

Analysis on the Principles and Conditions of Accounting Revenue Recognition of Construction Enterprises

Yi Liu

Sichuan Fourth Construction Co., Ltd., Chengdu, Sichuan, 610000, China

Abstract

With the continuous development of China's society and economy, the accounting of income has gradually become more complicated. The revenue recognition of construction companies is very special. The characteristics of construction projects are: large volume, high cost, long construction period, etc. The completion percentage method of construction contract is the most important method to recognize the income of construction enterprises. Under the current standards, combined with the completion percentage method of construction enterprises, this paper discusses some principles and applicable conditions of accounting income, as well as a brief analysis of the relevant matters that should be paid attention to in the recognition of income under the new standards.

Keywords

standards; accounting income; construction enterprises; percentage completion method

Fund Project

This paper is funded by the school-level research project fund of Anhui Wenda Information Engineering College: Research on the Innovation of Enterprise Financial Management Mode from the Perspective of Big Data—Based on the Perspective of Cloud Accounting Financial Shared Service Center (Project No.: XSK2018B07); research results of School-level Quality Engineering of Anhui Wenda Information Engineering College—Funded by the Excellent Resources Sharing Course Project Fund: "Finance Management" (Project No.: 2017xjp04).

浅析建筑施工企业会计收入确认的原则和条件

刘谊

四川省第四建筑有限公司, 中国·四川成都 610000

摘要

随着中国社会经济的不断发展,收入的核算逐渐复杂化。而建筑施工企业的收入确认更是非常特殊的,其建筑施工项目的特点是:体积大、造价高、建设周期长等等。建造合同完工百分比法是建筑施工企业收入确认的最重要方法,本文旨在现行准则下,结合建筑施工企业完工百分比法,探讨会计收入的一些原则和适用条件,以及浅析在新准则下确认收入应注意的相关事项。

关键词

准则; 会计收入; 建筑施工企业; 完工百分比法

基金项目

本文系安徽文达信息工程学院校级科研项目基金资助:大数据视野下企业财务管理模式创新研究——基于云会计财务共享服务中心的视角(项目编号:XSK2018B07);安徽文达信息工程学院校级质量工程——精品资源共享课项目基金资助:《财务管理》(项目编号:2017xjp04)研究成果。

1 现行准则下收入的定义、确认原则和条件

收入是指企业在日常活动中所形成的、会导致所有者权益增加的、非所有者投入资本的经济利益的总流入,包括销售商品收入、劳务收入、让渡资产使用权收入、利息收入、租金收入、股利收入等,但不包括为第三方或客户代收的款项。

收入按企业从事日常活动的性质不同,分为销售商品收

入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。收入按企业经营业务的主次不同,分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动所实现的收入。其他业务收入是指企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动实现的收入。

按照现行收入准则规定,销售商品收入同时满足下列条

件的,才能予以确认:

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。

(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制通常情况下,企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权,也不再对售出商品实施有效控制,商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方,应在发出商品时确认收入。

(3) 收入的金额能够可靠地计量。

收入的金额能够可靠地计量,是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理估计,就无法确认收入。企业在销售商品时,商品销售价格通常已经确定。但是,由于销售商品过程中某些不确定因素的影响,也有可能存在商品销售价格发生变动的情况。^[1]在这种情况下,新的商品销售价格未确定前通常不应确认销售商品收入。企业通常应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额;合同或协议价款延期收取具有融资性质时,企业应按应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额;已收或应收的价款不公允的,企业应按公允的交易价格确定收入金额。

(4) 相关的经济利益很可能流入企业。

相关的经济利益很可能流入企业,是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性,即销售商品价款收回的可能性超过50%。企业在确定销售商品价款收回的可能性时,应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行分析。企业销售的商品符合合同或协议要求,已将发票账单交付买方,买方承诺付款,通常表明满足本确认条件(相关的经济利益很可能流入企业)。如果企业判断销售商品收入满足确认条件确认了一笔应收债权,以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时,不应调整原确认的收入,而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差,或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损,资金周转十分困难;或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等,就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况,不应确认收入。

