

联合体工程总承包模式下的 财税处理方法思考

赵富明

摘要：住建部与国家发改委于2019年12月联合发布《工程总承包管理办法》，该办法虽然明确规定承包方可以以联合体形式对工程总承包进行承接，但现行财税法律法规并未对联合体模式的资金拨付、收入确认、涉税管控等进行明确规定，由此产生了不同的财税处理方法。本文提出了联合体工程总承包一致性的逻辑判断及财税处理方法：各联合体成员单位应当按照各单项履约义务分工明细并结合收益分配原则，将归属于自身的收益部分确认为收入，而归属其他联合体成员的资金应当以“代收代付”形式进行会计处理；牵头单位开具发票内容及金额应仅限于归属自身销售货物或应税劳务的合同部分，而其他联合体成员应将自身完成的履约内容的对应发票直接开具给发包方。

关键词：联合体；工程总承包；会计处理；涉税风险

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)17-0051-03

联合体工程总承包模式是具有不同资质或等级的单位组成的资源互补的非法人型经济合作组织，目的是提高大型或复杂工程项目承包方的竞争力，从而促进建筑产业的高质量发展。相关法律法规政策不仅明确规定大型或复杂工程的承包方可以以联合体的形式进行承接，而且大力鼓励具备不同等级资质或优势资源的勘察、设计、施工单位进行强强联合，形成更具竞争力的经济组织。但《工程总承包管理办法(2019)》等法律法规也明确规定联合体成员对发包方承担连带责任，发包方可以向联合体的任一成员单位主张权利。然而，现行的《建筑法》《会计法》《企业会计准则第14号——收入》等法律法规并未明确联合体工程总承包模式下建设单位与

联合体组织及联合体成员之间的资金结算、收入确认、发票开具等方面的财税处理细则，由此造成了不同单位出现不同的资金拨付、收入确认、发票开具等财税处理方法。笔者认为，联合体工程总承包模式下的财税处理方法不仅应符合《建筑法》等行业法律法规的立法精神，而且应当与《会计法》等财税法律法规的实质意义相吻合，不应产生因人而异的巨大差异，而应依据其经济实质形成一致性的财税处理方法。

一、资金结算与会计处理

(一) 问题的提出

《工程总承包管理办法》第十条明确规定承包方可以以联合体(设计单位与施工单位的组合)的形式对工程总承

包进行承接，但联合体应当在联合体协议中明确各单项履约义务的责任方。除此之外，联合体成员需以承担连带责任的方式共同与发包方签订合同。由此来看，联合体工程总承包模式下发包方与承包方之间签订的是一个“一甲多乙”的合同，联合体成员共同组成乙方且需根据联合体协议的分工约定独自履行一项或多项履约义务。但是，由于联合体成员之间共同对发包方承担连带责任，很容易出现履约责任不明确、违约赔偿责任转嫁、资金拨付混乱等问题。例如，由某医药集团作为牵头单位与某施工单位组成联合体，共同承接某建设单位的医药生产线技术改造项目，后因资金是拨付给牵头单位还是施工单位引发经济纠纷而诉诸法院。

作者简介：赵富明，中国有色金属工业西安勘察设计研究院有限公司，高级会计师，全国高端会计(后备)人才企业类十三期学员。

诸如此类联合体工程总承包模式下引发资金结算的经济纠纷案件不胜枚举,那么联合体工程总承包模式下应采用什么样的资金结算方式呢?在实务界一般有三种做法:第一种,建设单位直接将资金拨付给联合体中的牵头单位,再由牵头单位分配;第二种,建设单位按照联合体分工协议将资金分别拨付给联合体成员;第三种,建设单位直接将资金拨付给由联合体组织设立的银行账户,再在联合体成员之间进行分配。由于第二种做法下牵头单位很难对其他联合体成员进行有效监督、协调、管控,第三种做法下资金拨付方式的运行成本较高且操作困难,因此采用者寥寥无几。而第一种资金拨付方式既方便建设单位与联合体之间的资金结算,又可促成牵头单位对成员单位进行有效组织、协调及管控,因此在实务中占主导地位。然而,在第一种资金拨付模式下,各项财税法律法规对牵头单位收到建设单位拨付资金的会计处理并未明确规定。实务中,有些牵头单位将所有合同价款统统作为收入处理,也有部分牵头单位将所有资金按照联合体协议分工进行分配,将归属自己的资金作为收入处理,归属于其他联合体成员单位的作为代收代付会计处理。这些不同的会计处理方法不仅造成收入、负债等会计要素确认的不一致问题,更关系着联合体成员对外披露会计信息的质量。

