

在建工程核算中账外资产 和负债的产生与防范

□ 王志成 童丽丽

在建工程由于未能及时在会计上得以反映,形成在建工程核算中账外资产和负债,造成在建工程会计信息失真。本文拟对在建工程账外资产和负债产生原因以及对会计信息的影响进行分析并提出我们的解决对策。

一、在建工程账外资产和负债产生的原因

1、会计规范体系不完善,对在建工程确认的有关规定不符合权责发生制原则。

在现阶段的会计规范体系中,有关在建工程确认的规定是包含在有关固定资产的规定中的,但对于在建工程的确认时间,有关的规定不符合权责发生制的会计原则。如在《企业会计准则——固定资产》指南中,把在建工程的确认时间界定为“支付工程价款时”,这显然违背权责发生制的会计核算原则,是企业工程核算过程中,出现账外资产和账外负债的制度原因。

2、工程建设过程复杂,工程财务部门与工程管理部门不能即时配合。

在我国,流程化管理是工程建设项目的特点之一,一项大的建设工程项目,需要经过项目建议书、可行性研究、设计、招投标、建设过程管理、初步验收、竣工验收、结算、决算等很多环节,涉及建设单位、设计单位、施工单位、监理单位、物资供应单位及政府相关主管部门,建设过程非常复杂。

但是,工程会计核算人员往往只是根据工程管理人员提供的有关凭证被动核算,没有主动参与到工程建设的各个环节。而工程管理人员难以理解工程核算的权责发生制原则,不可能在工程支出已经发生(比如工程设备或工程物资已经运抵)但没有发生货币支付的情况下向工程核算人员提供有关的会计凭证。工程管理人员一般总是在需要付款时才向工程财务人员提出申请,工程财务人员也只有付款时,才能够根据实际付款确认在建工程,结果导致在建工程确认不及时,出现账外负债。具体来说,在建工程的确认时点如下:

(1)工程用设备购置投资,一般是分三到四次支付,相应

的发票也分三到四次取得,在确认资产和负债时,不同的企业有不同的做法,但常见的做法是,在每一次支付设备款时,根据取得的发票金额,确认在建工程或工程物资。在设备到货时,一般只确认设备总价款的70%左右,其余的形成账外资产和负债。

(2)建筑安装工程投资,一般根据合同的约定和工程进度,分数次支付款项并取得相应的发票,企业普遍是在取得发票时,根据发票金额确认相应的在建工程。当工程达到预定可使用状态时,账面确认建筑安装工程投资往往不足工程概预算建筑安装工程投资的50%,其余的形成账外资产和账外负债。

(3)工程建设其他投资,主要包括征地及补偿费、勘察设计费、研究实验费用、审计费、建设单位管理费等由建设单位直接发生的费用。这些费用,企业普遍是在支付时根据发票确认在建工程,没有根据风险是否转移确认相关的资产和负债,有的企业甚至在工程决算以后,确认相关的资产和负债,最终不得不报损在建工程。

另外,有的企业内部控制混乱,甚至存在不签订设备采购、工程施工、设计等合同的情况下开工建设,工程财务人员更难对工程建设过程进行动态的监控,也无法进行准确的反映。

3、部分企业出于降低资产负债率的目的不及时确认在建工程。

近几年,资产负债率越来越成为企业的重要财务指标,是企业管理当局认为需要粉饰的财务数据之一,而在建工程及相应的负债的确认有很大的弹性,因而也往往成为企业调节资产负债率的蓄水池。

4、部分注册会计师专业能力不能满足在建工程审计的需要。

工程建设项目管理与核算本身的复杂性,必然导致在建工程审计的复杂性,合格的在建工程审计人员,不但需要具备会计、审计的知识与技能,而且需要熟练掌握工程建设项目管理程序与核算程序,了解工程技术情况,具备一定的工程财务管理与核算经验。但是,具备这种条件的注册会计

师数量很少,并且大部分会计师事务所没有充分认识到在建工程审计中存在的风险并对其进行控制,在现场审计中,往往是指派级别较低、经验较少的审计人员执行在建工程审计,往往难以发现在建工程确认中存在的问题。

二、解决在建工程账外资产、账外负债问题的对策

如上所述,在建工程账外资产和负债产生的原因复杂,对企业的会计信息质量产生重大影响,是企业会计核算中的一大难点,特别是在通信、电力、交通、石油等工程建设量较大的行业。为解决这个问题,一方面要求有关会计规范体系、企业的会计核算制度、注册会计师的判断标准等必须对在建工程的确认时间予以明确,缩小企业的可操作空间;一方面必须明确相关政府部门、企业和注册会计师各自的职责,强化在建工程会计信息风险意识。

