

新收入准则对建筑施工企业的会计影响浅析

张红丽

湖南省第五工程有限公司 湖南 株洲 412000

【摘要】建筑行业是国家经济的龙头产业，是国民经济的坚实后盾。随着我国近年来建筑业不断转型升级，其相关准则制度也不断完善。我国新收入准则颁布于2017年7月，对企业收入的确认与计量提出了新的阐释。概括来讲，收入的确认和计量被规范为五个流程进行，也就是常说的“五步法”模型，该模型已广泛应用于建筑安装、房地产、咨询设计等行业。本文围绕建筑施工企业主题展开，简要介绍了新收入准则变化特点及其会计影响，提出实施对策及建议，希望能够促进建筑施工企业会计核算工作的效率提升。

【关键词】新收入准则；“五步法”模型；建筑施工企业

【DOI】 10.12252/j.issn.2096-6261.2021.12.633

1 新收入准则对建筑施工企业的影响

从积极层面分析，新收入准则的对收入确认做了更为详尽、可操作的阐释，对可变对价、重大融资成分等影响交易价格的因素也做了充分考虑，合同收入确认的及时性和准确性得以增强。因工程项目中延期交付或项目周期过长而预付对价比例较高等情况时有发生，新收入准则在一定层面上降低了财务风险。

然而，就建筑施工企业而言，建造合同其本身涵盖合同履行周期较长、项目造价成本较高等特点，与旧准则相比，成本资本化范围进一步缩减，同时费用化支出范围扩大，在一定程度上会对建筑施工企业的利润产生不利影响。再者，新收入准则中的投入法和产出法可能会使建筑施工企业收入的确认提前或延迟。以产出法为例，按照准则要求企业需选择能够客观反映履约进度的产出指标，但实际指标可能不止一个，指标选择在没有相关条例规定下存在人为操纵的可能，这将会对履约进度的评估产生一定的影响，从而影响按该履约进度进行收入确认时的准确性。

2 新收入准则的变化特点

2.1 导向思想变化

2006年度的收入标准依据主要来自收入费用观的原则，通过实现原则确认、配比原则联系，在确认收入的同时，对成本进行结转。而新的收入标准则是以资产负债表观为基础，认为资产和负债的变动会对收入和支出产生影响。在资产负债表观中，收入是指资产的增长或者是负债的降低。而费用收入的计量是以公允价值为基础，它与资产相反，其测量范围包括已经实现或尚未实现但又有权利获得的收益。2006年修订的收入费用观中，其收入确认时间点的确定是以主要风险和报酬转移模式为基础，而该准则仅适用于销售商品、提供服务或转让资产的收益，因此，该交易行为所依据的准则也不尽相同。但是，在新收入准则下，会计准则将收益的转移与资产的转移相关联，并开立了一种新的收入确认模型，即通过转移资产的控制权来确认收益。新收入准则强调契约意识，并将契约中的权利与责任区别开来。可见，这一次准则的导向思想是有所变化的。

2.2 会计标准变化

我国会计标准的制订，包括原则导向、目标导向和规则导向三个方面。规则导向是指在制定特定的会计准则时，根据具体的规定，强制规定各会计主体所能做和不能做的，从而保障企业各项经济业务的规范运作。规则导向具备强操作性的可操作度，但缺少灵活的变通。原则导向是引导会计人员进行会计核算的一种基本准则，相比规则导向它具有较强的灵活性和简洁性，具有较强的判断能力。规则导向和原则导向之间的不同之处是，它尽可能地为所有的交易和事物提供指南，而原则导向是为了遵循执行的原理而不可能为每个危险或亏损制订全面的指南。在安然公司2001年度的金融欺诈案之后，美国出现了以目标为导向的原则。其主要特征在于其宗旨十分清晰：在制定有关标准时，应在遵守会计准则的前提下，力求达到更好的会计核算效果，从而避免公司为达到某些特定的目标而违背其规则，例如，改善会计信息的可比性。在实践中，不存在单独运用原则导向和规则导向的情形，通常都是两种规则相互配合，但在实践中两者又各自有着不同的侧重点。从前文所述我们了解到，2006版的收入准则只对个别的业务和交易进行了相应的会计处理规定。但建造合同中的问题处理并不适用2006版的收入准则，我国建设合同准则遵循“规则导向为主，原则导向为辅”的思想，对有关收入处理进行规制。但在新的会计准则中我们不难看出，五步法模型的出台不再划分交易对象，为所有行业收入确认处理提供一致标准。通过对会计准则的基础分析，我们可以看到，新收入准则呈现出从规则导向到原则导向的倾向。

