

我国建造合同准则与 IAS11 的差异分析

杨成浦 汪茹

(中国海洋大学管理学院 青岛 266100)

【摘要】 现行会计准则体现了与国际会计准则趋同的理念,总体上看,建造合同准则与《国际会计准则第 11 号——建造合同》(IAS 11)已基本实现趋同,但在收入确认和报表披露等方面尚存在一些差异,本文试对此进行分析。

【关键词】 建造合同准则 国际会计准则 收入确认 报表披露

一、我国建造合同准则与 IAS 11 的主要差异

1. 关于收入。《企业会计准则第 15 号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”)第八条规定,合同收入包括两项:合同规定的初始收入以及因合同变更、索赔、奖励等形成的收入,并且对变更、索赔、奖励的定义和各自的确认条件也作出了规定。以上内容与 IAS 11 基本一致。但 IAS 11 第十二条规定,合同收入应按已收或应收价款的公允价值予以计量。我国建造合同准则并未提及公允价值。

2. 关于报表披露。IAS 11 对建造合同信息的披露作了较为详尽的规定,规定企业应披露:①在当期确认为收入的合同收入金额;②用于确定在当期确认的合同收入的方法;③用于确定在建合同完工进度的方法。对于尚未完工工程应披露:①迄今发生的成本总额以及已确认的利润(扣减已确认的损失);②已收取的预收款金额;③保留款的金额。另外还应披露:①作为资产反映的应向客户收取的合同工程款总额;②作为负债反映的应向客户支付的合同工程款总额。

权益法下长期股权投资的账面余额进行调整,将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本,在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

实际情况是,截止到合并日,A 股份有限公司对 AB 有限责任公司的出资依然是公司设立时投入的 561 万美元。在重新取得对 AB 有限责任公司控制权的过程中,并没有以任何形式付出任何新的合并成本,因此也无法按照上述规定用每一单项交换交易成本累加的办法确定新的合并成本。

难题三:在新的合并成本无法计量的情况下,如何确认并计量合并价差?

《企业会计准则第 20 号——企业合并》应用指南中关于非同一控制下的企业合并的规定:非同一控制下的控股合并,母公司在购买日编制合并资产负债表时,对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示。企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为合并资产负债表中的商誉;企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,

我国施工企业报表列报的规定分别见于建造合同准则和《施工企业会计核算办法》(以下简称“核算办法”)中,相比较而言,IAS 11 披露的信息较为全面具体,而我国所要求披露内容相对简单。另一个最大的区别则在于补充披露的规定。IAS 11 规定,企业应披露作为资产反映的应向客户收取的合同工程款总额和作为负债反映的应向客户支付的合同工程款总额。期末将在建合同已发生的成本和确认的毛利(或亏损)之和,即“工程施工”科目余额,与办理结算的价款,即“工程结算”科目余额进行比较,若工程施工大于工程结算,作为应收客户合同工程款;若工程施工小于工程结算,则作为应付客户合同工程款。而我国核算办法规定,工程施工大于工程结算的,在存货项目下增加“其中:已完工尚未结算款”;工程施工小于工程结算的,则在预收账款项目下增加“其中:已结算尚未完工工程”项目进行列报。

二、我国建造合同准则与 IAS 11 的差异分析及改进建议

第一,根据 IAS 11 的规定,收入按已收或应收价款的公

在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

2010 年修订后的会计准则又将企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额进一步明确为应当计入合并当期损益,具体来说就是:在这种情况下,购买方在对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核,复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值确定是恰当的,应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,计入合并当期的营业外收入,并在会计报表附注中予以说明。

仍如上例,作为被购买方,AB 有限责任公司在 2010 年 12 月 31 日的可辨认资产和负债的公允价值是不难确定的。问题的关键是在购买方 A 股份有限公司新的合并成本难以确定的情况下,要想计量、记录由此产生的合并价差(无论是商誉还是利得)也就自然是无法进行的。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

允价值确认。所谓公允价值,指的是熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额,在建造合同下,公允价值则应该是经发包方确认的工程价款。而我国施工企业在现行会计准则下,合同收入确认与应收账款的确认相分离,收入按完工进度在资产负债表日确认,借记“主营业务成本”科目,贷记“主营业务收入”科目,差额借(或贷)记“合同毛利(或亏损)”科目,而对完工进度的确认实质上只是承包方单方面的主观行为。应收账款则在向发包方开出工程价款结算单办理结算时确认,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算”科目。由于实务中办理结算的时点根据工程进度或合同约定,并不限于资产负债表日,因而报表中主营业务收入与应收账款不能匹配。在资产负债表日所确认的收入缺乏发包方的认可,其能否收回以及收回金额等均有着较大的不确定性,这有违谨慎性原则。

