

资产购建初始成本会计处理疑难点

田志良(副教授)

(无锡工艺职业技术学院经济管理系 江苏宜兴 214200)

【摘要】企业生产经营中,必须对购建的资产进行初始成本核算,然而因行业发展的多样性、差异性,会计准则的操作细则存在着一定的缺陷,会计人员对资产初始成本的计量包括税费、运费、差旅费、财务费用等方面存在理解偏差。本文针对企业购建资产初始成本计量中的疑难点进行解析,以供参考。

【关键词】资产初始成本 疑难点 分析 会计处理

资产按是否有实体形态,可分为有形资产和无形资产。可通过购买和建造的资产(以下简称“购建资产”)一般包括存货(流动资产)、固定资产、无形资产等。企业资产成本的高低与未来的经营利润呈正相关关系。在我国会计实践中,资产购建成本的计量核算一直是遵照企业会计准则的相关标准执行的。然而,经济实体的多样性和发展性,使得会计准则涉及的资产成本细则往往具有滞后性和不具体性的缺陷,使得会计操作中对购建同一资

非独立经营活动发生的支出,最后由经营收入补偿,有特定的经费补偿渠道,故经营支出也不应计入教育成本。对于不能计入教育成本的支出,按《高等学校会计制度》的规定核算,在编制财务报告时填列相关信息,而在编制教育成本报告时不包括以上项目。

(3)科研事业费支出:由于高校的科研与教学有内在的联系,对于高校科研支出是否计入教育成本,在理论界一直有不同的说法:有提倡将科研支出部分计入教育成本,也有专家认为科研支出计入教育成本会导致重复记录。对于科研事业支出是否计入教育成本,笔者赞同伍海泉的观点。

伍海泉认为,高校科研支出是否计入教育成本要视不同的情况分别对待:高校为教育教学改革而设立的校内教改科研项目支出由于与人才培养直接相关,应当全部计入高校教育成本。高校为鼓励和支持科研,对有关的科研项目进行的配套支持和奖励,也应全部计入教育成本。高校承接横向、纵向课题所发生的支出,由于每项课题都有专门的经费来源,并且每一个单项课题都能做到收支平衡,这种课题研究人才培养是间接关系而非直接关系,因此不能计入培养成本。对高校承接的横向课题,在研究过程中要消耗学校的教学资料和人工、挤占教

育的初始成本计量核算,在同一性质的经济实体单位产生一定的执行标准的差异,这不利于国家财税管理和同行业横向比较,从而对国家的宏观管理产生不利影响。本文针对实体经济单位经常出现的资产购建初始成本核算的疑难问题,结合国家财税新规进行会计处理方面的探析,希望对实体经济单位的会计处理有所裨益。

一、资产购建初始成本的会计处理疑难点

1. 对于差旅费的处理莫衷一是。由于采购过程中发

育支出,学校不仅不能将其支出计入学校教育成本,还应从课题经费中计提一部分上交给学校,用于补偿高等教育成本。对于按规定从横向课题中提取管理费或间接费的,新《高等学校会计制度》对其会计核算进行了专门规定,按提取金额,借记“科研事业支出”科目,贷记“事业基金——项目管理费及间接费”科目。对于科研事业支出是否计入教育成本,由于理论界分歧较大,可由教育部、财政部根据科研性质、资金来源颁布一个规定,高校在核算教育成本时按照规定执行。

高等学校进行成本费用管理是顺应各方需要、提高资金使用效率的一项有效举措。但长期以来形成的“高校资金使用的无偿性”观点,使得人们在认识上、资金管理手段和方法上有一个逐渐转变的过程,并且有待各地教育主管部门和财政部门出台符合当地实际情况的成本核算实施细则。

【注】本文为重庆市教委科学技术研究项目“基于成本分担理论的高校学费标准研究”(编号:KJ131701)的阶段性研究成果。

主要参考文献

袁连生.教育成本计量探讨.北京:北京师范大学出版社,2000

生的差旅费与购建的存货等资产有着千丝万缕的联系,所以,是否将差旅费计入存货等资产成本就有了分歧点,这主要是对差旅费的认识偏差导致的。国际会计准则中明确说明,“无助于存货达到目前场所和状态的行政管理费用不得计入存货成本”,也就是说,存货要以“有助于存货达到目前场所和状态”的费用作为成本的计量标准。而采购差旅费在针对性和结果性方面具有不确定性特征,很多差旅费发生了却并无采购结果。所以不能将诸如差旅费、招聘费、培训费等和采购有相关关系的一些费用一概计入资产的初始成本。

