

为:借:库存商品——食品类 100 万元,应交税费——应交增值税(进项税额)15.3 万元;贷:银行存款 105.3 万元,库存商品——商业折扣(食品类)10 万元。

承例 1,上述甲企业本月销售食品类商品实现不含税收入 150 万元,该企业用加权平均法计算商品的销售成本,经计算食品类商品的销售成本为 120 万元(折扣前),其结转成本的会计分录为:借:主营业务成本——食品类 120 万元;贷:库存商品——食品类 120 万元。

计算并结转已销食品类商品应分摊的商业折扣。已销食品类商品应分摊的商业折扣=该类商品折扣前的销售成本×商业折扣率=120×10%=12(万元)。已销商品应分摊的商业折扣的会计处理为:借:库存商品——商业折扣(食品类)12 万元;贷:主营业务成本——食品类 12 万元。

上述方法既没有违背会计准则的规定,又简化了会计处理。

2. 折扣率变动时的处理。

例 2:某商业批发企业月初 A 类库存商品的余额(折扣前的总价)为 40 万元,该类商品“商业折扣”明细账户余额为 2 万元,本月两次购进 A 类商品,第一次购进 400 种品种规格,折扣前货款为 60 万元,增值税进项税额为 10.2 万元,折扣率为 6%,折扣额为 3.6 万元,折扣后货款为 56.4 万元,增值税进项税额为 9.588 万元,折扣后价税合计为 65.988 万元,开具转账支票支付。各种商品按折扣前价格在发票清单上一一列示。会计处理为:借:库存商品——A 类 60 万元,应交税费——应交增值税(进项税额)9.588 万元;贷:银行存款 65.988 万元,库存商品——商业折扣(A 类)3.6 万元。第二次购进 A 类商品共 600 种品种规格,增值税专用发票上注明了折扣前货款为 90 万元,折扣率为 8%,折扣额为 7.2 万元,折扣后的货款为 82.8 万元,增值税进项税额为 14.076 万元,折扣后价税合计为 96.876 万元。在发票清单上详细列示了各品种规格商品折扣前的价格,会计处理为:借:库存商品——A 类 90 万元,应交税费——应交增值税(进项税额)14.076 万元;贷:银行存款 96.876 万元,库存商品——商业折扣(A 类)7.2 万元。

月末用加权平均法计算各种商品的折扣前的销售成本,假定 A 类商品的成本经计算为 110 万元,其结转成本的会计分录为:借:主营业务成本——A 类商品 110 万元;贷:库存商品——A 类 110 万元。月末用加权平均法计算平均商业折扣率,计算公式为:某类商品加权平均商业折扣率=(该类商品月初商业折扣+该类商品本月增加的商业折扣)÷(该类商品月初余额+该类商品本月增加的金额)。A 类商品加权平均商业折扣率=(2+3.6+7.2)÷(40+60+90)=6.74%。某类已销商品应分摊的商业折扣=该类商品折扣前的销售成本×该类商品加权平均商业折扣率。已销 A 类商品应分摊的商业折扣=110×6.74%=7.414(万元)。结转已销 A 类商品应分摊的商业折扣:借:库存商品——商业折扣(A 类)7.414 万元;贷:主营业务成本——A 类商品 7.414 万元。

以上会计处理避免了每次进货时对商业折扣的分摊,减少了会计工作量。○

可转换公司债券稀释

每股收益的计算

江苏徐州 张涛

对于可转换公司债券,新会计准则规定,计算稀释每股收益时,以基本每股收益为基础,分子的调整项目为可转换公司债券当前已确认为费用的利息等的税后影响额;分母的调整项目为假定可转换公司债券当期期初(或发行日)转换为普通股股数的加权平均数。对于上述计算方法,笔者认为,由于可转换公司债券的利率低于公司同期普通债券的利率,并且差距较大,对于购买者来说,相当于牺牲了资金的部分时间价值来换取在未来以较低价格买入股票的权利,其实质和购买认股权证、股份期权相同。因此,潜在的稀释性可转换公司债券分母的调整应采用和认股权证、股份期权同样的处理方式,即比较行使可转换公司债券将发行的普通股与按照市场平均价格发行的普通股股数,差额部分相当于无对价发行的普通股作为发行在外普通股股数的净增加额。而新会计准则的计算方法没有考虑股票的市价,将可转换公司债券当期期初(或发行日)转换为普通股的股数加权平均数作为分母的调整项目,这会放大可转换公司债券的稀释性。下面举例说明:

例:某上市公司 2006 年归属于普通股股东的净利润为 25 500 万元。期初发行在外的普通股股数为 10 000 万股,年内普通股股数没有发生变化,该普通股每股价格为 12 元。2006 年 1 月 1 日,公司按面值发行 42 000 万元三年期可转换公司债券,债券面值为 100 元/股,票面固定年利率为 3%,利息自发行之日起每年支付一次(每年年末付息),该可转换公司债券自发行结束 12 个月以后即可转换为公司股票,转股价格为每股 10 元,所得税税率为 33%。

依据新会计准则:基本每股收益=25 500÷10 000=2.55(元);假设转换所增加的净利润=42 000×3%×(1-33%)=844.2(万元);假设转换所增加的普通股股数=42 000÷10=4 200(万股);增量股的每股收益=844.2÷4 200=0.20(元);稀释每股收益=(25 500+844.2)÷(10 000+4 200)=1.86(元)。按照笔者的方法:基本每股收益=25 500÷10 000=2.55(元);假设转换所增加的净利润=42 000×3%×(1-33%)=844.2(万元);假设转换所增加的普通股股数=42 000÷10-42 000÷12=700(万股);增量股的每股收益=844.2÷700=1.21(元);稀释每股收益=(25 500+844.2)÷(10 000+700)=2.46(元)。

可见,在计算可转换公司债券稀释每股收益时,依据新会计准则的计算方法得出的稀释每股收益要明显低于按照笔者的方法得出的结果。也就是说,依据新会计准则的方法,可转换公司债券具有更大的稀释性。○