

制造费用余额处理方法之我见

江苏徐州
江小琴

制造费用余额主要来自于年度内机器大修、季节性生产等导致的不均匀费用。《企业会计准则第32号——中期财务报告》规定,企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或者待摊的除外。同时也取消了“待摊费用”和“预提费用”科目,这说明我国对中期财务报告的列示侧重于独立观,防止通过任意待摊或递延费用而人为地操控利润。因此,在独立观下,笔者针对具体情况对制造费用余额提出了三种处理方法:

1. 在当期直接计入产成品成本。经查明原因,发现制造

费用余额的发生与企业年度计划外生产某一特定产品直接相关,能明确知道其受益对象,则该余额在发生时就直接计入该特定产品的成本。例如某些化工企业在年度某一期间内,有些班组只生产一种产品,则这些班组的设备折旧费、保养费和维修费就可以直接计入该产品成本,而没有必要将此制造费用差异在该产品和企业的其他产成品或在产品之间进行分配。

2. 在每一期末按已分配比例转入在产品、产成品和已销商品成本中。对于制造费用,不能狭隘地以为都是在产品占用的资金,而于年末全部转入在产品成本。根据成本分配中“谁受益,谁承担”原则,理应将余额由受益三方(在产品、产成品和已销商品)来承担,这种处理方式客观合理,使得成本计算资料更准确真实。如果当期制造费用余额较小,而企业产品种类繁多、数量很大时,此时可将其余额直接转入已销产品成本,不必在上述三者之间分配,这种处理方法简便实用,而且使计入销售成本的部分及时足额得到补偿,符合独立观要求。

以上两种处理方法使得制造费用每期期末均没有余额,中期财务报告据实列示。该制造费用余额在第一种方法下,在资产负债表中的“存货”项目中列示;在第二种方法下,分别通过资产负债表中的“存货”项目和利润表中的“营业成本”项目列示或者单独通过利润表中的“营业成本”项目列示。

3. 平时不予分配,年末转入在产品成本。这一处理方法主要适用于季节性生产企业。一方面,从实行制造费用计划分配目的来看,该方法可以消除短期波动因素对各月单位产品成本的影响,有助于对成本业绩做出更客观的评价,有助于企业内部对制造费用的控制,也有助于提高成本信息的及时性。现在如果对这一制造费用差异再实行分配,势必违背了当初实行制造费用计划分配的初衷,达不到实施计划管理产品成本的目的。另一方面,从新企业会计准则关于“制造费用”的阐

述可以看出,季节性生产企业在特殊情形下允许年度制造费用差异递延于下一年,除此之外年末应无余额,但没有规定月末、季末不应有余额存在。所以,季节性生产企业平时产生的制造费用余额不予分配,既达到了实行制造费用计划分配的目的,也符合新企业会计准则的规定。

在第三种处理方式下,制造费用在每个中期期末一般都会有余额,该余额直接通过资产负债表中的“存货”项目列示,因为该笔余额累计到年末,仍是转入在产品存货中。另外,季节性生产企业采用这种方法导致12月份产品成本有较大波动时,应在年报附注中予以说明。○

持有至到期投资未来现金流量发生改变后的会计处理

辽宁丹东 曾艳芳

对持有至到期投资应按摊余成本进行后续计量,并按实际利率法计算各期的投资收益。其中,“实际利率”是该债券的“实际收益率”,该“实际收益率”的计算要预先确定未来的现金流量,也即要预期未来本金和利息的收现情况。未来现金流量通过实际利率折算,其现值即为初始投资成本,那么在初始投资成本不变的情况下,实际利率随着未来现金流量的不同而有所改变。笔者认为,在实务中,即使预期未来现金流量会发生改变,也不应该一刀切,而应该基于重要性原则区别对待:如果该持有至到期投资在企业资产中所占的比重较低或不重要,则可以假定该实际利率在持有至到期投资存续期间或更短的时间内保持不变;否则,应重新计算实际利率。如果不加以区别对待的话,则可能会歪曲企业的财务状况和经营成果。但无论如何,在进行账务处理时都应采用未来适用法,因为这属于会计估计变更,即估计的未来现金流量发生了改变。

例:20×0年1月1日,甲公司支付价款1 000万元(含交易费用)从活跃市场上购入5年期债券,面值1 250万元,票面利率为4.72%(即每年59万元),本金最后一次支付。合同约定,该债券的发行方在遇到特殊情况时可以将债券赎回。甲公司在购买债券时,预计发行方不会提前赎回。但在20×2年1月1日时,甲公司预计本金的一半(625万元)将会在该年年末收回,而其余的一半将会在20×4年年末收回。不考虑所得税、减值损失等因素的影响。

1. 如果该持有至到期投资在企业资产中所占的比重较小,则假定在持有至到期投资存续期间内实际利率不变。

(1)计算实际利率 r_0 : $1\ 000=59\times(P/A,r,5)+1\ 250\times(1+r)^{-5}$,采用内插法求得 $r\approx 10\%$ 。

(2)20×2年年初调整后的持有至到期投资摊余成本= $(625+59)\times(1+10\%)^{-1}+30\times(1+10\%)^{-2}+(625+30)\times(1+10\%)^{-3}=\dots$

