

建造合同亏损处理 存在问题的分析

贵州财经学院 胡北忠(教授)

一、建造合同亏损处理存在的问题

《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”)第二十七条规定:“合同预计总成本超过合同总收入的,应当将预计损失确认为当期费用。”按照这一规定,如果建造合同的预计总成本超过总收入,则形成合同预计损失准备,应该提取损失准备,并确认为当期费用。由于建造承包商正在建造的资产类似于工业企业的在产品,性质上属于建造承包商的存货,因此将合同预计损失准备作为存货跌价准备核算,并在合同完工时,将已经提取的损失准备冲减合同费用。在《企业会计准则——应用指南》“附录:会计科目和主要账务处理”中规定其具体账务处理为:企业(建造承包商)建造合同执行中预计总成本超过合同总收入的,应按其差额乘以(1-完工程度)的积,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。合同完工时,借记“存货跌价准备”科目,贷记“主营业务成本”科目。

笔者认为以上对建造合同亏损处理存在以下问题:

1. 建造合同亏损作为存货跌价准备核算不符合存货跌价准备的概念。存货跌价准备是指资产负债表日,存货按照成本与可变现净值孰低计量时,存货成本高于其可变现净值的差额,是将存货的账面成本与其可变现净值比较的结果。其中存货可变现净值是指在日常活动中,以存货的估计售价减去至完工时将要发生的成本、销售费用以及相关税费后的金额。其比较的存货是目前已存在的存货。而建造合同预计亏损是将预计的未来合同收入与未来合同成本比较的结果。其比较的存货不是目前已存在的存货,而是未来将要形成的存货(未来将要履行的建造合同)。这与存货跌价准备概念不相符。

2. 建造合同亏损作为存货跌价准备核算,资产负债表中“存货”项目会出现负数,这与存货作为资产项目不符。执行建造合同准则企业的资产负债表中“存货”项目是根据“工程施工”科目借方余额与“工程结算”科目贷方余额之差来填制的,其差额为正数时在“存货”项目反映,其差额为负数时在“预收账款”项目反映。而建造合同预计亏损不是根据该差额来预计的,而是根据预计的未来合同收入与未来合同成本比较,预计未来合同收入小于未来合同成本的差额。因此,建造合同预计亏损就可能大于“工程施工”科目借方余额与“工程结算”科目贷方余额的差额,此时将建造合同预计亏损作为存货跌价准备,必然会造成资产负债表中“存货”项目出现负数,这与存货

作为资产项目不符。

二、建造合同亏损会计处理建议

由于建造合同亏损作为存货跌价准备核算与存货跌价准备的概念不符、不符合存货作为资产的定义等问题。笔者建议将建造合同亏损按照《企业会计准则第13号——或有事项》中亏损合同进行处理,就能够解决上述问题。

1. 建造合同亏损符合《企业会计准则第13号——或有事项》中亏损合同(即履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同)的定义。解决了现行会计处理将建造合同亏损作为存货跌价准备核算与存货跌价准备的概念不符的问题。

2. 将建造合同亏损按照《企业会计准则第13号——或有事项》中亏损合同进行处理。按预计的建造合同亏损,借记“营业外支出”科目,贷记“预计负债”科目。合同完工时,借记“预计负债”科目,贷记“主营业务成本”科目。“预计负债”在资产负债表中是作为非流动负债项目单独列示,而不是作为“存货”项目的抵减因素反映,不会造成资产负债表中“存货”项目出现负数的现象。○

事业单位融资租赁 会计核算之我见

浙江诸暨市预算会计核算中心 周秀英

固定资产是事业单位发展的重要经济资源,是保证事业单位开展各项工作的物质基础。事业单位固定资产增加的形式有购建的固定资产、接受捐赠的固定资产、融资租入的固定资产等。根据《事业单位会计制度》的规定,融资租入的固定资产应当比照自有固定资产核算,其原始价值按租赁协议确定的价款、运输费、利息等支出确定。事业单位取得融资租入固定资产时,应当同时确认固定资产和其他应付款。在支付租金时,按实际支付的金额,增加固定基金,列作当期支出,并冲减其他应付款和银行存款等。笔者认为,这样进行会计核算不够科学、合理,下面举例加以说明。

例1:某医院年初采用融资租赁方式租入一专用设备。双方协商设备的租金为24万元,分8年付清,在每年年末支付。该设备发生的运输费、安装费等为10000元。根据《事业单位会计制度》的规定,此项经济业务的会计处理如下:取得固定资产时,借:固定资产250000元;贷:其他应付款240000元,银行存款10000元。每年支付租金时,借:其他应付款30000元;贷:银行存款30000元。同时,借:事业支出30000元;贷:固定基金30000元。

笔者认为这样进行会计核算不妥,理由如下:

1. 根据《事业单位会计准则》的规定,购建的固定资产应

当按照取得时的实际成本入账。固定资产借款利息和有关费用,以及外币借款的汇兑差额,在固定资产办理竣工决算之前发生的,应当计入固定资产价值;在竣工决算之后发生的,计入当期费用。融资租赁租入的固定资产相当于分期付款购入固定资产,该固定资产已办理竣工验收手续。在每期支付的租金中包括固定资产价款和租金两部分,租金是购买租赁固定资产所筹资金的成本,即固定资产租赁期间的利息。该部分利息在固定资产投入使用后租赁期间发生,根据《事业单位会计准则》的规定应在支付时作为事业支出,不计入固定资产的初始价值。故直接把分期支付的租金总额计入固定资产的成本,与《事业单位会计准则》的规定相违背。笔者认为可分两种情况确认固定资产的初始入账价值:若已知融资租入固定资产的实际购置成本,固定资产的初始价值可按其实际成本计价,若承租方只知双方协商的租金总额和租金支付方式,则应将每期支付的租金按一定的折现率折现,固定资产初始价值按现值之和计价。事业单位筹集资金的渠道多为银行贷款,所应承担的融资成本为贷款额与贷款利率的乘积。所以租金的折现率可采用同期同类银行贷款的利率。每期付款总和与固定资产实际成本或每期付款现值之和之间的差额笔者建议增设一个过渡性科目——“待转事业支出”科目,在每期支付租金时分期转入“事业支出”科目。

2. 谨慎性原则是企业会计核算必须遵循的原则。事业单位会计作为财务管理的基础,其核算也必须保持必要的谨慎,不应高估资产或者收益,低估负债或费用。在上例中,把应费用化的利息全部资本化,虚增了事业单位的固定资产和基金,不符合谨慎性原则。

3. 融资租入固定资产的租金是分期支付的,固定基金随着租金的支付而相应增加,并且每期支付的租金中仅仅包括了固定资产买价的分期付款部分,而不包括融资租入固定资产时发生的运杂费、安装费等。因此“固定资产”与“固定基金”科目的金额不相等,虚减了事业单位在固定资产上占用的基金。如上例中分期付款支付完毕时,固定资产的金额为250 000元,固定基金的金额为240 000元,两者不相等。

基于上述三点原因,笔者认为应进行如下账务处理。

假设当时同期同类银行的贷款利率为6%,根据例1每年付租金30 000元,而且都在年末支付,是一种典型的后付年金的形式。支付租金的现值 $=30\ 000 \times (P/A, 6\%, 8) = 30\ 000 \times 6.209\ 8 = 186\ 294$ (元)。笔者建议以此价值作为专用设备的初始入账价值,与未来付款总额240 000元之间的差额53 706元作为待转事业支出,分8期每期6 713.25元在支付租金时转入事业支出,固定基金在分期付款项时平均确认。具体核算如下:支付固定资产的运输费、安装费时,借:事业支出10 000元;贷:银行存款10 000元。同时,借:固定资产10 000元;贷:固定基金10 000元。取得固定资产时,借:固定资产186 294元,待转事业支出53 706元;贷:其他应付款240 000元。在分期付款时,借:其他应付款30 000元;贷:银行存款30 000元。同时,借:事业支出30 000元;贷:固定基金23 286.75元,待转事业支出6 713.25元。○

产生暂时性差异的增值税视同销售业务涉税计算及会计处理

郑州 柳东梅

增值税法规定了八项视同销售行为,对于这些行为都应确认增值税销项税额,如果视同销售的货物属于应税消费品,还涉及到消费税。这些行为对应的交易或事项有的形成了资产,有的没有形成资产。对于形成资产的,还可能因为资产的账面价值和计税基础不同而形成暂时性差异。对于暂时性差异,应按会计准则的规定确认为递延所得税资产或递延所得税负债。笔者认为在八项增值税视同销售行为中,只有第四项即单位或个体经营者将自产或委托加工的货物用于非应税项目可能形成暂时性差异。现以在建工程领用企业自产货物为例做进一步探讨。

在建工程领用企业自产货物,应于货物移送时确认销项税额,因为该项行为没有形成交易,不符合收入的确认条件,所以财务会计上不确认收入,在建工程的人账价值应为货物的成本加上增值税销项税额和其他税费。按税法规定,该项在建工程的人账价值应以货物的售价为基础计算,必要时按同类货物的售价或组成计税价格确定,当然也应加上增值税销项税额和其他税费。由此就形成了在建工程的账面价值小于计税基础的现象,产生了可抵扣暂时性差异,应于期末确认递延所得税资产。在建工程建成使用作为固定资产核算后,在折旧期内暂时性差异会逐步转回,递延所得税资产的余额会逐期减少,最后为零。

例:假设某公司为建材生产企业,属于增值税一般纳税人,2008年4月,公司自建办公楼领用企业自产的实木地板0.2万平方米,成本价为每平方米150元,含税售价为每平方米234元,工程于2008年12月份竣工交付使用,总成本为3 000万元,该办公楼的预计使用寿命为20年,按年限平均法进行折旧,不考虑残值。

实木地板属于应税消费品,自用于在建工程,应按视同销售货物处理。增值税税率为17%,消费税税率为5%。

按照现行会计准则的规定,会计处理如下:借:在建工程38.8万元;贷:库存商品30万元 (150×0.2) ,应交税费——应交增值税(销项税额)6.8万元 $[234 \div (1+17\%) \times 0.2 \times 17\%]$ 、——应交消费税2万元 $[234 \div (1+17\%) \times 0.2 \times 5\%]$ 。工程完工交付使用时,应在在建工程转入固定资产,借:固定资产3 000万元;贷:在建工程3 000万元。

财务会计上,固定资产的人账价值为3 000万元,在2008年年末,该资产的账面价值即为3 000万元。按税法规定,因为上述第一笔业务视同销售,库存商品可以按售价40万元