

新收入准则对建筑企业会计核算的影响分析

吴访非¹,尚云鹏¹,吴楠²

(1.沈阳建筑大学管理学院,辽宁 沈阳 110168;2.沈阳建筑大学马克思主义学院,辽宁 沈阳 110168)

摘要:我国财政部于2017年7月正式发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》,建筑行业是受到此次准则修订影响较大的行业之一。从建筑企业会计核算的角度出发,分析了我国新旧会计准则存在的差异,阐述了合同识别、确认时点、信息披露等方面对新收入准则带来的具体影响,提出了建筑企业对新收入准则影响的应对建议,为建筑企业更好地应用新收入准则提供理论参考。

关键词:新收入准则;建筑企业;会计核算;收入确认

中图分类号:F234.4 **文献标志码:**A

收入作为衡量企业一定期间内经营成果的主要经济指标,对于企业高层管理者和外部利益相关者而言,企业收入的高低直接左右着他们的投资决策。因此建立一个统一性高、可比性强的收入确认准则就显得尤为重要。在财政部此次颁布新收入准则之前,我国企业主要执行的是财政部2008年颁布的《企业会计准则第14号——收入》(下文简称“旧收入准则”)和《企业会计准则第15号——建造合同》(下文简称“建造合同准则”)所规定的收入确认方式,但随着市场经济的不断发展、新兴行业的不断出现,旧收入准则已经无法满足新兴行业的发展需要,对其收入缺乏科学合理的指导。周建宏等^[1]学者指出旧收入准则中以“风险报酬转移”为收入确认时点存在较大缺陷,这是由于实务中“风险报酬转移”时点与商品或服务的交付时点存在差异,可能会导致收入确认与实际存在较大偏差。Ciesielski Jack T等^[2]提出收入确认的基本前提应由风险和回报的转移为标准向控制权的转移为标准转变,这

将彻底改变企业收入确认的会计处理方式。此外,国内多数学者在对比了我国旧收入准则与《国际会计准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(下文简称“IFRS15”)差异后认为IFRS15中的收入确认“五步法模型”更符合资产负债观的理论体系,更能贴近商业实质。王微伟等^[3]更进一步指出,应以原则为导向进行收入准则的修订。为解决旧收入准则实施过程中存在的具体问题,并保持中国会计准则向国际财务报告准则持续趋同,达到提高企业在国际市场上的竞争力这一目的。财政部通过借鉴IFRS15,并结合实际,于2017年7月正式发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》(下文简称“新收入准则”)。新收入准则于2021年1月1日开始全面执行,标志着中国企业收入准则全面迈向新纪元。

建筑行业作为中国国民经济的重要组成部分,其总体投资规模已超过21万亿元人民币。随着中国新型基础设施项目的不断推进,建筑行业总投资额也不断增加。建筑行

业通常以建筑合同作为承接工程与取得收入的法律依据。建筑合同是以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固定资产为目的而订立的商业合同,其自身存在建设周期长、合同金额大且不易撤销的特点。建筑合同的特殊性决定了建筑合同的会计处理方式不同于一般的购销合同,其会计处理方式更为复杂^[2]。如何更好地适应新收入准则的变化,提高建筑企业会计核算质量,增强建筑企业财务工作规范性,提升建筑企业的整体竞争力就显得尤为重要。笔者立足于新旧会计准则的差异,针对新收入准则给建筑企业财务工作带来的影响给出应对建议。

一、新旧收入准则的主要差异

1. 收入确认模型不同

旧收入准则主要通过将主体业务区分为不同类型,如建造合同、提供劳务收入、让渡资产使用权收入等来分别确认收入。不同于旧收入准则,新收入准则有以下特点:第一,新收入准则明确了准则的适用范围。新收入准则适用于除金融工具、保险合同和租赁合同以外的所有合同类型;第二,新收入准则不再将主体业务划分类型再进行收入确认,而是将旧收入准则与建造合同准则进行了融合,并把从合同收入的计量到确认过程分为了 5 个步骤(见图 1),以“五步法”模型为依据进行收入确认;第三,新收入准则就具体业务收入在“某一时点”进行确认还是在“某一时段”进行确认给出了具体说明,这有助于收入确认的规范化管理,提高了财务信息的横向可比性;第四,新准则还解决了旧收入准则和建造合同准则在某些情形下边界模糊,可能导致同类交易在不同企业采用不同的收入确认方法,对企业财务数据产生重大影响的问题,这降低了财务舞弊的可能。

