

# 完工百分比法在科技服务企业的应用

马广奇(教授) 马琳

(陕西科技大学管理学院 西安 710021)

**【摘要】**科技服务企业的收入具有其特殊性,在进行完工百分比法完工程度测量的时候,其方法不是一成不变的,要根据不同项目的具体情况采用不同的方法。但是由于科技服务企业的项具有不确定性,因此选择何种方法对科技服务企业收入进行确认具有非常重要的意义。

**【关键词】**收入 会计准则 科技服务企业

科技服务企业主要通过提供劳务来获取收入,对于其收入的确认应参照《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)中“提供劳务收入”的相关规定来进行处理。笔者认为,由于科技服务企业的特殊性,在进行完工百分比法完工进度测定的时候,其方法不是一成不变的,要根据不同项目的具体情况采用不同的方法。

## 一、提供劳务收入的确认

CAS 14中,关于收入的确认是分情况进行规定的。该准则涉及的收入可以分为三大类:第一种是销售商品收入;第二种是提供劳务收入;第三种是让渡资产使用权收入。而科技服务企业主要通过提供劳务来获取收入,所以应按照劳务收入确认办法对收入进行确认和计量。准则中规定,当提供劳务交易的结果能够可靠估计的时候,应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。

提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:第一,提供劳务收入的金额能够可靠地计量。对于科技服务企业,一般看是否签订了合同或者协议。如果签订了合同或者协议,可认为提供劳务收入的金额是能够可靠计量的。第二,相关的经济利益很可能流入企业。对于科技服务企业的经济利益是否很可能流入企业,一般要根据客户的信誉、企业以前的经验估计及双方是否就结算方式和期限达成合同或者条款等因素,进行综合判断。第三,交易的完工进度能够可靠确定。第四,交易中已发生或将发生的成本能够可靠计量。

若同时满足上述条件,我们可以说企业提供劳务交易的结果能够可靠估计,可以采用完工百分比法来进行收入计量。根据CAS 14的规定,企业确定提供劳务交易的完工进度,可选用下列方法:第一种,已完工作的测量,这是一种比较专业的测量方法,由专业的测量师对提供的劳务进行测量,并按照一定的计算方法计算确定提供劳务交易的完工进度。第二种,已提供劳务占应提供劳务总量的比例,这种方法主要

以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工进度。第三种,已发生成本占估计总成本的比例。这三种方法也解决了怎样分段确认服务收入的问题,每一种方法都有其适用的具体情况。从企业的角度看,在提供的服务跨年的情况下,分段确认收入成本能够更准确及时地反映企业的经营状况,从而使企业的利润不至于上下波动过大。

## 二、实务中对劳务结果的可靠估计

关于“提供劳务交易的结果能够可靠估计”如何界定的问题,笔者认为要以谨慎性原则为前提,判断的依据一般是合同或者协议,有些合同或者协议中会明确约定服务提供过程中的阶段性交付,或者召开评审会,或者由独立的第三方介入等形式对服务的进度予以确认,这些程序若表明项目的阶段性风险已经转移、劳务的部分结果能够可靠估计,则可以根据项目的具体进度确定成本和结转相应的成本。

实务中,如果遇到有些合同约定不明确的情况,这就涉及及会计人员的职业判断问题了。在实际工作中,企业会计人员可以根据公司相关业务部门或项目管理部门对劳务全部或部分结果的执行情况进行分析,并在服务进行的某些关键时点上进行会计估计。

具体观测的时间节点有三个:①收到客户款项的时候。除了预付款,客户的付款一般与项目的进度直接相联系,当收到客户的款项时,项目经济利益已经确定流入企业,项目的风险也基本转移,因此可以确认收入。②向客户开具发票的时候。开票如果相当于收款和项目交付或者部分交付,则可确认收入。③年终决算的时候。年终决算时一般会对所有项目进行一个整理,这时就要对项目进度和结果进行判断和估计,并确定是否可以结转项目已发生的成本和确认相关的收入。

在科技服务企业中,对项目结果的估计需要我们保持相应的谨慎性,实务中我们主要应特别关注“应收账款”与“劳务成本”两个账户。其中,发生的劳务成本一般都在“劳务成

本”科目进行核算。

企业采用完工百分比法确认劳务收入的时候,应按照确定的提供劳务收入金额,借记“应收账款”、“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。结转劳务成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“劳务成本”科目。值得注意的是,如果发现应收账款与收入的比例不配比,则需要关注确认的收入是否还满足确认条件,即能够真正产生经济利益的流入,是否虚增了收入。

