

《企业会计准则第15号——建造合同》解析

中国交通集团隧道工程有限公司 刘 强

2006年2月财政部颁布了《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“新准则”),该准则是在1998年6月颁布的《企业会计准则——建造合同》(以下简称“旧准则”)的基础上修订而成的,自2007年1月1日起在上市公司实施。

一、新准则的主要内容

1.总则。明确了建造合同适用的范围、定义以及建造合同的分类。建造合同适用于建造承包商,这里的建造承包商是指承包建造房屋、建筑物的施工企业和房地产企业,承包建造船舶、飞机和大型机械设备的制造企业。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,建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

2.合同的分立与合并。企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理,即以单项建造合同为会计核算对象。建造合同所建造的资产按功能和最终用途可分为两类:第一类是建成后就可投入使用和单独发挥作用的单项工程;第二类是在设计、技术、功能和最终用途等方面密切相关的由数项资产构成的建设项目,只有这些资产全部建成投入使用才能发挥

作为销售商品和提供劳务处理。销售商品部分和提供劳务部分不能够区分,或虽能区分但不能够单独计量的,应当全部作为销售商品处理。

7.披露的有关规定。企业应当在附注中披露:①收入确认所采用的会计政策,包括确定提供劳务交易完工进度的方法;②本期确认的销售商品收入、提供劳务收入、利息收入和使用费收入的金额。

二、新准则的主要变化

1.新准则最主要的变化在于收入的计量。新准则规定,对于合同或协议价款的收取采用递延方式,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期损益。新准则引入了公允价值的计量属性,而旧准则规定按应收金额(名义金额)计量。

在实务操作时,首先需判断协议是否在实质上具有融资性质。一般而言,如应收金额(名义金额)与其公允价值(通常为现值)之间的差额较小,可直接按应收金额确认收入;如应收金额与其公允价值之间的差额较大,则按应收金额的公允价值确认收入。

2.新旧准则均规定按照已收或应收的合同或协议价款确

整体效益。这一章明确了一项包括建造数项资产的建造合同的合同分立、一组合同的合同合并应同时满足的条件,还明确了追加资产的建造作为单项建造合同应具备的条件。

3.合同收入。新准则规定了合同收入的定义,合同收入应当包括合同规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。明确了合同变更收入、索赔收入和奖励款的定义和确认为合同收入应具备的条件。

4.合同成本。新准则规定了合同成本的定义,合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用,不包括企业发生的管理费用、销售费用、财务费用和因订立合同而发生的有关费用。直接费用在发生时直接计入合同成本,间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益,应冲减合同成本。

5.合同收入与合同费用的确认。新准则明确了合同收入和合同费用的确认原则,跨年度的建造合同应在资产负债表日确认合同收入与合同费用,当期完工的建造合同应在完工的当期确认合同收入与合同费用,因合同变更、索赔、奖励等

定收入金额。但新准则增加了“该合同或协议价款不公允的除外”的规定,目的是防止利润操纵。

旧准则中销售商品收入确认条件:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益很可能流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。

旧准则中提供劳务收入确认条件:①劳务总收入和总成本能够可靠地计量;②与交易相关的经济利益很可能流入企业;③劳务的完工程度能够可靠地确定。

新准则在收入确认条件方面更加强调收入和相关成本能够可靠计量。新准则中关于销售商品与提供劳务获得收入的确认条件前文已述。

三、实施新准则对企业的影响

新准则的实施对一些需要采用递延收款方式的企业,如大型设备制造企业影响较大。由于采用公允价值计量收入,与旧准则相比推迟了这部分企业确认收入的时间,从而会影响当期损益和权益。即使在一个较长的周期内不会影响企业的总损益和权益状况,也改变了企业的收入结构,减少了销售商品或提供劳务的收入,增加了利息收入。新准则的实施对不采用递延收款方式的企业影响甚微。○

