

建设工程“甲供材料”结算审计之思考

李跃水 朱恒金

(江苏省公共工程审计重点实验室 南京 210029 南京审计学院 南京 211815)

【摘要】 本文从建设工程“甲供材料”的抵扣单价和结算消耗量两个方面入手,剖析当前建设工程“甲供材料”结算审计中存在的几个突出问题,并对其解决办法进行了一些思考和探讨。

【关键词】 甲供材料 结算审计 消耗量 抵扣单价

建设工程中物资材料的供应模式主要分为承包商自主采购和业主方采购(通常称“甲供材料”模式)两种。当前,由于国内建筑市场环境尚欠规范,业主对承包商的采购信用缺乏信心,因而越来越多的业主为了保证建设工程物资材料的质量,对建设工程中使用的主要材料偏好于采用甲供材料模式,甚至有回归到“包清工”的趋势。对业主而言,甲供材料模式虽然具有保证质量的优势,但是它同时也会带来削弱承包竞争力、加大结算成本等负面影响。由于甲供材料不是由承包商自主采购的,因而其单价显然不能通过承包商竞价获得。因为一般业主会在招标文件中指定单价,要求投标人按业主指定的单价计算甲供材料费用并计入报价中,且招标文件一般规定投标文件未按指定单价报价的投标按废标处理。

甲供材料既然含在报价中,工程结算时就涉及甲供材料费用如何抵扣的问题。甲供材料抵扣一般原则是“甲供材料费用怎么进就怎么出”,而“甲供材料费用=抵扣单价×结算消耗量”,如何合理地确定抵扣单价和结算消耗量这两个变量是甲供材料结算的关键,工程结算审计中经常发现在对这两个变量的合理确定上还存在一些问题,本文拟对此进行剖析。

一、甲供材料结算抵扣单价的确定

招标文件中一般列出甲供材料指定单价(暂估价)一览表,投标人必须以指定单价进入综合单价。投标人报价时需要注意的是,报价时要明确招标文件中指定单价的内涵到底是“落地价”还是“预算价”,因为指定单价内涵对应的内容只要求投标人无须自主报价,并没有说明具体的价格。

1. 指定单价是“落地价”的内涵。它包括采购、包装、运输、装卸及堆放等到达施工现场指定落地或堆放地点之前的全部费用,但不包括落地之后发生的仓储、保管及库损等费用。落地之后发生的仓储、保管、库损等其他费用均应在投标报价中考虑进去。在指定单价是“落地价”的情况下,结算时抵扣单价应是业主在招标文件中的指定单价原价。如某合同规定:甲供材料、设备的搬运费、现场保管费由承包人在投标报价中考虑,计入其他项目清单中的总承包服务费项目中。甲供材料、设备的工程款结算抵扣按本合同附件“甲供材料、设备一览表”中的指定单价原价扣回。

2. 指定单价是“预算价”的内涵。它包括采购、包装、运输、装卸、堆放、仓储、保管及库损等现场出库前的全部费用。落地之后发生的仓储、保管及库损等费用包含在指定单价之内,乙方一般不需把这块费用再另行考虑到报价中。实践中,甲供材料到现场的装卸、现场仓储保管等工作一般都是由承包商来承担的,因此在结算抵扣时就不能以指定单价原价扣回,而是要考虑保留现场装卸、保管费用给承包商。如某合同规定:承包人退还甲供材料设备价款时,按招标文件中给定的材料设备价格除以1.01后退给发包人(其中1%的费用作为施工单位现场装卸、保管费用留给承包人)。

综上所述,指定单价与抵扣单价在某些情形下并不是完全一致的,因此,在甲供材料结算审计时不能简单地认定业主方都是以指定单价进行结算抵扣的。当然,这也要求业主方在招标文件或合同中应对指定单价的内涵进行界定,并明确甲供材料抵扣单价的确定办法。

二、关于甲供材料结算消耗量的审计分析

1. 甲供材料结算消耗量的确定标准。当前工程实践中确定甲供材料结算消耗量通常有两种做法:即以“定额消耗量”作为“结算消耗量”,或者是以“投标消耗量”为基础来确定“结算消耗量”。前一种做法是按照施工图纸套用政府定额来计算确定结算消耗量,这种做法有个很大的缺陷就是:既然甲供材料的结算消耗量是“按实计取”,也就是结算消耗量与投标消耗量不挂钩,那么承包商在报价时为什么不把甲供材料的投标消耗量报得少一点以便低价中标呢?

