辅助生产车间固定资产修理费账务处理的变化

成都职业技术学院　文　翔

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，与固定资产有关的修理费用等后续支出、不符合固定资产确认条件的，发生时计入当期损益。《企业会计准则应用指南》规定，企业生产车间（部门）发生的固定资产修理费用，应计入管理费用。生产车间（部门）包括基本生产车间和辅助生产车间，从目前的相关教材来看，几乎都只涉及基本生产车间的固定资产修理费核算改变，辅助生产车间的固定资产修理费基本还是沿用老的核算方法。笔者认为，辅助生产车间涉及固定资产修理费按现行会计准则的规定应发生相应的变化。

例：供电车间直接发生费用5 500元，机修车间直接发生费用2 200元，两辅助车间为各单位提供劳务量如下表所示：

辅助生产车间	计量单位	产品劳务总量	各单位受益数量			
			基本生产车间	辅助生产车间		企管部门
				供电	机修	
供电	度	11 000	9 500		1 000	500
机修	小时	550	490	50		10

辅助生产费用分配方法包括直接分配法、顺序分配法、交互分配法、代数分配法、计划成本分配法等。现在我们以交互分配法为例进行对比。

（1）交互分配时：

供电车间费用分配率=5 500÷11 000=0.5

机修车间费用分配率=2 200÷550=4

供电车间应分配的修理费用=4×50=200（元）

机修车间应分配的电费=0.5×1 000=500（元）

现行会计准则下，借：管理费用200，辅助生产成本——机修500；贷：辅助生产成本——供电500、——机修200。

旧会计准则下，借：辅助生产成本——供电200、——修理500；贷：辅助生产成本——供电500、——修理200。

（2）对外分配时：

供电车间交互分配后的费用=5 500−0.5×1 000=5 000（元）［旧方法：供电车间交互分配后的费用=5 500−0.5×1 000+4×50=5 200（元）］

机修车间交互分配后的费用=2 200+0.5×1 000−4×50=2 500（元）

供电车间费用分配率=5 000÷10 000=0.5（旧方法：供电车间费用分配率=5 200÷10 000=0.52）

机修车间费用分配率=2 500÷500=5

基本生产车间负担的费用=9 500×0.5=4 750（元）［旧方法：基本生产车间负担的费用=9 500×0.52+490×5=7 390（元）］

企管部门应负担的费用=500×0.5+10×5+490×5=2 750（元）［旧方法：企管部门应负担的费用=500×0.52+10×5=310（元）］

现行会计准则下，借：制造费用——基本车间4 750，管理费用2 750；贷：辅助生产成本——供电5 000、——修理2 500。

旧会计准则下：借：制造费用——基本车间7 390，管理费用310；贷：辅助生产成本——供电5 200、——修理2 500。

从上例可以看出，按照现行会计准则的规定处理存在的问题是：①机修车间为供电车间提供的200元修理费不能分配到供电车间，只能计入管理费用。供电车间归集的费用减少200元，受益对象分配的费用相应减少。②供电车间为修理车间提供的电费500元计入修理车间的辅助生产成本，而修理车间为供电车间提供的200元修理费直接计入管理费用，修理车间与供电车间没能实现交互分配。

除交互分配法外，计划成本分配法和代数分配法也具有交互分配的性质，只不过是交互分配和对外分配同时进行。按现行会计准则的规定进行账务处理，一旦辅助生产车间涉及机修车间时，就无法实现交互分配。

笔者认为，《企业会计准则应用指南》中“企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出，均在‘管理费用’科目核算”的“生产车间”应明确为“基本生产车间”，这样就可避免辅助生产费用核算中出现上述问题。○

对建造合同准则的几点看法

石家庄铁路职业技术学院　李晓红　李贵芬

《企业会计准则第15号——建造合同》（CAS 15）实施已五载。CAS 15在具体执行过程中，仍存在诸多问题，若不及时予以完善解决，势必影响其规范会计核算行为、提升会计信息质量、推动施工企业管理水平提高的效果预期。

一、建造合同收入与费用的确认问题

CAS 15强调权责发生制。但由于我国建筑市场不良竞争、建筑业内部管理弱化以及项目管理层盈余操纵等问题的影响，加之施工活动的特殊性导致确认主营业务收入与成本所需的合同预计总收入、合同预计总成本难以可靠计量，这直接影响到由企业自行测算、受制于财务人员职业判断水平的合同完工百分比的计算，使完工进度的准确性遭受质疑，财务风险加大。

改进建议：视合同总收入、合同预计总成本为动态数据，建立财务与施工现场信息互动制度、合同总收入与成本的调整

复核制度;完善施工过程结算管理制度,争取工程结算与项目实际形象进度同步。根据分包工程的完工进度,对分包工程期末已完工未计价部分考虑暂估入账;重视施工现场材料期末盘点工作,关注返工成本,提升合同收入与成本核算的准确性。

