

对部分会计科目更名的建议

辽宁辽阳 褚文凤

一、成本、费用和支出的关系

支出是指资产的减少,不仅包括成本性支出和费用性支出,还包括偿债性支出等其他支出;费用是一种引起所有者权益减少的耗费,是期间化的耗费,是和收入相配比的耗费。费用性支出可以形成费用,然而费用还包括未形成支出的耗费,如预提的利息费用等。成本是一种对象化的耗费,是为了某种获得而付出的一种代价,但其不需要期间化,也不需要与收入配比。成本性支出形成成本,而成本中也包括未形成支出的耗费。总之,成本、费用和支出之间虽然有一定的联系,但都有自身特定的含义,不能混淆。

二、《企业会计制度》中部分会计科目名称有待商榷

现行《企业会计制度》中的“制造费用”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“营业外支出”、“所得税”等会计科目的名称不够科学,容易造成成本、费用和支出之间的含义混淆或自身的含义不清。

《企业会计制度》规定,“制造费用”科目属于成本类会计科目,除了“制造费用”科目之外的上述其他几个会计科目均属于损益类会计科目。“制造费用”科目字面上表示的是一种费用,但它所表示的是一种要计入生产成本的间接成本。损益类科目是核算企业损益时所运用的会计科目,该类会计科目可以进一步划分为收入性质会计科目和费用性质会计科目。这两类会计科目的共同特点就是核算内容的期间化,即收入性质会计科目所核算的是一定期间的收入,费用性质会计科目所核算的也是一定期间的费用,并且在同一个企业两者应属于同一个会计期间。根据配比原则的要求,收入性质会计科目所核算的收入合计与费用性质会计科目所核算的费用合计的差额即为企业的利润,这与“收入-费用=利润”的动态会计基本等式是一致的。“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“营业外支出”、“所得税”等会计科目属于损益类中的费用性质会计科目,但这些会计科目的名称却不是“某某费用”,这就造成了成本、费用和支出的含义不清。

三、建议

笔者认为,应将“制造费用”科目更名为“间接成本”科目,“主营业务成本”科目更名为“主营成本费用”科目,“主营业务税金及附加”科目更名为“主营税金及附加费用”科目,“其他业务支出”科目更名为“其他业务费用”科目,“营业外支出”科目更名为“营业外费用”科目,“所得税”科目更名为“所得税费用”科目。

这样更名基于两种考虑:一是从会计科目的内容上考虑,

除“制造费用”科目外的其余各科目所核算的内容都属于费用性质,都要按期间进行归集并与收入相比,把它们更名为“某某费用”科目,其含义更明确。而“制造费用”科目的核算内容于期末要归集到“生产成本”科目,属于成本性质,所以把“制造费用”科目更名为“间接成本”科目更符合实际。二是从会计科目的形式上考虑,每一个会计科目都是一个偏正词组,其中心词是“费用”,非中心词是对“费用”的修饰说明,表示某某费用。需要说明一点,更名后的会计科目与原会计科目的核算内容是相同的。

这部分会计科目更名后,成本类会计科目包括“生产成本”和“间接成本”两个会计科目;损益类会计科目中的费用性质会计科目包括“主营成本费用”、“主营税金及附加费用”、“其他业务费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业费用”、“营业外费用”和“所得税费用”科目。

股票股利会计处理管见

河南博特咨询有限公司 罗毅

股票股利是指企业用增发的股票代替现金发给股东,俗称送股。分派股票股利,不会使所有者权益总额发生变化,仅仅是所有者权益各项目结构发生内部调整,送股也不需要企业拿出现金。《企业会计准则——投资》规定,被投资单位分派股票股利,投资企业不作账务处理,但应于除权日注明所增加的股数,以反映股份的变化情况。

这种做法存在如下弊端:①账面投资成本与实际投资成本存在较大差异。②长期股权投资各明细账户余额未能随被投资单位净资产相应项目变动而变动。

一、股票股利的会计处理

1.投资企业的会计处理。被投资单位分派股票股利时,可将其视为现金股利的一种特殊形式,即被投资单位先分派现金股利,然后投资者将分派的现金投入被投资单位,被投资单位增资扩股。①收到现金股利的会计处理为:借:应收股利;贷:长期股权投资——损益调整。②投资企业将应收到的现金股利投入被投资单位的会计处理(可以视为债转股)为:借:长期股权投资——投资成本;贷:应收股利。将上述两个会计分录合并则为:借:长期股权投资——投资成本;贷:长期股权投资——损益调整。

按照上述会计处理,企业已直接将所增加的股份登记在明细账上,不再需要在备查账簿中登记。

2.被投资单位的会计处理。被投资单位分派股票股利后,股本增加,留存收益减少,其会计处理为:借:利润分配——未分配利润;贷:股本。

二、举例说明

甲公司2000年1月1日以4500万元收购乙公司30%

的股份,乙公司注册资本为10 000万元,净资产为15 000万元(其中留存收益为5 000万元)。乙公司2001年实现净利润4 000万元,2002年实现净利润6 000万元,2001年、2002年均未进行股利分配。2002年12月31日乙公司发放每10股送5股的股票股利。

分析可知,2002年12月31日甲公司长期股权投资账面余额为7 500万元,其中“长期股权投资——乙公司(投资成本)”账面余额4 500万元,“长期股权投资——乙公司(损益调整)”账面余额3 000万元。乙公司净资产为25 000万元,其中:股本10 000万元,留存收益15 000万元。

