

建造合同项目的会计核算、税务处理管见

申永化

(中国重型机械研究院股份公司 西安 710032)

【摘要】《企业会计准则第15号——建造合同(2006)》规定了符合建造合同定义的项目应当按照建造合同进行会计核算,但是在《企业会计准则讲解》中均以营业税项目为例,未涉及增值税建造合同的讲解,使得按照建造合同核算的增值税一般纳税人实务操作中难有例可循。本文拟针对增值税纳税人在建造合同项目中会计核算、税务处理及当前建造合同准则存在的问题进行探讨。

【关键词】 建造合同 会计核算 税务处理 问题研究

建造合同,是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。其中,所建造的资产主要包括房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物,以及船舶、飞机、大型机械设备等,通常产品具有体积大、生产周期长、价值高等特点,因此,与建造合同相关的收入、费用的确认和计量有其特殊性。《企业会计准则第15号——建造合同(2006)》(以下简称“建造合同准则”)规范了特定企业(即建造承包商)建造合同的确认、计量和相关信息的披露。

从建造合同定义来看,生产飞机、船舶、大型机械设

备的企业均为增值税项目,会计分录往往需要确认增值税销项税额,而在《企业会计准则讲解》中均以营业税项目为例,未涉及增值税建造合同的讲解,使得按照建造合同核算的增值税纳税人在实务操作中难有例可循,造成会计核算困难。

针对增值税一般纳税人所涉及的建造合同,由于项目经常涉及设计、设备采购、土建安装等业务,这些业务所涉及的税种分别为营业税和增值税,形成混合销售业务,按照《增值税暂行条例实施细则》的规定,出于纳税筹划的考虑,在签订合同时,一般将其分解为设计、设备供

其他资产。

3. 企业为了提高资金使用效益,将暂时闲置的资金用于购买理财产品,应该作为投资处理。理财产品,是由商业银行和正规金融机构自行设计并发行,将募集到的资金根据产品合同约定投入相关金融市场及购买相关金融产品,获取投资收益后,根据合同约定分配给投资人的一类理财产品。企业购买理财产品的目的在于追求资金使用效益最大化。理财产品分为固定收益理财产品、保本浮动收益理财产品、非保本浮动收益理财产品三类。笔者认为:无论企业购入何种类型的理财产品,均应当按照金融工具准则核算。应做会计处理如下:

(1)划出资金时:

借:其他货币资金——存出投资款

贷:银行存款——活期存款——××户

(2)购入理财产品时:

借:交易性金融资产——成本

持有至到期投资——成本

可供出售金融资产——成本

贷:其他货币资金——存出投资款

(3)收到利息时:

借:银行存款——活期存款——××户

贷:投资收益——理财收入

其实,第三种情况已经超出本文要探讨的问题,应该归入理财产品核算的范畴了。

4. 至于部分企业将银行定期存款列入其他资产进行核算,笔者认为,不符合现行《企业会计制度》、《企业会计准则》及企业会计核算办法,属于会计核算的错误运用。

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.关于印发《企业会计制度》的通知.财会[2000]25号,2000-12-29
3. 中国人民银行.关于印发《人民币单位存款管理办法》的通知.1997-11-15
4. 储九喜.企业巨额定期存款会计核算方法评析.财会月刊,2003;21

货等几个合同,如果设备生产安装企业具备安装资质,土建安装价款也应进行单列,这样可以使混合销售业务变为兼营业务,并且分别进行核算,分别征收增值税和营业税。

一、建造合同项目的会计处理

1. 完工进度的确认。完工进度是指合同累计完工进度,在建造合同的结果能够可靠地估计的情况下,企业确定合同完工进度可以选用以下三种方法:①累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例;②已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例;③实际测定的完工进度。

在采用方法①的情况下,累计实际发生的合同成本不包括施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本,以及在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。但是,根据分包工程进度支付的分包工程进度款,应构成累计实际发生的合同成本。方法①因为出发点在于实际发生的成本,所以操作简便而在实务中最为常用。

2. 会计科目的设置和使用。由于增值税一般纳税人实施的建造合同中涉及增值税,而在现行建造合同准则及其讲解中,均以非增值税项目为例,并未明确涉及增值税项目会计科目的设置及使用问题,从而造成了实务中会计人员的迷惑。在会计科目使用说明中,“工程结算”核算企业根据建造合同约定向业主办理结算的累计金额,“工程施工”核算企业(建造承包商)实际发生的合同成本和合同毛利。在涉及营业税的建造合同中,“工程结算”和“工程施工”能正常满足核算,最终无差异实现对冲;但在涉及增值税的建造合同中,因为“工程施工——合同成本”为不含税,并最终等于“主营业务成本”,而“工程结算”核算的是结算金额,其中包含增值税销项税额,则会导致项目完工时“工程施工”和“工程结算”科目不能完全对冲。因此,针对增值税建造合同项目,在实务会计核算中,笔者拟提出以下两种办法供讨论(以下会计分录未考虑合同预计亏损情况):

(1)增设“工程施工——增值税销项税额”科目,增设该会计科目后,在会计核算中,相关会计处理如下:

登记实际发生的合同成本:
借:工程施工——合同成本
 贷:原材料——应付职工薪酬——机械作业等
发生纳税义务或开具增值税发票时:
借:工程施工——增值税销项税额
 贷:应交税费——应交增值税——销项税额
登记已结算的合同价款:
借:应收账款
 贷:工程结算

