

【DOI】10.12315/j.issn.1673-8160.2022.19.030

新收入准则下工程总承包企业的应对措施

陈 若

(江西省建筑设计研究总院集团有限公司,江西 南昌 330046)

摘要:近年来,工程总承包业务已逐渐成为建筑业市场上主流的项目组织实施形式,由于国内EPC市场竞争已呈白热化状态,境内总承包商纷纷开拓海外EPC业务。旧收入准则已不再适应现代EPC项目财务管理需求,为此我国财政部汇集多方专家学者进行深入研究探讨,于2017年印发了《企业会计准则第14号——收入》,确立了“五步法”收入确认模型。新收入准则与国际会计准则全面接轨,以满足现代EPC项目财务管理国际化的需要。本文通过新旧收入准则的对比,深入分析旧准则存在的问题,以及新收入准则的变化,并提出相应的应对措施。

关键词:工程总承包;新收入准则;财务管理

在新收入准则颁布之前,工程总承包业务(以下简称“EPC”),EPC项目的收入确认主要依据2006年财政部印发的《企业会计准则第14号——收入》与《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“旧准则”),旧准则明确EPC合同收入应采用建造合同准则中的完工百分比法来确认合同收入。然而现代EPC项目已呈现出“建设周期长、业务类型多、技术含量高”等特点,旧准则的收入确认方式已不能满足现代EPC项目的复杂情况。基于以上情况,我国财政部汇集多方专家学者进行深入研究探讨,于2017年印发了《企业会计准则第14号——收入》(以下简称“新收入准则”),确立了“五步法”收入确认模型。新收入准则取消了建造合同准则,提出“五步法”为合同收入确认的统一原则,充分强调对合同的辨识及运用,为新时代EPC合同收入的确认提供更为科学合理的准则指引。

一、旧准则下EPC合同收入确认存在的问题

(一)合同收入确认方式不统一,降低了财务会计信息的质量

由于EPC合同通常由建筑安装合同、设备采购合同、技术服务合同三部分组成,并且这三部分合同交付周期各不相同,毛利率也存在较大差异,各企业对EPC合同收入的处理主要分为两类:

一类是依据旧准则中第七条关于一组合同合并为单项合同的相关规定,将EPC合同整体作为一个建造合同进行收入确认。

另一类将设备采购合同、技术服务合同依据旧准则中关于企业销售商品、提供劳务服务和转让资产所有权或使用权取得的收入进行核算,而建筑安装合同采用建造合同准则进行核算^[1]。

因此,在确认EPC合同收入及成本时各企业财务人员选择的收入确认方式将对财务指标产生较大差异,进而影响财务会计的信息质量。

(二)EPC合同完工进度受主观因素影响,收入、利润指标失真

根据旧准则的完工百分比法,EPC合同收入的计量方法主要分为三种:一是已完合同工程进度占合同总工程进度的百分比;二是已发生工程劳务占EPC项目劳务总量的百分比;三是已确认实际发生EPC工程成本占预计合同总成本的百分比。然而现代EPC项目具有“建设周期长、业务类型多、技术含量高”的特点,EPC合同预计总收入及总成本随时都在发生变化,根据准则要求应当及时对建造合同的总收入和总成本进行调整。但在实际工作中,项目工程人员无法及时调整预计总收入和总成本,而业务人员对建造合同的调整重视程度有限,完工进度无法准确体现,可能存在人为调节完工进度的情况,严重影响财务信息的质量^[2]。

(三)财务会计信息披露存在问题

根据旧收入准则中建造合同的规定,对于EPC项目的合同成本与收入、工程结算及应收款项的账务处理及列报规定,在EPC项目建设过程中将项目利润体现在资产科目与负债科目,而实际产生的项目的各项成本费用无法结转,滞留在资产类科目下工程施工的科目之中,导致企业的资产与负债总额大幅虚增。另外,就准则下EPC合同中各项变更,特别是超过合同结算的部分收入,在项目竣工决算前无法确认企业收入,为企业调整财务报表各项留下了政策空间,使得财务报表无法真实准确反映企业经营成果,影响会计信息质量,导致报表使用者无法捕捉企业准确的财务状况,影响决策的准确性。

