

# 完工百分比法存在的问题 及解决对策

陈丽珍

《企业会计准则第15号——建造合同》(下称建造合同准则)的理念之一是根据完工百分比分年度合理确认企业的收入和成本。完工百分比法需要对建造合同的结果进行可靠估计以及对完工进度进行合理确认,而实务操作中,这两方面都存在一定的问题。本文拟就此进行分析并提出解决对策。

## (一) 存在的问题

1. 对建造合同结果的“可靠估计”存在很大的不确定性

一是合同收入难以可靠估计。建造合同总收入包括合同初始收入和因变更、索赔、奖励等形成的收入。由于建造合同周期长,经常发生工程变更,而相关的变更合同常常不能及时签订甚至不签订;加之建造合同对索赔、奖励等收入规定模糊等原因,使得合同总收入难以可靠估计。二是合同总成本难以可靠估计。建造合同经常受到一些不可预见因素和市场价格变化的影响。例如,受地质条件影响较大的矿产开发,对资源分布及资源量的预测存在着不可预见因素,开采成本难以可靠估计;外部市场的变化使得材料价格的变动难以预测等。此外,一些企业的建造成本核算基础不健全,很难真实、全面、可靠地对建造合同成本进行预计。三是预计损失无法可靠估计。建造合同准则规定,合同预计总成本超过合同总收入的,应当将预计损失确认为当期费用。由于合同总收入和合同总成本难以可靠估计,预计损失也就无法可靠估计。这种不可靠的预计会对当期损益产生较大影响,难以真实反映项目总体的

实际损益水平。

## 2. 完工进度难以准确估计

建造合同准则规定,完工进度的计算可选用三种方法,但这三种确定方法在实务操作上都存在着相当的难度。第一种方法,即按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例计算。这种方法需要预计合同总成本,而合同总成本的预计由于前述因素的影响很难准确估计。第二种方法,按已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例来测定。此方法需要预计总工作量,而建造合同常由多项工程组成,工程复杂且工期长,加上企业核算基础工作不完善,导致总工作量的预计存在很大难度和不确定性。第三种方法,按实际测定的完工进度来确定完工进度。建造合同常涉及到以多种不同计量单位测定的工作进度。该方法需由专业人员采用技术测量方法进行现场测定,因为测定成本过高且专业人员缺乏,因此,按实际测定法来确定完工进度也很难实现。

## (二) 改进对策

1. 规范施工企业的外部经营环境,提高信息披露要求

一是规范项目的招投标制度和审批制度,以立法形式切实解决目前我国长期存在的工程款拖欠及工程变更问题等,以有效降低项目企业在项目实施过程中因人为因素所导致的不确定性。二是明确建造合同准则的披露要求,对重要合同的主要条款(如收款方式、交货方式、合同总收入、总成本、完工进度的确认方式)进行强制披露,让信息使用者对企业收入和成本的估计和确认方法

更加明晰,从而有效地缩小企业利用所谓“职业判断”来操纵盈利的空间。三是分行业制定更明确的实施细则或准则解释以解决各行业在应用建造合同准则时所遇到的特殊问题。细则应对各行业合同总收入、总成本、完工进度的确认方法进行规范。

2. 加强企业内部的工程成本管理与核算

建立健全项目预算管理制度。企业应建立项目工作总量预算及项目实际工作量统计制度,具体表现为工时制度,即在项目立项时根据所需人员及时间预计项目总工时,并建立工时统计制度用于跟踪项目实施过程中人员所耗用的实际工时。在项目实施过程中,应建立定期预算复核制度。当项目存在影响预算的重大变更事项时,履行预算变更手续,对项目预计总工时进行重新预算,以使其更为合理。

建立健全合同管理制度。从建造合同签订开始,规范合同内容,约定好索赔、奖励等条款;严格跟踪合同的执行,在执行过程中工程如果遇到变化,要及时取得变更合同;每份合同签订后及时传递给预算部门、工程部门、财务部门等,便于各部门严格执行合同的约定,更好地做好合同收入、成本的可靠估计。

加强工程的成本核算和控制。建立健全成本核算的基础工作,建立资产的收发、领退、移库、报废、清查等制度;建立健全成本核算的各项原始记录和工程量统计制度,包括人员、工时、工作量、耗用的材料费用、人工费用、机械使用费用等;完善各种计量检测设施,严格计量检验制度;加强预算部、工程部和财会部等相关部门间的单据传递,使成本核算具有可靠的基础;加强财务人员的业务水平,充分了解准则的规定。

(作者单位:福建省财政厅会计处)

责任编辑 李卓