

第四讲 建造合同

财政部会计司

一、建造合同准则概述

(一)建造合同的定义

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。这里所讲的资产,是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物以及船舶、飞机、大型机械设备等。建造合同属于经济合同范畴,但它不同于一般的材料销售合同和劳务合同,而有其自身的特征,主要表现在:1.先有买主(即客户),后有标的(即资产),建造资产的造价在签订合同时已经确定;2.资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年;3.所建造的资产体积大,造价高;4.建造合同一般为不可取消的合同。

(二)建造合同准则规范的主要问题

由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,在这种情况下,如何将合同收入与合同成本进行配比,分配计入实施工程的各个会计年度,就成为一个非常重要的问题,这正是建造合同准则(以下简称本准则)规范的主要问题。

(三)本准则的适用范围

既然是建造合同,必然涉及建造合同的双方,即承包方和发包方,本准则是对承包方承包建造工程合同的会计核算和相关信息披露的规范,不涉及发包方的会计核算。这里所讲的建造承包商,是指根据合同为客户建造工程(或大型资产)的企业。因此,本准则涉及两类不同的行业,即建筑行业 and 特殊的工业制造业。本准则自1999年1月1日起在上市公司实施,其他企业暂不执行。

二、建造合同的类型划分

本准则将建造合同分为两种类型,一种是固定造价合同,另一种是成本加成合同。

固定造价合同是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。成本加成合同是指以合同允许其他方式议定的成本为基础,加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。这两类合同最大的区别在于它们所含风险的承担者不同,固定造价合同的风险主要由建造承包方承担,而成本加成合同的风险则主要由发包方承担。

之所以将建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同,是因为本准则规定采用完工百分比法确认合同收入和费用时,首先应判断建造合同的结果能否可靠地估计,这两类合同的风险不同,判断其结果能否可靠估计的标准也不同。因此,本准则将建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同。

三、合同的分立和合并

(一)为什么要规定合同的分立和合并

本准则有关合同分立与合同合并的条款,是为了确定建造合同的会计核算对象。因为正确确定各项建造合同的会计核算对象,是正确核算建造合同损益的关键。在日常经济活动中,企业与客户签订的建造合同有其多样性,通常,建造一

项资产要签订一个合同,有时,建造数项资产只签订一个合同,或者为建造一项资产或数项资产而同时签订一组合同。在上述情况下,对同一企业来讲,确定不同的会计核算对象,会产生不同的核算结果。例如,某建造承包商同时签订了一组建造合同。在执行合同中,有的可能盈利,有的可能亏损,如果将该组合同分别核算或合并在一起核算,会产生不同的损益。因此,为了正确核算建造合同的损益,防止人为操纵利润,本准则对此专门作了相应的规定。

一般情况下,企业应以所订立的单项合同为对象,分别计量和确认各单项合同的收入、费用和利润。如果一项合同包括建造多项资产,本准则规定了合同分立的条款,企业应按本准则规定的合同分立原则,确定建造合同的会计核算对象;如果为建造一项或数项资产而签订一组合同,本准则规定了合同合并的条款,企业应按本准则规定的合同合并原则,确定建造合同的会计核算对象。

(二)关于合同分立

如果一项建造合同包括建造数项资产,在同时具备下列条件的情况下,每项资产应分立为单项合同处理:1.每项资产均有独立的建造计划;2.建造承包商与客户就每项资产单独进行谈判,双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款;3.每项资产的收入和成本可单独辨认。如果不同时具备上述三个条件,则不能将建造合同进行分立,仍应将其作为一个合同进行会计处理。

(三)关于合同合并

一组合同无论对应单个客户还是几个客户,在同时具备下列条件的情况下,应合并为单项合同处理:1.该组合同按一揽子交易签订;2.该组合同密切相关,每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分;3.该组合同同时或依次履行。如果不同时符合上述三个条件,则不能将该组合同进行合并,而应以各单项合同进行会计处理。

四、合同收入

(一)合同收入的组成内容

合同收入包括两部分内容:1.合同中规定的初始收入,即建造承包商与客户在双方签订的合同中最初商订的合同总金额,它构成了合同收入的基本内容;2.因合同变更、索赔、奖励等形成的收入,这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商订的合同总金额,而是在执行中因故而形成的追加收入。建造承包商不能随意确认这部分收入,只有在符合规定条件时才能构成合同总收入。