2. 收入确认时点不同

旧收入准则首先要求对销售商品收入和提供劳务收入进行区分。旧收入准则主要以销售后标的物所有权上的主要风险以及报酬

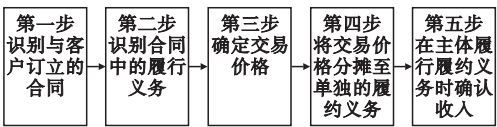


图 1 收入确认“五步法”模型

权的转移作为确认收入的时点,这在实际操作中往往难以判断,尤其在建筑企业施工过程中,存在一些超额的建材消耗,导致会计核算和收入确认较为迟滞且准确性较低。修订后的新收入准则打破了商品和劳务的界限,以买受方取得相关合同标的物(或服务)的控制权作为收入确认时点。新收入准则对于建筑工程进度核算提出了投入法和产出法,相较于建造合同准则规定使用的完工百分比法,财务人员对于实际完工百分比有较大的自主判断空间。新收入准则通过投入法与产出法对工程进度进行核算,避免企业通过操纵完工百分比调节利润,有效地提高会计核算的准确性^[4]。

3. 合同变更处理方法不同

建造合同准则中将合同变更定义为客户对于合同中作业内容上的变更,如完工工期、验收时点等^[5]。但并未将违约索赔款和奖励款纳入合同变更内容的范围,也没有对此类合同变更内容的会计处理做出具体的解释。在实务中一般认为合同变更仅对变更后的完工进度和相关价款产生影响,而相关的违约索赔款和奖励款很可能在合同变更请求获得批准时就可以确认收入。新收入准则把商品、合同条款、价格变动等统一纳入合同变更的范围内,并将其分为 3 种类型的同时分别给出具体的会计处理指引。在违约索赔款和奖励款的会计处理上把确认收入的标准由“很可能获得批准时”改为“获得批准时”将会导致收入确认的延迟。

4. 合同资本化及重大融资成分不同

建筑企业主要以土木工程、房屋建设、大型设备安装等专业活动为主营业务,其业务合同成本主要由投标成本与履约成本两部分组成。新收入准则相较建造合同准则对于建筑企业合同投标成本的资本化标准更加严格。建造合同准则中允许投标企业在成为优

先竞标方后的一切与合同相关支出均可资本化,而新收入准则只允许竞标企业对于预期可中标的合同取得过程中付出的增量成本进行资本化操作^[6]。同时新收入准则对于建筑企业合同中可归集为履约成本的相关费用给予了具体的说明,企业在确认发生费用是否符合资本化条件时应参考具体说明。新收入准则的实施很大程度上防止了企业在竞标过程中的舞弊行为以及偷税漏税操作。

此外,由于工程项目普遍存在资金数额大、回收期长的特点,建筑工程往往会选择吸引民间资本、政府、大型国企采取 PPP 模式、BOT 模式等项目融资模式进行融资。新收入准则对于合同中存在重大融资的情况,规定合同应当按照合同价款与实际交易对价的差额在合同期内进行摊销。鉴于货币的时间价值,以合同招标的公允价值计量进行计量,必将导致合同的实际给付对价受到极大的影响^[7]。

5. 工程项目进度计量方法不同

建筑工程项目存在完工周期长的特点,工期普遍都会持续几个会计年度。而且,施工方的建设成本是随着工程进行不断发生的,但客户支付的工程款根据合同具体条款的不同,支付时期不同。这就导致企业在工程执行过程中的收入与成本配比失调。建造合同准则将工程完成进度作为确认合同收入的依据,而新收入准则先判断合同是否属于一段时间内确认的收入,否则将以某一时点进行收入确认^[8]。

建造合同准则衡量工程完工进度时主要采取三种方法。第一种为完工百分比法,此种方法较为简单,主要通过计算已累计发生的合同成本占项目总预算的百分比来确认工程完工进度;第二种方法为工作量法,即核算已完成的合同工作量占总工作量的百分比,实务中由于核算难度大往往直接以时间代替工作量进行核算;第三种方法为实际测算法,该方法执行难度大且缺乏统一标准故极少实施。新收入准则主要采取投入法与产出法对工程进度进行核算,对于数据的准确性也提

出了更高的要求,例如在选择投入法进行核算工程进度时,只能加入可以证明执行履约义务的投入。这体现出新收入准则对于工程实际施工进度与财务数据配比度的极高要求^[9]。

