

也更符合明晰性原则。

调整后的利润分配表清晰地表明了国家作为所有者参与企业分配的过程,也清晰地反映了企业税前和税后弥补的亏损额,让人不会再有“全是税后补亏”的错觉。另外,企业在进行所得税年终清算时,必然会分清税前和税后的应弥补亏损额,因而表中的第2行和第5行的数据也很容易取得,不会增加填表的工作量。☐

## “合同预计损失准备”科目的必要性质疑

江苏水利投资开发有限公司 钱笑红

财政部于2003年9月发布的《施工企业会计核算办法》(以下简称《办法》)规定,在“存货跌价准备”科目下增设“合同预计损失准备”明细科目来核算工程施工合同预计总成本超过合同预计总收入的损失。如果合同预计总成本超过合同预计总收入,那么应将预计损失立即确认为当期费用,借记“管理费用”科目,贷记“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目。工程完工确认合同收入、费用时,应转销合同预计损失准备,借记“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目,贷记“管理费用”科目。笔者认为,这一规定有值得商榷之处。

### 一、合同预计损失准备与其他各项减值准备的比较

《企业会计制度》(以下简称《制度》)规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了时对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。企业按照要求计提坏账准备、存货跌价准备等各项资产减值准备,其计提的基数都是各资产类科目的期末账面余额;其计提的依据是以各项资产的账面价值与其可收回金额、可变现净值、市价等相关指标比较而得出的资产减值额;其结果是使企业会计报表所反映的资产数额更接近真实情况,会计信息更加可靠。而企业的工程施工合同是一个正在履行的动态指标,并非资产负债表日客观存在的一项资产,与其密切相关的“工程施工”、“主营业务收入”、“主营业务成本”等科目都属于成本、损益类科目。尽管已经预计到合同总费用将超过合同总收入从而形成损失,但这是一项“未来”的损失,它将随着施工合同的履行在施工过程中逐步产生。因此,此时将预计的损失立即确认为管理费用计入当期损益,依据并不充分,而且不符合权责发生制原则。

### 二、计提合同预计损失准备的必要性分析

根据《制度》和《办法》的相关规定,施工企业在确认合同收入和合同费用时分以下两种情况:①如果工程施工合同的结果能够可靠地估计,企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认工程合同收入和工程合同费用。②如果工程施工合同的结果不能够可靠地估计,则应当分不同情况进行处

理:若合同成本能够收回的,工程合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为工程合同费用;若合同成本不能够收回的,不能收回的金额应当在发生时立即作为工程合同费用,不确认收入。

例:某施工企业于3月1日与甲公司签订了一份金额为100万元的施工合同,施工期限为4个月,完工日为6月30日。由于原材料涨价等不可预见的因素影响,预计合同总费用将达到120万元。假定不考虑其他因素,各月完成的工程量相同。根据《制度》和《办法》的规定,企业应进行如下会计处理:

1.3月初,根据预计将发生的合同损失计提合同预计损失准备:借:管理费用20万元;贷:存货跌价准备——合同预计损失准备20万元。

2.3、4、5、6各月作同样的会计处理:①借:工程施工——合同成本30万元;贷:银行存款(或其他相关科目)30万元。②借:应收账款(或银行存款)25万元;贷:工程结算25万元。③借:主营业务成本30万元;贷:主营业务收入25万元,工程施工——合同毛利5万元。

3.6月底工程完工,作如下会计处理:①借:工程结算100万元;贷:工程施工——合同成本100万元。②借:存货跌价准备——合同预计损失准备20万元;贷:管理费用20万元。

可以看出,随着工程的开展,各月都按照完工进度确认了主营业务收入和主营业务成本,同时也确认了合同费用超过合同收入的5万元损失并计入了当月的损益。因此,在已计提的合同预计损失冲回以前,存在重复确认损失的问题,3、4、5各月会计报表所反映的损益是不准确的。

鉴于以上分析,笔者认为,工程施工企业在会计核算过程中,对于合同预计总成本超过合同预计总收入的情况,没有必要预先计提合同预计损失准备并将预计损失立即确认为当期费用。这是因为:①先计提、后冲回,造成重复劳动;②在合同履行期间重复确认费用,人为造成短期内会计信息的不准确;③不符合权责发生制原则。☐

## 浅议受托代销商品在资产负债表中的列示

江苏徐州 阮中飞

《企业会计制度》规定,受托企业应设置“受托代销商品”与“代销商品款”科目来核算企业接受其他单位委托代销的商品,在编制资产负债表时,将“受托代销商品”、“代销商品款”科目余额一并列入“存货”项目。这一规定看似合理,实际上存在着诸多不合理之处:

1.有悖于“存货”的概念和经济实质。首先,存货持有的实质为资产所有权的持有,而非物质形态的持有。很明显,受托代销商品不符合存货的定义。其次,我国会计理论界和实务界对存货的认定和核算,是以企业是否对存货拥有法定所有权