

[DOI]10.12315/j.issn.1673-8160.2021.34.023

新收入准则对施工企业会计核算的影响

曹茜淳

(中交路桥建设有限公司,北京 100000)

摘要:本文简略阐述了我国施工企业会计核算现状,介绍了新收入准则在收入时点确认、合同成本确认、成交价格三方面所产生的影响,并从健全完善分工程项目核算体系、强化信息技术的应用、有效整合施工管理和财务管理、规范合同管理流程以及提高财务人员专业素质几方面着手,对新收入准则下施工企业的适应性措施进行了详细分析,旨在为相关研究人员提供参考。

关键词:施工企业;新收入准则;会计核算

自新收入准则发布和实施之后,我国施工企业的会计核算以及财务管理工作都面临着巨大的变化,但从目前来看,部分施工企业并没有从意识层面加强对于新收入准则的重视,这导致其在进行会计核算时始终面临着一定的不利因素,基于此,有必要对其展开更为深层次的探究。

一、施工企业会计核算新旧收入准则的区别

(一)收入确认模型的变化

施工企业原根据《企业会计准则第15号——建造合同》准则,按完工百分比法确认建造合同收入。在完工百分比法下,施工企业项目毛利为建造合同预计总收入减去预计总成本后乘以完工百分比,此方法旨在平稳实现工程项目各期间利润,避免毛利率剧烈波动对公司生产经营产生不利影响。

新收入准则将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型,适用于所有与客户之间的合同产生的收入,并要求按照五步法模型来确认收入,其核心原则为企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品和服务的模式,确认金额应当反映企业预计因交付该商品和服务而有权获得的金额。施工企业按照五步法模型来确认建造合同收入,具体为:第一步,识别客户合同;第二步,识别履约义务;第三步,确定交易价格;第四步,将交易价格分摊至履约义务;第五步,履行履约义务并确认收入,并注意区分:在某一段时间段内确认收入还是在某一时点确认收入?若在一段时间确认收入,采用投入法还是产出法确认履约进度?对于施工企业而言,实务中通常采用成本完工百分比来确认履约进度^[1]。

(二)会计科目设置的变化

(1)新增8个一级会计科目:合同资产、合同取得成本、合同履约成本、合同负债、合同资产减值准备、合同取得成本减值准备、合同履约成本减值准备、应收退货成本。删除了2个一级会计科目:工程施工、工程结算。

(2)新增1个二级科目:预计负债—应付退货款、

预计负债—合同预计损失。

(3)新增1个中间科目:合同结算—收入结转、合同结算—价款结转、合同结算—质量保证金。

(4)新增2个列报科目:合同资产、合同负债。

(三)账务处理的变化

(1)实际发生工程成本的账务处理。新准则下,借记合同履约成本,贷记原材料、应付职工薪酬等;旧准则下,借记工程施工,贷记原材料、应付职工薪酬等。

(2)确认收入、结转成本的账务处理。新准则下,确认收入、结转成本分为两笔记账凭证,一是借记合同结算—收入结转,贷记主营业务收入,二是借记主营业务成本,贷记合同履约成本;旧准则下,确认收入、成本仅为一笔记账凭证,借记主营业务成本、工程施工—合同毛利,贷记主营业务收入。

(3)与客户结算的账务处理。新准则下,借记应收账款,借记合同结算—质量保证金,贷记合同结算—价款结转,贷记应交税费—应交增值税(销项税);旧准则下,借记应收账款,贷记工程结算,贷记应交税费—应交增值税(销项税)。

(4)计提合同预计损失。新准则下,借记主营业务成本,贷记预计负债—合同预计损失;旧准则下,借记资产减值损失—合同预计损失,贷记存货跌价准备—合同预计损失准备^[2]。

(四)报表列报的变化

期末,根据施工企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示为合同资产或合同负债,即合同结算科目借方余额作为合同资产列报,同时,根据其流动性,摊销期限超过一年的合同资产在其他非流动资产项目列示;合同结算贷方余额作为合同负债列报,根据其流动性,结转期限超过一年的合同负债在其他非流动负债项目列示。

