

建造合同会计核算改进思考

邹德军

(广东工贸职业技术学院管理系 广州 510510)

一、建造合同准则中会计核算存在的缺陷

1. 完工百分比法的适用条件不符合一致性原则。建造合同准则对企业在建造业务中使用完工百分比法的条件按照合同类型进行了区分,固定造价建造合同需要具备4项条件,而成本加成建造合同只需要具备其中的2项条件:与合同相关的经济利益很可能流入企业;实际发生的合同成本能够清楚区分和可靠计量。这就使得固定造价建造业务在与合同相关的经济利益很可能流入企业,并能够清楚区分和可靠计量实际发生的合同成本条件下也不能采用完工百分比法进行会计核算。

只有在建造企业能够比较充分估计建造业务成本的前提下才会签订固定造价建造合同,而建造企业很难充分估计建造成本的前提下会签订成本加成建造合同。在成熟的市场环境下,固定造价建造合同也会因为不可预见的合同变更、赔偿、奖励而发生变化。特别是当建造成本远远超出固定造价时,建造方通常能从业主获得一定的经济补偿。而成本加成建造合同中,业主也会约束建造企业的成本,将建造支出控制在一定范围内。因此,固定造价建造合同金额也会发生一定程度的变化。只是相对成本加成建造合同来说,固定造价建造合同金额稳定的程度更高一些。从法律形式上来看,固定造价建造合同与成本加成建造合同有明显区别。从经济实质来看,两者本质上相同。因此,固定造价建造合同与成本加成建造合同采用完工百分比法的条件应该一致,但建造合同准则要求有所差异,导致其会计核算不符合一致性原则要求。

2. 收入确认没有依赖价值形成进度。完工百分比法允许企业在建造过程中按照完工进度确认收入与费用。其中确定完工进度的方法有:①累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例;②已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例;③实际测定的完工进度。建造成本、工作量及测定方法主要是站在建造方的角度来看进度。站在业主的角度来看,建造物的价值体现在建造的价值形成进度。价值形成进度不一定等于建造进度。从业主的角度来看,只有达到一定程度的价值形成进度才是支付建造款项的依据,而建造企业为此付出的成本是达到价值形成进度的手段。可见,在建造业务中收入应该依赖价值形成进度,而建造成本则依赖建造进度。

可见建造合同准则中完工百分比法中收入确认与费用确认所依据的完工进度是建造进度。但在建造经济业务中,建造

方取得收入所依赖的基础是价值形成进度,成本费用支出所依赖的基础是建造进度,两者往往并不一致。

当企业不能采用完工百分比法,且预计能够收回成本的情况下,则按照成本确认收入。当企业不能采用完工百分比法,且预计不能收回成本,则不确认收入。按照建造合同准则的规定,企业在不能采用完工百分比法的条件下收入不可能大于成本,因此在当期不能确认该建造业务的会计利润,而只能确认损失。这样的收入确认完全背离价值形成进度。

二、建造合同准则中会计核算的改进建议

1. 扩大完工百分比法的适用范围。建造企业采用完工百分比法进行会计核算的主要动因是能够在较长建造周期内的各个会计期间确认损益。尽管建造企业管理层主观上希望确认利润,但完工百分比法只是提供了确认利润的可能。当某项具体建造业务的成本超过收入,那么即使采用完工百分比法,也将同样确认损失。既然不论是否采用完工百分比法,建造业务的盈利或亏损都最终会体现出来,而完工百分比法具有将建造业务经济利益较为合理地分布在建造周期内各个会计期间的优势,那么就应该扩大完工百分比法的适用范围。只要与建造合同相关的经济利益很可能流入企业,且实际发生的合同成本能够清楚区分和可靠计量,不论是固定造价建造合同还是成本加成建造合同都应该允许采用完工百分比法进行会计核算。

2. 收入与成本采用不同方法确定完工进度。建造合同准则的完工百分比法要求收入与成本按同一个进度进行核算。在成熟的市场中,建造企业必须首先实现业主所期望的建筑物的价值,才有可能获得建造收入。当建造企业实现了业主建造物的价值,就获得了收取款项的权利。因此,完工百分比法确认的收入应该符合建造物的价值,而不是依附于建造物的成本。如果建造企业的收入确认依据建造物价值形成进度,而成本确认依据建造进度,那就能满足收入符合价值的要求。

上述改进建议可以用分录表示如下:①根据建造物价值形成进度确认收入:借:应收账款——××合同;贷:营业收入——××合同(预计总收入×价值形成进度)。②根据建造物建造进度确认成本:借:营业成本——××合同(预计总成本×建造进度);贷:工程成本——××合同。③建造发生的直接或间接费用:借:工程成本——××合同;贷:银行存款等——××合同。○