3 收入确认时点的变化及会计影响分析

3.1 收入确认时点的变化

由于建筑产品往往是房地产等不动产，其产品形体庞大，位置固定，生产周期较长，其施工过程往往要跨越年份，建筑公司往往会提前与客户签署不可撤消的施工合同，并根据合同规定进行生产施工。因此，建造合同准则方针要求，如果建造公司能够在资产负债表日可靠地估算其建造合同的成果，那么按照完成进度使用完工百分比法在一定时期

内确定收入。工程施工完工进度的计算有三种方式：（1）成本法；（2）工作量法；（3）如果不能得到上述两种方式所确定的比率，则可以按已完成的实际进度来决定。如果在资产负债表日无法可靠地估算建造合同的成果，那么完工百分比法无法适用，应根据合同成本是否可以回收的不同情形来确定。如果可以收回合同成本，合同收入应当按照实际的合同成本在总成本中所占的比例来确定；如果不能收回合同成本，合同收入不应被确认。根据上述建造合同中关于合同收入的确认，可以发现，建筑施工企业的收入通常是按照工程完工进度（即建设工程过程中一段时期）逐步确定的，也就是完工成本或完成工作所占的比例。

而新的收入准则要求，在一定时期内，确认收入必须符合下列三个条件中的一项：（1）在建筑施工企业履行合同的过程中，业主获得并消耗建筑施工企业履约所得到的经济利益；（2）建筑施工企业履约过程中在建的商品可以被业主所控制；（3）建筑施工企业在履行过程中生产的产品是不可替代的，并且在整个合同期内，建筑施工企业有权对已经完成的履行部分进行收款。在符合以上条件情况下，可以通过产出法或投入法来确认项目履约进度，从而确定收入。其中，产出法类似于完工工作量百分比，根据已转移给客户的商品或服务对于客户的价值来确定，例如：履约情况，评估结果，时间进度，已经完成或交付的产品；投入法类似于完工成本百分比，是以公司在履行其履约责任时所需的投入为基础。于此同时，新收入准则也规定了如果没有满足以上三个条件中的任何一个，就必须在某个时间点确认收入。这意味着建筑施工企业的收入存在着不在一定时期内按照完工进度逐步确定的情况，而是在某个时点确认。

3.2 收入确认时点变化的会计影响

3.2.1 与工程结算时点相匹配

按照建造合同的要求，建筑公司按照完工百分比法确认收入，采用已完成的合同费用或已完成的合同工作量的比例来估算，并根据估算的百分比对建筑合同的收入进行分类，以判断有多少合同收入可以作为当期收入。建筑产品的施工过程是分阶段进行的，对每一阶段的施工过程都有严格的规范，而且每一阶段的施工次序都存在着严密的逻辑关系，因此，在施工合同中，都把施工进度视为工程价款的结算节点。即，工程造价的结算是按照实际完工的施工进度来进行的。所以，按完工百分比法确定的合同收益和已结算的工程价格会有差异。根据新的收入标准，建筑企业应首先确定建设合同中的各个项目的履约责任，如在一定时期内完成了，则按完成的进度确定收益。在该准则中，履行义务是指在合同中公司将能够清楚区分的货物转移给顾客的承诺。对建筑企业来说，履行义务是指在与承租人签订的建设合同中确定

