

# 完工百分比法收入确认的核查要点

李江山

(中兴华会计师事务所(特殊普通合伙) 青岛 266071)

**【摘要】** 鉴于完工百分比法确认收入很大程度上需要依赖企业内部控制和专业判断,客观上对如何做好相应的专项核查也提出了较高的要求。本文针对采用完工百分比法确认收入的专项核查要点,做出系统的分析与总结。

**【关键词】** 完工百分比法 专项核查 要点

目前,除了传统的建筑安装业外,越来越多的企业采用完工百分比法确认收入,这就要求企业具备有效的内部控制和较强的专业判断能力,进而对相应的专项核查工作也提出一定挑战。本文结合实务对完工百分比法确认收入的专项核查要点做出了系统的分析与总结。

## 一、完工百分比法及其运用条件

完工百分比法是指按照提供劳务、工程等交易的完工进度确认收入和成本费用的方法,运用这种方法确认合同收入和费用,能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的相关信息。

采用完工百分比法确认收入,要求企业具备以下条件:①劳务或工程工期长,超过一个会计年度或普遍存在跨年现象,不按照完工百分比核算,将导致财务报表不能合理反映公司实际经营状况,影响投资者判断。②具有有

可以上市转让和不能取得房产证只有居住权的小产权房房屋,所以会计处理应区分不同情况进行:①对于以前年度根据房改政策单位已经缴纳土地转让金,职工取得房屋产权证的,事业单位应将其占用的土地使用权从单位账面减少“无形资产——土地使用权”账户和“非流动资产基金——无形资产”账户,其核算按有关房改政策执行;②对于没有取得房屋产权证职工住房用地,应按事业单位会计制度规定确认、计量、记录和报告披露,作为单位给职工福利性住房补贴费对待,以简化会计处理。

10. 在新制度执行后,由于将有偿取得土地使用权的费用支出一次性列入“事业支出”可能形成当年支出大于收入,出现“收不抵支”,当年“收支结余”和“事业基金”可能出现负数,进而形成单位净资产中“事业基金”账户减少“非流动资产基金——无形资产基金”账户增加情况。则说明两点:①事业单位将流动性资金用于单位长期资产的购置支出,说明当年流动性资金不足将事业结余基

效的内部控制制度和财务核算制度,能够准确以单个劳务、工程或建造项目为核算单位归集收入、成本,且其中大部分成本为直接归集,而非合理分摊。③关键时点或节点能够取得客户、监理等外部单位对工程进度的确认单。④企业具有丰富的成本预算经验,且历史数据表明,企业的成本预算较为准确,与实际成本偏差不大。

## 二、专项核查要点

### (一)了解业务特点

专项核查项目组进场后首先应了解企业业务特点和行业惯例,核查要点包括:

1. 通过查看合同、访谈主管业务的负责人,了解公司业务是否存在适合运用完工百分比法的条件和特征。

2. 根据公司业务特点和主要合同条款,结合完工百分比适用条件及同行业可比公司的具体核算方法,分析

金用于长期资产的投资;②单位购置“无形资产——土地使用权”的资金属于负债类资金来源。所以在按会计制度进行账务处理的同时,在年度的会计报告附注中必须说明的事业基金大幅减少或负值的原因,说明其增加土地使用权资金的来源与使用情况。分析财务收支情况时,应分基本性日常性支出和长期资本性支出,以利于会计报表使用者正确地进行财务分析与评价。

**【注】** 本文受咸阳师范学院科研基金项目(编号:13XSYK084)的资助。

### 主要参考文献

1. 财政部.事业单位会计制度.财预字[1997]288号,1997-07-17

2. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-19

3. 财政部.新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定.财会[2013]2号,2013-01-10

企业选用的完工百分比计算方法是否恰当。

### (二)内控制度核查

采用完工百分比法核算收入,要求企业拥有有效的内部控制制度和财务核算制度。应制定工程管理制度,约束工程预算、成本管理、工程物资管理等,鼓励企业建立ERP系统,实现内部控制职能。

