

谈建造合同准则在会计实务中的运用

三门峡水利水电技术开发公司 马彦坤 三门峡黄河明珠(集团)有限公司 甘玉江 谢 晖

2006年2月财政部发布了《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”),这对进一步规范建造承包商的会计核算行为具有重要的意义。笔者结合自己多年来的工作经验,通过对比建造合同准则与《施工企业会计制度》(以下简称“原制度”)的规定,对建造合同准则存在的问题进行简要分析。

一、建造合同准则存在的问题与分析

1. 收入确认与工程结算相分离,违背谨慎性原则。建造合同准则在合同收入确认的时间和标准上与原制度存在较大差异。原制度是在承包方与发包方进行结算时,按照结算额确认合同收入,而建造合同准则是根据合同结果能否可靠估计,对合同收入采取不同的确认方法。但是,建造合同准则中的确认方法虽然都遵循了权责发生制原则,却偏离了谨慎性原则,其原因是按照建造合同准则确认的合同收入在确认时间和标准上都是承包方的一种单方行为,没有工程结算单作支撑。工程结算单是经过承包方、工程监理方、发包方三方签字认可的法定单据,是承包方取得索取合同收入款项的有效凭据。如果没有工程结算单,就意味着对工程没有进行结算,实际上也就意味着承包方提供的劳务并未得到发包方的认可。承包方没有取得索取收入款项的凭据,最终有可能导致发包方不付工程款。

我国目前的建筑施工市场还不够规范,发包方在工程招标、预付款或进度款的支付及工程竣工验收等方面掌握着绝对的主动权,承包方处于弱势地位。在实践中,工程结算单的

签订远滞后于工程进度,并且工程结算单中结算的工程量也往往少于实际完成的工程量,这样就会造成工程结算单上反映的应收账款与按照完工百分比法计算出的收入既不同步又不同量。因此,承包方按照建造合同准则确认的合同收入只是一种“会计收入”,也可称为“理论收入”,收入的确认带有较强的主观性,收入能否收回、何时收回及收回额度多少等都存在着较大的不确定性,即完全依赖于发包方对合同的自觉履行程度,导致承包方的财务风险明显加大。由此可见,收入确认与工程结算单不再挂钩,虽然满足了权责发生制原则,却与谨慎性原则相悖。

2. 收入确认与现实纳税义务相脱节,会计规定与税法差异加大。按照原制度规定,承包方与发包方在结算已完工工程量时,确认收入的实现。税法规定营业税纳税义务的发生时间为:合同明确规定付款日期的,按合同规定的付款日期为纳税义务发生时间;合同未明确付款日期或施工单位与发包单位未签订书面合同的,其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。由此可见,除合同明确规定付款日期的工程项目外,原制度规定的收入确认时间和税法规定的营业税纳税义务发生时间基本保持一致,即收入的确认和营业税纳税义务的发生都必须以发包方与承包方对工程进行了结算为前提。

建造合同准则对收入的确认时间根据不同的情况分别规定了完工百分比法和成本回收法,但无论采取哪种方法都是企业主观认定的,与具体合同内容无关。建造合同准则实施

甲公司又以银行存款2300万元自乙公司的少数股东处取得乙公司20%的股权,假设乙公司2008年实现的账面净利润为1500万元,未作利润分配,并且乙公司除实现净利润外无其他所有者权益的变动。

甲公司的会计处理如下:

2008年1月1日取得乙公司60%的股权时:借:长期股权投资——乙公司(成本)5500万元;贷:银行存款5500万元。在合并财务报表中反映的合并商誉=5500-8000×60%=700(万元)。

2009年1月1日再购买该子公司20%的股权时:借:长期股权投资——乙公司(成本)2300万元;贷:银行存款2300万元。

计算2009年编制合并财务报表时调整权益的金额。购买子公司少数股权的投资成本为2300万元,应享有子公司自

购买日开始持续计算的净资产份额=(7000+1000+1500-100)×20%=1880(万元);应调整权益的金额=2300-1880=420(万元)。

编制2009年合并财务报表中的调整分录和抵销分录:

①调整折旧、摊销的影响额:借:未分配利润——年初60万元;贷:固定资产——累计折旧60万元。借:未分配利润——年初40万元;贷:无形资产——累计摊销40万元。

②按权益法调整长期股权投资的账面价值:借:长期股权投资——乙公司(损益调整)840万元;贷:未分配利润——年初840万元。

③抵销所有者权益各项目:借:实收资本5000万元,资本公积2220万元(800+1000+420),盈余公积340万元[200+(1500-100)×10%],未分配利润——年初2260万元,商誉700万元;贷:长期股权投资8640万元,少数股东权益1880万元。○

后,在资产负债表日,如果对收入不计提相应的税金而在以后实际发生时再计提,则会出现有收入无税金或者有税金无收入的现象,即收入与支出不配比。为避免这种情况的发生,企业在确认收入的同时应提取相应的税金,待纳税义务实际发生时再予以冲回,但需注意的是,该情况下“应交税费”科目的余额并不反映纳税的现实义务,这就必然影响当期企业所得税的计算和缴纳,这种会计处理能否得到税务机关的认可,在国家尚未出台有关政策的情况下,各地税务机关的做法不同,容易引起税企纠纷。

