

铝模租赁会计核算及实物管理问题的探究

Research on Accounting and Material Management of Aluminum Mold Leasing

赵君彦 张苗

Junyan Zhao Miao Zhang

陕西天利成建筑科技有限公司
中国·陕西 咸阳 712035
Shaanxi Tianlicheng Construction
Technology Co., Ltd.,
Xianyang, Shaanxi, 712035, China

【摘要】近年来,随着房产建造品质和施工效率的不断提升,铝模作为新型周转材料,快速进入了房产建造领域。铝模租赁目前是房产施工领域最为常见的合作模式。由于铝模体系经加工后可循环使用,如何准确核算铝模租赁成本是困扰铝模生产厂商的难题。论文主要对铝模租赁会计核算及实物管理进行研究,以供参考。

【Abstract】In recent years, with the continuous improvement of the quality and efficiency of real estate construction, as a new turnover material, aluminum mold has rapidly entered the field of real estate construction. Aluminum model leasing is the most common mode of cooperation in the field of real estate construction. As the aluminium mold system can be recycled after processing, how to accurately calculate the rental cost of aluminium mold is a difficult problem for aluminium mold manufacturers. This paper mainly studies the accounting and material management of aluminum mold leasing for reference.

【关键词】会计核算;资产核算;成本计量

【Keywords】accounting; asset accounting; cost measurement

【DOI】10.36012/emr.v1i1.128

1 引言

本文在《会计准则第4号—固定资产》《企业会计准则第21号—租赁》框架下,结合建造业特点及租赁铝模特性,以TLC公司租赁铝模会计核算与实物管理为例,提出租赁铝模作为固定资产核算,加固及支撑体系作为周转材料管理,旨在为铝模制造企业准确核算租赁成本提供理论依据和实践参考^①。

2 租赁铝模的资产认定

租赁铝模体系由租赁铝模、加固体系和支撑体系等3部分构成。目前,大部分制造厂商将租赁铝模体系的3部分均作为存货核算。笔者认为,租赁铝模应作为固定资产核算,按存货方式进行管理;加固体系、支撑体系作周转材料核算管理。

2.1 租赁铝模

根据《会计准则第4号—固定资产》之规定,租赁铝模具有如下特征,并同时满足确认固定资产的条件,即:①租赁铝模为经营性租赁而持有的有形资产,且在租赁过程中保持原有的实物形态;②铝模可循环使用200次以上,使用寿命超过1个会计年度;③其经营租赁产生的收入很可能流入企业,与之相关的成本亦能够可靠计量。

故租赁铝模应作为固定资产核算,按存货方式进行管理,

按规定每月计提折旧;而建造方购买的铝模应作为周转材料管理。

2.2 加固及支撑体系

具有周转材料的特性和认定条件:①加固及支撑体系一般可不间断重复使用3年;②在租赁过程中逐渐转移其价值但仍保持原有形态;③其包含的经济利益很可能流入企业,成本能够可靠计量。

因此,加固及支撑体系可作周转材料核算与管理,分期摊销的费用计算当期租赁成本。

3 租赁铝模的会计核算

租赁铝模为最主要的构成部分,约占成本的80%。其会计核算包括相关会计科目的设置、初始成本的确认、后续成本的计量、铝模折旧额的计算及会计处理等内容,这里举例予以说明其日常会计核算的主要内容。

3.1 会计科目及辅助项目核算的设置

租赁铝模主要会计科目主要有:主营业务成本、周转材料、固定资产等。根据业务情况,一级科目项下须设置相应的明细科目和项目辅助核算(见表1)。租赁铝模成本将新投铝模体系与改制铝模体系分设,新投铝模体系按批次进行辅助项目核算,改制铝模体系按工程项目辅助核算。

表 1 租赁铝模主要会计科目及辅助项目核算表

序号	一级科目	二级科目	三级科目	四级科目	备注			
1	主营业务成本	销售铝模成本 租赁铝模成本	新投铝模体系	新投铝模折旧 支撑体系摊销 加工体系摊销	数量金额核算 按批次核算 按批次核算 按批次核算			
1.1								
1.2								
1.2.1								
1.2.1.1								
1.2.1.2								
1.2.1.3		铝模体系改制	铝模改制 支撑体系改制 加工体系改制	按工程项目核算 按工程项目核算 按工程项目核算				
1.2.2								
1.2.2.1								
1.2.2.2								
1.2.2.3								
2					周转材料	在库支撑体系	在库计划成本 材料成本差异	按计划成本核算 为"在库计划成本"的调整科目
2.1								
2.1.1								
2.1.2								
2.2	在用支撑体系 支撑体系摊销							
2.3								