(1)新准则要求同一合同下的合同资产和合同负债要以净额列示,旧准则无此要求。

(2)新准则要求已完工未结算在合同资产项目

列报,旧准则在存货项目列报。

(3)新准则要求已结算未完工和预收账款在合同负债项目列报,旧准则在预收账款项目列报。

(4)新准则要求亏损合同预提的合同预计损失在预计负债项目列报,旧准则作为存货跌价准备抵减存货账面余额,在存货项目列报^[3]。

二、新收入准则对施工企业会计核算的影响

(一)收入时点确认

对于新收入准则来说,传统准则中所包含的报酬与风险转移已经被控制权的转移所替代。对施工企业而言,新收入准则的实施对会计核算产生的影响主要体现在收入时点确认方面。在施工合同正式生效之后,施工企业应当在合同开始日判断在某一时段确认收入还是在某一时点确认收入。若满足以下三条标准的任何一项,则应判断为在某一时段确认收入,否则,则应视为在某一时点确认收入。一是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;二是客户能够控制企业履约过程中在建的商品;三是企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途,并且在整个合同期间内该企业有权就累计至今已完履约部分收取款项。因此,施工企业的财务人员应当针对各个时间节点上所具有的履行履约义务展开更为深层次的分析工作,并加强对于控制概念的深入理解,全面探究控制权转移的具体情况,进而在此基础上进行科学判断,保障其判断的准确性以及收入确认的合理性^[4]。

(二)合同成本确认

除了收入时点确认以外,新收入准则的执行还会影响施工企业的合同成本确认。新收入准则对于合同成本的规定呈现出较高的复杂性以及详细性,在实际对其进行实施时还对合同履行成本以及合同取得成本两个概念进行了增设。这意味着新收入准则的实施进一步强化了对于合同的规定,而在合同成本资本化方面也同样面临着更加严格的要求。在执行新收入准则的过程中,若是在合同处理阶段产生了其他支出也需要在成本中实现对其的记录,以施工企业奖励市场开发部门奖金为例,由于属于为取得合同发生的增量成本,且施工项目建设期一般都超过一年,故应将其作为合同取得成本,计入合同取得成本科目。基于此,施工企业需要对新收入准则在合同成本方面所做出的相关规定进行更加全面和深入的了解,并对会计科目设置和计量标准进行详细分析,以从根本上为合同成本能够资本化提供充分的保障。

(三)交易价格确认

旧准则下,工程施工合同有效价与变更索赔收入之和为项目预计总收入,但执行新收入准则后,施工企业需对合同约定收款时间及合同扣留的保证金

比例进行分析,分析合同是否存在延期支付条款及扣留的保证金比例是否符合行业标准,以此判断是否存在重大融资成分。实务中,一般延期收款期限超过一年的、扣留质保金比例超过3%的,需要单独考虑融资成分,体现出货币的时间价值。施工企业在确认预计总收入时,应剔除重大融资成分金额,即按照客户在取得商品控制权时以现金支付的应付金额来确定交易价格。融资成分确认的利息收入,计入财务费用-利息收入科目,与主营业务收入分开列报。新收入准则下确定交易价格需要考虑可变对价、非现金对价、重大的融资成分和应付客户对价,使交易价格的确认更加复杂,对财务人员的职业判断及专业胜任能力也提出来更高的要求。

三、新收入准则下施工企业的适应性措施

(一)健全完善分工程项目核算体系

为了帮助施工企业更好地适应新收入准则,施工企业应当建立健全和完善的分工程项目核算体系。在实施过程中,施工企业可以由公司对各项目的银行账户进行统一管理,并通过对公司财务记账软件的应用,基于分区域、分项目、分施工单元对合同结算以及合同履行成本等相关科目进行设置。此种模式实现了对全部工程项目的统筹管理,但也存在一定的局限性,会削弱施工项目经理原来的权利,进而对其积极性产生负面影响。除此以外,施工企业还可以为每一个施工项目各自设置单独的银行账户,并利用财务记账软件对具体施工项目进行记账端口的设立,负责项目的财务人员自行进行记账以及出具项目报表。灵活应用这种方式能够在原有的基础上达到扩大项目经理的权利,有助于进一步调动项目经理的主观能动性,但其在应用的过程中势必会降低公司集中调度的成效。上述所阐述的两种核算模式优缺点并存,施工企业应当综合考虑各方面影响,结合实际情况选择能够与企业发展相适应的模式。

(二)强化信息技术的应用

除了要健全完善工程项目核算体系之外,施工企业在新收入准则下还应当强化对于现代化信息技术的应用。新收入准则的发布和执行可以进一步保障企业信息质量以及提高信息透明度,有效强化各企业之间收入信息的可比性。基于此,在当下信息技术水平不断提升的过程中,施工企业需要切实发挥信息传递速度快以及及时性强的优势,助力财务管理和会计核算的高质量发展。此举既能够促使财务人员高效率地完成工作,还能够从源头上为会计信息的精确性以及真实性提供保障,其所产生的财务信息数据可以为施工企业领导者与管理层提供参考,进而在此基础上进行科学的判断和决策。

