

合同预计损失准备计提及 形成可抵扣暂时性差异的核算

孙玉堂

(中铁十八局集团第三工程有限公司 河北涿州 072750)

【摘要】 本文针对施工企业执行新会计准则后,有关建造合同预计损失准备的计提、转销,以及由此形成的可抵扣暂时性差异计算等疑难问题,提出了具体的会计处理方法。

【关键词】 预计损失 暂时性差异 递延所得税

一、建造合同预计损失准备计提的方法

《企业会计准则第15号——建造合同》(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,应该提取预计损失准备,并确认为当期费用。合同完工后,将已经提取的预计损失准备冲减合同费用。

施工企业在年度终了确认合同预计损失时,应由计划合同部门会同财务部门对剩余工作量预计发生的成本进行预测,及时调整合同预计总成本,判断工程预计可能发生的损失情况,据以计提当期合同预计损失准备。财务部门在确认、计提和转销时应按以下方法处理:

1. 如果建造合同执行的第一个会计期间已经预计到合同总成本超过合同总收入,则直接将合同预计总成本超过预计总收入的部分减去当期确认的合同损失之差额作为预计损失准备计提。其计算公式为:

当期计提预计损失准备=(合同预计总成本-合同预计总收入)-当期确认合同损失

公式中“当期确认合同损失”就是“工程施工——合同毛利”账户的贷方余额。

2. 如果建造合同执行的会计期间预计到合同总成本会超过合同总收入,那么因以前期间的盈亏已经结转,便只计提以后期间的合同预计损失准备。其计算公式为:

当期计提预计损失准备=(合同预计总成本-合同预计总收入)×(1-累计完工进度)

3. 如果以前期间已经计提合同预计损失准备,本期合同预计总成本、合同预计总收入发生了变化,引起预计损失增加或减少,则应补提或冲销差额。其计算公式为:

当期计提预计损失准备=(合同预计总成本-合同预计总收入)×(1-累计完工进度)-以前年度已确认的合同预计损失准备

公式中的“以前年度已确认的合同预计损失准备”就是“存货跌价准备——合同预计损失准备”账户的贷方余额。在运用该公式计算当期合同预计损失准备时:若计算结果为正

数,则应补提合同预计损失准备;若计算结果为负数,则应冲销合同预计损失准备。

二、可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产的确认

建造合同预计损失准备计提后,根据《企业会计准则第18号——所得税》(简称“所得税准则”)的相关规定和税法规定,对形成的可抵扣暂时性差异所产生的递延所得税资产按以下程序确认:

1. 确认合同预计损失准备的账面价值与计税基础。

(1)确认合同预计损失准备的账面价值。合同预计损失准备计提后,根据相关会计准则的规定,其账户余额即为账面价值,“存货跌价准备——合同预计损失准备”账户的余额即为账面价值。

(2)确认合同预计损失准备的计税基础。由于计提合同预计损失准备,在计算应纳税所得额时,按照税法规定对于计提的减值准备不允许税前扣除,因此应调减应纳税所得额。又由于账面价值是计提的金额,即税前不能抵扣的金额,因此,调减后的应纳税所得额为0,其计税基础也为0,即计税基础=账面价值-税前不能抵扣的金额=0。

2. 确认可抵扣暂时性差异与递延所得税资产。

(1)确认可抵扣暂时性差异。由于合同预计损失准备的计税基础为0,因而计提合同预计损失准备后的账面价值必然大于计税基础0,这样便形成了可抵扣暂时性差异。

(2)根据所得税准则的相关规定,在资产负债表日确认递延所得税资产应有的金额,并与期初的递延所得税资产余额进行对比,从而确定当期应予进一步确认的递延所得税资产或应予转销的金额。

三、合同预计损失准备与可抵扣暂时性差异的会计处理

企业计提合同预计损失准备时,应通过“资产减值损失——合同预计损失”、“存货跌价准备——合同预计损失准备”账户进行核算。而对于形成的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,应通过“递延所得税资产”、“所得税费用”账户进行核算。

下面以创达建筑工程有限公司为例,详细解析合同预计损失准备计提、完工转销,以及可抵扣暂时性差异产生的递延

所得税资产确认、转销等的会计处理。

例：创达建筑工程有限公司2006年1月中标了一项桥梁工程，签订的合同总金额为600万元。工程于2006年2月开工，预计2009年9月完工。最初合同预计总成本为480万元，但由于材料价格变动难以预测，每年总成本预计均会有变化，假设2009年因业主交付设备安装延误了工期，致使工程于2009年11月份才完工，比合同工期延长了两个月。经协商，业主同意支付延误工期款60万元。该工程其他有关资料见下表：

