

完工百分比法在实务中的合理运用

张维宾 周永厦

《企业会计准则—建造合同》对建筑施工企业履行建造合同发生成本、确认收入和结转相应成本的会计处理进行了规范。建筑施工行业的特点带来其收入确认的特殊性,就此而言,《企业会计准则—建造合同》也是对《企业会计准则—收入》的补充。本文结合我国建筑施工企业会计实务,对《企业会计准则—建造合同》中提出的完工百分比法的合理运用予以说明。

一、外部凭证和成本进度相结合增强收入确认的客观性

(一)采用完工百分比法确认收入的优缺点

《企业会计准则—建造合同》规定,如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业可以采用完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和相关成本。企业确定合同完工进度可以选用下列方法:(1)累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例;(2)已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例;(3)已完合同工作的测量。

通常,多数大中型建筑施工企业采用完工百分比法确认收入,且一般选用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,作为完工百分比法下确认和计量合同收入的依据。这种处理将完工进度的确定与成本挂钩,有利于实现收入与成本的配比以及各期利润指标的平滑化,但这也意味着完工进度可以由企业内部控制,使有些企业可利用成本来调节收入和利润。

(二)借助工作量签证单增强合同收入确认的客观性

工作量签证单是我国目前建筑施工行业普遍采用的工程完工情况确认单,由施工单位编制,交工程监理工程师根据现场工作完成的实际情况签字确认后,报经建设单位(即工程甲方)认可,作为日后收取工程价款及竣工决算的依据。建筑施工企业采用完工百分比法按成本进度确认收入时,可以利用从外部取得的工作量签证单增强会计确认的可信度。

1、工作量签证单认可的收入高于或低于按成本进度计算确定的收入的原因。在实务中,按工作量签证单认可的收入往往低于按成本进度计算确定的收入,这是因为:首先,工作量签证期与结算收入的会计期间通常存在时间差,即工作量签证滞后是较为普遍的现象;其次,由于种种主客观原因实际成本超过预计成本,导致按照成本计算的完工进度被虚夸。但有时也会发生按工作量签证单认可的收入高于按成本进度计算确定的收入的现象,这是因为,部分合同

成本因未与其他企业如工程分包单位进行结算故未予确认，使成本及按成本计算的完工进度被低估。

2、采用孰低法的优点。实务中，建筑施工企业采用按完工进度计算的收入与按工作量签证单认可的收入两者孰低来确认收入，不失为一种可取的方法。采用孰低法，使确认的收入被限定在企业外部的建设单位或工程监理公司所认可的范围内，可在一定程度上遏制企业利用完工进度调节利润的情况发生，既兼顾了配比性的要求，又增强了收入确认及计量的客观性和谨慎性。

二、分包成本确认和付款进度相结合检查成本入账的完整性

建筑施工企业建造大型工程，往往会采用分包形式将部分甚至全部工程的工作量分包给其他施工企业。如果已经发生的分包成本不反映或少反映，会使承接总包合同的建筑施工企业成本不实，虚增利润。因此，分包成本的入账是否完整，也是建筑施工企业会计及审计确认的一个重要问题。在对分包成本完整性的检查中，应做好下列具体工作：

2003 年、2004 年工程情况表 (单位：万元)

项 目	至 2003 年底 累计发生额	2004 年发生额	至 2004 年底 累计发生额
工程施工成本发生额	8 534.00	4 735.00	13 269.00
其中：分包成本	8 366.00	3 820.00	12 186.00
分包成本占成本比例	98.03%	80.68%	91.84%
根据分包合同价计算的分包工程完工进度	64.03%	29.23%	93.26%
根据预计总成本计算的完工进度	60.15%	33.37%	93.52%
按成本进度计算的合同收入	9 176.35	5 091.40	14 267.75
经签证认可的已完成工作量金额	7 360.00	6 890.00	14 250.00
已报送未签证的 12 月份工作量	1 850.00	—	—
按签证单认可的完工进度	48.24%	45.16%	93.40%
企业实际确认收入	7 360.00	6 890.00	14 250.00
企业实际确认成本	6 844.80	6 424.20	13 269.00
实际确认的毛利率	7.00%	6.76%	6.88%
工程施工余额 (成本发生额 - 确认成本)	1 689.20	—	0.00
已收工程价款	8 487.00	3 271.00	11 758.00
应收账款余额	-1 127.00	2 492.00	2 492.00