2. 相关税费是否构成资产的初始成本。增值税、消费税、关税是否构成所购资产的初始成本,在会计实务中要根据企业所处的特定环境而定,不可一概而论。增值税一般纳税人会计处理是按照价税分离和生产型增值税的规定进行的,企业购进存货支付的增值税不计入采购成本。因企业会计素质存在差异,部分增值税一般纳税人会计核算时存在如下问题:把握不准应税项目与非应税项目的区别;对不得抵扣进项税中涉及的用于集体福利或个人消费和非常损失等的界限认识模糊等。税法规定,不得抵扣进项税的,要将已经作抵扣处理的进项税额转出,也就是说此部分税额要计入购进资产的成本。然而实践中,因存在复杂的处理环境,会计处理较为棘手。

对于购进消费品中所含的消费税是否可抵扣的问题,实务中因存在模糊认识,该抵扣的没有作抵扣处理,不该抵扣的反被抵扣了,这就造成了购进消费品成本的不实。税法规定了严格的消费税抵扣条件:①应税产品在外委托加工后继续(或连续)加工同税目的消费品并用于销售的,才可以抵扣。对委托加工收回消费品已纳的消费税,可按当期生产领用数量从当期已纳的消费税税款中扣除,而不是计入委托加工应税消费品的成本。②外购的已税消费品被用于连续生产应税消费品的,消费税实行的是领用扣税法。当然对于生产单一消费品的企业,只能等到产品销售时抵扣,而不是计入购进应税消费品的成本中。税法没有强调每个税目要单独核算,说明只要达到这个抵扣条件,抵减当期任何的消费税都是可以的,即准予抵扣的消费税税额应按当期消费品生产领用数量逐笔计算,然而,只有实际生产领用的数量才是计算准予抵扣的消费税税额的唯一依据。

3. 对运输费用等的处理存在差异。《增值税暂行条例》第八条规定:增值税一般纳税人购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额。对运费的会计处理,在实务中存在着对运费理解的偏差。某些会计人员教条地理解进项税,只将购进过程的运费作为抵扣依据,而忽略销售和生产过程中的运费也可

用于抵扣的细节;很多单位将运费一概作为计算进项税额的依据,而忽略运费中不可抵扣的部分。《增值税暂行条例实施细则》第十八条明确规定:应按照运费结算单据注明的运输费用、建设基金为抵扣依据,但不包括装卸费、保险费等其他杂费。这说明运费除抵扣的进项税额外的部分方可作为购进成本。

4. 借款费用的处理存在理解和技术难度。为使购建资产达到预定可使用状态有可能发生借款,会计实务中对借款费用资本化界限存在不明确的问题。购建固定资产和无形资产等发生的借款费用什么情况下资本化,尽管《企业会计准则第17号——借款费用》第五条有所规定,即同时具备三个条件应当开始资本化:①资产支出已经发生;②借款费用已经发生;③为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。但会计人员在实务中存在如下困难:为购建资产借入的短期借款、长期借款发生利息,在计算截至资产负债日的累计资产支出加权平均数、资本化率和利息资本化金额时,客观精确“度”难以把握,且对“非正常中断”的判断标准缺乏针对性。

5. 无形资产内部研发费用的分界点确定。《企业会计准则第6号——无形资产》第七条对“研究”和“开发”均有所明确:“研究”是指为获取新的科学或技术知识并理解而进行的独创性的有计划调查阶段;“开发”的定义为:在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

开发阶段的费用方可资本化,《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定了企业内部研究开发项目,其开发阶段的支出必须同时满足五项资本化条件。但研究阶段与开发阶段的分界点如何界定呢?这个问题一直困扰着企业会计人员。

二、资产购建中初始成本确认疑难点的会计处理

(一)材料等存货采购成本的处理

《企业会计准则第1号——存货》第六条明确指出:“存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。”采购成本还可能包括汇兑差异、商业折扣、回扣和其他类似的项目,可以在确定采购成本时扣除。借款购进的材料若仅用于存货,其利息费用不计入材料成本,要计入当期费用。若借款购进的材料用于在建工程、无形资产等资产,则其借款利息要做相应资本化处理。

本文以一般纳税人为例,主要涉及增值税、消费税、运费、差旅费、挑选整理费用等的会计处理。

1. 涉及增值税的一般纳税人会计处理。在确认采购成本时,对于税价分离,首先要区分应税项目、非应税项目与免税项目;其次,要凭税法规定的税票认定进项税额

抵扣、进项税额不得抵扣的税率与税额;最后,确认采购成本。

对于进项税额已作抵扣处理,后来又改变用途、发生非正常损失、出口免抵退不得免征和抵扣税额的,要作进项税转出处理,即相应的进项税额要记入目标项目的购建成本。进项税额转出通常有三种方法可供选择:①直接计算转出法;②还原计算转出法;③比例计算转出法。这就要求会计人员针对不同的业务状况合理做出相应的选择。一般来说,第一种方法适用于材料的非正常损失、改变用途等;第二种方法适用于免税农产品、运费的非正常损失;第三种方法适用于半成品、产成品的非正常损失等。运费部分应按照除抵扣的进项税额以外的部分作为购进成本。

