

国际工程承包适用建造合同准则有关问题探讨

董 青

(中国水电建设集团国际工程有限公司 北京 100044)

【摘要】 现行会计准则下,对于国际工程承包项下建造合同的核算,一改过去的收入确认原则,变为执行建造合同准则。本文对有关问题进行探讨。

【关键词】 国际工程承包 记账本位币 建造合同

一、选用工程所在国货币为记账本位币

企业选定工程所在国货币为记账本位币,即说明企业在施工过程中所需人工、材料和其他费用等,主要以该国货币来进行计价和结算。在该种情况下,预计总收入和总成本以该国货币为单位来进行测算。若该国货币和美元汇率绑定,也可以美元为单位来进行测算。

但值得注意的是,在该种情况下,企业收到结算款和实际发生成本时也可能不全部以该国货币为单位进行测算,而是有可能采用不同于该国货币的某一种外币同时进行收支。由于大多数国家的汇率不可能稳定在一个不变的水平上,所以需要定期调整建造合同预计总收入总成本表,以便调整由于汇率变化而导致的收入和成本的变化影响。只有经过调整后,才能在工程完工时将“工程结算”和“工程施工”科目对冲。

二、选用人民币为记账本位币

选择人民币为记账本位币,即无论企业所在国为何种货币,企业都统一采用人民币为记账本位币来进行财务核算,发生的所有成本费用等都要折算为人民币入账。本文暂不讨论汇率变动情形下预计总收入和总成本的调整问题,而是重点讨论完工百分比和收入成本毛利的确定等问题。

1. 完工百分比的确定。会计准则中规定了三种确定工程完工程度的方法,包括以下内容: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实际测定的工程完工程度。在实际工作中,最常用的方法为第一种。

在具体运用第一种方法时,又会出现以下两种情况:①当预计总收入和总成本的计量货币与明细账的记账本位币一致时,不会产生工程完工程度差异。②当预计总收入和总成本的计量货币与明细账的记账本位币不一致时,会产生工程完工程度差异。下例即验证了后一种情况。

例:A建筑承包商在国外承建一大坝项目,合同工期为三年(20×6~20×8年),预计总收入为30万元外币、总成本为20万元外币(假设记账本位币为人民币,预计总收入总成本以某国外币为计量货币),具体数据资料如表1、表2、表3所示。

表 1 金额:万元

年 度	预 计 总收入 (外币)	预 计 总成本 (外币)	实 际 发 生 成 本				累 计 成本 (外币)	工 程 完 工 程 度
			外 币	记 账 汇 率	折 人 民 币	期 末 汇 率		
20×6	30	20	10	9	90	8.6	10	0.5
20×7	30	20	6	8	48	7.6	16	0.8
20×8	30	20	4	7	28	6.8	20	1.0

表 2 金额:万元

年 度	预 计 总收入 (外币)	预 计 总成本 (外币)	实 际 发 生 成 本				累 计 成本 (人民币)	工 程 完 工 程 度
			外 币	记 账 汇 率	折 人 民 币	期 末 汇 率		
20×6	30	20	10	9	90	8.6	90	0.52
20×7	30	20	6	8	48	7.6	138	0.91
20×8	30	20	4	7	28	6.8	166	1.22

表 3 金额:万元

年 度	预 计 总收入 (外币)	预 计 总成本 (外币)	实 际 发 生 成 本					累 计 成本 (外币)	工 程 完 工 程 度
			外 币	记 账 汇 率	折 人 民 币	期 末 汇 率	折 人 民 币		
20×6	30	20	10	9	90	8.6	10.47	10.47	0.52
20×7	30	20	6	8	48	7.6	6.32	16.79	0.84
20×8	30	20	4	7	28	6.8	4.12	20.91	1.05

在表1中,“工程施工——合同成本”明细账与预计总收入总成本表中的货币一致,直接将累计成本中的外币数除以预计总成本中的外币数计算出工程完工程度。在表2中,“工程施工——合同成本”明细账与预计总收入总成本表中的货币不一致,各年的累计成本根据“工程施工——合同成本”明细账中的记账本位币数直接得来,明细账中采用的是平均汇率(或即时汇率),而不是期末汇率,而在期末计算完工率时,分母即预计总成本折算为人民币时采用的是期末汇率,由于分子和分母采用汇率的不一致性以及各年汇率的变动,导致了各年的工程完工程度与实际工程完工程度存在差异,并且在最后一年出现了大于100%的情况。在表3中,工程完工程度的确定是根据“工程施工——合同成本”的期末累计额(人民币数)除

以期末汇率,得出期末汇率水平下的外币成本,然后累加出以外币反映的累计成本,最后得出工程完工程度。可以看出,在这种方式下,若期末汇率升高,则工程完工程度随之升高,反之则降低。可以看出,在表2和表3中都是采用了以累计的人民币数来确定工程完工程度,由于它们之间汇率因素对折算的影响,所以便会出现一定的差异。