(5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

通常情况下,销售商品相关的已发生或将发生的成本能

够合理地估计,如库存商品的成本、商品运输费用等。如果库存商品是本企业生产的,其生产成本能够可靠计量;如果是外购的,购买成本能够可靠计量。有时,销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计,此时企业不应确认收入,已收到的价款应确认为负债。

2 结合建筑施工企业,探讨收入确认的原则和条件

结合建筑施工企业,探讨收入确认的原则和条件。建筑施工企业既属于销售商品(其产品为房屋建筑物),又属于劳务密集型行业。因此最能说明问题。建筑施工企业的主营业务收入是建造合同收入,其他业务收入是销售产品或材料、提供作业或劳务、让渡资产使用权等。^[2]

建造合同是(企业会计准则第15条),指为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资产而订立的合同。建造施工企业签订的建造合同主要指、房屋、道路、桥梁、隧道、水坝等建筑物。特点是:

(1) 先有买主,后有标的。建造资产的造价在签订合同时已经确定。

(2) 建设周期长,一般都在3-5年左右。

(3) 所建造资产的体积大、造价高。签订双方重视程度高。

(4) 建造合同一般为不可取消的合同。

建筑施工行业最常见的收入和成本确认方法,是根据工程完成的百分比来结转收入和成本,通过采用这样一种方法将能够有效准确地反映出工程项目实际情况,即完工多少,结算多少收入和成本。建筑施工企业签订的建造合同主要指房屋、道路、桥梁、隧道、水坝等建筑物。收入的特点如下:

一是收入从企业的日常活动中发生,而不是从偶发的交易或事项中产生的,如:建筑施工企业承包工程、销售产品或材料、提供机械作业或运输作业劳务取得的收入等。

二是有些交易或事项虽然能为企业带来经济利益,但不属于企业的日常活动,其流入的经济利益是利得,而不是收入,如出售固定资产等。

三是收入可能表现为企业资产的增加,也可能表现负债的增加。

四是收入能导致所有者权益的增加。

建筑施工企业收入核算的关键在于建造合同收入,当实

际施工中工程项目签订协议之后,此时工程预算以及预计工程总成本往往会通过生产施工部门送到财务部门,在项目成本真实发生后,根据合同约定可以办理结算,企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方(也就是甲方)。且根据合同相关结算规定,该存货实际已属于业主,企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制。此时财务部门就能按照合同约定,根据工程总成本和已经发生的成本计算出完工进度,进而确认收入。

此时,成本收入的金额能够可靠地计量,则按照:当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度-以前会计期间累计已确认的收入。

例如,某建筑公司与甲公司签订了一项施工合同,合同内容为承建一栋办公大楼,其总造价为3000万元,合同规定的期限为3年,若第一年完工进度为30%,第二年完工进度为70%,合同预计总成本为2400万。第三年该办公大楼全部完工,累计合同成本为2550万。

计算:第一年,确认的合同收入为3000万×30%=900万。

确认的合同毛利为(3000万-2400万)×30%=180万

确认的合同费用为900-180=720万

账务处理:借:主营业务成本 720

工程施工-合同毛利 180

贷:主营业务收入 900

按照收入确认的原则和条件,计量施工企业成本与收入需要对两种情况进行区分,其一就是对能够可靠回收成本的分析,如果预计相关的经济利益很可能流入企业,那么就根据能够收回的实际合同成本来确认合同收入,其二就是当预计合同成本无法全部收回时,即不能满足预计相关的经济利益很可能流入企业,那么当成本发生时就应当将其作为合同费用,不能将其确认为合同收入。可以区别以以下情况进行会计处理:

例如:某建筑公司与客户签订了一项总金额为100万元的建造合同。第一年实际发生工程成本60万元,双方均能履行合同规定的义务,但华西建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠确定。

第一种情况,由于该华西建筑公司不能采用完工百分比法确认收入,但相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计

量。由于客户能够履行合同,当年发生的成本均能收回。所以公司可将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用,当年不确认利润。

账务处理:借:主营业务成本 600000

贷:主营业务收入 600000

第二种情况,如果该华西建筑公司当年与客户只办理价款结算50万元,其余款可能无法收回,在这种情况下,该公司只能将50万元确认为当年收入,10万元不能满足相关经济利益很可能流入企业,应确认为当年的费用。

