

施工企业执行建造合同准则的问题与建议

詹 敏

(浙江长征职业技术学院 杭州 310012)

【摘要】本文详细解析了建造合同准则的宗旨和权责发生制的实质,以工程量清单计价为基础提出合同总收入、合同成本的预估方法。而且结合施工企业的实际情况分析了采用“收入法”计算完工进度的科学合理性,并阐述了怎样运用该方法确认当期合同收入、当期合同费用,最后提出了实施建议。

【关键词】建造合同准则 权责发生制 完工进度百分比法 工程量清单

施工企业在执行建造合同准则的过程中遇到了不少困难,许多学者对此进行了研究,但是许多观点仍欠缺对建造合同准则和权责发生制的深入理解,未能把会计处理方法与工程项目的计量支付和成本管理相结合。因此,笔者详细解析了建造合同准则的宗旨和权责发生制的实质,提出合同总收入、合同总成本的预估方法,分析了“收入法”计算完工进度的科学合理性,并结合工程项目的计量支付、成本管理和信息化管理等提出建造合同的实施建议。

一、对建造合同准则等的理解

1. 建造合同准则的宗旨和权责发生制的要求。《企业会计准则第15号——建造合同》(2006)旨在“规范企业建造合同的确认、计量和相关信息的披露”,“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”。主要体现为:①在资产负债表日分期确认合同收入、合同费用,要求及时反映建造合同实施成果信息;②建造合同的结果能够可靠估计,要求合同收入、费用的确认具有充分的依据,符合谨慎性原则;③应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用,要求其确认结果与合同实际发生情况一致;④符合配比原则。

权责发生制原则指以应收应付为标准来确认本期收入和费用的一种会计处理基础。按其要求,实际上是以收款权利是否在本期取得、付款的责任是否在本期发生作为确认本期收入和费用的标准。对于工程项目,只有当工程量清单中的分部分项项目或措施项目施工完成,在质量、数量和各种性能符合合同与设计要求,当期工程量计量支付报表经监理和建设单位签字确认后,才达到当期收款权利和付款责任标准。

2. 合同总收入、总成本的预估。

(1) 合同规定的初始收入、成本的确定。由于经理、监理和建设单位签字确认的每期工程量计量支付报表,一般其每一部分完成内容都是依据施工合同的核心组成部分——工程量清单来统计上报,因而施工企业的合同初始收入、成本应根据

工程量清单进行。

《建设工程工程量清单计价规范》(GB50500—2008)规定工程量清单包括分部分项工程、措施项目、其他项目、规费项目和税金项目5个部分,其中其他项目清单包括暂列金额、暂估价、计日工和总承包服务费4个内容。暂列金额是用于施工合同签订时尚未确定或者不可预见的所需材料、设备、服务的采购,施工中可能发生的工程变更、合同约定调整因素出现时的工程价款调整以及发生的索赔、现场签证确认等的费用;计日工不一定发生;暂估价存在变更。因此,施工企业的合同初始收入应为合同中确定的合同总金额,扣除暂列金额和计日工等由发包人掌握使用的部分。

《建设工程工程量清单计价规范》采用综合单价,它包括所需的人工费、材料费、施工机械使用费和企业管理费与利润,以及一定范围内的风险费用。因此,合同初始成本应为前3部分清单项目剔除利润后的直接费(人机料)和间接费(企业管理费)总和。这样确定合同的初始成本既符合配比原则也较为客观。

(2) 合同总收入、总成本的调整。由于工程项目实施过程往往会涉及工程变更(工程内容、数量和单价的调整)、索赔、奖励等因素和不利风险因素,施工企业的合同总收入、总成本的预估是一个动态的过程,应据实际情况进行调整。

对于合同总收入,只要按经理、监理和建设单位签字确认的当期工程量计量支付报表进行,即合同总收入等于累计支付报表的收入款项加上未完工作的合同初始收入。对于合同总成本,为累计支付报表的收入款项减去相应利润再加上未完工作的初始合同成本。另外,通过对支付报表进行分析,风险费用如实际发生应计为费用;若未发生,则可记作利润。

当工程项目发生安全、质量事故,材料费、人工费快速上涨和改变施工方案等导致成本和风险费用剧增时,应将这些费用进行详细分析,按照权责发生制和配比原则计入合同总成本,并按照建造合同准则将预计损失确认为当期费用。

3. 确定完工进度方法的选用。

(1) 完工进度三种方法的比选。建造合同准则规定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实际测定的完工进度。在建造合同准则中提出的完工进度, 其目的是为分期反映工程项目的经营成果(收入、费用和损益的分摊) 信息提供依据, 不一定也没必要是工程项目的实际完工进度。因此第三种方法意义不大。

对于施工企业来说, 对累计实际发生的合同成本的统计和合同总成本的预计非常困难: ①间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊相当困难; ②工程项目的开支很多, 在许多实际情况下开支应如何列入合同成本也难以把握; ③工程项目往往会涉及许多材料款、机械费的拖欠, 造成对方不愿及时出具发票, 影响实际成本统计, 累计实际发生合同成本占预估总成本的比例与完工进度相差甚远等。

