

对高级财务会计案例教学中案例的探讨会计硕士考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E5_AF_B9_E9_AB_98_E7_BA_A7_E8_c74_540040.htm

【摘要】本文针对目前高级财务会计教材中有关内部存货交易的案例进行探讨，认为目前有关内部存货交易的案例的设计存在一些问题。同时认为目前合并会计报表的合并理论不完善，企业集团内部存货交易也很难产生一些真实而优秀的案例。本文就此作一探索，仅供商榷。由于案例教学对提高教学质量和水平的作用日益被人们所接受，目前案例教学已经在我国高等学校各个学科中的教学环节中广为采纳。生动的案例教学已经成为教学环节不可缺失的一部分。案例教学对提高教学质量和水平的共识，基于案例教学中的案例大多是一些代表性强、目的性强、实践性强的案例。因此案例教学效果的好坏，首先要取决于选择一些来自实践的生动案例或设计一些切合实际的优秀案例。本着上述精神，本文对目前高级财务会计教材中案例普遍存在的问题进行探讨，并从中得出一些启示。该案例是企业集团合并会计报表的一个综合性案例，本案例存在的问题在目前高级财务会计教材版本中比较普遍。案例的有关资料如下：该案例有关交易事项如下：（1）2000年1月初，北电公司用银行存款560000元购入南晶公司55%的表决资本（股本投资差额按10年摊消）。南晶公司当时的股东权益为1050000元，其中：股本为1000000元，资本溢价为50000元。（2）北电公司商品销售中有一部分是向南晶公司提供的配套商品。2000年、2001年，北电公司销售收入中分别有30%、10%来自于向南晶公司销货，该商品的销售毛利率

为20%。(3)南晶公司来自北电公司的外购配套商品中,2000年有40%包括在期末资产负债表“存货”项目中;2001年期末存货成本中有140000元是购自北电公司的配套商品。(4)-

(7)略 本案例是一个合并会计报表的综合案例,笔者仅对内部交易产生的内部未实现销售利润进行探讨。按照内部存货交易有关合并理论,2001年案例的有关抵销分录为:借:营业收入($4000000 \times 10\%$)400000 贷:营业成本400000 借:营业成本($140000 \times 20\%$)28000 贷:存货28000 以后年度有关抵销分录为:借:年初未分配利润($3000000 \times 30\% \times 20\% \times 40\%$)72000 贷:营业成本72000 本案例,北电公司2000年1月初购入南晶公司55%的股权,并自2000年开始向南晶公司销售产品,作为南晶公司的配套商品。2000年北电公司向南晶公司销售的配套商品占全年销售的30%,即全年销售收入300万元的30%为90万元。毛利率为20%,毛利则为18万元。南晶公司2000年期末库存中有40%来自北电公司提供的配套商品,即期末库存80万元的40%为32万元。由于2000年北电公司向南晶公司销售配套商品是90万元,南晶公司年末库存剩余32万元,这说明南晶公司本期使用北电公司提供的配套商品为58万元($90-32$)。假定南晶公司本期使用北电公司提供的配套商品58万元所形成的产品,当年全部销售。因此,北电公司向南晶公司销售的配套商品的毛利为18万元,其中未动用部分的未实现利润为6.3万元($32/90 \times 18$);内部交易实现的利润为11.7万元($58/90 \times 18$)。2000年末按照内部存货交易有关合并理论,交易当年有关的抵销分录为:借:产品销售收入900000 贷:产品销售成本837000 存货63000 而本案例2000年末作账务处理,只是在2001年抵销上年未实现利润72000万元

。有关抵销分录为：借：期初未分配利润72000 贷：营业成本 72000 该抵销分录所确认的上年未实现利润72000元，是根据北电公司提供的配套商品形成的全部利润18万元与南晶公司2000年期末库存中有40%来自北电公司提供的配套商品的乘积。显然该抵销分录所确认的上年未实现利润是不正确的。而且本案例，南晶公司2000年销售收入80万元、销售成本57万元，该期销售的产品使用北电公司的配套商品却大于南晶公司当年的销售成本，这显然也是不对的。通过上述分析，笔者认为本案例不是选自企业集团的会计实务，而是从事会计研究的人员设计的一个案例。本案例的错误之处是没有充分考虑南晶公司使用北电公司的配套商品占当年销售成本中的比重可能接近、但不能大于南晶公司当年的销售成本。因此，本案例需要按上述原则重新设计。若将南晶公司2000年末库存中来自北电公司提供的配套商品的比重由40%改为75%，期末库存中有北电公司提供的配套商品就是60万元（80万元×75%）。这样，本期南晶公司从北电公司购入90万元的配套商品，没有动用部分为60万元，动用部分为30万元。同时南晶公司动用部分所形成的产品全部销售。那么，内部交易未实现利润为12万元（ $60/90 \times 18$ ）。2000年末按照内部存货交易有关合并理论，交易当年有关的抵销分录为：借：产品销售收入900000 贷：产品销售成本780000 存货120000 若2001年北电公司没有提供新的配套商品，期末库存中仍然保存北电公司提供的配套商品60万元，按照内部存货交易有关合并理论，，2001年有关的抵销分录为：借：期初未分配利润120000 贷：存货120000 本案例，2001年南晶公司销售收入90.5万元，销售成本66.5万元。本案例的第三项业务2001年