(一)与分包单位的工程结算配套实行工作量签证制度

建筑施工企业对分包单位的工作量报送单进行签证，是确认分包成本的直接依据。应根据分包单位定期报送的工作量签证单，检查分包单位的工程是否按计划进度正常进行；检查对于应付分包单位合同成本的反映是否完整，如：在时间范围内的反映是否连续，工作量签证有无缺期；检查对于

应付分包单位的合同成本有无漏记，分包单位有无遗漏等。

(二)将分包成本确认与付款进度相联系

分包合同约定的付款进度是检查成本入账完整性的重要依据。1、检查按照分包合同约定支付的分包进度价款是否已记入“工程施工”账户，有无应记入成本却挂在往来账户的现象。2、将实际付款进度与合同约定的付款进度进行比较。如果发现超约定付款，应分析有无发生超合同工作量，对追加工作量应及时补签合同，并调整增加预计总成本，以正确反映完工进度。如果发现实际付款进度落后于约定付款进度，有可能系分包单位工程脱期，确实未完成相关的工作量；有可能因企业资金周转困难拖欠工程价款所造成，应检查是否已作为应付成本入账。

(三)将分包成本与预算成本各组成部分对比

根据成本结构，对差异较大且占比重较大的分包成本进一步分析，检查有无异常现象。

三、完工百分比法在实务中的合理运用举例

例：某股份制建筑施工企业，承接某项大型工程，合同标的为 15 257 万元，预计总成本为 14 189 万元，目标毛利率为 7%，企业同时与多家分包单位签订工程分包协议，分包合同总价为 13 066 万元。该公司采用按完工进度计算与按工作量签证单两者孰低确认合同收入，按工作量签证单确认应收账款。该工程于 2003 年初正常动工，至 2004 年底工程尚未完工。(2003 年、2004 年工程情况见左表)

(一)该企业 2003 年度有关会计分录如下(以 2003 年度为例说明，2004 年度会计分录编制原则同 2003 年度)：

1、发生工程成本时：

借：工程施工—成本
8 534.00
贷：相关科目(银行存款、应付账款等)
8 534.00

2、确认收入时：

借：主营业务成本
6 844.80
工程施工—毛利
515.20(7 360 × 7%)
贷：主营业务收入(按孰低原则确定)
7 360.00

3、根据签证单与建设单位办理结算时：

借：应收账款	7 360.00
贷：工程结算	7 360.00
4、收到工程价款时：	
借：银行存款(或相关科目)	8 487.00
贷：应收账款	8 487.00

(二)相关说明采用按成本进度计算与按工作量签证单两者孰低确认合同收入，有关项目“工程施工—成本”本期发生额不一定全部计入当期的主营业务成本。完全按成本进度确认合同收入，或者按经签证的工作量确认收入但不存在工作量签证时间差的情况下，“工程施工—成本”本期发生额应全部计入当期利润表的主营业务成本。如果按已签证的工作量报送单确认收入且存在工作量签证时间差的情况下，有部分已完成工作量因签证手续未完成而不能确认收入，相应的合同成本也不能确认为当期营业成本，因而会造成计入资产负债表“存货”的工程施工项目有余额。但应注意，尚未确认营业收入与营业成本的那部分工作量，其毛利水平不应低于目标毛利率，即应满足下列条件： $(\text{尚未签证的已完工作量} - \text{尚未确认营业成本的已发生合同成本}) \div \text{尚未签证的已完工作量} \geq \text{目标毛利率}$ 。如果此部分工作量的毛利率低于目标毛利率，往往表明合同成本发生超支，则超出的成本不能留在存货项目，应计入当期损益，以防止将后续会计期间的合同毛利提前确认。上例由于2003年12月份的工作量尚未经建设单位签证确认，工程施工就有1 689.20(8 534 - 6 844.80)万元余额未计入营业成本，但 $(1 850 - 1 689.20) \div 1 850 = 8.7\% > 7\%$ ，符合谨慎性原则的要求。但上例中，2004年年末该工程项目不存在工作量签证的时间差，工程施工当年发生额4 735万元连同2003年末余额1 689.20万元共计6 424.20万元应全部计入当年主营业务成本。