账务处理:借:主营业务成本 600000

贷:主营业务收入 500000

工程施工-合同毛利 100000

以上,即是用建筑施工企业为例,来说明现行准则下,会计收入核算的原则和条件。

3 新准则对于现行准则在收入确认上的差异

以上,现行会计准则从这五个方面阐述了经济活动的收入确认原则。而自2017年,财政部发布了《企业会计准则第14号——收入》(财会〔2017〕22号),将于2020年1月1日起在中国正式实施。自2021年1月1日起,在执行企业会计准则的非上市企业施行。

在新的会计准则中,对收入确认的前提提出了更高且更具体的要求,需要从一个大前提和五个小前提出发。这里的大前提是说客户对商品进行控制的时候就应及时进行收入确认工作,客户对商品的控制行为是指客户能够主导使用商品的行为,同时还能够获得与该商品有关的几乎全部的经济利益,也有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。五个收入确认的小前提当中,第一个小前提是各合同方已经批准该合同,并承诺履行合同中的义务,第二个小前提是在合同中明确规定合同各方关于转让商品方面需要行使的权利和履行的义务,第三个小前提是在合同中明确规定合同各方关于转让商品方面需要支付的条款,第四个小前提签订的合同具有商业实质,第五个小前提是对价很可能收回^[1]。

对比现行收入确认准则,新准则有以下三个优点:

(1) 表述更加清晰

新的收入准则中对控制权转移的概念比较清晰,因为商品出现控制权转移的情况是在客观场景下进行的,比如,

当采购方签收商品时,销售方就无法对商品进行控制,所以此时采购方拥有控制的权利,同时采购方也无法否认自己不具有控制权利,所以按照控制权的概念进行收入确认更具优势。

(2) 统一确认原建造合同收入确认模型

仍是以建筑施工单位为例。旧的收入准则中将建造收入确认模型单独表述形成建造合同准则,在建造合同准则中并没有涉及按照风险和报酬转移作为收入确认时点方面的内容,只是提出按照完工的进度进行收入确认。这是因为在施工期间,对于工程的风险和报酬转移不容易根据施工进度判断,如果在完工时对工程的风险和报酬转移进行收入确认,则无法体现权责发生制的精神。

如果按照控制权转移的方式,就能够统一建造收入确认模型与其他收入确认模型,便于会计、审计人员进行收入确认工作,根据工程的进度与投入的内容就能够判断出业主方对工程的控制权,工程的收入以及对普通物料进行销售等内容与收入确认的前提不相矛盾。

建筑施工企业在新的会计准则下,衡量工程完工进度的方法与旧会计准则有所不同,使用的是投入法和产出法进行确认,按照企业约定的投入来确认工程的完工进度或者从业主方获得的商品价值来确定,这与控制权的转移对收入确认时点的判断有异曲同工之妙,从而贴切地反映出实际情况。^[4]

(3) 新会计准则中的收入确认注重对合同的判断

一是在新的会计准则中,需要合同各方批准之后再继续进行收入确认,而且需要具有商业实质行为,所以会计人员需要了解交易合同的内容,并判断收入确认的必要性、时点以及金额,所以合同是收入确认的基础条件。

二是明确合同各方的权利义务以及支付条款等内容有助于区分合同风险与信用风险,以及对合同资产和应收款的确认,所以新的会计准则中基于对这些内容的确认,需要明确表述合同各方的权利义务和支付条款。

以上,随着中国社会经济的进一步发展,收入的核算还将日益复杂化。而建筑施工企业的收入确认更是非常特殊,加之新准则下确认收入的条件进一步复杂了,作为财会人员,我们还应继续保持关注。

参考文献

- [1] 尚应斌. 浅谈新收入准则对企业收入确认的影响及控制策略 [J]. 中国管理信息化, 2019, 22(22): 31-32.
- [2] 陈沛玲. 新收入准则对建筑施工企业会计核算的影响与应对 [J]. 科技经济导刊, 2019, 27(21): 186-187+191.
- [3] 王维军. 新会计准则对建筑施工企业收入确认的影响 [J]. 现代经济信息, 2019(13): 275.
- [4] 黄欣. 基于建筑施工企业的视角探讨新收入准则对其产生的影响及应对策略 [J]. 财会学习, 2019(11): 140.