相反, 已经完成的合同工作量和合同预计总工作量均可根据每期的经监理、建设单位签字确认的工程量计量支付报表直接进行统计计算, 它既符合建造合同准则规定“合同结果能够可靠计量”的要求, 也符合权责发生制和谨慎性原则的要求。因此, 第二种方法最为科学合理。

(2) “收入”法完工进度的应用。一是当期合同收入确认。根据上述分析, 记某一会计期间 i 的支付报表工程款 M_{yi} , 则已完工作量为各期支付报表的工程款累计值 $(\sum M_{yi})$; 合同预计总工作量为已完工作量加上未完工作的初始合同收入 (S_{ci}) , 第 i 期的合同完工进度 $T_i = \frac{\sum M_{yi}}{\sum M_{yi} + S_{ci}}$ 。

合同预估总收入为已完工作的合同收入加上未完工作初始合同收入, 等于累计报表工程款加上未完工作合同初始收入, 与合同预计总工作量相同。以前会计期间已确认收入为以前会计期间的各期支付报表的工程款累计 $(\sum M_{yi-1})$, 则本期应确认合同收入 (M_{bi}) 与本期支付报表工程款相等, 即应收工程款: $M_{bi} = (\sum M_{yi} + S_{ci}) \times T_i - \sum M_{yi-1} = \sum M_{yi} - \sum M_{yi-1} = M_{yi}$ 。

二是当期合同费用确认。当期合同费用=合同预估总成本×完工进度-以前各期累计已确认费用。其中, 以前各期累计已确认费用包括以前各期已确认成本(工程量清单中对应已完工作的成本)加上以前各期已确认的当期损失。

当工程竣工时, 终期合同费用应按以下方法确认: 终期合同费用=累计实际发生的合同总成本-以前累计已确认费用。

二、实施建议

1. 重点应掌握工程量清单计价。

一是应熟悉工程量清单计价规范的要求。《建设工程工程量清单计价规范》贯穿于工程招投标、合同履行和工程价款的调整、结算整个过程。是施工企业成本管理和财务管理的基础。合同规定的初始收入、成本的确定需要依据施工合同部分的工程量清单总报价和各部分清单款项。因此, 作为财会人员应熟悉规范的各项要求, 包括工程量清单的五个组成部分和

每一部分的含义和内容, 尤其是综合单价的各种费用构成及其与建造合同准则中合同成本、费用之间的关系。

二是应掌握工程量计量支付报表的各款项内容。合同总收入、总成本的预估涉及的工程变更和索赔均需在工程量计量支付报表的基础上进行。因此, 作为财会人员应掌握工程量计量支付报表的各款项内容和含义, 包括本期完成工作内容(清单项目); 本期完成工量和工程款项; 本期工程变更、索赔的项目及款项; 本期发生的风险项目与款项; 本期完成的计日工金额和其他应增加或扣减的金额。

三是会计建账应以工程项目甚至清单项目为基础。目前许多施工企业仍存在以分公司或专业公司为单位对多个工程项目进行会计建账的情况, 合同成本归集不清晰且与合同收入不匹配。因此, 施工企业的会计建账应以工程项目(施工合同)为基础, 甚至进行细化到工程量清单的分部分项项目或措施项目为核算对象进行建账。这样, 可以真正做到合同费用、成本与合同收入的匹配, 充分反映工程项目的经营成果。

2. 建造合同准则的实施应与工程项目成本管理相结合。

本期直接费用的归集和登记: 配比原则要求会计核算必须体现同一会计期间各项收入和与其相关的成本、费用之间的因果关系。也就是本期直接费的归集与登记, 应与本期的合同收入(支付报表款项)相对应, 需要确定实际已发生的直接费用应计入本期的项目和金额和虽还未发生但应计入本期直接费用的项目和金额。然而, 工程项目往往实付比应付早很多, 也存在应付时却实际还未支付。因此, 财会人员只有结合工程项目成本管理才能做好本期直接费用的归集和登记。

本期间接费用的归集与登记: 按照建造合同准则, 间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。实际上, 建造合同准则中的间接费用对应于工程量清单中的分部分项清单的管理费和措施费、规费、税金。这些费用对本期的分摊(包括应分摊的项目与金额), 仅靠财会人员是十分困难的, 只有依托工程项目成本管理, 才能使间接费用分摊系统、合理, 做好本期间接费用的归集与登记。

3. 加强会计电算化、财务信息化。工程项目历时长、工作内容和费用种类繁多, 实付与应付差别大, 尤其是按清单项目作为核算对象, 工作量相当繁重。因此, 施工企业应加快会计电算化工作, 做细账目, 确保建造合同信息的及时反映。

目前, 建设部及有关主管部门都在大力推行施工企业的工程项目信息管理, 包括工程项目的质量信息管理、安全信息管理、风险信息管理、成本信息管理、合同信息管理和财务信息管理等。因此, 施工企业应加强财务信息管理, 并与其他信息管理相对接, 确保建造合同信息的及时和真实反映。

主要参考文献

1. 刘菁. 对《企业会计准则第15号——建造合同》的思考. 财会月刊, 2009;7
2. 李志远. 《建造合同》准则执行中的若干问题探讨. 财会月刊, 2009;4