

关于工程物资 核算的改进建议

江苏镇江 吴君民 陶炼 崔健波

一、存在的问题

1. 采购成本控制较弱。传统的工程物资只采用实际成本法核算,计价方法单一。当企业有规模大、工期长的建设项目,且采购量较大或采购较频繁时,采用实际成本法核算,反映采购绩效的能力弱,不利于对工程物资进行核算、管理、控制。工程物资采购成本控制不力将会增加固定资产成本,并进一步影响产品生产成本。

2. 与抵扣时效冲突。实务中,工程物资依据现行规定核算时,会出现以下情况:①工程物资未用完转为库存材料时,其成本中原所含增值税进项税额要转出,做进项税额抵扣。②工程物资对外出售时,应比照材料出售处理,取得的收入为其他业务收入,并要计算应交增值税额,可抵扣相应的进项税额。③工程物资用于生产,且生产的工具及器具已交付使用时,应按实际成本,借记“固定资产”、“周转材料”等科目,贷记“工程物资”科目。如形成固定资产的话,进项税额就不转出;反之,进项税额就可转出并予以抵扣。依照增值税的相关规定,在出现以上情况时,要提供验证后的税票,方可转出进项税额进行抵扣;否则,不允许转出抵扣。若是如此,则增加了增值税纳税负担,提高了进货成本,利润减少,使企业利益受损。一般来说,工程建设周期比较长,再加上增值税发票开具日期和收到日期以及入账日期之间本身还有时间差,在确定工程物资未用完需转为原材料等物资管理时,增值税发票允许抵扣时限极有可能已超出规定。

二、改进建议

1. 采用计划成本法以加强成本控制。“工程物资”科目核算内容需做出调整,改为核算企业为在建工程准备的各种物资的计划成本或实际成本,成本不含进项税额,具体包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工具等。笔者认为,应对不同的物资采用不同的计价方法,将A类、B类物资根据实物管理和成本控制的需要,有针对性地选择适合于该物资的计价方法,C类物资统一采用一种计价方法,尽量使实物流、价值流、成本流、信息流能够一致。甚至A类和B类物资可采用以实际成本计价核算、以计划成本控制和考核的方法有效控制其采购成本。

2. 通过“物资采购”账户核算。工程物资应参照原材料、周转材料等的核算,采购成本不含进项税额,在其计价采用计划成本法时,通过“物资采购”账户核算。采购时,按工程物资实际发生成本,借记该科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科

目;入库时,按计划成本借记“工程物资”科目,贷记“物资采购”科目,差额借(贷)记“材料成本差异”科目;领用时,借记“在建工程”等科目,贷记“工程物资”、“应交税费——应交增值税(进项税转出)”科目;月末,计算材料成本差异,如节约(超支)则以红字(蓝字)借记“工程物资”科目,贷记“材料成本差异”科目。工程物资采购量小且采购次数少时,可不在“物资采购”科目核算,直接以实际成本法记入“工程物资”科目核算。

“工程物资”、“工程物资减值准备”等科目在按类别、品种、规格等分类核算的基础上,增设五个明细科目:普票采购,税票采购(17%),税票采购(13%),税票采购(6%),税票采购(4%),分别核算采购时获得的不同含税比率的发票。在建工程领料时,先领用普票采购物资,然后依次领用税率4%、6%、13%的物资,最后领用税率17%的物资,尽量将可抵扣进项税金额最大化、时间最长化。同时,依此划分明细科目,也可以在进项税转出时轻松选择对应的税率转出。○

小议应收票据坏账准备计提

中国矿业大学 朱海燕 朱学义(博士生导师)

笔者认为,个别认定法是计提应收票据坏账准备最恰当的方法。应收票据分为带息应收票据和不带息应收票据。对于这两种情况,下面将分别举例予以介绍。

1. 不带息商业票据。

例1:A公司于2006年10月1日销售一批产品给B公司,价款100 000元,增值税17 000元,收到B公司交来的不带息商业承兑汇票一张,票面金额为117 000元,期限为6个月,到期日为2007年3月31日,合同规定贴现年利率(现行实际利率)为8%。

2006年10月1日A公司收到票据时,应该确认销售收入,作分录如下:借:应收票据——B公司117 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000元。

2006年12月31日,对该应收票据进行减值测试,发现只能收回100 000元。

票据未来现金流量的现值 $=100\ 000 \div (1+8\%)^{1/4} = 98\ 094.37$ (元),账面价值为117 000元,则应计提的坏账准备数额为18 905.63元 $(117\ 000 - 98\ 094.37)$ 。会计分录如下:借:资产减值损失18 905.63元;贷:坏账准备——应收票据坏账准备18 905.63元。

2. 带息商业票据。

例2:甲公司于2006年7月1日销售一批产品给乙公司,价款50 000元,增值税8 500元,收到乙公司的商业承兑

汇票一张,票面金额为 58 500 元,期限为 9 个月,到期日为 2007 年 3 月 31 日,票面利率为 10%,合同规定年贴现利率为 8%。同样,A 公司在收到票据时确认收入,会计分录如下:借:应收票据——乙公司 58 500 元;贷:主营业务收入 50 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)8 500 元。

