

关于“长期工程合同”

具体会计准则的探讨

张 立

财政部会计司最近又印发了一批具体会计准则征求意见稿,“长期工程合同”则是其中之一。在“长期工程合同”具体会计准则中,借鉴了国际会计准则11号建筑合同和国外成功的作法,并力求结合中国实际。本文从“长期工程合同”涉及的有关问题出发,进一步探讨如何完善我国“长期工程合同”具体会计准则。

一、合同分立和合同组合的实质应予说明

在基本建设经济活动中,按照国际惯例,客户(业主)与承包商的权责利是通过建筑合同形式加以规范和执行的,业主与承包商签订的建筑合同是处理双方经济关系的法律依据。长期工程合同(建筑合同)规范的主要问题之一就是有关收入和成本的会计核算,这无疑要确认收入和成本的对象即收入和费用的承担者。而合同的分立和合同的组合不可避免地要直接影响收入、费用核算对象的确定,进而关系到收入、成本以及收益计量的真实性和正确性。

在长期工程合同征求意见稿中的合同分立和合同组合部分,仅说明了合同分立和合同组合的条件(标准),但没有透彻地指出合同分立和合同组合的实质以及对收入成本确认计量的影响。笔者认为,合同分立和合同组合的实质是将收入以及与之配比的费用对象化,即确认收入和费用的承担者。当合同分立和合同组合时,能起到细化和简化收入费用核算的作用。合同分立和合同组合的正确与否直接关系到收入、费用、收益确认计量的正确与否。因此,在长期工程合同具体会计准则的说明中,应揭示和解释这一实质问题,以便于会

计实务工作者对此准确的理解和有效的操作。

二、完工百分比法与完成合同法的适用范围应予界定

完工百分比法与完成合同法是国际上通用的建筑合同收入和成本的核算方法。完工百分比法确认收入和成本是按权责发生制处理的,因为在该方法下,收入成本和收益都根据合同完成的比例确认。而完成合同法确认收入与成本是接收付实现制处理的,因为在这一方法中,收入、成本和收益都在合同已完成或基本完成时确认。由于完工百分比法与完成合同法的会计确认计量基础不同(权责发生制和收付实现制),所以产生各自的利弊。在长期工程合同的征求意见稿中将完工百分比法作为首选方法,将完成合同法做为备选方法,那么在什么情况下采用首选?在何种情况下采用备选呢?在选用两种方法时怎样趋利避害、权衡得失呢?笔者认为有必要明确完工百分比法和完成合同法的适用范围。

在完工百分比法下,收入成本和收益是在发生时确认的,因此,只要承包商按合同规定的进度完成承包工程的建安工作量,就可以按时收取相应的工程款。这样一方面能及时收回所垫付的工程款,保证施工生产正常的资金周转需要,另一方面能使工程成本得以补偿并获得盈利。这种方法不仅可以避免造成承包商(施工企业)资金周转困难,有利于承发包双方认真执行合同遵守结算纪律及时清算债权债务,而且在客观上推动双方责权的明确,建安工程一旦发生问题也便于及

时调整 and 解决。承包双方也只有相互协调相互合作,才能使建安工程按合同规定的要求竣工,使承包双方互惠互利共同受益。由此不难发现,这种收入与费用相配比的方法更适用于规模大、耗资多、工期长、技术设计复杂的大、中型建设项目。

在完成合同法下,收入成本收益都是在合同已完成或基本完成时确认的,因此,承包商只有在完成或基本完成合同规定的建安工作量时,才能取得工程价款。这种收入与费用相配比的方法自然有利于业主(客户)督促承包商加强对建设项目的施工管理以提高工效,使建安工程早日按质按量竣工。因为只有这样,承包商才能收回所垫付的资金、补偿成本并取得盈利。可见,这一方法更适用于规模小、耗资少、工期短、技术设计不很复杂的小型建设项目。

