

工程总承包合同完工百分比法之应用

周礼云

(中国中材国际工程股份有限公司 南京 211100)

【摘要】 工程总承包合同执行期限一般均在一年以上,如何客观科学地确认合同建造周期内各期的收入,是执行建造合同准则的重点。本文基于IAS及CAS15要求,阐述了完工进度百分比法的重要性。进而分析了现行大多数工程总承包商采用的成本百分比法的优缺点,有针对性地提出了改进建议,以期完善成本百分比法。

【关键词】 建造合同 完工进度 成本百分比法

在EPC模式下,工程总承包商全权负责项目设计、采购、施工等全过程管理,最终交付于业主符合要求的整体资产,方被认为完成了合同约定的义务。一般工程项目建造周期均在一年以上,为了客观反映合同建造期内各期的损益状况,对工程总承包商而言,需要按照权责发生制的原则,采用系统合理的方法确认各期间合同损益。

一、IASB及CAS对跨期合同收入确认的规定

(一)IASB对主体持续履约情况下收入确认的规定

国际会计准则理事会(IASB)为了提高收入确认的可比性和一致性,决定对IAS11(建造合同准则)及IAS18(一般收入准则)进行合并,即将发布并执行《与客户之间的合同产生的收入确认》准则。该准则的核心原则是:主体确认的收入应反映其向客户转让已承诺商品或服务,其金额为预计有权向客户收取的该商品或服务的对价。主体应当在转移承诺的商品或劳务完成履约义务时确认相关收入。新准则明确了客户取得商品或劳务的控制权是主体确认收入的必要条件。

1. 准则规定,在同时符合以下两个条件的情况下,一组已承诺的商品或服务中的某一项商品或服务将不可明确区分,从而主体应将该组商品或服务作为一个单独履约义务核算:

(1)该组中的商品或服务相互之间高度关联,主体向客户进行转让时还需要提供大量服务以将商品或服务整合成为客户所约定的一个合并项目;

(2)主体为履行合同需对该组商品或服务作出重大修改或按客户需求定制。

根据以上定义:工程总承包商按照合同约定,以EPC模式建造并提供给业主一项完整的工程项目,应视为一项单独履约义务。

2. 准则规定,对于主体在一段时间内(一般指超过一

年)持续履行的单独履约义务,应视为其向客户持续转移产品或服务的控制权。主体应选择一种计量履约义务完成进度的方法并一贯地使用这种方法确认收入。计量进度的适当方法包括产出法和投入法。

(二)CAS的规定

《企业会计准则第15号——建造合同》(CAS15)规定:在资产负债表日,单位首先应当判断建造合同的结果是否能可靠地计量。

1. 若建造合同的结果不能可靠计量,则企业应预计已经支出的成本是否可以收回。①如果预计成本能够收回,则按照相同的金额确认为收入;②如果预计已经支出的成本无法收回,则不应当确认收入,已经发生的支出直接确认为费用。

2. 若建造合同的结果能够可靠估计,工程总承包商应按完工进度确认合同收入和合同费用。完工进度的确认有三种方法:①按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定;②按照已经完成的工作量占合同预计总工作量的比例确定;③根据实际测定的完工进度确认。CAS15规定的第2、3两种确认完工进度的方法实际上属于产出法,它是描述项目完工进度的最可靠的方法,但其缺点就是在一些情况下测定工作量的信息并不能直接观测到或者取得的成本过高,不符合成本效益原则。因此大多数工程总承包商采用的是第1种方法,即成本百分比法来确认合同收入。

二、成本百分比法的优缺点

成本百分比法:按照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。其本质属于投入法,它是一种间接衡量合同完工程度的方法,它反映工程总承包商为了完成履约义务而付出的努力,例如耗费的资源、实际发生的成本等指标。

1. 成本百分比法的优点主要体现在以下方面。

(1) 成本具有客观性,数据可验证。

(2) 实际支出的成本反映了工程总承包商为完成履约义务而付出的努力,成本支出程度近似反映了项目的实际进度。

(3) 数据取得相对容易,符合成本效益原则。

(4) 体现了权责发生制原则,实现收入与成本的配比确认。

2. 成本百分比法的缺点也是明显的。

(1) 前期临建、设备采购等资金密集型业务的支出金额较大,但是不能代表合同总体进度较快。反之土建安装等劳动密集型业务的支出金额不大,同样不能代表合同总体进度较慢。

