

# 施工企业“甲供材料”工程的会计与税务处理

浙江建德市建设局 李青

施工企业主要承揽建筑、安装、修缮、装饰及其他工程作业。建筑安装工程造价高、工期长,因此会计及税务处理较为特殊,特别是对于“甲供材料”工程建造合同的处理,尤为复杂。建筑工程中所谓的“甲供材料”工程,即建设单位自行购入并向施工单位提供建筑材料,施工单位提供建筑劳务的工程。有关施工企业甲供材料工程的会计与税务处理问题,笔者有如下看法。

## 一、甲供材料工程的税务处理问题

甲供材料工程在税务处理上存在的问题主要是如何开具建筑安装业发票及如何征收营业税。根据《营业税暂行条例实施细则》、《财政部 国家税务总局关于营业税几个政策问题的通知》(财税字[1995]45号)以及《财政部 国家税务总局关于纳税人以清包工形式提供装饰劳务征收营业税问题的通知》(财税[2006]114号)的规定,除纳税人以清包工形式提供装饰劳务外的所有建筑、安装、修缮及其他工程作业,甲供材料均应作为营业税计税依据缴纳营业税。

也就是说,施工企业不管是自行购买建筑材料,还是由建设单位提供建筑材料,其工程所用的材料价款均应计缴营业税。由于各施工企业采取的会计核算方法不同,由此带来建筑业发票的开具与税收征管上的问题。

## 二、甲供材料工程的会计处理方法及缺陷

对于甲供材料工程的会计处理,目前尚没有相关法律法规做出明确的规定,因此,建设单位、施工企业只能是各显神通。据笔者分析,企业在实务中主要有以下两种会计处理方法可选择。

方法一:例:2007年,A企业欲建造厂房一幢,工程总造价2000万元,委托B施工企业进行施工。A企业自行购买建筑材料500万元(即为甲供材料)用于建造厂房,并在项目开工时一次性提供给B施工企业。

A企业以“自己购买的建筑材料用于本单位工程项目”为理由,在向施工单位发出材料时,直接将建筑材料记入“在建工程”科目。

购入建筑材料时:借:工程物资5000000元;贷:银行存款5000000元。

发出材料时:借:在建工程——厂房5000000元;贷:工程物资5000000元。

在A企业将甲供材料直接计入在建工程的情况下,B施工企业不需要对甲供材料作相应的账务处理。工程完工B施工企业向A企业开具发票时,按1500万元开具建筑安装业

发票,而在纳税处理上,应将甲供材料500万元作为计税依据计缴营业税。

笔者认为,在纳税处理上,此方法存在以下几个缺点:①如果B施工企业将甲供材料并入开票金额(因不影响营业税计征),将会带来A企业虚增厂房建造成本500万元的问题;②B施工企业往往不会主动将甲供材料作为计税依据计缴营业税,由此降低了工程项目在竣工决算时的造价,减轻了A企业的工程成本负担;③B施工企业不提税款,承担纳税风险,A企业不再承担此税款;④B施工企业对甲供材料未加核算,税务机关税收征管难度较大。

方法二:仍以前例,建设单位根据有关工程造价的规定,在工程中无论材料由谁提供,工程总造价都要包括全部的材料价款,且工程造价是含税价,所有工程用材料都要提税后计入工程总造价。在总造价确认的情况下,工程总造价作为建设单位支付给施工单位的工程价款。

因此,A企业在向B施工企业支付货币资金时,作为预付账款处理;相应地甲供材料支付给B施工企业时,也作为预付账款处理。会计分录为:借:预付账款——B施工企业5000000元;贷:工程物资5000000元。

相应地,B施工企业将收到的甲供材料作为预收账款处理,相关会计分录如下:

收到甲供材料时:借:工程物资5000000元;贷:预收账款——A企业5000000元。

领用工程物资用于工程项目时:借:工程施工——合同成本5000000元;贷:工程物资5000000元。

假设B施工企业合同成本毛利率为20%,则工程完工确认合同毛利为2500000元 $[15000000 \times (1 - 1 \div 1.20)]$ 。会计分录为:借:工程施工——合同毛利2500000元,主营业务成本17500000元(含甲供材料5000000元);贷:主营业务收入20000000元。

B施工企业在向A企业开具建筑安装业发票时,按20000000元开具,建造成本则为17500000元,其中包含5000000元的甲供材料价款。由于甲供材料发票上的购货单位名称注明的是“A企业”,而不是B施工企业,能否作为施工单位的计税成本,各地税务机关的执行口径不一,但大多数是不允许作为建造成本(哪怕是施工单位提供工程决算报告和建设单位的甲供材料发票的复印件)在税前扣除的。这种核算方法,又给施工企业的建造成本税前扣除带来一定的不确定性。

