

对若干成本类科目归属的异议

浙江淳安 方连更

一、“研发支出”科目的归属问题

“研发支出”科目是核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出,按研究开发项目,分别设置了“费用化支出”和“资本化支出”两个明细科目。企业自行开发无形资产发生的研发支出,不满足资本化条件的,借记“研发支出——费用化支出”科目,贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目;期(月)末,应将归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目,借记“管理费用”科目,贷记“研发支出——费用化支出”科目。由此可见,“研发支出——费用化支出”是“管理费用”的组成部分,而“管理费用”是一个损益类科目,所以“研发支出——费用化支出”也应该是一个损益类科目。显然,把一级科目“研发支出”归类为成本类科目是不妥的。

“研发支出——资本化支出”科目是用来归集企业开发无形资产过程中发生的满足资本化条件的各项支出的科目。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的,则将归集的资本化支出转入无形资产,即借记“无形资产”科目,贷记“研发支出——资本化支出”科目。“研发支出——资本化支出”科目与“在建工程”科目一样,列示在资产负债表的“非流动资产”下,反映在“开发支出”项目之中,而不是计入并列示于“存货”项目。从资产负债表的列示上看,把“研发支出——资本化支出”科目归类为资产类科目比较恰当。

为了便于分类和理解,可以把“研发支出——费用化支出”科目和“研发支出——资本化支出”科目升为一级科目,分别取名为“研发费用”科目和“开发支出”科目,分别归属于损益类科目和资产类科目。

二、“工程施工”科目的归属问题

“工程施工”科目核算企业(建造承包商)实际发生的合同成本和合同毛利,按建造合同分设“合同成本”、“间接费用”、“合同毛利”三个明细科目。企业进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及施工现场材料的二次搬运费等其他直接费用,借记本科目(合同成本),贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、固定资产折旧费、财产保险费等间接费用,借记本科目(间接费用),贷记“累计折旧”、“银行存款”等科目。期(月)末,将间接费用分配计入有关合同成本,借记本科目(合同成本),贷记本科目(间接费用)。由这些账务处理可以看出,“工程施工——合同成本”、“工程施工——间接费用”科目是分别核算为建造合同而发生的直接费用和间接费用的,类似于工业企业的“生产成本”、“制造费用”科目,所以“工程施工——合同

成本”和“工程施工——间接费用”科目应该属于成本类科目。

“工程施工——合同毛利”科目与固定资产处置过程中的“固定资产清理”科目的作用有些类似,在核算中起着过渡的作用。施工企业在期末确认合同收入、合同费用时,借记“主营业务成本”科目,贷记“主营业务收入”科目,按其差额,借记或贷记本科目(合同毛利)。工程完工后把“工程施工——合同成本”科目和“工程施工——合同毛利”科目余额与“工程结算”科目余额对冲,对冲之后无余额。从核算过程可以看出,“工程施工——合同毛利”科目余额是“主营业务收入”科目发生额减“主营业务成本”科目发生额的累计数,显然不是成本。“工程施工——合同毛利”科目余额最终并不计入“工程施工——合同成本”,而是和“工程施工——合同成本”科目余额一起与“工程结算”科目余额对冲,对冲之后无余额。所以,从归宿来看,它也不应该是成本类科目。

施工企业的会计实务告诉我们,在不存在存货跌价的情况下,“主营业务成本”科目累计发生额与相关工程的“工程施工——合同成本”科目余额相等;在存在存货跌价的情况下,“主营业务成本”科目各期账面价值的累计数与相关工程的“工程施工——合同成本”科目的账面价值相等。成本(工程施工——合同成本)和销售成本(主营业务成本)的这种数量关系进一步说明了“工程施工——合同毛利”科目不是成本类科目。

“工程施工”科目借方余额反映企业完工建造工程的合同成本和合同毛利总计数,通常与相关工程的“主营业务收入”各期累计发生额相等,所以,“工程施工”科目余额可以理解为该工程的合同价(或市场价值),由此不难理解该科目是广义的资产类科目(包括资产类科目和成本类科目)。其中“工程施工——合同成本”科目归属于成本类科目;而“工程施工——合同毛利”科目归属于资产类科目。为了便于分类,建议将“工程施工”科目的“合同成本”、“间接费用”、“合同毛利”三个明细科目均升为一级科目,前两者归类为成本类科目,后者归类为资产类科目。

三、“工程结算”科目的归属问题

“工程结算”科目核算企业(建造承包商)根据建造合同约定向业主办理结算的累计金额。企业在向业主办理工程价款结算时,按应结算的金额,借记“应收账款”等科目,贷记本科目。合同完工时,应将本科目余额与相关工程施工合同的“工程施工”科目余额对冲,借记本科目,贷记“工程施工”科目。本科目期末贷方余额反映企业尚未完工建造合同已办理结算的累计金额。从核算的过程看,其发生额并不计入合同成本,与