例1:科尔汽车制造有限公司是增值税一般纳税人,2011年4月3日从国内购进钢材,取得增值税专用发票注明的金额为300万元、税金51万元,另外支付购货运费12万元、装卸费3万元;当月将30%用于企业基建工程。

购进原材料取得专用发票注明的进项税额可以抵扣;支付的购进运输费可以抵扣,但装卸费不能抵扣。所以,可以抵扣的进项税额 $= (51 + 12 \times 7\%) \times (1 - 30\%) = 36.288$ (万元),其中用于非应税项目——本企业基建工程的进项税额也不能抵扣,其可按比例30%直接计算,由在建工程项目负担起进项税额的成本。进项税额转出额 $= (51 + 12 \times 7\%) \times 30\% = 15.552$ (万元)。

会计处理:借:原材料——钢材 3 141 600,应交税费——应交增值税(进项税额) 518 400(510 000+8 400);贷:银行存款 3 660 000。

计算说明: $(3\ 000\ 000 + 120\ 000 - 8\ 400 + 30\ 000) = 3\ 141\ 600, 120\ 000 \times 7\% = 8\ 400$ 。

同时,借:在建工程 1 098 000;贷:原材料——钢材 900 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出) 155 520,营业费用 42 480。

例2:华纳生物科技有限公司为增值税一般纳税人,2011年5月23日车间领用上月购进的原料药A(不含税价)10万元,但用于免税药品M的生产了。

其进项税额17 000元 $(100\ 000 \times 17\%)$ 作转出处理,实际上就是还原计算转出法的具体运用。让原材料按含税价作为采购成本计入生产免税药品的成本。

会计处理:借:生产成本——免税药品M 117 000;贷:原材料——A 100 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出) 17 000。

例3:华纳生物科技有限公司2011年6月21日遭受自然灾害,损失产成品成本50 000元,产成品成本中外购项目金额比例为50%。

非正常损失为产成品、在产品时,应作进项税额转出

的是其所耗用的购进货物或应税劳务涉及的进项税额,故进项税额转出 $= 50\ 000 \times 50\% \times 17\% = 4\ 250$ (元)。原存货成本应按比例法剔除50 000元的50%损失额。

会计处理:借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 54 250;贷:库存商品 50 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出) 4 250。

毁损的存货经批准,其净损失记入“营业外支出”账户处理。借:营业外支出 54 250;贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 54 250。

2. 涉及消费税的商品会计处理。在进行会计处理时,要严格按照税法规定的消费税可抵扣条件,准予抵扣的消费税税额按当期消费品生产领用数量逐笔计算并予以账务处理。

(1)第一种情况:将委托加工产品收回后,直接用于销售的,要将受托方收取的加工费以及代收代缴的消费税一并计入委托加工的应税消费品成本,借记“生产成本——委托加工产品(委托加工材料)”等科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

例4:华纳生物科技有限公司2011年7月6日将一批消费品D委托给黄河科技公司进一步加工,加工费为30 000元,代收代缴的消费税为45 000元,本月以银行存款支付以上款项,25日收回该批委托加工的消费品并全部出售。

会计处理:借:委托加工材料 75 000;贷:银行存款 75 000。

(2)第二种情况:将委托加工产品收回后用于连续生产应税消费品的,应将受托方代收代缴的消费税借记“应交税费——应交消费税”科目,不是计入委托加工应税消费品成本中,要待最终的应税消费品缴纳消费税时予以抵扣。

(3)第三种情况:外购消费品用于连续生产应税消费品的,其所含的消费税也不是直接计入所购进的应税消费品成本中,按生产领用数量计算当期准予抵扣的消费税税额并进行会计处理。

例5:胜利卷烟厂2011年6月26日购进已税烟丝一批用于生产卷烟,价款500 000元,增值税专用发票上注明的增值税税额为85 000元,已验收入库,该款项已通过银行支付,烟丝的消费税税率为30%,7月份生产领用100 000元(通过加权平均所得的价格)已税烟丝。

6月26日购进时,会计处理:借:原材料——烟丝 500 000,应交税费——应交增值税(进项税额) 85 000;贷:银行存款 585 000。

7月份生产领用时,会计处理:借:生产成本 100 000;贷:原材料——烟丝 100 000。

7月份生产领用时,按生产领用数量计算当期准予抵

扣的消费税税额并进行会计处理:当期准予抵扣的消费税税额=100 000×30%=30 000(元),实际上相当于将购进烟丝所含消费税税额剔除掉,按不含消费税价作为烟丝的成本。借:应交税费——应交消费税 30 000;贷:产品销售税金及附加 30 000。

