

建造合同准则实施过程中遇到的若干问题

岳永科

(中铁一局集团建筑安装工程有限公司 西安 710000)

【摘要】《企业会计准则第15号——建造合同》在实施过程中往往会遇到合同预计总收入和预计总成本难以确定、合同预计损失准备计提与转销口径不一致、不便于考核前后各期相关责任人的经营绩效、存货中项目已完工却未结算等问题,本文在对以上问题进行分析的基础上提出了解决对策。

【关键词】建造合同准则执行 合同预计损失准备计提 项目成本管理 完工结算

为了适应我国社会主义市场经济发展需要,体现会计稳健性原则,规范会计核算,保证会计信息质量,客观地反映施工企业的财务状况和经营成果,财政部颁布了《企业会计准则第15号——建造合同》。目前,施工企业虽已普遍执行建造合同准则,但在执行过程中遇到了若干问题,只有解决好这些问题,才能保证施工企业高质量地执行建造合同准则,为企业高效管理发挥积极作用。

一、建造合同准则执行过程中遇到的若干问题

1. 合同预计总收入和预计总成本难以准确确定的问题。建造合同的核心是合同预计总收入和预计总成本的确定,通过实际发生的合同成本占预计总成本的比例来确定完工百分比,并以此确认当期营业成本与营业收入,因而合同预计总收入和预计总成本的确认直接决定了各期建造合同利润的结果。由于目前一些工程项目价值大,生产周期长,经常发生工

程量变更、索赔、奖励,引起合同总收入不断发生变化;而且合同预计总成本受市场价格、内部职能部门测算等主观因素及各种不确定因素的影响,也需要适时进行调整。合同预计总收入和预计总成本难以准确预计,使得预计总收入和预计总成本的准确性成为规范执行建造合同准则的一个重要环节。如前所述,预计总收入和预计总成本因种种原因会不断变化,从而给当期合同收入与成本的确认带来了困难,给建造合同经营结果的确认带来了一定的不确定性和随意性,同时也为利润操纵带来了较大可能。

2. 合同预计损失准备计提与转销口径不一致的问题。建造合同准则设置了“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目,其贷方余额反映已计提的合同预计损失准备。如果合同预计总成本超过合同预计总收入,应将预计损失按剩余完工百分比确认为当期费用,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货

暂时性差异汇总表作为一项原始凭证,只汇总统计企业中账面价值与计税基础不一致的同种资产。期末企业编制相关会计分录时,需将其附于相关记账凭证之后。

三、暂时性差异汇总表的设计和应用示例——以固定资产为例

例:甲公司共有八项会导致暂时性差异产生的固定资产,其相关资料如前表所示。且除此八项暂时性差异外,不存在其他暂时性差异和永久性差异。

针对暂时性差异汇总表(固定资产),本文还有如下两点说明:

(1)“暂时性差异变化数”一栏要通过比较账面价值、计税基础的上期期末值之差和本期期末值之差填列,新增确认额以正数填列,转回额以负数填列。一般情况下暂时性差异变化数只涉及可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的某一方面,但有时因账面价值、计税基础的期初期末之差的大小发生逆转,也会出现上述两方面同时发生变化的情况,此时按照变化数相应调整即可(如小汽车A)。

(2)为简化举例,假定上述所有固定资产均为年初开始计

提折旧(即开始计提折旧年度的上年12月份达到预定可使用状态),实务操作中可据实将月数拆算为年数填列备注栏的“期初剩余折旧年限”,或者将“期初剩余折旧年限”改为“期初剩余折旧月”,以期初实际剩余折旧月数填列。

通过示例可见,合并计算同类资产(或负债)的同种暂时性差异,不仅可以减少记账凭证的编制数量,合理简化会计人员的核算工作,也为税务核查提供了有效的原始凭证。

主要参考文献

1. 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
2. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2010
3. 刘永泽, 陈立军. 中级财务会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2009
4. 汪裕足. 企业所得税制度与会计准则的调和. 财经界, 2009; 12
5. 郭振清. 论新所得税会计准则的资产负债表观. 机械管理开发, 2009; 8

跌价准备——合同预计损失准备”科目。根据建造合同准则规定,转销合同预计损失准备时,借记“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目,贷记“主营业务成本”科目。根据建造合同准则的规定,计提的合同预计损失准备计入资产减值损失,转销时将之作为主营业务成本的调整。这样做使得计提和转销时的会计处理口径不一致,也不便于企业准确核算工程项目的实际成本状况,不利于企业的内部管理及施工企业项目成本的控制。

3. 在合同工期较长、项目责任人发生变动的情况下,建造合同确认的各期利润不便于考核前后各期相关责任人的经营绩效。理论上,采用建造合同完工百分比法时会计各期利润率应始终是均衡的,但在实际施工过程中,各期经营的成果有好有坏,是不能等同对待的。对于造价大、工期较长的合同项目,各期所发生的实际成本与发包方批复的验工计价数不一定配比,如遇到市场上物资成本单价上涨以及项目管理者积极主动采取索赔、调价等补救措施获得发包方对于合同变更所给予的调价、追加费用等,这些都会使得当期合同项目实际经营结果发生较大变化,显然与其他各期的经营成果会有所不同,从而使得合同各期的实际利润率有所不同,会对建造合同整体经营结果起到不同的影响。

