

对《初级会计实务》教材三个例题的商榷

姚红芳 金玉萍

(江苏常熟市尚湖高级中学 江苏常熟 215500 江苏常熟市教师进修学校 江苏常熟 215500)

【摘要】 本文以初级会计实务教材中的例题为基础,对教材中关于长期股权投资采用成本法核算时,投资方于持有期间收到被投资方宣告发放的现金股利或利润的会计处理、生产车间机器设备修理费的会计处理进行了分析,认为这些处理应与现行企业会计准则一致,并对品种法核算举例中题意不够明确及有关计算错误提出了若干处理意见。

【关键词】 长期股权投资 机器设备修理费 制造费用 计划成本分配法

全国会计专业技术资格考试的辅导用书《初级会计实务》是参加全国助理会计师考试的学员们的好帮手,但笔者认为该教材中有几个例题的解析值得商讨。

一、关于长期股权投资(成本法)持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润的处理

该教材对长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润作了如下处理说明:长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润时,对采用成本法核算的,企业按应享有的部分确认为投资收益,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目。笔者认为这一处理方式容易使人产生

业来说,将会给报表使用者提供更加全面的信息。

2. 现实中可行的改进。

(1)我国目前仍属资本稀缺国,这就决定了在今后相当长的一段时间内,我国跨国公司及其海外子公司无论在数量上还是在规模上都很难与美、英等国相比。我国的跨国公司主要以国有大型企业为主,目前这些跨国公司大部分是在国外设置分公司或分支机构,在国外的经济活动主要是销售母公司的出口商品、汇回货款等,实质是属于母公司延伸业务的经营,其本身很少存在独立的经济业务,所以这时并不要求着重考核子公司自身的经营业绩,因此选用时态法是适合的。但是随着中国企业实力的不断壮大,海外的投资和兼并活动将不断增加,今后必然会拥有大量独立经营的海外子公司,改进后的时态法不但考虑到了我国目前的状况,而且兼顾了我国企业发展的前景趋势。

(2)当前我国资本市场尚未完全开放,仍然实行的是有管理的浮动汇率制度,人民币汇率不可能出现剧烈的波动,在这种情况下,跨国公司采用时态法对海外子公司进行外币报表折算并不会使集团公司的报告损益与其真实经营成果产生严重背离的情况。

(3)随着上市公司的信息披露越来越充分,资本市场变得越来越有效,折算差额对企业经营业绩的影响将逐渐被广大投资者“看穿”,加上改进后的时态法将折算差额以一个单独

误解,使读者认为采用成本法核算长期股权投资时,持有期间被投资单位发放的现金股利或利润均应确认为投资收益。建议按照现行会计准则的规定,将其修改为:被投资单位宣告分派的现金股利或利润,投资企业按应享有的部分,确认为当期投资收益,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目;但投资企业确认的投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的现金股利或利润超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,应冲减长期股权投资的账面价值,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目。

的科目与企业的当期经营利润分开列示,因此,改进后时态法不会对股价造成严重的影响。

全球经济一体化意味着我国经济将进一步融入国际经济体系,我国企业要想在国际市场上发展,必须遵照国际惯例开展经营活动。我国加入WTO后,更多的国内企业选择到海外资本市场上去融资,这些跨国公司将迫于来自海外交易所的压力促使其采用国际会计准则取代国内准则,以减少和消除我国会计准则与国际会计准则之间的差异,提高我国会计准则的国际准则可比性。然而国际会计准则明确规定采用现行汇率法,也许改进的时态法不利于我国会计准则与国际会计准则的协调。但是,国际会计准则也不是一成不变的,也是在不断的调整和发展之中。国际会计准则的一个主要目标就是协调世界各国的会计准则,随着中国在全球经济中扮演者越来越重要的角色,国际会计准则的制定也会反过来考虑中国会计准则的影响,并作出相应的调整。

主要参考文献

1. 李清如. 外币报表折算方法选择的思考. 理论学刊, 2006;5
2. 黄珏群, 龔立恒. 从外币报表折算的逻辑程序看折算方法的选择. 财会研究, 2006;6
3. 闫堃. 我国外币报表折算方法选择. 合作经济与科技, 2006;11

笔者认为该教材[例 1-70]中,甲公司于 2008 年 6 月 20 日收到长信股份有限公司宣告发放现金股利 5 000 元时,将其确认为“投资收益”是不恰当的。因为甲公司是在 2008 年 1 月 10 日购入长信股份有限公司股票的,而购买股票当年收到的现金股利往往是被投资公司用以往年度获利进行分配的,所以对于甲公司而言应将其作为长期股权投资的收回而不是确认投资收益。

可以将题目略作修改:[例 1-70],承[例 1-68](此处教材为承[例 1-69]),如果甲公司于 2008 年 6 月 20 日收到长信股份有限公司宣告发放上年度现金股利的通知,应分得现金股利 5 000 元。

或改成:[例 1-70],承[例 1-68],如果甲公司于 2009 年 6 月 20 日收到长信股份有限公司宣告发放现金股利的通知,应分得现金股利 5 000 元,长信股份有限公司 2008 年度获得净利润 500 000 元。

