水电施工企业如何执行好建造合同准则

徐 彬

（中国水利水电第十四工程局勘察设计院 昆明 650041）

【摘要】本文从一个水电施工企业会计人员的角度，结合实际工作，就目前水电施工企业执行建造合同准则的现状和存在的主要问题以及对策进行了探讨。

【关键词】施工企业 建造合同准则 收入 成本

从近几年的实践来看，《企业会计准则第15号——建造合同》（简称"建造合同准则"）不仅是一项会计上的重大变革，同时也是一项管理上的重大变革。因为建造合同准则执行的核心要求是"建造合同结果能够可靠地估计"，对于水电施工企业而言，如何才能做到"可靠估计"，不仅仅是会计上的问题，更是一项管理上的问题，这是因为有关预计合同总收入、合同总成本的测算已经超出了单纯的会计范畴，需要相关职能部门的合作才能完成。在建造合同准则执行的初级阶段，一些水电施工企业单纯由财务部门来执行建造合同准则，造成实际工作中执行难度大、资料难以取得、执行结果偏差大的情况。对于如何才能执行好建造合同准则，我们首先应立足于对执行基础的分析、对执行现状的认识、对存在问题的剖析，才能找出解决办法和应对措施，客观、谨慎地执行好建造合同准则，真实、完整、准确地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

一、建造合同准则的缺陷和不足

首先，建造合同准则规定按完工百分比法确认收入和费用必须满足建造合同结果能够可靠地估计的条件，如果建造合同结果不能够可靠地估计，成本能够收回的，按能够收回的成本确认收入，成本不能收回的，不能确认收入。实际操作中，很少有企业或项目会选择"建造合同结果不能够可靠地估计"，因为这样选择导致的结果是所有成本费用或所有期间费用形成当期亏损，显然与实际情况不符，所以企业或项目只有一个选择：就是硬着头皮选择"建造合同结果能够可靠地估计"。

其次，关于完工百分比的确定，准则规定了三种方法：一是按累计实际发生的成本占合同预计总成本的比例确定，二是根据已完成的合同工作量占预计总工作量的比例确定，三是根据实测的完工进度确定。在实务操作中，就我们目前所接触的情况，第二三种方法都不适用，准则规定第二种方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等，"容易确定"是指公路已完成的公里数、土石方挖掘的方量等，但在现实中，我们既找不到这样形式的合同，又无法确定完成多少公里，就算知道完成多少公里，也存在完成的公里数中是否已完成全部工序的问题，准则并未考虑我国施工企业的管理特色和交易习惯。第三种方法应由专业人员现场进行科学测定，不能由建造承包商自行测定，这种方法在我国更不可行。

最后，1998年发布、1999年执行的建造合同准则规定合同收入应以收到或应收的工程价款计量，但这与国际会计准则中的"合同收入应按已收或应收的工程价款的公允价值计量"差异较大。现行会计准则回避了这一差异，规定合同收入按完工百分比法确认，给了企业很大的自主权，但对于初次执行或管理水平不够的企业，在"建造合同结果能够可靠地估计"不能很肯定的情况下，从谨慎性的角度考虑，这样的自主权反而令人不知所措。从这里也可以看出现行会计准则制定时的倾向性：与国际会计准则趋同几乎是第一选择。

二、建造合同准则执行中存在的主要问题

1. 预计合同总收入、合同总成本的资料不充分。在建造合同准则执行初期，大部分单位的资料只有一张建造合同收入、成本、毛利计算表，没有关于合同总收入、合同总成本的预计的详细资料。在预计合同总收入时，一些项目的合同工程量清单中的"备用金"项目没有剔除，造成合同总收入明显偏大；而合同总成本预计方面则几乎没有资料。随着建造合同准则执行的进一步深入，大部分单位也积累了一些经验，逐步完善了相关制度和执行程序，特别是各单位都制定了《建造合同准则实施细则》，对规范建造合同准则执行起到了积极作用，有关预计合同总收入、合同总成本的相关资料得到了进一步完善。但是这些资料的系统性、连续性和可靠性还有待提高。

2. 建造合同准则未按单个合同执行。水电施工企业在首次执行建造合同准则时，对未履行完的合同进行了追溯调整，基于此特殊情况，各单位在调整时，均将本单位各合同的收入、成本作为一个整体进行调整，也就是说，视为一个合同执行建造合同准则，唯一合理的解释是，各单位进行了合同合并，但实际情况是有些合同是不具备合同合并的条件的，不符合建造合同准则的要求，也不利于掌握各合同的执行情况，对执行准则不利。多数单位都有几个或十几个合同，有些合同确实是要进行合并的，但不能合并的合同应该按单个合同执行