二、新收入准则对于建筑企业会计核算的具体影响

1. 对于合同收入的影响

建造合同准则规定,符合条件的建筑合同必须采用完工百分比法在一定时间内确认收入。但新收入准则并未要求施工合同必须在某一具体时间段内确认收入,即施工合同可以按照合同约定在某一时间点确认。具体而言,若建筑合同满足:甲方在企业履行合同的的同时即可取得并消耗乙方企业履行合同所带来的经济利益;甲方可以取得施工合同中标的物的控制权;乙方在履约过程中生产的商品具有独特性,且该企业可以在合同规定期间内就已完成的履约部分收取部分工程款。符合以上三个条件中的任意一个,即可在某一时间段进行合同收入确认,否则就需要在某一时点进行确认。依照新收入准则,建筑企业可以把建设项目赋予商品的属性,采用产品销售的政策,在某一时点确认收入,这将会改变当期合同的收入数据^[10]。

以建筑企业中常见的 EPC 项目为例,EPC 项目即公司受业主的委托对工程建设项目进行设计、采购、施工试运行等实行全过程或若干阶段的承包。在新收入准则的框架下,EPC 项目中的设计阶段可视作提供劳务进行确认收入;在采购具体商品或设备阶段,公司就可将其视作销售行为,当商品或设备的控制权交付给业主后即可确认收入;在最后的建设安装阶段,企业再根据施工进度在某一时间段进行确认。新收入准则的会计确认方式可以避免在以往建造合同准则下,造成的多个毛利率不同的工程合并在一起进行成本和收入核算。

2. 对于会计核算流程的影响

新收入准则相较以往建造合同准则,取消了以往建造合同准则中的“工程施工”和

“工程结算”两个科目,新增了“合同结算”和“合同履约成本”两个会计科目,其中“合同履约成本”科目是用以核算建筑企业为执行当前合同或预计取得的合同所发生的、不属于其他行业会计准则范围,但按照新收入准则规定可以确认为一项资产的支出。“合同结算”科目仅适用于同一业务合同中属于在某一时段内涉及客户结算对价的合同资产与合同负债。“合同结算”科目下设“价款结算”和“收入结转”两个二级会计科目。前者负责反映定期与客户进行结算的不含增值税金额,后者负责反映按履约进度结转的不含增值税收入金额^[11]。

新收入准则下的会计核算框架解决了建造合同准则当中建设成本不随收入确认而进行结转的问题。通过“合同负债”与“合同资产”两个会计科目来反映收入确认金额与实际工程的结算差额。这使得会计核算流程更加贴近实际工程,也更加符合权责发生制的原则。

3. 对于财务信息披露范围的影响

相较旧收入准则,新收入准则对于企业在财务信息的披露范围明显扩大。旧收入准则要求披露的合同财务信息较为基础,仅需披露具体项目相关的投资金额、确认方式、建设成本、亏损情况和预计发生的原因说明等。新准则明确要求建筑企业提供项目建设合同的资产、负债和资产减值处理以及收入确认和计量所采用的的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更说明、还有包括项目履约进度的估量、客户取得有关商品时点的判断等诸多信息。可以说新收入准则大幅提高了对于建筑企业财务信息的披露要求,要求建筑企业提供完整的“信息链”,提高了对于财务信息可比性、准确性,能够促进企业加强内部控制体系建设,有利于外部监督防止财务舞弊^[12]。

4. 对于收入确认准确性的影响

建造合同准则中对于收入准确性的规定比较模糊,例如对于单项履约义务合同、特定交易合同的确认与计量方法没有做出明确的规定。这就导致在建筑企业会计在实际业务

当中会计处理差异较大,不同业务类型的建筑企业出于对政策的不同理解或企业的实际需求,往往会采用不同的会计核算方法,这将极大地降低建筑行业企业与企业之间财务信息横向对比的准确性。新收入准则的修订规范了单项履约义务合同、特定交易合同的确认与计量方法的会计处理方法,并做出了详细解释,方便不同业务类型的建筑企业会计人员按照统一的标准进行会计核算,此举可以显著提高建筑行业间会计信息的可比性和准确性,同时方便企业管理层和外部利益相关者了解和使用企业财务报表^[13]。