单位：万元

项 目	2006年	2007年	2008年	2009年
合同收入	600	600	600	660
实际发生的成本	120	221	147	127
累计实际发生的成本	120	341	488	615
尚需发生的成本	360	279	122	-
累计完工进度	25%	55%	80%	100%
计提合同预计损失准备	0	9	-7	-2
“存货跌价准备”期末余额	0	9	2	0
存货跌价准备的账面价值	0	9	2	0
存货跌价准备的计税基础	0	0	0	0
累计可抵扣暂时性差异	0	9	2	0
适用所得税税率	33%	33%	25%	25%
“递延所得税资产”期末余额	0	2.97 (9×33%)	0.5 (2×25%)	0
“递延所得税资产”本期发生额	0	2.97 (2.97-0)	-2.47 (0.5-2.97)	-0.5(0-0.5)

假设该工程建造合同结果能够可靠估计，按完工百分比法确认收入费用，根据上述资料，2006年因合同预计总收入大于预计总成本，不需要计提合同预计损失准备，也不存在可抵扣暂时性差异，不产生递延所得税资产，其会计处理比较简单。但2007~2009年三年因材料价格变动和工期的延迟，必然会对工程的收入和成本产生较大的影响，必须计提合同预计损失准备。这样，必然会产生可抵扣暂时性差异，也必然会产生递延所得税资产。2007~2009年各年的会计处理如下：

1. 2007年合同预计损失准备计提及递延所得税资产确认的会计处理。

(1) 计提合同预计损失准备。2007年年末预计总成本为620万元，大于预计总收入600万元，应计提合同预计损失准备。其会计处理如下：合同预计损失准备=(620-600)×(1-55%)-0=9(万元)。借：资产减值损失——合同预计损失90 000元；贷：存货跌价准备——合同预计损失准备90 000元。

(2) 确认递延所得税资产。2007年首次计提合同预计损失准备90 000元，年末“存货跌价准备”账户的余额为90 000元，其账面价值也为90 000元。由于账面价值90 000元按税法规定不能抵扣，所以应调减应纳税所得额90 000元，调减后的应纳税所得额为0，其计税基础也为0(90 000-90 000)。该负债的账面价

值90 000元大于计税基础0的差额，形成可抵扣暂时性差异90 000元，故按适用的所得税税率确认递延所得税资产29 700元(90 000×33%)。因企业2007年年初“递延所得税资产”账户无余额，所以确认企业当期递延所得税资产为29 700元(29 700-0)。其会计处理为：借：递延所得税资产29 700元；贷：所得税费用29 700元。

2. 2008年合同预计损失准备计提及递延所得税资产确认的会计处理。

(1) 计提合同预计损失准备。2008年年末总成本预计为610万元，大于预计总收入600万元，应计提合同预计损失准备。其会计处理为：合同预计损失准备=(610-600)×(1-80%)-9=-7(万元)。借：存货跌价准备——合同预计损失准备70 000元；贷：资产减值损失——合同预计损失70 000元。

(2) 确认递延所得税资产。2008年计提合同预计损失准备-70 000元，年末“存货跌价准备”账户的余额为20 000元，其账面价值也为20 000元。由于账面价值20 000元按税法规定不能抵扣，应调减应纳税所得额20 000元，调减后的应纳税所得额为0(20 000-20 000)，其计税基础也为0。因该负债的账面价值20 000元大于计税基础0的差额形成可抵扣暂时性差异20 000元(20 000-0)，故按适用的所得税税率确认递延所得税资产5 000元(20 000×25%)。又因企业2008年年初“递延所得税资产”账户余额为29 700元，所以确认企业当期递延所得税资产为-24 700元(5 000-29 700)。其会计处理为：借：所得税费用24 700元；贷：递延所得税资产24 700元。

3. 2009年完工，合同预计损失准备转回及递延所得税资产确认的会计处理。

(1) 冲销合同预计损失准备。2009年工程已完工，根据建造合同准则规定，“存货跌价准备”账户余额的20 000元应予转销。其会计处理为：借：存货跌价准备——合同预计损失准备20 000元；贷：资产减值损失——合同预计损失20 000元。

(2) 确认递延所得税资产。2009年转销合同预计损失准备20 000元后，年末“存货跌价准备”账户的余额为0(20 000-20 000)，其账面价值也为0。由于账面价值、计税基础均为0，因此形成可抵扣暂时性差异也为0，其年末“递延所得税资产”账户余额也为0。因企业年初“递延所得税资产”账户余额为5 000元，所以确认企业当期递延所得税资产为-5 000元(0-5 000)，其会计处理为：借：所得税费用5 000元；贷：递延所得税资产5 000元。

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. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006