建造合同准则。建造合同准则未按单个合同执行,核算上并未体现“合同”的概念,不符合建造合同准则的核算要求。

3. 合同管理滞后。合同管理有两方面的内容,一方面是对业主的合同管理,一些项目与业主有大量的经济遗留问题等待处理,变更、索赔进展缓慢,迟迟得不到结算,造成按建造合同准则确认的收入远远大于与业主实际结算金额,未完工程挂账占完成产值的比例很高,在对业主的合同管理上,要进一步加快经济业务处理速度和力度;另一方面是分包过程中对协作队的合同管理、结算不及时的现象较为普遍,预付分包工程款余额较大,一些项目季度末或年末预估分包工程成本并于次月回冲,从报表上反映,预付账款余额并不大,实际上次月回冲后,预付账款又被还原,经济业务还是没有处理,成本的确认不准确,相应也就影响到完工百分比的计算,进而影响到收入的确认。

合同管理的滞后会造成收入、成本确认的不及时和不准确,同时对债权债务清理也极为不利,不能真实反映资产负债情况,而且还存在分包工程款超付的风险。从这个侧面也反映出来,执行建造合同准则对项目管理水平提出了更高的要求,并不是单纯的财务部门做资料的事情,而是整个项目形成联动,及时处理各项经济业务,从而达到对“建造合同结果能够可靠地估计”,准确确认各会计期间的收入、成本,真实反映财务状况和经营成果,这就是执行建造合同准则的实质。

4. 资产确认有一定风险。这主要是指资产负债表中填列于存货项目下的未完工程成本。近两年来,随着水电施工企业经营规模的扩大,资产增长也较快,其中就有存货中挂账的未完工程成本的增长。前已述及,截止到 2010 年底,水电施工企业存货中挂账的未完工程成本占年产值的 8%左右,这 8%的收入还要等待与业主结算后,与合同相关的经济利益才能流入企业,这里的风险主要是一些项目由于经济问题未解决或解决的程度没有预期的情况好,就可能会形成长期挂账或者在项目经营后期暴露出来,以前期间确认的资产就不是一项真实的资产,因此,如果没有可靠的保证,资产负债表中的这项资产就会存在较大风险。

三、对策与建议

1. 完善组织机构,明确责任分工,确保建造合同准则按规定程序执行。建造合同准则是一项会计准则,但并不意味着执行建造合同准则只是财务部门的事。相反,由于执行建造合同准则需要对合同总收入、合同总成本进行可靠估计,必然牵涉项目管理的各个方面,除了财务部门外,其他的职能部门如技术、合同、物资、人力资源、质量、安全等部门都必须参与建造合同准则的执行,各部门在执行建造合同准则过程中都有自己相应的职责,因此,必须成立一个相应的组织机构如在施工项目部成立建造合同准则执行领导小组对建造合同准则的执行进行统一领导和协调,明确各部门职责并督促各部门按时按质完成相应工作,确保建造合同准则按规定程序执行。

2. 完善预计合同总收入、合同总成本的有关资料。施工项目部应按建造合同准则的要求,对各个合同进行评估,可以合并的合同要进行合并,并在此基础上确定成本核算对象。按合并后的合同进行总收入、总成本的预计,并形成资料。对合同总收入、合同总成本的预计要结合预算管理工作开展,互相促进。预计是建立在现在掌握信息的基础上的预计,在取得相关更可靠的信息的基础上,要进行修正。预计合同总收入、合同总成本的资料应作为会计档案保存。

3. 年度财务决算报表要充分披露按建造合同准则确认收入、成本和毛利的情况。为谨慎起见,施工企业项目部在财务决算前,应将确认收入与业主实际结算进行对比,若差额较大,应分析原因,检查预计总收入和预计总成本资料。施工企业应谨慎确认收入,要考虑年度确认收入与实际结算价款的关系,就目前的交易习惯和经济实质来看,与业主结算按月进行,而且经历了施工单位申报、监理审核、业主批复的过程,实际结算价款在很大程度上客观地反映了各合同已实现的收入,因此,在我们执行建造合同准则的初级阶段,执行基础还不十分完善的情况下,应谨慎确认收入,所确认收入应与实际结算价款保持一定的一致性。我国 1999 年发布的建造合同准则规定合同收入应以收到或应收的工程价款计量,以及国际会计准则中的“合同收入应按已收或应收的工程价款的公允价值计量”的规定都反映了实际结算价款是一项重要的判断基础,是我们所掌握的具有说服力的证据,因此,谨慎执行建造合同准则,必须强调确认收入与实际结算价款的基本一致性,此外,在实际工作中,一些项目可能会存在较多变更、索赔项目,在确认收入时,要在掌握充分证据的基础上做出判断。在实务工作中,要重点关注年终财务决算中凡单个合同累计确认收入大于与业主实际结算价款的单位,应加强审核有关单位报送的专项说明和相关支持材料。

4. 进一步加强成本核算,准确区分合同成本。建造合同准则重在“合同”,因此要求一般按单项合同执行,这样对成本核算就要求必须能够准确区分各合同成本,只有这样,才能可靠估计合同结果,反映各合同的经营情况。

