

对企业会计准则的几点看法

湖南工业大学 周铁光

一、商品流通企业外购商品所发生的进货费用的处理

《企业会计准则第1号——存货》应用指南规定:企业(商品流通)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。这里的问题是:“计入当期损益”到底是记入哪一个会计科目?注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》将上述应“计入当期损益”的已售商品的进货费用记入“主营业务成本”科目,将采购商品的进货费用记入“销售费用”科目。笔者认为这样操作有两点不妥:一是对于同一性质费用,不同的会计主体采用不同的会计处理方法和列报方法,会造成会计信息的不可比;二是将采购商品的进货费用记入“销售费用”科目核算,与会计准则应用指南所规定的“销售费用”科目的核算内容不符。笔者认为,不论采购商品的进货费用采用哪一种会计处理方法核算,其最终的归宿应当一致。因此,企业采购商品的进货费用金额较小的,应在发生时直接记入当期“主营业务成本”科目,这样才能保证会计信息的真实、可靠。

二、持有待售的固定资产的会计处理

根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定,企业对于持有待售的固定资产,应当调整该固定资产的预计净残值,使该固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额,但不得超过符合持有待售条件时该固定资产的原账面价值。在编制资产负债表时,企业可将持有待售的固定资产与其他固定资产一起合并列示在“固定资产”项目下,但需要在报表附注中披露持有待售的固定资产的名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。笔者认为,将持有待售的固定资产列示在资产负债表中的“固定资产”项目下不妥。因为它预期不再通过使用产生经济利益,而仅是通过处置产生经济利益,在报表中仍作为固定资产列示,会导致会计信息的不可靠、不真实。笔者认为,持有待售的固定资产应在划归为持有待售之日,将其账面价值转入“固定资产清理”科目,期末列入报表中的“固定资产清理”项目,这样就能较好地解决以上问题。

三、交易性金融资产交易费用的会计处理

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》

(简称“金融工具确认和计量准则”)的规定:企业取得交易性金融资产时,应按其公允价值计量,按发生的交易费用,借记“销售费用”科目。笔者认为这样处理有三点不妥:①与《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定不一致。该准则规定,非货币性资产交换应当以换出资产的公允价值(有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外)或账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。因此,如果通过非货币性资产交换换入交易性金融资产,其发生的交易费用按该准则规定应计入交易性金融资产的成本,而按金融工具确认和计量准则规定应计入销售费用。②与《企业所得税法》的规定不一致,需要在申报所得税时进行纳税调整。③与投资者的习惯理解也不一致。没有人会认为取得交易性金融资产的时点就发生了亏损,因此这样处理会导致会计信息的不可理解。笔者认为,将取得交易性金融资产时发生的交易费用计入交易性金融资产的成本,比直接计入当期损益要好。○

非货币性资产交换中公允价值的运用

山东聊城大学 赵迎春

非货币性资产交换具有商业实质,是其采用公允价值计量的重要条件之一。在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时,企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换,企业预期未来现金流量发生变动的程度,通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值来确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值之间的差额较大时,才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显的改变,才能认定该项非货币性资产交换具有商业实质。因此,只有正确把握公允价值计量的条件,才能正确确定非货币性资产交换的计价基础。

非货币性资产交换采用公允价值计量的重要条件之一就是该项交换必须具有商业实质,而商业实质的判断具有较强的主观性,因此会计人员必须结合交易的实质作出合理的判断。比如,甲公司拥有位于市区的一栋办公楼,乙公司拥有位于郊区的一栋办公楼,这两栋办公楼的建造时间和建造成本相同,那么两者之间的交换是否具有商业实质呢?在通常情况下,位于市区的办公楼因为地理位置较好预计将来会带来比位于郊区的办公楼更多的现金流量,且这两栋办公楼产生的未来现金流量现值的差额对于两者的公允价值而言是重大的。如果两者进行交换,在公平交易的情况下,乙公司只有支付补价给甲公司,甲公司才会愿意进行交换。所以,如果两栋办公楼进行的是不涉及补价的交换,那么该项交易就不具有

商业实质。另外,判断某项交易是否具有商业实质还要关注交易双方是否是关联方,交易双方为关联方的,可能导致非货币性资产交换不具有商业实质。沿用上例,甲公司与乙公司如果是关联方,那么乙公司就可以不支付补价,那么该项非货币性资产交换就不具有商业实质。

现行会计准则规定,企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息:①换入资产、换出资产的类别;②换入资产成本的确定方式;③换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值;④非货币性资产交换确认的损益。一些上市公司利用现行会计准则未对商业实质的判断和公允价值的确定作出强制性披露要求的漏洞,仅披露资产的公允价值及交换中确认的损益,这样不仅令会计信息使用者难以判断交换的公允性,而且会给审计造成困难。

