

不同代购方式的会计处理浅析

山东聊城 白洁

(一)

甲企业需要通过乙企业购买货物一批,双方有以下两种结算办法:

1. 由乙方代购。代购业务,是受托方按照协议或委托方的要求,从事商品的购买,按发票购进价格与委托方进行结算,并向委托方收取手续费的经营活动。根据相关规定,同时具备以下三个条件的代购行为,不征收增值税:①受托方不垫付资金;②销售方将发票开具给委托方,并由受托方将该发票转交给委托方;③受托方按销售实际收取的销售额和增值税额与委托方结算货款,并另外收取手续费。满足以上三个条件的代购行为只需就其提供代购劳务而收取的手续费收入缴纳营业税。

例1:2010年7月1日,甲公司和乙公司签订了一项代购钢材的协议,甲公司事先预付一笔周转金150万元,乙公司代购钢材后按实际购进价格与甲公司结算,并将销货方开具的增值税专用发票转交给甲公司,支付价税合计117万元,另按不含税价款的5%收取手续费。城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%,企业所得税税率为25%。

乙公司的会计处理如下(单位:万元):①收到周转金:借:银行存款150;贷:预收账款150。②支付代购材料款:借:预收账款117;贷:银行存款117。③甲公司收到材料,同意支付手续费:借:预收账款5;贷:主营业务收入5。④计提代销收入的相关税费:营业税=5×5%=0.25(万元);城建税=0.25×7%=0.0175(万元);教育费附加=0.25×3%=0.0075(万元)。借:营业税金及附加0.275;贷:应交税费——应交营业税0.25、——应交城建税0.0175、——应交教育费附加0.0075。

2. 甲方直接从乙方购入,即双方签订购销协议。受托方在购进货物后,将增值税发票自留,另按协议价开具增值税专用发票与委托方结算。在这种情况下,受托方的代购行为实质上就变成了自营购销行为。

例2:接例1,如果购进钢材的发票开给乙公司,乙公司再按协议向甲公司开具增值税专用发票,不含税价105万元。假设乙公司购入钢材及甲公司销售钢材价格不变。

乙公司的相关会计分录如下(单位:万元):①购入材料:借:库存商品100,应交税费——应交增值税(进项税额)17;贷:银行存款117。②向甲公司售出材料:借:预收账款122.85;贷:主营业务收入105,应交税费——应交增值税(销项税额)17.85。③结转材料成本:借:主营业务成本100;贷:库存商品

100。④计算其他相关税费:城建税=(17.85-17)×7%=0.0595(万元);教育费附加=(17.85-17)×3%=0.0255(万元)。借:营业税金及附加0.085;贷:应交税费——应交城建税0.0595、——应交教育费附加0.0255。

(二)

以上两种不同结算方式对乙公司利润的影响为:

第一种代购方式:乙公司净利润=5-0.275-(5-0.275)×25%=3.54375(万元)。

第二种购销方式:乙公司净利润=105-100-0.085-(105-100-0.085)×25%=3.68625(万元)。

可见,直接签订购销协议乙公司的净利润要比代销方式高,因此双方应采取直接购销方式。

产生利润差异的原因主要为:①采用代购方式,受托方要根据收取的手续费缴付一定的营业税,但直接购销方式不涉及收取手续费事宜,故不用上缴营业税。②采取直接购销方式,因为售价的提高,受托方要多缴增值税以及相应的附加税。但就双方来说,如果受托方的材料收购价、委托方的材料销售价不变,双方缴纳的增值税合计就不会变,也就不会造成额外的纳税负担。

以上选择也受许多条件制约,如双方必须是增值税一般纳税人、两种结算方式的其他外部条件要相等等。总之,企业要综合考虑各种因素的影响,以便选择最佳结算办法。□

材料成本差异会计核算

需把握的几个问题

中国矿业大学管理学院 王萌

问题一:材料发出环节中,为什么结转材料成本差异都在贷方,超支用蓝字,节约用红字?为什么不能超支记贷方,节约记借方呢?

首先,企业在会计期末要计算、分配当期领用材料的成本差异,即将领用材料的计划成本还原为实际成本。由于“生产成本”、“制造费用”和“期间费用”等借方账户都是固定的,贷方只有“材料成本差异”账户,所以只能由贷方转出成本差异。原来超支记入借方的材料成本差异直接从贷方转出,而调整差异属于更正性质,所以节约差异就用红字冲减。其次,因为“材料成本差异”是“原材料”、“包装物”和“低值易耗品”等的调整项目,是资产类科目,发出材料体现在“原材料”账户的贷方,与被调整账户方向一致,便于从调整的角度加以理解。

问题二:究竟什么时候借记“材料成本差异”科目,什么时候贷记“材料成本差异”科目?有没有理解与记忆的窍门?

