

执行建造合同准则存在的问题及对策

纪孝煊

(中铁二十四局集团福建铁路建设有限公司 福州 350013)

【摘要】《企业会计准则第15号——建造合同》对建造合同的会计核算进行了规范,使建设工程企业的会计核算更加符合权责发生制的会计基础,但在执行过程中仍遇到了一些问题。本文分析了执行建造合同准则过程中存在的主要问题,并提出了解决对策。

【关键词】 建造合同 会计准则 问题 对策

《企业会计准则第15号——建造合同》(简称“建造合同准则”)规范了承包建造房屋、建筑物的建筑安装企业及承包建造船舶、飞机和大型机械设备的制造企业建造合同的会计核算和相关信息的披露。在建造合同的结果能够可靠估计时,根据合同完工进度确认当期已完工部分的合同收入、费用和利润。采用这种方法核算避免了过去因业主不及时计价而无法确认收入的问题,也让确认的收入、费用更加配比。但在执行过程中仍遇到一些问题,需要加以解决。

一、执行建造合同准则过程中存在的主要问题

1. 没有统一的具体实施细则,可操作性不强。建造合同准则缺乏应用指南,没有对相关经济业务做出详细规定,财务人员难以准确核算,主要是:在合同变更时,建设单位若未及时确认预计合同总收入,仍无法确认合同变更后的预计合同总收入;预计合同总成本随着施工过程中各种因素的变化很难及时进行准确的调整;而且在进行上述数据测算时,没有明确哪些资料能作为测算的依据,财务部门在按完工百分比法确认当期收入、成本、毛利时缺乏入账依据等。

2. 给施工企业调节收入、利润提供了更大的空间。根据建造合同准则的规定,计算预计合同总成本、完工百分比时所提供的测算资料均为内部资料。由于内部资料为施工企业自己所掌握,这就为其调整财务数据提供了方便。有些企业在工程未完工时,为粉饰财务报表,往往通过调整预计合同总成本测算数据来调节当期应确认的收入、成本、利润。虽然在项目结束时,总收入、总毛利不会因此变多或变少,但若在项目未完工时为粉饰财务报表而多确认收入、利润,就容易在项目完工时留下潜亏的漏洞。

3. 计提营业税金及附加与收入不配比的问题。因施工单位按完工百分比确认的主营业务收入与建设单位批复计价时间上的不同步,导致二者在未竣工前势必存在差额,且营业税金及附加是按建设单位批复计价数进行计缴的,如按建设单位批复计价数计提主营业务税金及附加必定与按完工百分比确认的收入不配比。为了解决这一问题,有人曾经提出:其差额部分以“递延营业税金及附加”的方式入账。但《企业所得税

法》规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。显然,“递延营业税金及附加”并非当期实际发生的税金支出,不符合《企业所得税法》的规定,因此,不得在当期税前扣除,在计算应纳税所得额时须对其进行纳税调整。同时,因其而计提的“其他应付款——递延营业税金及附加”作为一项预计负债,还得按所得税会计准则采用资产负债表债务法,按其账面价值与计税基础之间的差额分别计算应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产。因此,笔者认为采取计提“递延营业税金及附加”来解决营业税金及附加与收入不配比问题的办法会将该项业务的会计核算工作变得更加复杂、繁琐。

例:中铁二十四局集团福建公司承建某大桥,该项目于2008年开工,工期为3年,合同总金额为6 000万元,2008年12月31日按完工百分比法确认的完工进度为30%,当期应确认的主营业务收入为1 800万元,而建设单位当年批复验工计价数为1 600万元。假定营业税金及附加的复合税率为3.3%,那么当期应计提的递延营业税金及附加为:(1 800-1 600)×3.3%=6.6万元。借:主营业务税金及附加59.4万元;贷:应交税金52.8万元,其他应付款——递延营业税金及附加6.6万元。在计缴当期企业所得税时,就应在当期利润总额的基础上进行调增应纳税所得额6.6万元,调增当期应交企业所得税1.65万元(6.6×25%)。而由此计提的“其他应付款——递延营业税金及附加”6.6万元相当于一项预计负债,其账面价值6.6万元大于计税基础(=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额=6.6-6.6=0),故按所得税会计准则应确认递延所得税资产1.65万元。

二、规范建造合同会计核算的对策

鉴于执行建造合同准则存在的上述问题,笔者认为会计核算既要符合会计基本准则中规定的权责发生制、配比原则等要求,又要做到简洁、明晰、便于操作。为了达到这些要求,相关部门应出台具体实施细则,包括对预计合同总收入、总成本如何测算,由哪些部门测算,需要提供哪些资料和表格,以

及在预计合同总收入、总成本发生变化时应提供哪些证明材料等做出详细的规定,这样才能便于财务人员及时、如实进行会计核算,提供真实、可靠的会计信息。在国家相关行政部门尚未出台具体实施细则之前,施工单位在执行建造合同准则时应注意做好以下几方面工作:

