

完工百分比法应用分析及建议

张爱琴(高级会计师)

(中石化南京工程有限公司 南京 211100)

【摘要】《建造合同》准则在我国已经实施多年,受行业环境和特点的影响,完工百分比法的应用还存在很多有待解决的问题。本文根据实践经验对完工百分比法的应用情况进行分析,并提出相关改进建议,以供建筑施工企业参考。

【关键词】完工百分比法 完工进度 建造合同

一、完工百分比法的定义

完工百分比法,是指根据合同完工进度确认收入与成本费用的方法。《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称《建造合同》准则)规定,当建造合同的结果能够可靠估计时,施工企业应根据完工百分比法确认合同收入和合同费用;建造合同的结果不能可靠估计的,若合同成本能够收回,则合同收入根据能够收回的实际合同成本进行确认,成本费用直接进当期损益。

《建造合同》准则运用完工百分比法确定当期收入、成本的计算公式如下:

当期确认的合同收入=(合同总收入×完工进度)-以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的合同成本=(合同预计总成本×完工进度)-以前会计年度累计已确认的合同成本

二、完工百分比法的优点

《建造合同》准则规范了建造合同的确认、计量和相关信息的披露,体现了与国际会计准则的趋同,对提高企业会计信息质量等具有显著作用。

采用完工百分比法确认合同收入和费用,使企业在资产负债表日能够合理地确认收入和成本,避免各会计期间的收入、成本费用及损益产生大的波动,符合收入与成本配比原则;同时,在业主计价及时、工程成本归集到位的情况下,根据准则要求核算形成的存货及预收账款金额不会很大,变动幅度也不明显,资产负债表能真实反映当期财务状况,并及时为决策者提供相关财务信息。

三、完工百分比法应用中存在的问题

1. 建造合同结果的不确定性影响了完工百分比法的准确应用。采用完工百分比法确认收入和成本的前提条件是在资产负债表日建造合同的结果能够可靠估计,准则规定当合同总收入能够可靠地计量、与合同相关的经济利益很可能流入企业、在资产负债表日合同完工进度

和为合同尚需发生的成本能够可靠地确定、为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量时,表明合同结果能够可靠估计,合同结果的可靠估计包括收入、成本、完工进度的可靠估计。是否“可靠估计”依赖于企业的会计职业判断能力,而职业判断能力又与经济环境、施工现场及周边的自然和人文环境、合同甲乙双方企业的内部控制环境及管理水平、企业本身的经营状况及会计素质密切相关,各种因素均会使建造合同结果的“可靠估计”存在不确定性。

一是合同收入的可靠估计存在不确定性。建造合同收入包括初始收入和因变更、索赔、奖励等形成的收入。由于建造合同周期长,标的额高,实施过程中经常因施工环境及设计变化等因素发生各种变更,而相关的变更合同通常不能及时签订,加之建造合同对变更、索赔、奖励等收入约定不清晰且建筑市场不够规范等原因,使得变更确认及结算难度大、时间滞后,导致合同总收入的可靠估计存在不确定性。

二是合同成本的可靠估计存在不确定性。合同实际成本与经济环境、施工现场周边的物质环境密切相关,特别是人工成本、设备材料价格及工程分包成本的波动对合同总成本预测影响较大,同时隐蔽工程也存在许多不可预见的施工成本,加之存在建造一项资产多个合同、建造数项资产只签订一个合同或者为建造一项资产或数项资产而同时签订一组合同的情况,交叉作业现象普遍,成本分配核算复杂,成本核算基础不健全、建造合同拆分不合理时,很难真实、全面、准确地对拆分后的建造合同总成本进行预计,导致合同成本的可靠估计存在不确定性。

三是完工进度的准确计算存在不准确性。确定完工进度是应用完工百分比法的关键。《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三种方法:一是累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比

例;二是已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例;三是实际测定的完工进度。企业一般采用第一和第二种方法,通常称之为成本百分比法和工作量(或收入)百分比法。

当企业选用成本百分比法时,完工进度根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定,完工进度与成本挂钩,完全由企业内部控制。当企业经营环境存在异常时,为调节利润和资产状况,存在利用成本人为调节收入和利润的可能。实际成本核算的不及时、不准确及预计总成本的估计存在不确定性会影响完工进度的确认,导致完工进度难以准确确认。

当企业选用工作量百分比法时,完工进度根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。如果采用甲方确认的工作量计算完工进度,由于合同甲方工作量确认滞后于结算收入认可的会计期间、因变更引起的工作量签证确认不及时等,会导致按甲方确认的工作量计算的完工进度低于实际完工进度或不准确;如果采用企业自己测定的工作量计算完工进度,又会因变更签证确认的不确定性、企业自主控制因素等影响完工进度的准确确认。

