

施工企业“合同履行成本”余额报表列示方法探讨

李星慧

(中铁六局集团有限公司财务会计部,北京 100036)

摘要:本文站在施工企业的角度,对新旧准则中“已完工未结算”和“已结算未完工”的列示方法进行对比分析,提出新准则下,将“合同履行成本”余额作为“合同资产”、“合同负债”的修正项,进行净额列示的建议,并通过举例提出净额列示的原因:一是可以避免资产和负债的同时大幅增加,二是不受投入法与产出法的影响,三是使旧准则过渡到新准则的变化影响最小的建议。

关键词:施工企业;履约成本;报表列示

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2020.33.038

2017年,财政部发布了《会计准则第14号——收入》,将2006年发布的“收入”和“建造合同”两项准则纳入统一的收入确认模型。新准则规定,对于在某一时段内履行的履约义务,应当在该段时间内按照履约进度确认收入,履约进度可采用产出法或投入法确定。对于施工企业而言,如果采用投入法确认完工进度,则“合同履行成本”不会出现余额,而如果采用产出法确认完工进度,“合同履行成本”会出现借方或贷方余额,但准则未明确“合同履行成本”余额的报表列示方法。本文就此问题提出建议。

1 新旧准则归集成本费用科目的报表列示变化

1.1 旧准则中“工程施工”余额的列示规定

2006年2月,财政部发布《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》,规范了收入确认、计量和相关信息的披露。准则要求,销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入适用《企业会计准则第14号——收入》,建造合同形成的收入适用《企业会计准则第15号——建造合同》。施工企业根据准则规定,收入的确认执行“建造合同”准则。建造合同准则第二十一条规定,企业确定合同完工进度可以选用下列方法:一是累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例(投入法),二是已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例(产出法),三是实际测定的完工进度(测量法)。

按照准则要求,施工企业可选用投入法和产出法确认完工进度,并在“工程施工”归集核算生产经营中发生的成本费用和确认的毛利,在“工程结算”科目核算业主对工程进行的验工计价。

资产负债表日,如果是“工程施工”科目余额大于“工程结算”,说明企业确认的收入大于业主结算,属于“已完工未结算”,则资产负债表列示在流动资产“存货——已完工未结算款”项目中;如果是“工程施工”科目余额小于“工程结算”,说明业主结算大于企业确认的收入,属于“已结算未完工”,则资产负债表列示在流动负债“预收账款——已结算未完工款”项目中。

可见,旧准则下,归集成本费用的科目“工程施工”净额(与工程结算的差)列示于存货或预收账款中,且施工企业选用不同的完工进度确认方法,对“工程施工”科目余额的列示项目没有影响。

1.2 新准则中“合同履行成本”余额的列示规定

随着市场经济的日益发展,交易事项的日趋复杂,实务中收入确认和计量面临越来越多的问题。2017年,为进一步规范我国收入确认、计量和相关信息披露,保持我国企业会计准则与国际财务报告准

则的持续趋同,借鉴《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》,并结合我国实际情况,财政部门发布了《企业会计准则第14号——收入》,将旧准则收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型,要求2018年1月1日起施行。

在新收入准则规定下,企业生产经营中发生的成本费用在“合同履行成本”中归集核算,业主对工程进行的验工计价和企业确认的收入均在“合同资产”科目核算。

准则规定,资产负债表日,如“合同资产”是借方余额,说明企业确认的收入大于业主结算,属“已完工未结算”,则直接列入资产负债表新增的流动资产“合同资产”项目中;“合同资产”是贷方余额,说明业主结算大于企业确认的收入,以至于“已结算未完工”,则直接列入资产负债表新增的流动负债“合同负债”项目中。归集成本费用的“合同履行成本”科目按照完工进度分摊到“主营业务成本”科目,分摊后“合同履行成本”借方余额列示于流动资产“存货”项目中。“合同履行成本”借方余额,实质是已归集成本尚未相应确认收入的部分,简单说是已投入未产出,即具有已完工未结算属性。可见,新准则下,对于“已完工未结算”“已结算未完工”可能列示于“合同资产”或“合同负债”中,但还可能列示于“存货”中。

1.3 新旧准则归集成本费用科目的报表列示变化分析

从以上新旧会计准则对归集成本费用科目的报表列示可以看出:

