

对“企业会计准则应用指南中科目设置存在问题”的商榷

甘肃省地矿局第三勘查院 王兴旺

笔者对《财会月刊》(会计)2008年第9期刊登的刘资焱同志《也谈企业会计准则应用指南中科目设置存在的问题》(以下简称《刘文》)一文提出的“关于投资性房地产处置损益的处理问题”的看法不能苟同,现与刘资焱同志商榷。《刘文》认为,投资性房地产在《企业会计制度》中是作为固定资产或无形资产核算的,企业会计准则将投资性房地产单独作为一项资产核算,目的是与自用的房地产相区分,从而更清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。但投资性房地产仍旧是企业的一项非流动资产,在处置时将其损益通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算,与非流动资产处置利得或损失在“营业外收入”或“营业外支出”科目核算的规定相矛盾,并因此建议应按照科目性质,将投资性房地产处置利得或损失记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。笔者认为,《刘文》的观点只考虑了投资性房地产作为企业资产的性质,没有考虑投资性房地产在企业经营业务中的性质,理由如下:

1. 根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产。制定《企业会计准则第3号——投资性房地产》的背景是随着我国社会主义市场经济的发展和完善,房地产市场日益活跃,企业持有的房地产除作为生产经营场所和用于对外销售之外,出现了将企业持有的房地产用于赚取租金或获取转让增值收益的活动。就某些企业(房地产企业)而言,房地产投资属于主营业务活动,形成的租金收入或转让增值收益应确认为企业的主营业务收入,但对于大部分企业而言,房地产投资是除主营业务活动以外的其他经营活动,形成的租金收入或转让增值收益应确认为企业的其他业务收入。

2. 投资性房地产主要有以下特征:①投资性房地产是一种经营性资产;②投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于对外销售的房地产;③投资性房地产有两种后续计量模式。

当今企业会计准则发展的一个重要趋势就是依据管理者意图来进行会计核算。由于企业经营业务的多元化发展,会计本身具有提供企业重要信息的作用,因此必须反映企业经营业务的变化,这就需要根据投资性房地产在企业经营业务中的性质,将其单独作为一项资产核算和反映,与企业自用的厂房、办公楼等房地产和作为存货的房地产加以区别,从而更清晰地反映投资性房地产业务。正是基于投资性房地产业务

性质以及投资性房地产本身的经营性特征,我国借鉴了国际会计准则的做法,要求投资性房地产的确认、计量和披露适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,房地产租金收入的确认、计量和披露适用《企业会计准则第21号——租赁》的规定。

在制定《企业会计制度》时,投资性房地产业务的发展尚不够成熟,因此该制度没有包含企业投资性房地产业务的核算。根据新法优于旧法原则,针对同一事项,当新规定与旧规定存在不一致时,适用新规定。因此,投资性房地产处置损益,应当考虑投资性房地产在企业经营业务中的性质,根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,作为企业的“与经营活动相关的转让增值收益”,通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算,而不应当仅仅由于《企业会计制度》将投资性房地产作为非流动资产,就将投资性房地产混同于自用固定资产处理,而将其处置利得或损失记入“营业外支出”或“营业外收入”科目。○

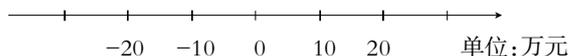
计划是负数时 计划完成比例的计算

武汉中百仓储财务中心 张海文

在实际工作中,企业的某个利润中心可能有下达负数计划的情况。本文从数轴图示的角度分析,以计划是正数时计划完成比例的计算公式为基础,推导出计划是负数时计划完成比例的计算公式,具体步骤如下:

1. 计划是正数的计算。统计方面的教材中提到的是计划为正数、实绩不论正负的情况:计划完成比例=实绩/计划×100%。

2. 分析。



从数轴图示可以看出,计划的完成是以原点为起点的,计划完成比例等于实绩的线段长度与计划的线段长度的比值。

3. 推导思路及公式。通过上面的分析可知,如果计划的起点是0,则很容易计算出计划完成比例。那么计划是负数时,能不能也找到完成计划的起点呢?如果计划为-10万元,则实绩为-10万元就是完成计划的100%,可见2倍的负计划即-20万元为完成计划的起点。

因为2倍的计划为完成计划的起点,那么,实绩的线段长度=(实绩-2×计划),计划的线段长度=(计划-2×计划)。下面以计划为-10万元、实绩为-8万元为例,计算计划完成比例。

计划完成比例=实绩的线段长度÷计划的线段长度×100%

$$=(\text{实绩}-2\times\text{计划})\div(\text{计划}-2\times\text{计划})\times 100\%=[-8-2\times(-10)]\div$$

$[-10-2 \times (-10)] \times 100\% = 120\%$ 。

由此得到以下公式:负计划完成比例=实绩的线段长度÷计划的线段长度 $\times 100\% = (\text{实绩}-2 \times \text{计划}) \div (\text{计划}-2 \times \text{计划}) \times 100\% = (\text{实绩}-2 \times \text{计划}) \div (-\text{计划}) \times 100\% = 2 - \text{实绩} \div \text{计划} \times 100\%$ 。