形成的收入应在满足确认合同收入的条件的当期确认为合同收入。建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用;结果不能可靠估计的,应区分合同成本能够收回和不能够收回两种情况分别确认。合同成本能够收回的,按照能够收回的金额确认为合同收入和合同费用;合同成本不能够收回的,应把发生的合同成本确认为合同费用,不确认合同收入。当建造合同的结果不能可靠估计的影响因素消除时,应当按照完工百分比法重新确认合同收入和合同费用。企业可以根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、实际测定的完工进度确定完工百分比法的合同完工进度,在资产负债表日,按照合同总收入乘以完工进度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,按照合同预计总成本乘以完工进度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。合同预计总成本超过合同总收入的,应计提减值准备。

6.披露。企业应在附注中披露:各项合同总金额,以及确定合同完工进度的方法;各项合同累计已发生成本和累计已确认毛利(或亏损);各项合同已办理结算的价款金额;当期预计损失的原因和金额。

二、新旧准则的比较

1.格式做了修改。旧准则文本按段、序号排列,共有八段二十九项。新准则按章节排列,将旧准则引言部分和定义部分归并为第一章总则,取消了旧准则附则部分。新准则共有六章二十八条。

2.增减了部分条款。新准则删除了旧准则第2项、第8项、第28项、第29项,增加了第十八条和第二十三条完工百分比法的计算方法,内容更加充实和完整。对建造合同的定义,新准则第二条、第三条进行了明确。

3.部分条款内容做了修改。第一条将旧准则的“规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露”修改为“为了规范企业(建造承包商)建造合同的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则”。第三条增加了“建造合同分为固定造价合同和成本加成合同”,删除了旧准则第3项建造合同的定义和完工百分比法的定义。

第四条将旧准则的“一般情况下,本准则适用于单项建造合同”修改为“企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是,在某些情况下,为了反映一项或一组合同的实质,需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并”。

第五条将旧准则的“如果一项建造合同包括多项资产,在同时具备下列条件的情况下,每项资产应分立为单项合同处理”修改为“一项包括建造数项资产的建造合同,同时满足下列条件的,每项资产应当分立为单项合同”。

第八条将旧准则的“合同收入应以收到或应收的工程价款计量”修改为“合同收入应当包括下列内容”。

第十三条将旧准则的“其他直接费用,包括有关的设计和技术援助费用……”修改为“其他直接费用,指其他可以直接计入合同成本的费用”。

第十四条将旧准则的“间接费用是企业下属的施工单位

或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用,包括临时设施摊销费用……”修改为“间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用”。

第十六条将旧准则的“与合同有关的零星收益,例如合同完成后处置残余物资取得的收益,应冲减合同成本”修改为“合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益,应当冲减合同成本”。

第十七条将旧准则的“合同成本不包括下列费用:①企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用;②船舶等制造企业的销售费用;③企业筹集生产经营所需资金而发生的财务费用”修改为“合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用”。将旧准则的“因订立合同而发生的有关费用,应直接确认为当期费用”修改为“因订立合同而发生的有关费用,应当直接计入当期损益”。

第十八条将旧准则的“如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用”修改为“在资产负债表日,建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用”,并增加了完工百分比法的定义。

第十九条将旧准则的“在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定”修改为“合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定”,“为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较”修改为“实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量”。

第二十一条将旧准则的“已完合同工作的测量”修改为“实际测定的完工进度”。

第二十二条将旧准则的“与合同未来活动相关的合同成本,例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本”修改为“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”。

第二十八条合并了旧准则的第四、五款,删除了第三款“当期确认的合同收入和合同费用的金额”和第七款“应收账款中尚未收到的工程进度款”。

三、执行新准则对企业的影响

1.新准则增加了第六条,规定了追加资产作为单项建造合同确认的条件。如果建造合同追加资产符合确认为单项建造合同的条件,企业应将追加资产作为单项建造合同进行会计处理,这样会造成企业的会计核算对象的变动进而影响相关会计核算对象的经济效益,但不会造成企业的整体经济效益发生变动。

2.新准则把“因订立合同而发生的有关费用,应直接确认为当期费用”修改为“应当直接计入当期损益”,按旧准则的要求应将该费用记入“营业费用”科目,按新准则的要求则应直接计入“本年利润”,但这样不会造成企业的经济效益发生波动。

3.新准则要求企业在财务报告附注中披露的建造合同信息中不再包括“当期确认的合同收入和合同费用的金额”和“应收账款中尚未收到的工程进度款”。○