二、新收入准则下EPC合同收入确认的改进

(一)新收入准则下EPC合同收入确认的新方法

1. 统一EPC合同收入确认标准

统一EPC合同收入确认标准,运用“五步法”建立EPC合同收入确认模型。新准则将旧准则下两类

收入标准进行合并统一,废除旧准则下风险报酬的变更作为收入确认的依据,明确以控制权转移为合同收入确认时点的标志;取消了劳务、服务、商品等收入类别的界限,要求在客户取得资产真正的控制权时作为确认收入的依据。并运用“五步法”构建收入确认模型,通过甄别EPC项目合同中各项业务,明确EPC合同中的单项履约义务,将采购、设计、施工三大板块的合同金额进行明确,并将每个节点价格分摊至各个板块之中,使得报表使用者可以清晰明了的了解EPC项目中各大板块收入确认情况。“五步法”模型的确立为各类经济活动确认收入提供了明确的规范和指引,自此EPC合同收入的确认不再受商品销售、建筑安装和技术服务的销售业务类型进行区别,统一了收入确认的标准,解决了旧准则下收入确认方式不统一带来的相关问题,但同时财务人员合同识别能力提出了新的要求^[3]。

2.明确EPC合同的履约义务,统一收入确认方式

根据新收入准则规定,当销售企业向产品购买方承诺的商品或服务需满足以下条件:一是购买方能够从该商品或服务本身或从该商品或服务与其他易于获得的相关资源共同使用中获益;二是销售方向购买方转让该商品或服务的各项承诺条款能够与合同中其他承诺条款单独区分,则可认定为明确的可区分履约义务。因此,EPC项目合同通常可分为技术服务、设备销售、建筑安装三类履约义务。

而收入确认方式应根据收入确认时点即商品控制权的转让时间来确定,履约义务收入确认时点根据以下条件将履约义务分为某一时段的履约义务和某一时点的履约义务。第一,购买方能够在销售方履约过程中随即取得并消耗企业履约所带来的相关经济利益;第二,购买方能够控制销售方在履约过程中在建的产品;第三,销售方在履约过程中的产品具有实际的不可替代性,且在合同期间内,销售方具备就已完工或已履约合同部分收取合同款项的权力。因此,EPC项目合同中设备采购合同应作为某一时点的履约义务,当收到设备采购合同价款时或购买方完成设备验收时确认收入,即当购买方取得设备的实质控制权时确认收入;而技术服务和建筑安装应作为某一时段的履约义务,销售方应当在合同约定工期内按照项目的实际履约进度确认合同收入。

(二)以合同履约进度替代完工进度,提高收入计量的准确性

新收入准则针对某一时段履约义务采用合同履约进度确认收入,并提出以投入法和产出法确认合同履约进度,并针对合同中可变对价制定了详细具体的估价方法,合同销售方可采用以下两种测算方法对预期有权取得的合同对价金额。一种是期望值估计法,即预期能够取得的合同收入的金额范围内

按一定概率进行加权平均所测算的合同总额;另外一种寻找最有概率取得合同价款作为合同预计总收入,即在整个合同执行中最最有可能产生的取得的合同总收入的单一结果。若销售方对合同的履约进度实在无法合理预估的,则预计所有已经发生的合同成本能够自购买方获取合同收入,按照已经发生的相关合同成本金额作为收入确认依据,直到合同总价款和合同履约进度能够合理识别为止^[4]。这样可以解决由于信息不对称导致EPC合同收入完工进度调整不真实情况,并针对EPC各项奖励、索赔等合同变更事项,明确了不同情况下的财务处理,提高了财务信息质量。

(三)财务会计信息披露更加精细化

依据新收入准则,会计科目体系中将设置“合同资产”以及“合同负债”两个全新的科目,工程总承包商应根据自身履约义务与客户债权债务关系披露该科目余额,各项合同中的资产、负债、减值应在总合同中标明,附注除披露原准则要求外,增加与收入确认、计量相关的成本预算、财务信息、合同条款及国家政策,针对新收入准则确定过程总所做的重大判断应予以说明,披露的内容更加复杂化、精细化。

三、新收入准则下总承包商的应对措施

(一)管理层应主动学习,实现新旧收入准则的平稳过渡

由于新收入准则在旧准则的基础上进行变革,实现了收入确认、收入计量、报表列报标准的统一,而现代EPC项目合同金额较为巨大,建设周期较长且技术含量复杂,因此新收入准则的变化对总承包商的财务管理带来巨大的挑战,管理层应深入学习新收入准则文件内容,主动、全面了解新收入准则,大力宣贯新收入准则带来的变化,积极应对,实现新收入准则应用的平稳过渡。

(二)加强企业内部协作,合理确认收入指标

新准则执行的核心是企业与业主签订的合同,工程总承包商在合同订立伊始到项目竣工结算之后都牵涉到企业各个部门,需加强企业内部之间的协作。财务人员应参与EPC项目全生命周期管理,项目承接前财务人员因参与整个项目的运作,提供专业财务及税务支持,保障项目合同利润^[5]。项目执行过程中,让财务人员应协助业务人员合理判断工程履约进度,确保履约进度确认合理有效,进而保障收入指标合理确认。项目结算时,财务人员应根据合同及各项签证单,确保合同变更部分得到正确核算,保障EPC合同收入的确认合理合规。

