

浅谈建造合同预计亏损的会计核算

丁少柏

(安徽宣城市宣州区地方税务局 安徽宣城 242000)

根据《企业会计准则第15号——建造合同》及其应用指南的规定,合同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。企业(建造承包商)建造合同执行中预计合同总成本超过合同总收入的,应按其差额,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。

一、从会计实务角度分析该规定

1. 建造合同在资产负债表日列入存货的部分包括:①与建造合同相关的尚未领用的材料、物料,属于存货核算范围,理应根据《企业会计准则第1号——存货》的规定进行会计核算。②建造合同实际发生的成本,通过“工程施工——合同成本”或“生产成本”科目进行会计核算。该科目属于成本类会计科目,资产负债表日该会计科目借方余额反映的是尚未完工的建造合同成本和合同毛利,并将该余额计入存货。可能正是基于上述两点考虑,现行规定选择了将建造合同预计总成本超过建造合同总收入的差额通过资产减值准备和存货跌价准备的形式加以会计体现。

2. 为建造合同而购进的材料存货,属于需要加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。在资产负债表日,对于为生产而持有的材料等,如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值预计低于成本,则该材料应当按可变现净值计量,按其差额计提存货跌价准备。而预计建造合同会亏损,该合同项下材料及物料的价格上涨恰恰是主要原因。另外,通过归集入“工程施工——合同成本”或“生产成本”而致的存货(合同成本)实际上也不存在跌价。只不过由于合同订立时造(售)价的固定,企业对成本的价格波动判断失误而致合同亏损,应该通过合同毛利的预计及核算的途径予以体现。现行会计核算规定中的存货跌价准备所表达的会计信息是,在资产负债表日,企业账簿中所记载的存货成本高于其可变现净值。由此可见,现行关于建造合同总成本超过建造合同总收入的会计处理规定与存货跌价准备的内在实质含义不符,并且与实际情况正好相反。

二、从会计理论角度分析该规定

1. 资产是指企业过去的交易或事项形成的,由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。过去的事项或交易包括购买、生产、建造行为或其他交易或事项,预期在

未来发生的交易或者事项不形成资产。为建造合同购进的材料存货显然属于资产。但现行资产负债表将其归属于流动资产,尽管属于非速动资产,但其变现能力应以一个会计周期或一年为限。实践中会计周期基本为一个公历年度,实际上建造合同项下的材料存货变现周期基本上都超过了一年,有的甚至达到数年。而“工程施工——合同成本”或“生产成本”资产负债表日余额而致的存货(合同成本)的变现能力基本都超过了一年。因而建造合同项下存货与资产负债表所列存货在内涵上不尽一致。

2. 合同预计总成本超过合同总收入,这一结果的出现不是在合同订立时就能确定的,而是随着合同的执行逐渐形成的。根据现行建造合同收入与费用的确认规定,应在资产负债表日根据完工百分比法确认收入和费用。当期完工的建造合同,应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额,确认为当期合同收入;同时,按照累计发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额,确认为当期合同费用。仅就预计亏损建造合同而言,在资产负债表日,企业(建造承包商)按累计发生额的合同费用占该资产负债表日预计完成合同所需发生费用(成本)总额的比例确认总收入,较之在资产负债表日按累计完成工作量占全部工作量的比例确认总收入要科学合理得多。确认的总收入减去以前已确认收入后即为当期收入,从而结转损益。因此,当确认建造合同收入的资产负债表日预计合同成本大于合同收入而致合同亏损时,应该通过对合同毛利的核算加以体现。由于合同毛利按合同完工进度比例计入合同成本,与建造合同准则要求在预计合同成本大于合同收入当期就将其全部差额作为当期费用处理在金额上不一致,因而需要通过必要的会计处理加以补齐。此时,可以通过对合同毛利余额的调整来减少当期合同收入以达到调整损益从而使合同预计亏损得以体现。

三、对现行规定的改进建议

笔者认为,可以在“工程施工”、“生产成本”科目下增设“预计合同毛利”二级科目,通过该科目来核算当期确认的合同预计损失。“工程施工——预计合同毛利”是成本类科目,在营业成本确定的情况下,其贷方余额将致当期确认的收入减少,从而达到预计亏损计入当期损益的效果,也使计入存货的建造合同标的价值与账面记载一致。为防止企业(建造承包商)随意操纵利润,该科目余额不得随意调整,待建造合同完工结算时一并结转计入当期损益。○