1. 明确在建工程的确认时间,缩小企业的可操作空间。

对于工程建设中的有关设备投资、建安投资、工程建设其他支出,国家的相关法规、制度必须从不同的角度和高度,明确在建工程的确认原则和确认时点及有关的会计凭证。

(1)设备购置费。笔者认为,在设备到货验收之后,与设备有关的主要风险和报酬已经转移,根据权责发生制的原则,除非合同对设备所有权的转移有另行规定,否则,企业应该根据合同及到货验收单,将设备的合同金额全额确认为在建工程或工程物资,合同金额与已付款项的差额,根据合同约定负债的期限,确认为短期负债或长期负债。发票不作为风险已经转移的会计证据。

与设备购置费的确认与计量相关的另外一个问题是,个别设备的最终发票价格,会由于各种原因而与合同金额不一致,特别是进口设备,由于受汇率变动的影响,二者往往不一致,笔者认为,这并不妨碍在设备到货验收之后,根据合同金额确认在建工程,只是需要在工程决算时,进行必要的调整。

(2)建筑安装工程费。笔者认为,建设单位应该定期和施工单位办理工程债权债务结算,至少应该在会计期末清理一次,企业工程会计部门要根据施工合同和经建设企业、施工单位认可的债权债务结算凭证,确认在建工程,在建工程与已付款之间的差异,根据合同约定的付款期限,确认为短期负债或长期负债,而不论是否收到发票。

与建筑安装工程费的确认密切相关的另外一个问题是,金额较大的建筑安装工程,在工程竣工之后,建设单位会委托中介机构对工程结算进行审计,且工程的最终结算是以结算审计的审定数为准,在这种情况下,建设单位和施工单位定期办理的工程债权债务结算,就可能与工程的最终结算价款有差异,这种差异在一定程度上会降低会计信

息的质量。但是,笔者认为,相对于按照付款进度确认在建工程时产生的大量账外资产和账外负债,这种差异是可以容许的,只需要在工程结算之后,根据最后的结算价格,对已确认的在建工程和相应的负债进行相应的调整。

(3)工程建设其他费用。笔者认为,对于在工程建设过程中发生的工程建设其他费用,工程财务部门必须根据有关的凭证,及时确认在建工程,至少有关在建工程达到预定可使用状态时,全额确认有关的债权债务。

2. 明确职责,强化在建工程会计信息风险意识。

(1)国资委等会计信息的使用部门,在执行企业的年度考核时,对于工程建设量较大的企业,必须强化相关会计信息的审查,特别是在考核资产负债率等指标时,尤其要关注企业应付账款、在建工程等科目余额的完整性。

(2)大型企业的会计核算办法必须根据国家的有关规定,相应明确在建工程确认的操作方法,理顺工程财务部门和工程管理部门的关系,及时确认在建工程,并强化对在建工程会计信息的内部审计。

(3)注册会计师必须提高在建工程审计的专业能力,在执行报表审计时,必须根据客户年度资本性支出计划、年度新立项项目的概预算总额、年度在建工程增加数、年末应付账款等指标,对客户的在建工程核算情况进行分析性复核,并根据复核结果相应制定审计程序。如果分析性复核存在异常,应该考虑对大型建设工程项目实施详查,核实工程建设进度,并将工程进度与工程财务部门的账面确认进度进行核对,以确认是否存在账外资产和账外负债。

总之,对于在建工程的确认,笔者认为,必须尽快完善现有的会计规范体系,明确相关主体的职责,根据风险和报酬是否发生转移确认在建工程和相应的负债。根据实质重于形式的原则,能够表明风险已经发生转移的会计证据,主要包括合同和相关的验收凭证或债权债务确认凭证,而不应该强调在付款时确认在建工程。

(作者单位:中央财经大学 华北电力大学)

责任编辑 王教育

短讯:不久前,财政部国家税务总局作出了关于调整城镇土地使用税有关减免税政策的通知,即,对《国家税务总局关于印发〈关于土地使用税若干具体问题的补充规定〉的通知》([89]国税地字第140号)的部分内容做适当修改。即:取消《关于土地使用税若干具体问题的补充规定》中第九条“企业关闭、撤销后,其占地未作他用的,经各省、自治区、直辖市税务局批准,可暂免征收土地使用税”的规定。

(本刊通讯员)