同时,还需要经常性地检查“劳务成本”科目,如果“劳务成本”科目中核算的项目不能给企业带来经济利益的流入,则要适时地转入成本,避免企业出现不良资产。此时企业应正确预计已经发生的劳务成本是否能够得到补偿,分别进行会计处理。已发生的劳务成本能够得到补偿的,应按照能够得到补偿的劳务成本确认劳务收入,并结转已经发生的成本;当预计劳务成本全部不能得到补偿的,应将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认劳务收入。

另外,对应收账款账龄较长的项目应当分析原因,计提减值准备,反映资产的真实价值。

### 三、完工百分比法应用举例

根据前文的介绍,完工百分比法下确定提供劳务交易完工进度有三种方法,且三种方法的应用条件是不同的。第一种方法是根据“已完工作的测量”来确定完工百分比,这一般需要专业的测量机构进行测量,在实际工作中用得较少。第二种方法是根据“已提供劳务占应提劳务总量的比例”来确定完工百分比,此时要求企业在签订合同时就对项目总的工作量做出预计,并且在项目进行过程中对已发生和将要发生的工作量做出严格的统计和预测,根据两者的比例确定项目完成比例。第三种方法根据“已发生成本占估计总成本的比例”来确定完工百分比,则要求企业在签订合同时对项目的总成本做出预算,而且在项目进行中对项目已发生成本进行核算并根据项目的进展情况对总成本进行调整,再用已发生成本占总成本的比例来确定收入结转金额。对于这几种方法的具体应用,笔者举例进行说明。

第一种方法举例:甲科技服务公司于2012年11月1日与丙公司签订合同,为丙公司定制一套软件。工期为5个月,总收入为400万元,到2012年12月31日,甲公司已发生成本220万元,甲公司预计开发软件还将发生成本80万元。2012年12月31日,经专业测量,该软件完工进度为60%。则甲公司应该按照完第一种方法“已完工作的测量”进度来确定完工百分比,因为此时能够进行相应的计量,首选按照第一种方法进行计算。其会计分录为:确认劳务和成本时分录如下:借:主营业务劳务成本;贷:劳务成本等。借:银行存款,预收账款等;贷:主营业务收入。

第二种方法举例:甲科技服务企业公司于2013年4月1日与乙公司签订了一项咨询合同。合同约定:咨询期为2年,咨询费用为30万元。乙公司分三次等额支付咨询费,第一次

在项目开始时支付,第二次中期支付,第三次在项目结束时支付,甲公司估计的劳务总成本为18万元,都是咨询人员的工资。假设每月提供的劳务量相同。在这个例子中,可以采用第二种方法确认完工进度。因为在此题中,总的工作量是确定的,且每月的劳务量也是已知的,满足第二种方法的应用条件。2013年应确认的完工进度为: $9 \div 24 \times 100\% = 37.5\%$ 。确认提供劳务收入为: $30 \times 37.5\% = 11.25$ (万元);结转提供劳务的成本为: $18 \times 37.5\% = 6.75$ (万元)。2014年,提供劳务的完工进度为: $21 \div 24 \times 100\% = 87.5\%$ 。确认提供劳务收入为: $30 \times 87.5\% - 11.25 = 15$ (万元);结转提供劳务的成本为: $18 \times 87.5\% - 6.75 = 9$ (万元)。其会计分录同上。

第三种方法举例:甲科技服务企业公司于2013年12月1日接受一项设备安装业务,安装期为三个月,合同总收入为60万元,到年底已经预收了44万元。实际发生安装费28万元,假设均为安装人员的工资,估计还会发生安装费12万元。在这种情况下,适合采用第三种方法确定完工进度,即根据“已发生成本占估计总成本的比例”来计算完工百分比。从此题可以看出,已发生的成本和总成本都是能估计的。所以,在2013年12月31日,应确定完工百分比为: $28 \div (28 + 12) \times 100\% = 70\%$ 。应确认的提供劳务收入为: $60 \times 70\% = 42$ (万元);应确认的提供劳务成本为: $(28 + 12) \times 70\% = 28$ (万元)。其会计分录同上。

经过上面的举例分析,可以总结出不同方法的适用条件。对于第二种方法和第三种方法的差别,笔者认为,如果项目的成本主要是提供劳务人员的工资,则适用第二种方法。

正如第二个例子中,甲科技服务公司若是提供咨询服务,其成本中大多是咨询人员的薪酬,且这些薪酬企业是可以控制和确定的,这时候可以选用第二种方法。如果项目成本由材料和劳务混合构成,即成本中是材料和人工成本都有的,则适合采用第三种核算方法。