三、固定造价合同和成本加成合同与基建经营方式的关系应予明确

固定造价合同是指承包商同意按固定的合同价或固定单价计算的工程合同。成本加成合同是指承包商在合同允许或其他方式议定的成本基础上,加上该成本的一定百分比或定额费用收取工程价款的工程合同。

两种确认工程造价的合同,其选择性应同建安工程的经营方式结合起来考虑。如果对招标投标经营方式的建安工程,应选择固定造价合同确认工程价款收入较为合适。因为该合同有利于承包商在招标、投标、议标、定标的过程中通过对所建项目的报价展开公平竞争,从而提高建设项目的经济效益和社会效益。假如是自营方式的建安工程,应选择成本加成合同确认工程造价较为合适。因为按该方法确认工程价款收入,既能发挥自营方式的优势,又能调动客户(建设单位)的积极性。另外,自营方式作为专业施工力量的一种补充,将会长期存在。

在此应当指出的是:讨论具体会计准则中某些方法的选择问题,这与制定会计准则的宗旨即保证会计信息的可比性和会计核算的统一性并非不可调和,恰恰相反,两者是相辅相成的。如果不区分各种具体情况,既不是实事求是的科学态度,也不是解决实际问题的有效办法。国际会计准则的各个组成部分(各个具体准则)对各种问题一般都提供了可选择的方法,例如在建筑合同中就提供了确认收入与费用相配比的完工百分比法和完成合同法,还有确认工程造价可选择的固定造价合同和成本加成合同。尽管新修订的国际会计准则体系与原国际会计准则体系相比,为加强报表间

的可比性而减少了选择性,但这只说明新修订的国际会计准则体系剔除了不合理的选择性,并把选择性限制在能合理解决实际问题的范围内,选择性不宜过大也不宜过小应适当。只要存在选择性,就有探讨每一种选择适用范围的必要。由选择性所导致的确认计量差异可在具体准则应披露事项部分得以揭示。这样既能实事求是地具体问题具体分析和处理,又能满足企业外部的信息使用者对此作出判断。这也正是新修订的国际会计准则体系表外披露越来越细,表外附表越来越多的重要原因之一。

四、索赔款及奖励性金额的确认标准应予提出

新修订的国际会计准则 11 号建筑合同提出:“索赔款指承包商从客户或另一方获得,不包括在合同造价中的成本补偿。例如,索赔款可能因客户造成的耽搁、规格或设计的错误以及施工活动中有争议的变更所引发。”奖励性支付指达到或超过既定的工程标准时,支付给承包商的额外款项。例如,合同可能规定,如果承包商较早完成合同则给予其奖励支付。”

由于索赔款及奖励性金额都属于事先尚未包括在合同造价中的待确定的补偿收入和额外收入,所以其取得必须符合一定的确认标准。否则就会造成索赔款和奖励性金额的错误或蓄意确认,使承包商的收入和利润虚夸、失真。因此,应提出索赔款及奖励性金额的确认标准。新修订的国际会计准则 11 号的有关内容可以借鉴。索赔款应符合下列条件才能确认:“1. 协商已达到相当阶段,客户很可能同意这项索赔;2. 客户可能同意的金额能可靠地计量。”奖励性金额应符合下列条件才能确认:“1. 合同进度大大提前,很有可能达到或超过既定的工程标准;2. 鼓励性支付金额能够可靠地计量”。

责任编辑 温彦君

(接第 23 页)

8.10%、6.71%、5.40%、5.50%。

十四、委托代理记帐单位个数。

全国有 16 497 个单位的会计事项委托有关单位代理记帐,占总单位数的 1.08%。

委托代理记帐单位数最多的是四川省有 2 442 个单位,广东省、湖北省、山东省、浙江省、上海市等 5 省、市皆超过 1 000 个单位;委托代理记帐单位数占其总单位数比例最高的是浙江省,达 4.35%,北京市达 2.68%。

(财政部会计司提供)

责任编辑 袁 庚