成本不得低于可变现净值减去正常毛利后的余额即正常成本（下限）。

对于存货市价上限的限制，是为防止由于本期存货调整至市价而使下期发生亏损。对于存货市价下限的限制，是为防止由于本期存货调整至市价而使下期收益超过正常水平。它有助于保持各会计期正常的利润幅度，大大减少了人为操纵市价及利润的可能性。虽然具体规定不同，但都体现了谨慎性原则。通过对比看出，美国的规定更严格，它确定了一个范围，使期末存货既不高估以体现谨慎性原则，又不过分低估而形成秘密准备。按照美国存货会计的规定，举例说明成本与市价孰低法下存货价值的确定方法，如表1所示。

表1 成本与市价孰低法下存货价值的确定 单位：元

项 目	1	2	3	4	5	6
(1) 成本	50	48	50	57	55	55
(2) 重置成本	55	45	60	55	45	60
(3) 上限：可变现净值	60	60	54	60	60	54
(4) 下限：可变现净值减正常毛利	50	50	44	50	50	44
(5) 市价	55	50	54	55	50	54
(6) 存货计价	50	48	50	55	50	54

从表1中可以看出，运用成本与市价孰低法必须先确定市价。根据表1所示可以分为以下三种情况：

(1) 若下限 < 重置成本 < 上限，则以重置成本为市价，如第1种情况和第4种情况；

(2) 若重置成本 < 下限，则以下限（可变现净值减正常毛利）为市价，如第2种情况和第5种情况；

(3) 若重置成本 > 上限，则以上限（可变现净值）为市价，如第3种情况和第6种情况。

然后将确定的市价与成本进行对比，选其低者。表1中在第1、2、3三种情况下，成本低于市价，存货应按成本计价；在第4、5、6三种情况下，市价低于成本，存货应按市价计价。

(三) 关于存货跌价损失金额的确定

运用成本与市价孰低法确定存货跌价损失时，有三种选择方法：个别比较法、分类比较法和综合比较法。个别比较法是将每种存货的成本与市价逐一比较，取其低者作为存货的计价基础，也称逐项比较法。分类比较法则将存货按相同性质分类，就各类存货的成本与市价比较，取其低者。综合比较法将全部存货的成本总额与全部存货市价总额相比较，以其中低者作为存货计价基础。个别比较法下存货价值数额最低，分类比较法次之，综合比较法最高，原因在于个别比较法所选用的均为各项存货的最低价。个别比较法的结果最符合稳健原则，但工作量最大；综合比较法与个别比较法正好相反；分类比较法介于两者之中。我国存货跌价准备与国际会计准则相同，要求按单个存货项目计提，具体规定是：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。

IAS2 对此的规定是:存货通常以逐项为基础,减记到可变现净值。但在某些情况下,将类似或相关的项目分组,也许是恰当的。当与同一生产线有关的存货项目具有类似的目的或最终用途,在相同的地理区域生产或销售,并且实际上也不可能将它们与这一生产线的其他项目分开估价时,就可能采用分组。存货不宜以分类为基础进行减记,例如将制成品分为一类,或将某一特殊行业或地理分部的所有存货都分成一类。

这说明国际会计准则不太提倡采用分类计提法和综合计提法,而主张个别计提和分组计提,从中可见,国际会计准则对存货跌价准备的确认更加科学,更加准确。我国准则的制订更多地注重实务操作,考虑到了实务中对种类繁多的存货逐项认定可变现净值的困难,所以对种类繁多、单价较低的存货,充分运用重要性原则,按存货类别或种类计提存货跌价准备,使实务操作简便可行。

另外,在已计提跌价准备以后,如果市价又有所回升,是否应该转回原已计提的存货跌价准备,各国的处理则有所不同。我国存货准则规定: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。IAS2 的规定是这样的:当以前使存货减记到其成本以下的条件不再存在时,被减记的金额需要转回,从而使新的账面金额成为成本与经修订过的可变现净值两者中的较低者。可见,在这点上我国和国际会计准则的规定是一致的。这样处理可防止形成秘密准备,真实地反映存货的价值。而美国会计准则禁止将存货的减值予以恢复,这样如果存货确定升值了,也只能随销售的实现体现在销售利润中。这样处理虽能体现谨慎性原则,但也歪曲了资产负债表上存货资产的列报金额。

(四) 存货跌价损失的会计处理

在成本与市价孰低法下,若成本低于市价,不须作任何账务处理,资产负债表的“存货”反映的是存货的成本。如市价低于成本,就需在账上确认存货跌价损失。存货市价低于成本应确认的损失,有两种处理方法可以用:一是单独确认为存货跌价损失,并在利润表中将其单独列示,从销售毛利中扣减,以反映存货计价损失所产生的影响;二是将跌价损失计入主营业务成本处理。两种方法对营业利润和净利润的影响相同,但第二种方法改变了主营业务成本的构成,使主营业务成本提高。

存货价值的减少对资产的影响,也有两种处理方法。一是直接冲销法,即在确认存货跌价时,直接冲销“存货”账户,将存货成本调为市价。此法需要修改存货明细分类账的记录,将单位成本改为市价,工作量较大且不能反映原有的存货成本。二是专门设置“存货跌价准备”账户,作为存货账户的抵销账户。这一做法的优点在于不需在存货明细账上逐项调整,“存货”账户完整地保持原始成本的记录。两种处理方法的不同见表2所示。

表2 存货成本与市价孰低法的会计处理

核算方法 \ 存货跌价损失 计入的项目	计入存货跌价损失	计入主营业务成本
直接冲销法	借: 存货跌价损失 贷: 存货	借: 主营业务成本 贷: 存货
备抵法	借: 存货跌价损失 贷: 存货跌价准备	借: 主营业务成本 贷: 存货跌价准备

采用备抵法核算存货跌价损失,是大多数国家通常的做法。而在法国由于税法不允许税前预提费用,企业会计一般采用直接冲销法来核算存货跌价损失。我国存货准则也要求采用备抵法核算存货跌价损失,一方面借记“管理费用——计提的存货跌价准备”,同时贷记“存货跌价准备”科目。备抵法可使成本与市价孰低法对存货的影响得到充分揭示。

(责任编辑: 杨 放)