3.2 初始成本的确认

凡制造租赁铝模投入的材料可直接归集，而制造租赁铝模发生人工和制造费用，在不同产品类别(销售、租赁和改制)之间按产量进行分配，可按月核算租赁铝模制造成本，实物入库即达到预计可使用状态，可作为一个批次的固定资产原值入账^[2]。例如，2019年1月投入的租赁新板可定义为“固定资产—201901 批次租赁铝模”。

3.3 后续成本计量

使用后的租赁铝模，按照房产项目要求经设计、改制后仍可使用租赁项目。实践中，铝模改制成成品率一般为80%~85%，其发生的改制费用(含部分辅助材料、人工成本及制造费用)直接计入当期主营业务成本，不得资本化为固定资产。

改铝模制中，15%~20%铝模因其改制成本过高而进入固定资产清理程序，该部分实物作废料处置，抑或委托加工成铝型材。在各期铝模成本相对稳定的情况下，可采用月末一次加权平均法计算固定资产清理成本，否则，可采用先进先出法计算其清理成本。相对而言，先进先出法更符合实物流转方向，特别在物价走高时，期末租赁铝模更接近于市价。

3.4 租赁铝模折旧

租赁铝模的折旧应考虑以下因素：根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择折旧方法；按照固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

折旧方法：折旧是固定资产由于使用而逐渐磨损所减少的有形和无形损耗。按照铝模的实际情况，平均年限法更符合成本与收入的匹配原则。

使用寿命：按照铝模使用情况测量，铝模使用寿命为100次(按每栋楼33层计算，可满足3栋超高层建造需求)，每栋

超高层租用铝模一般为10个月，铝模退场、加工改制等耗用2个月，因此，一栋超高层铝模周转期为1年。

预计净残值：铝模报废后可作废铝处置，参照废铝处理价格计算，其残值约为： $7.8 \text{ 元/kg} \div 1.13 \times 23 \text{ kg/m}^2 = 160 \text{ 元/m}^2$ 。

折旧计算：每月新投入的租赁铝模作为一批固定资产核算，其铝模折旧亦按对应批次分月计提。

3.5 租赁铝模的会计处理

租赁铝模会计实物包括生产入库、折旧的计提、改制费用及铝模报废的会计处理：①生产的租赁新模，按当月产量计算实际成本计入固定资产原值；②从次月起，租赁铝模应按批次计提折旧，计入当期主营业务成本；③铝模重复使用发生的改制费用，按实际成本直接计入当期主营业务成本；④报废时，应按先进先出法结转租赁铝模原值及已计提的折旧^[3]。

3.6 会计核算举例

2016年1月—2019年6月，TLC公司发生如下铝模租赁业务(见表2)，预计残值率为6%。

①2016年1月，生产租赁铝模入库2万 m^2 ，价值952.04万元，账务处理如下：

借：固定资产—201601 批次铝模 952.04 万元；

贷：生产成本 952.04 万元。

②2016年12月，报废铝模1.5万 m^2 ，采用先进先出法，该批铝模为2016年1月生产入库，报废原值为： $1.5 \text{ 万 m}^2 \times 476.02 \text{ 元/m}^2 = 714.03 \text{ 万元}$ 。已提折旧： $1.5 \text{ 万 m}^2 \times (476.02 - 160) \text{ 元/m}^2 \times 11/36 = 144.84 \text{ 万元}$ 。账务处理如下：

借：固定资产清理 569.19 万元；

累计折旧 144.84 万元；

贷：固定资产—201601 批次铝模 714.03 万元。

③2017年12月，报废铝模3.5万 m^2 ，残值为160元/ m^2 。

表 2 2016—2019 年 6 月租赁铝模业务

所属期间	本期新增			本期减少		
	数量 /万 m ²	单位成本/万元	成本/万元	数量 /万 m ²	单位成本/万元	成本/万元
2016 年 1 月生产入库	2.00	476.02	952.04			
2016 年 2 月生产入库	2.30	484.09	1,129.90			
2016 年 3 月生产入库	2.40	490.21	1,176.50			
2016 年 4~11 月生产入库	22.40	498.35	11,161.06			
2016 年 12 月生产入库	3.10	509.84	1,580.50			
2016 年 12 月报废				1.50	476.02	714.03
2016 年合计	32.20	447.87	14,419.50	1.50	476.02	714.03
2017 年 12 月报废				3.50	488.87	1,711.06
2017 年生产入库	44.58	482.27	21,500.52			
2018 年生产入库	43.94	480.74	21,121.44			
2019 年 1~6 月生产入库	22.64	494.44	11,194.17			
2016 年 1 月~2019 年 6 月累计	143.35	476.00	68,235.64	5.00	485.02	2,425.09

