

谈建造合同以外币计价的账务处理

江苏南通中远川崎船舶工程有限公司 肖相卒

建筑安装企业和生产飞机、船舶和大型机械设备等产品的工业制造企业,其生产活动和经营方式有其特殊性:建造或生产的产品通常体积巨大;建造或生产的周期比较长,往往跨越一个或几个会计期间;所建造或生产的产品价值比较大等。因此,在建造或生产产品之前,建造或生产企业与产品的需求方(即客户)要签订建造合同。为了规范与建造合同相关的收入、费用的确认和计量,《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“准则”)对其进行了特别规定。准则对合同收入、合同费用的确认和计量及账务处理的规定都是以人民币计价为前提。根据准则规定,可以明确以下几点:①建造合同(固定造价合同)签订后,合同收入基本确定(不考虑奖励等其他因素)。②合同收入应当与工程结算总额一致。③工程完工时,“工程施工”科目金额与“工程结算”科目金额相等。

但是,如果签订的建造合同以外币计价(以人民币为记账本位币),即合同收入以外币计量,而承建方以人民币为记账本位币,那么以上几点就难以明确,可能存在以下几个问题:

等,购货方将之作为固定资产入账的,此时购货方不需要或不能抵扣进项税额,销售方完全可采取设立运输公司为购货方代垫运费的方式进行纳税筹划,这既降低了销货方的税负,又不会增加购货方的税负。

3. 改变运费支付方式。如果企业无自备车队,也不能设立运输公司,只能请外面的运输公司运输货物,则这类业务的付费方式分为直接支付运费或代购货方垫付运费两种形式。如果要降低本企业税负,可以采用代垫运费的方式。企业以正常的产品价格与购货方签订产品购销合同,并商定运输公司的运输发票直接开给购货方,由企业将该发票转交给购货方,企业为购货方代垫运费。此外,与运输公司签订代办运输合同,企业在货物运到后向运输公司支付代垫运费。这样,企业就可以节省运费收入10%(17%-7%)的税金。

例3:某生产水泥的企业(增值税一般纳税人)与购货方签订销售合同,水泥以280元/吨卖给购货方(包含35元/吨的运输费用)。该企业每年销售水泥10万吨。该企业没有运输车队,请外面的运输公司以35元/吨的价格运送。企业进项税额为180万元(不含运输发票可抵扣的进项税额)。

如果按直接支付运费方式,企业应纳增值税=100 000×280×17%-(1 800 000+100 000×35×7%)=2 715 000(元)。

如果企业和运输公司以代垫运费的方式签订运输合同,每吨价格为35元,同时对原销售合同进行修改,将代垫运费

①合同收入的外币金额虽然确定,但合同人民币收入金额不容易确定,因为用不同时间的汇率折算的人民币金额不同。那么,用什么时间的汇率将外币折算成人民币比较合理并且方便账务处理呢?②合同收入以外币计价,与对方进行工程账款结算一般也是用外币计算。因合同外币收入折算成合同人民币收入只用一个汇率(如果是一次性折算),工程结算是分期进行,可能涉及几个不同的汇率,所以合同人民币收入金额与工程结算总额可能就不一致。③一般来说,建造合同完工时,“工程施工”科目总额(包括工程成本和工程毛利)和“工程结算”科目总额是相等的,但如果合同人民币收入金额与工程结算人民币金额不相等,“工程施工”科目金额与“工程结算”科目金额就会不一致。

下面以建造合同用美元计价为例,分析建造合同以外币计价时的账务处理问题。

例:2004年12月20日,国内A船厂与国外B公司签订一份造船合同,该艘船为5.5万吨散货轮,总造价2 000万美

从销售价格中分离出来,水泥每吨计税价格从280元降为245元。这样处理后,企业整体利润并未减少,只需交税2 365 000元(100 000×245×17%-1 800 000),可节约税金350 000元(2 715 000-2 365 000)。而对于购货方,若属于一般纳税人,一方面可抵扣的进项税减少:100 000×35×17%=595 000(元);另一方面,通过支付运费,使可抵扣的进项税额增加=100 000×35×7%=245 000(元),使购货方多交税金350 000元(595 000-245 000)。这样,购销双方整体税负不变。但购货方若是小规模纳税人,或消费者,或是购货方虽然是增值税一般纳税人,所购货物为机械设备等,购货方将之作为固定资产入账的,此时购货方不需要或不能抵扣进项税额,则采取代购货方垫付运费的方式可享受到总体节税优惠。

4. 需要注意的问题。企业进行纳税筹划的目的是降低企业税负,最大程度地提高经济效益。纳税筹划作为一项经济活动,在为企业带来收益的同时,也必然会耗费一定的成本。运用纳税筹划处理运费时,无论是利用“纳税均衡点”分析法,在内部核算运费与设立运输公司独立核算运费之间进行转换,还是把运费收入转化为代垫运费,以及把支付的运费转化为代垫运费,都必然存在一定的转换成本。因此,在对运费进行纳税筹划时,事前需要进行必要的估算和相应的成本收益分析。当节税额大于转换支出时,说明纳税筹划是成功的;反之,应维持原状不变。○

元(固定造价合同),12月末汇率为8.050。A船厂预计建造此船的总成本为12 500万元,2006年1月初开工,计划建造时间12个月,即2006年12月末完工。各次办理工程结算时间、金额和当月末汇率等情况如表1所示:

表1 单位:万元

付款时间	结算金额(万美元)	汇率	折合人民币金额
2006年1月(开工)	200	8.017	1 603.4
2006年7月(搭载)	300	7.91	2 373
2006年9月(下水)	300	7.81	2 343
2006年12月(交船)	1 200	7.75	9 300
合计	2 000		15 619.4

根据企业会计准则的讲解,可按以下公式计算收入:当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度-以前会计期间累计已确认的收入(公式①);合同完工进度=累计实际发生的成本÷合同预计总成本×100%(公式②)。

由此可见,船舶开工建造后按完工进度计算确认收入需要确认合同总收入和完工进度等因素。上例中,合同总收入为2 000万美元,在按完工进度计算收入时如果要计算合同人民币收入用什么时间的汇率折算比较合理呢?可用汇率有以下几种:

1. 如果按2004年12月末汇率8.050来计算,合同人民币总收入为16 100万元,与工程结算总额15 619.4万元相比,相差480.6万元。用此汇率的理由是建造合同成立,合同收入是确定的,但没有解决上述存在的问题。

2. 如果以开工当月汇率8.017折算,合同人民币总收入为16 034万元,与工程结算总金额15 619.4万元相比,相差414.6万元。用此汇率没有特别的依据,但在汇率变化较大且签订合同时间到开工时间相隔较长的情况下,可缩小人民币总收入与工程结算总额之间的差额,但同样没解决上述存在的问题。

3. 按签订合同当月或开工当月或预测的完工当月汇率折算成合同人民币总收入,用于计算完工前各月收入。合同人民币总收入最终按船舶完工交付当月末实际汇率折算,通过调整完工交付当月的收入,使合同人民币总收入与工程结算总额保持一致。用此汇率确定合同人民币总收入,一方面符合《企业会计准则第14号——收入》规定的“销售商品确认收入的条件”,另一方面解决了以上存在的问题。但在汇率变化较大(人民币升值)或完工当月进度比较缓慢时,当月确认的收入可能会出现负数。

4. 合同美元总收入不按某一汇率折算成合同人民币总收入,在上述公式①中,合同收入就用美元表示,各月先按公式计算出当月美元收入,再按当月末汇率折算成当月人民币收入。用此方法,虽然不会出现船舶完工交付当月收入出现负数的情况,且基本符合准则按人民币计价时的计算办法,但人民币总收入与工程结算总额平衡等问题没有解决。

以上四种办法各有优劣,但都不是较为理想的方法。按行业惯例,在不考虑奖惩的情况下,建造合同在建造过程中一般

都会有些变动,即增减工作量,所以一般都是以双方确认的工程结算价为准。因此我们可以依据此惯例,按工程结算的总额作为合同人民币总收入,具体做法:合同完工前,按完工进度计算收入时,用上述第四种办法计算,船舶完工当月收入按工程结算总额减以前会计期间累计已确认的收入确认。

理由如下:一是在合同完工前各月计算人民币收入时所用汇率有几次都是与工程结算的汇率一致,可减少汇率变动对完工当月收入的影响,降低完工当月收入出现负数的几率;二是合同完工前用此办法计算各月收入时,符合准则的基本要求,按完工进度确认收入(包括美元和人民币收入);三是解决了账务处理过程中会计科目之间的平衡问题。

假定各月实际发生的成本、按上述办法计算的当月完工进度、美元收入和人民币收入及汇率情况如表2所示:

表2 单位:万元

时间	实际成本	完工进度	当月美元收入	当月汇率	当月人民币收入
2006年1月	625	5%	100	8.017	801.7
2006年2月	625	5%	100	8.01	801
2006年3月	1 250	10%	200	7.99	1 598
2006年4月	1 250	10%	200	7.98	1 596
2006年5月	1 250	10%	200	7.95	1 590
2006年6月	1 250	10%	200	7.92	1 584
2006年7月	1 250	10%	200	7.91	1 582
2006年8月	1 250	10%	200	7.95	1 590
2006年9月	1 250	10%	200	7.81	1 562
2006年10月	1 250	10%	200	7.80	1 560
2006年11月	625	5%	100	7.78	778
2006年12月	655	5%		7.75	
合计	12 530	100%	1 900		15 042.7

表1中1月、7月、9月和12月所用汇率与表2相同。

合同实际成本一般不可能与合同预算成本完全一致,所以在实际账务处理时,应按准则规定的方法计算完工前各月的完工进度。在本例中实际成本超出预算成本30万元,完工当月如按公式计算完工进度要大于5%。所以,完工当月美元收入=合同美元收入(2 000)-以前会计期间累计已确认美元收入(1 900)=100(万美元)。

完工当月人民币收入=工程结算总额(15 619.4)-以前会计期间(11个月)累计已确认收入(15 042.7)=576.7(万元)。

上例账务处理(合并会计分录,不考虑增值税)具体如下:
①发生成本时:借:工程施工——合同成本12 530万元;贷:相应科目12 530万元。
②按完工进度确认收入、结转成本时,借:主营业务成本12 530万元,工程施工——工程毛利3 089.4万元;贷:主营业务收入15 619.4万元。
③办理工程结算时,借:银行存款或应收账款15 619.4万元;贷:工程结算15 619.4万元。
④船舶完工交付,结转“工程结算”和“工程施工”科目,借:工程结算15 619.4万元;贷:工程施工——合同成本12 530万元、——工程毛利3 089.4万元。○