

对《“在途物资”科目的拓展运用》一文的商榷

湖南工程职业技术学院 荣树新

《财会月刊》2013年第2期(上)刊发了唐益、张满姣等同志的论文《“在途物资”科目的拓展运用》(简称“唐文”)。唐文对拓展运用“在途物资”科目以达到简化核算目的提出了不少好的做法,笔者深受启发,但认为有两个问题值得商榷。

1. 工程物资在“在途物资”科目下核算问题。唐文认为,工程物资可以在“在途物资”科目核算,笔者认为不妥。用于在建工程的工程物资属于非流动资产,变现能力较差;“工程物资”科目期末余额,填列在资产负债表“非流动资产”下的“工程物资”项目;在途物资属于流动资产,“在途物资”科目期末余额填列在资产负债表“流动资产”下的“存货”项目。如果“存货”项目既包括材料、商品等流动资产,又包括用于在建工程的工程物资非流动资产,其期末余额就无法区分是流动资产性质还是非流动资产性质。笔者认为,用于在建工程的工程物资应在“工程物资”科目核算。如果存在在途工程物资情形,可在“工程物资”下设“在途工程物资”明细科目。采购工程物资取得发票账单,工程物资尚未运达验收时,借记“工程物资——在途工程物资”科目,贷记“银行存款”等科目,涉及增值税进项税额的还应进行相应的处理;所购工程物资运达验收入库时,借记“工程物资——专用材料”等科目,贷记“工程物资——在途工程物资”科目。总之,“在途物资”科目可拓展运用于进价核算和售价核算的商品采购、计划成本计价核算的材料(包括周转材料、包装物)采购、接受材料投资、债务重组取得材料,但不可拓展运用于工程物资。

2. 计划成本计价核算法下,材料验收入库分录问题。唐文认为,计划成本计价核算法下,材料验收入库时,按入库材料计划价借记“原材料”科目,按入库材料实际采购成本贷记“在途物资”科目,按差额借记或贷记“材料成本差异”科目。笔者认为,这样处理存在不妥:①实际会计工作中,为了简化核算,通常是月末集中编制材料入库的分录,并不是每次材料入库时,随时编制材料入库的分录;②通常是月末编制两笔分录,依唐文用“在途物资”科目取代“材料采购”科目可行的话,一是应根据“收料凭证汇总表”编制材料入库的分录,借记“原材料”科目,贷记“在途物资”科目;二是结转材料成本差异,借记“材料成本差异”科目,贷记“在途物资”科目(超支差用蓝字,节约差用红字)。可见,唐文的做法理论上成立,但不符合实际会计工作,也不简化。○

对于提供劳务交易的结果能够可靠估计的,《企业会计准则第14号——收入》第十二条规定:企业确定提供劳务交易的完工进度,可以选用下列方法:①已完工作的测量;②已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例;③已经发生的成本占估计总成本的比例。

从上述规定可以看出,企业在确定完工进度(完工百分比)时采用的标准具有选择性,可以根据具体情况选择上述三种方法中的任意一种。从表面上看,该规定既体现了企业会计准则的规范性,也有利于会计人员对经济业务进行合理的职业判断。但在实际操作中,这种具有选择性但不具有顺序性的应用规范,可能会导致会计核算中的一些问题。

举例说明如下:

例:长江公司于2012年12月1日接受一项软件开发任务,开发期为6个月,合同总收入为600 000元,至年底已预收款项440 000元,实际发生开发费用280 000元(假定均为安装人员薪酬),估计还将会发生开发费用220 000元。经专业测量师测量,至2012年12月31日,该软件开发的完工进度为60%。假定该公司按照“已完工作的测量”方法确定完工进度。

长江公司会计处理如下:

2012年12月31日确认收入=600 000×60%-0=360 000(元)

2012年12月31日结转成本=(280 000+220 000)×60%-0=300 000(元)

①实际发生劳务成本时,借:劳务成本 280 000;贷:应付职工薪酬 280 000。

②预收劳务款时,借:银行存款 440 000;贷:预收账款 440 000。

③2012年12月31日确认收入时,借:预收账款 360 000;贷:主营业务收入 360 000。

④2012年12月31日结转成本时,按照上述方法应该结转成本300 000元,但是本期实际发生的劳务成本只有280 000元,这将会导致多结转成本20 000元,造成营业成本虚增和利润不实。如果为了避免虚增营业成本而选择结转成本280 000元,则虽然反映了实际发生的劳务成本,但存在的问题就是“完工百分比”对于收入和费用处理的“另眼相待”,

完善完工进度确定方法的建议

四川财经职业学院会计系 曾海帆

不符合配比原则,会导致会计处理复杂化。

出现上述问题的原因就在于确定完工百分比时,“已完工作的测量”和“已经发生的成本占估计总成本的比例”同时出现且存在差异。在本例中已发生成本和将发生成本都是已知的或可确定的,但却采用“已完工作的测量”方法确定完工百分比。在这种情况下,如果再用完工百分比法去确认成本,自然就会出现上述矛盾。

