

本计算结转既不科学,也不合理,它不仅不符合客观性原则,而且当销售该产品月份的销售毛利率高于销售退回月份的销售毛利率时,会虚增利润,也不符合会计稳健原则。下面笔者举例说明按《收入》准则规定计算与按以销售月份的单价和单位销售成本计算销售退回产品成本的区别。

例 1:某工业生产企业,1998 年 4 月份销售甲产品 10 件,单位售价 14 元,单位成本 10 元。该批产品 1999 年 4 月份因质量问题发生退货,货款已退回。该企业 1999 年 4 月份销售甲产品 150 件,单价 14 元,单位成本 11 元。该批产品的增值税率为 17%。假如该企业为增值税一般纳税人。销售退回应退的增值税,已取得有关证明。按照《收入》准则,该企业应作如下会计分录:

(a)冲减主营业务收入

借:主营业务收入 140
 应交税金——应交增值税
 (销项税额) 23.8
 贷:银行存款 163.8

同时,对于本月份销售的甲产品确认收入,应作会计分录如下:

借:应收账款 2457
 贷:主营业务收入 2100
 应交税金——
 应交增值税
 (销项税额) 357

(b) 分别采用两种方法计算退回的产品销售成本:

(1) 从当月销售数量中扣除已退回产品销售数量,则 1999 年 4 月份实际销售甲产品的数量=150-10=140(件)

1999 年 4 月份的实际销售成本=140×11=1540(元)

结转 4 月份的销售成本

借:主营业务成本 1540
 贷:库存商品 1540

(2) 单独计算本月退回的成本(退回产品的销售成本按照退回月份的单位成本计算),1999 年 4 月份甲产品的实际成本:

借:主营业务成本 1650
 贷:库存商品 1650

同时冲减 1999 年 4 月份退回产品的成本

借:库存商品 110
 贷:主营业务成本 110

以上两种方法计算出来的产品销售成本结果相同,都是 1540 元。

(c) 4 月份销售毛利=(2100-140)-(1650-110)=420(元)

例 2:如果 1999 年,甲产品的单位售价由原来的 14 元降至 12 元,单位成本仍为 11 元(资料同上)。

若以销售该月商品发生的实际单价及单位成本计算销售退回产品的成本,则应作如下分录:

(a)冲减主营业务收入

借:主营业务收入 140
 贷:应交税金——应交增值税
 (销项税额) 23.8
 银行存款 163.8

同时,对 4 月份销售甲产品的收入予以确认

借:应收账款 2106
 贷:主营业务收入 1800
 应交税金——应交增值税
 (销项税额) 306

(b)结转 1999 年 4 月份的实际成本

借:库存商品 100
 贷:主营业务成本 100
借:主营业务成本 1650
 贷:库存商品 1650

(c) 计算 1999 年 4 月份的销售毛利=(1800-140)-(1650-100)=110(元)

计算结果与前者相比,毛利减少 310 元,其中售价影响 300 元,成本影响 10 元。

通过上述计算不难发现,对销售退回的商品成本按照销售月份该商品的单价和单位成本计算既合情理,也便于理解和操作,尤其在物价持续下跌的情况下,采用这种方法可以避免虚增利润,更符合会计稳健原则。

(作者单位:江苏连云港市农业机械厂财务科)

责任编辑 温彦君

《企业会计准则》

资产负债表日后事项》实务中

常被混淆的几个问题

易佩富

1998 年,财政部颁发了《企业会计准则——资产负债表日后事项》(以下简称《准则》),为规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露,提供了法规依据,但从各地实施的情况看,不少财会人员常将《准则》中的一些问题混淆。

一、中止营业与非独立中止营业相混淆

《准则》规定:资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露不涉及中止营业。而在实务中,一些财会人员对“中止营业”这个概念,缺乏全面的认识,认为只要是企

业的一个分部,一条生产线,一种产品停止营业就是中止营业,就不要对有关资产负债表日后事项进行会计核算和相关信息的披露。这种认识是片面的,是把独立的中止营业与非独立的中止营业相混淆。《企业会计准则—资产负债表日后事项》指南(以下简称《指南》)中所讲的“营业”,代表着企业一个独立、主要的业务种类,并且该营业的资产、净损益和活动能够从实物上、经营上和财务报告目的等方面区分开来。也就是说由于某一个分部、某一条生产线、某一种主要产品的中止,已使企业不能再持续经营下去,从而使企业失去了“持续经营”这个会计核算的基本条件。因此在这种独立的中止营业下,才不进行有关资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露。