由于存在以上三种不确定性,加之企业管理水平参差不齐,合同总收入和预计总成本难以准确预计,完工进度难以准确计算,所有这些会降低建造合同运用完工百分比法进行会计核算的准确性,对当期损益产生影响,导致资产或负债确认的不真实。

2. 采用完工百分比法核算影响了企业的负债及赋税资金成本。建筑企业一般根据完工百分比法确认收入并计提税金。营业税制下,真正纳税的时间通常是开具发票确认债权债务的时间,甲方一般要求付款金额与发票金额相当,“应交税费”科目须等到工程全部结算后才能结清,结平周期较长,形成“应交税费”账户的长期挂账,“应交税费”中的余额并不完全反映纳税的现实义务。如果建筑业实行“营改增”,增值税纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天,建设单位工程进度款支付比率低、时间滞后,工程余款在竣工结算审计后才能支付,时间跨度大,导致建安企业未收款先交税或无抵扣先交税,资金压力及资金成本增加,影响当期经营净现金流。

另外,税法规定“建筑、安装、装配工程和提供劳务,持续时间超过1年的,可以按完工进度或完成的工作量确认收入的实现”,与《建造合同》准则对企业按完工进度确认合同收入及成本费用的规定一致,确认的利润在会计期末缴纳企业所得税,在项目工程款拨付滞后于工程完工进度的情况下,企业需要垫付资金用于赋税,增加了企业的赋税资金成本。

四、完工百分比法应用的改进建议

1. 建立健全合同管理制度,完善收入和成本测定的法律依据。合同是明确双方权利与义务的法律文件,是企业执行建造合同进行各种预测的基础。企业应建立健全合同管理制度:工程承接之初,企业应组织相关部门加强项目的可行性研究,进行现场踏勘,对项目的施工环境、工期要求、难易程度、质量要求、技术含量、管理手段(罚则)等情况进行全面了解。合同签订前,任务承揽部门应牵头组织财务部门、工程管理部门、法律部门进行合同评审,重要合同签订前需要专业律师严格把关,认真审核合同条款中是否对工程付款条件、工程计量、计价条款、工程变更、奖励及违约罚则等内容约定明确,力争做到各合同要素齐全具体。合同签订后,合同主管部门应做好合同交底工作,将合同情况尤其是合同约定的计量、结算、付款条款及时告知财务、预算、工程等管理部门,并对合同进行合理拆分或合并。工程企业应建立合同工程师管理职责制度(专兼职均可),在合同执行过程中对合同的执行情况进行跟踪、检查,当合同执行条件发生变化时应及时沟通、签订变更或补充合同,以更好地做好合同收入、成本的可靠估计和确认。

2. 建立健全计量统计制度,做好收入、成本测定及核算的基础。建立健全与成本核算有关的各项原始记录和工程量统计制度,保证原始记录的真实性、准确性和及时性,使成本核算具有可靠的基础。一是建立健全项目总量预算及项目实际工作量统计制度,明确统计计量职责和时间要求。二是做好企业定额的制定和修订工作,完善计量计价基础,对不同性质的业务分类采用不同的统计方式,如工程总承包项目,根据准则需要,在对项目进行合理拆分合并的基础上,对合同组成及工程量、工程价款进行明细拆分,工程实施中,对设计部分采用预计总工时、实际工时统计及按工时分配成本的方式,对采购部分实行划分明细节点的统计方式,对施工部分采取现场实物量统计再套定合同取费的方式进行统计计量。三是建立健全实物的计量、收发、领退和盘点制度,尤其对未构成工程实体的现场材料的计量盘点,因为准则规定计算完工进度不包括施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本。

3. 建立健全预结算制度,按时确认合同收入和合同成本。工程企业项目合同按计价结算形式不同,可分为固定总价合同、固定单价合同、成本加酬金合同及混合形式合同等几类。无论以何种形式签订合同,工程结算人员在项目实施前应认真研究结算条款约定,编制工程结算策略。项目实施过程中,工程预结算人员应紧密联系项目施工员、技术员,经常深入现场,及时发现变更,收集相关资料,做好经济签证并及时确认工作。企业应定期组织项目

施工员、技术员进行预结算知识的培训,让他们了解和熟悉预结算管理,提高结算效率和效果,为按准则条件确认合同收入提供保障。

加强分包工程的计量统计及按时结算,保证收入、成本的确认完整。大型总承包企业,通常将其承包的工程项目中的非主体工程分包给另一个承包商(即分包单位)进行施工,分包工程是其承建的总体工程的一部分,其完成的工作量从属于总体工程工作量,企业在确定总体工程的完工进度时,应考虑分包工程的完工进度,只有在预计总成本合理、实际成本及时归集完整的情况下,确定的完工百分比才会准确。

