



企业筹建期会计核算之我见

中国证监会山东证监局 张伟

《企业会计制度》(以下简称《制度》)对“长期待摊费用”科目的说明,涉及到企业筹建期间支出的会计处理,即除购建固定资产以外,所有筹建期间所发生的费用,先在长期待摊费用中归集,待企业开始生产经营当月一次计入开始生产经营当月的损益。除此之外,会计制度、准则等对筹建期支出的会计处理没有更明确的规定。在实际操作中,一些问题具有很大的不确定性,这就需要企业会计人员具备一定的判断能力。

一、筹建期支出会计核算的不确定性

1. 筹建期的不确定性。关于筹建期,会计法规没有给出明确的规定,《企业所得税暂行条例实施细则》对筹建期做出解释:筹建期是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间;财政部财工字[1995]223号文《关于外商投资企业筹建期财政财务管理有关规定的通知》中规定,中外合资、合作经营企业自签订合同之日起至企业开始生产经营(包括试生产、试营业)之日的期间,外资企业自我国有关部门批准成立之日起至开始生产经营(包括试生产、试营业)之日的期间为筹建期。税法对企业筹建期的会计核算的规定没有法定约束力,在实际操作中,有的企业将取得营业执照之前的期间作为筹建期,有的企业将开始生产经营前的期间作为筹建期,还有一些企业将重要固定资产完工之后(尽管此前已有产品生产经营)作为筹建期结束的标志。筹建期的不确定性是造成筹建期支出会计核算混乱的部分原因。

2. 开始生产经营之日的不确定性。同样,会计法规未对“开始生产经营之日”这一时点做出明确的规定。国家税务总局在2005年出台的《税收减免管理办法(试行)》中规定,新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日,这也仅仅是针对所得税减免而设定的,对于会计核算没有法定约束力。在企业会计核算中,开始生产经营之日与筹建期联系很大,这一时点的不确定性也会造成筹建期的不确定性,从而成为引起企业筹建期支出会计核算混乱的因素之一。

3. 资本性支出与费用性支出区分的不确定性。企业在筹建期发生的支出大致有如下项目:注册登记费、咨询费、审计费、考察联络费、董事会费、人员培训费、学习考察费、环保费、印刷费、诉讼费、可行性研究支出、业务招待费、差旅费、广告营销费、租赁费、水电费、办公费、会议费、通讯费、运输费、借款费用、借款利息支出、筹建期人员的工资及各种补贴、保险等福利支出、工程物资支出、外包工程费、其他工程支出等。对于以上支出的会计核算,原则上是将构成资产实体的支出计

入资产价值,主要是购建固定资产,这一类支出可以称为资本性支出;不构成资产实体的支出,应该记入“长期待摊费用”科目,待以后转入损益,这一类支出称为费用性支出。在实际操作中,存在以下几种情况,使得很多支出的性质难以确定,企业往往根据自身所需来进行会计核算。

(1)人员分工、机构设置不明确。对于有大型工程或大型固定资产建设的企业,通常是“一班人马,多套机构”的部门设置,领导班子、办公室、财务室、经营管理部、市场部、科研部、工程技术部等多部门的人员未分清岗位,互相兼任。这样,企业就认为筹建期所有人员都是为工程服务的,所有支出都是为工程发生的,相应地,在会计核算上就表现为大部分费用性支出被记入“在建工程”科目。

(2)为工程还是为经营的问题。企业在筹建期,除有些支出是因为人员分工、组织机构设置不明确而无法确定性质外,还有一些支出是因为目的不清而无法确定性质,企业常将这些支出的目的混同进行利润操纵。

二、筹建期支出会计处理规定的原则性与企业自主选择

《制度》对筹建期支出的会计处理做出了原则性的规定,但在实际操作中经常出现企业对原则的把握与运用不当、背离原则的情况。法规对企业具体操作不作限制,实际上是给了企业操纵利润的空间,大多数企业会违背原则做出有利于自身利益的选择。企业在筹建期发生的支出有时数额很大,并倾向于将筹建期支出作资本化处理,因为支出计入固定资产之后,要等到固定资产完工后才开始计提折旧,并且是分期计入产品成本,这就延缓了账面的亏损,能够较快地体现出企业的经营业绩;而如果将支出作费用化处理,在开始生产经营当月起一次计入当期损益,就会使企业初期出现较大的亏损,以后年度弥补亏损的难度也较大,不能及时体现出企业业绩,也就不能体现出相关人员如管理人员的经营业绩。会计法规对筹建期支出会计核算规定的确定性相当于给了企业很大的自主选择权,在没有具体法规的约束下,企业的这种自主选择会背离会计原则。

对于某些工期较长、投入较大的固定资产建设来说,筹建期的支出数额很大。具体规定的缺乏不能约束企业进行随意的会计处理。企业将费用性支出计入资产,一方面虚增了资产,不能反映企业真实的资产状况;另一方面企业各期利润不真实,不能如实体现企业业绩。因此,有必要对企业筹建期支出会计核算涉及的各个方面在政策、法规上做出具体规定,建议有关部门考虑制定一个筹建期支出的具体会计准则来规范企业对筹建期支出的会计处理,从而减少企业这种不正常的