(三)完善EPC合同管理制度,确保新收入准则的正确实施

新收入准则将所有的工作重点都转移到合同本身,而EPC总承包合同较单纯的销售、采购等合同复

杂多变,往往存在较多的特殊因素将导致履约义务无法准确识别。因此,企业应当建立科学合理的EPC合同管理制度,在合同签订时财务人员应与业务人员就应与法务人员一起参与合同条款的拟定和谈判,加强合同条款的审核,以新收入准则的要求指导合同条款审视和梳理,使合同能精确反映商业实质,为EPC合同收入的确认提供有效的书面证据,有效降低EPC项目的税务风险。同时,使财务人员深入了解合同内容,在项目实施过程中可以更好地了解EPC项目实施进度,更好地履行监督与核算,及时发现异常数据并及时反映给项目负责人员,进一步提升EPC项目管理水平,确保企业价值实现。

(四)积极推行预算管理,合理控制成本

新收入准则中EPC项目发生的合同履行成本和取得成本在符合条件时应作为企业的一项资产,在收入摊销时进入当期损益,加之新准则对资本化和费用支出作出明确规定,更要求企业应加强成本管控力度,EPC项目涉及设计、采购、施工等多项业务的成本核算,企业应制定科学的预算管理目标,加强成本预算的实施力度,设计行之有效的绩效考核机制,提高项目人员的责任意识,辅以严格的预算执行监督机制,确保预算管理工作有效进行,从而合理控制成本,提高EPC项目工程毛利,提升企业项目管理水平。

(五)提升财务人员的专业素质,完善财务信息系统

新收入准则的实施,特别是“五步法”模型的规定,运用到更多的职业判断,使得收入确认过程更具有主观性,收入、成本、利润财务指标的确认将引起审计部门的格外的关注,这对总承包商财务管理水平提出了更高的要求。加之EPC合同自身的复杂性,财务管理的水平将极大地影响总承包商的运营管理水平,为此加大财务团队建设,提升财务人员职业素养是十分必要的。

另外,总承包商应借助信息技术手段,搭配专业的EPC管理信息系统,对项目执行过程中各项财务信息进行收集整理,为新收入准则提供必要的数据及支持,将财务人员从繁杂的核算事务中解放出来,充分发挥财务人员的管理职能,为管理层进行决策提供准确及时的财务信息。

(六)加强绩效考核,建立考核指标体系

过去对EPC项目的考核普遍采用打混仗、大锅饭的绩效考核模式,无法在EPC项目实施过程中对各个模块进行精细化管理,管理模式非常粗糙,随着新收入准则的实施,提出识别履约义务的工作方法,促使EPC合同进行拆解,促使财务管理深入EPC项目各个环节,针对不同板块采用不同的绩效考核体系,进而实现财务的价值创造功能^[6]。

四、结语

综上所述,新收入准则的全面实施代表我国的会计制度得到进一步完善。新收入准则提出了EPC合同收入确认的新方法;以合同履行进度替代完工进度,提高收入计量的准确性;使得财务会计信息披露更加精细化。新准则的变化解决了旧准则的诸多问题,但同时也对工程总承包企业带来极大的冲击与挑战。因此,企业若想很好的掌握新收入准则的内在逻辑,充分实施新收入准则中要求的各项要求,就必须加强学习;强化内部协作,明确确认收入的指标;完善EPC合同管理制度;积极推行预算管理,合理控制成本;提升财务人员的专业素质,完善财务信息系统;加强绩效考核,建立考核指标体系。只有这样才能进一步提升工程总承包项目管理水平,进而促进企业乃至行业财务管理水平的提升,最终发挥财务价值创造的功能。由于新收入准则实施不久,作者缺乏全流程的工程总承包项目的财务数据,因此只能依据现有的理论性知识及过往的总承包管理经验进行推演与分析,缺乏对企业执行过程中产生的财务信息进行深入的研究与挖掘,存在诸多偏颇。随着新收入准则的全面推进,相信不久的将来会有更多的专业人士对新准则进行研究,为制定更为针对性的行业操作指导意见提供参考。

参考文献:

- [1]何佳.新收入准则对建筑业财务核算及外部审计的影响研究[J].企业改革与管理,2021(17):215-216.
- [2]钟丽珍.新收入准则下建筑企业财务管理实务处理分析[J].中国中小企业,2022(5):104-106.
- [3]李燕娥.探究新收入准则对建筑业财务核算及外部审计的影响[J].科技经济市场,2021(7):81-82+84.
- [4]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(8):146-151.
- [5]成银连.浅析新收入准则的变化及其对会计核算的影响[J].会计师,2019(13):20-21.
- [6]黄刚.刍议新收入准则的变化及其对会计核算的重要影响[J].中国管理信息化,2021(19):25-26.