5. 对于财务工作流程的影响

新收入准则要求企业对收入相关的财务信息进行更深入的核算和更大范围的披露。大量的业务需要财务人员对合同要素进行职业判断后再进行会计核算,例如财务人员首先需要确认合同类型,辨认是否存在单项履约义务,再采取合适的会计核算的方法,最后进行归集和分配收入。这就要求建筑企业财务人员不光要具备扎实的财务会计基础,还要具备一定的管理会计知识并且对于建筑企业实际业务有一定的了解。需要建筑企业财务部门与业务部门增强联系,同时需要财务人员适应新财务系统和处理流程,这无疑对财务人员提出了更高的要求。

三、建筑企业对新收入准则影响的应对建议

1. 加强建造合同规范化管理

新收入准则的收入确认标准是以合同为中心,以收入确认“五步法”模型作为框架进行的,因此建筑企业的每一步业务都必须以合同为基础。在新收入准则全面实施之际,企业应当审视正在履约的建造合同准则执行时期签署的合同。由于工程项目往往涉及上下游企业多、金额大、回收期长、资金链相对脆弱等,为保证建筑企业日常财务活动的正常进行,一方面,企业应及时分析新收入准则与以往建造合同准则在政策细节上的差异,对于正在谈判中的合同以及可能受到影响的

合同条款和业务及时进行评估,并做出相应调整。加强合同规范化处理,实现建造合同准则向新收入准则的平稳过渡,更好地适应新政策。另一方面,在企业未来发展的过程中,要更加重视法务会计和管理会计人才的培养,提高管理层的法律意识,注重合同的细节条款,使其可以明确规定履约双方的责任与义务。最后,企业应建立合同动态管理体系,规范合同审核流程,并且针对施工过程中出现的问题及时进行合同条款的撤销、变更、补充,保证企业在项目执行过程中的利益^[14]。

2. 及时更新会计信息系统

由于新收入准则增加和删减了部分会计科目,以往的会计信息系统已无法满足现有的会计核算需求,而且新收入准则中大量收入确认基准需要进行评估和判断,例如:合同的融资条款中对于货币时间价值、客户信用风险评估、合同情形变更的估计等,这些都需要精准、及时的数据支持。针对这些问题建筑企业应当及时更新会计信息系统,有条件的大型建筑企业应当在集团内部建立财务共享中心,及时收集和共享各项目部财务数据。为执行新收入准则后收入的确认工作提供数据和财务软件支持,帮助企业更好地适应新收入准则。

3. 加强财务人员的培训创新组织结构

新收入准则的出台,对建筑企业会计从业人员提出了极高的专业要求。新收入准则的出台改变了建筑企业会计传统的工作方式,为了更好地完成新旧收入准则的衔接工作,减少准则变化给企业带来的影响。一方面,企业应当及时组织专业团队对于新收入准则的系统性培训,加强企业财务人员对于新收入准则的学习,区分新收入准则与旧收入准则之间的具体差异,例如:新收入准则中收入确认的时段法与时点法的区别,控制权转移模型与风险报酬转移模型的区别等。在理论教学的同时,多利用案例教学,在完善财务人员自身财务会计知识体系的同时,真正做到会使用新收入准则。另一方面,针对新收入准则对于财务信息更多维度、更大范围

的披露需求,仅依靠传统的企业财务部门无法完成收入确认工作,企业应当创新组织结构,设置跨职能部门,深化业财融合思想,组建专业团队,吸收项目融资、税法、财务、建筑、数据统计、软件工程等各个学科的优秀专业人才,帮助企业分析合同中各要素,保证合同条款的规范性、合法性。以让企业适应政策变化,更好地执行新收入准则^[15]。

4. 提升建筑企业员工责任意识

新收入准则要求建筑企业披露更多的具体项目细节,尤其是对于招投标环节的成本资本化方面也做出了很大的改变,建筑企业应当督促员工进行新收入准则的学习,同时普及《建筑法》、《合同法》、《建筑工程质量管理条例》等法律知识,及时转变思想,放弃旧的会计工作流程,以法律法规为准绳提高业务人员的责任意识,避免因为不熟悉新收入准则和相关规定而造成投标成本的增加以及不必要的法律风险。此外,建筑企业应当完善工程监管制度,聘请有经验的监理人员,做好施工过程的监督,避免发生项目部为了获取绩效奖励而虚报工程进度和粉饰财务数据的情况。致力于形成财务、工程、监理三方的有效制约机制,保证基础会计信息的准确性,进而提高企业财务报表的可信性和有效性,杜绝财务舞弊现象,提高企业的信誉。

