建造合同核算的三个难点

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】建造承包商在进行建造合同核算时,要遵循建造合同具体会计准则的相关规定,其核算流程和核算科目与一般工商企业有明显差异。本文结合案例对建造合同核算中的三个疑难问题进行阐述。

【关键词】建造合同 合同收入 合同费用 预计损失 存货

建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能或最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。通常涉及从事房屋、道路、桥梁等建造的建造安装企业和生产飞机、船舶、大型机械设备等产品的工业制造企业,其生产活动、经营方式不同于一般工商企业,会计核算流程、会计科目设置也与一般企业显著不同,初学者不容易掌握。本文结合案例对建造合同核算中的三个疑难问题进行解析。

一、建造合同执行过程中,确认每期合同收入和合同费用的会计核算与一般的工商企业有何区别?

建造合同执行过程中,企业应视建造合同的结果能否可靠估计确认各期的合同收入和合同费用。建造合同的结果能够可靠估计的,按完工百分比法确认当期合同收入和合同费用(本文按完工百分比法阐述)。但其在确认当期合同收入与合同费用时,不像工商企业那样是通过两个会计分录分别确认收入和结转成本,而是在一个会计分录中同时确认合同收入和合同费用,将两者的差额确认为建造合同的毛利。具体会计分录为:

借:主营业务成本

工程施工——合同毛利(或贷)

贷:主营业务收入

这样进行会计处理是有原因的。工商企业销售的是已完工的产成品或商品,而建造合同所建造或生产的产品价值高,建造或生产周期往往超过一年。按照权责发生制原则,在建造过程中,视完工进度分期确认合同收入或合同费用,实行的是典型的"两条线"核算模式:一条线是企业建造合同成本的归集,通过"工程施工——合同成本"科目核算,而与客户的合同价款结算,则通过"工程结算"科目核算;另一条线是在建造期间,按合同完工进度确认相应的合同收入和合同费用,将合同的毛利情况在"工程施工——合同毛利"科目中反映。

这种核算方法方便企业及时了解合同执行情况,相关数据一目了然:如我们要统计截至目前建造合同累计发生的成

本和成本明细情况,可直接查找"工程施工——合同成本"账户数据;若要了解建造合同当前的盈亏状况,可直接查找"工程施工——合同毛利"账户余额;若要掌握与客户工程价款的结算情况,可直接查找"工程结算"账户余额。

例1:2010年7月1日,甲公司与乙公司签订一项建造合同。合同约定:甲公司为乙公司建设一条高速公路,合同总价款90000万元,工期为2年。工程于2010年7月10日开工建设,预计总成本80000万元。至2010年12月31日,工程实际发生成本30000万元,由于材料价格上涨等因素,预计还将发生工程成本70000万元;工程结算合同价款25000万元,实际收到价款20000万元。假定建造合同的结果能够可靠估计,甲公司按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定其完工进度。

为分别核算建造合同成本发生、价款结算、合同收入与合同费用确认情况,企业设置专用的会计科目,分两条线进行会计核算,相关会计分录如下:

借:工程施工——合同成本	30 000
贷:原材料等	30 000
借:应收账款	25 000
贷:工程结算	25 000
借:银行存款	20 000
贷:应收账款	20 000
累计完工进度=30 000÷(30 000+70 000)×100%=30%	
本期确认的合同收入=90 000×30%=27 000(万元)	
借:主营业务成本	30 000
贷:主营业务收入	27 000
工程施工——合同毛利	3 000

二、如何确认建造合同的预计损失?合同完工时原确认的合同损失应如何转回?

如果企业签订的是固定造价合同,在建造合同执行过程中,由于原材料、人工成本上涨等因素导致合同预计总成本提高,甚至超过签订合同时约定的合同价款时,为遵循及时

性和谨慎性的会计核算要求,企业必须对执行合同的预计亏损进行确认,但由于企业已按完工进度对合同收入和合同费用进行了确认,即企业已经确认了一部分合同损失,因此在预计建造合同损失发生的当期,企业只需对还未完工的合同损失进行确认。由此可以归纳出如下计算公式:期末预计的合同损失=(合同预计总成本-合同收入)×(1-累计完工进度)。

由于建造企业建造或生产的资产还处于建造或生产过程,相当于企业的存货,因此前述计算出来的预计合同损失应相应计提存货跌价准备,账务处理为:

借:资产减值损失

贷:存货跌价准备

如果以后期间,客户同意追加合同价款或是建造企业采取措施节约了合同成本,减少了合同预计损失,可将原先确认的存货跌价准备相应转回。

但在建造合同完工时,建造企业应将原先账面计提的存货跌价准备冲减完工当期的合同费用。这样处理的原因是在建造合同完工时,全部合同成本和合同收入都已在损益中确认,也就是说在利润表中已经体现了全部的合同损益。原先预计的合同损失应该予以冲减,视同工商企业出售原先已计提了存货跌价准备的存货,账务处理为:

借:存货跌价准备

贷:主营业务成本

如前例中,2010年末企业建造合同预计总成本为100000万元,合同收入为90000万元,合同预计损失为10000万元,但由于企业按完工进度确认合同收入和合同费用时,已在损益中确认了3000万元的已实现损失,因此当期只需另外计提7000万元的预计合同损失,账务处理为:

借:资产减值损失

7 000

贷:存货跌价准备

7 000

例2:承前例,假定2011年甲公司发生合同成本42 000万元,预计至完工还将发生24 000万元成本。

累计完工进度=(30 000+42 000)÷(30 000+42 000+ 24 000)×100%=75%

期末预计的合同损失=(30 000+42 000+24 000-90 000)×(1-75%)=1 500(万元)

由于企业2010年末预计合同损失为7000万元,已计提了相应的存货跌价准备,而截止到2011年底,预计的合同损失只有1500万元了,因此2011年末应转回5500万元的存货跌价准备。账务处理为:

借:存货跌价准备

5 500

贷:资产减值损失

5 500

2012年在建造合同完工交付使用时,企业再将原先计提的存货跌价准备1500万元冲减完工当期的合同成本。

借:存货跌价准备

1 500

贷:主营业务成本

1 500

三、建造合同尚未完工前,资产负债表日应如何填制相关的报表项目?

建造合同尚未完工前,企业一方面通过"工程施工"科目 反映累计实际发生的合同成本和按进度确认的合同毛利,一 方面通过"工程结算"科目反映企业按照建造合同约定向客 户办理结算的累计金额。

"工程施工"和"工程结算"都属于成本类会计科目,在编制资产负债表时:①如果"工程施工"科目借方余额大于"工程结算"科目贷方余额,其差额在资产负债表"存货"项目反映,此时还要考虑合同的预计损失(存货跌价准备)。这里可视为边建造或边生产边销售,因为合同成本的发生在"工程施工"科目的借方反映,与客户的结算(可理解为建造或生产资产的销售)体现在"工程结算"科目的贷方,因此差额体现为"存货"项目。②如果"工程施工"科目借方余额小于"工程结算"科目贷方余额,其差额在资产负债表"预收款项"项目反映,相当于客户在企业还未发生建造或生产活动前,按照建造合同约定事先预付了款项。对于企业来说,这就是一笔预收款项。但此时就不需要再考虑建造合同的损失情况,只需计算"工程施工——合同成本"与"工程结算"两个账户的余额,因为只有资产才需考虑减值因素。

例3:甲建筑公司与客户签订了一项总金额为600万元的固定造价合同,工程已于2010年1月开工,预计2013年8月完工。最初预计总成本为550万元,到2012年年底,已发生成本372万元,预计完成合同尚需发生成本248万元。在2012年,已办理结算的工程价款为320万元,实际收到工程价款300万元。该建造合同的结果能够可靠估计。请计算2012年12月31日资产负债表"存货"项目列示的金额。

(1)依题意,企业"工程施工——合同成本"科目为借方余额372万元,"工程结算"科目为贷方余额320万元。

该建造合同在2012年底预计总成本=372+248=620(万元),承前所述,预计的合同损失=(620-600)×(1-372÷620)=8(万元),相应计提存货跌价准备8万元。

2012年确认的合同收入=600×(372÷620)=360(万元), 2012年确认的合同费用=372(万元),因此,"工程施工——合 同毛利"科目余额为贷方12万元。

由于"工程施工——合同成本"、"工程结算"、"存货跌价准备"和"工程施工——合同毛利"四个账户余额合计=372-320-8-12=32(万元),因此,资产负债表"存货"项目金额为32万元。

(2)如果在2012年,已办理结算的工程价款为400万元,此时不再考虑建造合同的损失,只需考虑"工程施工——合同成本"与"工程结算"两个账户的余额,即:372-400=-28(万元)。此时,资产负债表"预收款项"项目金额为28万元。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社, 2012