

US GAAP 与 IFRS 之比较：存货 – 致同研究之 US GAAP 系列(八)

存货是指有形动产项目的集合，包括在正常经营过程中为销售而持有的、为出售而仍处在生产过程中的、在生产或提供劳务过程中将消耗的以材料或物料。

存货

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IAS 2 和 23； IFRS 13	相关指引： ASC 330、820 和 835
简介	
IAS 2 的目标是对存货的会计处理作出规定。存货会计中的基本问题是确定被确认为资产、并直到相关的收入确认时所结转的成本金额。IAS 2 为成本的确定及其随后确认为费用-包括减记至可变现净值提供了指南。IAS 2 还为将成本分配给各存货的成本计算方法提供了指南 (IAS 2.1)。	与IFRS类似 (ASC 330-10-05-1至05-3)。
<p>存货是指以下资产 (IAS 2.6)：</p> <ul style="list-style-type: none"> 在正常经营过程中持有待售的 为出售而仍处在生产过程中的；或者 在生产或提供劳务过程中将消耗的以材料或物料 <p>IAS 2 适用于除以下项目以外的所有存货 (IAS 2.2)：</p> <ul style="list-style-type: none"> 根据建造合同以及与此直接有关的劳务合同形成的在建工程 (见 IAS 11) (在采用 IFRS 15 后，此信息将被删除) 金融工具 (见 IAS 32、IAS 39 或 IFRS 9) 与农业活动有关的生物资产，以及收获时的农产品 (见 IAS 41) 	<p>与 IFRS 类似，存货一词用于指有形动产项目的集合，即以下资产 (ASC 术语表“存货”)：</p> <ul style="list-style-type: none"> 在正常经营过程中为销售而持有的 为出售而仍处在生产过程中的 在生产可供出售的商品或提供劳务时将即时消耗的
存货的计量	
存货应以成本与可变现净值两者中的较低者来计量 (IAS 2.9)。可变现净值是指估计售价减去估计完工成本及销售所必需的估计费用后的价值 (IAS 2.6)。	与 IFRS 类似，存货使用除了后进先出法 (LIFO) 或零售成本法以外的方法以成本与可变现净值两者中的较低者计量。与 IFRS 不同，使用后进先出法或零售价格法的存货后续以成本或 市场价格 两者中的较低者计量 (但上

IFRS	U.S. GAAP
<p>IAS 2 不适用于下列持有存货的计量 (IAS 2.3) :</p> <ul style="list-style-type: none"> 按行业行为惯例, 生产者持有的以可变现净值计量的农林产品、收获后的农产品、以及矿物和矿产品 商品经纪人持有的按公允价值减去出售费用后的余额计量的存货 	<p>限是可变现净值, 下限是可变现净值减去正常利润率 (ASC 主术语表 “市场价格”)。</p> <p>与 IFRS 类似, <i>可变现净值</i> 是正常经营过程中的估计销售价格减去可合理预测的完工、处置和运输成本 (ASC 主术语表 “可变现净值”)。</p>
存货成本	
<p>存货成本应当包括所有的采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态而发生的其他成本 (IAS 2.10)。</p>	<p>与 IFRS 类似 (ASC 330-10-30-1)。</p>
<p>非正常浪费的原料、人工或其他生产费用的金额不应列入存货成本, 而是应在发生的当期确认为费用 (IAS 2.16)。</p> <p>固定间接生产费用应以生产设备的正常生产能力为基础分配计入加工成本 (IAS 2.13)。</p>	<p>与 IFRS 类似 (ASC 330-10-30-3 至 30-7)。</p>
<p>借款费用</p> <p>IAS 23 明确了借款费用可以包括在存货成本之中的有限情况 (IAS 2.17)。根据具体情况, 如果存货要经过相当长时间才能达到预定可使用或可销售状态, 则属于符合条件的资产 (IAS 23.5 和 .7)。</p> <p>主体可能按照延期结算条款购买存货。当一项安排实质上包含融资因素, 该因素 (例如正常贷款条件下购买价格与所支付金额之间的差额) 应在融资期间内确认为利息费用 (IAS 2.18)。</p>	<p>利息费用</p> <p>对于常规制造或大量重复生产的存货, 利息费用不予资本化 (ASC 835-20-15-6g)。</p>
成本计算方法	
<p>存货成本应采用先进先出法(FIFO)或加权平均成本法计算。在某些情况下可能采用个别辨认法。不允许使用后进先出法 (IAS 2.23-.27 和 BC9-BC21)。</p>	<p>在某些情况下, 成本流转假设一定是最明确反映定期收益的假设。允许采用先进先出法和加权平均成本法, 而与 IFRS 不同, 后进先出法是允许的成本计算方法 (ASC 330-10-30-9)。</p>
可变现净值	
<p>将存货减记至可变现净值通常是逐项进行的。但在某些情况下, 将类似或相关的项目合并处理可能是恰当的 (IAS 2.29)。</p> <p>在后续每个期间, 均应对可变现净值重新估价。当以前使存货减记至低于成本的情况不复存在, 或者有确凿的证据表明由于经济环境的变化而导致可变现净值增加, 减记的金额应予以转回 (转回的金额以原先减记的金额为</p>	<p>与 IFRS 不同, 不允许针对市场价值的增加转回减值 (ASC 330-10-35-14)。</p>

IFRS	U.S. GAAP
限)，从而使新的账面金额应为成本与修正了的可变现净值两者中的较低者（IAS 2.33）。	
确认为费用	
存货出售时，这些存货的账面金额应在确认相关收入的期间确认为费用（IAS 2.34）。	与 IFRS 类似。

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL (致同国际) 与各成员所并非全球合伙关系。GTIL (致同国际) 和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL (致同国际) 不向客户提供服务。GTIL (致同国际) 与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。