需要注意的是,计划不能是零,否则无法计算。○

两种方法编制合并财务报表中 内部交易形成存货的抵销分录

上海师范大学商学院 戴 洵

现行会计准则下,如何编制合并财务报表中内部交易形成存货的抵销分录一直是实务和考试中一个难点问题,笔者拟对此作一探讨。

一、对比分步法

1. 先分别计算购买存货方应计提的存货跌价准备数(X),再计算集团整体应计提的存货跌价准备数(Y),不计提的视为0处理。

2. 对比X与Y的数值,判断需要补提或者冲销多少存货跌价准备才能使集团内部个别的存货跌价准备调整至集团整体的存货跌价准备,即将X调整至Y(X→Y)。

3. 涉及连续编制抵销分录时,我们应分步进行综合考虑。

二、转回口诀法

我们从转回的角度来看,只要集团整体产生了未实现内部销售利润,我们就应该冲销多计提的存货跌价准备。而在以后连续编制合并财务报表时,如果未实现内部销售利润得以实现,我们要将以前冲销的存货跌价准备予以转回。

在转回存货跌价准备时,要记住下面这句口诀:转回数以购买方应计提的存货跌价准备数(X)和集团整体未实现内部销售利润(Z)两者中较小者为限,即转回数为 $\text{Min}(X, Z)$ 。

下面我们就通过一道例题,运用上述两种方法来分析存货的抵销处理。

例:甲公司持有乙公司75%的股权,采用权益法核算。甲公司和乙公司对存货采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价,已分别按单个存货项目计提了存货跌价准备。甲公司20×5年度编制合并财务报表的有关资料如下:

(1)20×5年12月31日,甲公司存货中包含20×4年度从乙公司购入的A产品10件,其账面成本为70万元。20×4年,甲公司从乙公司累计购入A产品150件,购入价格为每件7万元。乙公司A产品的销售成本为每件5万元。

20×4年12月31日,甲公司从乙公司购入的A产品中尚有90件未对外售出,90件A产品的可变现净值为405万元。20×5年12月31日,尚有10件未对外售出,10件A产品的可变现净值为60万元。抵销分录如下:

为60万元。抵销分录如下:

20×4年:借:营业收入 1 050万元;贷:营业成本 1 050万元。借:营业成本 180万元;贷:存货180万元。

关于存货跌价准备的抵销处理,首先我们通过对比分步法来进行分析。20×4年90件A产品的可变现净值为405万元,从购货方的角度来看,这笔存货的成本为630万元(90×7),相应地应计提存货跌价准备为225万元(630-405)。而从集团整体的角度来看,这笔存货的成本为450万元(90×5),相应地应计提存货跌价准备为45万元(450-405)。即:借:存货——存货跌价准备180万元(225-45);贷:资产减值损失180万元。

其次我们通过转回口诀法来分析。此时购货方应计提存货跌价准备为225万元(630-405),此时集团整体未实现内部销售利润为180万元[90×(7-5)],根据口诀,转回数应以上述两者中较小者为限,即转回180万元的存货跌价准备。抵销分录同上。

20×5年:借:未分配利润——年初 180万元;贷:营业成本 180万元。借:存货——存货跌价准备180万元;贷:未分配利润——年初180万元。

在第二年连续编制合并财务报表时,关于存货跌价准备的抵销处理,首先我们通过对比分步法来分析:20×5年年底剩余的10件A产品可变现净值为60万元,从购货方的角度来看,这笔存货的成本为70万元(10×7),相应地计提存货跌价准备10万元(70-60);从集团整体的角度来看,这笔存货的成本为50万元(10×5),低于它的可变现净值,因此无需计提存货跌价准备。我们在编制合并财务报表时所需要做的就是将存货跌价准备由10万元调整为0即可,但此处不能简单地反向冲回存货跌价准备。我们要考虑到,由于是连续编制合并财务报表,我们已经把20×4年冲回的180万元存货跌价准备递延至20×5年(此时存货跌价准备余额为-170万元),因此我们需要补提170万元的存货跌价准备。借:资产减值损失 170万元;贷:存货——存货跌价准备170万元。

以上分析结果可用下表表示:

单位:万元

年度	个体(X)			集团(Y)			X→Y(负号代表冲销)	
	可变现净值	成本	需提准备	可变现净值	成本	需提准备	步骤	合并准备
20×4	405	630	225	405	450	45	225→45	-180
20×5	60	70	10	60	50	0	10-180→0	170

其次我们通过转回口诀法来分析。由于20×5年将上一年度库存的商品对外售出,也就是说未实现内部销售利润得以实现,我们因此要转回20×4年冲销的存货跌价准备。即:借:资产减值损失 180万元;贷:存货——存货跌价准备 180万元。

但是考虑到,20×5年年末仍有10件A产品尚未对外售出,对此购买方应计提的存货跌价准备数为10万元,此时集团整体的未实现内部销售利润为20万元[10×(7-5)],根据口诀,我们还要转回上述两者中较小的存货跌价准备数即10万元。借:存货——存货跌价准备10万元;贷:资产减值损失10万元。○