的项目进度节点。所以，根据新收入准则，对施工合同的收入进行确认，可以与工程费用结算的时间节点相符。

3.2.2 对收入确认时间的影响

根据建设合同准则，一般情况下，建筑公司在工程建设过程中，一般都是按照完工百分比来确定其收入，但在确定完成进度的过程中建筑公司具有很大的自主性。新收入准则强调，若未满足三项条件中的任何一项，则必须在某个时间点确认收入。因此，在实施新收入准则后，并非每一项工程都可以按完工百分比法逐步确定收入，而是必须先确定建造合同是否符合标准，从而才能逐步确认收入。这是由于新的收入标准是从顾客的角度来考虑收入的实现，并且强调只有当顾客获得有关产品的控制权时，才能进行收入确认，从而可以有效地控制施工企业通过调整完成率来控制收入的确定。

举个例子，因当地城市需要举办特定比赛，政府计划建造一个体育馆用于项目赛事，遂与某建筑施工企业签订了一份合同金额为2.4亿，工期为2年的建造合同。由于项目的特殊性和赛事时间固定的性质，超期交付就会失去其政治经济价值，因此，除正常支付款项外，业主在合同条款中格外注明了若不能按期完工，则不再支付剩余价款。假如在旧准则情形下，只要没有合理的证据或迹象表明该建造施工企业无法按期交付，那么该企业就可以依据建造合同准则，按照完工进度在两年期内逐笔确认收入。而根据新收入准则，按照双方约定的合同履约义务，该施工企业需要在体育馆建成并达到交付条件后才能确认收入。由此可见，在新收入准则下客户在一定程度上制约了施工单位对建造合同收入确认时间的操纵，避免了建筑公司不能按时完工，无法完成合同条款取得收入的风险。

4 新收入准则实施对策与建议

4.1 严格遵守五步法收入确认模型

由于旧准则对收入的确定没有统一和清晰的定义，因此，新的会计准则在原有的收入确认方法的基础上，引入了标准统一的五步法模型。此模型对建筑施工企业的收入确认过程进行了较为精确的描述，为企业的财务人员提供了一个很好的范本。首先是要审查客户合同，财务人员要了解合同条款，识别合同的权利和义务，并明确各方的职责和义务。第二步，工作人员要区别履约合同的责任，如果一份合同中有多个履约义务，那么工作人员就必须区别对待，不同的履约义务需采用不同的会计核算方法。第三步为确定交易价格，第四步将交易价格按合同履约各项义务分摊，最终确认收入。期间，对单项履约义务的划分是非常重要的，在此基础上，企业应充分认识和掌握各项履约义务，严格区分于同一建造合同中的各种履约义务，不同的区分和识别可能会对

企业的税收造成一定的影响。因此在会计实务中，为了使公司的利润最大化，必须重视各项目履约义务的区分和识别。

4.2 加强施工合同规范管理

新收入准则注重契约精神，确认收入的侧重点在于双方签订的合同履约义务，因此，施工单位应该首先熟悉并掌握新收入准则的各项内容，并对其实施的影响进行分析，以检视当前施工企业所采用的合同管理。对于一些受到新收入准则影响的工程项目进行重点关注，对施工合同的有关条款进行调整，比如合同条款的规定是否便于识别履约义务、合同价格的计算是否充分考虑了所有的因素，同时在合同签署之前，应由公司的法律、财务等专业人士对合同的内容进行审慎的评估，防止某些合同内容对公司造成不利的影响；定时定性的监督和管理合同执行情况，对于合同发生变更要及时于业主进行确认，并取得业主签字确认，以便真实、及时地反映公司的财务状况和经营业绩；在合同的内容中要清楚地规定工程的交接期，例如完工结算日、收款时间，以确保施工单位与业主在相同实务的确认是一致的。为了使新收入准则得以实施，施工单位必须提高契约意识，强化合同规范管理。