3. 对差旅费、挑选整理费用的会计处理。商贸企业采购过程中发生的差旅费一般计入营业费用,生产企业计入管理费用;销售业务员的应计入销售费用。挑选整理费用只有入库验收前发生的才可以计入采购成本,验收入库后发生的一般计入经营费用(整理费)。

(二) 固定资产购建难点的会计处理

1. 购入固定资产借款费用的处理。存在借款或部分借款购入的固定资产,若直接进入使用状态,其借款利息不可做资本化处理,而应计入当期财务费用;如果购入的固定资产,要经过较长时间地安装调试、再建设,且发生的借款利息金额较大,借款利息要做资本化处理,计入购置固定资产的成本。但达到预定可销售或者可使用状态时,借款费用应当停止资本化,以后发生的借款费用计入财务费用。

2. 自建固定资产的暂停资本化。符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生超过连续3个月的非正常中断,会计上要暂停借款利息的资本化。此期间所发生的借款费用,计入财务费用,直至购建或者生产活动重新开始,再启动资本化处理。但达到预定可销售或者可使用状态时,借款费用应当停止资本化。

例6:华纳生物科技有限公司为建造一条生产线于2011年1月1日借入5年期的银行借款,本金为1 500万元,年利率为8%,每年末支付一次利息,到期还本。2011年1月1日开工,工期为2年,2011年1月1日预付工程款900万元,因工程事故从7月1日起停工至11月1日。

2011年1~6月、11月和12月为资本化期间,借款在工程期内产生的利息费用=1 500×8%×8/12=80(万元);非正常停工期间(7~10月)发生的利息费用=1 500×8%×4/12=40(万元),应按财务费用处理。

2011年资本化期间的会计处理:借:在建工程 800 000;贷:应付利息 800 000。

2011年费用化期间(7~10月)的会计处理:借:财务费用 400 000;贷:应付利息 400 000。

(三) 无形资产内部研发项目难点的会计处理

首先按照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条的五项资本化条件做出主观判断;然后,区分研究阶段与开发阶段,设置“研发支出”科目,按研究开发项目进行费用归集,对不同阶段的费用分别通过“费用化支出”、

“资本化支出”进行明细核算。

(四) 进口货物采购成本的会计处理

1. 自营进口商品的采购成本。采购成本包括国外进价、进口税金(包括海关征收的关税和消费税)、运费(包括运输费、保险费、装卸费等)及一系列与购货有关的费用。一般纳税人采购过程中发生的运输费、装卸费等应选择合理的分配方法计入存货成本,其进项税按照税法规定进行抵扣处理,国外发生的运费不可抵扣进项税;进口增值税如果不能抵扣,则计入产品成本。外贸企业收到的进口佣金,凡是能认定到进口商品的,应冲减国外进价成本;不能直接按商品认定的,比如累计佣金,应冲减经营费用。

国外进价一般有三种,即:到岸价(CIF,即成本加运费和保险费价)、离岸价(FOB,即船上交货价)和离岸加运费价(CFR,即成本加运费价)。

自营进口商品的采购成本=CIF+税金(进口关税、进口消费税)-收到的进口佣金+国内运费=(FOB价+国外运费、保费-收到的进口佣金+税金)+国内运费=(CFR价+保费-收到的进口佣金+税金)+国内运费

关于国外发生的运费和保险费问题:进口商品的进价一律以到岸价(CIF)为基础,出口商以离岸价(FOB)或离岸加运费价(CFR)成交的,那么商品离开对方口岸后,应由进口商负担的国外运费和保险费等均应作为商品的国外进价入账。

2. 委托其他单位代理进口的商品,其采购成本为实际支付给代理单位的全部价款。企业购进商品发生的购货折扣、退回和折让及购进商品发生的经确认的索赔收入应冲减商品进价成本。若发生能直接认定的进口佣金,应调整商品进价成本。

例7:科尔进出口公司从国外进口一批消费品,到岸价200 000元,消费税税率为25%,关税税率为30%,不考虑增值税,采购的商品已经验收入库,货款尚未支付,税款已经用银行存款支付。

企业进口的消费品,进口环节应交的消费税=200 000×25%=50 000(元),应纳关税=200 000×30%=60 000(元),均应计入该项物资的成本。其会计分录如下:借:库存商品 310 000;贷:应付账款 200 000,银行存款 110 000。

计算说明:200 000+50 000+60 000=310 000。

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. 谢万健.中级财务会计.大连:大连理工大学出版社,2010