增值税视同销售业务会计处理之新思路

大连 初国清

我国增值税法规定,对在境内销售货物取得的销售收入征税。对企业而言,有些经营行为即使不是销售也要纳税,称为视同销售。视同销售行为的会计处理一般有两种方法:第一种是比照一般销售,确认销售收入并结转销货成本;第二种方法是不确认销售收入,直接结转销货成本,按计税价格计算销项税额。对于税法中规定的八种视同销售行为应采用哪种方法进行会计处理一直存在争议,加之2006年颁布的会计准则对该类业务的会计处理有较大影响,因此对这类业务的会计处理问题再度被关注并讨论。笔者总结学者们对这一问题的主要观点,并就此提出新的思路。

一、现有观点概览

1. 将视同销售业务分解成两个过程。有些学者认为可以将视同销售业务分解成两个过程:首先,企业将产品在社会上出售,取得相当于公允价值的现金,然后再将获得的现金用于非应税项目、分配给股东或投资者、用于职工福利或无偿赠送他人等方面。该观点认为视同销售行为均应作销售处理,按公允价值确认收入,再结转销货成本。

表面上看,这种观点有一定的合理性,因为分解前后结果一致,但仔细分析起来却存在问题。照上述做法,我们是不是也可以将意外毁损的货物也分解成两个过程,首先将货物出售取得了现金,然后该现金意外损失,并对这个业务确认收入并结转成本呢?显然不对。会计的基本职能是客观、真实地反映经济业务发生的过程与结果,不仅要求结果准确,而且要求过程的真实再现。因此,根据这种观点来确定视同销售业务的

合同成本的大小无关,即与施工企业成本的计算无关。可见,把“工程结算”科目归属于成本类科目有些不妥。

施工企业的资产负债表中有两项与“工程结算”有关,一项是“存货”项目下增加“其中:已完工尚未结算款”项目,根据有关在建施工合同的“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额填列,反映施工企业在建施工合同已完工部分但尚未办理结算的价款。表面上看,似乎“工程结算”科目与存货的计算有关,但从“已完工尚未结算款”的本意来理解,它实际反映的是应收而未收的应收账款,并非是真正意义上的存货。

另一项是“预收账款”项目下增加“其中:已结算尚未完工工程”项目,根据有关在建施工合同的“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额填列,反映施工企业在建施工合同未完工部分已办理了结算的价款。无论是从字面还是经

会计处理方法是不合理的。

2. 区分视同销售业务是企业与外部之间的业务还是企业的内部业务。有些学者认为视同销售业务若体现的是企业内部关系,属于企业内部资产不同形态的转化,不具有销售实质,不应确认销售收入,而应直接结转销货成本。如企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目或用于集体福利或个人消费。与此同理,视同销售业务若体现的是企业与外部之间的业务,企业将货物所有权上的主要风险和报酬已转移给外部的货物接收方,则具有销售实质,应确认销售收入,并结转销货成本。如将自产、委托加工或购买货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者。

笔者认为,企业的边界是模糊的,不存在界线分明的所谓“企业内部”与“企业外部”,从而界定企业外部业务与内部业务在理论上十分困难。因此,以这一标准确定视同销售业务的会计处理方法也不妥。

3. 视同销售业务是否引起经济利益的流入。大部分视同销售行为没有直接反映出与交易相关的经济利益流入企业,其经济利益的流入表现为间接的形式。有些学者认为,可以根据视同销售业务是否引起经济利益的流入将其分类,能够引起经济利益流入企业的,确认收入并结转成本;反之则直接结转销货成本。

如将自产、委托加工或购买货物分配给股东或投资者,如果企业分配给股东或投资者的股利或利润是货币形式的,那么其金额应该是将此部分货物出售的公允价值及其相应的增

济实质上看,它反映的是施工企业已结算价款超过工程进度的应收款项,是一种负债,与成本无关。显而易见,通过“工程结算”科目和“工程施工”科目余额的对比反映的是“已完工尚未结算款”(即应收账款)或“已结算尚未完工工程”(即预收账款),与存货无关,与成本的计算无关。这进一步说明了“工程结算”科目不应归属于成本类科目。

笔者认为把“工程结算”科目归类为负债类科目比较合适。因为其期末贷方余额反映企业尚未完工建造合同已办理结算的累计金额,而“工程施工”科目期末借方余额反映企业尚未完工的建造合同成本和合同毛利,前者(负债)大于后者(资产)的部分是“已结算尚未完工工程”(即预收账款),后者(资产)大于前者(负债)的部分是“已完工尚未结算款”(即应收账款),其计算过程实际上已经把“工程结算”科目当作负债类科目来看待了。○