

乌鲁木齐 李玲

按企业会计准则应用指南的规定对投资形成的损益进行核算,会发现“投资收益”与“公允价值变动损益”两个账户核算内容很难区分。如规定出售交易性金融资产时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

例:A企业于2006年1月1日购入面值100万元的债券,利率为3%,划分为交易性金融资产。取得时,支付价款103万元(含已宣告发放利息3万元),另支付交易费用2万元。借:交易性金融资产——成本103万元,投资收益2万元;贷:银行存款105万元。

2006年1月5日,收到最初支付价款中所含利息3万元。借:银行存款3万元;贷:交

易性金融资产——成本3万元。

2006年12月31日,债券公允价值为110万元。借:交易性金融资产——公允价值变动10万元;贷:公允价值变动损益10万元。

2007年1月5日,收到2006年利息3万元。借:银行存款3万元;贷:交易性金融资产——公允价值变动3万元。

2007年10月6日,将该债券处置(售价120万元)。借:银行存款120万元,公允价值变动损益4万元;贷:交易性金融资产——成本100万元、——公允价值变动7万元,投资收益17万元(120-103)。

本例中,A企业在该项投资中的实际收益为21万元(120-100-2+3)。但从2007年10月6日处置的账务处理来看,将其取得的价差21万元分别记入“投资收益”账户17万元和“公允价值变动损益”账户4万元的处理不好理解。在这里,“公允价值变动损益”似乎承担了调整“投资收益”的责任,成了调整账户。

“投资收益”账户是反映企业投资中形成损益情况的,而投资中形成的损益就是公允价值与其账面价值的差额。实质上,交易性金融资产具有短期的性质,取得的投资损益就是其价差,而这价差就是其账面成本与公允价值的差额。在本例中,“公允价值变动损益”与“投资收益”账户作为损益类账户,期末结转余额后,对本年利润的影响是相同的。因此,建议将该项投资取得的价差全部记入“投资收益”账户,使其道理更明了,账务处理更简便。对于公允价值变动金额,不调整交易性金融资产的账面价值,也不作为公允价值变动损益,而是在处置时将其作为投资损益处理。○

小议材料存货的期末计价

广州 张粟

一、生产用材料存货应用可变现净值计量存在的问题

1. 追加成本上升导致可变现净值低于成本。为简化起见,我们把追加的加工成本、销售费用和相关税费统称为追加成本。

例如,生产某产品的材料单价为10元,正常的追加成本为8元,用该材料生产的产品售价为20元。期末估计本期追加成本将上升到11元,材料的重置成本以及产成品的售价没有变化。分析:可变现净值=20-11=9(元),小于材料的入账成本10元,应计提1元的减值准备。

上述做法存在的矛盾是,该材料的市价并未下跌,可变现净值下降的原因是存货追加成本的上升,因追加成本上升而计提减值准备,导致对损益确认产生了理解上的偏差。因为损失不是材料成本下跌引起的,可能是追加成本控制不力的缘故(经营方面的原因),计提材料减值准备将两者弄混淆了。

2. 多种材料共同用于生产一种产品,难以用可变现净值判断并计提减值准备。例如,企业生产某产品需要两种材料,其中A材料的账面成本为20元,B材料的账面成本为10元,期末由于两种材料价格下跌导致该产品的售价下跌到40元,已知追加成本为15元。分析:可变现净值=40-15=25(元),小于两种材料的账面成本30元,按照A、B材料的用途,期末如有库存,应对其计提减值准备。

但是问题在于,按照产成品基础确认可变现净值后,这部分减值如何在两种材料之间分摊,惟一具有可操作性的方法是按A、B材料的账面成本分摊,但不合理之处是A、B材料往往不是按同一比例跌价的。

二、解决之道

现实中,追加成本的估计以及可变现净值计算的间接性(需要用售价减去追加成本)限制了成本与可变现净值孰低法的应用。相比之下,重置成本取得较容易,便于与账面成本进行比较。

例如,A材料的账面成本为10元,该材料用于生产B产品,从生产到销售的追加成本为10元。期末A材料的重置成本为8元,B产品的售价为19元。分析:材料的可变现净值=19-10=9(元),如果用该材料继续生产,必然会发生亏损,所以应计提减值准备。如果按可变现净值与账面成本比较,应计提减值准备1元,如果按重置成本,应计提减值准备2元。笔者认为后者更为合理。从这个例子可以发现,如果应用可变现净值概念,实际上将材料的跌价损失和未来加工成为产成品

