

新收入准则在大型建筑施工企业 建造合同中应用之我见

季书战

摘要：对于大型建筑施工企业建造合同的会计核算，新收入准则与原建造合同准则并无本质差异。新收入准则中确定履约进度的产出法和投入法，更具导向性和选择性。大型施工建造合同，按成本法确认收入在实务中面临一些问题，本文认为，验工计价更能如实反映建造合同的履约进度和向客户转移商品控制权情况，可选择该指标用来确认收入。

关键词：新收入准则；建造合同；履约进度；产出法；验工计价

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)24-0053-04

财政部2017年7月发布的新收入准则与原收入准则和建造合同准则相比，主要修订了以下内容：(1)将原收入准则和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型，也就是通常说的“五步法”；(2)以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准；(3)对包含多重交易安排合同的会计处理提供更明确的指引；(4)对于某些特定交易的收入确认和计量作出了明确规定。

上述修订内容中的(3)(4)基本上是新增加的内容，主要是对实务中存在而原准则没有涉及到的一些内容进行了明确和细化，较好地满足了当前实务核算需要。

一、新收入准则对建筑施工企业建造合同收入核算的影响

(一) 修订内容(1)的影响

原准则下，收入之所以由原收入准则和建造合同准则进行规范，是因为建造合同生产活动和经营方式有其特殊性——价值高、生产周期长(往往跨一个或几个会计期间)、先签合同后建造等，其收入主要采用完工百分比法进行确认。建造合同的这些特点现在并没有改变，那为什么要并入新收入准则统一的收入模型呢？按照新收入准则应用指南(以下简称应用指南)

的说法：原收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰，可能导致类似的交易采用不同的收入确认方法，从而对企业财务状况和经营成果产生重大影响，新收入准则采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入，并且就“在某一时段内”还是“在某一时点”确认收入提供具体指引，有助于更好解决目前收入确认的时点问题。

笔者认为：前述意思是说在某些边界不够清晰的情形下，类似的交易收入可能以风险和报酬转移为基础确认，也可能采用完工百分比法确认。但新收入准则下，允许采用选择“在某一时段内”还是“在某一时点”确认收入，同样需要职业判断，也可能引起类似的交易采用不同的收入确认方法。且“在某一时段内”确认收入的方法与原完工百分比法并无实质上的差异。因此，新收入准则采用统一的收入确认模型以期规范所有与客户之间的合同产生的收入，并没有从根本上解决类似的交易采用不同的收入确认方法这一实务问题。

对建筑施工企业建造合同核算，新收入准则和原建造合同准则收入确认的基本原则都是按照履约义务的进度进行，但在规定确定履约进度(合同完工程度)具体方法时，两者有所区别，新收入准则规定的具体方法更多、更细化。

(二) 修订内容(2)的影响

按照应用指南的说法,原准则要求区分销售商品和提供劳务收入,并且强调将风险和报酬转移作为收入确认的条件,实务中有时难以判断,新收入准则打破商品和劳务的界限,要求在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入,能够更加科学合理地反映企业收入确认过程。

新收入准则将企业把商品的控制权转移给客户分为在某一时间段内发生和某一时点发生。对于在某一时点履行的履行义务,在判断客户是否已取得控制权时,新收入准则给出了应考虑六个迹象,其中之一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,这一点与原准则的规定并无差异。应用指南中同时强调,并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的,企业应当根据合同条款和交易实质进行分析,综合判断确定收入确认的时点。新收入准则的诸多判断条件并没有减少或改变实务中原来难以判断的情况。

在判断某一时间段内履行义务时,新收入准则规定了满足下列三个条件之一:(1)客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。(2)客户能够控制企业履约过程中在建的商品。(3)企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途,且该企业在整个合同期内有权就累计至今已完成的履约部分收取部分款项。建筑施工企业履行的建造合同,基本上都是根据客户规划设计的要求经公开招投标、为客户专门建造的产品,该产品具有不可替代性、能够被客户所控制。也就是说一般都符合时段内履行义务判断条件(2)(3),相关收入应按照履约进度在履约期间内确认。

笔者认为,新收入准则以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准,其实质仍是按履行合同中履约义务的进度确认收入,只是表述方式更加倾向于“资产负债观”,而非传统的“收入费用观”。对建造合同来说,它是一个先销售后生产的产品,建造一开始其控制权就是属于客户。所以,新收入准则以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准,实务中对于建筑施工企业建造合同的核算与原按建造合同准则没有本质差异。

二、新收入准则在大型建筑施工企业建造合同中收入确认的应用

按照应用指南的规定,对于某一时间段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入,通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履约进度、扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额,确认为当期收入,即当期确认的合同收入=合同总收入×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入。

(一)大型建筑施工企业建造合同履约进度的确定

对于施工企业特别是从事地铁、隧道等市政建设的企业,其建造合同的产品具有不可替代用途,且在整个合同期内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项,故这种建造合同收入的确认基本都是符合新收入准则中“在某一时间段内履约义务”条件的,应当按照履约进度确认收入。

