

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