报废铝模中，系 16 年 1 月份入库 0.5 万 m²、2 月份入库 2.3 万 m²、3 月份入库 0.7 万 m²；原值为：0.5 万 m²×476.02 元/m²+2.3 万 m²×491.26 元/m²+0.7 万 m²×490.21 元/m²=1711.06 万元；已提折旧：0.5 万 m²×(476.02-160) 元/m²×23/36+2.3 万 m²×(491.26-160) 元/m²×22/36+0.7 万 m²×(490.21-160)元/m²×21/36=701.39 万元。会计处理如下：

借：固定资产清理 1009.67 万元
 累计折旧：201601 批次铝模 100.95 万元
 累计折旧：201602 批次铝模 465.60 万元
 累计折旧：201603 批次铝模 134.84 万元
 贷：固定资产：201601 批次铝模 238.01 万元
 固定资产：201602 批次铝模 1129.9 万元
 固定资产：201603 批次铝模 343.15 万元

④2016 年 4 月，TLC 公司应计提折旧：(476.02-160) 元/m²×2 万 m²×3/36+(491.26-160)元/m²×2.3 万 m²×2/36+(490.21-160)元/m²×2.4 万 m²×1/36=117.01 万元。会计处理如下：

借：主营业务成本：201601 批次铝模 52.67 万元
 主营业务成本：201602 批次铝模 42.33 万元
 主营业务成本：201603 批次铝模 22.01 万元
 贷：累计折旧：201601 批次铝模 52.67 万元
 累计折旧：201602 批次铝模 42.33 万元
 累计折旧：201603 批次铝模 22.01 万元

⑤2019 年 1 月，TLC 公司发生改制 1.5 万 m²，改制成本 22.5 万元。

借：主营业务成本：租赁铝模改制 22.5 万元
 贷：生产成本：租赁铝模改制 22.5 万元

4 支撑体系的会计处理

铝模体系中，支撑及加固体系在其使用寿命期(一般为 3 年)内可循环使用，占总成本比重偏低(约 20%)；因此，可作

为周转材料核算与管理。下面以支撑体系为例阐述周转材料的会计处理，主要包括会计科目及核算项目的设置、成本计价方法及日常会计核算的主要内容。

4.1 科目及核算项目设置

由于支撑体系涉及辅助材料较多，为简化核算手续、便于在库存管理 and 成本控制，对于在库支撑体系采用计划成本法核算。支撑体系入库时分解，将实际成本分解为计划成本和材料成本差异；支撑体系出库时，将计划成本还原为实际成本。以支撑体系为例，在周转材料一级科目下，设置“在库支撑体系”“在用支撑体系”“摊销支撑体系”3 个二级核算科目(以下简称“在库”“在用”和“摊销”)，“在库”下设“在库计划成本”“材料成本差异”等 2 个三级核算科目(以下简称“计划成本”“成本差异”)，其中，二级科目按实际成本核算，三级科目“成本差异”为“在库”的调整科目。

加固体系科目及核算项目设置与支撑体系相同。

4.2 支撑体系的会计处理

入库时，按计划成本记“在库”借方，超支差记“材料成本差异”借方(节约差记贷方)；领用时，按实际成本从“在库”贷方转至“在用”借方(按工程项目核算)，同时，结转材料成本差异(结转的超支差记贷方，节约差记贷方)；每月摊销时，从每个工程项目的“摊销”贷方转至“主营业务成本”(按工程项目核算)；报废时，应补提报废摊销额并计入项目成本。

4.3 会计核算举例

TLC 公司因租赁铝模体系外购支撑体系，其预计使用 3 年，残值率为 6%。2019 年 3 月初，支撑体系计划成本 840 万元，材料成本差异-40 万元；本月入库支撑体系计划成本 120 万元，实际成本 114 万元；A 租赁项目领用支撑体系计划成本 24 万元；本月共摊销支撑体系 8 万元；另外，X 租赁项目本月 2016 年 6 月领用的支撑体系一批，计划成本为 15 万元；本月报废在库支撑体系一批，计划成本为 20 万元(详见表 3)。

