于其成本,特殊情况下其价格低于成本是有原因的。本业务中低于成本的部分(100元)应该由其所包装的商品(啤酒)负担,计入与销售啤酒的主营业务收入20 000元相配比的营业费用。通过以上会计处理可以看到,包装物(啤酒瓶)的成本300元应由包装物自身的销售收入负担200元、由所包装商品的销售收入负担100元。由此计算得出:主营业务利润为4 900元(20 000-15 000-100),其他业务利润为0元(200-200)。虽然利润总额与一般处理后的金额是相等的,都是4 900元,但是利润结构发生了变化。

所以笔者认为,在包装物单独计价的销售中,既然要与商品销售分开计价,则销售包装物利润应以0元为界限,即利润结构中其他业务利润不能为负值。否则就不要分开,无论什么情况下(不管包装物是否单独计价),都应将包装物的成本作为商品的销售费用处理。○

长期投资减值准备与股权投资差额的关系

武汉　王　冰

权益法下存在"股权投资差额"时,长期投资减值准备应如何核算呢?根据企业会计准则的要求,为使资产负债表所反映的长期投资信息真实、公允,企业应定期对长期投资的账面价值进行逐项检查。如果其可收回金额低于长期投资的账面价值,则应对其差额计提长期投资减值准备;如果已计提减值准备的长期投资的价值又得以恢复,则应在已计提减值准备的范围内转回。计提减值准备时:借:投资收益;贷:长期投资减值准备。转回时:借:长期投资减值准备;贷:投资收益。

由于存在股权投资差额(即长期股权投资初始投资成本大于或小于应享有被投资单位所有者权益份额的部分),在计提长期投资减值准备时,应考虑股权投资差额对减值准备金额的影响。笔者根据长期股权投资的借方或贷方差额分别按以下情况进行会计处理:

1.初始投资时产生股权投资借方差额,在计提长期投资减值准备时:①如果计提的减值准备小于或等于尚未摊销的股权投资借方差额,应先将尚未摊销的股权投资借方差额冲销;②如果计提的减值准备大于尚未摊销的股权投资借方差额,则应将超过部分确认为投资损失。

2.初始投资时产生股权投资贷方差额,应将计提的减值准备先冲减初始投资时计入资本公积准备项目的股权投资贷方差额;如果计提的减值准备大于计入资本公积准备项目的股权投资贷方差额,则应将超过部分确认为投资损失。

如果前期已将计提的减值准备冲减了股权投资贷方差额,且该长期股权投资的价值在以后期间又得以恢复,则应在转回已计提减值准备时,先转回原计提减值准备时计入损益的部分,差额部分再恢复原冲减的资本公积准备项目(恢复的资本公积准备项目金额以原冲减的资本公积准备项目金额为限)。

3.已计提减值准备的长期股权投资,其价值直至处置时尚未完全恢复的,应将处置收入先恢复原冲减的资本公积准备项目。

所以,存在股权投资差额的情况下长期投资减值准备的会计核算为:

(1)存在股权投资借方差额时,先冲销股权投资差额,然后将大于部分确认为投资损失。借:投资收益;贷:长期投资减值准备(大于股权投资差额明细科目的余额)。

(2)存在股权投资贷方差额时,先冲减资本公积准备项目,大于部分再确认为投资损失。借:资本公积——股权投资准备;贷:长期投资减值准备。借:投资收益(大于资本公积准备项目金额);贷:长期投资减值准备。

如果长期股权投资的价值恢复,应在转回已计提减值准备时先转回计入损益的部分,大于部分再恢复资本公积准备项目。借:长期投资减值准备;贷:投资收益。借:长期投资减值准备;贷:资本公积——股权投资准备(以原冲减的资本公积准备项目金额为限)。

在处置长期股权投资时,若投资价值未完全恢复的,则作以下会计处理:借:银行存款,长期投资减值准备;贷:资本公积——股权投资准备(原冲减资本公积准备项目金额),投资收益(恢复资本公积准备项目金额后的余额)。○

浅析已获利息倍数公式的深层涵义

河南许昌市会计委派管理中心　范晓昌

已获利息倍数也叫利息保障倍数,是用以衡量债务人支付利息能力的一项重要指标。该指标越高,说明债务人的偿付利息的压力越小。其计算公式为:已获利息倍数=息税前利润/利息费用=(利润总额+财务费用)/(财务费用中的利息支出+资本化利息)。

分母中包含资本化利息不难理解,因为资本化利息虽然不在利润表中反映,但仍然是要偿还的。但在分子中为什么没有加上资本化利息呢?分子中是否应该包含资本化利息呢?笔者查阅了关于这方面问题的大量文献,发现这些资料均没有对此做出进一步的解释。为此,笔者进行了深入的分析,希望能与广大同仁探讨。

笔者认为,从衡量债务人偿债能力高低的角度分析,已获利息倍数公式的分子和分母在计算口径上应当统一,即都应该包含资本化利息,否则,对于负债水平和盈利水平完全相同的两个企业,如果对借款利息进行资本化的比例不同,就会产生不同的结果。

例:甲、乙两个企业2004年年初长期借款账面余额均为

1 000 万元，借款年利率为 12%，2004 年利息费用为 120 万元，其中，甲企业的利息费用全部予以资本化，乙企业的利息费用全部计入财务费用。2004 年甲、乙两个企业的利润总额均为 60 万元(除 1 000 万元长期借款外，假设甲、乙两个企业均没有其他借款，并且财务费用当年发生额仅为利息费用)。

甲企业的已获利息倍数=60÷120=0.5；乙企业的已获利息倍数=(60+120)÷120=1.5。显然，计算结果表明乙企业的偿债能力远远高于甲企业。

为什么会出现以上两种截然不同的结果呢?难道是已获利息倍数的计算公式错了?

