

谈施工企业临时设施 费摊销的理论和方法

余志新 邓育中

财政部和中国人民建设银行新近制定的《施工、房地产开发企业财务制度》规定,施工企业向发包单位收取的临时设施基金,作为企业的工程价款收入,企业发生的临时设施费用,采用摊销的方法,计入工程成本。这一规定,改变了建国以来施工企业向发包单位收取临时设施费不作为工程价款收入,而是作为特种基金单独核算,包干使用,节余全部留给企业的财务管理制度。财务制度的一这重大改革,在施工企业会计工作中,必然地带来了临时设施费如何进行摊销和核算的理论和方法问题。随着七月一日开始执行新制度日期的接近,解决这一问题,就更为迫切。下面谈谈对临时设施费的摊销方法。

临时设施费可以采用“分期配比法”进行摊销。所谓分期配比法,就是本期的临时设施费摊销额与本期的工程价款收入相配比的方法。其计算公式如下:

本期临时设施费摊销率 =

$$\frac{\text{已有临时设施实际成本} + \text{本期增加的临时设施实际成本} - \text{累计已摊销的临时设施费}}{\text{工程价款总额} - \text{累计已结算工程价款}} \times 100\%$$

管理费用列支;(2)工资增长费用在新制度下计入成本;(3)新增“委托代收费”和“销售服务费”。

2. 主要业务的会计分录比较

(1)企业发生的产品销售费用,在原制度下,借记“销售”,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”。在新制度中,借记“产品销售费用”,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”。(2)结转期末余额,在原制度下,借记“销售——产品销售”,贷记“销售——销售及其他费用”。在新制度下,借记“本年利润”、贷记“产品销售费用”。

$$\text{本期临时设施费摊销额} = \frac{\text{本期工程价款结算收入}}{\text{本期临时设施费摊销率}}$$

从以上临时设施费摊销率的计算公式可以看出,各期的临时设施费摊销率都不一样,影响临时设施费摊销率变动的主要因素,是工程施工过程中新增加的临时设施。如果临时设施是一次建成,工程施工过程中不再新增临时设施,则临时设施费摊销率就是固定不变的,其计算公式如下:

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{\text{全部临时设施实际成本}}{\text{工程价款总额}} \times 100\%$$

$$\text{本期临时设施费摊销额} = \frac{\text{本期工程价款结算收入}}{\text{临时设施费摊销率}}$$

为了比较准确地计算临时设施的摊销,施工单位应按工程成本核算对象设置“临时设施成本台帐”,记录和反映临时设施的实际成本和已摊销的价值及其增减变动情况。

现举例说明临时设施费采用分期配比法摊销的核算方法。

假定某施工企业承包的甲工程开始施工,2月份在现场建造临时设施一批,实际成本100 000元;4月份增建了一座临时设施,实际成本30 000元;8月份又增建了一座临时设施,实际成本20 000元。共计建造临时设施150 000元,已相继记入“临时设施”帐户。

该工程总价款10 000 000元,3月份工程款结算收入1 500 000元,6月份工程款结算收入2 000 000元,9月份工程结算收入3 000 000元,12月份工程价款结算收入1 700 000元,次年4月份工程竣工交付使用时,工程价款结算收入1 800 000元。

1. 3月份终了时,计算应摊销的临时设施费

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{100\,000}{10\,000\,000} \times 100\% = 1\%$$

$$\text{临时设施费摊销额} = 1\,500\,000 \times 1\% = 15\,000(\text{元})$$

作如下会计分录:

借:工程施工——其他直接费	15 000
贷:临时设施摊销——甲工程	15 000

通过上述对新旧财务会计制度有关成本与费用的比较分析,我们认为,新制度对成本费用管理发生了一些变化,但成本管理法规单一化、制度规范化的方向不变,成本核算坚持实际成本、权责发生制和费用收益配比等原则不变,成本核算应根据生产特点及管理要求,确定合理的成本计算对象、选择合适的成本核算方法的程序不变,仍保持了传统成本管理制度的科学合理性。