旧准则是在“工程施工”归集施工生产成本费用,期末“工程施工”“工程结算”的余额的差额分别列示于“存货”或“预收账款”中,报表的列示不受完工进度确认方法的影响。

新准则是在“合同履行成本”归集施工生产成本费用,期末按完工进度分摊到“主营业务成本”后的余额,若是借方余额则列示于“存货”中。

在投入法下,因计算完工进度的开累合同成本等于“合同履行成本”累计发生额,资产负债表日“合同履行成本”则没有余额。但对于产出法来说,因完工百分比是按工作量进行计算确认,则会导致“合同履行成本”分摊后可能出现借方余额,也可能出现贷方余额。如出现借方余额,则要求列示于“存货”中,而对于贷方余额却未明确。

2 新准则“合同履行成本”贷方余额报表列示方法的建议

新收入准则第十二条规定:“对于在某一时段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入,但是,履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质,采用产出法或投入

法确定恰当的履约进度。”

过去,大多施工企业选择投入法确定完工进度,但因为在实际工作中采用产出法确认完工进度和收入,具有更直接、直观、业务部门更易理解,更能准确形象反映企业的工程进度的优点,而被越来越多的施工企业所选用。但施工企业选用产出法是按工作量确认完工进度,同时在资产负债表日,是按完工进度分摊合同履约成本,这必然会导致“合同履约成本”出现借方或贷方余额。如果企业对劳务分包的结算不及时等时间性原因,暂时未归集履约成本,则“合同履约成本”会出现贷方余额。

从核算的内容可以看出,产出法下,企业确认收入是按完工进度“履合同约定成本”的贷方余额的产生,是企业按完工进度确认了收入,而未按同样的完工进度归集相应的成本,也就是在收入成本的匹配上,收入超前。新准则下“合同资产”的借方余额正是反映企业已经确认的收入大于验工计价的部分,即在收入与结算的匹配上,也是收入超前,也就是“已完工未结算”。可见如果将“合同履约成本”贷方余额修正“合同资产”,才能真正反映产出法下“合同资产”的实际“已完工未结算”金额,因此建议“合同履约成本”贷方余额作为“合同资产”的修正项,与“合同资产”合并列示。

新旧准则对比举例如下:

某建造合同预计合同总收入 120 万元,预计合同总成本 100 万元,合同完工百分比采用产出法确认。至 2018 年 6 月 30 日,根据工作量完工进度确定为 60%,已发生的合同履约成本 50 万元,业主已验工计价 55 万元。合同履行及会计处理(暂不考虑税金):

2.1 新准则下:

(1)发生的合同履约成本 50 万元:

借:合同履约成本 50

贷:应付账款 50

(2)业主已完成结算 55 万元:

借:应收账款 55

贷:合同结算——价款结算 55

(3)按产出法完工百分比为 60%确认收入(120*60%):

借:合同结算——收入结转 72

贷:主营业务收入 72

(4)按完工进度分摊履约成本(100*60%):

借:主营业务成本 60

贷:合同履约成本 60

从以上会计分录可见,当期确认合同收入确认 72 万元,合同成本 60 万元,形成毛利 12 万元;资产负债表日,“合同结算”科目余额为借方 17 万元(72-55),报表上列示为“合同资产”;合同履约成本贷方余额 10 万元(60-50),反映企业尚未归集的合同履约成本,建议报表中将该 10 万元作为“合同资产”科目的修正项,即“合同资产”科目报表列示为 7 万元(17-10)。

2.2 旧准则

(1)发生的工程施工 50 万元:

借:工程施工 50

贷:应付账款 50

(2)截至期末业主已完成结算 55 万元:

借:应收账款 55

贷:工程施工——合同结算 55

(3)产出法确定的完工百分比为 60%:

借:主营业务成本 60

工程施工——合同毛利 12

贷:主营业务收入 72

从以上会计分录可见,当期合同收入确认 72 万元,成本 60 万元,形成毛利 12 万元;资产负债表日,“工程施工”科目余额(62 万元)大于工程结算(55 万元)7 万元(50+12-55),报表中列示为“存货——已完工未结算款”7 万元。

新旧准则对比,新准则“合同资产”借方余额 17 万元反映企业已经确认的收入大于验工计价的部分,即欠计价数 17 万元,“合同履约成本”的贷方余额 10 万元反映企业未按已完成工作量进度归集的成本,将“合同履约成本”贷方余额 10 万元修正“合同资产”17 万元,列示为 7(17-10)万元,才能真正反映产出法企业已完工未结算的实际金额 7 万元,旧准则过渡到新准则的变化影响最小。

