

对基本建设财务处理几个难点问题的理解

□ 周 晖

是收据,待办理房产证或抵押贷款时,按政府测绘的实际面积计算准确后,才用正式发票,换回原先开具的收据。这样一来,营业税的征收是按收据征收,而不是按销售发票征收。在房地产开发过程中,房地产开发商对购房者的预收款往往用来投入建设商品房,而并未形成真实收入,所以对预收房款征收营业税是脱离实际的。从会计核算角度来看,按照税收政策要求处理,就无法按会计制度的规定借记“主营业务税金及附加”,贷记“应交税金”,因为“主营业务税金及附加”在期末时已转入“本年利润”核算,无余额,而这时销售尚未实现,成本亦未核实,产权尚未移交,房屋仍在建设,所以企业只好违反会计制度的规定通常用“递延税款”科目来代替“主营业务税金及附加”,可按会计制度的规定,该科目属于“负债类”,且用来核算所得税的调整和转回,而非像“主营业务税金及附加”是损益类科目。

由于商品房销售方面的会计政策与税收政策对销售收入确认的不同,造成营业税纳税时间与销售收入的确认时间不统一,这一矛盾,使得财会人员难以严格按《企业会计制度》规定进行会计核算和账务处理,给房地产开发企业会计核算造成了混乱。同时,我国计算机财务软件的纳税程序都是根据会计制度的规定设计的,每到期末自动对损益类科目进行结转,以核算出当期损益,这样避免了多结或少结利润。但因纳税时点的不一致,造成会计科目的乱用,有时自动结转的监控功能就无法实现。社会上的中介机构虽然每年也对房地产企业进行审计,但出于同情企业的难处,往往睁一只眼闭一只眼,监督也难以到位。

(二)建议

关于对商品房的税收政策出台是有其历史背景的,还是在1993年时,房地产开发较热,房地产开发商刚控地基就开始预售,且预收的是全部房款,等商品房真正交付使用还需好几年,所以税务总局发文规定:收到预收房款就征税。这是可以理解的。因为一是收到的是全部房款,其中已包含利润;二是商品房建成周期一般都是好几年,这样造成应纳税额拖欠过久,为了避免税款的流失,对预收房款征营业税是合理的。而现在的商品房,绝大部分购房者只预交30%的房款,按国家规定,房屋封顶后经政府机关批准才可以销售,真正交付使用时才能开出销售发票,办理各种相关手续和产权证,此时房地产的所有权才得到了事实上的转移。

因此笔者建议,随着经济环境的变化,基于房地产开发的规范和政府的严格监控,应对商品房的营业税征收时点予以调整,即不再“以收到预收款的当天为纳税义务发生时间”,而是和其他企业一样以“销售实现”为纳税义务发生时间。这样做,一是可以使房地产开发企业与其他企业一样享受普通国民待遇;二是可使《企业会计制度》在所有企业均得到全面贯彻执行,避免会计核算的混乱和例外;三是可避免企业乱用会计科目,长期将预收款不入账,或将销售收入长期不结转或任意结转的做假行为;四是税务监督与会计监督得到了统一,税收已不仅是简单征收税款,也代表国家对企业的会计核算是否合法、纳税额是否正确进行查核和监督。

(作者单位:对外经济贸易大学国际商学院)

责任编辑 刘黎静

为了适应新形势下基本建设财务管理的需要,财政部2002年9月27日《关于印发〈基本建设财务管理规定〉的通知》(财建[2002]394号)以下简称《通知》,对《基本建设财务管理若干规定》(财基字[1998]4号)的有关内容进行了修订。现结合该《通知》对基本建设财务处理几个难点问题作简要分析。

1.关于项目试工期、竣工验收条件标准。

项目试工期、竣工验收条件标准直接影响到基建收入指在基本建设过程中形成的各项工程建设副产品变价净收入、负荷试车和试运行收入以及其他收入的归属。《通知》规定基建收入应依法交纳企业所得税,税后收入相应转为生产经营企业的盈余公积(经营性项目)或行政事业单位其他收入(非经营性项目)。如果基建收入归属不清,直接列入本单位营业收入,容易造成国家税款流失(如:弥补经营亏损)和经营成本失真。同样,如果基建项目已经转为正常生产,相关收入仍作为基建收入,则会挤占正常生产经营的收入、成本和利润。

《通知》第二十九条规定:引进国外设备项目按建设合同中规定的试运行期执行;国内一般性建设项目试运行期原则上按照批准的设计文件所规定期限执行。个别行业的建设项目试运行期需要超过规定试运行期的,应报项目设计文件审批机关批准。同时《通知》第三十条规定:凡已超过批准的试运行期,并符合验收条件但未及时办理竣工验收手续的建设项目,视同项目已正式投产,其费用不得从基建投资中支付,所实现的收入作为生产经营收入,不再作为基建收入。试运行期一经确定,各建设单位应严格按照规定执行,不得擅自缩短或延长。

但是关于项目试工期、竣工验收条件标准的认定又是一个难点。许多单位试工期的确定及办理竣工决算上相当的随意,有的项目已具备竣工验收条件,超过3个月,仍不办理竣工验收和固定资产移交手续,也未编制竣工财务决算。有的项目甚至完工几年了仍在试运行。有的项目已办理竣工验收手续甚至交付使用投产,但仍未编制竣工财务决算,加大建设成本。如:贷款利息、基建人员工资等费用,在竣工财务决算前敞口列支,但事实上该项目不到三个月就已经转入正式生产。

在《通知》发布之前,对于项目试工期的确定,在实务中原则上以三个月为标准。但以三个月为标准其实是不科学的,因为各行业基本建设项目差别较大,特别是一些涉及到环保的项目,其试工期其相对来讲要比一般的基建项目要长。所以由于行业的差别,不可能形成统一的项目试工期、竣工验收标准。这都需要有关主管部门尽快分行业、分规模确定项目试工期和竣工验收

条件等规范标准,报财政部备案,以利项目竣工财务决算的编报和批复。

2. 试运行期间基建收入的确定。

《通知》第二十八条规定,试运行期间基建收入以产品实际销售收入减去销售费用及其他费用和销售税金后的纯收入确定。那么基建收入是否可以减去管理费用和财务费用?也就是说其他费用里是否包含财务费用和管理费用?