(二)确认合同变更收入的标准

合同变更是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。因合同变更而增加的收入,应在同时具备下列条件时予以确认:1.客户能够认可因变更而增加的收入;2.收入能够可靠地计量。如果不同时具备上述两个条件,则不确认变更收入。

(三)确认索赔款收入的标准

索赔款是指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用于补偿不包括在合同造价中的成本的款项。因索赔款而形成的收入,应在同时具备下列条

件时予以确认:1.根据谈判情况,预计对方能够同意这项索赔;2.对方同意接受的金额能够可靠地计量。如果不同时具备上述条件,则不能确认索赔款收入。

(四)确认奖励款收入的标准

奖励款是指工程达到或超过规定的标准时,客户同意支付给建造承包商的额外款项。因奖励而形成的收入应在同时具备下列条件时予以确认:1.根据目前合同完成情况,足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过既定的标准;2.奖励金额能够可靠地计量。如果不同时具备上述条件,则不能确认奖励款收入。

五、合同成本

(一)合同成本的组成内容

合同成本应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

1.直接费用。合同的直接费用包括四项费用:(1)耗用的人工费用。主要包括从事工程建造人员的工资、奖金、福利费、工资性质的津贴等支出。(2)耗用的材料费用。主要包括施工过程中耗用的构成工程实体或有助于形成工程实体的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用。周转材料是指企业在施工过程中能多次使用,并可基本保持原来的实物形态而逐渐转移其价值的材料,如施工中使用的模板、挡板和脚手架等。(3)耗用的机械使用费。主要包括施工生产过程中使用自有施工机械所发生的机械使用费、租用外单位施工机械支付的租赁费和施工机械的安装、拆卸和进出场费。(4)其他直接费用。指在施工过程中发生的除上述三项直接费用以外的其他可以直接计入合同成本核算对象的费用。主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程清点移交费用、场地清理费用等。

2.间接费用。间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。这里所说的“施工单位”是指建筑安装企业的工区、施工队、项目经理部等,“生产单位”是指船舶企业的现场管理机构、飞机、大型机械设备制造企业的生产车间等。

间接费用主要包括临时设施摊销费用和施工、生产单位发生的管理人员工资、奖金、福利费、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

(二)合同成本的会计处理

1.直接费用的会计处理。由于直接费用在发生时能够分清受益对象,所以本准则规定“直接费用在发生时直接计入合同成本”。

2.间接费用的会计处理。间接费用虽然也是合同成本的组成内容,但是间接费用在发生时一般不易直接归属于受益对象,这是因为间接费用是在企业下属的直接组织和管理施工生产活动的单位发生的费用,这些单位如果同时组织实施几项合同,则其发生的费用应由这几项合同的成本共同负担,因此,本准则规定“间接费用应在期末按照系统、合理的方法分摊计入合同成本”。

在会计实务中,间接费用一般应设置必要的会计科目进行归集,期末再按一定的方法分配计入有关合同成本。间接费用的分配方法主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。

(三)核算合同成本应注意的几个问题

1.与合同有关的零星收益不作为合同收入,而应冲减合同成本。与合同有关的零星收益是指在合同执行过程中取得的、但不计入合同收入而应冲减合同成本的非经常性的收益。例如,完成合同后处置残余物资取得的收益。残余物资是

指在施工过程中产生的一些材料物资的下脚料,由于工程领用材料时,已将领用材料的价值直接计入了工程成本,材料物资的下脚料已包括在合同成本中,因此,处置这些残余物资而取得的收益,应冲减合同成本。

2.下列各项费用,不计入合同成本,而应作为期间费用直接计入当期损益。(1)企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用;(2)船舶等制造企业的销售费用;(3)企业因筹集生产经营所需资金而发生的财务费用;(4)因订立合同而发生的有关费用,即企业为订立合同而发生的差旅费、投标费等,应在发生时直接确认为当期费用。

六、合同收入与合同费用的确认

在计量和确认建造合同的收入和费用时,首先应判断建造合同的结果能否可靠地估计。建造合同的结果不同,其收入和费用的确认方法也不同。

(一)在建造合同的结果能够可靠估计的情况下,确认合同收入和费用的会计处理

如果建造合同的结果能够可靠地估计,应按完工百分比法确认合同收入和费用。

1.如何判断建造合同的结果能否可靠地确定

建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同两种类型,不同类型的建造合同,判断其结果能够可靠估计的前提条件也不同。

