

# 建筑施工企业执行建造合同准则中的问题

刘杰

(方大集团股份有限公司 深圳 518055)

**【摘要】**为贯彻企业会计准则及其讲解的精神,笔者从会计核算实务角度,提出了建筑施工企业在执行《企业会计准则第15号——建造合同》(CAS 15)过程中出现的几个问题,并给出了解决的方法。

**【关键词】**建造合同 合同收入 合同成本 完工百分比法 增值税

## 一、合同收入确认中的问题

1. 关于暂列金额的问题。建筑施工合同通过投标取得,在投标过程中,报价清单根据《建筑安装工程费用项目组成》(2013年)和《建设工程工程量清单计价规范》(2008年)编制,合同金额包括暂列金额。暂列金额指招标人在工程量清单中暂定并包括在合同价款中的一笔款项,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。其设置的目的是合理确定和有效控制工程造价。暂列金额并不直接属承包人所有,而是由发包人暂定并掌握使用的一笔款价,只能按照监理人的指示使用,并对合同价格进行相应调整。

根据《企业会计准则讲解2010》的规定,合同收入包括两部分内容:①合同规定的初始收入,即建造承包商与客户签订的合同中最初商定的合同总金额。②因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。因为暂列金额存在较大的不确定性,而且缺乏相应成本的匹配,所以笔者认为在确认合同收入时应予以扣除,在施工过程中合理使用该部分款项时才可以根据签证金额确认收入,否则很可能出现完工后工程结算金额远低于前期已确认收入的情况,造成过早确认收入的问题。

2. 签证收入的确认。由于市场竞争激烈,企业报价阶段更倾向于压低报价或低于成本价报价,争取先中标、后期想方设法争取变更设计及签证等手段再改变工程总价。边施工、边进行签证,工程量及工程造价变化大。企业对合同变更收入的确认有时比较随意,确认的依据不充分,判定是否增加工作量进而增加合同总收入只能以甲方是否确认为依据。

因此,建筑施工企业应规定在没有取得甲方以变更通知单等形式确认的签证时,不应确认增加合同金额,这

不仅可以增加收入确认的准确性,而且能督促施工企业加强内部控制,降低合同风险。

## 二、投标费等计入合同成本的问题

《企业会计准则解释第1号》明确:企业(建造承包商)为订立合同而发生的差旅费、投标费等,能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的,应当予以归集,待取得合同时计入合同成本;未满足上述条件的,应当计入当期损益(在此之前,此类费用计入营业费用核算)。

在采用实际发生成本占预计合同总成本比例的方法衡量工程进度的情况下,投标费用在工程项目开工前已经发生,在哪个时间节点计入实际发生成本,是分期摊销还是一次性计入实际发生的成本,相关的财务制度尚未明确。如果金额比较大,而且计入实际发生成本的时间不确定,就容易导致完工进度早于实际情况,从而导致收入提前确认。笔者认为,若投标费用金额较小,可以在工程项目首次向甲方进行产值申报当月,计入实际发生成本;若投标费用金额较大,应该在合同工期内分期进入实际发生成本,计算完工进度,保持会计核算的工程进度与实际情况一致。

## 三、完工百分比法的运用

CAS 15规定:建造合同的结果能够可靠估计的,企业应根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。确定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。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。③根据实际测定的完工进度确定。其中,第一种方法是确定合同完工进度的常用方法,为多数建筑施工企业所采用。以下探讨也是基于第一种方法进行的。

《增值税暂行条例实施细则》第六条及《营业税暂行条例实施细则》第七条规定,销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为,应分别核算其货物的销售额和建筑业

劳务的营业额,并根据其货物的销售额计算缴纳增值税,根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。未分别核算的,由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。

目前绝大多数大型施工企业都有自己的工厂,按照税法的要求要分开核算货物销售额和建筑业劳务的营业额,但是企业会计准则在这方面并没有给出相应的规定。实务中,施工企业或者在合同中明确货物销售金额和建筑业劳务金额,或者分别签订货物销售合同和建筑业劳务合同。

