**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第6号——收入准则与建造合同准则下的完工百分比法**

2016-09-20 13:49:12

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1474349871020313.html

   
    在IPO企业审计过程中，拟上市企业由于会计基础薄弱，对不同的业务模式确定的收入核算政策往往存在较多问题，注册会计师应重点关注拟上市企业在不同的业务模式下的收入确认政策是否恰当。同是完工百分比方法的运用，到底是《企业会计准则第14号——收入》准则下规范的内容还是《企业会计准则第15号——建造合同》准则下规范的内容，如果对拟上市企业的业务了解不深入、对准则的把握条理不清晰，极易导致判断的自相矛盾、进而带来审计风险。  
  
    本提示仅供事务所及从业人员在执行相关业务时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师个人的职业判断。事务所在执业中应结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
  
    提供劳务收入、建造合同收入在核算和认定方面既有特殊性、又有核算方法的同质性，一直以来证监会等监管部门对IPO申报企业中涉及相关收入确认方式的适当性高度关注。例如，证监会2015年对某IPO企业 “交通环境智能治理系统”业务未按照建造合同确认收入的会计政策提出质疑。因此，事务所应结合收入准则、建造合同准则、《中国注册会计师执业准则》及相关法规对IPO企业会计核算及规范运作的要求，审慎对待相关业务的审计。IPO审计专家委员会针对收入审计做如下风险提示：  
  
    风险提示一：审慎确定IPO企业不同业务模式应适用的准则  
  
    一、收入准则和建造合同准则各自主要规范范围  
  
    （一）收入准则主要规范范围  
  
    该准则规范的收入主要包括企业为完成其经营目标所从事的经常性活动实现的收入，如工业企业生产并销售产品、商业企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、保险公司签发保单、租赁公司出租资产等实现的收入。  
  
    （二）建造合同准则主要规范范围  
  
    1.建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。  
  
    2.建筑安装企业和生产飞机、船舶、大型机械设备等产品的工业制造企业，其生产活动、经营方式有其特殊性：这类企业所建造或生产的产品通常体积巨大，如建造的房屋、道路、桥梁、水坝等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备等；建造或生产产品的周期长，往往跨越一个或几个会计期间；所建造或生产的产品的价值高。  
  
    3.建造合同通常具有以下特征：  
  
    （1）先有买主（即客户），后有标的（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；  
  
    （2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；  
  
    （3）所建造的资产体积大，造价高；  
  
    （4）建造合同一般为不可取消的合同；  
  
    （5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；  
  
    （6）承接建造合同的企业（承包方或施工方）仅仅就其提供的施工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）由客户承担。  
    二、如何界定收入准则和建造合同准则规范的范围  
  
    （一）一般判断标准  
  
    当买方可以在相关业务（如房地产施工）开始前指定专业结构元素的设计和/或在建设过程中可以指定重大的结构性变化，则该类业务合同（如房地产建造合同）通常情况下适用《建造合同准则》。  
  
    相反，对于相关业务（如房地产）的买家只有有限的能力来影响所建造资产设计的买卖协议，例如只能选择卖方所指定的设计选项，或指定设计相对基本设计只有轻微的变化，则该类业务合同通常情况下应适用《收入准则》。  
  
    （二）在判断企业销售合同适用《收入准则》还是《建造合同准则》的时候，可以参考以下图表列示的步骤进行初步判断：  
               
    风险提示二： 审慎选择确定完工进度的方法  
  
    一、收入准则和建造合同准则关于完工进度的确认  
  
    （一）收入准则关于完工进度的确认  
  
    1.已完工作的测量，这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度；  
  
    2.已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度；  
  
    3.已经发生的成本占估计总成本的比例，这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易的完工程度；  
  
    4.在实务中，如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定，则该期间的收入应当采用直线法确认，除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度；  
  
