

在建工程结转固定资产风险透视与防范

蒋美春 龙丹丹

(株洲南车时代电气股份有限公司 湖南株洲 412001)

【摘要】 本文就在建工程转固定资产存在的风险进行成因分析,从制度设计、操作规范、信息化管理等角度,提出在建工程转固定资产管理改进建议及风险防范措施。

【关键词】 在建工程 固定资产 在建转固 风险

在建工程是指企业固定资产的新建、改建、扩建,或技术改造、设备更新和大修理工程等尚未完工的工程支出。固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计期间的有形资产。在建工程是归集项目成本的过程,在建工程转固定资产(简称“在建转固”)是项目转为单项资产的过程,也是从项目成本的管理到资产管理的转变,如图1所示。

在固定资产投资金额较大的行业,在建工程会计信息的质量对会计主体整体会计信息质量存在重大影响,在建工程会计信息的失真,往往会使企业资产负债表和利润表上的大部分项目金额失去意义。实务中,由于工程项目管理的不规范,许多已经达到预定可使用状态的工

程不能及时结转为固定资产,造成企业折旧不完整、利润失真,有时,工程的转固甚至成了企业利润的蓄水池。

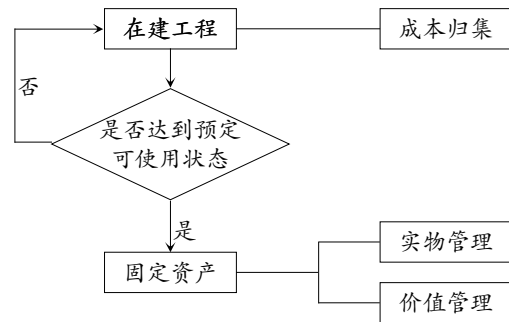


图1 在建转固示意图

善。虽然 FASB 和 IASB 的准则有很强的实用性,经验也比较充足,但是能否与中国的国情整合衔接,还不能确定。例如:会计准则制定中某些费用的资本化和历史成本的应用是不能回避的;还有,现代财务会计以决策有用观为准则,但是受托责任仍然存在。而财务会计概念框架是我国会计准则制定与执行的基础,要遵循我国法律的相关规定,尤其是《会计法》的要求,人们对会计信息的完整性、真实性、客观性、公正性有很强烈的诉求,所以可靠性仍是财务报表中最直观重要的质量特征,更是我国实施预期损失模型的必然考虑。

3. 我国实施预期损失模型的监管对策。会计目标强调的是会计信息的可靠性、真实性和公允性,以便合理地引导投资决策。为了维护金融系统的稳定性,金融机构将注重审慎监管。从国内外的会计改革成果来审视,监管规定和会计规定的分离是发展的大趋势,也是我国选择实施预期损失模型的基本对策。因此,在促进金融监管和会计规定的相互分离过程中,需要注意二者之间的协调,如果没有处理好二者之间的关系,将很有可能带来严重的

后果。

在我国,因为金融监管和会计之间的处理不得当所导致的问题就是贷款减值准备计提的信息繁杂、政策复杂、流程过多等,而涉及的贷款减值准备的政策文件有 2006 年和 2012 年分别颁布的《金融企业准备金计提管理办法》、《商业银行资本充足率管理办法》等。随着巴塞尔协议中关于银行监管机制的建立和推广,受限规模庞大、政策约束繁杂等问题,我国银行业的贷款减值准备相关工作缺乏合理的布置和引导。因此,必须建立一套协调监管准则和会计准则的机制,在倡导金融监管和会计监督相分离时起到保驾护航的作用,以便在现有的规定机制下,进行有机整合、去除冗余、保留关键、协调互补,建立一套行之有效的统一政策体系,对于我国金融系统的有序、稳定发展具有重要作用,并且可以推动我国的金融系统逐渐走向成熟。

主要参考文献

金一禾,汪洋耀.后危机时代金融工具减值准则的国际趋同.财会月刊,2014;4

一、在建工程转固定资产存在的风险

1. 税务风险。根据《房产税暂行条例》的规定,企业拥有的房屋、建筑物应缴纳房产税。若项目完工后不及时办理转固手续,可能会遗漏房产税的申报,从而造成税务风险。

2. 审计风险。转固不及时或转固金额不准确会影响到各会计期间的折旧费用、借款利息资本化,从而影响各期利润。在财务审计方面也有可能被认为是一种有意调节各期利润、粉饰财务报表的行为。

证券市场频频报道上市公司在建工程延迟转固,涉嫌虚增利润的案例:晨鸣纸业(000488)在2012年中报中披露在建工程余额**34.91**亿元。《证券市场周刊》发现,该公司多项在建工程的工程进度已达**100%**,但却没有转为固定资产,涉嫌虚增利润。