计划成本法下计划价修订的有关问题

东安黑豹股份有限公司 曹全清 哈尔滨东安液压有限公司 谢桂芬

计划成本法是指企业存货的收入、发出和结余均按预先制定的计划成本计价,同时另设“材料成本差异”科目,登记实际成本与计划成本的差额。计划成本法一般适用于存货品种多、收发频繁的企业(但如果这类企业使用了仓储核算软件,则可以改按实际成本法核算,将烦琐的计算工作交由计算机和软件去处理)。

一、月末暂估入账的方法

企业对于材料到达并已验收入库,但发票账单等结算凭证未到,或发票账单已到但未到财务部门进行报账核算的采购业务,应于月末按照材料的暂估计划价金额,借记“原材料”科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。确定每月已入库未报账的外购材料暂估计划价金额的方法有:

1.未报账验收单(已验收入库但未持发票账单到财务部门报账核算的验收单)汇总统计法。这是最通行的一种做法,企业月末逐个加总未报账验收单之计划价金额,其结果就是当月月末应作暂估入账的金额。

该方法的缺点是月末需要逐个加总未报账验收单之计划价金额,工作量大,过多占用了本来就紧张的结账时间。

会计处理,规范企业会计核算行为,提高企业会计信息的真实性和可靠性。

三、政策建议

1.确定筹建期。依据《制度》中“待企业开始生产经营当月一次计入开始生产经营当月的损益”这条规定可以知道,《制度》认为的筹建期应该是指自筹办设立之日起至开始生产经营之日的这一段期间,这个范畴与税收相关法规对筹建期的规定相符,也能避免复杂的纳税调整。笔者建议以制度或准则等形式对会计核算上的筹建期做出明确规定,这样可以做到有法可依。

2.确定开始生产经营之日这一时点。开始生产经营之日这一时点可以分行业来研究确定。比如对于生产型企业来说,应该为购入材料、准备生产的这一天;对于商品流通企业来说,应该是购入商品、准备销售这一天。在制度上要避免企业已经开始生产经营,账面上已有收入成本,但长期待摊费用还挂在账上的情况出现。

3.明确划分资本性支出与费用性支出。首先,法规应该明确筹建期支出可资本化的范围。依据《制度》对筹建期长期待摊费用核算的规定,在确定可以计入固定资产价值的支出范围的前提下,其余支出就必须计入长期待摊费用。但除借款费用及利息资本化规定外,现行会计法规对筹建期固定资产

另外,人为加总错误将导致当月暂估数错误,继而导致财务上原材料科目账面余额与库存材料结存余额不符,因此会发生所谓的盘点盈亏。如果正好发生在进行年度财产清查的月份,并草率作为盘点盈亏进行处理,就会导致今后盘点时发生相反方向的盈亏。

2.公式推导法。恒等式如下:上月月末暂估验收单计划价金额+本月新验收单计划价金额=本月报账的验收单计划价金额+本月月末暂估验收单计划价金额。公式左边是本月验收单报账和月末暂估的来源,右边是上月月末暂估验收单和本月新验收单的去向。

可得如下公式:本月月末暂估验收单计划价金额=上月月末暂估验收单计划价金额+本月新验收单计划价金额-本月报账的验收单计划价金额。

该方法的优点是每月都可以依此继续推导下去,省去了月末逐个加总未报账验收单之计划价金额的工作,提高了工作效率。但在采用公式推导法时,第一个月使用的上月暂估数必须准确无误,否则由于基准数错误,今后推导出的结果将会一直错下去。另外,每月报账验收单计划价金额必须核算

价值构成并没有做出明确规定。在筹建期发生的某些特殊支出依据现有的固定资产会计制度、会计准则不能确定是否允许计入固定资产价值,这需要会计法规具体指出哪些支出可以计入固定资产价值,哪些支出不能计入固定资产价值而必须计入长期待摊费用。这一规定适用于前面所列举的各种筹建期支出。

其次,法规应该明确规定企业应该分别设立各个组织机构,明确分工和编制,或者是虽然人员互相兼任但在核算时将支出分开核算或按比例摊销。毕竟对于一个企业来说,并非所有的人员都是为固定资产建设而服务的,有数额不小的支出是为了整个企业将来的生产经营而发生的。关于各种工资及福利费支出、学习考察费、水电办公费等可依据此规定进行核算。

再次,对于业务招待费、办公费、会议费、可行性研究费等支出,如果确实不能按照机构设置来区分其性质,可以考虑规定其必须计入长期待摊费用,待以后再转入损益,以避免企业虚增资产。但是,对于企业有确凿证据能够证明支出确实是为固定资产购建发生的,则可以计入固定资产价值。比如有相关文件资料或者发票凭证能够证明企业的咨询费是为固定资产建造而发生的,而不是为整个企业的创立而发生的,则咨询费支出可以记入“在建工程”科目。○