2006 年 12 月 31 日,应对该票据计提利息,作如下会计分录:借:应收票据——应计利息 2 925 元(58 500×10%÷2);贷:财务费用 2 925 元。

同时,对其进行减值测试,发现乙公司由于经营状况不佳,信用等级低下,到期很有可能只能收回 50 000 元的本金,那么应该计提多少的减值准备呢?票据未来现金流量的现值是 49 047.18 元 $[50 000 \div (1+8\%)^{1/4}]$,但是该票据的账面价值则为 61 425 元(58 500+2 925),所以应该计提 12 377.82 元(61 425-49 047.18)的坏账准备。借:资产减值损失 12 377.82 元;贷:坏账准备——应收票据坏账准备 12 377.82 元。

应收票据在计提坏账准备后,如有确凿证据表明其价值已经恢复,则应该将已经计提的减值损失予以转回,计入当期损益。但是,减值损失只能在原来确认的金额范围之内转回。

企业会计准则还规定,如果实际收到的现金金额大于重组债权账面价值,债权人按实际收到的现金,借记“银行存款”科目,按该项重组债权账面金额,贷记“应收账款”、“其他应收款”、“应收票据”、“预付账款”、“长期应收款”等科目。按差额先冲减“坏账准备”,冲减后仍有损失的,记入“营业外支出”科目,冲减后减值准备仍有余额的,应予以转回并抵减当期资产减值损失,贷记“资产减值损失”科目。○

谈分期收款销售会计核算

浙江财经学院 张爱珠

企业销售商品,有时会采取分期收款的方式。这里的分期有两种情况,一种情况是收款期短于 3 年,另一种情况是收款期超过 3 年。企业会计准则只对后一种情况会计处理做出了规定,因此,有必要加以完整地举例说明。

一、超过 3 年的分期收款核算

例 1:20×1 年 1 月 1 日,甲公司采用分期收款方式向乙公司销售一套大型设备,合同约定的销售价格为 3 000 万元,分 5 次于每年 12 月 31 日等额收取。该大型设备成本 2 500 万元。在现销方式下,该大型设备的销售价格为 2 600 万元。假定发出商品时开出增值税专用发票,注明的增值税为 510 万元,并于当天收到增值税款。企业测算发现按照实际利率法摊销与直线法摊销结果相差不大,因而采用直线法摊销。

20×1 年 1 月 1 日。借:银行存款 510 万元;贷:应交税

费——应交增值税(销项税额)510 万元。借:长期应收款 3 000 万元;贷:主营业务收入 2 600 万元,未实现融资收益 400 万元。借:主营业务成本 2 500 万元;贷:库存商品 2 500 万元。

20×1 年 12 月 31 日。借:银行存款 600 万元;贷:长期应收款 600 万元。借:未实现融资收益 80 万元;贷:财务费用 80 万元。以后各年末处理类似 20×1 年 12 月 31 日。

值得注意的是:企业会计准则并未对长期应收款在资产负债表上如何列示做出明确规定。笔者认为,20×1 年 1~11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 520 万元(600-80)、长期应收款项目应列示为 2 080 万元(3 000-400-520)。

20×1 年 12 月至 20×2 年 11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 520 万元,长期应收款项目应列示为 1 560 万元。

20×2 年 12 月至 20×3 年 11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 520 万元,长期应收款项目应列示为 1 040 万元。

20×3 年 12 月至 20×4 年 11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 520 万元,长期应收款项目应列示为 520 万元。

20×4 年 12 月至 20×5 年 11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 520 万元,长期应收款项目应列示为 0 万元。

二、短于 3 年的分期收款核算

例 2:20×1 年 1 月 1 日,甲公司采用分期收款方式向乙公司销售一套大型设备,合同约定的销售价格为 2 000 万元,分 2 次于每年 12 月 31 日等额收取。该大型设备成本 1 600 万元。假定发出商品时开出增值税专用发票,注明的增值税为 340 万元,并于当天收到增值税款 340 万元。

《企业会计制度》规定,不论分期收款期是否超过 3 年,分期收款销售的会计处理均需要通过“分期收款发出商品”账户,按合同约定收入日期分期确认主营业务收入,同时分期结转主营业务成本。

可是,《企业会计准则——应用指南》中并没有“分期收款发出商品”科目,《企业会计准则第 14 号——收入》也没有规定分期确认收入。笔者认为,企业如发生上述经济业务,既不能采用《企业会计制度》规定做法,也不能采用企业会计准则规定处理,即认为企业分期收款销售商品具有融资性质。而是按以下思路处理:

20×1 年 1 月 1 日。借:银行存款 340 万元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)340 万元。借:长期应收款 2 000 万元;贷:主营业务收入 2 000 万元。借:主营业务成本 1 600 万元;贷:库存商品 1 600 万元。

值得注意的是:20×1 年 1~11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 1 000 万元、长期应收款项目应列示为 1 000 万元。而在 20×1 年 12 月及 20×2 年 11 月的资产负债表中一年内到期非流动资产项目应列示为 1 000 万元,长期应收款项目应列示为 0 万元。○