

核算既不合理,也没有必要。

4.新增的“工程结算”、“工程施工——合同成本”和“工程施工——合同毛利”三个成本损益类科目,使得施工企业成本损益类会计核算变得非常复杂,不适合价款低、建造周期短的小项目,使得期末结算工作量成倍增长。

5.在“工程施工——合同成本”科目下设置“间接费用”三级科目非常不合理。其理由是:第一,施工企业的间接费用与工业企业的制造费用性质相同,都是生产一线的待分配费用,只是所属行业不同罢了,没有必要将它们分别对待;第二,从管理角度考虑,直接成本、间接费用(制造费用)、管理费用是企业的三大费用构成,应属同一层次的费用科目,因此上述科目设置不能科学地反映企业费用分布层次;第三,间接费用使用率相当高,将其放入三级科目不利于该科目的使用和管理。笔者认为,由于施工企业的间接费用与工业企业的制造费用性质相同,而且间接费用的外延比制造费用广,因此最好的办法就是将工业企业的制造费用改为间接费用。这样一来,各行业就都可以设置“间接费用”科目,而不必为生产一线的待分配费用使用何种科目名称而困惑了。○

## 二、取消“补贴收入”科目后,政府各种补贴、增值税退税的核算

《小企业会计制度》取消了“补贴收入”科目,并规定企业取得的增值税退回应应在“营业外收入”科目中核算。下面就企业补贴性收入作一简要归集,并指出其核算方法。

1.贴息。小企业取得工程项目贴息收入的,根据配比原则,在工程达到预定可使用状态前冲减工程成本、工程达到预定可使用状态后计入财务费用。但所得税法规定,该贴息收入应在收到贴息当期计入应纳税所得额,缴纳企业所得税。

2.财政性补贴收入和其他补贴收入记入“营业外收入”科目(这些收入除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益外,一般应计入取得当期的应纳税所得额,缴纳企业所得税)。

3.增值税的退回(或减免),在收到退税(批准减免)时记入“营业外收入”科目(并在当期计入应纳税所得额,缴纳企业所得税)。

## 三、资产盘盈、盘亏的账务处理

《小企业会计制度》不设“待处理财产损益”科目。企业的资产在盘盈、盘亏的当时不作账务处理,待企业权力机构批准后,根据实际情况,应分别进行如下会计处理:

资产的盘盈:流动资产盘盈,冲减“管理费用”科目。固定资产盘盈,记入“营业外收入”科目。工程物资盘盈,在工程完工前,冲减“在建工程”科目;工程完工后,记入“营业外收入”科目。资产的盘亏(扣除相关保险和责任赔偿后的净损失):流动资产盘亏、非正常损失(含不得抵扣的进项税额)记入“营业外支出”科目;其他损失记入“管理费用”科目。固定资产盘亏,记入“营业外支出”科目。工程物资盘亏,在工程完工前,记入“在建工程”科目;工程完工后,记入“营业外支出”科目。

小企业在发生资产盘盈、盘亏时,应尽快查明原因并根据管理权限对其做出处理决定,防止拖而不决,从而影响会计信息质量。

## 四、“以前年度损益调整”科目的使用

《小企业会计制度》科目表内虽然没有“以前年度损益调整”科目,但根据规定小企业也应执行《企业会计准则——资产负债表日后事项》和《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》,这必然会涉及“以前年度损益调整”的业务内容。《小企业会计制度》附录的主要会计事项分录举例中也运用了“以前年度损益调整”科目,那么“以前年度损益调整”科目核算的内容是什么、如何运用这个科目呢?

笔者认为,“以前年度损益调整”科目核算的内容为:①需要调整的资产负债表日后事项,且涉及损益的;②发现以前年度的重大会计差错,且涉及损益的。会计处理如下:冲减收入时:借:以前年度损益调整,应交税金——应交增值税(销项税额);贷:银行存款。冲回多转成本时:借:库存商品;贷:以前年度损益调整。冲回多提所得税时:借:应交税金——应交所得税;贷:以前年度损益调整。调整账户清结时:借:利润分配——未分配利润;贷:以前年度损益调整。冲回多提公积金、公益金(各10%)时:借:盈余公积——提取法定盈余公积、——提取法定公益金;贷:利润分配——未分配利润。○

# 《小企业会计制度》 有关会计处理浅见

浙江江山 王云红 浙江台州 杨荷女

## 一、土地使用权的折旧计提

《小企业会计制度》规定,企业购入的土地使用权或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,作为无形资产核算,待该项土地开发时将其账面价值转入相关的在建工程。可见,土地使用权的价值在土地开发后将最终计入房屋建筑物的固定资产价值。土地使用权的价值计入固定资产价值后,由于土地使用权的有效年限和房屋建筑物的使用年限有很大的差异,这时房屋建筑物的折旧应该如何计提呢?

根据真实性原则和配比原则,从会计制度设计的思路来看,笔者认为土地使用权的有效年限大于房屋建筑物的使用年限的那部分价值,应作为该项房屋建筑物的残值来处理。因此,将该项房屋建筑物的折旧以平均年限法为例作如下说明:

基本思路:年折旧额=[房屋价值×(1-净残值率)+土地使用权价值÷土地使用权年限×房屋使用年限]÷房屋使用年限  
简化后的公式为:

年折旧额=房屋价值×[(1-净残值率)÷房屋使用年限]+土地使用权价值÷土地使用权年限

年折旧率=年折旧额÷(房屋价值+土地使用权价值)

月折旧率=年折旧率÷12

对于在取得土地使用权一定时期后才开发的土地,其公式中的土地使用权价值应为账面摊余价值,土地使用权年限应为账面摊余年限,房屋价值是指不含土地使用权的建造价值。