    5.在实务中，当某项作业相比其他作业都重要得多时，应当在该项重要作业完成之后确认收入。  
    （二）建造合同准则关于合同完工进度有以下三种方法  
  
    1.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，该方法是确定合同完工进度比较常用的方法；  
  
    2.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 ，该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。用计算公式表示如下：    
  
    合同完工进度＝已经完成的合同工作量÷合同预计总工作量× 100 %；  
  
    3.根据实际测定的完工进度确定，该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法，适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。需要指出的是，这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定，而应由专业人员现场进行科学测定。  
    二、实务中对完工进度计算方法的关注  
  
    （一）根据已经发生的成本占估计总成本的比例确认完工进度  
  
    该方法是确定合同完工进度比较常用的方法，注册会计师应重点关注：  
  
    1.企业是否建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理地估计；  
  
    2.已发生成本的完整性，对于成本已发生，但尚未支付的成本要做合理的估计；  
  
    3.预算编制的合理性，要结合历史上已完工项目的整体毛利率情况，合理判断企业对尚未完工项目编制预算是否合理；  
  
    4.不同成本核算对象之间成本的界限划分是否合理。  
    （二）总承包业务确认完工进度的特殊考虑  
  
    对总承包商来说，分包工程是其承建的总体工程的一部分，分包工程的工作量也是其总体工程的工作量。注册会计师应重点关注：  
  
    1.总承包商在确定总体工程的完工进度时，是否考虑了分包工程的完工进度；  
  
    2.总承包商是否将分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项计入累计实际发生的合同成本。分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项虽然是总承包商的一项资金支出，但是该项支出并没有形成相应的工作量，因此不应将这部分支出计入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度；  
  
    3.总承包商是否将根据分包工程进度支付的分包工程进度款计入累计实际发生的合同成本。根据分包工程进度支付的分包工程进度款应构成累计实际发生的合同成本。  
   （三）根据项目实施的阶段确定统一的完工进度  
  
    案例：某企业的业务模式分为项目启动阶段、功能需求提交阶段、修改后软件再确认阶段、培训完成、上线、项目验收完成、质保期等共7个阶段。该公司在确认各个项目进度时，按照不同阶段分别进行确认。各阶段具体进度分别为：10%、20%、20%、20%、20%、10%。，具体详见下表：  
  
  
  
  
序号  
  
  
实施阶段  
  
  
完工比例  
  
  
  
  
1  
  
  
项目启动阶段  
  
  
10%  
  
  
  
  
2  
  
  
功能需求提交阶段  
  
  
20%  
  
  
  
  
3  
  
  
修改后软件再确认阶段  
  
  
20%  
  
  
  
  
4  
  
  
培训完成  
  
  
20%  
  
  
  
  
5  
  
  
上线  
  
  
20%  
  
  
  
  
6  
  
  
项目验收完成  
  
  
10%  
  
  
  
  
7  
  
  
质保期  
  
  
-  
  
  
  
  
合计  
  
  
100%  
  
  
  
  
   
    注册会计师应关注：  
    1.该种确认完工进度方法的合理性，特别是合同条款中对各阶段是如何认定的，同时分析各个阶段实际发生的项目成本与预计总成本分析是否存在较大差异；  
    2.分析各个项目按照上述统一方式确认完工进度是否对收入确认造成较大影响；  
    3.该种完工进度确认的方法是否能够获取适当的外部证据；  
    4.是否符合行业惯例。  
   
    （四）根据服务期限直线法确认完工进度  
    如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定，则该期间的收入应当采用直线法确认，除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度。如某公司在确认项目完工进度时：以与客户签订的合同或确认函约定的服务期限为准，以已提供服务的时间占服务总期限的比例来确定完工进度，依据项目预算的总成本及确认的完工进度来确定项目成本。注册会计师应该关注：  
    1.该种确认完工进度方法的合理性，关注公司在特定时期内提供劳务交易的数量是否不能确定，同时合同是否约定了服务期限；  
    2.此种方法下，注册会计师还应关注与收入相关成本的确认是否合理，这种情况下与收入相关的成本一般按照预计总成本和按照直线法确认的进度计算配比成本。  
   