(1)判断固定造价合同的结果能够可靠地估计的标准有四个。如果同时具备四个条件,则固定造价合同的结果能够可靠地估计。如果不同时具备四个条件,则固定造价合同的结果不能可靠地估计。这四个条件是:①合同总收入能够可靠地计量。合同总收入一般根据建造承包商与客户订立的合同中的合同总金额来确定,如果在合同中明确规定了合同总金额,且订立的合同是合法的,就说明合同总收入能够可靠地计量;反之,则意味着合同总收入不能可靠地计量。

②与合同相关的经济利益能够流入企业。经济利益是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。表现为资产的增加,如增加银行存款或应收账款等,或表现为负债的减少,如用合同价款抵偿负债等,或表现为两者兼而有之。与合同相关的经济利益能够流入企业,意味着企业能够收回建造合同的工程价款。建造合同的工程价款能否收回,取决于客户与建造承包商双方是否都能够正常履行合同。

③在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。合同完工进度能够可靠地确定,意味着建造承包商能够严格履行合同条款,已经和正在为完成合同而进行工程施工,并已完成了一定的工程量,达到了一定的工程形象进度,并对将要完成的工程量也能够作出科学、可靠地测定。如果建造承包商尚未动工,或刚刚开工,尚未形成一定的工程量,对将要完成的工程量不能够作出科学、可靠地测定,则表明合同完工进度不能可靠地确定。为完成合同尚需发生的成本能否可靠地确定,关键在于建造承包商是否已经建立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度;能否对为完成合同尚需发生的合同成本作出科学、可靠地估计。如果建造承包商已经建立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,并对为完成合同尚需发生的合同成本能够作出科学、可靠地估计,则意味着建造承包商能够可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。反之,则意味着建造承包商不能可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。

④为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,以便实际发生合同成本能够与以前的预计成本相比较。为完成合同已经发生的合同成本能否清楚地区分和可靠地计量,关键在于建造承包商能否做好建造合同成本核算的各项基础工作和准确计算合同成本。如果建造承包商能够做

好建造合同成本核算的各项基础工作,能够准确核算已经发生的合同成本,即在核算已经发生的成本时,能够划清当期成本与下期成本的界限,不同成本核算对象之间成本的界限,未完合同成本与已完合同成本的界限,则说明为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,实际合同成本能够与以前的预计成本相比较;反之,则意味着为完成合同已经发生的合同成本不能够清楚地区分和可靠地计量。

(2) 判断成本加成合同的结果能够可靠地估计的标准有两个。①与合同相关的经济利益能够流入企业;②实际发生的合同成本,能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

对成本加成合同而言,合同成本的组成内容一般已在合同中进行了相应规定。合同成本是确定合同造价的基础,也是确定完工进度的重要依据,因此,要求实际发生的合同成本,能够清楚地区分并且能够可靠地计量。如果建造承包商为完成成本加成合同而发生的直接费用及间接费用能够及时、真实、准确地记录,并合理归集到该成本核算对象中,则表明实际发生的合同成本能够清楚地区分并且能够可靠地计量。反之,则意味着实际发生的合同成本不能清楚地区分并可靠地计量。

2. 在什么时间确认合同收入和合同费用

本准则规定在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。这里所说的“资产负债表日”是指各会计年度的最后一天,即公历12月31日。需要指出的是,对一项建造合同而言,并不是只有在12月31日才能确认合同收入和费用。在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用,是针对在资产负债表日尚未完工的在建合同而言的。对于已在以前会计年度开工本年度完工的建造合同以及本年度开工本年度完工的建造合同,应在合同完工时确认当期的收入和费用。

3. 如何确定完工百分比(完工进度)

本准则规定了企业确定合同完工进度的三种方法。

(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。该方法是一种投入衡量法,是确定合同完工进度较常用的方法。用计算公式表示如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \times 100\%$$

采用上述公式计算完工进度时应注意的两个问题:

采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时,累计实际发生的合同成本,实际上是形成工程形象进度的工程实体和工程量所耗用的直接成本和间接成本。因此,累计实际发生的合同成本不包括下列内容:

①与合同未来活动相关的合同成本,例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本。

②在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。但是,根据分包工程进度支付的分包工程进度款,应构成累计实际发生的合同成本。

(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。该方法是一种产出衡量法,适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。用计算公式表示如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}} \times 100\%$$

(3) 已完合同工作的测量。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种技术测量方法。适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。需要指出的是,这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定,而应由专业人员现场进行科学测定。

4. 如何按完工百分比法确认收入和费用

完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和费用的方法。运用这种方法确认合同收入和费用,能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息,符合权责发生制原则。完工百分比法的运用包括两个步骤:首先确定建造合同的完工进度,计算出完工百分比。然后根据完工百分比量和确认当期的合同收入和费用。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

当期确认的合同收入=(合同总收入×完工进度)-以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的合同毛利=(合同总收入-合同预计总成本)×完工进度-以前会计年度累计已确认的毛利

当期确认的合同费用=当期确认的合同收入-当期确认的合同毛利-以前会计年度预计损失准备

(二)在建造合同的结果不能可靠估计的情况下,确认合同收入和费用的会计处理

如果根据上述标准判断建造合同的结果不能可靠地估计,企业不能采用完工百分比法确认合同收入和费用,而应区别以下两种情况进行会计处理:(1)合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为费用;(2)合同成本不能收回的,应在发生时立即确认为费用,不确认收入。

(三)关于合同预计损失的会计处理

如果合同预计总成本超过合同预计总收入,应将预计损失立即确认为当期费用。

七、关于披露

本准则规定了披露建造合同的有关事项。需要注意的是,在资产负债表中,“在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利(或亏损)”与“在建合同工程已办理结算的价款金额”这两个项目应以相抵后的差额反映。如果在建合同工程累计已发生的成本和已确认的毛利大于在建合同工程已办理结算的价款金额,其差额反映在建合同工程已完工但尚未办理结算的款项,这部分款项是企业应向客户收取的款项,因此,应在资产负债表中作为一项流动资产列示;如果在建合同工程已办理结算的价款金额大于在建合同工程累计已发生的成本和已确认的毛利,其差额反映在建合同工程尚未完工部分但已办理了结算的款项,这部分款项是企业超过完工进度多结算的款项,因此,应在资产负债表中作为一项流动负债列示。

八、本准则与现行《施工企业会计制度》在核算上的区别

(一)确认收入的时点和数额不同

现行《施工企业会计制度》对合同收入的确认,是根据国家规定的工程价款结算办法所确定的结算方式,在办理工程价款结算时,根据结算的工程价款金额确认为合同收入。本准则规定,如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。在采用完工百分比法下,合同收入是按完工进度确认的,与实际结算的工程价款会有一定的差别。本准则的规定更符合权责发生制原则。

(二)办理工程价款结算时的会计处理不同

《施工企业会计制度》将开单结算和收入确认混在一起进行核算,开单结算时,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算收入”科目;收到款项时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”科目;结转成本时,借记“工程结算成本”科目,贷记“工程施工”科目。本准则的基本思路,是将工程款结算和收入确认分开来处理。开出工程价款结算账单时,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算”科目,收到工程款时,借记“银行存款”

财政部国家经济贸易委员会关于印发 《技术改造贷款项目贴息资金管理办法》的通知

财经字[1999]101号

国务院有关部(委)、有关直属机构,各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)、经贸委(经委、计经委),新疆生产建设兵团:

为了进一步完善技术改造贷款项目贴息管理工作,更加有效地发挥技术改造贷款项目贴息资金的宏观导向及激励作用,财政部与国家经贸委决定对1997年制定的《技术改造专项贷款项目贴息资金管理暂行办法》进行修订,修订的内容主要有:

一、在息金的使用范围中,要侧重于重点支持企业采用新技术,促进科技成果转化的项目。

二、扩大预贴息目录范围。凡符合条件的项目,都可以申请列入预贴息计划。

三、贴息时间由原来项目竣工后贴息扩大到项目竣工前和项目竣工后,增强贴息资金宏观调控的灵活性。

现将修订后的《技术改造贷款项目贴息资金管理办法》印发给你们,请遵照执行。

附件:技术改造贷款项目贴息资金管理办法

1999年4月2日

附件:

技术改造贷款项目贴息资金管理办法

第一章 总则

第一条 为积极推进经济增长方式的转变,加速科技成果转化,加快企业技术改造步伐,建立有利于企业自我改造、自我发展的技术进步机制,更加有效地发挥技术改造贷款项目贴息资金(以下简称“息金”)的宏观导向和激励作用,特制定《技术改造贷款项目贴息资金管理办法》(以下简称“办法”)。

第二条 本《办法》所称的息金是指中央财政补贴给国家直接组织安排的技术改造贷款项目(以下简称“项目”)的资金。

第二章 息金安排的原则

第三条 息金的安排要遵循以下原则:

(一)在国家产业政策和行业发展规划的指导下,围绕科技进步工作的重点任务,坚持以市场为导向,以提高产品技术含量和企业经济效益为目标,促进节能降耗、降低成本、提高产品质量、扩大出口创汇、优化产品结构、提高企业技术装备水平和竞争能力。

(二)充分发挥息金的扶持、引导和带动作用,择优扶强,突出重点,统筹兼顾,引导企业自有资金和社会资金的投向,

促进国民经济结构调整。

(三)坚持改革、改组、改造和加强企业管理相结合,促进国有企业资产重组和技术改造,提高经济效益。

(四)激发和调动企业加大技术改造投入的积极性。

(五)有利于加快科技成果转化和促进高新技术产业化。

第三章 息金的使用范围

第四条 立足于可持续发展方针,根据国民经济结构调整目标和科技发展任务,息金专项补贴国家安排的以下项目:

(一)社会效益突出的节能降耗、综合利用等重点示范项目。

(二)对国民经济结构调整起重要推动作用的项目,主要包括:

1. 农用工业、特殊行业结构调整中的重点项目;

2. 关键短缺产品、名优产品、出口创汇产品等重点或重大产业结构调整项目;

3. 促进地区经济协调发展的重点项目;

4. 实施“三改一加强”,促进企业存量资产流动、实现资产重组和优化资源配置的重点项目。

(三)有利于促进科技成果转化,采用高新技术改造传统产业,引进国外先进、关键技术,明显提高产品技术含量和企业技术水平的重点项目。

第五条 国家经贸委和财政部将根据国家产业政策、行业发展规划和投资重点,定期在以上范围内确定重点使用方向,并原则上根据技术改造规划和息金规模编制“年度预贴息项目计划(以下简称“计划”)”,纳入“计划”的项目,具备申请贴息的资格。

第四章 息金的申请条件 and 贴息标准

第六条 列入“计划”并符合以下条件的项目,可以申请贴息:

(一)项目竣工后按规定经有资格单位验收合格;

(二)投资决算不超过概算的110%,并经省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)审核;

(三)合理工期内竣工。

对国家重点支持的改造专题,可以在项目实施过程中按贷款到位进度贴息。

第七条 贴息标准原则上按实际落实到项目承担单位的贷款金额予以全额贴息,期限1年。

第八条 经审核,符合条件的项目方可享受贴息。息金

科目,贷记“应收账款”科目;在资产负债表日确认收入和费用时,按确认的费用,借记“主营业务成本”科目,按确认的毛利,借记“工程施工——毛利”或“生产成本——毛利”科目,按确认的收入,贷记“主营业务收入”科目。“工程结算”科目在资产负债表中,应作为“工程施工”或“生产成本”科目的抵销科目。如果“工程施工”或“生产成本”科目的余额大于“工程结算”科目的余额,则在资产负债表中列示为一项流动资产,反之,如果“工程结算”科目的余额大于“工程施工”或“生产成本”科目的余额,则在资产负债表中列示为一项流动负债。

本准则对开单结算的会计处理,比《施工企业会计制度》所提供的会计信息更充分、更实用,表现在:(1)“工程施工”或“生产成本”账户余额在工程未完工时,一直保留在账户上,从而可以提供自开工至今累计发生的工程成本;(2)由于将开单结算单独加以处理,可以提供自开工至今累计开出结算账单办理了结算的金额,以及已收到了多少工程款。

(三)本准则要求在合同预计发生亏损时,即当合同预计总成本大于合同总收入时,应计提合同损失准备,而《施工企业会计制度》对此没有规定。

责任编辑 袁 庚