1. 预计合同总收入的测算。预计合同总收入包括与建设单位签订的初始合同金额,加上建设单位批复的合同变更、索赔、奖励金额及其他收入。在没有实际发生建设单位确认的合同变更、索赔、奖励之前,施工单位不得随意调整预计合同总收入。因合同变更、索赔、奖励等原因调整预计合同总收入时,应将建设单位确认的相关证明材料作为入账依据,并提供相关的资料。具体见表1。

表1 合同总收入情况表

工程项目名称: _____ 年 月 日 单位:元

行次	项 目	金额	责任部门	责任人
1	合同的初始收入			
2	合同因变更、索赔、奖励等形成的收入			
3	其他收入			
4	合同总收入			

项目部负责人: _____ 审核人: _____ 制表人: _____

2. 预计合同总成本的测算。相比预计合同总收入,预计合同总成本的测算就显得较为复杂,需要项目施工技术、物资、计划、财务等部门的相互配合,其测算结果将直接影响到当期完工百分比、主营业务收入、利润确认的准确度。因此,对预计合同总成本的测算是一个关键。预计合同总成本的测算是否科学、合理,不仅是对施工单位执行建造合同准则准确程度的检验,而且是对施工单位项目管理水平的检验。施工单位在每个会计期末,应当以工程投标报价为基础,组织相关部门测算执行合同预计将要发生的合同成本。

(1) 施工技术部门应熟悉工程图纸,进一步细化、优化施工组织设计,提出各项直接费用的节约措施和方案,提供合同单位工程施工所需发生的用工数量、材料品种和数量、机械种类和台班数量,预计合同变更所引起的人工、材料、机械等使用、变化情况。

(2) 物资供应部门应详细调查当地各种材料的供应价格并考虑日后可能发生的价格波动因素,编制材料价目表。

(3) 设备管理部门应根据施工机械配置、机械使用状况及台班消耗定额,结合当地电力、燃料价格、工日单价、实际折旧情况、预计修理支出等分析机械费用开支,确定台班单价。

(4) 财务部门应根据工程管理人员数量、预计人员月工资、合同工期计算编制管理人员工资预算表;按计算基数和国家规定的标准计提各项工资附加费;根据工程所需人员数量、合同工期编制办公费、差旅费、折旧费、修理费、管理工具用具等间接费用的开支预算。

(5) 计划部门应编制临时设施预算支出;根据用工数量编制直接人工费预算;根据各业务部门提供的预算资料,测算需要发生的合同成本。

为了便于财务部门会计核算及提供的会计信息质量更加真实可靠,笔者根据上述各部门需要配合提供的资料设计了6个成本表格样式(表2~表7,其中表3“预计尚需发生成本计算表”、表4“预计尚需发生人工费用计算表”、表5“预计尚需发生材料费计算表”、表6“预计尚需发生机械台班费计算表”和表7“预计尚需发生管理人员工资、办公费、差旅费等计算表”等五张表格因篇幅所限均已省略)。

表2 预计合同总成本情况表

工程项目名称: _____ 年 月 日 单位:元

行次	项 目	金额	责任部门	责任人
1	以前年度累计实际已经发生的工程成本			
2	本年度实际已经发生的成本			
3	开工累计实际已经发生成本			
4	预计未来尚需发生成本			
5	其他成本			
6	预计合同总成本			

项目经理: _____ 审核人: _____ 制表人: _____

项目部盖章: _____

说明:“预计未来尚需发生成本”须附详细表格和编制说明。“编制说明”至少应包括以下内容:①施工技术部门如何确定未完工程所需发生的劳动用工数量、材料品种和数量、机械种类和台班数量;编制直接人工预算;根据各部门提供的预算资料,测算将要发生的合同成本。②物资供应、设备管理部门根据当地各种材料价格并考虑日后价格波动因素,编制材料价目表。③物资供应、设备管理部门根据施工机械配置、机械使用状况及台班消耗定额结合当地电力、燃料价格、工日单价、实际折旧情况、预计修理费支出等分析机械使用费开支,确定台班单价。④财务部门根据工程管理人员数量、预计人员月工资、合同工期计算编制工资预算表及计提工资附加费;根据工程所需人员数量、合同工期编制办公费、差旅费、招待费、折旧费、修理费、管理工具用具等间接费用的开支预算。

3. 实际已发生合同成本及时入账。在测算预计尚需发生合同成本之前,施工单位应组织施工技术、计划等部门对已完工部分进行验收,及时对劳务分包人员如实验工进行计价并入账。同时,还得将已发出并耗用的施工用料、已使用机械台班费、施工水电费以及管理人员工资及工资附加费等未入账的直接费用、间接费用及时入账,最终由财务部门统计、提供累计实际已发生的合同成本。只有将实际已发生合同成本计算准确了,才能更好地测算预计尚需发生合同成本、预计合同总成本,才能准确计算完工百分比。

主要参考文献

1. 孙瑞标,史耀斌.中华人民共和国企业所得税法实施条例释义及适用指南.北京:中国财政经济出版社,2007
2. 李明.最新企业会计准则学习与应用(一).北京:中国言实出版社,2007
3. 李士钰.施工企业会计核算办法讲解.北京:中国财政经济出版社,2003