施工企业营业税费会计处理浅议

党建华

（中铁十八局集团第二工程有限公司　河北唐山　063030）

【摘要】《企业会计准则第15号——建造合同》规范了施工企业的会计核算，本文将原《施工企业会计核算办法》与会计准则对比，发现其“按当期客户签认的验工计价单确认营业额和规定的税率计算应交纳的流转税”的做法有些不妥，认为应按确认的收入计算应交纳的流转税，并用实例加以说明。

【关键词】施工企业　流转税会计处理　营业税　城市维护建设税　教育费附加

《企业会计准则第15号——建造合同》（CAS15）规范了施工企业的会计核算。但是《施工企业会计核算办法》关于计算应纳流转税方法与CAS15的规定有些相左，需要加以改进。《施工企业会计核算办法》规定：按当期客户签认的验工计价单确认营业额和规定的税率计算应交纳的流转税。笔者认为，在实际工作中，应以确认收入为主要标志来计算应交纳的流转税，这样既符合税法规定，又符合会计核算的配比原则和权责发生制原则。下面用一个实例加以说明。

例：某施工企业2002年12月31日与北方一客户签订了一项承建一栋综合大楼、工程造价总金额为10 000万元的合同，工程于2003年4月开工，预计2005年6月完工。最初，预计工程总成本9 500万元，2004年底，由于钢材价格上涨等因素调整了预计总成本，预计工程总成本已达到10 100万元。该施工企业于2005年4月提前两个月完成了合同，工程优良，客户同意支付奖励款150万元。该施工企业2003～2005年完成合同情况具体见下表：

金额单位：万元

项　目	2003年	2004年	2005年
到目前为止已发生的成本	3 990	8 585	10 050
完成合同尚需发生的成本	5 500	1 500	0
已结算合同价款	4 500	4 800	850
实际收到价款	4 365	4 656	1 129

