

# 建造合同会计核算采用完工百分比法存在的问题

何丽蓉

(中交二航局房地产开发有限公司 武汉 430012)

**【摘要】**完工百分比法是指根据合同完工进度确认合同收入和合同费用的方法。在企业管理水平不高、会计核算不规范等情况下,采用完工百分比法确认合同收入和合同费用不符合谨慎性原则和配比原则,难以保证会计信息质量。通过举例分析,笔者建议在某些情况下按实际发生的收入和成本确认建造合同的收入和费用。

**【关键词】**建造合同 完工百分比法 谨慎性 配比

## 一、完工百分比法的计算方式

根据现行企业会计准则的规定,在资产负债表日,建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。

确定合同完工进度有三种方法,比较常用的方法是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,其计算公式为:

合同完工进度=累计实际发生的合同成本÷合同预计总成本×100%

### 1. 当期合同收入和合同费用的计算公式。

(1)当年开工当年未完工的项目:当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度;当期确认的合同毛利=(合同总收入-合同预计总成本)×完工进度;当期确认的合同费用=当期确认的合同收入-当期确认的合同毛利。

(2)以前年度开工本年仍未完工的项目:当期确认的合同收入=合同总收入×累计完工进度-以前会计年度累计已确认的收入;当期确认的合同毛利=(合同总收入-合同预计总成本)×累计完工进度-以前会计年度累计已确认的毛利;当期确认的合同费用=当期确认的合同收入-当期确认的合同毛利。

(3)以前年度开工本年完工的项目:当期确认的合同收入=实际合同总收入-以前会计年度累计已确认的收入;当期确认的合同毛利=实际合同总收入-累计实际发生的合同成本-以前会计年度累计已确认的毛利;当期确认的合同费用=当期确认的合同收入-当期确认的合同毛利。

(4)当年开工当年完工的项目:当期确认的合同收入=实际合同总收入;当期确认的合同费用=实际发生的合同成本;当期确认的合同毛利=实际合同总收入-实际发生的合同成本。

**2. 合同预计损失的处理。**如果建造合同的预计总成本超过合同总收入,则形成合同预计损失,应提取损失准备,并确认为当期费用。

合同预计损失准备的计算公式为:

当年应计提的合同预计损失准备=(合同预计总成本-合同总收入)×(1-累计完工进度)。

## 二、采用完工百分比法存在的问题

完工百分比法虽然能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息,但在实践中,当存在企业管理水平不高、会计核算不规范或处于通胀时期物价不断上涨时,其运用就存在一定局限性,并不能真实、有效地反映当期已完工部分的合同收入和合同费用。

**1. 企业管理水平不高、会计核算不规范时,采用完工百分比法存在局限性。**采用完工百分比法确认合同收入与合同费用,首先要根据累计实际发生成本和预计总成本来计算完工进度。

累计实际发生成本的计算受制于会计核算方法的选择。不同的会计核算方法(如固定资产的折旧方法、材料成本的核算方法、对已发生未结算施工成本的预估等)对成本的影响是不同的。此外,会计核算的及时性也会对累计实际发生成本产生较大的影响。比如,当已出库但尚未用于工程实体的材料在资产负债表日未及时退料时,就会增加当期的累计实际发生成本;当材料已用于工程实体但发票未及时到达,核算时没有及时预估时,就会减少当期的累计实际发生成本。无论累计实际发生成本是多计还是少计,均会影响完工进度的计算,进而影响当期确认的合同收入和合同费用。

预计总成本是预计未来将要发生的总成本,其准确性也较难把握。预计时选用不同的施工工艺、不同的材料、不同的租赁机械、不同的人工进行计算都会对预计总成本产生较大的影响。与累计实际发生成本的计算相比较,预计总成本的计算受人为主观因素的干扰更大。在累计实际发生成本不变的情况下,根据不同的预计总成本会计算出不同的完工进度,不同的完工进度会影响当期确认的合同收入和合同费用,进而影响当年的利润。

例1:某建造合同总收入为10000万元,20×7年累计实际发生成本为5000万元,当预计总成本分别为8000万元、10000万元、12000万元时,所确认的20×7年的合同收入和

合同费用如表1所示(当年开工当年未完工的项目):

**表1 三种预计总成本下的合同收入及合同费用计算比较表** 金额单位:万元

项 目	情况一	情况二	情况三
合同总收入	10 000	10 000	10 000
合同预计总成本	8 000	10 000	12 000
累计实际发生成本	5 000	5 000	5 000
完工进度	62.5%	50%	41.67%
当期确认的合同收入	6 250	5 000	4 167
当期确认的合同费用	5 000	5 000	5 000
合同预计损失准备	0	0	-1 167
当期确认的合同毛利	1 250	0	-833

