

建造合同准则中盈余管理的困境及其适用性

张雁飞(高级会计师)

(国网浙江省电力公司金华供电公司, 浙江金华 321000)

【摘要】《企业会计准则第15号——建造合同》规定,适用完工百分比法的前置条件为建造合同的结算能够可靠估计。在实践中,“可靠估计”的结果往往造成建造合同准则与基本准则所要求的可靠性、谨慎性产生差异,导致经营成果不能被内部或外部审计有效地验证,由此形成盈余管理困境。本文在此基础上结合国际会计准则发展新趋势,提出前置重要性水平筛选程序来缩减建造合同准则的适用范围,以规避盈余管理的陷阱。

【关键词】 会计信息质量; 建造合同; 盈余管理; 可靠估计

《企业会计准则第15号——建造合同》(CAS 15,以下简称“建造合同准则”)规定:建造合同的结算能够可靠估计的,企业应根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。从财务工作实践来看,估计的未必可靠,要靠专业人员进行职业判断的,都存在较大的盈余操纵空间。财务报告应当反映管理层受托责任的履行情况,并有助于财务报告使用者做出经济决策,从这个角度看,由于建造合同准则在较大程度上使用了“可靠估计”的概念,使收入与成本的相关确认、计量、报告和披露与会计基本准则中可靠性原则、谨慎性原则产生背离,造成部分建筑安装企业盈余管理盛行,或者即使没有盈余管理的主观愿望和内在驱动,因企业财务、经营、工程部门对项目在未来预计工作量、预计新发生成本及未来预计现金流入“可靠估计”能力和把握尺度的不同,造成内源性或外延性的判断失误。在社会审计和内部审计看来,公司财务报告中的经营成果难以合理鉴证,也难以从根本上消除社会审计和内部审计的质疑。因此,建造合同准则中“可靠估计”概念缺乏相应的定性依据或定量标准,在实质工作中是不可行的。

一、建造合同准则与基本准则(及收入准则)的衔接与冲突

从我国的企业会计准则体系看,对于收入确认与计量,《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14,以下简称“收入准则”)和建造合同准则的差异是明显的。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:一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;二是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;三是收入的金额能够可靠地计量;四是相关的经济利益很可能流入企业;五是相关的已发生或将发生的成本能够可

靠地计量。

建造合同准则规定,对于建造合同的结果能够可靠估计的,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用;如果建造合同的结果不能可靠估计,则不能采用完工百分比法确认和计量合同收入和费用,而应区别以下两种情况进行会计处理:①合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认,合同成本在其发生的当期确认为合同费用;②合同成本不可能收回的,应在发生时立即确认为合同费用,不确认合同收入。

从建造合同准则看,决定准则执行效果的主要是建造合同的结果能否“可靠估计”,而能否“可靠估计”没有一个定量或定性的标准,导致收入确认和计量中人为因素的影响效力往往大于客观的标准。并且,从基本准则的概念框架看,所谓的“估计”是有悖于基本准则规定的可靠性原则和谨慎性原则的,即使是“可靠的估计”。基本准则中可靠性原则要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到:一是以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,二是在财务报告中的会计信息应当是中立的、无偏的。实际上,建造合同准则所构建的“可靠估计”的概念,在实践中这两点难以做到。

基本准则中谨慎性原则要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。从大多数建筑安装企业看,由于存在较多设计变更、政策处理以及合同暂列金额、工程索赔收入等内、外部因素的影响,最后的经营成果都是难以“可靠估计”的,建筑安装企业会按照建造合

同准则的完工百分比法,以难以检验是否准确的手段和技术去“可靠估计”基于多种专业判断的收入和成本,其结果很难符合会计信息的可靠性和相关性要求,损害了会计信息质量,实质性扭曲了企业实际的财务状况和经营成果,从而对使用者的决策产生误导。

由此看来,从制度设计角度出发,收入准则和建造合同准则都应当服从于基本准则的财务会计概念框架。收入准则较全面地体现了基本准则中可靠性和谨慎性的要求,而建造合同准则实质性构成了对基本准则的修正,或构成了原则之外的特例。从实践上看,收入准则和建造合同准则最大的区别是收入准则是在企业完成销售或者劳务并验收合格、风险转移的时候确认收入;建造合同准则是按发生的成本或工作量,以完工百分比法确认收入,风险并没有转移。这种潜在的、内源性的问题使建造合同准则对企业盈利的确认和计量的结果难以自圆其说,并且为不自律的建筑安装企业的盈余管理提供了合理、合法的“外衣”。

