

融负债的入账价值与交易实际发生时的市场价值不符,与资产、负债的确认标准相违背。

3. 套期会计实务规范不完善。利用远期外汇合同对已确认事项汇率波动套期保值作为公允价值套期类型处理时,套期保值活动确认期初即期汇率与远期外汇合同汇率之差应该如何处理,新会计准则尚未明确。

二、对实施套期保值会计准则的建议

1. 严格规范,加强监督。对套期保值会计准则的实施要严格贯彻实质重于形式原则,坚持原则性指导与规则性指导并进。既要严格规范准则实施细则,减少管理者蓄意操纵,又要提高准则的可操作性。增加套期保值信息披露,通过充分的信息披露和市场共同的监督来规避企业的自利行为。另外,对套期保值活动要着重核实其套期业务的真实性,以及套期会计处理方法变更的依据,减少其随意性。

2. 取消预期交易的基差调整。基于预期交易的基差调整违背了权责发生制原则以及资产、负债的确认标准,笔者建议参照美国取消预期交易基差调整的做法。在预期交易执行确认为一项资产或负债时,统一将原直接确认为所有者权益的相关利得或损失转出计入当期损益。

3. 增设有关会计科目。对于套期保值活动即期汇率与远期外汇合同汇率之差,笔者建议通过增设“递延升水损益”和“递延贴水损益”两个科目来解决。对于公允价值套期类型套期保值活动,则递延升、贴水损益在套期期间分摊确认为当期损益;而对于现金流量套期类型套期保值活动,则在终止套期处理时一次计入当期损益。这种处理将套期保值损益与套期保值期间和套期保值活动相配比,同样适用于存在类似问题的其他套期工具。○

中西方废品损失核算比较

中国矿业大学 简鹏 朱学义 (博士生导师)

1. 我国目前的废品分类及废品损失的核算。废品损失是指生产过程中发生的各种废品所形成的报废损失和修复费用。废品是指不符合规定的技术标准,不能按原定用途使用,或需要加工修理才能使用的在产品、半成品或产成品,而不论其是生产过程中发现的还是入库后发现的。我国按照废品的废损程度和在经济上是否具有修复价值,将废品区分为可修复废品和不可修复废品。目前,在实际操作中主要有三种核算方法:①如果不单独核算废品损失,则不设置任何相关科目,发生的与废品损失有关的一切成本费用均计入正品成本,由正品承担。废品的残料价值直接冲减“基本生产成本”科目及其明细账中的“原材料”项目。发生可修复废品时,其修理费用

直接记入“基本生产成本”及其有关成本项目。②在“生产成本”科目下设置“废品损失”二级科目进行核算。③直接增设“废品损失”一级科目进行核算。该科目借方归集不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用;贷方登记废品残料回收价值和应收的赔款。废品净损失应由合格产品负担,从该科目的贷方转入“基本生产成本”的借方,期末该科目无余额。

2. 西方废品损失的分类及其核算。西方将废品损失分为正常废品和非正常废品。将正常的废品损失作为产品成本处理,而将非正常的废品损失作为期间成本处理,计入当期损益。其中,在出现正常的废品损失情况下,有两种计算产品单位成本的方法:①正品承担法:产品单位成本=应分担的成本总额÷(开工产量-废品数量)。②废品分配法:产品单位成本=应分担的成本总额÷(正品数量+废品数量)。另外,在出现非正常废品的情况下,将废品损失记入“产品成本损失”账户,该账户作为本期费用处理,并列入收益表中的费用项目。

通过上述比较,笔者发现,西方对废品损失的分类思想能够体现废品损失的产生是否正常,能够明确废品损失产生的经济责任,易于管理。而我国无论是在废品的分类上还是在废品损失的核算上,都没能明确地区分其产生的经济责任,从而不利于管理。《企业会计准则第1号——存货》第九条也明确规定:“非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应当在发生时确认为当期损益,不计入存货成本。”可见,我国目前对于废品的分类及其废品损失的核算不仅不合理而且也不符合新会计准则的规定,所以亟须对我国目前的废品损失核算方法进行改进。

3. 对我国废品损失核算的改进建议。①废品分类的改进。西方对废品的分类方法体现了其管理价值,笔者认为借鉴此方法也可将我国的废品分为正常废品和非正常废品。一方面,企业管理者可以在以后的生产中通过引进先进的机器设备和提高技术水平等途径来进一步降低正常废品的数量,进而降低其成本;另一方面,企业应积极查明非正常废品产生的原因,并明确经济责任,以期尽量避免非正常废品产生的可控成本的出现。②废品损失核算方法的改进。鉴于上述企业会计准则的相关规定和西方较为先进的核算方法,我国不能再将发生的所有废品损失都计入成本,而应该区分正常的废品损失与非正常的废品损失。

所以,笔者借鉴西方的做法认为正常废品损失的核算可以有两种方法:①正品承担法:这种方法不需要设置专门账户进行核算,正常废品损失全部由完工的正品承担,即直接增加正品的单位成本(其单位成本的计算见前述的计算公式),当企业采用这种方法时不需做账务处理。②废品分配法:采用这种方法,可以在“在产品”科目下设置“正常废品损失”二级科目进行核算,期末再按一定的标准将其分配到“主营业务成本”和“库存商品”中去。

此外,由于非正常废品损失应作为期间费用处理,因此可以专设一个“非正常废品损失”账户进行核算,该账户应列入利润表中的费用项目。○