从表1的计算结果可以看出,当累计实际发生成本相同但预计总成本不同时,合同毛利从盈利1 250万元变化为亏损833万元。此时采用完工百分比法会计信息质量不高,不能真实地反映企业的财务状况,不利于企业的管理层了解真实的财务状况和做出正确的决策。

2. 通胀时期采用完工百分比法存在局限性。在通胀时期,由于物价不断上涨,累计实际发生成本大大增加,根据此时的累计实际发生成本计算完工进度会使企业提前确认收入,而使实际发生的费用后延,这不符合谨慎性原则。

例2:某建造合同总收入为38 000万元,20×7年5月份开工,20×9年12月份完工,预计总成本为28 500万元(没有考虑钢材涨价因素)。截至20×7年年底,已完成的工程实体累计实际发生成本为12 000万元,其中有6 000万元是因为钢材涨价引起的。那么20×7年年底,该工程在物价上涨和物价不上涨两种情况下确认的合同收入和合同费用如表2所示(当年开工当年未完工的项目):

**表2 两种情况下的合同收入及合同费用计算比较表** 20×7年12月 金额单位:万元

项 目	未涨价	涨价	差额
合同总收入	38 000	38 000	0
合同预计总成本	28 500	34 500	6 000
累计实际发生成本	6 000	12 000	6 000
完工进度	21.05%	34.78%	13.73%
当期确认的合同收入	8 000	13 217	5 217
当期确认的合同费用	6 000	12 000	6 000
当期确认的合同毛利	2 000	1 217	-783

从表2的计算结果可以看出,20×7年因钢材涨价,增加的6 000万元工程成本并没有完全地影响到当期损益。采用完工百分比法后,当期确认的合同收入比钢材未涨价时增加了5 217万元,当期确认的合同毛利比钢材未涨价时仅减少了783万元,即20×7年因钢材涨价增加的6 000万元成本仅在20×7年消化了783万元。由此可见,通胀时期采用完工百分比法实质上是高估企业当年实际收益、低估企业当年实际费用的,不符合谨慎性原则,增加了企业后期的财务风险。

3. 前期亏损较大时采用完工百分比法存在局限性。建造

合同在施工前期的各项准备费用较高,完成的工作量较少,采用完工百分比法实质上起到了将前期费用合理分摊的作用。但是,在施工前期的实体部分投标报价低、实际施工成本较高的情况下采用完工百分比法,会造成收入的提前确认,与工程实体各部分盈亏产生较大偏差,不符合配比原则。

例3:某桥梁建造合同总价为40 000万元,投标报价时,桥墩造价为10 000万元,桥身造价为30 000万元。实际建造该工程时的预计总成本为35 000万元,其中:桥墩成本为15 000万元;桥身成本为20 000万元。如果20×6年完成部分桥墩施工10 000万元,20×7年年底完成桥身施工。采用完工百分比法确认20×6年合同收入和合同费用会与实际情况产生较大差异,如表3所示(当年开工当年未完工的项目):

**表3 合同收入及合同费用计算比较表** 20×6年12月 金额单位:万元

项 目	完工百分比法 计算情况	工程实际情况	差异
合同总收入	40 000	40 000	0
合同预计总成本	35 000	35 000	0
累计实际发生成本	15 000	15 000	0
完工进度	42.86%		
当期确认的合同收入	17 143	10 000	-7 143
当期确认的合同费用	15 000	15 000	0
当期确认的合同毛利	2 143	-5 000	-7 143

从表3的计算结果可以看出,20×6年完成的部分桥墩实际亏损了5 000万元,而采用完工百分比法以后,则企业在20×6年提前确认收入7 143万元,抵消亏损部分5 000万元后,实现利润2 143万元,与实际情况相差7 143万元。由此可见,对于前期亏损较大的建造合同,采用完工百分比法确认的合同收入与合同费用会与实际情况发生较大偏差,不能真实地反映工程实际情况,存在较大的局限性。

### 三、改进建议

一般情况下,完工百分比法根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例来确定完工进度,然后再确认当期合同收入和合同费用,这必须具备严格的前提条件:企业有规范的会计核算方法并能够合理地预计总成本;不存在通胀现象;建造合同所指的工程项目各部分实际盈亏状况均衡。只有同时满足这三个条件,建造合同采用完工百分比法才能使收入和费用较好地配比,保证会计信息质量。否则,建造合同采用完工百分比法将存在较大的局限性,难以提供客观真实的会计信息。对此,笔者建议在无法满足以上三个条件的情况下,企业应当以实际实现的收入作为合同收入,以实际发生的成本作为合同成本,只有这样才能真实、客观地反映企业的财务状况。

### 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. 刘菁.施工企业会计.上海:上海财经大学出版社,2000
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007