2013年4月3日财经网报道五粮液(000858)披露的年报显示,该公司逾**4**亿元的在建工程已经完工,但却没有任何一个项目转为固定资产。在五粮液已经完工的项目中,金额最大的是投资**2.99**亿元的**6**万吨酱香型白酒陶坛陈酿库技改工程建设项目。但即使是在完全完工的情况下,五粮液却没有做任何将该项目转入固定资产的安排,按照专用设备**12.13%**的折旧标准计算,五粮液省去了近**4 000**万元的固定资产折旧费用,造成利润信息失真。

上市公司在建转固管理不善可能影响其财务信息披露的准确性,造成会计信息失真,进而直接影响上市公司的股票价值。

3. 内控风险。企业应该遵守执行《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制应用指引第11号——工程项目》的要求。

根据《企业内部控制应用指引第11号——工程项目》的规定:“竣工验收环节存在的主要风险是:竣工验收不规范,质量检验把关不严,可能导致工程存在重大质量隐患;虚报项目投资完成额、虚列建设成本或者隐匿结余资金,竣工决算失真;固定资产达到预定可使用状态后,未及时进行估价、结转。”财政部会计司将在建转固与工程质量、工程决算同时列入主要风险控制点,并要求“初检后,确定固定资产达到预定可使用状态的,承包单位应及时通知建设单位,建设单位会同监理单位初检后应及时对项目价值进行暂估,转入固定资产核算。建设单位财务部门应定期根据所掌握的工程项目进度核对项目固定资产暂估记录。”

4. 资产管理风险。在建工程完工后不及时转固的结果是,在实物上体现的是固定资产,但在账上仍表现为在建工程。由于在建工程和固定资产的管理要求不一致,从而造成资产管理的真空状态,资产的安全完整得不到保障、资产的价值得不到有效的发挥。

二、在建工程转固定资产的风险成因分析

(一)结转固定资产不及时

1. 在建转固判断条件弹性较大。根据企业会计准则的规定,达到预定可使用状态,是指固定资产已达到购买方或建造方预定的可使用状态。当存在下列情况之一时,可认为所购建的固定资产已达到预定可使用状态:①固定资产的实体建造(包括安装)工作已经全部完成或者实质上已经全部完成;②已经过试生产或试运行,并且其结果表明资产能够正常运行或者能够稳定地生产出合格产品时,或者试运行结果表明能够正常运转或营业时;③该项建造的固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生;④所购建的固定资产已经达到设计或合同要求,或与设计或合同要求相符或基本相符,即使有极个别地方与设计或合同要求不相符,也不足以影响其正常使用。这四个判断条件及特点,如表1所示:

表1 “达到预定可使用状态”判断条件及特点

判断条件	特点	可行性
1. 实体建造已经全部完成或者实质上已经全部完成	受技术水平限制,工程施工进度难以衡量和量化	较难执行
2. 试生产结果表明资产能够正常运行或营业	不受技术水平限制,但弹性过大,难以操作,需制定具体操作规范	难执行
3. 支出金额很少或者几乎不再发生	受技术水平限制,且支出金额不再发生的时点难以判断	较难执行
4. 已达到设计或合同要求不影响正常使用	受技术水平的限制	较难执行

可见,对于在建工程应该在什么时点转入固定资产并计提折旧,关键是对“达到预定可使用状态”的理解。现行会计准则提供了四条判断依据,但由于受技术水平的限制,对于工程项目很多的企业来说,不论是企业财务人员还是注册会计师都难以依据上述①、③、④条作出判断。所以,常用的判断标准只能是试生产或试运行,也就是第②条的判断标准。但是该标准在实际工作中,弹性过大,难以操作,以至于工程管理部门不能准确判断何时提交转固申请。

2. 结转固定资产环节责任不明确。在工程项目建设中,涉及工程施工管理、商务管理、工程审计管理、工程核算管理,分属公司多个管理部门,各管理部门在工程管理中的定位和职责各不相同。工程管理部门主要负责工程进度、工程质量管理;商务管理部门主要负责工程合同谈判、合同签订、款项申请;工程审计部门主要负责对送审工程的审计定案,确定最终结算价格;工程核算部门主要负责工程财务核算管理。在建转固的发起没有明确到某一个部门职责,造成工程管理过程中的空档状态。

在整个项目管理过程中,在建转固的环节通常处于无人监管的状态,没有明确在建转固应由哪个部门提出

申请,往往是财务人员在受外部财务审计要求的情况下发起。这种转固模式具有一定的被动性,管理流程缺乏规范性,同时财务人员对于项目是否达到预定可使用状态缺乏技术方面的职业判断能力。

