

# 勘测设计企业工程总承包项目收入确认分析 ——基于“总额法”和“净额法”视角

于紫平

(长江设计集团有限公司,湖北 武汉 430010)

**摘要:**随着国家对工程总承包的逐步推进以及传统勘测设计市场竞争加剧,勘测设计企业更加积极地承接工程总承包项目。国家有关统计数据显示,工程总承包收入已成为勘测设计企业收入的重要组成部分。财会[2017]22号文件规定,执行企业会计准则的企业,最晚自2021年1月1日起施行新修订的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称“新收入准则”)。新收入准则对总额法和净额法有更多明确指引,文章基于该视角,对勘测设计企业工程总承包项目收入确认方法进行分析和探讨。

**关键词:**新收入准则;工程总承包;总额法;净额法

**【DOI】**10.12231/j.issn.1000-8772.2021.30.097

## 1 引言

近年来,国家在政策方面大力鼓励发展工程总承包。如2019年住建部和国家发改委联合印发的《关于印发房屋建筑和市政基础设施项目工程总承包管理办法的通知》(建市规[2019]12号),提出要加强工程建设组织,加快工程总承包的推进,并且工程总承包单位可由合格资质的设计单位和施工单位组成联合体;根据项目特点,合理确定联合体牵头单位,同时明确联合体成员单位的责任和权利。

与此同时,勘测设计市场也发生着根本性的变化,业主单位为了统筹管理及控制风险,较少进行平行发包,导致传统的设计业务体量缩小,且工程施工集团向勘测设计领域多元化发展,导致传统勘测设计市场竞争加剧,勘测设计企业越来越多地从事工程总承包业务。

住房和城乡建设部2021年9月27日发布了《2020年全国工程勘察设计统计公报》,对工程勘察、工程设计、工程总承包、其他工程咨询四类主要业务统计进行分析,2020年统计范围内的勘察设计企业工程总承包新签合同额合计55068.2亿元,同上年相比增加19.5%,占当年四类主要业务新签合同额的85%;工程总承包收入33056.6亿元,同上年相比减少了1.7%,但仍占当年四类主要业务收入的82%。工程总承包在新签合同额和收入两个方面均在四类主要业务中占比超过80%,是勘察设计企业的收入主要组成部分,工程总承包收入的确认方法将对企业的收入确认具有重要影响。

## 2 新收入准则对总额法和净额法的有关指引

新收入准则第三十四条,对企业在收入确认过程中,采用总额法还是净额法确认收入,给出了明确指引。企业应当根据对转让前的商品是否具有控制权,来判断交易时的身份,为主要责任人还是代理人。企业若具有控制权,则为主要责任人,按照对价总额确认收入,即总额法;若不具有控制权,则为代理人,按照对价总额扣除支付给其他方的价款后的净额或者按照既定的佣金金额或比例确认收入,即净额法。可见,控制权是判断采用总额法还是净额法的关键要素。

新收入准则进一步指出了企业向客户转让商品前能够控制该商品的三种情形:(1)企业取得控制权后,将商品或者其他资产转让给客户。(2)企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。(3)企业取得控制权后,需要通过重大服务对商品进行加工组合,再向客户转让。企业在向客户转让商品前,符合上

述情形之一的,可判断为具有控制权。

此外,控制权的判断不局限于合同的法律形式,应当综合考虑其他情形,包括(1)是否负有对商品的主要责任:企业有义务按照合同约定,向客户提供特定的商品,并对商品的质量、售后等提供保证。(2)是否承担了商品的存货风险:企业承担为履行与客户订立的合同,已经购买或将要购买的特定商品的风险,包括价格变动风险、损毁灭失风险等。(3)是否能够自主决定交易价格:企业若能够自主决定商品的交易价格,通常表明,企业能够控制该商品并获得几乎全部的经济利益。实务中应当对以上三种情形进行综合分析,判断企业是否具有控制权。

