

用途,其基本原理同上。

二、一次还本付息方式下的长期负债的资本成本

1. 长期债券的资本成本。

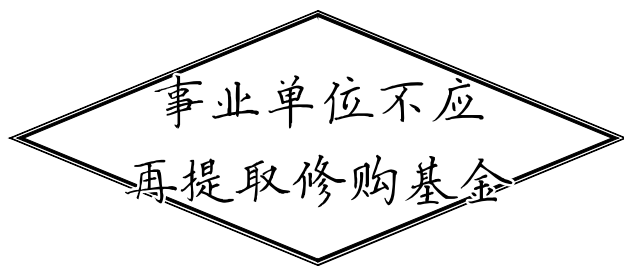
$$B(1-F)=[P+I(1-T)]\div(1+K)^n$$

对于筹资费用的抵税及非抵税效应的处理,方法同上。

2. 长期借款的资本成本。

$$L(1-F)=[P+I(1-T)]\div(1+K)^n$$

对于筹资费用的抵税及非抵税效应的处理,方法同上。☒



江苏南通 杨娟华

在当前财政国库集中支付制度的操作过程中,《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位会计制度》、《关于贯彻〈事业单位财务规则〉若干意见的通知》(简称《通知》)中关于提取“专用基金——修购基金”的规定,已不能适应我国财政国库管理制度改革发展的要求,应予以取消。

《事业单位会计制度》规定,固定资产修购基金按核定的比例提取,直接列入支出。《通知》规定事业单位必须提取修购基金,并明确了提取的方法和比例,规定提取的费用在“事业支出”科目下的“修缮费”和“设备购置费”中等额列支,同时规定事业单位单项在5 000元(不含5 000元)以下的修缮支出、单项在2 000元(不含2 000元)以下的固定资产可以在成本费用中列支,超过上述限额的在“修购基金”中列支。

单位提取修购基金时(分录一):借:事业支出(预算内/外);贷:专用基金——修购基金。单位在购置2 000元(不含2 000元)以下的固定资产及发生5 000元(不含5 000元)以下的修缮支出时(分录二):借:事业支出(预算内/外);贷:单位零余额账户用款额度(预算内/外)。借:固定资产;贷:固定基金。单位在购置2 000元(不含2 000元)以上的固定资产及发生5 000元(不含5 000元)以上的修缮支出时(分录三):借:专用基金——修购基金;贷:单位零余额账户用款额度(预算内/外)。借:固定资产;贷:固定基金。

提取修购基金这一方法在一定时期内适合事业单位的管理方式,也发挥了其应有的作用。然而,随着社会主义市场经济体制下公共财政的建立和发展,这种传统方法已不能满足实行财政国库集中支付的需要。

首先,《事业单位会计制度》没有规定修购基金提取后什么时候用、该用多少,因此它是一种无预算、摊提性质的支出,而实行财政国库集中支付必须要有相应的财政预算,预算的实际执行与财政国库的实际支付在时间上应同步一致、在金额上须相符合。相对于事业单位而言,其事业支出明细表反映的支出数要与单位、财政预算一致,同时还要与单位零余额账户用款额度(已执行预算支出数)一致,这是事业单

位实行财政国库集中支付方式下应做到的三个一致。这些一致就是体现在我们日常工作中的勾稽关系。然而实际操作中,事业单位提取修购基金虽然直接列入“事业支出”,但并没有动用单位零余额账户用款额度,这对事业单位来说是一种没有实质意义的支出,在财政国库集中支付制度下是不列入财政预算的,使得事业单位事业支出明细表反映的含有这类性质的支出数与单位、财政预算不一致,与单位零余额账户用款额度也不一致,这些都是不符合财政国库管理制度改革要求的。

其次,从分录三可以看出,该业务反映了购置固定资产和发生修缮支出是从“专用基金——修购基金”中列支的,该支出涉及货币资金的减少,使用了单位零余额账户用款额度,但按规定不反映在事业单位事业支出明细表中,同样使得该表反映的支出数与单位零余额账户用款额度不一致。

最后,购置固定资产及发生修缮支出时,按规定的金额标准分别记入当期“事业支出”和“专用基金——修购基金”,因支出渠道不同,直接影响着各期结余和当年结余分配。另外,从“专用基金——修购基金”中列支的固定资产购置费用和修缮费用是不在事业单位事业支出明细表中反映的,而是通过其他报表在年报中反映,这就使事业单位事业支出明细表不能真实、完整、及时地反映单位财政预算支出执行情况和单位零余额账户用款额度。

财政国库管理制度改革是社会主义市场经济体制下公共财政发展的需要,是预算执行机制和财政收支管理的制度性创新。它有利于规范财政收支行为,是加强财政资金管理、提高资金使用效率的根本性措施。它要求会计制度必须适应改革发展的需要,与国家的重大改革措施协调一致、并行不悖。因此,有关提取“专用基金——修购基金”的规定应当取消,以实际发生的固定资产购置费用和修缮费用直接列入“事业支出”。这样更符合事业单位的核算基础——收付实现制,使事业单位“事业支出”反映的支出数与单位、财政预算和单位零余额账户用款额度保持一致,使事业单位财务信息真实、完整、及时地反映出来。☒