二、我国建造合同准则的适用性分析

我国建造合同准则的适用范围为建筑安装企业和生产飞机、船舶、大型机械设备等产品的工业制造企业。完工百分比法基于“可靠估计”基础而导致的会计信息质量风险,如果不加区别对所有建筑安装企业及特定制造业执行建造合同准则,由于准则内在缺陷将使盈余管理实质性的存在,其经营成果的可视性、可比性、可理解性存在较大偏差。为了规避建造合同完工百分比法的局限性,从实践出发,建议前置重要性水平对其适用性进行限制。

例如,如果与客户签订的合同重要性水平达到了其年营业额(年均或预计)的20%,建议采用建造合同准则进行会计确认、计量、报告和披露;对于达不到重要性水平的合同,由于在建项目数多,受施工力量、施工机械等客观因素制约,年度间总体上会呈现出均衡投产的趋势,按照合同完成法进行会计确认、计量、报告和披露更有利于可靠性和谨慎性原则的体现,同时也体现了会计的配比原则。

对广大的普通建筑安装企业和特定工业制造企业而言,前置重要性水平限制了建造合同的适用范围。由于报告期合同数量较多,对于大多数不具备重要性影响的合同可以减少人为的专业判断影响,例如某建安企业,年度间大小在建项目约成百上千个,单个合同金额均不足年营业收入的20%,如果采用建造合同准则的完工百分比法,企业年度经营成果将难以可靠估计,内部审计和外部审计均提出质疑。从另一个方面看,一般此类公司进行经营分析时,也是基于可靠性原则,将经营数据还原成合同完成法进行分析和决策。而对于大型造船企业,报告期在建船只可能只有3~5艘,在此重要性水平下,采用完工百分比法仍具有一定价值,同时可以在会计信息披露时,

对部分数据还原成合同完成法在附注中披露,以减少完工百分比法的弊端。

三、结语

为了提高收入确认的可比性和一致性,IASB与FASB在2008年12月联合发布了《与客户签订的合同收入确认的初步观点》,目标旨在制定一项通用的、全面的以合同为基础的收入准则,以便能够一贯地广泛应用于各行业的各项复杂交易。随后,双方在2010年、2011年发布了两个版本的《与客户签订的合同收入确认》的征求意见稿。总体而言,与客户签订合同的收入确认分为五个步骤:一是辨认与客户所签的合同;二是辨认合同中每一项单独的履约义务;三是确定交易价格,在这个过程中需要考虑因折扣、返还、奖罚等条款带来的可变报酬金额以及资金的时间价值、非现金报酬等因素;四是将合同的交易价格分配给每一项单独的履约义务;五是当履约义务完成时确认收入。履约义务完成的条件就是当商品或劳务的控制权转移给客户。2014年5月28日国际会计准则理事会发布了新收入准则《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15),该准则旨在消除现行收入要求的不一致性及不足之处,并且提供了应对收入确认问题更健全的框架。

由此可以看出,我国会计准则对建造合同的收入确认和计量与国际会计准则存在差异。我国的建造合同在合同期内逐步确认合同收入和合同成本,体现了会计的配比性原则,使会计报告期内的损益不会大幅波动,实现了盈余的平滑管理。但是这种盈余的平滑管理因为没有客观依据和精确标准,往往导致经营成果易被质疑。质疑的焦点在于确认收入的过程中,合同预计总成本和预计总收入总是在不断发展变化的,直接导致收入确认的核心指标即完工进度事实上不能够准确计算,这一弊端也成为建筑安装企业进行盈余管理的有效工具。因此,很多国家比如美国和日本大都采用合同完成法来确认建造合同的收入,即在合同期内不确认收入和成本,收到的结算款计入预收账款,发生的合同成本计入存货,建造合同全部完工后一次性结转确认收入和成本,充分地体现了会计的可靠性和谨慎性原则,实现了建造合同准则与基本准则、收入准则对收入确认的一致性。

主要参考文献

- 曹伟.从财务会计概念框架看建造合同会计处理方法[J].财会月刊,2014(5).
- 刘彦全.IASB/FASB收入确认变化及对国际工程承包会计实务的影响[J].财会月刊,2014(3).
- 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京:人民出版社,2007.
- 杜伟丽.建造合同准则在施工企业执行中存在的问题[J].现代经济信息,2012(9).