《通知》第二十一条对建设单位管理费作了相应的定义。即是指建设单位从项目开工之日起至办理竣工财务决算之日止发生的管理性质的开支。也就是说,只要办理了竣工财务结算,虽然其仍处于试生期阶段,其管理性质的开支也不应计入在建工程。所以,在计算其试运行期间基建收入时应扣除与其相关的管理性开支。

《通知》第十九条规定:待摊投资支出是指建设单位按项目概算内容发生的,按照规定应当分摊计入交付使用资产价值的各项费用支出,包括借款利息。《企业会计准则—借款费用》对借款费用停止资本化的规定是:如果所购建固定资产需要试生产或试运行,则在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品时,或试运行结果表明能够正常运转或营业时,就应当认为资产已经达到预定可使用状态。也就是说,在试生产期其借款费用仍可以资本化。故在计算试运行期间基建收入时,借款费用不应扣除。

3. 对《企业会计制度》和《通知》对基建收入确认的差别的理解。

在对基建收入的确认上,《企业会计制度》和《通知》是有差别的。《企业会计制度》规定,工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出,计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的试运转过程中形成的能够对外销售的产品,其发生的成本计入在建工程成本,销售或转为库存商品时,按实际销售收入或按预计售价冲减工程成本。《通知》以产品实际销售收入减去销售费用及其他费用和销售税金后的纯收入确定。也就是说,在对基建收入的确认上,《企业会计制度》与《通知》存在着不一致。企业在具体执行中该如何进行处理?笔者认为《通知》主要是适用于国有建设单位和使用财政性资金的非国有建设单位,也就是说从试用范围来看,如果是属于上述情况的单位,应以《通知》的规定为准。

4. 试运行利润所得税的处理。

年度终了,纳税人对试运行利润要按照税法的规定申报缴纳企业所得税。那么所得税费用应在当期利润表列支还是在在建工程成本中列支。对此《企业会计制度》和《通知》都有相关的规定。根据《企业会计制度》规定,工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出,计入工程成本。根据《通知》第三十二条的规定:经营性项目基建收入的所得税税后收入,相应转为生产经营企业的盈余公积。非经营性转为其他业务收入。也就是说这部分所得税费用应计入在建工程的成本,反映到资产负债表中去。

(作者单位:重庆天健会计师事务所)

责任编辑 刘黎静

萨班斯法案实施的 成本与效益分析

□ 林丹丹

2002年美国出台并由国会通过了萨班斯法案,旨在通过强化政府监管职能、强调审计师独立性和加大对财务欺诈惩治力度等方面的措施,实现遏制困扰美国资本市场频频发生的财务报表欺诈现象。那么,萨班斯法案实施的成本与效益如何呢?笔者在此做一简要分析。

(一) 成本分析

由于对内部控制的要求及其披露从以往的非强制性转变为强制性的要求,所以,企业在遵从萨班斯法案的第404款的上述规定时,绝大部分反映成本很高,这些成本不仅包括增加的直接会计和审计费用,还包括增加的间接费用。

1. 直接会计费用和内部审计费用的追加。

在萨班斯法案通过之前,美国对于企业内部控制的要求及其披露是采取自愿性原则的。萨班斯法案的通过,正式提出公司披露内部控制报告的强制要求。根据萨班斯法案,内部控制报告包含两方面实质内容:一是管理当局的责任声明;二是管理当局对这部分内部控制有效性的自我评价。并责成美国证券交易委员会(SEC)制定出财务报告内部控制信息披露的具体规则。无疑,内部控制报告的编报披露和审核必然会直接增加企业的会计费用和内部审计费用。这些费用的开支项目主要有:起草内部控制文件的人员雇佣费用,起草符合法律要求的相关书面报告的费用,内部控制的规划和实施费用,内部控制自我评估、测试和证明报告的费用,职员的技术和道德培训费用。

2. 直接外部审计费用的增加。

萨班斯法案第103款要求,注册会计师在审计报告中描述对内部控制结构和程序进行测试的范围,并在审计报告中或者单独出具一份报告,陈述包括内部控制测试所发现的情况、内部控制是否合理保证了交易得以完整记录等的评价,以及对内部控制测试中发现的内部控制重大缺陷和任何违规行为的描述等。同传统的审计相比,新规则要求注册会计师出具测试报告,由此追加的测试和审计时间,被审计企业则需要支付追加的审计费用。

3. 董事会和审计委员会监察费用的增加。

2004年普华永道对CFO和董事长的一项调查指出,董事会和审计委员会在公司治理上要比往年花更多的时间和努力。董事长将更多的时间和精力投入到了公司事务上,被调查企业有一半的审计委员会开会的次数更多,会议持续时间也更长。对委员会成员的付酬,也是适度增加的。有29%委员会报告随着时间付出的增多,报酬随之增加;只有10%的委员会计划第二年增加报酬。另一项与董事会相关的间接成本是源于对独立董事角色的强调。法案第303条款要求所有公众公司的审计委员会成