谈材料成本差异的核算

长沙 彭屹松

一、标准成本法下材料成本差异的计算与账务处理

在标准成本法下,材料成本差异和直接材料价格差异都是由于材料的实际价格与标准价格不同而产生的成本差异。然而,两者之间有着显著的区别:前者计算的是采购材料时发生的价格差异,后者计算的是领用材料时发生的价格差异;前者用于核算材料的实际采购成本,后者用于核算产品的生产成本。下面举例说明:

对视同销售业务 营业税问题的不同看法

安徽怀远县地方税务局 梁影

《财会月刊》2004年A10期刊登了王素荣同志的《视同销售业务的营业税会计处理管见》一文,笔者认为其以下两处观点有些不妥。

1.该文认为以不动产投资入股,在股权转让时应征收销售不动产营业税。

财政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》规定:①以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。②对股权转让不征收营业税。③《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)第八、九条中与本通知内容不符的规定废止。

企业以不动产投资入股时,被投资方在会计上贷记“股本(实收资本)”,表明该不动产已转化为股权,因此投资企业转让股权不存在征收营业税的问题。

但如果企业股权转让行为发生在2003年1月1日以前,则仍按照《营业税税目注释(试行稿)》的有关规定,按营业税“销售不动产”税目计征营业税。

2.该文例2中转让抵债不动产的计税依据。

财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第三条规定:单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的,以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。另外,国家税务总局颁布的《企业债务重组业务所得税处理办法》第四条规定:债务人(企业)以非现金资产清偿债务,除企业改组或者清算另有规定外,应当分解为按公允价值转让非现金资产,再与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理。债务人(企业)应当确认有关资产的转让所得(或损失);债权人(企业)取得的非现金资产,应当按照该有关资产的公允价值(包括与转让资产有关的税费)确定其计税成本,据以计算可以在企业所得税前扣除的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用或者结转商品销售成本等。因此在例2中抵债时该项不动产作价应为1 060 000元,而不是1 000 000元。☒

账务处理为:

(1)购入材料时:借:原材料79 200元;贷:物资采购75 250元,材料成本差异3 950元。

(2)领用材料时:借:生产成本86 768元(86 400+432+800);贷:原材料86 768元。

(3)将材料成本差异分配给产成品时:借:库存商品68 840元(72 000-360-3 600+800),材料成本差异3 600元;贷:生产成本72 440元。☒

例1:某企业全年生产一种甲产品,仅耗用一种材料,计划生产甲产品600件,直接材料的标准价格为5元/千克,用量标准为3.5千克。假设该企业本月买入材料2 000千克,实际价格为5.5元/千克,耗用材料1 800千克,实际生产甲产品580件。要求计算直接材料的成本差异。

成本差异计算:

(1)购入材料时:材料成本差异=(5.5-5)×2 000=1 000(元)(不利差异)。

(2)领用材料时:直接材料价格差异=(5.5-5)×1 800=900(元)(不利差异);直接材料数量差异=5×(1 800-3.5×580)=-1 150(元)(有利差异);直接材料总差异=900-1150=-250(元)(有利差异)。

账务处理为:

(1)购入材料时:借:原材料10 000元,材料成本差异1 000元;贷:应付账款11 000元。这里需特别指出的是,材料按标准成本核算时,“材料成本差异”与“直接材料价格差异”两个账户性质相同,均反映材料价格变化引起的材料成本差异。但是,两者所起的作用不同,前者是“原材料”账户的调整账户,后者是“生产成本”账户的调整账户。

(2)领用材料时:①确认直接材料数量差异,借:生产成本10 150元;贷:原材料9 000元,直接材料数量差异1 150元。②确认直接材料价格差异,借:直接材料价格差异900元;贷:材料成本差异900元。最终,数量差异和价格差异一次性全部转入当期损益或按比例在期末存货与本期销货之间分配。

二、定额法下材料成本差异的计算与账务处理

在定额法下,材料成本差异的计算在生产成本明细账中可能出现两次或三次,以三次为例:一是计算本月发生的材料成本差异;二是计算月末待分配的材料成本差异;三是将待分配的材料成本差异按定额比例分配给完工产品和在产品。下面举例说明:

例2:某厂生产A产品,采用定额法计算产品成本,原材料在生产开始时一次投入。5月初,A产品的在产品直接材料项目定额成本为8 000元,定额差异为-232元,材料成本差异为-370元。自5月1日起,A产品原材料消耗定额由4公斤/件下降为3.6公斤/件,原材料计划单价仍为2元/公斤。5月份投产A产品11 000件,按定额标准购买原材料,实际耗用原材料39 500公斤。该月完工产品10 000件,月末在产品2 000件。该月材料成本差异分配率为-5%,材料成本差异与脱离定额差异由完工产品与在产品共同负担。要求计算月末产成品分配的材料成本差异。

成本差异计算:

(1)定额成本=11 000×3.6×2=79 200(元);脱离定额差异=39 500×2-79 200=-200(元);材料成本差异=(79 200-200)×(-5%)=-3 950(元);定额变动差异=8 000×(4-3.6)÷4=800(元);月末应分配材料成本差异=-3 950-370=-4 320(元)。

(2)完工产品定额成本=10 000×3.6×2=72 000(元);定额成本合计=8 000-800+79 200=86 400(元);脱离定额差异合计=-232-200=-432(元);完工产品分配的材料成本差异=4 320×72 000÷86 400=3 600(元);完工产品分配的脱离定额差异=-432×72 000÷86 400=-360(元)。