(二)结转固定资产金额不准确

1. 以暂估成本结转固定资产时未考虑工程签证成本。工程签证成本按承包合同约定,一般由承包双方代表就施工过程中涉及合同价款之外的责任事件所作的签认证明。工程签证成本是工程结算的重要原始依据之一,是建设工程施工阶段造价管理的主要组成部分。

企业在在建工程暂估转固时,一般以已签订的合同金额作为固定资产的暂估金额,而往往忽视了工程签证所形成的工程成本。如果在建转固时不予考虑此部分签证成本,将对在建工程暂估成本的准确性造成重大影响。

造成这种忽略签证部分成本的原因主要包括两方面:一方面,由于工程签证缺乏严格的管理流程,在需要投入较大工作量核定工程造价的情况下,往往在办理签证时只对施工的范围和工程量进行核定,而缺失变更内容的预算金额。另一方面,工程施工过程中的签证未在财务部门备案,财务人员在审核暂估转固资料时无法审定签证成本。

2. 工程结算审计时间较长,固定资产价值调整次数多。根据建设部、国家工商局发布的《建设工程施工合同(示范文本)》(GF-1991-021)通用条款,工程竣工验收报告经发包人认可后28天内,承包人应向发包人递交竣工结算报告及完整的结算资料,进行工程竣工结算。工程管理部门按照规定在项目完工验收后应于2个月内提交审计资料。在实际工作中,存在送审资料提供不及时、审计过程中施工单位不配合等问题,造成了审计定案时间较长的状况。

在建工程在正式转为固定资产之前,会根据合同金额对其进行暂估转固,若工程结算审计时间过长,则会影响到固定资产价值的准确性。同时一个在建工程项目由多个合同组成,目前并没有对整个项目审计完成时点的要求,若合同分开结算审计,则每完成一个合同的审计,就要对固定资产的价值进行一次调整,这样在项目竣工决算前固定资产的价值就一直处于暂估状态。

3. 工程管理、工程核算和工程审计各部门间缺乏联动。在工程项目建设过程中,各个职能管理部门的工作侧重点各不相同,工程建设的相关信息如工程进度、建设成本、结算金额等信息未能及时在各管理部门传递。比如财务人员无法准确掌握工程进度,对在建工程验收转固的时点无法进行预测,导致暂估转固时点与实际达到预定可使用状态时点存在差异,而工程管理部门则对在建工程的审计结算定案时点、工程建设成本数据等信息无法

及时获得,不利于工程项目的成本确认和成本控制。

(三)固定资产交付清单编制不准确

1. 仅由单一部门编制资产交付清单。《固定资产交付清单》一般由工程项目管理部门编制,由于项目设备、材料清单数据量大,工程项目管理部门将这些数据逐一核对并对应到单条资产上,实际操作起来也很困难,最终就导致全凭大致的交付清单只是就主要设备的交付明细进行核对,这样就无法实现账上的固定资产尽量贴近实物资产的价值。

2. 单项资产确认口径不一致。《固定资产交付清单》编制不准确的另一个原因是由于在固定资产认定标准上没有统一的认识,致使《固定资产交付清单》的编制存在难度。例如,某测试设备由多个功能测试机柜和主机组成,各个功能测试机柜在专业上是一种设备,设备人员往往以设备台账的口径单独作为固定资产,但在财务处理上,各个功能测试机柜与主机共同实现测试功能,不能单独成为固定资产,此时需要财务人员进行专业判断。

三、风险防范措施

1. 明确在建转固标准。如前所述,在现有的会计规范体系中,对于在建转固的时间规定往往难以操作。所以,为了解决在建工程不及时转固的问题,必须明确在建转固的标准。一般来说,当工程建设项目通过初验时,表示工程建设项目已经达到预定可使用状态。否则建设单位会要求施工单位进行调试并组织二次初验,直至初验通过后,才会开始试运行。所以,应该将固定资产达到预定可使用状态的时间确认为初验通过并开始试运行的时间,而不是试运行结束的时间。

各企业在建转固的标准需根据企业会计准则的要求,结合该企业的实际情况,对准则中转固时点的四个判断条件进行细化,最终形成适合本企业的在建转固标准。

2. 明确在建工程转固固定资产发起部门的职责。在建转固的实质是由成本归集向资产实物管理转换的过程。而在转换的过程中,由于工程管理部门和资产使用部门的职责分工不同,因此在验收交接的管理过程中需明确各部门职责,防范管理真空。工程管理部门应实时掌握工程进度以及工程验收工作的准备情况,每月月末统计编写各项目的状态表,通过邮件形式发送给财务及相关部门,便于加强财务部门与工程管理部门的沟通。同时,财务部门定期收集固定资产的建设信息,作为判断是否达到转固条件的依据。