这种分离也导致正常按间接法编制的现金流量表失真。对于非施工企业而言,经营性应收项目是伴随收入的实现而发生的。因此,若经营性应收项目期末余额大于期初余额,则意味着该期收入中有一部分没有产生现金流入,但已计入该期净利润,所以应将经营性应收项目的增加额从净利润中扣除;反之则加回。而在建造合同准则下,收入的确认与应收账款、现金无关,导致净利润与经营性应收项目失去关联关系,按传统方法通过经营性应收项目来调整净利润就失去了意义。

第二,我国施工企业会计披露随意性较大,与现行会计准则并不一致。例如,中国铁建招股说明书重要会计政策和会计估计中建造合同项目下披露:建造合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利(亏损)超过已办理结算价款的列为流动资产之“应收客户合同工程款项”;建造合同工程已办理结算价款超过累计已发生的成本和累计已确认的毛利(亏损)的金额列为流动负债之“应付客户合同工程款项”。再看中化岩土招股说明书会计政策和会计估计中存货项目下披露:本公司累计已发生的施工成本和累计已确认的毛利之和大于累计已办理结算的合同价款的差额为已完工未结算工程,在“存货”中列示;累计已发生的施工成本和累计已确认的毛利之和小于累计已办理结算的合同价款的差额为已结算未完工款,在“预收账款”中反映。从这两份招股说明书来看,虽然同为工程施工行业A股上市公司,但所使用的会计政策有着明显的差异,中国铁建与IAS 11一致,而中化岩土则遵循了核算办法。另一国际性公司中国建筑,虽然其招股说明书没有明确提及披露政策,但资产负债表中在存货项目下列报了“已完工尚未结算款”,在预收账款下列报了“已结算尚未完工款”。这实际遵循的又是我国核算办法的规定。可见,在这一点上,我国施工企业选择性地采用了国内准则和国际准则的规定。

结合上述收入与应收账款确认相分离的问题,可以发现我国核算办法的规定也有其不合理之处。

根据建造合同准则和核算办法的规定,施工企业期末依据完工百分比确认收入,而应收账款和与发包方结算的价款对应,如果工程结算小于发生的成本与毛利之和,那么差额在存货项目下列示。这就意味着已完工但尚未结算的那部分工

程一方面已确认收入,另一方面仍然在存货项目下列示。这显然存在着矛盾,同时也造成如上文所述的收入与应收账款的不一致。如果将这部分差额在应收账款项目下列示,一方面可以避免确认收入而不结转存货的逻辑错误,另一方面可以使收入与应收账款相匹配,也解决了采用间接法编制现金流量表时信息失真的问题。如果工程结算大于发生的成本和毛利之和,按照建造合同准则列示在预收账款项目下。如果前期与发包方已结算的应收账款尚未付清,应收与预收同时挂账将抵销,应收账款的余额小于实际结算的价款,对此报表使用者也难以理解。从经济业务的实质来看,依据经客户确认的工程结算单确认的工程款应该作为应收账款,这一款项不可因发生成本尚未达到客户确认的程度而抵减,对于尚未完工的部分,应作为应付客户的工程款列示在报表中。

解决上述问题的关键在于解决收入确认与应收账款相分离的问题。根据建造合同准则,完工进度的确认有三种方法: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。相比较而言,实际测定的完工进度最具客观性和科学性,但实务中较少使用;而另两种方法均为工程承包方单方面确定的,主观性较强。在资产负债表日,应将所确认的完工进度与发包方进行核实,取得客户认可。一方面,以此作为确认收入的依据,减少了高估收入的可能性,更好地体现收入确认的谨慎性原则;另一方面,获取经客户认可的工程进度确认单,在会计处理上可以作为应收客户工程款列示(应收客户工程款=发生成本和毛利之和大于工程结算价款的差额)。如此,则能够使得所确认的收入与应收账款以及应收客户工程款相匹配,同时可使列报信息更为合理,易于信息使用者的理解。

综上所述,我国现行会计准则在与国际趋同方面迈出了一大步,同时有选择性地引入公允价值计量方法。而在建造合同准则方面,实质性的区别在于收入确认尚未采用公允价值,即承包方的收入确认是一种单方面主观行为,未经客户确认。这造成了收入确认与应收账款不匹配,而列报规定的差异也使我国企业在会计政策选择时出现不统一,所披露信息不便于信息使用者理解。现今,我国工程施工企业的财务管理水平不断进步和完善,信息沟通的方式更加快捷多样,在确认收入时获取客户的确认已经可以实现,因此应当适时地在建造合同准则中引入公允价值的理念,与国际接轨,使施工企业的会计核算更加合理,会计信息更加易于理解。

主要参考文献

1. 马彦坤,甘玉江,谢晖.谈建造合同准则在会计实务中的运用.财会月刊,2008;34
2. 岳永科.建造合同准则实施过程中遇到的若干问题.财会月刊,2011;5
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006