应用指南在规定确定履约进度时,规定了多种可采用的具体方法,如:产出法中的实际测量完工进度、已达到的里程碑、时间进度,投入法中的投入的材料数量、花费的人工工时等,但这些其实大都是“量”的进度,只适合极少数易于计量的合同。对于绝大多数建造合同来说,由于工程构成极其复杂,单个建造合同中包含多项不同的分部、分项工程,甚至每个分部、分项工程中又包含多种不同的计量单位(如米、立方、吨、项等),较难用某个单一“量”的指标确定整体工程量和履约工程量,因此在用上述几种方法确定履约进度时存在一定的局限性。而以货币计量的“价”是适用于所有建造合同的,这也是实务中通常只能按照实际发生的成本占预计总成本确定履约进度的主要原因,即是按应用指南投入法中“发生的成本”确定履约进度(以下简称成本法)。这种做法与原建造合同准则中按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定完工进度做法相同。

(二)大型建筑施工企业建造合同按成本法确认收入在实务中面临的一些问题

从理论上讲,按照履约进度确认收入时,不论是新收入准则中的成本法还是原建造合同准则中完工百分比法都具有其合理性。这种方法适用的前提是建造合同的总收入、总成本、已发生成本能够可靠的估计和计量。但这对于一些大型施工项目而言,在实务工作中面临着以下问题。

1.合同总收入确定面临的问题。对于一些大型施工项目,施工企业在中标后与客户签订的总承包合同中一般会约定合同总价(签约合同价),往往会涉及暂估价和暂列金额,即在施工中必然发生但暂时不能确定价格的,或可能发生的工程变更、合同约定调整因素出现时的合同价格调整以及确认的索赔、现场签证等金额。

施工企业与客户签订的合同一般有单价合同和总价合同两种形式,两种形式下合同总价的确定都是基于招标时的招标图纸和招标文件的相关规定。但进入工程施工阶段后,实际的施工图纸和招标时的招标图纸相比一般都会有一定的调整:一是原工程量清单的数量发生变化,对单价包干合同而言,实际按施工图的工程量计算会造成合同价的变化;二是出现了原招标图纸没有的工程量,无论是对单价合同还是总价合同而言,都属于新增的合同外工作量,也会影响合同总价。

另外,合同专用条款一般会约定单价(总价)包含的风险



图 / 上海隧道

范围和风险费用的计算方法、风险范围以外的合同价格的调整方法,有时还包括因市场价格波动、法律变化引起的价款调整方法,这些都可能引起合同签约价的变化,因此在会计核算时直接按照合同签约价作为预计总收入并不一定可靠。

还有一种情况,由于种种原因,当前还存在一些“三边”工程(即边设计、边施工、边预算),在签订合同时,只约定了一些计价的基本原则,合同中的总价只是预(概)算费率下浮后的暂定数,其合同交易总价格只能在工程施工后期根据相关约定和施工工程量确定。所以,这种建造合同在开始和施工过程前期较难可靠预计合同总收入。

2. 合同总成本确定面临的问题。对于某些大型工程项目而言,成本的可靠估计比收入估计更困难。在实务工作中,即使施工企业已经建立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,也不一定能对建造合同需要发生的合同成本作出科学、可靠的估计。除去施工单位内部基础管理力有不逮外,国家宏观调控、经济政策、外部拆迁进度、气候等因素对成本的影响,都是施工企业难以预测的。

对于有些工程项目,单个合同造价几亿元甚至几十亿元、施工工期几年甚至更长,由于其产品个性化程度高、施工工序复杂、施工条件千变万化,其成本的预测本身就面临许多不确定因素,再加上施工过程中变更、外部经济环境变化带来的材料、人工价格的波动等多种因素,估计出的总成本只能是一个在许多假设条件下的理论数。

3. 对已发生的成本进行调整面临的问题。应用指南指出,投入指标与企业向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系。企业在采用成本法确定履约进度时,下列情况下可能需要对已发生的成本进行适当的调整:一是已发生的成

本并未反映企业履行履约义务的进度,如没有为合同进度作出贡献的非正常损耗等。二是已发生成本与企业履行履约义务的进度不成比例。

对于大型建筑施工企业建造合同来讲,上述两类需要调整的情况较为常见。但是对于工序繁多、成本构成复杂的一些施工项目来说,如何正确区分、计量非正常损耗,分析哪些已发生的成本与履约进度不成比例,在实务中较难实现,反倒容易成为调整履约进度的一种借口。

综上所述,对于大型建筑施工企业建造合同而言,由于其合同总收入、总成本、已发生成本的可靠估计和计量都存在一些客观困难,按成本法确认收入可能产生不实的会计信息。

(三) 合适的产出法指标是大型建筑施工企业建造合同确认收入更合理的选择

产出法是根据已转移给客户商品对于客户的价值确定履约进度的方法,笔者认为以此确认收入更符合控制权转移的实质。应用指南列举了几个产出法的指标,同时也指出,企业应当考虑具体的事实和情况,选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。