例1:四川某医药集团(牵头单位)与另一施工单位进行优势资源互补,组成联合体并共同向某发包方订立某医药生产线技术改造项目的总承包合同。合同约定履约义务包含建筑物土建工程、生产线设计、生产工艺设计、公用设备采购及安装等(其中:土建工程由施工单位负责,设计等剩余事项由医药集团负责)。合同总价3 927万元,最终结算金额3 855.71万元(其中:土建工程2 349.33万元,设计及其他工程1 506.38

万元),已付价款总额3 069.49万元(其中:土建工程1 822.29万元,设计及其他工程1 247.20万元)。

分析:根据工程总承包合同中具体付款条件的约定,建设单位将所有工程款统一支付给医药集团后,再由其分配支付,工程款发票(含土建工程)均由医药集团向建设单位开具。实际会计处理中,医药集团将收到的工程款3 069.49万元全部作为收入处理,待收到施工单位向其开具的发票后,将拨付给施工单位的土建工程款1 822.29万元作为成本处理。笔者认为,医药集团的会计处理不仅虚增收入1 822.29万元,而且违背了联合体协议的分工原则、会计信息的实质重于形式原则,应予以纠正。

(二) 解决思路

根据《招标投标法实施条例》第五十一条规定,联合体工程总承包模式下联合体投标必须提供《联合体协议》,否则视为废标。由此可以看出,《联合体协议》是构成后续联合体工程总承包合同能否签订的必备条件,也是联合体成员之间履约义务分工的关键依据。通常情况下,由于联合体工程总承包属于大型且复杂的工程,往往包含一项或多项的单项履约义务。《企业会计准则第14号——收入》第五条明确规定,企业与客户之间的合同只有在同时满足权利与义务明确、合同已经批准、资金支付条款清楚、可改变企业现金流商业实质、对价很可能收回条件时,才可在控制权转移时确认收入。此外,《企业会计准则——基本准则》的第十六条明确规定企业应当深入分析经济业务的特征与本质,严格遵循实质重于形式的原则进行相关会计处理。然而,对于某一联合体成员而言,合同总价款并不完全属于某一联合体成员,而是所有联合体成员共同享有。此外,对某一联合体成员而言,属于其他联合体成员履约部分的价款也无法满足合同成立条件中的可以改变企

业的未来现金流(即使是牵头人也仅体现为资金的代收代付),无法给企业带来所有者权益的实质增减变动。从经济实质来看,某一联合体成员仅对自身承担的一项或多项履约义务享有收益权,而其他联合体成员履约义务带来的资金,即使该成员进行统一收支结算也不应当影响其本身的收入确认金额。因此,笔者认为,各联合体成员单位应当按照各单项履约义务分工明细并结合收益分配原则,将归属于自身的收益部分确认为收入,而归属其他联合体成员的资金应当以“代收代付”形式进行会计处理。

因此,例1中医药集团在收到3 069.49万元后,应当将归属于因自身完成履约而分享的收益1 247.20万元确认为收入,而对于归属于施工单位土建工程履约而分享的收益1 822.29万元以“代收代付”形式确认为其他应付款。待施工单位提供发票及相关手续后,医药集团再进行资金拨付,冲减其他应付款。联合体工程总承包资金结算的“收入+代收代付”模式不仅符合《工程总承包管理办法》的第十条、《建筑法》的第二十七条等法律法规的具体规定与立法精神,同时也与《企业会计准则第14号——收入》的第五条等财税法律法规相兼容,更加科学合理。