3. 收入确认与应收账款和现金业务相分离,导致以间接法编制现金流量表失效。现金流量表的编制方法分为直接法和间接法。现行会计准则要求企业采用直接法编制现金流量表,同时也要求采用间接法在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。间接法以净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用等项目,剔除投资活动、筹资活动对现金流量的影响,据此计算出经营活动产生的现金流量。在调整中,净利润需加上“经营性应收项目的减少”项目金额,或减去“经营性应收项目的增加”项目金额。经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款等。对于非建筑施工企业而言,经营性应收项目是伴随收入的实现而发生的。因此,若经营性应收项目某期末余额大于期初余额,则意味着该期收入中有一部分没有产生现金流入,但已计入该期净利润中了,所以应将经营性应收项目的增加额从净利润中扣除;若经营性应收项目某期末余额小于期初余额,则意味着该期的现金流入量大于利润表中所确认的收入,所以应将经营性应收项目的减少额加回到净利润中。

建造合同准则下,收入的确认与应收账款、现金无关,那么列入该期利润表中的收入也就与现金流量无关,导致净利润与经营性应收项目失去关联关系,通过经营性应收项目来调整净利润就失去了意义,如果没有注意到这一点,仍采用间接法编制现金流量表,则容易出现错误。

4. 根据合同的估计结果确认收入和费用,为企业操纵利润提供了空间。原制度规定,合同收入必须依据经监理单位审批、业主单位签认的工程结算单进行确认,强调了收入确认的客观性,杜绝了虚列收入的可能。建造合同准则要求企业根据合同的估计结果确认收入和费用,合同结果能够可靠估计的,采用完工百分比法确认合同收入和费用。合同的结果不能可靠估计的,应当区分下列情况处理:合同成本能够收回的,根据能够收回的成本金额确认合同收入和费用;合同成本不能收回的,只确认合同费用,不确认合同收入。

在合同结果能够可靠估计的情况下,确认合同收入与费用的依据是完工进度,完工进度的确认直接影响当期合同收入、费用的确认,也间接影响了当期的利润水平。对于合同完工进度的确认,建造合同准则规定了三种方法: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。第三种方法是在无法根据第一、二种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊测量方法,适用于一些特殊的建造合同,

如水下施工等,须由专业人员现场进行科学测定,所以这种方法不适合大多数的建筑施工企业。

对于第二种方法,关键在于确定工作量。在确定工作量时,需要计划、技术、统计等业务部门相互配合,对项目的各分项工程采用适当的计量方法进行实地测量。这种方法较复杂,费时费力,实地测量难度大,操作性不强。所以,在实践中,企业基本上采用第一种方法来确认合同完工进度,而采用第一种方法的关键在于:一是准确核定合同实际发生的成本,二是准确预测合同总成本。在实践中,施工材料只要领用出库,不管是否实际安装或使用都记入“工程施工”科目。企业在核定合同实际发生的成本时,往往是由财务人员从“工程施工”科目当期归集的费用中直接取得,造成核定的合同成本大于实际发生的成本,导致按照成本计算的完工进度被高估,进而使合同毛利被高估,虚增了当期利润。合同总成本的预测较为复杂,成本预测是一项系统工程,并且在整个项目施工过程中还可能发生一些不确定的特殊情况,从而使合同完工进度的确认受到影响。因此,一些企业利用合同总成本预测的复杂性,通过调整合同总成本的预测值,达到调节当期利润的目的。

另外,合同结果能否可靠估计缺乏刚性约束,导致企业的自由裁量权过大,为企业操纵利润提供了空间。在历年的审计、绩效评价过程中,对合同结果估计的准确性的认可与否常常成为中介机构、监管部门与企业争议的焦点。

5. 允许企业对合同履行结果进行估计,为企业延迟缴纳企业所得税提供了可能。《企业所得税法实施条例》第23条规定:“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。”同时,第128条规定:“企业所得税分月或者分季预缴,由税务机关具体核定。”在目前工程结算远滞后于工程完工进度的情况下,企业实现的利润按月或按季预缴企业所得税,需要垫付大量的资金,这加大了建筑施工企业的财务风险。这种情况迫使一些企业在完工进度或者完成的工作量上做文章,通过低估完工进度、完成的工作量和合同毛利,或者以合同的结果不能可靠估计为由而不确认毛利等手段,压缩甚至不确认当期利润,以达到延迟缴纳企业所得税、减少当期资金流出的目的。

二、小结

我国加入WTO后,国际经济对我国的影响越来越大,我国建造合同准则与国际会计准则的及时接轨对提高我国承包商的履约水平和国际竞争力具有重要的现实意义。同时,我们也应认识到,国际会计准则的制定是以西方国家较完善的市场体系为基础的,目前我国建造合同准则在会计实务应用中存在的问题主要是由于会计准则与我国经济相对落后的国情还不适应导致的,如我国市场体系尚不完善、建筑施工市场还不规范、财税政策变革滞后于会计准则、税务机关征管措施不完善、企业监管尚不到位等。随着我国市场经济的不断发展,在逐步建立起与建造合同准则相适应的市场体系后,以上问题必将得到有效解决。○