实践中这种不合理的做法还经常可见,如某合同规定:甲方供应材料、设备数量按××省建设厅颁发的定额来计算,承包人的实际施工消耗水平与定额水平的差异由承包人在报价中考虑,并已包括在合同价款中。设计变更涉及发包人供应材料设备的,也按照同样方法确定。显然这种做法消解了甲供材料消耗量的招标竞争效果,投标人无需对甲供材料的消耗量展开真实的竞争。出于这个原因,建设工程实践中使用得更普遍的是后一种做法,即以“投标消耗量”为基础来确定“结算消耗量”。但从博弈的角度来看,既然“投标消耗量”在结算时具有约束力,那么投标人在报出“投标消耗量”时会不会进行策

略选择呢?下面,我们再做进一步分析。

由于招标文件中甲供材料的指定单价与结算时点的甲供材料市场价格一般情况下是不一致的,因此投标人在投标时就会根据其所预期的甲供材料招标指定单价与结算市场单价孰高孰低来选择策略。若结算市场单价>招标指定单价,则投标人会选择适当高报“投标消耗量”;若结算市场单价<招标指定单价,则投标人会选择适当低报“投标消耗量”。这两种情况下,投标人的策略可用图1表示:

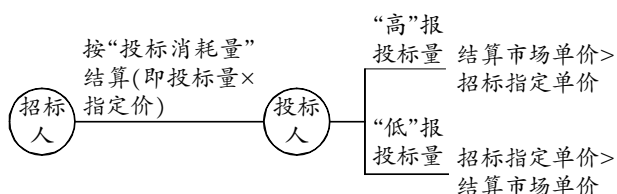


图1 甲供材料投标消耗量的博弈

投标人为什么会做出上述策略选择呢?下面通过一个简单的案例加以说明。

例:某工程甲供材料钢筋的招标文件指定价格为5000元/吨,假设该工程未发生变更(这一假设是为了分析方便,但并不影响分析的结论)。若投标人A不使用策略的话,其“真实报价” $P=P_0+Q_0 \times 5000$ (Q_0 为“真实投标量”, P_0 为除甲供材料钢筋外部分的报价)结算时甲供材料钢筋部分按投标费用扣除,投标人A所得价款为 P_0 ;若投标人A预期甲供材料钢筋结算市场单价为6000元/吨,则A考虑甲供材料钢筋投标消耗量比不使用策略时的真实投标量高报1吨,即 Q_0+1 ,则甲供材料钢筋费用为: $(Q_0+1) \times 5000$ 。当然A为了保持投标总价平衡,除甲供材料钢筋外部分的报价将会减少5000元,其“策略报价” $P'=(P_0-5000)+(Q_0+1) \times 5000=P_0+Q_0 \times 5000$,结算时甲供材料钢筋部分按投标费用扣除,投标人A名义上所得价款仍为 P_0 ,但由于投标消耗量(Q_0+1)乃结算消耗量,A真实投标消耗量为 Q_0 ,等同于结余1吨甲供材料钢筋归己所有,故投标人A实际所得价款为: $(P_0-5000)+1 \times 6000=P_0+1000>P_0$;同理,若投标人A预期甲供材料钢筋结算市场单价为4000元/吨,则A考虑甲供材料钢筋投标消耗量少报1吨,其最终实际所得价款仍为 $P_0+1000>P_0$ 。

上述分析可用图2表示:

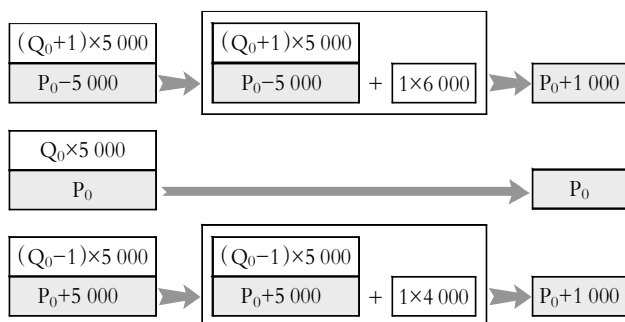


图2 甲供材料投标消耗量策略选择

从建设工程招标的实践来看,很多地方造价管理文件规定“招标人应在招标文件中明确甲供材料的名称、规格、价格,

价格按当地工程造价管理机构发布的材料信息价确定”。可以看出,信息价的确定是在招标时点,尤其在当前材料价格长期处于稳定上涨的态势下,投标人有理由预期甲供材料结算市场单价一般会高于招标指定单价,投标人适当地高报甲供材料投标消耗量是其优势策略。

综上所述,以“定额消耗量”作为“结算消耗量”,无法发挥投标竞争的作用;以“投标消耗量”为基础来确定“结算消耗量”,难以获得投标人的真实消耗量,投标人通过策略选择可以获得超额收益,对业主来说所能做的只是加大对投标消耗量的评审,防范投标人使用策略“过度”,但若完全限制投标人的策略选择几无可能,除非放弃甲供材料采购模式。从交易费用经济学来看,这也可理解为业主为保证材料质量使用甲供材料采购模式所支付的额外交易成本。

2. 甲供材料结算消耗量与实际消耗量(即领料量)的关系比较。甲供材料结算消耗量可以理解为主“应该”提供给承包商的甲供材料数量,而实际消耗量则是业主“实际”提供给承包商的甲供材料数量。若结算消耗量小于实际消耗量,则承包商产生了浪费,一般称为业主“超供”;若结算消耗量大于实际消耗量,则承包商获得了节约,一般称为业主“欠供”。

针对“超供”部分,业主就超供甲供材料所花的合理费用都应由承包商负担,包括采购市场价、运杂费及采购费等,同时超供甲供材料的现场保管费也由承包商自己承担,业主不予补偿。“超供”可以理解为由于承包商在施工过程中管理不善造成的,属于承包商的合同风险。而对“欠供”部分,理论上业主应把节余部分的材料设备提供到施工现场给承包商,实质上就是业主因“欠供”省下了“到现场价”(包括采购市场价、采购费及运杂费等),这个费用节省应归属于承包商。

上述关于“超供”、“欠供”问题的处理,其实质就是结算消耗量包干。这里,对“欠供”尤其要多加注意,虽然节余的消耗量归承包商所有,这是一种包干激励,但要防止激励“过度”——承包商想尽一切办法要“节约”,要想这里面是否有问题,分析节约量过大是不是正常的、合法的。在建设工程结算审计实践中有时发现工程实际消耗量明显低于按图纸计算的净用量,显然这种工程承包商有偷工减料的嫌疑。

三、结语

综上所述,当前甲供材料采购模式使用得比较普遍,其确实具有保证建设工程材料质量的优势,但甲供材料过多既增加了工程结算的工作量,也会降低招标竞争的范围和有效性。同时,甲供材料质量也有可能引起工程质量管理上发生不必要的纠纷。总之,随着建筑市场环境的逐步规范和材料质量监控制度的逐步完善,业主应逐步减少甲供材料采购模式的使用,将其纳入到整体招标范围直接由市场竞争确定价格,这也符合工程采购集成化(即总承包模式)这一国际趋势。

主要参考文献

1. 李跃水.关于工程量清单计价模式下工程结算的几点思考.施工技术,2006;35
2. 住房和城乡建设部.建设工程工程量清单计价规范.北京:中国计划出版社,2008