从确定完工百分比的三种方法的客观性分析,只要企业的成本核算制度和预算管理制度健全,则“已经发生的成本占估计总成本的比例”不仅比“已完工作的测量”和“已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例”更具客观性,而且更能反映收入和费用的相关程度,更符合配比原则。为了解决这一问题,笔者建议,既要坚持确定完工百分比时采用方法的规范性,也要确定方法的顺序性。即在确定完工百分比时,应该首先选择“已发生成本占估计总成本的比例”方法,如果成本信息难以取得或者成本信息不客观,再选择“已完工作的测量”或“已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例”方法。○

外币业务使用 “坏账准备”科目的方法

中油吉林化建工程有限公司 王荣福 刘雯

我国企业绝大多数使用人民币作为记账本位币,同时企业会计准则规定,有外币业务的企业可以使用外币进行会计核算。通常涉及外币业务核算的会计科目有“银行存款”、“应收账款”、“其他应收款”、“备用金”、“预付账款”、“预收账款”、“应付账款”、“应付职工薪酬”等。目前,国内的大型跨国公司,涉外业务较多,会计制度设置比较科学,会计管理处于国内领先水平,上述会计科目均可以进行外币核算。

从会计法规、制度规定看,没有规定“坏账准备”科目可以设置外币明细科目。笔者认为这值得商榷,应该规定允许使用外币核算。理由有四:首先,通常在季度、半年报及年报时计提坏账准备,外币业务汇率调整时间按月进行,导致按某一时点记账本位币计提的坏账与公司会计制度中关于坏账准备金计提的规定政策相矛盾。其次,由于汇率变化,导致按照本位币计提坏账准备金额可能超过应收款项金额,使应收性质的账款变成预收性质。再次,按公司会计制度,对于外币应收账款计提的坏账准备需要逐月进行测试或调整,增加了会计人员工作难度。最后,增加了纳税调整事项。

现以某公司部分境外应收账款为例进行说明,相关数据详见下表(金额单位:元):

项目	2012年6月末 金额	计提坏账 金额	2012年10月 末调整汇兑 损益后金额	2012年 10月坏 账实际 计提比 例(%)	2012年10月 末应收账款 净额	备注
汇率	6.323 0		6.304 7			
韩国 A 工程 公司	2 344 687.46	2 344 687.46	2 337 901.48	100.290	-6 785.98	按个别认定法全额计提坏账准备
	\$370 818.83	\$370 818.83	\$370 818.83	100		
B 有 限 责 任 公 司	29 336 841.75	14 668 420.88	29 251 935.19	50.145	14 583 514.31	按个别认定法按应收总额
	\$4 639 702.95	\$2 319 851.48	\$4 639 702.95	50	\$2 319 851.47	50%计提坏账准备

为了便于理解,有必要针对以上两笔应收账款简要说明:第一笔应收韩国A工程公司工程款370 818.83美元,系韩国A工程公司总承包的利比亚塞利尔3 * 250兆瓦气体透平项目,该公司是其分包商;由于利比亚发生内乱,出于安全考虑,公司撤出该工程,2012年公司采用个别认定法对该笔债权全额提取坏账。第二笔应收B有限责任公司工程款4 639 702.95美元,系承建阿尔及利亚阿德拉尔炼油厂形成,由于存在一些纠纷,出于稳健性原则考虑,公司按照个别认定法对该笔债权按照50%计提坏账准备。

从上表可以看出,2012年6月份针对韩国A工程公司按照当时汇率折算后的人民币2 344 687.46元全额计提的坏账准备,受外币汇率变化的影响,2012年10月份该笔应收账款变成2 337 901.48元,应收账款净额变成-6 785.98元,完全改变了会计上的资产与负债的关系,会计属性发生重大变化。同样,应收B有限责任公司按照50%计提的坏账准备,到2012年10月份坏账准备计提比例变成50.145%。出现这种情况,在10月份就需要对坏账准备进行调整。

实际上汇率每天都在发生变化,按照现行制度,会计上月末对外币进行调整的同时,都应该对计提的坏账准备进行测试、调整。这不仅增加了财务人员的工作难度,而且与公司报告期计提坏账准备的会计制度相矛盾。

如果根据外币计提坏账准备,则不会出现上述情况,发生的汇兑损益直接调整财务费用即可,具体见上表。

即使是报经主管税务机关批准,坏账准备金提取比例一律不得超过年末应收账款余额的5%;实际计提的坏账准备也要进行纳税调整。若根据相关债权的记账本位币计提坏账准备,由于汇率变化的原因,报告期内需要数次调整坏账,所得税汇算清缴时需要充分考虑,避免因纳税调整不当带来的纳税风险。若用外币计提坏账准备,则只需要按报告期末汇率折算后的考虑即可,汇兑损益计入财务费用,在税前列支,无需进行纳税调整。

综上所述,“坏账准备”作为备抵科目,使用与之相对应债权的币种比单纯使用记账本位币更加科学、合理、简洁。○