期末库存中有14万元是北电公司提供的配套商品。按此条件来推算2001年南晶公司销售成本中使用了多少北电公司提供的配套商品呢？南晶公司上年期末库存80万元中还剩余60万元是来自北电公司提供的配套商品，本期南晶公司又购入北电公司的配套商品40万元，（即北电公司全年销售收入400万元的10%。）两者之和扣除期末库存14万元，则2001年南晶公司销售成本中应当使用北电公司提供的配套商品为86万元。这样，又出现上述错误南晶公司使用北电公司的配套商品86万元大于南晶公司当年的销售成本66.5万元。那么，如何确定2001年南晶公司期末库存中来自北电公司提供的配套商品？仍按上期北电公司提供的配套商品占南晶公司期末库存的75%是否可行呢？笔者认为，确定2001年南晶公司期末库存中来自北电公司提供的配套商品要取决于北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重。无论该比重是否稳定，只有确认北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重才能合理地确认南晶公司期末库存中来自北电公司提供的配套商品。在企业集团的会计实务中2001年南晶公司期末库存中来自北电公司提供的配套商品是确定的，北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重也是确定的，而且确认北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重也是正确计算内部交易未实现利润的关键。因此，为了保证案例设计的合理性必须先确认北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重。目前高级财务会计教材及有关会计文献中仅仅在一些基本理论上指导如何确认内部交易未实现利润，而没有对具体如何确认进行规范。这样就容易造成财务人员的随意性，严重地影响企业集团合并会计报表的质量。按

照上述思路，笔者利用上年北电公司提供的配套商品占南晶公司销售成本的比重52.6%计算，本年南晶公司销售成本中来自北电公司提供的配套商品为34.98万元（ $66.5 \times 52.6\%$ ）。由于期初未动用部分60万元，加上本期购入40万元，减去本年南晶公司销售成本中来自北电公司提供的配套产品34.98万元。因此南晶公司期末库存中还有65.02万元来自北电公司配套商品。对上面企业集团比较实际的经济业务，2001年企业集团如何运用合并会计理论编制合并会计报表呢？上年未实现利润12万元，在南晶公司的本年期初库存中，本期使用了34.98万元，南晶公司本年期末的库存中包括北电公司上年提供的配套商品还剩余25.02万元。上年内部交易未实现利润12万元，本期实现了6.1万元（ $12 \times 34.98/60$ ），还有未实现利润5.9万元。另外，2001年本期发生的内部交易未实现利润8万元（ $40 \times 20\%$ ）。这样，2001年末企业集团内部存货交易未实现利润是由上年内部交易未实现利润在本期还未实现的利润5.9万元以及本期发生的内部交易未实现利润8万元两部分构成，共计13.9万元。按照内部存货交易有关合并理论，本年内内部交易未实现的利润，抵销会计分录如下：借：产品销售收入400000 贷：产品销售成本320000 存货80000 上年内部交易未实现利润12万元，本期实现了6.1万元以及上年还未实现的利润5.9万元。按内部交易有关合并理论，抵销会计分录如下：借：期初未分配利润120000 贷：产品销售成本61000 存货59000 若2001年南晶公司销售收入为181万元（即本案例销售收入90.5万元的1倍），销售成本为133万元。那么本期南晶公司的销售成本中使用北电公司的配套商品则是69.96万元（即本案例34.98万元的1倍）。2001年北电公司向南晶公司销售

配套商品40万元的条件下，那么2001年南晶公司的期末库存中包括北电公司的配套商品为： $60\text{万元} - 40\text{万元} - 69.96\text{万元} = 30.04\text{万元}$ 。南晶公司本期购入北电公司的配套商品40万元，使用了69.96万元，剩余30.04万元。企业集团本期未实现利润60280元，（即本期销售利润8万元 \times 30.14/40）本期内部存货交易实现利润19720元。如果企业集团发生了上述经济业务，2001年末，按照内部存货交易有关合并理论，先抵销上年全部未实现利润，抵销会计分录：借：期初未分配利润120000 贷：产品销售成本120000 然后再抵销本年末未实现利润，抵销会计分录：借：产品销售收入400000 贷：产品销售成本 339720 存货 60280 上面笔者对内部存货交易的两种情况，即上年未实现利润在本期部分实现以及在本期全部实现进行了确认。若企业集团内部存货交易频繁、品种较多、价格变化比较大，目前有关合并理论对此没有具体规定如何确定上年未实现利润及本年末未实现利润的方法。笔者认为是否可以采用存货按实际成本核算中的先进先出等方法，望商榷。通过对本案例的分析，笔者认为高级财务会计教材中类似案例的设计应当格外注意经济业务的前后联系，这个问题比较普遍。另外，本案例设计时应注意，确认内部存货交易未实现利润的计算方法以及确认上年未实现利润在本期实现的利润与本期销售未实现利润的区别。在目前很难从企业集团取得有关合并会计报表的优秀案例情况下，案例设计的合理性就显得格外重要。一般情况而言，规范中的案例或教材中的案例也是企业集团产生生动、优秀案例的基础。因此，设计一些合理、优秀案例是会计研究人员义不容辞的责任。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

