

在建工程试生产会计核算探讨

张 杭

(中国石油大学(华东)经济管理学院 青岛 266580)

【摘要】现行会计准则对在建设工程试生产产出的产品的会计处理并没有给出明确的规定,实务中不同的处理方法对企业的报表会产生不同的影响,本文对产出产品的成本计量和产品销售收入确认进行探讨。

【关键词】在建工程 试生产 产品成本 销售收入

企业在筹建或改扩建过程中,财务处理上要用到基建、更新改造等在建工程的核算。在工程进行过程中或将完工时,通常会有一些产品产出,如试生产过程中产出的试生产产品、煤矿井巷建设中产出的工程煤等。在对这些产品的会计核算处理过程中,笔者认为,有两个方面的问题值得探讨。

一、产品成本计量

《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定,自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括工程物资成本、人工成本、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用。一般认为,试生产是使在建工程达到预定可使用状态所必需的环节,那么试生产期间领用原材料、支付工资等所发生的费用就应计入在建工程成本。由此,产出的存货成本应如何计量呢?

由于企业会计准则没有给出具体的说明,各个企业的做法不尽相同,大致可分为三种:第一种方法是将产品先按预计售价列入“库存商品”,同时冲减“在建工程”;第二种方法是在产品销售时将销售收入直接冲减“在建工程”,即不确认收入成本,产品销售之前不做账务处理;第三种方法是按照《企业会计准则第1号——存货》第五条的规定(存货应当按照成本进行初始计量,存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本),试生产阶段发生的和产品相关的材料和人工成本确定为产品成本。

例1:甲公司为生产建造一项工程A,工程总计花费2000万元。工程进入试生产阶段,领用原材料500万元,人工费用300万元,银行付款100万元,试生产过程中产出产品300件,预计其市场价格为1200万元。固定资产使用年限为10年,预计净残值为零,按照直线法计提折旧。

分别按照以上三种方法,账务处理如下:

方法一:借:在建工程 900;贷:原材料 500,应付职工薪酬 300,银行存款 100。借:库存商品 1200;贷:在建工程 1200。借:固定资产 1700;贷:在建工程 1700。借:生产成本/营业成

本 170;贷:累计折旧 170。

方法二:借:在建工程 900;贷:原材料 500,应付职工薪酬 300,银行存款 100。借:固定资产 2900;贷:在建工程 2900。借:生产成本/营业成本 290;贷:累计折旧 290。

方法三:借:在建工程 900;贷:原材料 500,应付职工薪酬 300,银行存款 100。借:库存商品 900;贷:在建工程 900。借:固定资产 2000;贷:在建工程 2000。借:生产成本/营业成本 200;贷:累计折旧 200。

现列表做以下直观对比(单位:元):

	存货	固定资产	成本/费用
方法一	1 200	1 700	170
方法二	0	2 900	290
方法三	900	2 000	200

比较一下这三种处理方法,如期末未完成销售,三种核算方法的资产负债表一样,所列示资产均为2900万元。第二种核算方法使利润表中的成本或费用增大,这样对于一些需要考核收入、成本及各种周转率等指标的企业而言,会计核算就有了操作的空间。第一种核算方法需要预计市场价格,其认定会受到主观人为因素的影响,而价格的高低对库存商品的账面价值、固定资产的原始价值和累计折旧以及生产成本都有着较大的影响。

二、产品销售收入确认

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。试生产虽然是使在建工程达到预定可使用状态所必需的环节,但是通常认为其不属于日常生产活动,故此产品的销售收入也不符合收入的定义。据此,《企业会计准则应用指南》将该收入直接冲减在建工程,即不确认收入和成本。对于属于不同会计期间的销售收入,现行企业会计准则并没有明确规定如何计量。在试生产期间,即工程还未竣工结算,因为不符合收入的定义,大多数企业选择直接冲减在建工程;若工程已经竣工结算

税务筹划视角下的年终奖计税方法改革

孙作林

(无锡商业职业技术学院会计金融学院 江苏无锡 214153)

【摘要】 本文从税务筹划的视角来分析现行年终奖计税方法存在削弱个人所得税调节收入功能、会出现“多发少得”现象和适用税率不符合常规等问题,进而分析年终奖计税的税务筹划利益,最后提出年终奖计税方法的改革建议。

【关键词】 年终奖 计税方法 税务筹划

每到一年年末,不少人都在期盼着当年的年终奖。一方面行业差别巨大的年终奖备受关注,另一方面个人所得税饱受社会争议甚至诟病,热议的年终奖“多发一元,多纳千元”税的不合理现象更是将个人所得税推向“风口浪尖”。导致这种现象存在的主要原因是年终奖计税方法不合理,利用计税方法缺陷进行税务筹划可以获得相应利益。因此,从税务筹划视角来探讨现行年终奖计税方法改革,不仅具有理论指导价值,而且有很强的实践意义。

一、现行年终奖计税方法存在的问题

1. 年终奖计税方法。

转入固定资产,则要计入收入,结转成本。

比较一下这两种处理方法,如期末已完成销售,则两种核算方法下的资产负债表一样,但第二种核算方法会使利润表中的收入、成本均同时增大,这样对于一些需要考核收入、成本及各种周转率等指标的企业而言,会计核算就有了操作的空间。

例 2: 甲公司为生产建造一项工程 A,工程总计花费 2 000 万元。工程进入试生产阶段,领用原材料 500 万元,人工费用 300 万元,银行付款 100 万元。试生产过程中产出存货 300 件,存货销售收到银行存款 1 200 万元。则:借:在建工程 900;贷:原材料 500,应付职工薪酬 300,银行存款 100。借:银行存款 1 200;贷:在建工程 1 200。

在建工程竣工结算,固定资产使用年限为 10 年,预计净残值为零,按照直线法计提折旧。则:借:固定资产 1 700;贷:在建工程 1 700。借:生产成本/营业成本 170;贷:累计折旧 170。

若试生产期间产出的库存商品在工程竣工结算之后才对外销售,预计售价为 1 200 万元。则:借:在建工程 900;贷:原材料 500,应付职工薪酬 300,银行存款 100。借:库存商品 1 200;贷:在建工程 1 200。借:固定资产 1 700;贷:在建工程 1 700。

(1)基本计税方法。雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目的奖金,如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖和考勤奖等,一律与当月工资薪金收入合并按税法规定缴纳个人所得税。这也就是通常所说的基本计税方法。年终奖可以选择特殊方法计税,但由于其也属于任职或受雇而取得的所得,自然也可以选择按此方法计税。对于工资薪金收入不高、年终奖较低的人员来说,按此方法计税和按特殊计税方法计税的结果相差较小。

例如,假设小李第 12 个月的工资薪金为 2 000 元,当月获得年终奖 3 000 元。如果按照基本计税方法计税,应纳税

销售商品收到货款 1 200 万元。借:银行存款 1 200;贷:营业收入 1 200。借:营业成本 1 200;贷:库存商品 1 200。借:生产成本/营业成本 170;贷:累计折旧 170。

现列表做以下直观对比:

	固定资产	营业收入	营业成本
情况一	1 700	0	0
情况二	1 700	1 200	1 200

两种核算方法下的资产负债表一样,但第二种核算方法使得利润表中的收入、成本均同时增加 1 200 万元。

从上面的分析我们可以看出,现行企业会计准则规定上的不明确造成了各企业在实际执行上的分歧,希望今后能有相关规定或解释对该问题进一步明确,以统一确认方法、提高信息质量。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2012.北京:人民出版社,2012
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012