## 3 勘测设计企业工程总承包收入确认案例分析

**案例一:**(1)案例资料:勘测设计企业在市场中标了业主的总承包项目,并签订了总承包合同。合同主要条款包括:合同总金额,由项目设计及管理费、工程施工费、设备费三部分金额组成,合同为固定总价,按照形象进度向业主申请支付合同款。主要工作任务为对该项目从初步设计批复至工程竣工验收止工程建设项目的所有工作进行项目管理总承包,包括但不限于工程建设施工期各项准备工作,完成项目分包及招标阶段工作,完成主体工程建筑工程施工和设备采购、安装、试运行工作、工程验收及工程质保工作。勘测设计企业在市场上,通过招标代理机构对工程的施工和设备进行招标,分别确定了施工和设备分包方,并签订固定合同总价的分包合同,按照形象进度向总包方申请进度款。施工分包方应服从总包方即勘测设计企业的施工管理监督,设备分包方应按照总包方的要求提供设备和安装、试运行服务。

(2)案例分析:勘测设计企业该总承包采用总分包模式,即发挥设计的专业优势,对工程建设项目的全过程进行控制及精细化管理,能够主导施工分包方代表本企业向业主提供建筑服务;从设备供应商获取设备控制权后,再转让给客户,承担了转让商品的主要责任和存货风险,通过市场招标自主决定所交易商品的价格,综上判断,勘测设计企业转让商品前,能够控制该商品,其身份为主要责任人,故采用总额法确认收入。

**案例二:**(1)案例资料:勘测设计企业作为联合体牵头人,与某大型施工集团组成联合体,中标了某工程总承包项目,联合体各方共同与业主签订合同。合同金额为暂定总价,由建安工程费、勘察费、设计费三部分组成,一般不进行调整,除非特定的工程材料价格变动超过某比例,则按照实际变动价格减除

基础比例后的价格进行调整。工作内容为完成工程勘察、设计、设备采购、施工总承包及试运营维护管理服务。联合体成员间签订协议。联合体牵头人负责与业主和监理人联系,全面负责履行合同并承担全面履约责任。联合体牵头人向业主开具全额发票,业主将对应合同款支付给联合体牵头人设立的专门账户,确保专款专用。建筑安装工程费以审查合格的施工图和经监理、发包人确认的施工组织设计为依据编制工程量清单确定,试运营维护管理费以建筑安装工程费的一定比例进行考核付费,按月结算。勘测设计费以初步设计概算中建筑安装工程费为计费基数,按照国家勘察设计收费标准管理规定按约定比例下浮。

联合体间分工:联合体牵头人负责全权代理联合体各成员,并承担项目的主要勘察设计工作,以及负责工程全周期统筹协调工作。联合体成员施工单位负责承担施工总承包、设备采购工作。联合体牵头人发挥设计龙头作用,充分运用在该类施工业务中的专利技术,对施工业务进行主导。联合体之间结算由联合体内部协议进行规定,联合体成员单位向联合体牵头人申请结算。

(2)案例分析:勘测设计企业以联合体牵头人身份签订工程总承包合同,代表联合体成员向业主履行合同义务,承担了转让商品的主要责任;勘测设计企业从事合同约定的勘察设计,并能够利用专有技术,主导联合体成员单位执行施工履约义务;依据联合体内部协议与联合体成员进行结算,能够自主决定交易价格;综合判断,能对转让给客户的商品进行控制,为主要责任人,采用总额法进行收入确认。

当然,勘测设计企业作为联合体牵头人进行工程总承包,并不一定意味着采用总额法确认收入。需要根据实质重于形式原则,结合新收入准则,关键判断企业在向客户转让商品前,是否能够对商品进行控制。上述交易,假设勘测设计企业不能够主导施工,并且施工费结算大部分归属于施工单位,联合体牵头人仅按照一定比例提取工程管理费;施工单位对施工的质量及后续维护工作负责,那么即使勘测设计企业作为联合体牵头人,向业主开具了全额发票,收取了全额合同款,但因不能进行对转让的商品进行控制,交易身份为代理人,应该采用净额法进行收入确认。