信息技术有助于促进企业内部经济效益的进一

步提升,并为后续工作的高质量开展创造良好的条件。施工企业需要强化现代信息技术的应用,并搭建切实有效的办公平台,该平台主要包含两方面的功能。一方面是能够实时动态地对财务人员当下的工作进度以及完成情况进行查看,另一方面则能够提升信息资源共享的效果,让各部门加强交流和沟通,一旦产生财务问题或是发现风险隐患,公司员工可以第一时间向上汇报,管理层及时给出妥善的解决策略。因此,施工企业应当加强对会计核算信息化的重视,结合自身的实际对信息化办公软件进行开发和应用。为适应新收入准则的核算要求,施工企业需要详细和精准地进行成本费用的划分,相关人员需要合理利用财务信息技术记录和登记会计成本核算的具体对象,详细记录资金的流入以及流出情况,强化资金管理,降低财务风险^[5]。

(三)有效整合施工管理和财务管理

在颁布和实施新收入准则之后,其对于会计信息有了更加明确的把控,不仅要求财务人员以积极的工作态度投入到财务管理,同时还要实现财务管理和施工管理的高效整合。在实际进行项目招标和合同签订的过程中,应当全方位落实对各种风险的分析和管理工作,并将风险管理融入财务管理当中。财务人员应熟练掌握新旧准则在会计核算上的区别,对现有的会计核算流程进行优化完善,准确辨别收入、成本的确认及重大融资成分的考虑,体现出自身业务水平对企业价值创造力的影响,共同促进施工企业会计核算工作的持续平稳进行。

(四)规范合同管理流程

新收入准则的颁布和执行进一步提高了对合同的要求,所以应当加强对合同本身规范性与合理性的重视。施工企业在对合同内容进行设计时应当将多方面的因素有效结合起来,不可以仅仅进行单一规定的设置,而是要综合具体业务的决策变化对部分动态化的规则展开针对性地设置,这样便能够尽量为施工建造合同的有效性和准确性提供保障。此外,施工企业在审核合同条款时,应当针对其当前现有的业务展开详细和全面的认识,并在此基础上进行科学合理的分析,以确保在合同签订时能够融合执行新收入准则的相关条款。

(五)提高财务人员专业素质

财务人员是新收入准则的直接执行者,所以其自身的专业能力和专业素质将会直接影响其实际执行情况。在日常工作实践中,财务人员要充分利用自己的专业知识和职业经验,对日常会计事项的处理进行准确的判断与选择。首先,财务人员要树立会计职业判断观念。在以往的会计实践中,财务人员讲究遵循传统、排斥判断,遇到问题请示领导,领导让怎么处理就遵循办理。我国会计改革的最终目

标是实现与国际会计的协调与趋同,提供真实可靠、公允可比的财务会计信息是每一位财务人员共同努力的目标。新收入准则的实施,要求财务人员要基于合同条款的设置进行判断,准确列报各期收入、成本和费用。其次,财务人员要加强学习,不断提升自身综合素质,努力把自己打造成知识广博的复合型人才。施工企业也要定期组织会计准则的培训和财税知识的讲解,汇编整理实操案例并进行分享,帮助财务人员在不断学习和实践中提高对政策的领会、对准则的运用及对制度的贯彻执行,使之成为开展会计职业判断的利器。再次,财务人员还要加强实践运用,着力提高解决问题的能力。施工企业应大力提倡财务人员与业务部门的融合,使财务人员能从经济业务的记录延伸到经济业务的管理中去,熟悉业务场景、看清业务实质,从而提高分析判断的综合能力。最后,财务人员应坚守职业道德底线,坚决杜绝各种违法乱纪行为。如:未经审批擅自处理或转移项目资产、提前或延期确认合同成本、无发票或不合规费用报销入账等。总之,财务人员应具备扎实的理论基础、良好的职业道德、以及对新形势的敏感性分析。

四、结语

综上所述,若想真正保障新收入准则的高质量落实,企业则势必要采取相应的适应性措施,结合新收入准则对于施工企业会计核算所造成的各方面影响,不断对其所开展的各项工作进行优化调整,这对于施工企业会计核算以及财务管理实效性的提升有着积极的促进作用。因此,相关研究人员应当加强对于该方面的重视程度,进而为企业的平稳发展提供支持。

参考文献

- [1]梁少军.探析新收入准则对建筑施工企业会计核算的影响[J].行政事业资产与财务,2021(5):82-83.
- [2]王涵颐.新收入准则对施工企业会计核算与财务管理的影响[J].中国民商,2021(5):147,152.
- [3]陈海艳.新收入准则对施工企业会计核算与财务管理的影响及完善措施[J].财经界,2020(14):178-179.
- [4]帅琳.新收入准则对施工企业财税影响及应对措施探析[J].中国市场,2021(23):140-141.
- [5]江杨.新收入准则下施工企业会计核算受到的影响及应对思考[J].首席财务官,2020(4):126,128.

作者简介:曹茜淳(1984-),女,湖南澧县人,大学本科,管理学学士,中级会计师,研究方向:施工企业会计核算、施工企业合并财务报表。