综上所述,为了得到较准确的工程完工程度,在实务中最好采用以下方式来避免产生差异:①预计总收入总成本表采用的计量货币与记账本位币保持一致;②在预计总收入总成本表选用的货币与记账本位币不一致的情况下,“工程施工——合同成本”明细账采用复式记账,复式中除了记账本位币外,另外一种外币的选择最好与预计总收入总成本表中的计量货币保持一致,并以外币为基础来确定工程完工程度;③在合同工作量能够比较准确确定的情况下,采用合同工作量占预计总工作量比例来确定工程完工程度。

2. 收入成本毛利的确定。在以人民币为记账本位币的情况下,最好将建造合同总收入总成本表中的计量货币与企业的记账本位币设为一致,这样在确认收入、成本、毛利的过程中就不会出现差异。在某些情况下,出于某种考虑,而将合同总收入总成本表中的计量货币设置得与企业的记账本位币不一致,此时,若确认方式选择不正确,同样会产生一些差异。下面我们来研究在两者不一致的情况下收入、成本、毛利计算过程中因选择方法不同而出现的差异。沿用上例,具体核算见表4、表5:

表 4 金额:万元

年 度	预 计 总收入 (外币)	预 计 总成本 (外币)	实 际 发 生 成 本				累 计 成本 (外币)	工 程 完 工 程 度	当 期 确 认 成 本	
			外 币	记 账 汇 率	折 人 民 币	期 末 汇 率			外 币	折 人 民 币
20×6	30	20	10	9	90	8.6	10	0.5	10	86.0
20×7	30	20	6	8	48	7.6	16	0.8	6	45.6
20×8	30	20	4	7	28	6.8	20	1.0	4	27.2

表 5 金额:万元

年 度	预 计 总收入 (外币)	预 计 总成本 (外币)	实 际 发 生 成 本				累 计 成本 (外币)	工 程 完 工 程 度	当 期 确 认 成 本 (折 人 民 币)
			外 币	记 账 汇 率	折 人 民 币	期 末 汇 率			
20×6	30	20	10	9	90	8.6	10	0.5	86.0
20×7	30	20	6	8	48	7.6	16	0.8	35.6
20×8	30	20	4	7	28	6.8	20	1.0	14.4

表4中,当期确认成本的确认方法为:

当期确认成本=[预计总成本(外币数)×工程完工程度-前期确认总成本(外币数)]×期末汇率

而表5采用的方法为:

当期确认成本=预计总成本(外币数)×工程完工程度×期末汇率-前期确认的总成本(人民币数)。

表5和表4唯一的区别在于确认成本的方法选择不同,表4是先确认外币数,然后用外币数乘以期末汇率,而表5是直接确认人民币数。

在表4确认方式下易出现的特殊情况是:当该年度汇率下降幅度较大而工程完工程度较低即工程完工率不足以弥补汇率变动带来的损失时,会出现当年确认的收入(成本)数为负数的现象,而该种情况在没有汇率影响的时候是不会出现的。记账汇率与期末汇率的差异会使确认的主营

业务成本的累计数与“工程施工——合同成本”明细账中登记的累计成本数出现差异(在汇率稳定的情况下,当期确认的成本与实际发生的成本数是一致的)。

在表4中,20×6~20×8年主营业务成本累计数为158.8万元,与“工程施工——合同成本”明细账中登记的累计成本136万元存在差异,这是由记账汇率与期末汇率差额造成的,在这种情况下即对“工程施工——合同成本”明细账采用复式记账,每月末按期末汇率进行汇兑损益调整,调整后,该科目所归集的人民币数正好与“主营业务成本”中确认的人民币数相一致。

在表5中,进入主营业务成本的累计数为136万元,与“工程施工——合同成本”明细账中登记的累计成本136万元一致。

3. “工程结算”与“工程施工”科目的对冲问题。根据建造合同准则,当工程完工时,应将“工程结算”与“工程施工”科目对冲,但在以外币核算的情况下,由于汇率变化的影响,会导致这两个科目的余额不尽相等,从而不能完全对冲。原因在于:“工程结算”科目日常登账时,采用的是即时汇率(或平均汇率),而“工程施工——合同成本”科目日常登账采用的也为即时汇率,但即使都是采用的即时汇率,也可能存在不是同一天入账而采用的不是同一个汇率的情况,从而累计到最后也不会一致。

另外,“工程施工——合同毛利”科目金额是按期末汇率计算出来的,由于“工程结算”科目和“工程施工”科目核算采用的汇率不一致,所以完工时不能完全对冲。

为了解决这个问题,笔者认为,可以对“工程结算”、“工程施工——合同成本”科目均采用复式记账,月中采用上期期末汇率(或即时汇率)登账,月末根据期末汇率调整,以反映在期末汇率水平下外币折算为人民币后的实际情况;由于“工程施工——合同毛利”科目金额也是按期末汇率核算的,这样就可以在工程完工时达到完全对冲的效果。

另外,由于将调整“工程结算”和“工程施工”科目的汇兑损益工作放在每月末进行,所以与工程完工时将汇率影响数一次计入汇兑损益相比较而言,不至于对利润造成太大波动,财务核算的谨慎性原则也尽现其中。

主要参考文献

1. 刘万琼. 建筑企业执行建造合同准则的难点及对策. 四川建筑, 2008; 5
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006