案例三,(1)案例资料:勘测设计企业以联合体成员身份,与联合体牵头方施工单位组成的联合体,中标了业主总承包项目。合同约定,工程的主要内容包括施工图设计、物资采购和施工、防洪补救措施施工。合同价款形式为固定合同总价,主要包括施工图设计费、施工图及技术服务费、征地占用费三个部分。勘测设计企业与联合体牵头人签订联合体协议书,约定联合体牵头人负责合同订立和合同实施阶段的主办、组织和协调工作。联合体严格按照要求履行中标后的合同义务,共同承担合同规定的一切义务和责任。联合体各单位对业主承担连带责任,内部按照协议承担各自分工责任。联合体内部职责分工:勘测设计企业负责施工图设计,联合体牵头人负责施工与技术服务、征地工作等。

(2)案例分析:勘测设计企业以联合体成员方身份签订总承包合同,合同的履约义务为施工图设计,合同对价也有明确约定;对施工与技术服务、征地工作部分,不承担该履行该部分义务的主要责任,不能自主决定该部分的交易价格,可以判断不能够对转让的商品和服务实施控制;且联合体牵头人施工单位履约能力和偿债能力较强,因此勘测设计企业不构成主要责

任人,只就合同约定的施工图设计部分进行收入确认。

#### 4 总额法和净额法的影响

##### 4.1 对收入的影响

勘测设计费占项目总投资的比例较低,采用总额法,企业按照全额确认收入,收入总额大;相反,采用净额法,收入总额小。两种方法下收入总金额的差异非常大,对以收入为基础计算的财务指标将产生较大影响,如销售毛利率、资产周转率等。此外,勘测设计企业大多为高新技术企业,高新技术企业需要高新技术产品收入占企业当年总收入的60%以上,且近三年研究开发费用占当年总收入不低于一定比例。采用总额法,收入总额大,企业需要更大金额的高新技术产品收入,更多的研究开发费用投入,才能满足高新技术企业的指标要求;采用净额法,收入总额小,同等金额的高新收入和研究开发费用投入占比将提高。

##### 4.2 对税收的影响

联合体形式的工程总承包,业主单位通常约定由联合体牵头人对工程总体负责,并开具全额发票,业主支付全额合同款。在净额法下,会使得勘测设计企业开票额大幅高于收入确认金额,即增值税纳税申报表中“应税货物销售额”和财务报表中“营业收入”有较大差异,该差异会导致税务风险提示,企业需要花更多时间精力向主管税务机关进行沟通解释。

#### 5 结束语

勘测设计企业应根据自身财务情况,结合业务实际,基于项目风险和收益综合考虑,在工程总承包项目前期做好筹划工作,做为代理人还是主要责任人,对应选择采用净额法还是总额法进行收入确认。同时,勘测设计企业针对以联合体牵头人身份进行工程总承包,向客户转让商品前不能实施控制的情形,采用净额法确认收入,针对产生的税收与会计差异,加强与主管税务机关的沟通,获取业务指导;对应业务的现金流、项目债权债务的确认及列报等,需要进一步研究。

#### 参考文献

- [1]财政部.关于修订印发《企业会计准则第14号——收入》的通知[J].交通财会,2017(8):89-96.
- [2]顾丽娜,谭朝辉,汪建国,李国范.新收入准则净额法会计处理案例研究[J].商业会计,2021(04):34-36.
- [3]叶丰滢,郭绪琴,完颜家贝.新收入准则执行的十大困惑与思考——基于财务报表编制者视角的分析[J].财会月刊,2021(17):154-160.
- [4]于芳芳.收入确认的总额法和净额法实操分析[J].中国税务,2018(05):55-58.