四、结 语

随着我国城镇化率的提高、新基建的发展以及“一带一路”倡议的推进,建筑行业将会迎来更大的发展,同时建筑行业的产业转型和升级会更加快速,合同事项会更加复杂,国际化程度也会越来越高。在此之际《企业会计准则第4号——收入》准则的修订,体现了以合同为中心,注重商业实质的内涵,解决了旧收入准则在执行过程中暴露出的诸多难题,有效地对接了国际财务报告准则。在新准则的执行过程中,建筑企业应当更加重视合同的规范性,同时细化收入的确认标准、确认时点、计量方式、信息披露等方面的会计处理。通过更新财务软件和建立财务共享中

心,提高会计信息准确性。在企业内部采取创新组织结构、设置跨职能部门等方法,做好新旧收入准则的衔接工作。建筑企业要尽快适应新政策,顺应国家监管要求,梳理企业业务流程,完善合同管理制度,及时调整企业战略,做到与时俱进,用新视角去拓展新业务,同时也为资本市场提供更高质量的财务信息。

参考文献:

[1] 周建宏,梁婵女. IAS 18 收入确认的会计处理[J]. 会计研究,2009(05):108-115.

[2] CIESIELSKI J, WEIRICH T. Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors[J]. The journal of corporate accounting & finance, 2015, 26(3):31-39.

[3] 王微伟,吴永民. 资产负债观在 IFRS15 准则的应用与启示[J]. 中国注册会计师, 2017(05):96-99.

[4] 关慧明,刘力钢. 基于核心竞争力的企业激励机制优化方案研究:以某建筑企业为例[J]. 沈阳建筑大学学报(社会科学版), 2021, 23(03):252-257.

[5] 孟亚茹. 新收入准则在建筑业的应用和影响

研究:以中国铁建为例[J]. 建筑经济, 2021, 42(01):19-22.

[6] 程珣. 新收入准则下 EPC 项目税会差异及风险研究[J]. 建筑经济, 2020, 41(10):38-41.

[7] 刘继承,林燕玲. 新收入准则下房地产行业收入确认的变化及影响[J]. 财会通讯, 2020(15):101-103.

[8] 王峰章,孙娜. 新收入准则对房地产行业的影响研究[J]. 财务与会计, 2020(12):36-39.

[9] 霍爽. 新收入准则税会差异与风险防范[J]. 财会通讯, 2020(09):97-99.

[10] 鞠亚辉,张鞠,王学臻. 新收入准则与创造性会计探讨[J]. 财会通讯, 2020(07):85-87.

[11] 潘新兴,靳兵艳,杜凯文. 新收入准则在建筑行业的应用研究[J]. 建筑经济, 2020, 41(01):5-10.

[12] 项英辉,张豪华. 我国建筑业经济增长的空间分异及驱动因素分析[J]. 沈阳建筑大学学报(社会科学版), 2019, 21(05):495-501.

[13] 张俊民. 关于新收入准则会计计量的几个问题[J]. 会计之友, 2017(20):13-15.

[14] 刘沛君. 新收入准则对建造合同的影响[J]. 财务与会计, 2018(11):55-58.

[15] 张德刚,刘耀娜. 新收入准则对建筑业的影响分析[J]. 会计之友, 2018(08):146-151.

Analysis of the Influence of the New Income Standard on the Accounting of Construction Enterprises

WU Fangfei¹, SHANG Yunpeng¹, WU Nan²

(School of Management, Shenyang Jianzhu University, Shenyang 110168, China; School of Marxism, Shenyang Jianzhu University, Shenyang 110168, China)

Abstract: The Ministry of Finance of China officially issued the revised “Accounting Standards for Business Enterprises No. 14-Income” in July 2017, and the construction industry is one of the industries that are greatly affected by the revision of the standards. From the angle of construction enterprise accounting, the author analyzes the differences between the new accounting standards and the old ones. This paper describes the specific impact of contract identification, confirmation time, information disclosure and other aspects on the new revenue standards, and puts forward some suggestions for construction enterprises to deal with the impact of the new revenue standards, which provides a theoretical reference for construction enterprises to better apply the new income standards.

Key words: new revenue standard; construction enterprises; accounting; revenue recognition
(责任编辑:徐聿聪 英文审校:林 昊)