5. 建立建造合同准则执行的审批和备案制度,严控风险。水电施工企业的特点是项目点分散,一个大型的施工企业,其项目点可能分布于全国各地,随着“走出去”战略的实施,海外的项目也越来越多。按照项目施工管理办法,这些项目点都是独立核算单位,都要向企业总部履行自己的经营责任。项目经营状况是经营责任的重要内容之一,在施工期间,项目经营状况就是建造合同准则的执行结果,如何保证项目建造合同准则执行结果真实可靠,防止项目利用建造合同准则调节利润,防范建造合同准则执行过程中可能产生的风险,这就需要水电施工企业按企业管理层级,建立建造合同准则执行的审批和备案制度。水电施工企业可以按合同金额的大小划分项目级别,合同金额较大的项目由企业总部进行审批,合同金额较小的项目可以授权二级单位进行审批并报总部备案。

6. 关于借款费用资本化的问题。财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》中规定,建造承包商在合同建造过程中因资金周转等原因向银行借入的款项发生的借款费用,应按《企业会计准则第 17 号——借款费用》有关借款费用资本化

对长期股权投资准则的几点质疑

朱玉广

（泰州职业技术学院　江苏泰州　225300）

【摘要】《企业会计准则第2号——长期股权投资》在核算范围界定、长期股权投资初始计量与后续计量、同一控制下的企业合并内涵界定、成本法应用等方面尚有待进一步完善，本文就以上问题提出了处理意见。

【关键词】长期股权投资　初始计量　后续计量　成本法

一、长期股权投资核算范围界定不严谨

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称“长期股权投资准则”）的规定，该准则核算的是对子公司的投资、对合营企业的投资、对联营企业的投资以及对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，且在活跃市场没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资，而该准则未规范的长期股权投资，则适用《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量》（以下简称“金融工具准则”）。由此可见，现行会计准则将除对子公司、合营企业、联营企业以外的长期股权投资一分为二，若公允价值能够可靠计量，则归入金融工具准则；若公允价值不能可靠计量，则归入长期股权投资准则，笔者认为此规定值得商榷。

为何对子公司、合营企业、联营企业以外的长期股权投资需要根据公允价值能否可靠计量区别对待，而对子公司、合营企业、联营企业的投资则全部划入长期股权投资范围呢？子公司可能是上市的，也可能是非上市的，相应的持有子公司的股权份额可能有公允价值，也可能没有公允价值，为什么不将对子公司的投资也根据公允价值能否可靠计量一分为二呢？显然是前后矛盾的，问题的关键不在于公允价值能否可靠计量，而是投资的性质。

我们还可以再做进一步的分析，按照长期股权投资准则的规定，如果是对子公司、合营企业、联营企业以外的，在活跃市场有报价、公允价值能够可靠计量的长期股权投资，应该归入金融工具准则中，那么究竟有没有某项投资从性质上看属于长期股权投资但是必须归入到金融工具准则中处理的情形呢？

金融工具准则将金融资产分为四类：一类是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，该类资产是短期持有的，以短期获利为目的，根本不符合长期股权投资的“长期性”的特征；第二类是贷款和应收款项，这一类资产特征之一就是回收金额固定或可确定，长期股权投资作为权益性投资，其风险程度要远高于债权性投资，长期股权投资不可能做到“回收金额固定或可确定”；第三类是持有至到期投资，这一类资产不仅要求回收金额固定或可确定，而且到期日也是固定

的规定，符合资本化条件的借款费用，应当计入合同成本，合同完成后发生的借款费用，应计入当期费用，不再计入合同成本。《企业会计准则第17号——借款费用》中规定：“符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。在实务中，水电施工企业在期末编制资产负债表时，“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额的金额反映的是已完工未结算的款项，在资产负债表中被列示为一项流动资产，填列于“存货”项目，实际上是将其视为一项在产品进行反映，这与借款费用准则中的“生产一项存货”有一点关联，因此将资本化条件引入了与建造合同有关的借款费用。但是，对于施工企业而言，我们要看到，这里并不是要将借款费用资本化，而是要将符合资本化条件的借款费用成本化，将其确认为一项成本，我们在理解和运用中要注意其概念的区别。其实质是，符合资本化条件的借款费用从期间费用调整到了直接成本。

7. 学习和实践相结合，谨慎执行准则。执行建造合同准则的施工企业应加强建造合同准则的学习，在学习过程中要与本单位或本施工项目部的实际情况相联系，考虑理论如何指导实务操作或实务操作如何满足准则要求。建造合同准则中的概念、方法比较新，理论界、实务界都缺乏经验，在各种培训中对该准则的讲解也不够详细，中介机构也是处于探索阶段，在执行中，主要还是依靠水电施工企业自己的力量，不断探索和总结，所以在今后一段时间内，执行该准则应该谨慎，各种判断应建立在有十分充足证据的基础上，在判断过程中，财务人员、经营预算人员应加强沟通，对实际数据、预计数据充分交流，以便做出合理的判断。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京：经济科学出版社，2006

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京：人民出版社，2008