二、建造合同涉税问题

就营业税而言:一是确认收入的时点不同。税法规定营业税纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或取得索取营业收入款项凭证(工程量结算签批单)当天;而 CAS 15 规定收入确认的时点是在资产负债表日或合同完成时。二是确认收入的金额不同。税法确认的收入是指已收取的收入和取得索取凭证的收入;CAS 15 所确认的收入仅指按完工百分比法或成本回收法预计可以收回的合同收入。

就企业所得税而言:对于结果不能可靠估计的建造合同,出于谨慎考虑确认的会计收入要小于按完工进度确认的纳税收入,这部分会形成纳税差异。此外,对于会计上确认的合同预计损失,不符合税法的据实扣除原则,这也形成纳税差异。

改进建议:曾有业内人士建议,分别按照建造合同收入计算应当确认的营业税金及附加,按照税法规定计算应交的营业税金及附加,两者的差额予以递延,通过"其他应付款——递延税金及附加"科目核算,并在期末确认为暂时性差异,调整递延所得税费用。随着增值税替代营业税改革的全面深入,这一问题或可随着税制改革而解决。此外,与税务部门沟通,进行纳税筹划,降低涉税风险,尤为必要。

三、建造合同亏损处理问题

将预计的未来合同收入与未来合同成本进行比较而计算出的建造合同预计亏损,反映的是未来要履行的建造合同的亏损,这与因当前持有的存货账面价值下跌而计提的存货跌价准备的含义不吻合。此外,预计的建造合同亏损计入存货跌价准备、减少存货的账面价值也不符合存货作为资产的定义。

改进建议:建造合同亏损就其实质看,更加符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中亏损合同的定义,这就为完善建造合同亏损的会计处理提供了依据。会计实务中,当亏损建造合同不可撤销的相关义务满足预计负债确认条件时,可按预计的建造合同亏损数额,借记"营业外支出"科目,贷记"预计负债"科目。合同完工时,借记"预计负债"科目,贷记"主营业务成本"科目。

四、报表会计信息质量问题

资产负债表"存货"项目反映的内容包括"已完工尚未结算款"(期末"工程施工——合同成本、合同毛利"科目金额减去"工程结算"科目金额后的余额),而"工程毛利"并非存货性质,导致存货明晰性弱化。

资产负债表"应收账款"项目按收到的业主和监理的工程量签批单作为确认的有效凭据,与相关的合同收入的确认时间、金额均不一致,降低了应收账款信息的可靠性。

改进建议:借鉴《企业会计准则第 14 号——收入》对提供劳务收入的确认与计量的做法,结合建筑业特点,修改 CAS 15,以全面、如实反映建筑业企业的生产经营成果,提供更为真实、相关的会计信息,促进企业可持续发展。○

代扣代缴运输费税金的筹划思路

青海金源铝业有限公司　邓传林

代开运输费金额含税价与不含税价如何确定?代开运输费发票所支付的税率如何确定?代扣运输费税率与代缴的税率有何差别?一般纳税人抵扣税率与实际代缴税率有何差别?

代扣代缴运输费税金是税法赋予企业的权利和义务。对于企业特别是大中型企业而言,其生产量大,所耗原材料和产品的吞吐量大,在没有专业运输车队的情况下,企业就要好好运作和筹划,从而使国家和企业利益得到保障。

例:某冶炼铝锭 10 万吨的企业,生产所用原材料和产品吞吐量在 35 万吨左右,年耗运输费在 3 000 万元左右。企业如何运作从而保证国家利益和企业利益呢?

(1)如以含税价 100 万元为例计算,应交税金:

营业税=1 000 000×3%=30 000(元)

教育附加费=30 000×3%=900(元)

城市建设维护税=30 000×7%=2 100(元)

企业所得税=1 000 000×2.5%=25 000(元)

印花税=1 000 000×0.05%=500(元)

地方教育附加费=(30 000+900+2 100+25 000+500)×2%=1 170(元)

综合税率=59 670÷1 000 000×100%=5.967%

如企业代扣税率是 6%,则代扣税金=1 000 000×6%=60 000(元)。

利差比较:(6%-5.967%)×1 000 000=330(元)。

(2)如以不含税价 100 万元为例计算,应交税金(综合税金)=1 000 000/(1-5.967%)×5.967%=63 456.45(元)。

利差比较:63 456.45-60 000=3 456.45(元)。企业以含税价开票代缴税金获利 330 元,以不含税价开票代缴税金亏损 3 456.45 元。如代扣税率是 6.4%,则企业是会有利差的。

(3)又如该企业是一般纳税人,将可以抵扣的运输费发票认证抵扣税金:

抵扣税金=1 000 000×7%=70 000(元)

利差比较:70 000-59 670=10 330(元)。或:70 000-63 456.45=6 543.55(元)。

一般纳税人以代开的可以抵税的运输费发票可以获利 10 330 元或 6 543.55 元。

综上所述:①企业可以将货物运输承包给多个运输业主;②企业可以采取代扣代缴税金和代开发票的办法核算;③所代开的运输费发票金额可以是含税价格。○