4.3 完善会计信息披露机制

企业财务报告全面综合地体现了公司整体的财务情况和运营成果，因此，在进行会计核算时，必须按照公司的内部会计流程，运用财务软件将所有的经济业务活动都记录到公司的账簿之中。然而，由于近年来我国建设工程企业向数字化转型升级，其经济业务日益繁杂，其财务报表的精确度和真实性也需要得到相应的提高。为了适应经济业务的发展，建筑施工企业要加强重视，投入更多时间和精力，继续做好会计信息披露制度的完善工作。比如，关于新收入准则在财报中的不同表象，就需要在附注中作更详尽的解释。新增的合同资产合同负债科目，定时分析数据，对变量较大科目进行归纳总结原因，为避免实际金额被过高或过低的评估，企业在编制财务报表时必须严格遵循新收入准则有关规定进行编写，加强财务报告的精确度和严谨度，为今后的财务管理提供依据，为财务工作者提供模板参照。

4.4 配套出台应用指南或案例

以原则为导向的收入确认处理是新收入准则的特点之一，其中部分新修订的内容并没有给出全部解释方法，例如：收入的计量标准及其相关信息、成本、对于收入确认时点控制权转移的判断等，部分相关说明存在不易理解和难以实施的情况，使得企业在实际践行中存在一定困惑。本文认为可以成立相关专业的人才专家库，分层对不同类型企业集中展开调研，收集相关信息数据，由专家组配套出台一些相关应用指南或手册，亦或者参考其他大型国际准则的修订，

加入一些经典案例用于解释和帮助理解颇具争议性的条例，有助于建筑施工企业学习、操作和实践。

4.4 加强业财融合进度

业财融合是新时代主流，财务人员应致力于由传统的财务核算向管理会计转型，传统的财务人员仅仅是经济业务会计核算的记录者，是典型的事后监督，甚至连监督的角色也谈不上。财务人员将业务数据归纳整理，核算出相关的经济数据，这种角色有点像跑步赛场上吹哨的人，或者说是计时器。因此财务工作也亟需从幕后走到台前，从被动接受业务现状转变为参与合同的初始设计。项目的完成离不开各部门的通力合作，这一点在建筑施工企业中也得到了充分体现。合同的订立不只是法务部门的工作，更需要施工企业业务实施人员、财务核算人员的从旁参与。只有进一步紧密加强业财融合、加深部门间的实际联系，才能够真正意义上实现内控制度的改善，减少财务风险，提高财务核算的效率，更好地应对新收入准则变化对企业带来的冲击。

结语

综上所述，新收入准则对国内企业经营的实施是一次重大挑战，这也是我国企业会计准则不断修订完善的重要成果。本文探讨了新收入准则中收入确认的处理，仅仅是冰山一角。随着新收入准则的正式实施将对建筑施工企业的方方面面带来深远的影响。在“百年未有之大变局”中，行业企业还应有“跳出建筑业看建筑业”的自觉。因此，各施工企业必须结合自身的实际状况，提早谋划、早做准备，扎扎实实做好基础工作，对新收入准则持理性态度，避免新收入准则实施后对企业带来的负面影响，从而为促进我国施工企业的健康、稳定、可持续发展提供坚实的保障。

参考文献

- [1]纪梦迪.新收入准则的实施对建筑企业的会计影响研究[D].镇江:江苏科技大学,2019.
- [2]陈海艳.新收入准则对施工企业会计核算与财务管理的影响及完善措施们.财经界,2020(14):178-179.
- [3]王钟.新收入准则对施工企业的影响及应对措施浅析.财会学习,2019(15):122-123.
- [4]中华人民共和国财政部.企业会计准则(2015年版)[M].立信会计出版社,2015:21.
- [5]黄擎,唐耀祥.IFRS 15颁布和CAS 14修订对建造合同收入确认的影响——以重庆建筑业样本为例[J].商业会计,2017,(14):12~14.

作者简介:

张红丽(1986.11-),女,会计师,主要从事财务管理
工作。