3 新准则“合同履约成本”借方余额报表列示方法的建议

从新准则可以看出,“合同资产”贷方余额反映企业已经归集核算的成本大于业主验工计价的部分,即超计价结算数,也就是“已结算未完工”,而“履约成本”的借方余额反映企业超过已完成工作量进度归集的成本,可见只有将“履约成本”贷方余额修正“合同负债”,才能真正反映产出法下“合同负债”的实际“已结算未完工”金额。因此建议新准则下属于已“完工未结算”性质的“合同履约成本”借方余额应该作为“合同负债”的修正项,与“合同负债”合并列示。

新旧准则对比举例如下:

某建造合同预计总收入 120 万元,预计总成本 100 万元,合同完工百分比采用产出法,至 2018 年 6 月 30 日,根据工作量完工进度确定为 40%,已发生的合同履约成本 50 万元,业主已验工计价 60 万元。合同履行及会计处理:

3.1 新准则

(1)发生的合同履约成本 50 万元:

借:合同履约成本 50

贷:应付账款 50

(2)业主已完成结算 60 万元:

借:应收账款 60

贷:合同结算——价款结算 60

(3)按完工进度确认合同收入(120*40%):

借:合同结算——收入结转 48

贷:主营业务收入 48

(4)按完工进度分摊合同履约成本(100*40%):

借:主营业务成本 40

贷:合同履约成本 40

从以上分录可见,当期合同收入确认 48 万元,成本 40 万元,形成毛利 8 万元;资产负债表日,“合同结算”科目余额为贷方 12 万元(60-48),报表上列示为“合同负债”;“合同履约成本”借方余额 10 万元(50-40),反映企业尚未分摊的合同履约成本,按新准则报表中列示为存货项目。

3.2 旧准则

(1)发生的工程施工 50 万元:

借:工程施工 50

贷:应付账款 50

(2)业主已完成结算 60 万元:

借:应收账款 60

贷:工程施工——合同结算 60

(3)按完工进度 40%确认合同收入和成本:

借:主营业务成本 40

工程施工——合同毛利 8

贷:主营业务收入 48

以上分录可见,当期合同收入确认 48 万元,成本 40 万元,形成毛利 8 万元;资产负债表日,“工程结算”(60)大于“工程施工”(58)2 万元(60-50-8),报表中列示为“预收账款——已结算未完工款”。

新旧准则产出法确认完工进度的建造合同会计核算的对比,对损益的影响无差异。但新准则下,“合同履约成本”会产生借方余额 10 万元,“合同结算”贷方余额为 12 万元,分别列示于“存货”10 万元和“合同负债”12 万元,而旧准则下则与结算差异一起净额列示进入“预收账款”2 万元。可见,将“合同履约成本”借方余额和“合同资产”分别列示,将大幅增加资产和负债,因报表的列示直接提高了“两金”规模及资产负债率。同时,不能真正反映项目已结算未完工的实际金

额,因此建议将“合同履约成本”借方余额作为“合同负债”的修正项,与“合同负债”合并列示,这样才能避免资产和负债的同时大幅增加,也才能使旧准则过渡到新准则的变化影响最小。

4 结束语

新收入准则下,施工企业建造合同按照完工进度确认“主营业务收入”和“主营业务成本”,在“合同履约成本”下归集核算建造合同成本费用,在“合同结算”中核算合同收入和验工结算。在资产负债表日,“合同结算”科目借方余额列示于“合同资产”,反映企业“已完工未结算款”,贷方余额列示于“合同负债”,反映企业“已结算未完工款”;同时规定“合同履约成本”按完工工程进度分摊后借方余额列示于“存货”。由此,施工企业如选用“投入法”确认完工进度时,“合同履约成本”没有余额;但如果选用“产出法”确认完工进度,则会产生资产(存货)和负债(合同负债)的同时大幅增长,且不能真正反映企业“已结算未完工”和“已完工未结算”的实际金额。因此,建议“合同履约成本”余额在报表列示时,作为“合同资产”、“合同负债”的修正项,进行净额列示,这样新旧准则对比,差异影响最小,且不受投入法与产出法的影响。否则,会同时加大资产和负债额,大幅提高“两金”规模和资产负债率,而投入法则不存在此影响。

作者简介:李星慧,中铁六局集团有限公司财务会计部副部长。