二、发票开具与涉税风险

(一) 问题的提出

从《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号)第一条(三)内容来看,纳税人购进货物或应税劳务必须与所取得的增值税专用发票相一致,否则属于虚开发票且不得抵扣进项税额,所得税前也不得进行费用扣除。此外,《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(国税发[2014]39号)有关增值税专用发票开具条款明确规定,纳税人只有在同时满足取得款项



图 / 葛艾

或索取款项的权利、真实销售了货物或应税劳务、开票内容与销售货物或劳务相一致的条件时，才不属于虚开发票。然而，在联合体工程总承包模式下，联合体成员共同与发包方订立合同并在《联合体协议》中约定销售货物或应税劳务的职责分工，联合体成员之间不存在销售行为。因此，笔者认为，由牵头单位统一向建设单位开具发票的行为不仅不符合国税发[1995]192号文、国税发[2014]39号文等财税法律法规规定，而且严重违背《招标投标法》《建筑法》《工程总承包管理办法》等行业法律法规的立法精神与初衷，统一开具发票的会计处理方法应予以纠正。

同时，根据《全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》，虚开发票行为应当依法判处不同程度的有期徒刑及罚金。联合体工程总承包模式下由牵头单位医药集团统一向建设单位开具3 069.49万元发票的行为不仅与行业各项法律法规相矛盾，而且存在潜在的重大涉税风险。医药集团应当按照自身提供设计、管理等履约义务的金额1 506.38万元开具发票，而差额土建工程2 349.33万元属于虚开发票。

（二）解决思路

从经济实质来看，联合体成员之间并不存在具有商业实质的销售货物或应税劳务（剔除分工的交叉施工因素），其直接客户是建设单位，承担一项或多项的单向履约义务。因此，笔者认为，牵头单位开具发票内容及金额理应仅限于归属自身销售货物或应税劳务的合同部分，而其他联合体成员也理应将自身完成的履约内容的对应发票直接开具给发包方。除此之外，在增值税销项税额中，联合体成员不得抵扣其他联合体成员开具而来的进项税额，税前也不得扣除该部分金额（交叉施工部分除外）。

具体到例1，牵头单位医药集团应当按照生产线的设计、生产工艺设计、公用设备的采购及安装等单项工程1 506.38万元分别开具适应不同税率的专用发票给建设单位。施工单位应当按照建筑物土建工程及室外土建工程2 349.33万元开具专用发票给建设单位。经过这样的会计处理后，建设单位的接受货物或劳务与施工单位、医药集团的销售货物或劳务一一对应，三方均不存在虚开发票的风险。此外，联合体成员单位的资金结算与会计处理和发票开具相互兼容、相互印证、相互支撑，资金

流、发票流、实物流均符合《建筑法》《企业会计准则》《工程总承包管理办法》等法律法规的具体规定与立法精神，同时也能更好地激励联合体工程总承包组织模式的推行。

三、建议

通过以上分析，为了联合体工程总承包组织模式更好地推行，笔者建议：一是联合体成员和建设单位应充分考虑交易业务的经济实质，以实质重于形式为原则进行一致性会计处理。二是为避免联合体成员之间、联合体成员与建设单位之间、联合体成员与分包单位之间不必要的经济纠纷，联合体工程总承包合同应当明确约定资金拨付、发票开具细则，联合体协议应当明确约定各联合体成员的履约义务及收益分配方法。当某一联合体成员存在对外分包情形时，联合体协议还应当明确其他联合体成员是否对分包承担责任。三是建议相关财税部门对联合体工程总承包模式下的具体财税处理作出明确规定，从而规范联合体工程总承包模式下的会计处理方法，提高会计信息质量，降低涉税风险。■

责任编辑 陈利花