正如第三个例子中,甲科技服务公司提供的是一项设备安装服务,这时候劳务成本不仅仅有人员的工资薪酬,还有安装服务所需材料成本。这时候,适合选用“已发生成本占估计总成本的比例”来确定完工百分比。这是因为材料成本的使用一般跟不上项目的进度,如果按照劳务的完工程度进行结转,这样项目的前期成本确认得过少,和收入的确认不配比,则项目的毛利率会出现前期高后期低的现象,甚至会因为以后材料的价格上升而出现阶段性的亏损。在这种情况下,项目如果采用第二种方法来确认进度,则应适当预估项目的成本,但是预估项目成本会使会计核算和税务申报比较复杂,因此应少采用。

实务中,若采用“已发生成本占估计总成本的比例”来确定项目完工百分比,则对企业的项目管理水平要求较高,常要求会计人员能参与到项目管理的活动中。这是因为项目总成本预算中不仅有项目的直接成本,还包含着一些共同成本的归集和分摊,这都需要会计人员参与其中才能准确地予以

# 试析营业税法中的明显漏洞

付春

(江西外语外贸职业学院 南昌 330029)

**【摘要】** 现行营业法规中存在几个较为明显的漏洞,给纳税人带来了一定的筹划空间。本文借助案例,在逐一阐述漏洞的基础上,对其形成原因进行了深刻分析,并提出了相关改进建议。

**【关键词】** 营业税 视同销售 漏洞

## 一、营业税规定的几个漏洞

1. 根据《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)的规定:以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。在投资后转让其股权的,也不征收营业税。关联方企业,非常容易利用该漏洞来进行税收筹划,以达到节税目的。

例1:甲企业持有乙企业70%的股份,2013年8月18日,甲企业、乙企业达成协议,甲企业欲将A生产线转让给乙企业。截至2013年6月30日,与该生产线有关的资产、负债如表1所示。

甲企业、乙企业位于2008年12月31日之前未纳入增值税抵扣范围试点地区,均为增值税一般纳税人,机器设备为2008年6月25日购进,表格中涉及增值税应税货物的金额均不含增值税,假定不考虑相应的城建税及教育费附加。

核算。此外,外部环境在不断变化,项目也由于各种原因在不断变化中,项目的总成本也在不断地变化,这就要求企业相关部门经常进行测试,可以每隔半年或者每季度进行一次检查。

将这三种确认完工百分比的方法的适用条件和优缺点归纳如下:①第一种方法的适用条件:可以进行专业测量的项目;方法的优缺点:专业测量,相对精确,但应用面较窄。②第二种方法的适用条件:成本构成主要是人工及其相关费用;方法的优缺点:只需要预测总的劳务量,根据已发生的劳务量计算比例即可。③第三种方法的适用条件:成本构成除了人工及相关费用,还包括一定比例的材料成本;方法的优缺点:需进行完整的成本预算,对项目管理水平要求较高。

在实务中,科技服务型企业一般以中小企业为主,因为规模较小,项目管理还不是很全面,财务制度也可能不是完善,项目总成本通常难以可靠估计,这种情况下可以借用生产企业的定额成本方法进行简化处理。可以根据项目的历

表1 与该生产线有关的资产、负债明细 单位:万元

资产、负债	购置原值	账面价值	评估价值
存货	600	400	450
机器设备	1 200	720	600
厂房	1 500	560	1 800
土地使用权	2 000	1 260	3 500
应收账款		300	
应付账款		400	
应付职工薪酬		100	
合计	5 300	3 740	6 350

若甲企业选择一般性方案转让生产线时,通常会将存货、机器设备、厂房及土地使用权等按评估价出售给乙企业,同时收回应收账款、付讫应付账款,然后结清相关人员的工资薪酬,让其与乙企业重新签订劳动合同。则该方案下的税务处理为:应纳增值税为88.5万元( $450 \times 17\% + 600 \times 4\% \div 2$ ),应

史平均毛利率设定相对固定的成本比例,再按合同金额来确定项目的预计总成本。使用这种方法应经常性地检查设定的成本比例,以确保这个比例的相对合理性。

总之,各种完工百分比确定方法均有一定局限性,所以科技服务型企业应根据企业的实力和项目管理的一些特征,选用适合的方法。

## 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. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2010
3. 新企业会计准则重点难点解析编写组.新企业会计准则.北京:企业管理出版社,2006
4. 卞庆珍,戴大勇.科技服务企业收入确定模式探讨.财会月刊,2013;7
5. 何丽蓉.建造合同会计核算采用完工百分比法存在的问题.财会月刊,2009;11