1 138(万元)。

(3)编制表 1 反映各期投资收益及期末摊余成本。

表1 单位:万元

年份	期初摊余成本(a)	实际利息(b) (按10%计算)	现金流入(c)	期末摊余成本(a+b-c)
20×0年	1 000	100	59	1 041
20×1年	1 041	104	59	1 086
20×2年	1 138	114	684(625+59)	568
20×3年	568	57	30(625×4.72%)	595
20×4年	595	60	655	0

(4)20×2 年年初会计估计变更的账务处理。借:持有至到期投资——利息调整 52 万元(1 138-1 086);贷:投资收益 52 万元。

2. 如果该持有至到期投资在企业资产中所占的比重较大,则应重新计算实际收益率。

(1)20×0 年年初计算的实际利率 r 为 10%, 前两年计算投资收益时均采用该利率。

(2)20×2 年年初重新计算实际利率 r 。 $1\ 000=59\times(1+r)^{-1}+59\times(1+r)^{-2}+(625+59)\times(1+r)^{-3}+30\times(1+r)^{-4}+(625+30)\times(1+r)^{-5}$, 采用内插法求得 $r\approx 11.3\%$ 。

(3)20×2 年年初调整后的持有至到期投资摊余成本= $(625+59)\times(1+11.3\%)^{-1}+30\times(1+11.3\%)^{-2}+(625+30)\times(1+11.3\%)^{-3}=1\ 114$ (万元)。

(4)编制表 2 反映各期投资收益及期末摊余成本。

表2 单位:万元

年份	期初摊余成本(a)	实际利息(b) (前两年按10%计算) (后三年按11.3%计算)	现金流入(c)	期末摊余成本(a+b-c)
20×0年	1 000	100	59	1 041
20×1年	1 041	104	59	1 086
20×2年	1 114	126	684	556
20×3年	556	63	30	589
20×4年	589	66	655	0

(5)20×2 年年初会计估计变更的账务处理。借:持有至到期投资——利息调整 28 万元(1 114-1 086);贷:投资收益 28 万元。

3. 编制表 3 对后三年采用不同利率进行对比分析。

表3 单位:万元

年份	期初摊余成本			投资收益		
	11.3%	10%	差额	11.3%	10%	差额
20×2年	556	568	12	126	114	-12
20×3年	589	595	6	63	57	-6
20×4年	0	0	0	66	60	-6

从整个过程看,甲企业的实际收益率为 11.3%,后三年以 11.3%计算的结果最符合资产负债表观的要求。如果甲企业持有至到期投资在企业总资产中所占的比重较大,甲企业仍按 10%来进行会计处理,则会高估 20×2 年、20×3 年资产,低估后三年的收益,在其他条件不变的情况下,会低估资产收益率和投资报酬率,从而对投资者的投资决策产生影响。○

赔偿是对受损失方的经济、财产以及精神损失的补偿。按照赔偿性质的不同,在纳税上也各有不同。

1. 国家赔偿的纳税规定。
国家赔偿是国家机关和国家工作人员因违法行使职权侵犯公民、法人和其他组织的合法权益造成损害的而按照《国家赔偿法》有关规定给予的赔偿。国家赔偿又分为行政赔偿和刑事赔偿,国家对当事人的损失赔偿仅限于直接损失。《国家赔偿法》第三十四条规定:“对赔偿请求人取得的赔偿金不予征税。”

2. 民事赔偿的纳税规定。
合同违约赔偿是民事赔偿的主要形式。在赔偿的范围上,不仅包括直接损失,同时还包括当事人的间接损失。《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)规定:“单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。”《增值税暂行条例实施细则》规定,对增值税一般纳税人发生的销售货物、提供劳务,因购买方违约支付的违约金一同并入销售额中依法征收增值税。至于购销过程中因销售方违约而支付给购买方的违约金,因购买方不存在销售行为,当然无须缴纳销项税额;而且违约金并非销售方给予购买方的价格折扣,并不影响购销业务标的物的价款、数量等,因此也无须做进项税额转出。

流转税是基于纳税人销售货物、提供增值税应税劳务、有偿提供营业税应税劳务、转让无形资产和销售不动产而征收的。将价外费用纳入征税范围,目的在于防止纳税人通过加大价外费用而缩小正常收入,从而缩小小流转税税基。所以税法规定,对当事人因销售货物、提供增值税应税劳务、提供营业税应税劳务、转让无形资产或销售不动产而取得的损失赔偿,应按规定并入收入额中依法计算征收流转税。但违约金计入应税收入的前提是履行了合同交易,对于未实际履行合同交易而取得违约金收入,因并不存在应税行为,由此取得的违约金收入当然无须计入收入额中计算流转税。

3. 保险赔偿的纳税规定。保险赔偿是被保险人根据与保险人所签订的合同,对在保险责任范围内所遭受损失的赔付。《个人所得税法》规定,对个人取得的保险赔款免征个人所得税。但因为企业所得税纳税人参加财产保险、运输保险等各种保险费用,经主管税务机关审查核实,可以在所得税前扣除,所以,对企业所得税纳税人因遭受自然灾害或者发生意外事故而由保险公司给予赔偿的部分不得税前扣除。○