    （五）根据第三方机构提供的进度报告确认完工进度  
    一般情况下大中型的建设项目都会聘请第三方的监理机构对工程的质量和进度进行监督，企业可以依据监理公司期末提供的进度报告确认工程的完工进度。  
注册会计师应该关注：  
    1.第三方监理机构的独立性和资质；  
    2.按照该工程项目实际发生的项目成本与预计总成本确定的进度是否存在较大差异。  
   
    （六）系统集成业务收入的确认  
    如某企业在确认对于需要设计、采购、加工、安装和验收的系统集成项目收入时，在同时满足合同已签订、项目已完工、取得买方签署的验收报告时确认销售收入。注册会计师应该关注：  
    1.该种确认收入的合理性，特别关注硬件和软件业务是否分开，即使软件和硬件能够分离，也不能将硬件单独作为销售商品处理，而需要将软件、硬件统一作为销售商品处理，一般情况下在该项业务初验或终验时确认收入；  
    2.对于选择初验还是终验作为销售收入确认的时点，注册会计师应在重点关注以下事项的基础上进行综合判断：  
    （1）初验完成后是否已达到预定可使用状态；  
    （2）主要风险报酬是否转移；  
    （3）初验到终验阶段后续成本占总成本的比重。  
   
    三、关注完工百分比法的变更  
    根据会计准则的相关规定，变更完工百分比的确定方法要有一定依据的。但同时需要考虑以下问题：  
    1.公司的生产部门、技术部门等提供详细的说明材料，论证变更后的完工百分比确定方法的合理性；  
    2.考虑国内外同行业企业采用的完工百分比确定方法，尽可能采用与行业惯例相一致的完工百分比确定方法（包括主要节点的确定和各节点的完成工作量比例的估计），以提高会计信息的横向可比性；  
    3.一旦完工百分比的确定方法发生改变，应判断是属于会计差错还是会计估计变更，只有取得新的证据、获得业务重大变化的合理性依据，才能作为后者进行处理，否则应当按照前期会计差错进行追溯调整。  
   
    风险提示三、关注按进度确认收入的企业，其相关内部控制制度是否健全  
    一、估计劳务收入、建造合同结果的基础  
    收入准则及建造合同准则规定：企业在资产负债表日提供劳务交易、建造合同的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入、合同收入和费用。交易结果不能够可靠估计的，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入、建造合同收入。  
    提供劳务、建造合同的结果能否可靠估计是建立在企业已经建立健全相关内控制度并运行有效的基础之上，因此注册会计师应该重点关注企业是否建立健全了与估计劳务收入、建造合同结果能够可靠估计的内控体系。  
   
    二、一般情况下需要建立的内控制度  
    公司一般需要建立健全《财务管理制度》、《合同评审制度》、《项目管理制度》、《预算管理制度》等一系列制度，用以规范项目成本核算、项目进度控制情况。  
    （一）项目管理控制制度：  
    《项目管理制度》，用以规范：  
    1.项目跟踪情况、项目数据信息的收集、数据、信息的递交方法和时间；  
    2.各项目关键节点取得客户确认的资料；  
    3.完工进度的各阶段取得客户的签字确认资料，如项目启动会工作记录、实施计划确认、需求提交确认、培训记录确认、上线方案确认、验收记录等；  
    4.项目档案管理等。  
    （二）财务控制制度  
    财务管理办法，用以规范：  
    ①项目预算的编制；  
    ②存货采购、领用、结存的核算；  
    ③成本费用在各项目之间的分摊；  
    ④成本费用核算办法等。  
    （三）批准程序  
    企业建立的相关内控制度应经董事会批准方为有效，注册会计师应关注内控制度的批准程序是否合规。  
   
 