

与不可修复废品的生产成本混在一起,因而从账上不能直观地反映不可修复废品的生产成本,不能对不可修复废品实施有效的控制。主要账务处理如下:

将回收残料价值冲减直接材料成本项目,将责任人赔偿金冲减直接人工成本项目。借:原材料,其他应收款;贷:生产成本——某产品(直接材料)、——某产品(直接人工)。

3. 不设“废品损失”科目,设“生产成本——废品损失”科目。笔者认为,在实务中可以只设“生产成本——废品损失”科目,不设“废品损失”科目。这样既可以减少核算成本,又可以弥补第二种方法不能从账上反映不可修复废品的生产成本的弊端。具体做法如下:将不可修复废品的生产成本从相关成本项目中转出,并以综合成本的方式记入“生产成本——废品损失”科目。不可修复废品的可回收价值(残料价值、赔偿金)冲减“生产成本——废品损失”科目。主要账务处理如下:

将废品生产成本从直接材料、直接人工、制造费用成本项目中转出,记入“生产成本——废品损失”科目。借:生产成本——某产品(废品损失);贷:生产成本——某产品(直接材料)、——某产品(直接人工)、——某产品(制造费用)。

将回收残料价值、责任人赔偿金冲减“生产成本——废品损失”科目。借:原材料,其他应收款;贷:生产成本——某产品(废品损失)。

持有至到期投资核算

存在的问题及对策

山东科技大学 刘庆志

一、持有至到期投资核算存在的问题

1. 片面强调到期日,忽视持有期间。持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定,且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融工具。这一概念片面强调到期日和持有意图,对持有期间没作要求,这可能会使持有至到期投资失去原有的核算意义。比如,甲公司20×5年1月1日发行3年期债券,乙公司于20×7年5月1日取得并意图持有至到期,则乙公司购进的上述债券符合持有至到期投资的定义,应确认为持有至到期投资。但是我们知道,持有至到期投资是一项长期资产(除一年内到期的之外)。而上例中,取得的债券距到期日不到一年,应属于流动资产。虽然在编制资产负债表时把一年内到期的债券投资作为流动资产列示,但购入一年内到期的债券作为持有至到期投资核算,违背持有至到期投资的定义,也不符合实质重于形式原则的要求。

2. 利息调整金额的摊销与其实质不符。债券的计息日是债券的发行日。对于投资者来说,可能在债券发行日购入债券,也可能在其他时间购入债券。如果投资者在非发行日或非

计息日购入债券,购入价款中势必包括了购买日以前的利息,我们把这部分利息称为“已购利息”。企业会计准则把债券投资的溢价(折价)、资本化的相关税费、未到付息期已购利息等一并计入利息调整,并在持有期间内进行摊销,以调整各期实际的利息收益。

笔者认为,该摊销处理违背实质重于形式原则的要求。利息调整中的溢价(折价)在持有期间进行摊销与其本质——将来多收利息的代价(或将来少收利息的补偿)相符。资本化的相关税费与取得的并在各期受益的利息收益相关,亦应在持有期间进行摊销,调整各期实际的利息收益。而利息调整中包含的未到付息期已购利息,实质上是购入的已形成利息,它与购入该债券实际利率无关,对购入以后期间的利息收益不产生影响,不应按期摊销。因此,把这部分利息与债券溢价(折价)、资本化的相关税费一并摊销与其利息调整的本质不符。

二、持有至到期投资会计核算的改进

1. 概念的完善。笔者对持有至到期投资的概念进行了补充完善,认为可将其定义为:持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定,且企业有明确意图和能力持有至到期的一年期以上的非衍生金融工具。该定义不仅考虑了到期日、持有意图,而且考虑了持有期间。这样,就避免了将购入距到期日不到一年并意图持有至到期的债券确认为持有至到期投资的情况出现,使得持有至到期投资这一长期资产的核算内容名副其实。

2. “利息调整”明细科目核算内容及账户设置的改进。

(1)“利息调整”明细科目核算内容的调整。为改变“利息调整”明细科目核算内容与实际不一致的情况,建议把未到付息期的已购利息从“利息调整”明细科目转出,单独设置明细科目进行核算。这样,“利息调整”明细科目核算的内容包括债券溢价(折价)、资本化的相关税费。而债券溢价(折价)、资本化的相关税费均与各期实际产生的利息相关,在剩余持有期间确认各期利息时一并并进行摊销。总之,调整后“利息调整”明细科目的核算内容与其本质相符。

(2)单独设置“已购利息”明细科目。建议把未到付息期的已购利息从“利息调整”明细科目转出,单独设置“已购利息”明细科目进行核算,因为已购利息仅与购买行为相关,与各期确认的利息收益无关,故不进行摊销处理。

例:甲公司20×5年1月1日发行3年期,面值100 000元债券,票面利率6%,每年年末付息。乙公司于20×6年4月1日从证券市场上购入上述甲公司的债券并意图持有至到期,购入价格103 500元,另支付相关税费1 000元(由于金额不大,予以费用化处理),以上款项均以银行存款支付。

“利息调整”明细科目核算内容调整后,相关会计核算如下:

20×6年4月1日进行初始投资时,借:持有至到期投资——成本100 000元、——已购利息1 500元(100 000×6%×3÷12)、——利息调整2 000元(103 500-100 000-1 500),投资收益1 000元;贷:银行存款104 500元。