假定该施工企业营业税税率为3%、城市维护建设税税率为7%、教育费附加征收率为3%。则流转税会计处理如下：

（一）2003年的会计核算

合同收入=10 000×（3 900÷9 500）×100%=4 200（万元）

会计期末，施工企业按照合同完工百分比计算合同收入时，即根据合同收入来计算应交纳流转税。

借：营业税金及附加　138.6
　贷：应交税费——营业税　126
　　应交税费——城市维护建设税　8.82
　　其他应交款——教育费附加　3.78

实际交纳分两种情况：

1. 客户结算合同价款时，施工企业开具发票，按客户结算合同价款计算交纳流转税，或客户代扣代缴流转税。

借：应交税费——营业税　135
　应交税费——城市维护建设税　9.45
　其他应交款——教育费附加　4.05
　贷：银行存款或应收账款　148.5

2. 客户在施工期内未进行阶段性结算合同价款时，施工企业按会计期末确认的合同收入交纳流转税（或按收到客户预付款计算交纳流转税）。

借：应交税费——营业税　126
　应交税费——城市维护建设税　8.82
　其他应交款——教育费附加　3.78
　贷：银行存款或应收账款　138.6

年终，营业税、城市维护建设税、教育费附加三个子科目为借方余额，说明施工企业未完成阶段性工程量而客户已结算了合同价款。

（二）2004年的会计核算

合同收入=10 000×（8 585÷10 100）×100%−4 200=4 300（万元）

会计期末，施工企业按照合同完工百分比计算合同收入时，即根据合同收入来计算应交纳流转税。

借：营业税金及附加　141.9
　贷：应交税费——营业税　129
　　应交税费——城市维护建设税　9.03
　　其他应交款——教育费附加　3.87

实际交纳过程的两种情况：

1. 客户结算合同价款时，施工企业开具发票，按客户结算合同价款计算交纳流转税，或客户代扣代缴流转税。

借：应交税费——营业税　144
　应交税费——城市维护建设税　10.08
　其他应交款——教育费附加　4.32
　贷：银行存款或应收账款　158.4

建造合同计提预计损失准备的合理性分析

蒋家文

（中铁四局集团市政工程分公司 湖北襄樊 441000）

【摘要】本文从资产价值、在产品价值计量等方面，对建造合同计提预计损失准备的合理性进行探讨，并提出建造合同预计损失准备不应作为减值损失处理，而应作为预计负债处理。

【关键词】建造合同 预计损失准备 存货 在产品

根据《企业会计准则第15号——建造合同》（CAS15）的规定，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。即在合同预计出现亏损的会计年度，对合同的预计损失计提资产减值准备，全部列入当期损益。计提的合同预计损失准备，作为“存货跌价准备——预计损失准备”进行核算和信息披露。笔者拟从资产价值的角度，对建造合同计提预计损失准备的合理性进行探讨。

（一）

从CAS15及相关会计处理规定看，在建合同在资产负债表中作为存货反映的资产只有一项，即“存货——已完工尚未结算款”。建造合同预计损失准备作为存货跌价准备的一类，其对应的资产形式只有“存货——已完工尚未结算款”。根据CAS15及相关制度规定，在资产负债表日，期末“工程施工”科目金额减去“工程结算”科目金额后的余额，如果大于0，其差额反映在“存货”项目下的“已完工尚未结算款”项目中；如果小于0，反映在“预收账款”项目下的“已结算尚未完工工程”项目中。也就是说，在建合同在资产负债表中的账面价值不一定是资产，也可能是0或负债。

已完工尚未结算款=“工程施工”科目金额-“工程结算”科目金额=开累实际发生的合同成本+开累确认的合同毛利-“工程结算”科目金额，在预计合同毛利准确的前提下，影响期末已完工尚未结算款金额的因素有两项：一是与业主结算情况。如果结算额大于实际完成工程价值，则会存在已结算尚未完工工程；如果结算额小于实际完成工程价值，则会存在已完工尚未结算款；如果结算额等于实际完工价值，则已完工工程期末没有资产或负债价值。二是工程项目各阶段的毛利率是否均衡。CAS15是将工程项目作为一个产品，将其利润采取完工百分比法均衡计入各会计年度，但在实际工作中，受工程项目投标不均衡报价、项目组对项目各工序或子项目成本控制水平等因素的影响，一个工程项目各个施工阶段的毛利率

---

2. 客户在施工期内未进行阶段性结算合同价款时，施工企业按会计期末确认的合同收入交纳流转税（或按收到客户预付款计算交纳流转税）。

借：应交税费——营业税 129
　应交税费——城市维护建设税 9.03
　其他应交款——教育费附加 3.87
　贷：银行存款或应收账款 141.9

（三）2005年的会计核算

合同收入=（10 000+150）-8 500=1 650（万元）

会计期末，施工企业按照合同总收入减去累计已确认的合同收入计算应交纳流转税。

借：营业税金及附加 54.45
　贷：应交税费——营业税 49.5
　　应交税费——城市维护建设税 3.465
　　其他应交款——教育费附加 1.485

实际交纳分两种情况：

1. 客户结算合同价款时，施工企业开具发票，按客户结算合同价款计算交纳流转税，或客户代扣代缴流转税。

借：应交税费——营业税 25.5
　应交税费——城市维护建设税 1.785
　其他应交款——教育费附加 0.765
　贷：银行存款或应收账款 28.05

2. 客户在完工后结算合同价款，施工企业按合同总收入减去累计已确认的合同收入计算交纳流转税（或按收到客户剩余合同价款计算交纳流转税）。

借：应交税费——营业税 49.5
　应交税费——城市维护建设税 3.465
　其他应交款——教育费附加 1.485
　贷：银行存款或应收账款 54.45

以上是笔者对施工企业交纳流转税会计处理的浅见，仅供同行参考和探讨。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京：人民出版社，2007

2. 财政部.施工企业会计核算办法.财会[2003]27号，2003-09-25