四、采用完工百分比法的基础工作及需要解决的问题

采用完工百分比法确认合同收入及毛利，除了《企业会计准则—建造合同》所规定的完工百分比法适用条件外，建筑施工企业还应做好下列基础工作：

(一)财务部门应加强与相关部门的沟通协调

建筑施工行业的特点带来会计确认的难度。要提高有关收入、成本的信息质量，财务部门必须加强与计划部门(负责工程预算等)、经营部门(负责承接工程、结算工程价款等)、工程项目部(负责工程管理)等有关部门的沟通与协调。有些企业的财务部门，只根据企业内部的工作量申报单及付款通知结算收入和成本，不了解各项工程得到外部确认的已完成工作量究竟为多少，不了解各项工程还有多少未结成本，不了解

各项工程有无潜在的亏损，这无形中加大了财务上的风险。

(二)完善工程成本预算体系

完工百分比法对工程成本预算工作的要求相当高。不仅要求提供工程预计成本和预计毛利率的详细资料和可靠依据，而且还要提供工程实施期内成本执行情况反馈信息及成本调整资料；不仅要求提供工程成本信息，而且还要提供工程整体进度及分年度进度信息。因此，严格按照完工百分比法的要求进行会计核算，与加强工程预算管理两者之间可以起到相互促进的作用。

(三)建立按工程项目设立的台账或套账

建筑施工企业仅仅设置一般的“工程施工”明细账户远不能满足工程管理和成本计算的需要，还必须建立按工程项目设立的台账或套账，大致上包括以下内容：工程合同总价、预计总成本及分项目成本构成、分包成本及构成、计划毛利率、开工至期末累计已结算合同收入、本期结算合同收入、开工至期末累计已结算合同成本、本期结算合同成本、工程施工余额、工程结算余额、累计收取工程价款、期末应收账款(或预收账款)余额等项目，这样可以形成工程项目的长期档案，以便能提供工程管理所需的信息。

(四)合同收入确认与相关应收账款确认的衔接问题

根据对一些建筑施工企业的调查，按照《企业会计准则—建造合同》采用完工百分比法，在实务中还需要解决合同收入确认与相关应收账款确认的衔接问题。按建造合同准则规定，建筑施工企业按照完工进度确认合同收入，按照向建设单位开出工程价款结算账单应收的工程进度款确认相关的应收账款，由于两者确认的标准不一样，往往导致两者计量结果不一致，这与其他企业对于收入及相关债权的确认一致性存在明显区别。上例中由于按工作量签证单认可的收入低于按成本进度计算确定的收入，根据孰低原则按照工作量签证单确认收入，因此，2003年度新增应收账款的确认与合同收入的确认在金额上(7 360万元)完全一致。如果按工作量签证单认可的收入高于按成本进度计算确定的收入，根据孰低原则按成本计算的完工进度确认收入，则当期新增应收账款的确认与合同收入的确认在金额上就不一致。两者的差异也可能是企业人为造成的，即提前或推迟开出工程价款结算账单。因此，根据行业特点，建筑施工企业按照报经建设单位签证的已完成工作量确认应收账款，既有助于客观反映债权的期末余额，又有利于加强与收入确认及计量的衔接，从而提高建筑施工企业的会计信息质量。■

(作者单位：上海立信会计学院 上海立信长江会计师事务所)

责任编辑 张智广