二、关于生产车间机器设备修理费的处理

教材 P89 页[例 2-33]中 D 企业生产车间委托外单位修理机器设备,发生了 10 000 元的修理费,将其记入了“制造费用”科目的借方。现行会计准则中既然已经规定企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出属于“管理费用”科目的核算内容,而且本教材也已作了相应修改,则相关例题也应与新会计准则保持一致。

三、关于品种法的核算应用

教材 P247 页[例 9-1]是关于品种法的具体应用,该例中存在三个问题。

1. 辅助生产车间发生的制造费用要不要通过“制造费用”科目核算。表 9-5 中将供电车间领用的辅助材料 600 元和机修车间领用的辅助材料 300 元分别记入了“制造费用——供电车间”和“制造费用——机修车间”科目中,并将其归入“直接材料”成本项目。而对于表 9-7、9-8、9-9 中供电车间和机修车间的折旧费、财产保险费和车间其他费用,在编制会计分录时直接记入了“辅助生产成本”科目的借方。

这样处理会出现以下问题:一是表 9-5 中既然将供电、机修车间领用的辅助材料作为制造费用处理,则其对应的成本项目应该是“制造费用”而非“直接材料”,根据该表登记辅助生产成本明细账(表 9-10、9-11)时,也应记在“制造费用”成本项目栏中,但表 9-10、9-11 未作记录。二是前后处理存在矛盾,表 9-5 将供电和机修两个辅助生产车间的制造费用记入了“制造费用”总账科目(如果供电和机修车间耗用的辅助材料确实是车间一般消耗用的),表 9-7、9-8、9-9 则将辅助生产车间的其他制造费用记入了“辅助生产成本”总账科目。

那么辅助生产车间的制造费用究竟应该通过什么科目核算?一般情况下,辅助生产车间发生的制造费用与基本生产车间一样,先通过“制造费用”科目归集,到期末再转入“辅助生产成本”科目。但如果辅助生产车间规模很小,制造费用很少,而且辅助生产不对外提供产品和劳务,为了简化核算,也可以将辅助生产车间的制造费用直接计入“辅助生产成本”科目,况且一般来说,一个辅助生产车间只提供一种劳务,因此这样

处理也是可行的,但本例中并未加以说明。另外表 9-3 原始资料中也没有明确供电车间耗用的辅助材料 600 元及机修车间领用的辅助材料 300 元究竟属于生产消耗还是车间一般消耗,因此导致了前后处理的不一致。

为了不影响后面的数字,笔者建议,将表 9-3 中供电、机修车间耗用的辅助材料 600 元和 300 元删去,并在题目中加上“辅助生产车间的制造费用不通过‘制造费用’科目核算”这一说明。这样修改后,根据表 9-5 所作的分录也应改为:借:基本生产成本 166 500 辅助生产成本 3 000,制造费用——基本生产车间 3 600,管理费用 1 200;贷:原材料 174 300。

2. 按计划成本分配法分配辅助生产费用的计算存在问题。表 9-12 中机修和供电车间的辅助生产实际成本分别为 15 800 元和 13 700 元,其与按计划成本分配金额之间的差异额分别为 50 元和 500 元。笔者查阅了多本参考资料,这些参考资料中对于按计划成本分配法分配辅助生产费用的表达是一致的,均明确该方法下辅助生产车间实际发生的费用不是纯粹的实际费用,应为辅助生产车间分配前的费用加上辅助生产内部交互分配转入的费用(按计划单位成本计算)。而该例中在计算辅助生产实际成本时并未考虑辅助生产内部交互分配转入的费用。

因此按该方法计算的机修车间实际成本应为 16 328 元(15 800+528),供电车间实际成本应为 14 500 元(13 700+800),其成本差异分别为:机修车间 578 元,供电车间 1 300 元,会计分录为:借:辅助生产成本——机修车间 528、——供电车间 800,制造费用——基本生产车间 26 976,管理费用 646;贷:辅助生产成本——机修车间 15 750、——供电车间 13 200。借:管理费用 1 878;贷:辅助生产成本——机修车间 578、——供电车间 1 300。

另外,根据该会计分录登记辅助生产成本明细账(表 9-10、9-11)时也出现了漏登现象,其中表 9-10 应在“制造费用”成本项目栏内补登 800 元,并将表中转入管理费用的“转出金额”由 500 元改为 1 300 元;表 9-11 也应在“制造费用”成本项目栏内补登 528 元,将该表中转入管理费用的“转出金额”改为 578 元。

3. 制造费用的计算有误。表 9-13 中基本生产车间的制造费用为 38 100 元,该数字未考虑辅助生产车间对基本生产车间提供的修理劳务和电费,导致少计了 26 976 元的费用,正确的金额应为 65 076 元,这样也就影响了完工产品成本计算的正确性,而最终完工的 A、B 产品的成本应为 486 200 元和 262 500 元。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心编.初级会计实务——全国会计专业技术资格考试辅导书.北京:中国财政经济出版社,2010
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 李道刚主编.成本会计.北京:中国财政经济出版社,2003