

# 基于装备制造企业的 会计核算问题探析

陈法成

**摘要:**装备制造企业具有资本密集、技术密集、产品价值大等特点,特别是装备产品生产制造周期长导致与会计分期不一致,使会计核算中权责发生制的适用性、收入与成本的确认及计量等方面出现疑难问题。本文分析了装备制造企业会计核算中的收入确认、中期报表的列报以及费用和成本流转问题,并结合实际提出改进装备制造企业会计核算的几点构想。

**关键词:** 装备制造; 会计核算; 问题; 探析

## 一、装备制造企业会计核算存在的问题与成因

1. 装备制造企业的收入确认问题。会计准则具体规定了商品生产和交易,提供劳务,建造合同这三种类型收入确认(实现)的条件,这三类收入确认的共同点是权责发生制基础,不同点在于“提供劳务”和“建造合同”的收入确认明确允许采用“完工进度法”,而“商品生产和交易”的收入确认对此未予明确可否采用。从纯理论分析,装备制造企业应归于“商品生产和交易”这一类型的收入确认要求。但现实中,第三方独立审计机构对装备制造企业的收入确认无论采用“商品生产和交易”还是“建造合同”均予以认可,只要所采用的会计政策与方法一贯且披露足够充分与完备。

会计核算中收入确认和计量的基础是权责发生制(即应计制),权责发生制基础作为会计核算的基本要求,装备制造企业理所当然要遵循。但由于权责发生制只是规定了权利和责任、收入和费

用的归属要求,并未从收入概念上作出较明晰的表述,也未从收入类别上予以更详细的阐明,这就给装备制造企业收入的确认和计量留下了隐患。因为界定收入归属的权利(收取收入的权利)和转移与商品所有权相关的主要风险与报酬的责任,并非由装备制造企业(卖方)单方面认定,而应由买卖双方以合同条款(订货合同或购销合同)共同认定(双方意思表示一致),而现实中最难做到的恰恰就是这一点。所以,在装备制造企业的会计核算中,收入这一概念的基本内涵以及确认和计量的要求,有必要在现行会计准则对其定义的基础上,作出更明确、更清晰的界定与表述,并促使交易双方共同遵守,否则会使现行收入概念陷入同义反复和自我定义之循环,从而导致权责发生制基础在装备制造企业收入确认上的适用性存疑,使收入核算的会计处理在实务中陷入无序与混乱之中。

2. 装备制造企业中期报表的列报问题。《企业会计准则——基本准则》规

定:“企业应当划分会计期间,分期结账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。”中期报表即中期财务报表,它是“会计分期”的需要和产物。企业中期报表包括月报、季报、半年报,最基本的有资产负债表和损益表。装备制造企业为了按时编报中期报表,会计核算需要将企业连续不断的生产经营过程按月、季、半年进行划分,并根据企业的交易或事项和所划分的期限,核算企业的资产、负债、所有者权益和收入、费用、利润,以反映每一中期企业的财务状况、经营成果和现金流量。装备制造企业产品的生产周期长,从设计到试制投产、批产投产再到制造装配、试验调试、检验交付直至安装试车,通常长于一个季度甚至达到一年以上,这就产生了中期报表收入确认问题。如前所述,权责发生制的适用性问题中所提及的,装备制造企业应适合“商品生产和交易”这一类型的收入确认要求,但按照这一要求,装备制造企业中期报表收

入的确认问题往往比较突出：若放宽条件确认收入，则会增加主观随意性并极易导致操纵利润行为的发生，从而使会计信息的真实性、可靠性出现问题；若严守收入确认的条件，按现行财务会计制度和准则的规定，则中期报表应允许和容忍亏损的存在（按现行会计准则规定，期间费用在无收入情况下也要进入当期损益），而若所有装备制造企业在这方面的会计行为趋于一致，则难免会给企业在会计信息披露时和全社会经济统计数据发布带来负面影响。