(2) 如果实际支出中发生了窝工、返修等无效率支出或者发生其他不可抗力因素,会导致实际成本耗费与合同完工进度不相关。

(3) 实际成本中已支出但尚未使用到项目上的费用,在计算合同完工进度时,应当予以调整。

(4) 大多数工程总承包商对于建安业务采取分包模式,分包成本应当是合同实际成本的重要组成部分,其是否准确及时确认,直接影响到成本完工进度的准确性。

(5) 合同预计总成本编制准确与否,直接影响了成本百分比的准确性。企业自主决定合同预计总成本的编制及调整,实际上也留给了企业一个利润调整的空间,企业可以通过合同预计总成本的调整来影响合同完工进度,进而达到调整收入的目的。

三、完善完工百分比法的建议

采用完工百分比法确认建造合同收入,可以为报表使用者提供合同完工进度的客观信息,客观真实地反映合同损益状况。对工程总承包商而言,在合同期内逐步确认合同收入和合同成本,体现了会计的配比性原则,使会计报告期间的损益不会大幅波动,实现了盈余的平滑管理。因此大多数工程总承包商都乐意采用。但CAS15没有具体的应用指南,导致企业在实际应用该准则过程中缺乏明确的指引,偏离了准则应用的本意。因此证监会在对新上市公司IPO会计问题进行审核时,明确指出:完工百分比法应要求企业提供外部证据,并要求申报期间保持一致性。财政部财政监察专员办等监督检查机构针对执法检查过程中发现的问题,提出CAS15在实际操作中很难把握,建议结合建筑企业实际情况予以修订和完善。笔者结合工作单位实际情况,从完善建造合同完工百分比法的角度,提出如下建议:

1. 实际合同费用的归集。工程总承包商应完善单位内部的建造合同成本管理制度。合同执行部门负责合同实际费用统计、分析、跟踪考核,注重完善合同执行部门

与财务部门的联动协调机制,保证合同执行业务信息及时传递到财务部门,便于财务部门如实归集合同费用,减少合同费用确认的滞后性。尤其是分包成本的确认,单位至少在年中及年度终了两个时点,需要与分包商进行工程进度款结算,以便及时确认分包成本及分包工程完工进度。

2. 合同预计总成本的编制及调整。工程总承包商应高度重视合同预计总成本的编制及调整。确定编制合同预计总成本的牵头部门和相关责任部门,明确预算编制数据来源和质量要求,规范编制流程,建立预算总成本复核制度。编制完成的合同预计总成本应经单位最高负责人签字确认后作为财务核算的依据。合同执行中单位应及时更新实际成本数据,定期复核合同预计总成本的适用性。如因合同范围变更、合同执行期内物价水平大幅度波动、汇率单边大幅度波动、合同执行过程中新发生的不可预见因素等,导致合同预计总成本变化幅度较大,达到事先确定的标准的,单位应按照原有的编制流程,及时调整合同预计总成本,并详细说明合同预计总成本变动的主要原因及影响金额。

3. 以产出法衡量的合同完工进度,验证成本百分比法。鉴于成本百分比法只是合同完工进度的间接测量方法,具有固有的局限性,即使客观科学地归集实际成本、编制合同预计总成本,仍有可能会出现成本百分比进度不能客观反映合同实际完工进度的情况。所以工程总承包商在确认合同完工进度时,不能仅仅使用成本百分比法确认的合同进度,还应当取得产出法衡量的合同完工进度(如工程形象进度等)来验证。一般情况下,经业主或其代表审核确认的工程进度款支付凭证是对合同执行进度的客观反映,可以作为外部凭证来验证企业内部计算的完工进度。其中国内项目,主要指的是经工程监理和建设单位签字确认的当期工程量计量支付报表;国外项目主要指的是经业主或其代表审核签字确认的项目进度管理报告(付款凭证)。

如果按产出法衡量的合同完工进度低于按成本百分比法确认的完工进度,根据谨慎性原则,应当以按照产出法衡量的合同完工进度为准计算当期应确认的收入和成本。

如果按产出法衡量的合同完工进度高于按成本百分比法确认的完工进度,则单位应当复核实际成本确认的完整性和时效性及合同预计总成本的编制是否有客观科学的依据。如果复核无误,则应当按照成本百分比法确认的完工进度计算当期应确认的收入和成本。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010