由于产出法指标有时可能无法直接观察获得、取得成本较高等原因,在有些业务中不太适用。但对于大型建筑施工企业建造合同来说,按照国家相关规定,一般有第三方监理人(工程监理、投资监理)参与,负责对建设工程质量、造价、进度进行控制,施工企业每期应向监理人报送当期已完成的工程量报告(一般称之为验工计价,是实际完成的各工程量乘以合同清单中相应的单价),并附具相关报表和资料,监理人在对有关资料进行审核、复核或抽样复测后,确定当月实际完成的工程量和计价,并报送客户方签字确认。笔者认为,选择验工计价

表1

序号	分项工程	验工计价					实际成本				
		工程量清单	单位	当期完成数量	合同单价	合价(元)	实际成本清单	单位	当期完成数量	成本单价	合价(元)
1	地基	基坑挖土	立方	200	25	5 000	挖掘机租赁	台班	5	400	2 000
2		土方外运	立方	200	100	20 000	土方外运	立方	200	90	18 000
3		C30圈梁	立方	20	900	18 000	结构劳务分包	立方	520	500	260 000
4		圈梁钢筋	吨	4	6 000	24 000	钢筋	吨	82	4 000	328 000
5		C30底板	立方	500	900	450 000	商品混凝土	立方	540	450	243 000
6		底板钢筋	吨	75	6 000	450 000	井点降水	口	2	2 000	4 000
7							项目部管理费	项	1	20 000	20 000
8							管理人员薪酬	项	1	50 000	50 000
	合计					967 000					925 000

作为产出法指标确认建造合同收入更加合理,理由如下:(1)验工计价能够如实反映施工合同履行进度和向客户转移的商品控制权。(2)验工计价经第三方监理人和客户确认,数据更加真实可靠。(3)按验工计价确认收入时,本期确认的收入=合同总收入×本期验工计价/合同总收入,无论合同预计总收入是否发生变化,当期确认的收入就是当期验工计价数,即无需考虑合同总收入、合同总成本、已发生成本的可靠估计和计量,避免了使用成本法确认收入存在的一些问题。

(四)采用产出法确定履约进度时,如何确认履约成本

新收入准则规定,与合同成本有关的资产应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销,计入当期损益。建造合同按照上述验工计价确定履约进度时,本期摊销的合同成本=合同总成本×本期验工计价/合同总收入。如果直接按照该公式计算,就会面临两个问题:一是企业向客户转移的商品控制权与成本未必存在直接的对应关系,建造合同不同履约阶段的毛利率有可能并不相同。二是与成本法面临的问题一样,要考虑合同总收入、合同总成本的可靠估计。

中国证监会会计部编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》中,案例6-06的主要内容:建造一栋办公楼,合同总收入500万元,预计总成本400万元,已完成地基部分建设,采用产出法确认履约进度为42%,确认收入金额210万元,实际发生的成本为200万元,按履约进度计算的成本为168万元。地基部分的成本如何确认?案例结论:该部分实际发生的成本是与履约义务中已经履行的部分相关的支出。按新收入准则第二十七条的相关规定,应将其在发生时计入当期损益,即地基部分实际发生的成本200万元就当计入当期损益。

笔者赞同该案例中对履约成本的会计处理方法。也就是说,当按产出法确认履约进度时,与按履约进度确认的收入相关支出应该全部计入当期损益。对于施工企业的建造合同,如

按照每期验工计价确认收入,就要确定与当期验工计价相对应的成本费用,这就对建造合同的成本归集和核算提出了更高的要求。因为工程的验工计价一般是根据工程量清单体系按分部(项)工程进行计算归集的,相应的成本费用也应按分部、分项工程进行归集(详见表1举例)。在实务中,实际成本构成清单并不是与验工计价的工程量清单一一对应,且由于施工管理模式和施工方案不同,同样的分部、分项工程实际成本的构成清单也会不同,这些都是在归集与验工计价相对应的成本费用时应考虑的因素。

按这种方法结转履约成本,“合同履约成本”科目期末通常会存在借方余额,这种情况是正常的。因为在施工过程中,验工计价与发生成本一般都会有时间差,借方余额反映的是企业已经发生的成本但尚未得到验工计价的部分,是企业未来用于履约的资源,是符合资产定义的。此外,按这种方法结转成本各期的毛利水平是不均衡的,甚至有时会是负毛利,这是由于工程量清单价格、施工方案、成本管理等因素的存在,一个大型施工建造合同中的各个分部、分项工程盈利能力本来就是不同的。

三、结论与建议

对于大型建筑施工企业建造合同的会计核算,新收入准则与原建造合同准则并无本质差异。新收入准则中确定履约进度的产出法和投入法指标,比原建造合同准则中的完工百分比法更多、更具体,也更具导向性和选择性。新收入准则应用指南提出,企业应当考虑具体的事实和情况,选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。验工计价作为产出法指标,是大型建筑施工企业建造合同确认收入更合理的选择。建筑施工企业应充分利用信息化技术,建立可以满足新收入准则运用产出法使用的成本信息系统。■

责任编辑 武献杰