# 金融资产交易费用的会计处理

长沙 施颖

金融资产是新会计准则中提出的新概念。与金融资产各项业务息息相关的交易费用的处理是一个很重要的问题,但新会计准则对此却描述得不够详尽。本文就这个问题,针对取得和处置金融资产业务产生的交易费用的会计处理进行分析,以便比较和操作。

## 一、取得金融资产时相关交易费用的会计处理

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产可细分为交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。此处以交易性金融资产为例进行说明。新会计准则应用指南规定,企业取得交易性金融资产,按其公允价值,借记“交易性金融资产——成本”科目,按发生的交易费用,借记“投资收益”科目,按已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利,借记“应收利息”或“应收股利”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目。此处交易费用的处理与旧会计准则存在很大差异,旧会计准则中与

交易性金融资产类似的短期投资发生的手续费计入短期投资成本,而新会计准则中交易性金融资产的交易费用,则冲减投资收益。

例 1:2007 年 10 月 16 日,A 公司支付 498 万元从二级市场购入 B 公司发行的股票 60 万股,每股价格 8.3 元(含已宣告但尚未发放的现金股利 0.3 元),另支付交易费用 5 万元。A 公司将该股权划分为交易性金融资产,且对 B 公司无重大影响。

会计处理为:借:交易性金融资产——成本 480 万元(60×8),应收股利 18 万元(60×0.3),投资收益 5 万元;贷:银行存款 503 万元。

2. 持有至到期投资。根据新会计准则的规定,企业从二级市场上购入的固定利率国债、浮动利率公司债券等,符合持有至到期投资条件的,可划分为持有至到期投资。企业取得的持有至到期投资,应按该投资的面值,借记“持有至到期投资——成本”科目,按支付的价款中包含的已到付息期但尚未

## 三、对甲供材料会计核算方法的改进

鉴于以上两种甲供材料会计核算方法存在的问题,笔者根据企业会计准则、《企业会计制度》以及《施工企业会计核算办法》(财会[2003]27 号),结合施工企业的特点,提出了新的具体核算方法。

仍引用方法一中的例子。A 企业的会计核算方法同方法二,即在向 B 施工企业发出材料时作为预付账款处理,作会计分录:借:预付账款——B 施工企业 5 000 000 元;贷:工程物资 5 000 000 元。

那么,B 施工企业的账务处理应采取以下办法:

B 施工企业在收到甲供材料时,由于该材料系 A 企业所有,B 施工企业只负有代保管义务,因此,施工方宜作为代管物资处理。一边作为一项资产入账,记入“工程物资——代管物资”账户,一边作为一项负债,记入“工程结算——合同外价款”账户。会计分录为:借:工程物资——代管物资 5 000 000 元;贷:工程结算——合同外价款 5 000 000 元。

施工单位领用甲供材料施工,作会计分录:借:工程施工——代管物资 5 000 000 元;贷:工程物资——代管物资 5 000 000 元。

发生工程施工成本:借:工程施工——合同成本 12 500 000 元;贷:其他相关科目 12 500 000 元。

工程完工,根据竣工决算(或根据工程完工进度)向建设

方开出工程价款结算单办理合同价款结算时:借:应收账款——合同价款 15 000 000 元;贷:工程结算——合同价款 15 000 000 元。

收到全部合同价款时:借:银行存款 15 000 000 元;贷:应收账款——合同价款 15 000 000 元。

工程合同完工,竣工决算签证后,确认工程合同收入,B 施工企业按合同金额开具建筑安装业发票(金额为 15 000 000 元):借:工程施工——合同毛利 2 500 000 元,主营业务收入成本 12 500 000 元;贷:主营业务收入 15 000 000 元。

根据工程决算报告,结清“工程施工”和“工程结算”账户:借:工程结算——合同价款 15 000 000 元,工程结算——合同外价款 5 000 000 元;贷:工程施工——合同毛利 2 500 000 元、——合同成本 12 500 000 元、——合同外成本 5 000 000 元。

对于甲供材料工程,A 企业与 B 施工企业分别采取以上办法做出的账务处理,核算简洁、清晰,避免了方法一和方法二中存在的一系列问题。其主要特点有:①避免建设单位错将甲供材料重复计入成本;②施工企业对甲供材料进行账务处理,便于加强对甲供材料的管理;③回避了甲供材料成本是否可在税前扣除的问题;④避免了施工企业未计缴甲供材料营业税的涉税风险;⑤便于税务机关对施工企业甲供材料进行税收监管。○