表 3 在库周转材料成本及差异计算表

月初数	实际成本/万元	计划成本/万元	成本差异额/万元	结存数			
				实际成本/万元	计划成本/万元	成本差异额/万元	成本差异率/%
月初余额	840.00	880.00	-40.00	840.00	880.00	-40.00	-4.55
本月入库	114.00	120.00	-6.00	954.00	1,000.00	-46.00	-4.60
本月领用	22.90	24.00	-1.10	931.10	976.00	-44.90	-4.60
本月租赁退回	13.10	15.00	-1.90	944.20	991.00	-46.80	-4.72
本月在库报废	19.06	20.00	-0.94	925.15	971.00	-45.85	-4.72

①支撑体系入库时,按计划成本计价。分录如下:

借: 周转材料:在库支撑体系 120 万元

 应交增值税:进项税额 14.82 万元

贷: 应付账款:某供应商 128.82 万元

 材料成本差异:在库支撑体系 6 万元

②领用时,按实际成本将在库转为在用。分录如下:

借: 周转材料:在用支撑体系 A 项目 22.9 万元

 材料成本差异:在库支撑体系 1.1 万元

贷: 周转材料:在库支撑体系 24 万元

③本月摊销支撑体系实际成本 8 万元,作如下分录:

借: 主营业务成本:铝模租赁项目支撑体系 8 万元

 贷: 周转材料:支撑体系摊销 8 万元

④报废 X 租赁项目部分支撑体系,补提报废摊销额,摊销额=16×(1-6%)×(1-33/36)=1.25 万元,作如下分录:

借: 主营业务成本:X 租赁项目支撑体系 1.25 万元

 贷: 周转材料:X 项目支撑体系摊销 1.25 万元

⑤将报废支撑体系收回的残料交库,并转销报废支撑体系的实际成本,做如下分录:

借: 原材料 0.96 万元

 周转材料:X 项目摊销 15.04 万元

 贷: 周转材料:在用支撑体系 A 项目 16 万元

⑥B 项目完工收回支撑体系 20 万元,已摊销 6.90 万元,收回计划价 15 万元;客户丢失 2 万元,按合同约定应赔偿 3.2 万元(含税)。做如下分录:

借: 周转材料:在库支撑体系 15 万元

 其他业务成本 2 万元

 周转材料:支撑体系摊销 B 项目 6.9 万元

 贷: 周转材料:在用支撑体系 B 项目 22 万元

 材料成本差异:在库支撑体系 1.9 万元

借: 应收账款:B 客户 3.2 万元

 贷: 其他业务收入 2.83 万元

 应交税金:增值税销项 0.37 万元

⑦本月报废在库支撑体系计划成本 15.24 万元

借: 管理费用 15.24 万元

 材料成本差异:在库支撑体系 0.76 万元

贷: 周转材料:在库支撑体系 16 万元

5 租赁铝模作为固定资产的问题

租赁铝模作为固定资产符合会计准则之规定,便于较为准确核算租赁铝模的总成本,会计核算简单、可行;但存在收入、成本不匹配问题,会计核算不能反映铝模流向和流量。

5.1 成本核算存在的问题

①收入成本在较短期间内不匹配:按照租赁合同约定和项目施工进度,在合同约定的租赁期限内分期确认每个项目的主营业务收入;而租赁铝模,一旦达到预计可使用状态,即在其寿命期间(一般为 36 个月)按批次计提折旧,其折旧费用不能定义到具体租赁项目,造成与项目租赁收入不匹配。

②租赁铝模作为可重复使用,始终处于运动状态,而会计核算不能反映它的流转方向、使用状态、数量及成本、存放地及成新率等。

5.2 解决思路与方法

①规范物资收发存管理。在管理方式上,物资管理部门应将铝模体系作为存货管理,物资部门应建立相应的出入库备查账,准确记录各租赁项目发出、退回铝模数量,及时反映物资的流向和流量,提高物资运营效益和效率。

②建立清查盘点制度。建立完善的租赁物资管理制度,不定期盘点,核查形成差异的原因,落实管理责任,做到账实相符。

③完善科学、合理的内部控制流程,财务部门不定期稽核出入库单据、各租赁项目物资收发存台账,确保物资记录完整、准确,保证资产安全。

参考文献

- [1]王家涛.会计集中核算后实物资产管理存在的问题和对策[J].齐鲁珠坛,2009(2):54-56.
- [2]王家涛.会计集中核算制度下实物资产管理存在的问题与对策[J].中国内部审计,2009(2):90-91.
- [3]黄见田.会计集中核算制度下的实物资产管理问题浅析[J].中国乡镇企业会计,2010(5):107.