2. 6月份终了时,计算应摊销的临时设施费

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{100\,000 + 30\,000 - 15\,000}{10\,000\,000 - 1\,500\,000} \times 100\% \approx 1.35\%$$

$$\text{临时设施费摊销额} = 2\,000\,000 \times 1.35\% = 27\,000(\text{元})$$

作如下会计分录:

借:工程施工——其他直接费 27 000

贷:临时设施摊销——甲工程 27 000

3. 9月份终了时,计算应摊销的临时设施费

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{130\,000 + 20\,000 - 42\,000}{10\,000\,000 - 1\,500\,000 - 2\,000\,000} \times 100\%$$

$$\approx 1.66\%$$

$$\text{临时设施费摊销额} = 3\,000\,000 \times 1.66\% = 49\,800(\text{元})$$

作如下会计分录:

借:工程施工——其他直接费 49 800

贷:临时设施摊销——甲工程 49 800

4. 12月份终了时,计算应摊销的临时设施费,因8月份以后再未新建临时设施,故本期及以后各期的临时设施费摊销率与9月份的基本相同,不需再计算摊销率,可以直接用9月份的摊销率乘本期的工程价款结算收入。

$$\text{临时设施费摊销额} = 1\,700\,000 \times 1.66\% = 28\,220(\text{元})$$

作如下会计分录:

借:工程施工——其他直接费 28 220

贷:临时设施摊销——甲工程 28 220

5. 次年4月办理竣工结算后,计算应摊销的临时设施费。

$$\text{临时设施费摊销额} = 1\,800\,000 \times 1.66\% = 29\,880(\text{元})$$

作如下会计分录:

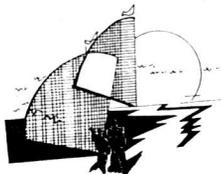
借:工程施工——其他直接费 29 880

贷:临时设施摊销——甲工程 29 880

4月计算应摊销的临时设施费的方法可以简化,即将尚未摊销的临时设施成本余额,全部作为该最后一期工程款结算收入应负担的临时设施费。

$$\begin{aligned} \text{临时设施费摊销额} &= 150\,000 - 15\,000 - 27\,000 - 49\,800 - 28\,220 \\ &= 29\,980(\text{元}) \end{aligned}$$

按余额结转的最后一期应分摊的临时设施费,可能会略大于或小于按比例法公式计算的摊销额(本例中4月份应予摊销的临时设施成本余额为29 980元,大于按比例法计算的摊销额100元),这是由于摊销率取的是近似值所致。



资金成本概念质疑及我见

张天旺

(一)

资金的有限性和不可或缺性使其在商品经济活动中的作用极其显著。资金在不同经济主体之间转移会影响转移双方的利益,资金在不同项目上使用又会产生不同的经济效益。资金转移和使用会带来收益,同时又必然地发生资金成本。不考虑资金成本就很难作好筹措资金和使用资金的工作,会计核算也将不会是完善的,会计预测和分析也将失去必要的基础。然而,目前一些教科书和刊物上关于资金成本概念的解释却相互矛盾,使人难以理解。我有以下质疑:

其一,“如果资金是借来的,资金成本就是借款的利率;如果资金是自有的,资金成本就是投资者的预期报酬率。”^①对这一较为普遍解释的质疑是,如果以借入资金的资金成本为基准来理解,那么自有资金不发生实际的成本支出,其资金成本应该

按机会成本来理解,即将自有资金借给别人使用获得的潜在收益便是自有资金的资金成本;如果以自有资金的资金成本为基准来理解,那么将借入资金用于投资,投资者也有预期报酬问题,借入资金的资金成本就不只是取得借款所付出的利息,预期的投资报酬应大于借款的利息。资金成本概念因资金来源途径不同而作不同的界定,不能不使人对此种解释的准确性产生疑问。

其二,“资金成本是企业取得和使用资金而发生的各种费用”。^②据此解释,资金成本是项需要支付的成本,理解起来不会有什么困难。然而,此种解释却与“筹资成本”^③概念相混淆。两者皆包括两项内容,一是“筹资费”或称“筹集费”,即筹资过程中支付给经纪人或部门的佣金及手续费等;二是“使用费”或称“资金占用费”,即支付给供给资金者的报酬。资金成本与筹资成本是同一概念的两个名称,还是两个不同的概念?使人