

谈建造合同准则存在的问题

西安 李祥义

一、建造合同收入的确认问题

《企业会计准则——建造合同》(以下简称《准则》)采用收入确认与工程结算分离的做法。对于跨年施工且建造合同的结果能够可靠地估计的,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。采用完工百分比法,合同收入是根据合同完工进度确认的,从理论上讲,合同完工进度的计量比较可靠,按完工百分比法确认的合同收入较符合权责发生制原则和配比原则。但是,《准则》按完工百分比法确认收入会产生两个问题:①完工百分比法确认的合同收入与实际结算的工程价款之间可能存在差额,尤其当完工百分比法确认的合同收入与监理工程师签发的“工作量签证单”签证的收入不一致时,并没有协调两者差异的例外管理规范。

②按完工百分比法确认的合同收入与合同收入相对应的债权资产容易脱节,导致收入确认与资产确认不吻合。

笔者认为,当完工百分比法确认的合同收入与监理工程师签发的“工作量签证单”签证的收入不一致时,应适当借助于监理工程师签发的“工程量签证单”来合理确认合同收入,以消除主观因素对合同收入确认的干扰,从而提高合同收入确认的客观性。具体说来,当前者大于后者时,应以后者为准确认合同收入;当前者小于后者时,应以前者为准确认合同收入。这样做更体现谨慎性原则和权责发生制原则,也可以做到合同收入与相对应的债权资产相符。

二、对“工程施工”科目与“工程结算”科目差额的披露问题

对于“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额的部分,《准则》规定在资产负债表上作为一项流动资产列示,这似乎太笼统。这里的关键是作为“应收账款”披露还是作为“存货”披露,以及是单独作为“已完工尚未结算款”披露还是合并“应收账款”或“存货”中披露。由于“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额的部分,其性质属于“已完工尚未结算款”,理论上是“应收账款”的一部分,因此,将其作为“应收账款”的增项予以披露比较科学。

对于“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额的部分,《准则》规定在资产负债表上作为一项流动负债列示。这里的关键是列为“预收账款”还是“其他流动负债”。从理论上讲,既可作为“已完工尚未结算款”的减项披露也可作为“预收账款”披露,但是工程施工中,依照法理应由乙方向甲方索要工程价款,为此,已结算尚未完工款作为施工企业“应收账款”的减项披露比较好。☐



重庆大新药业股份公司 周志明

《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《规定》)指出,显失公允的交易价格部分,一律不得确认为当期利润,而作为关联方对上市公司的捐赠,计入资本公积。《规定》的出台,对上市公司利用关联方交易操纵利润起到了限制作用,从而提高了上市公司的会计信息质量。但笔者认为其中存在不够完善的地方,在此提出与大家探讨。

一、实际交易价格低于或等于所出售资产或转移债权的账面价值时,会计上确认收入和应交税金的问题

《规定》只对实际交易价格高于账面价值的出售作出了会计处理的规定,对实际交易价格低于账面价值的出售仍按有关会计制度和准则进行会计处理。

对于实际交易价格低于或等于所出售资产或转移债权的账面价值,税法对收入的确认作了相关规定。根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》的规定,购销业务未按照独立企业之间的业务往来作价的,税务机关可以按照下列方法调整计税收入额或者所得额:①按照独立企业之间进行的相同或者类似业务活动的价格;②按照再销售给无关联方关系的第三者的价格;③按照成本加合理的费用和利润;④按照其他合理的方法。

对于上市公司利用关联方关系以低价销售产品,会计制度和准则并未明确出售时收入的确认方法,这样就出现了会计收入和税法收入不同,从而导致计算税金时产品销售收入和应交增值税需要作调整。实际交易价格低于账面价值时,会计制度和准则是否也应该对交易价格作出具体的规定?

二、谨慎性原则的问题

《规定》对于成本利润率低于20%的商品一律以账面价值的120%确认收入,对有确凿证据(如历史资料、同行业同类商品销售资料等)表明销售该商品的成本利润率高于20%的,按合理的方法计算,例如按商品账面价值加上按最近两年历史资料等确定的加权平均成本利润率与账面价值的乘积计算的金额确认为收入。这显然有悖于谨慎性原则。

三、计提存货跌价准备引起的问题

期末,企业必须根据存货的实际情况计提存货跌价准备,所以存货的账面价值一般不等于存货的成本。而确认收入是按照账面价值的120%进行的,所以对于本来是亏损销售的还是可以根据《规定》计算出利润来。例如,A产品成本5.5元/件,账面价值(市场价格)是5元/件,与关联方之间的销售量未达到总销售量的20%,销售给关联方的价格为20元/件。按照《规定》,会计确认的销售单价为6元/件(5×120%)。可见,A产品销售给非关联方是无利润的,但销售给关联方后就有利润了。☐