

# 《企业会计准则——应用指南》的细节性疏漏

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

## 一、“资产减值损失”科目的核算内容问题

根据《企业会计准则——应用指南》的规定,“资产减值损失”科目核算企业计提各项资产减值准备所形成的损失。笔者认为,“资产减值损失”科目核算内容概括不全面,还应包括处置无价值存货发生的账面价值损失。理由如下:存货存在可变现净值为零的情形,如已霉烂变质的存货、已过期且无转让价值的存货等。处置无价值存货的分录应是:借记“资产减值损失”科目,贷记“原材料”等科目;处置已经计提减值准备的无价值存货的分录应是:借记“存货跌价准备”和“资产减值损失”科目,贷记“原材料”等科目。在这里,“资产减值损失”是核算处置无价值存货发生的账面价值损失。因此,“资产减值损失”科目核算内容应改为:核算企业计提资产减值准备所形成的损失,以及处理无价值存货发生的账面价值损失。

## 二、一般企业预付工程款时使用科目问题

根据《企业会计准则——应用指南》的规定,非建筑、房产类企业在建工程预付的工程价款在“预付账款”科目核算。笔者认为不妥。因为在资产负债表中,“预付账款”科目的期末余额填列在“预付款项”项目(流动资产)。实际上“预付账款(工程款)”科目期末余额通常已经体现为工程实体的成本(在建工程成本,属于非流动资产),如果按《企业会计准则——应用指南》的规定进行处理,虽不影响资产总额,但虚增流动资产,虚减非流动资产,影响财务报告使用者对企业的偿债能力分析。笔者认为非建筑、房产类企业预付工程款应通过“在建工程”科目核算,同时为了体现预付款性质,便于日后正确结算工程价款,同时便于准确计算借款费用资本化金额,可在“在建工程”一级科目下增设“预付工程款”二级科目。

例如:甲公司将建造厂房的工程出包给某施工企业,双方签订的合同约定工程总造价为600万元,施工企业进场后,甲公司预付工程价款的50%,工程竣工验收后支付另外的50%。甲公司在工程建设期间自身为该工程配套工程仓库建设发生费用12万元。

甲公司账务处理如下:①预付50%工程价款:借:在建工程——预付工程款300万元;贷:银行存款300万元。②甲公司在工程建设期间自身为该工程发生的费用:借:在建工程——仓库工程12万元;贷:银行存款12万元。③工程竣工验收支付另外50%的工程价款,分录同①。④工程完工,验收交付使用:借:固定资产612万元;贷:在建工程——预付工程款600万元,在建工程——厂房工程12万元。

## 三、商品进销差价率公式问题

根据《企业会计准则——应用指南》的规定:商品进销差价率=期末分摊前“商品进销差价”科目余额÷(“库存商品”科目期末余额+“委托代销商品”科目期末余额+“发出商品”科目期末余额+本期“主营业务收入”科目贷方发生额)×100%。众所周知,公式中分母均是以含税售价表示,分子是分母中的一部分,且分子因分母而产生。也只有这样,该公式才具有科学性。正因为此,该公式存在两个问题。

第一,没有考虑零售企业视同买断方式下取得受托代销商品形成商品进销差价的情形。零售企业视同买断方式下,收到受托代销商品时,应按含税售价,借记“受托代销商品”科目,按不含税协议价,贷记“受托代销商品款”科目,按其差额,贷记“商品进销差价”科目。即零售企业视同买断方式下取得受托代销商品形成商品进销差价。因此,上述公式的分母还应加上“视同买断方式下‘受托代销商品’科目期末余额”。

第二,该公式不够严谨。零售企业商品销售实现时的会计处理是:借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目(分录⑤);或者,借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目(分录⑥)。显然,根据分录⑤登账后,“主营业务收入”科目贷方发生额(合计)是含税主营业务收入,根据分录⑥登账后,“主营业务收入”科目贷方发生额(合计)是不含税主营业务收入。公式中“‘主营业务收入’科目贷方发生额”是指前者。因此,为严谨起见,公式中“‘主营业务收入’科目贷方发生额”应改为“本期含税主营业务收入”。另外,零售企业商品销售实现时,除编制上述分录外,还应同时结转销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目(分录⑦),由于零售企业库存商品按含税售价记账,因此分录⑦与分录⑤的金额相同,这样,根据分录⑦登账后,本期“主营业务成本”科目借方发生额(合计)与本期含税主营业务收入在数额上相等。因而,商品进销差价率公式分母中的“本期‘主营业务收入’科目贷方发生额”也可改为“本期‘主营业务成本’科目借方发生额”。

综上,商品进销差价率公式应改为:商品进销差价率=期末分摊前“商品进销差价”科目余额÷(“库存商品”科目期末余额+“委托代销商品”科目期末余额+“发出商品”科目期末余额+视同买断方式下“受托代销商品”科目期末余额+本期“主营业务成本”科目借方发生额或本期含税主营业务收入)×100%。○