对于此问题,笔者认为可以强制要求企业将商业实质的判断依据在附注中披露。若某项非货币性资产交换满足“换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同”的条件,应要求企业在附注中分别对换入资产与换出资产的未来自现金流量的风险、时间和金额作简要披露及对比;若满足条件“换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的”,则要求企业简要披露换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在的明显差异及差异产生的原因。同时,由于现行会计准则中的资产预计未来现金流量现值,是根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价加以确定的,因此对折现率的确定方法也应作出相应的披露。另外,由于上市公司利用关联方关系粉饰报表的现象较为普遍,笔者认为,当上市公司存在控制关系时,无论有无关联方交易都应对非货币性资产交换中的关联方关系在附注中进行充分披露。○

计划成本法下 暂估材料的核算

中国矿业大学管理学院 晋晓雪

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定,存货同时满足下列条件的,才能予以确认:①与该存货有关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。

若材料入库却未付款(或未承担付款义务),则期末按计划成本暂估入库,但不知实际成本是多少,因此不会产生材料成本差异。由于账面上反映的材料成本差异是除暂估入库材料以外的材料的实际成本与计划成本之间的差额,因此暂估入库材料不应分摊材料成本差异。材料成本差异明细账主要反映的内容包括:购入材料的成本差异及其相应的计划成本;发出材料的成本差异及其相应的计划成本;结存材料的成本

差异及其相应的计划成本。可见,材料成本差异明细账是期末分摊材料成本差异的依据,在分摊材料成本差异时,借助于材料成本差异明细账资料即可,无须从其他账户收集数据。由于暂估入库材料不产生材料成本差异,因此分摊材料成本差异时,暂估入库材料的计划成本不包括在内。

目前企业的会计处理过程如下:

1. 红星厂本月购入A材料一批,增值税专用发票上记载的货款金额为50 000元,增值税为8 500元,发票账单已收到,计划成本为52 000元,已验收入库,全部款项以银行存款支付。借:材料采购 50 000,应交税费——应交增值税(进项税额) 8 500;贷:银行存款 58 500。借:原材料——A材料 52 000;贷:材料采购 50 000,材料成本差异——A材料 2 000。

2. 根据企业发料凭证汇总表的数据可知,本月A材料的消耗情况为:生产车间领用30 000元;车间管理部门领用10 000元;企业行政管理部门领用5 000元。借:生产成本 30 000,制造费用 10 000,管理费用 5 000;贷:原材料——A材料 45 000。

3. 企业本月初结存A材料的计划成本为120 000元,材料成本差异为超支差异35 082元,材料成本差异率 $= (35\ 082 - 2\ 000) / (120\ 000 + 52\ 000) \times 100\% = 19.2\%$ 。

借:生产成本 5 760,制造费用 1 920,管理费用 960;贷:材料成本差异——A材料 8 640。

4. 假设上例资料不变,企业再购入A材料一批,计划成本为153 800元,材料已验收入库,发票账单未到,则月末按照计划成本估价入账。借:原材料——A材料 153 800;贷:应付账款——暂估料款 153 800。

材料成本差异率 $= (35\ 082 - 2\ 000) / (120\ 000 + 52\ 000 + 153\ 800) \times 100\% = 10.2\%$

此时我们不难发现,按规定的计算公式所计算出的本月发出材料应负担的材料成本差异出现了误差,本例误差为4 050元 $(8\ 640 - 45\ 000 \times 10.2\%)$ 。

从以上数据可以看出,如果暂估入库材料参与分摊材料成本差异,则使得本该由发出材料负担的材料成本差异4 050元保留在账面上,致使期末库存材料多负担材料成本差异4 050元,从而增大了库存材料的实际成本;同时本月发出材料少负担了材料成本差异,从而减少了发出材料的实际成本4 050元,最终必然导致利润虚增。而在暂估入库材料不参与分摊材料成本差异的情况下,计算结果较真实地反映了期末库存材料的实际成本和本期发出材料的实际成本。

从暂估入账的会计分录来看,只按计划成本暂估入账,而没有暂估材料成本差异,若将暂估入库材料的计划成本引入公式,则使分子与分母的计算口径不一致,从而使计算出的材料成本差异率偏低,领用材料所负担的材料成本差异结果必然失真。

考虑到重要性原则、配比原则和客观性原则的要求,在计算分摊材料成本差异时,笔者认为一方面可以采用对暂估入库材料按合同约定的价格入账,另一方面对本期暂估入库材料的材料成本差异进行估计,再根据公式进行计算。○