另外,项目成本管理的好坏也是影响工程项目各期利润率的直接因素,这些都有赖于项目管理者较高的经营管理水平和自身努力等主观因素,而这一点在建造合同会计各期结果中是不能完全体现出来的,对于工期较长的项目,建造合同反映出各期的利润率大体是一致的。即使发生工程的变更,也会使得变更以后的各期利润率趋于一致,并不能反映工程项目各期的实际经营结果。在项目主要责任人发生变动的情况下,不便于划清责任、考核各责任人在任职过程中的管理水平与经营绩效。

4. 存货中项目已完工却未结算的特殊问题。存货中已完工未结算是“工程施工”借方余额(即开累合同成本加上合同毛利)减去“工程结算”贷方余额(即发包方批复验工计价开累数)的差额正数,反映开累收入与开累计价的差额正数。在我国某些地区(如广州、北京等地)施工的项目,因各种因素发包方批复计价严重滞后或是各期按进度拨款不予计价,验工计价数将远远小于已拨付工程款数,应收账款将出现贷方数,在资产负债表负债方反映为预收账款;因为没有工程结算或是结算数额较小,资产负债表资产方反映已完工未结算数,导致同一项目存货中已完工未结算与预收账款出现在资产方与负债方对挂现象,虚增了资产与负债,使得资产负债表信息失真、不能真实反映公司的实际财务状况,不利于财务报表使用者做出正确决策。

二、建造合同准则执行过程中若干问题的解决措施

1. 合同预计总收入和预计总成本难以准确确定的解决措施。为解决合同预计总收入和预计总成本的不确定性和调整的随意性问题,公司可成立专门的建造合同管理部门,由公司主要负责人或总会计师牵头,会同各相关部门详细预测核定合同的总收入和总成本情况,并根据实际情况的变化调整

合同总收入和总成本,使之与实际相一致,同时也可以限制人为调节利润的可能性。项目对因变更设计、索赔、奖励等非可控因素造成的工程造价的变化应及时取得发包单位的签认,并上报相关建造合同管理部门审核,再交财务部门及时调整合同总收入,准确核算当期利润。工程预算部门要根据内部预算合理预计合同总成本,所有数据都需要有合理及实质的凭证支持,并逐级上报相关部门予以批准。建造合同管理部门不仅要及时准确预测合同预计总收入和预计总成本,而且要对预计总收入与总成本的变动给予持续、密切关注,并定期进行建造合同准则执行情况分析,对后期合同的变更、索赔、奖励引起的合同预计总收入及预计总成本的变动,要全过程进行跟踪和分析,要求变动的依据合理、真实可靠,确保经营结果的真实可靠。

2. 合同预计损失准备计提与转销口径不一致的解决措施。“合同预计损失准备”是在工程尚未完工、合同预计总成本大于预计总收入的情况下,出于稳健性的考虑而设置的。在计提合同预计损失准备时,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目;在转销合同预计损失准备时,按原计提的路径借记“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目,贷记“资产减值损失”科目。这样做,既准确核算了工程的成本,又符合配比性原则。

3. 建造合同确认的各期利润不便于考核前后各期相关责任人经营业绩的解决措施,因此可以在建造合同之外设辅助收入成本台账,以反映施工企业传统核算法下的营业收入与成本。具体做法是:在各资产负债表日以当期实际发生成本登记各期营业成本;收入以工程技术部门验工计量数为基础、以发包方批复数为依据,并进行适当的调整(即以发包方批复的计价数为基础,加上已完工程未计价数,减去超前计价数,然后调整为目前施工进度下所对应的实际收入),得出实际经营利润,反映工程项目各个阶段实际的利润率,反映经营者各期的实际经营管理水平,便于考核不同时间段各责任人的责任与业绩。

4. 存货中已完工未结算特殊问题的解决措施。为解决业主批复验工计价滞后导致资产负债表中存货(已完工未结算)与预收账款对挂的问题,可在发包方批复验工计价滞后的情况下,以项目工程技术部门按施工进度计量的各期验工计价数暂作计价,借方增加“应收账款”,贷方增加“工程结算”,从而减少存货中项目已完工但未结算所出现的预收账款的数额,避免资产与负债两方数额虚增的现象,严谨、真实地反映企业的财务状况,避免会计信息的失真。待发包方批复验工计价后,再以累计批复计价数减去“工程结算”科目贷方余额,按差额作相应调整。

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. 王立群.建造合同会计处理的研究.现代商业,2010;18
3. 张旭得.浅谈建造合同准则在施工企业运用中遇到的问题.财经界,2010;5