3. 装备制造企业的费用归属和成本流转问题。装备制造企业产品生产经营过程中发生的全部费用即直接费用和间接费用，企业通过会计核算最终将其归属于制造成本和期间费用两大部分。所以，费用归属即指直接费用的归属和间接费用的分配，也就是产品成本的确认和计量。在装备制造企业会计核算中，直接费用的归属比较简单（很容易采用类似“作业法”的方法来解决），难点在于间接费用的合理分配（分摊与摊配），尤其在成本核算中受益对象较为复杂情况下间接费用分配核算的精细化管理难度更大。目前，大多数装备制造企业的会计核算（或者说会计信息处理）还处于传统会计方法与信息技术有限结合阶段，产品成本核算中间接费用分配等方面的精细化管理要受到成本——效益原则的约束（即间接费用核算分配上的精细化管理之所费能否以其之所得弥补或覆盖），这无疑会影响间接费用的合理分配和正确归属，从而影响到产品成本的合理确认和正确计量。除费用归属外，受收入确认问题的影响，装备制造企业的成本流转问题也不容忽视。通常情况下，会计核算中产品成本的流转是与产品实体的流转和现金流的流转相一致的，从而使产品生产过程中的实物替换和价值补偿有了保障。但装备制造企业因受产品完工进度的影响，收入核算上

的分期确认问题影响着与之匹配的分期成本结转，这部分收入的确认和成本的结转如同虚拟，即这部分成本的流转与产品实体的流转并不一致，作为实物形态的流动资产（存货——在产品）与其价值表现形态不相吻合。收入确认了，现金流并没有增加，成本结转了（产品实体并未售出），资金并不能收回，财务报表中的会计信息被扭曲，同时企业不得不通过负债（通常是向银行借款）来预交税款，加重了企业的债务负担。

上述装备制造企业会计核算中存在的问题正是源于财务会计概念结构上固有的局限性。装备制造企业会计核算中的问题不解决，必然会影响会计信息的真实性与可靠性，从而削弱会计信息的相关性和有用性，其结果必然有碍财务报告目标的实现。鉴于此，会计职业界和实务界对装备制造企业会计核算中存在的问题，应当引起高度重视并给予足够的关注与研究。

## 二、改进装备制造企业会计核算的构想

装备制造企业会计核算中存在的问题，一方面是由于装备制造企业产品生产的特殊性影响所致；另一方面是财务会计概念结构框架的固有缺陷，如权责发生制原则适用上的局限性、现行会计准则中收入与成本概念不够明晰（定义较为笼统）以及收入与成本的确认与计量在实务中未能严格规范等不足所导致的。鉴于此，基于装备制造企业产品生产的特殊性和会计核算的现实需要，笔者提出以下改进构想：

1. 以修订会计准则（收入准则）或补充解释公告等方式，将装备制造企业明确归于“商品生产和交易”或在“建造合同”会计准则中单列，从经济实质与法律形式统一的角度，细化装备制造企业合同收入确认与计量的具体规定，提高收入（成本）确认与计量的合理性和合

法性，增强装备制造企业会计核算的科学性。

2. 权责发生制会计确认基础是现行会计确认主体理论，但从会计环境变革与现代会计信息需要看，权责发生制会计确认基础也存在使用上的局限性和缺陷，需要结合收付实现制予以弥补，以利于提高会计信息为决策所用时的有用性。所以，装备制造企业在按照权责发生制确认基础进行会计核算时，对中期报表的收入确认（列报）应结合交易（事项）的经济实质和法律要件来考量，以提高营业收入与经营性现金流的符合性，从而提高财务报表会计信息对于经济决策的有用性。

3. 鼓励装备制造企业在确认中期报表收入时，在会计核算上更加注重法律规范对权力与责任的认定，使收入和成本的确认与计量从经济实质到法律形式尽可能达到一致，从而在会计核算中使之更符合交易或事项的本来面目。

4. 政府会计工作主管部门和国家立法机关应组织力量充分调研装备制造企业会计核算中存在的问题，并修订税法、调整收入纳税义务时间，在装备制造企业按权责发生制基础分期确认收入且未收到分期款项情况下，允许装备制造企业对这部分收入可以递延纳税，以减轻装备制造企业的财务负担和财务风险。

5. 在上述制度层面作出调整的同时，企业层面也需进行适应性调整，如：装备制造企业通过业务流程再造、管理扁平化等手段，实现管理组织架构的重塑和组织体系的精简，使管理成本（费用）下移，既可减轻中期报表在确认收入和计算损益时的压力，又不违背现行会计准则的要求，以减少企业会计信息披露时和国家宏观经济统计数据发布时的负面影响。□

（作者单位：南京长江电子信息产业集团有限公司）

责任编辑 王雅涵