专项核查项目组须对企业与完工百分比相关的内部控制制度、财务核算制度的设计和执行情况进行梳理,包括成本预算、成本归集、合同管理、存货盘点、账户设置等。

### (三)预计总成本核查

预计总成本的估计直接影响项目毛利率。公司应在制订预计总成本后,适时对预计总成本进行调整,使之日益接近实际成本。专项核查项目组可从以下方面核查预计总成本的估计的准确性:

1. 结合公司的业务沿革和从事同类业务的时间,判断公司是否具备丰富的预估总成本经验和数据积累。

2. 核查企业对预计总成本是否制定了定期调整政策或不定期调整的触发条件,预算部门、采购部门、设计部门、财务部门的沟通是否及时。

3. 对比预计总成本与实际总成本的差异,分析企业预计总成本的准确性、调整的合理性、是否存在通过调整预计总成本来调节利润的情况。

4. 企业编制采购合同清单的,对照合同清单分析预计总成本的成本明细项目是否详实、完整。

5. 对收入跨期合同不同期间的毛利率进行波动分析,毛利率波动较大的,应进一步分析该项目的预计总成本波动及调整原因。

对于预计总成本不能可靠预计的,或者预计总成本与实际成本差异在20%以上的,不建议采用完工百分比法核算收入。

### (四)完工百分比核查

专项核查项目组至少从以下方面核查完工百分比计算方法选择的合理性和准确性:

1. 核查企业确认收入的时点能否合理预计合同结果。对于工程或劳务开展初期,难以合理预计合同结果的,应在合同结果能够合理预计后开始计算完工百分比确认收入。

2. 采用成本百分比、已完工作量法、收入百分比确认收入的,公司至少应在每季末取得客户或第三方监理单位对完工百分比的书面确认文件;采用阶段法确认收入,公司应于每一关键节点取得客户或第三方监理单位对阶段完成情况的确认文件。

3. 对比收入确认进度与工程(劳务结算进度)、实际收款进度是否存在较大差异,分析既定的完工百分比计

算方法能否反映工程或劳务的实际完工状况。

4. 对比同类业务各环节的运行周期,对于进展过快或过慢的项目,分析过快或过慢的原因、是否存在提前或延迟确认收入的情况、是否可能存在项目损失。

5. 分析应收账款账龄和在产品(“工程施工——工程毛利”科目)库龄,对于账龄和库龄长的项目,分析是否存在提前确认收入的情况。

6. 需要特别说明的是,对于确认完工百分比实务中最常见的成本百分比法,须从以下方面核查实际成本的归集是否准确:①分析公司已经完成的合同,是否存在项目完工后补记成本的情况;②查看临近资产负债表日的原材料领用和派工情况,是否存在突击领用原材料和派工情况;③根据工程施工的特点和规律,分析是否存在提前或推迟确认成本的情况,如前道工程尚未完工后道工程的成本已经确认。

对于完工百分比核算不准确,与结算进度、收款进度差异大的,需要评估企业所采用的完工百分比计算具体原则的适当性。

### (五)实地查看

专项核查项目组应实地查看工程或劳务的进展情况、询问现场人员、对存货进行实地盘点,要点包括:

1. 实地查看工程进度,比较工程形象进度与收入确认进度是否一致。

2. 对现场施工人员、监理单位就工程周期、工程特点及施工规律、工程进度、工程预期等情况进行交谈和沟通,了解工程进展是否正常,与收入确认进度是否一致。

3. 对照已发生成本明细表(成本百分比法)或已完工程造价表(收入百分比法),实地盘点已发生的实物成本或已完工程是否与明细表相符;施工现场是否存在大量已领用未安装的材料。

4. 查看工程现场是否存在大量已领用未安装使用的原材料,如有,检查是否计入工程成本。

### (六)项目风险核查

由于以完工百分比法核算的工程或劳务自签约至交付历时较长,受行业周期、客户履约能力等不确定性因素的影响较大,核查中须持续关注是否存在对公司盈利能力存在重大不利影响的风险,并判断是否需要预计合同损失。

### 三、结束语

如上文所述,鉴于完工百分比法确认收入很大程度上需要依赖企业内部控制和专业判断能力,存在一定的调节空间。监管部门在检查或审核过程中,对完工百分比法确认收入的真实性、合理性将给予更多的关注。本文针对采用完工百分比法确认收入企业的专项核查要点,做了分析总结,希望对相关实务有所参考。○