二、年度资产负债表日与国外母公司或子公司年度资产负债表日在使用上的混淆

《指南》规定:年度资产负债表日是指公历12月31日,并且《企业会计准则》也规定:“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。按照上述规定,无论国外母公司或子公司如何确定会计年度,其向国内提供的会计报表均应按照我国会计年度的规定,提供相应期间的会计报表。而在实际操作中,一些企业把“年度资产负债表日”与国外母公司或子公司的年度资产负债表日相混淆。主要表现在国内企业把国外母公司或子公司在本企业自12月31日至财务报告批准报出日之间发生的有关需要调整或说明的事项不进行相应的调整或说明,认为这不属于本企业的年度资产负债表日后事项,错误地将本企业的会计年度与国外母公司或子公司的会计年度相割裂。另一方面,极少数国外母公司或子公司仍然以国外规定的会计年度向相应国内企业提供会计报表,致使国外母公司或子公司在国外发生的应属于相应国内企业年度资产负债表日后应调整或说明的事项,被人为地漏掉,以致于影响财务报告使用者正确决策。

三、财务报告批准报出日与相关日期的混淆

实际工作中,不少财会人员未能真正掌握财务报告批准报出日这个概念,与一些相关日期相混淆。一是将财务报告批准报出日与股东大会审议批准的日期相混淆。认为股东大会是最高权力机关,它批准的日期才是财务报告批准报出日。二是将财务报告批准报出日与注册会计师出具审计报告的日期相混淆,错误认为财务报告经注册会计师审计后,才能令报表使用者信赖,因而注册会计师出具审计报告的日期才是具有真实意义的财务报告批准报出日。三是将财务报告批准报出日与“董事会批准财务报告可以对外公布的

日期”、“企业实际对外公布的日期”、“董事会再次批准对外公布的日期”这三个日期相混淆。实际上,在一般情况下,财务报告批准报出日是指董事会批准财务报告报出的日期,即董事会批准可以对外公布的日期,但有一个前提条件,就是从可以对外公布的日期至实际对外公布的日期之间未发生应调整或说明的事项。特殊情况下财务报告批准报出日是指董事会再次批准对外公布的日期。

四、调整事项与非调整事项相混淆

如何确定资产负债表日后发生的某一事项是调整事项还是非调整事项,是实际操作中的一大难点。具体来说,常发生以下三方面的混淆现象:第一,概念上的混淆。有些财会人员认为资产负债表日后发生的同一性质的事项,要么是调整事项,要么就是非调整事项。这种看法是不恰当的,实质上同一性质的事项其中有的是调整事项,也有的是非调整事项。这取决于有关状况是在资产负债表日或资产负债日以前存在,还是在以后存在或发生。第二,范围上的混淆。一些财会人员认为调整事项或非调整事项所包含的范围就是该准则中所列举的例子,这是把调整事项或非调整事项真正所包括的范围与该准则中所列举的例子相混淆。实际操作中是应该按调整事项或非调整事项的定义确定范围,而不是按例子确定范围。第三,时间上的混淆。就是在确认某一资产负债表日后事项是否是调整事项的过程中,将财务报告年度前与财务报告年度这两个时间相混淆。例如,有些财会人员认为资产负债表日后事项中的销售退回,只包括财务报告年度销售的物资,而不包括财务报告年度前销售的物资,因而凡发生属于财务报告年度前销售物资的退回就认为不属于调整事项,从而发生了时间上的混淆。实际上,《指南》确定:资产负债表日后的调整事项既包括财务报告年度存在的事项,也包括财务报告年度前存在的事项。如前所述,资产负债表日后调整事项之一的销售退回,既包括财务报告年度销售的物资,在财务报告年度资产负债表日后退回,也包括财务报告年度前销售的物资,在财务报告年度资产负债表日后退回。

(作者单位:东台市财政局)

责任编辑 温彦君



浪潮国强财务软件 协办

网址: <http://www.genersoft.com>
电话: 0531-8931534 8552545 8552949