笔者认为，已获利息倍数计算公式的分子中不应该加上资本化利息。要想理解已获利息倍数计算公式的深层涵义，必须明确以下几点：

1.在已获利息倍数计算公式的分子中，对于已扣除的利息费用，息税前利润的计算应当体现“扣息还原”原则。

2.由于费用化的利息费用已在“利润总额”中扣除，所以分子中应当加上已扣除的财务费用，进行“扣息还原”。

3.由于资本化的利息费用没有在利润总额中扣除，所以分子中不应加上已资本化的财务费用。换言之，利润总额已经包含了资本化利息。

仍以上例，虽然甲、乙两个企业在利润表中显示的当年利润总额均为 60 万元，但甲企业借款费用因资本化而未予以扣除，乙企业的利润总额却扣除了所有利息费用。假如乙企业的借款费用也予以资本化，则其利润总额将因财务费用的减少而上升至 180 万元。很显然，乙企业的偿债能力明显高于甲企业。

由此看来，在已获利息倍数计算公式中，分子和分母的计算口径已经达到了统一，都包含了当期全部应付利息。○

计划成本核算法下存货特殊情况的会计处理

辽宁五龙金矿　张德慧

存货的计划成本计价在时间上主要涉及存货的购入和发出两个阶段，在内容上涵盖原材料、包装物、低值易耗品、委托加工物资等具体的存货项目。本文以材料成本核算为例，在计划成本核算法下对存货特殊情况的会计处理作些探讨。

例：某制造企业采用计划成本法进行材料核算，核算期间为每个自然月(即以 7 月为例，其核算期间为 7 月 1 日至 7 月 31 日)。2004 年 7 月该企业“原材料”科目某类材料的期初余额为 100 000 元(该类材料增值税税率为 17%，计划单位成本为 10 元/公斤)，材料成本差异为借方差 10 000 元。①7 月 2 日外购该材料 1 000 公斤，单价为 11 元/公斤，款项以支票支付，7 月 3 日该批材料验收入库。②7 月 5 日外购该材料 2 000 公斤，材料验收入库，但结算单据下月才到达。③7 月 10 日、7 月 20 日生产车间分别领用该材料 1 000 公斤、3 000 公斤。

正常情况下，会计处理应为：

(1)7 月 2 日，购入该材料，借：物资采购 11 000 元(1 000×11)，应交税金——应交增值税(进项税额)1 870 元(11 000×17%)；贷：银行存款 12 870 元。

(2)7 月 3 日，该批材料入库，借：原材料 10 000 元，材料成本差异 1 000 元；贷：物资采购 11 000 元。

(3)7 月 5 日，外购材料 2 000 公斤已验收入库，但由于结算单据未到，暂不处理，待月末根据结算单据是否收到再作处理。

(4)7 月 10 日和 7 月 20 日生产车间领料暂不处理，待月末填制发料凭证汇总表一并反映。

(5)7 月 31 日，7 月 5 日的入库材料结算单据仍未收到，根据计划成本暂估入账。借：原材料 20 000 元；贷：应付账款——暂估应付账款 20 000 元。

(6)7 月 31 日，编制发料凭证汇总表，发出材料计划总成本 40 000 元[(1 000+3 000)×10]。借：生产成本 40 000 元；贷：原材料 40 000 元。

(7)月末计算本月发出材料的材料成本差异额，并进行分摊：本月材料成本差异率=(10 000+1 000)÷(100 000+10 000+20 000)×100%=8.5%；本月发出材料应分摊的材料成本差异额=(1 000+3 000)×10×8.5%=3 400(元)。借：生产成本 3 400 元；贷：材料成本差异 3 400 元。

仔细分析不难看出，上例中月末暂估入账的 2 000 公斤原材料，其本身的材料成本差异在 7 月份并未真正体现出来，但却参与了本月材料成本差异的分摊计算，计入了相应的成本中。等到下月，该批材料结算单据到达，其材料成本差异才登记入账，并参加下月耗用材料成本差异的分摊，计入下月的成本中。在这种情况下，材料暂估入账的当月及下月所反映的实际发出材料的成本信息就会失真。当该批材料的材料成本差异为正值(超支差)时，就会低估该月发出材料的实际成本而高估下月发出材料的实际成本；反之，则会高估该月发出材料的实际成本而低估下月发出材料的实际成本。这样就违背了会计核算的配比原则，使成本、利润及税金等一系列指标的计算出现偏差，造成会计信息失真，同时也会与会计核算的真实性原则相背离。

为了弥补上述做法的不足，可以把材料成本差异率的计算公式稍作改动：材料成本差异率=(月初结存材料成本差异+本月购入材料成本差异)÷(月初结存材料计划成本+本月购入材料计划成本−本月暂估入账材料的计划成本)×100%。

月末按新公式计算本月发出材料的材料成本差异额，并进行分摊，本月材料成本差异率=(10 000+1 000)÷(100 000+10 000+20 000−20 000)×100%=10%；本月发出材料应分摊的材料成本差异额=(1 000+3 000)×10×10%=4 000(元)。借：生产成本 4 000 元；贷：材料成本差异 4 000 元。

两种计算结果之差为 600 元(4 000−3 400)。这种按材料成本差异新公式得出的计算结果较之前的计算结果会更加接近实际情况。○