的销售损益合并确认为本期的净损益(损益的确认面向未来);如果采用重置成本计量,材料的跌价损失和销售损益分开确认到了两个会计期间,即材料的跌价损失确认到本期,销售损益则在实现的会计期间确认。

对于材料存货的期末计价,笔者认为可行的操作思路是:
①判断是否有减值迹象。②如果存在减值迹象,判断其可变现净值及重置成本是否能够有效取得,如果两者之中只有其中之一能够有效取得,则按能取得的该项数据进行减值判断。③如果两者均能取得,且可变现净值与重置成本其中之一高于账面成本,则不计提减值准备;若两者均低于账面成本,则按重置成本确定减值准备。○

计提坏账准备

自动生成凭证公式的定义

河北唐山 张玉明

坏账准备是金额保留性账户,应当按应收账款的规定比例保留一定的坏账准备金,年内核销坏账时记入本账户的借方。因为应收账款年内有增有减,因此在提取坏账准备前可能存在五种情况:①坏账准备账户余额为零,应按规定补提;②坏账准备为借方余额,除按规定计算外,还应补足借方金额;③坏账准备为贷方余额,但小于应保留的金额,不足部分补提;④坏账准备为贷方余额,但大于应保留的金额,超出规定部分应当冲回;⑤坏账准备为贷方余额,且等于按规定计算的金额,这种情况不提坏账准备。

无论哪种情况,年末计提坏账准备后,其余余额都应在贷方,并保留规定的金额。

根据这个原理,坏账准备年末账户余额=年末应收账款账户余额×坏账准备计提比率+坏账准备账户借方余额-坏账准备账户贷方余额。当其贷方余额大于计算金额时为负数,即为应冲回的金额。

可设账务系统期末余额函数为:

<期末余额函数名>(<科目编码>, <会计期间>, <方向>, <辅助项 1>, <辅助项 2>)。

设某企业“应收账款”科目编码为“1131”,“坏账准备”科目编码为“1141”,该企业按 5%计提坏账准备。则坏账准备的计提公式为:QM(1131,年,借)×0.005+QM(1141,年,借)-QM(1141,年,贷)。

应当注意的是,公式中“QM(1131,年,借)”的“借”参数不能少,如果少了这个方向参数,则系统的返回值是“1131”总账账户下所有明细账户借、贷相抵后的金额。

在计提坏账准备金时,该自动生成转账凭证的公式定义可以满足企业在任何情况下计提坏账准备的需要。○

长期股权投资中 收回利润的处理

江苏铜山 梁建强

《2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计》(以下简称“教材”)中将长期股权投资成本法下的收回利润或现金股利在投资后期间进行处理时,采用下面的公式来确认当期的投资收益和应冲减的初始投资成本金额:应冲减初始投资成本的金额=(投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益)×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本;应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额。

笔者对此处理方法不敢苟同,特提出以供商榷。

1. 确认冲减基点的错误。成本法下的长期股权投资,其目的主要是取得投资收益,因此应先确认投资收益,后考虑投资成本。为了更好地保障投资成本的安全,在收到的当期利润或现金股利中高于投资单位持股比例所享有的部分,可以作为初始投资成本的收回。因此,在收到被投资单位分得的利润或现金股利时,应先确认本期的收益,再确认应冲减初始投资成本部分。而教材中却先确认应冲减的初始投资成本,再确认投资收益。这是典型的顺序颠倒和概念混乱。

在确认应冲减初始投资成本的金额时,教材又把冲减基点放在了投资单位已冲减的初始投资成本上,作为本期的初始投资成本的冲减应在本期投资收益的基础上考虑。在这里,笔者要强调的是,冲减初始投资成本并不表示被投资单位的亏损或是投资单位持投比例的减少。

2. 冲减的投资成本不能恢复。教材指出,当冲减的初始投资成本额为负数时,应恢复已冲减的投资成本。这仅仅是为了保证长期股权投资的初始投资成本的完整性,说明这时用作利润分配的留存收益已由现在的留存收益弥补,并在数量上保持了投资前被投资单位的留存收益的完整性。笔者不敢苟同这种只重视形式而不重实质的观点。作为投资成本的冲回,主要是在保持“投资收益”这个独立概念的基础上,由于投资单位的投资行为而引起的一种收益处理,其主要目的是保障投资成本的安全,但这并不会因此而降低投资单位的持股比例,也不代表被投资单位的经营亏损,所以没有恢复已冲销的投资成本的必要。

3. 收回利润或现金股利的处理。在投资年度以后收到被投资单位分派的利润或现金股利,笔者认为应按下列公式确认当期的投资收益和应冲减的初始投资成本:应确认的投资收益=被投资单位分派的利润或现金股利-应冲销的初始投