对于收入成本会计核算,一种意见是,适用《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14),分别按照销售货物和劳务收入确认收入;另外一种意见是,严格按照建造合同方法核算,CAS 15讲解中规定,“有的资产建造虽然形式上签订了多项合同,但各项资产在设计、技术、功能、最终用途上是密不可分的,实质上是一项合同,在会计上应当作为一个核算对象”,采用一个核算对象就是说把货物销售和提供劳务收入按照同一进度和同样的毛利率核算。下面笔者通过实例来比较这两种方法的不同。

例:假设有一项总金额为1 200万元的合同,合同预计总成本1 000万元,实际进度为50%时,区分货物和劳务相同毛利率和不同毛利率两种情况进行测算,结果如下表所示:

两种方法下的核算结果比较

项 目	销售和劳务毛利率相同			销售和劳务毛利率不同			
	合计	销售	劳务	合计	销售	劳务	
合同总收入①	1 200	840	360	1 200	780	420	
合同预计总成本②	1 000	700	300	1 000	700	300	
预计毛利率③	16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	10.26%	28.57%	
实际发生成本④	500	400	100	500	400	100	
工程进度⑤	50%			50%			
按照 CAS 15 核算	收入⑥=①*⑤	600	420	180	600	390	210
	毛利率⑦= 1-④/⑥	16.67%	4.76%	44.44%	16.67%	-2.56%	52.38%
按照 CAS 14 核算	收入⑧= ④/(1-③)	600	480	120	586	446	140
	毛利率⑨= 1-④/⑧	16.67%	16.67%	16.67%	14.63%	10.26%	28.57%

根据上表:在毛利率相同的情况下,按照CAS 15核算与按照CAS 14核算,确认的收入合计金额是相同的,不同的是按照CAS 15核算时货物销售的毛利率和建筑业劳务毛利率与事实出现了较大的出入;在货物销售和提供劳务收入存在不同毛利率时,确认的收入合计金额不同,但是相差不大,按照CAS 15确认的毛利率总体与预算毛利率一致,但货物销售和提供劳务分项都出现较大的异常。

根据收入和成本配比原则,笔者更倾向于按照CAS 14分别核算销售自产货物和提供建筑业劳务收入。

#### 四、增值税的核算

自2013年8月1日起,“营改增”试点在全国开始推广,建筑业改征增值税势在必行。考虑到增值税因素,合同成本中包含的直接材料应该是不含税价格,“工程施工”科目核算的内容不含材料进项税金额,而“工程结算”科目核算的是与甲方的结算金额,包含增值税销项税,两者的差额是货物销售金额的销项税额,所以项目完工时“工程施工”和“工程结算”科目不匹配,不能完全对冲。

解决方法有两种:一种是在“工程施工”科目下增设“工程施工——增值税销项税额”明细科目,将“工程施工”科目金额转换为含税金额。另一种是将“工程结算”科目的金额按照不含税价金额确认。实务中,第二种方法需要将每次甲方确认金额区分为货物销售金额和劳务安装金额,难度较大,所以一般采用第一种方法。

结合《增值税暂行条例》关于增值税纳税义务发生时间的规定:销售货物或者应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天,所以相关的增值税应该在工程管理部门申报产值并得到业主方确认的时点来核算。

增设该会计科目后,相关会计分录为:

1. 购买材料时。借:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:应付账款。

2. 原材料投入工程项目。借:工程施工——合同成本——工程项目A;贷:原材料。

3. 月末按完工进度确认合同收入及成本。借:主营业务成本——工程项目A,工程施工——合同毛利——工程项目A;贷:主营业务收入——工程项目A。

4. 甲方确认产值。借:应收账款,工程施工——增值税销项税额——工程项目A;贷:工程结算——工程项目A,应交税费——应交增值税(销项税额)。

5. 项目完工时,将“工程施工”科目余额与“工程结算”科目余额对冲。借:工程结算——工程项目A;贷:工程施工——合同成本——工程项目A、——合同毛利——工程项目A、——增值税销项税额——工程项目A。

由此可见,通过设置“工程施工——增值税销项税额”科目便可以实现“工程施工”科目和“工程结算”科目的完全对冲。

#### 主要参考文献

马彦坤,甘玉江,谢晖.谈建造合同准则在会计实务中的运用.财会月刊,2008;34