“材料成本差异”账户是材料的调整账户,它具有双重性质。对于材料入库来说,实际成本大于计划成本的超支差异借

记本科目,贷记“材料采购”科目,节约差异分录与此相反;对于材料发出来,结转超支差异和节约差异都在贷方,超支用蓝字,节约用红字。

“材料成本差异”是资产类科目,与“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”等有关科目的性质和记账方向相同。在收入环节,都是“原材料”等科目增加,超支意味着材料类科目成本增加,所以超支应借记“材料成本差异”科目;节约意味着“原材料”等科目成本减少,所以应贷记“材料成本差异”科目,从而对“原材料”等进行抵减。

“材料成本差异”账户与“原材料”、“包装物”和“低值易耗品”等账户具有内在联系,只有准确把握调整的内容,才能明确“材料成本差异”科目的借贷方向,不再混淆。在此总结出“收入业务超借节约,发出业务超蓝节红”的记忆口诀。

问题三:有人建议,在“材料成本差异”账户借方只登记入库材料所产生的材料成本差异,超蓝节红;分配耗用材料所承担的材料成本差异时,只在“材料成本差异”账户贷方反映,超蓝节红;还有人说“材料成本差异”账户余额有时出现在借方,有时出现在贷方,将余额限定在借方,超蓝节红,可以不用根据账户余额判断该账户是“原材料”等账户的附加账户还是抵减账户,而始终作为附加账户,从而简化会计核算。这样做合理么?

在会计业务处理中,红字是有特殊含义的,红字代表更正、冲销。如果按建议的方法处理材料成本差异会计业务,记账方向更容易记忆,但是这样做同样是滥用会计红字,而且会计业务中很多相反的会计业务是通过颠倒会计借贷方完成而不是用红字方法完成的,所以不能鲁莽地唯独使用红字对“材料成本差异”账户进行会计处理。○

固定资产修理费 究竟应记入什么科目

广州 胡智敏

《企业会计准则第4号——固定资产》第六条规定:“与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期损益。”与2001年颁布的会计准则相比,其变化在于企业生产车间除满足资本化条件外的固定资产修理费,应计入管理费用,而不是制造费用,笔者认为该规定存在一些问题,具体如下:

1. 具体会计准则之间互相矛盾。《企业会计准则第1号——存货》第七条规定:“存货的加工成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。制造费用,是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。”这里肯定了产品成

本是由直接材料、直接人工和制造费用构成,也指出了“制造费用”账户核算的内容。同时第八条规定:“存货的其他成本,是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。”这里肯定了发生在车间的、使产品达到目前场所和状态所发生的一切支出都构成产品成本。产品成本中除了直接人工和直接材料外,就是制造费用,因此,生产车间固定资产修理费不符合资本化的,应当计入制造费用。

2. 不符合重要性原则和配比原则。重要性原则是指在选择会计方法和程序时,要考虑经济业务本身的性质和规模,根据特定经济业务对经济决策影响的大小来选择合适的会计方法和程序。坚持重要性原则就能够保证会计信息的收益大于成本。在评价某些项目的重要性时,应从质和量两个方面来分析。从质上来说,当某一事项有可能对决策产生一定影响时,就属于重要项目;从量上来说,当某一项目的数量达到一定规模时,就可能对决策产生影响。因此从重要性原则分析、从费用发生的质和量上分析,工业企业生产车间固定资产修理费,发生的频率和金额都很大,所以生产车间固定资产修理费不应当随意地计入管理费用,应当分类分项计入制造费用。

配比原则是指收入和与其相关的成本费用应当配比。这一原则是以会计分期为前提的。当确定某一会计期间已经实现收入之后,就必须认定与该收入有关的已经发生了的费用,这样才能完整地反映特定时期的经营成果,从而有助于正确评价企业的经营业绩。配比原则包括两层含义:一是因果配比,即将收入与对应的成本相配比;二是时间配比,即将一定时期的收入与同时期的费用相配比。生产车间固定资产修理费的投入是为了生产产品,其价值转移到生产的产品当中,要在产品销售后才能得到相应的补偿,也就是说,该费用发生的时间与相应的收入实现的时间不一定在同一时期,把该费用计入管理费用,管理费用是期间费用,需要在发生当期计入损益,这样该费用根本就没有和与其对应的收入配比。计入制造费用,随产品实物的转化,制造费用转入生产成本,继而结转到库存商品、主营业务成本,在商品销售后,与其相应的主营业务收入配比,形成损益,就遵循了配比原则。

3. 打破了常规的合理的账户核算体系。在会计核算账户体系中,成本费用类账户就是期间费用三个账户以及“制造费用”、“生产成本”、“主营业务成本”账户。其中:期间费用三个账户核算的是企业行政管理部门为管理和组织生产而发生的各项管理费用,为销售和提供劳务而发生的进货费用、销售费用,以及为筹集生产资金而发生的财务费用;“主营业务成本”账户核算已销产品的成本;“制造费用”、“生产成本”账户核算发生在生产车间的生产费用,“制造费用”账户核算发生在生产车间的间接费用,最终和直接材料费用、直接人工费用一起记入“生产成本”账户,列入产品成本。这是合理的。将生产车间固定资产修理费记入“管理费用”账户,打破了常规,也不符合成本费用按照发生的地点及用途归集原则。生产车间的固定资产是为生产产品购置的,无论是资本化还是费用化最终都要计入产品成本中,方才符合“谁受益,谁承担”原则。如果计入管理费用,则很难与该费用所创造的收入配比。○