确认计量当年的合同收入和费用,并登记入账:

借:主营业务成本
 工程施工——合同毛利
 贷:主营业务收入

项目完工,将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲:

借:工程结算
 贷:工程施工——合同成本
 ——合同毛利
 ——增值税销项税额

(2)“工程结算”科目按不含增值税金额核算,即该科目和“工程施工”科目均为不含增值税,则无须增设“工程施工——增值税销项税额”科目,在会计核算中,相关会计处理如下:

登记实际发生的合同成本:
借:工程施工——合同成本
 贷:原材料——应付职工薪酬——机械作业等
发生纳税义务或开具增值税发票时:
借:应收账款

 贷:应交税费——应交增值税——销项税额
登记已结算的合同价款(不含增值税金额):

借:应收账款
 贷:工程结算
确认计量当年的合同收入和费用,并登记入账:

借:主营业务成本
 工程施工——合同毛利
 贷:主营业务收入

项目完工,将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲:

借:工程结算
 贷:工程施工——合同成本
 ——合同毛利

通过以上两种方法,在会计核算实务中,均可实现项目完工时“工程施工”和“工程结算”科目的完全对冲,具体采用哪种方法,可按企业自身实际情况而定。

二、建设合同项目的税务处理

1. 增值税。根据建造合同准则的定义,其中生产飞机、船舶、大型机械设备的企业需缴纳增值税,而建造的房屋、道路、桥梁、水坝等工程,属于营业税的征税范围,应当按照“建筑业”税目缴纳营业税。考虑纳税筹划,建造合同中设计、土建安装部分单列,单独签订合同,按照营业税范畴缴纳营业税,此处不做探讨,本文就建造合同增值税部分提出以下见解。

建造合同准则确认的收入与现行《增值税暂行条例》确认的收入存在着两个方面的差异:

(1)时间上的差异。建造合同准则确认收入的时间有三种:即资产负债表日、合同完工时、能得到补偿的收入发生当期。而在增值税处理上,根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,采取预收货款方式销售货物,为货物发出的当天,但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物,为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天,而按照建造合同准则的定义,参照相关货物的实际情况,大部分建造合同生产销售生产工期均超过12个月,也就是说,根据税法规定,大部分建造合同计算销项税额时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭证的当天。可以看出,会计核算中按完工进度确认的会计收入并不能成为增值税的计税依据。

(2)金额上的差异。建造合同准则确认的收入是指按完工进度确认并预计可以收回的收入,并不一定都取得了销售款项或者取得索取销售款项的凭证。《增值税暂行条例》规定,纳税人销售货物或者应税劳务应确认的收入为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭证的收入。显然,无论从应纳税收入的时间还是金额来看,建造合同准则和现行《增值税暂行条例》都是不同的,因此,企业在计算建造合同应交增值税时,不应以企业按建造合同准则确认的收入为准或参考。

2. 企业所得税。根据《企业所得税法实施条例》第二十三条第二项规定:“企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。”按照税法规定,如果一项建造合同的开始至完工持续时间不超过12个月,则不强求纳税人必须按照完工进度或者完成的工作量确定应税收入。而对于大部分建造合同而言,因其规模大、价值高、周期长,往往跨越一个或几个会计期间,因此,按照《企业所得税法实施条例》规定的收入确认方法,在会计核算中,如果使用的确定完工进度的三种方法较为合理,则可将其作为计税的基础,税务部门一般予以认同。也就是说,按照合理的完工进度确认的建造合同收入所涉及的企业所得税与税法规定基本上不存在差异,实务中可按会计核算的收入为准。

三、建造合同准则存在的问题及建议

针对“工程施工”、“工程结算”这两个科目的期末余

额,建造合同准则规定,填报财务报表时,“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额的差额,在“存货”项目下填列,反映在建工程项目已完工部分但尚未办理结算的价款;“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额,在“预收账款”项目下填列,反映在建工程项目未完工部分已办理了结算的价款。

企业如果按照这种方法分类,一定程度上违背了财务报表的可理解性,会对财务报告使用者的理解和使用产生误导。因为“存货”是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品、在产品等,通常该存货并未实现收入。而根据建造合同准则核算特点,“工程施工——成本”科目发生额均已计入当期主营业务成本,相对应的合同收入均已确认为主营业务收入,所以按照准则规定重分类至“存货”项目下的该部分金额,实际上已实现了收入,后期不会再实现收入,如果再列示在“存货”项目下,会影响财务报表使用者的理解,损害会计信息质量,建议该部分差额重分类至“其他流动资产”项目下。

另外,根据《企业会计准则》的规定,“预收账款”是指买卖双方按照合同规定或交易双方之约定,由供货方向购买单位或接受劳务的单位在未发出商品或提供劳务时预收的款项,一般按预收金额入账,因此,该项目金额通常反映企业已收款但尚未结转收入的到款。而根据建造合同准则的规定,“工程结算”科目反映施工企业按照承包合同和已完工程量向建设单位办理工程价清算的款项,尚未真正收到企业款项,未产生现金流入,而如果将该金额计入“预收账款”,也会影响财务报表使用者的理解,建议该部分差额重分类至“其他流动负债”项目下。

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. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 能仁友.建造合同会计与税收处理差异之比较.财经界(学术版),2013;16
4. 聂礼礼,刘家君,梁艳.建造合同预计损失会计处理的改进.财会月刊,2010;10
5. 王炳文.建造合同会计与税收处理差异.甘肃税务,2003;12