4. 建立健全定期沟通制度,加强外部证据的收集。鉴于外部证据的可信度比较高,一般年报审计时,企业会被要求提供一定的外部证据来佐证企业完工百分比估计的准确性,降低利用内部证据操纵企业利润的审计风险水平。然而,在工程实施过程中,甲方监理部门对工程量的确认需要时间,具有一定的滞后性,对变更签证的确认更是滞后。因此,一方面企业要加强与甲方的沟通,及时签订已完成的工作量;与制定工程预算定额的权威部门沟通,对特殊施工的计价取得支持;与分包商、大型设备制造商、机械租赁商沟通,及时确认相关成本。另一方面与审计加强沟通,对能够取得可靠外部证据支持的完工进度,按照完工进度确认收入;如果不能取得可靠的外部证据支持完工进度,将已完成但甲方尚未确认的工作量进行预估,采取内部简化的完工百分比法进行确认,以便更真实地反映实际的完工进度。

5. 建立健全财务预算及目标成本管理制度,提高预测和控制能力。确认完工百分比的重要依据是实际成本(或工作量)及预计合同总成本(或工作量),建造合同总成本包括工程分包成本、人工成本、材料成本、机械成本、其他直接成本、项目管理费等,涉及项目管理的各个层面。工程企业的项目成本管理是企业管理的重点,因此企业必须建立一套完整的成本核算体系,明确部门职责,提高成本预测和控制能力。

一是制定预计总收入、预计总成本的测定程序及标准,按要求在项目开始前及时进行项目预计总收入、预计总成本及预计工程毛利的测算工作;在每个会计期末,以投标报价为基础,结合现场变更,组织技术、物资、设备、财务和计划部门测算,预计未来的合同成本(工作量)。二是制定完工进度的确认及限制标准,在关键节点规定完工百分比的确认范围,如当施工项目完工进度达到或超过50%时,项目完工百分比不得低于收款进度和结算进度;项目中交时,确定的完工百分比不应低于80%;项目联合负荷试车成功时,确定的完工百分比不应低于85%;项目竣工决算完成时,确定的完工百分比不应低于90%等。

三是制定成本费用的规集、分配标准,及时准确地归集各类成本。四是做好纳税策划工作和工程款项收取工作,有计划、合理地安排税票开具,确保税务成本测算合理。

企业应建立项目事前成本预测、事中成本控制、事后成本核算、成本分析考核的项目成本预算管理制度,成立以项目经理为主要责任人的预算管理委员会,利用实施建造合同的契机,将成本预测与控制有机地结合起来。财务部门会同计划、物资、技术、人力资源等有关责任部门,根据企业的经营目标及企业内部定额标准,结合项目实际执行环境测定下达项目目标成本、目标贡献,并据此计算项目预计毛利率。制定目标成本,不仅有助于执行《建造合同》准则时准确估计合同预算总成本,提高预测和控制能力,而且有助于企业加强项目成本管理,评价和考核部门工作绩效,实现企业经营目标。

6. 建立健全定期稽核制度,实行建造合同的动态管理。建立会计期末财务稽核反馈制度。完工百分比法涉及的会计科目主要有:“工程施工(成本)”,归集实际发生的成本费用;“工程施工(毛利)”,其余额反映该工程累计已确认的毛利;“工程结算”,登记已结算的合同价款。当工程完工结算后,以下公式成立:工程施工(成本)+工程施工(毛利)=工程结算。

由于工程结算进度与施工进度的不同步及毛利率的测算准确性影响到以上公式的成立,财务部门可以据此来判断企业完工百分比法的核算是否准确。每个会计期末,财务部门计算“工程施工(成本)+工程施工(毛利)-工程结算”、“主营业务成本-工程施工(成本)”的金额,根据计算结果的方向及大小判断成本是否不够完整、毛利率是否需要调整、工程进度结算是否滞后等,提示相关部门分析实际成本归集的及时性、正确性或预计总成本是否合理,对预计总成本、预计总收入、预计毛利率进行重新测算,对实际成本重新进行盘点确认,敦促各部门实行建造合同的动态管理,提高完工百分比法核算准确率。

7. 全面提高企业相关人员的会计职业判断能力。完工百分比法的应用涉及会计估计及判断,会计估计及职业判断不只是会计人员的判断,是企业各个层面的经营管理者与会计人员共同实施的一种判断与选择。对此企业应建立相关培训机制,加强工程管理、工程结算、技术质量等业务知识培训,对企业非财务人员还需培训财经法律、法规和税务知识,增强其实际判断预测能力,以适应《建造合同》准则准确实施的需要。

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. 刘泉军.会计职业判断研究.北京:知识产权出版社,2009