甲、乙公司的会计处理如下:①乙公司的会计处理:借:利润分配——未分配利润5 000万元;贷:股本5 000万元。②甲公司的会计处理:借:长期股权投资——乙公司(投资成本)1 500万元(5 000×30%);贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)1 500万元。

乙公司发放股票股利后,每股净资产由2.5元/股(25 000÷10 000)降为1.67元/股(25 000÷15 000)。

甲公司如果按照现行会计准则的规定,每股的投资成本为1.5元/股(4 500÷3 000),未能随股份的稀释而降低,而笔者的观点是,每股的投资成本应为1.33元/股(6 000÷4 500)。

如果发放每10股送12股的股票股利,其他条件不变,则发放股票股利时,甲、乙公司的会计处理如下:①乙公司的会计处理:借:利润分配——未分配利润12 000万元;贷:股本12 000万元。②甲公司的会计处理:借:长期股权投资——乙公司(投资成本)3 000万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)3 000万元。

由于股票股利12 000万元大于投资后乙公司实现的净利润10 000万元,因此包括投资前的留存收益2 000万元(12 000-4 000-6 000)。而投资时的留存收益2 000万元已计入投资成本,因此超过“长期股权投资——乙公司(损益调整)”账面余额部分不进行会计处理。□

财务保守行为的利弊分析

中山大学管理学院 曹阳

财务保守行为是指企业在较长的时间内持续采用低财务杠杆政策的行为。财务保守行为可能是企业根据自身经营状况而选择的一种战略行为,而不一定是单纯为了资本成本最小化的财务行为。本文拟针对财务保守行为的利弊进行分析。

一、财务保守行为的积极意义

1.符合企业的永续经营战略和持续投资的要求。企业在进行资本结构决策的时候,往往要充分考虑高财务杠杆可能带来的风险,考虑如何使企业在竞争中占有优势,如何消除各种突发事件带来的影响,实现永续经营。在一个充分竞争

的行业,高财务杠杆容易导致企业后续投资能力不足,削弱企业在产品价格战或者营销竞争中的财务承受能力,被迫削减资本投资甚至取消资本投资。在竞争过程中,仅仅强调高的经营效率并不能保证企业永续经营,只有经营效率高、财务资源充足的企业才能实现长远发展。对于增长点多的企业,采用保守的财务政策是合理的商业选择。财务保守企业往往是一些现金充裕的企业,它们具有较大的财务灵活性、较强的持续融资能力和抵御风险的能力。

2.有利于企业创新战略的顺利实施。创新是企业竞争中的利器。企业的创新投资总是面临着较高的风险。企业一般不以负债来支持创新投资,而是更多地依靠内部资金。此外,对负债利息的偿付需要一组稳定的现金收益流来支持,这是多数创新投资项目所不具备的。所以,企业不能或不愿意以负债来支持创新投资。资本结构相对保守的企业,其负债率较低,还本付息的压力不大,因此更有能力投资创新项目,这样有利于企业长期保持竞争优势。

另外,大量真实的事例也为财务保守行为有利论提供了有力的支持。世界上一些知名的长寿公司,如丰田汽车公司、福特汽车公司都是奉行保守的财务政策的典范;惠普公司因提倡企业发展以自筹资金为主而著称于世界。亚洲金融危机期间,韩国的许多大公司的遭遇从反面印证了上述结论,如有着韩国工业“航空母舰”之称的大宇公司由于背负银行巨额债务而陷入困境。

二、财务保守行为的消极意义

1.对企业效率的影响。首先,采取财务保守行为的企业,虽然负债利息在税前支付,还本付息的压力不大,但是却使得企业不能充分地利用债务融资所带来的节税、财务杠杆效应,缺乏债务融资所具有的激励、约束机制。长此以往,企业的资本成本将逐步升高,不利于企业价值的提升。其次,重股权融资轻债务融资会造成股权稀释,在业务经营没有显著增长的情况下,必然会引起每股收益下降。再次,我国上市公司利用股权融资时往往不支付或少支付股息,这样股权融资成本虽然低于债务融资的成本(陆正飞,2004),但从长远利益看,不给予投资者相应的回报,企业难以获得持续的发展,投资者会采取“用脚投票”的方式做出反应。可见,若长期采取财务保守行为,将不利于上市公司的持续发展。

2.对证券市场运行效率的影响。长期采取财务保守行为的企业一般表现为重股权融资轻债权融资,这对证券市场的发展产生负面影响:首先,由于股权融资的低成本以及股东对企业监控的弱化,使得股市成为上市公司“圈钱”的最佳场所,上市公司不断通过股权融资获取廉价的甚至是免费的资金,造成股票市场资金的巨大浪费,严重影响了证券市场资源配置功能的发挥。其次,普遍的企业财务保守行为也不利于债券市场的健康发展。我国企业申请银行贷款或申请发行债券,银行或政府主管部门审批时都会关注企业新投资项目的预期收益率,其对项目的审查较为严格,对投资方向也有严格限制。因此,企业只有在股权融资需求不能得到满足时,才采取债务融资,而且在债务融资中,企业更倾向于采取财务保守行为。因此,大多数企业没有能力发行债券,这也直接导致了我国近年来债券市场萎缩现象的发生。□