3. 规范工程变更签证管理流程。工程变更签证对工程的最终审计结算有很大影响,因此对签证单合理的设计和签证流程的规范管理就显得极为重要。在施工现场签证中,必须提出规范化的要求,针对工程变更签证制订相应的管理办法和操作流程,如图2所示。对于已发生的

工程变更签证,签证单据应及时传递至财务、审计等部门备案。财务人员应做好工程变更签证造价金额的统计,并且在暂估转固时将变更签证造价金额计入工程暂估转固成本,以保证暂估转固成本与在建工程实际发生成本相吻合。

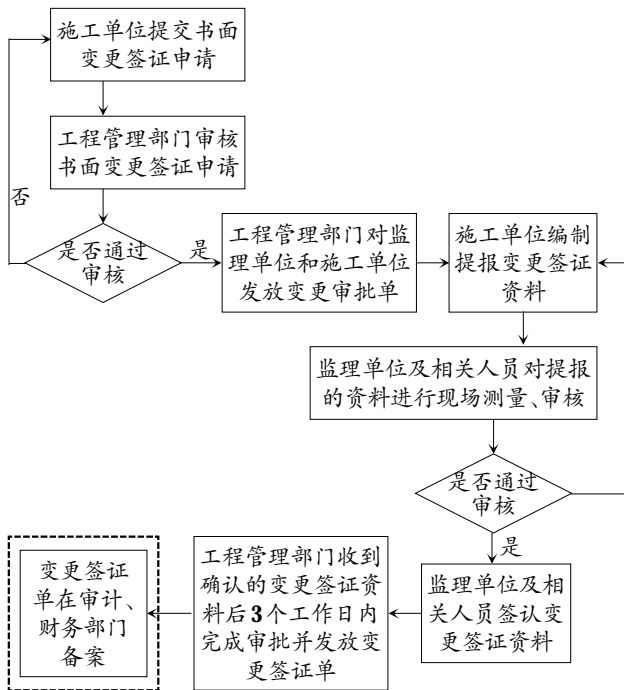


图2 工程变更签证流程图

4. 制定工程结算环节时间进度要求。在工程完工至工程结算阶段,往往由于各种原因造成结算资料送审时间长、审计过程时间长等问题。因此,在实际操作过程中通过制定工程结算环节的相关时间进度要求和相应措施,有助于缩短工程结算时间。

企业可按照《建设工程价款结算暂行办法》中关于工程竣工结算审查期限的相关规定(如表2所示),办理工程竣工结算手续。

工程竣工结算报告金额	审查时间
500万元以下	从接到竣工结算报告和完整的竣工结算资料之日起20天
500万元~2000万元	从接到竣工结算报告和完整的竣工结算资料之日起30天
2000万元~5000万元	从接到竣工结算报告和完整的竣工结算资料之日起45天
5000万元以上	从接到竣工结算报告和完整的竣工结算资料之日起60天

5. 多部门共同编制固定资产交付清单。在编制《固定资产交付清单》时,由工程管理部门对工程项目进行单项资产的划分,确定单项资产的成本。财务部门核实工程管理部门提供的《固定资产交付清单》中单项资产划分以及

成本归集的准确性。最后,由财务部门按项目汇总并分摊发生的工程待摊支出,并按分摊汇总后的金额转固或暂估转固,如图3所示。

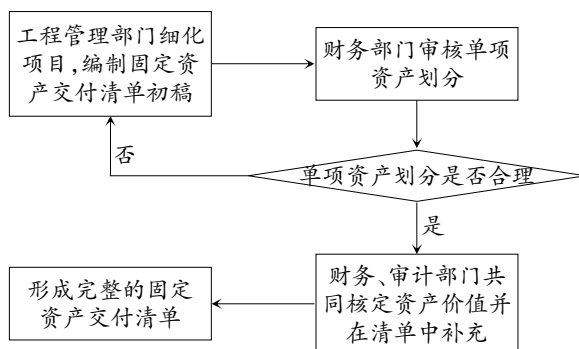


图3 固定资产交付清单编制流程图

企业按这样的要求对达到预定可使用状态的资产进行账务处理后,基本上能保证资产不漏项,与最终工程决算金额相差不会太大,能够真实地反映企业在该时点上的固定资产金额,避免了由于计提折旧的差异所产生的利润波动,给报表使用者提供一个更能反映企业实际情况的财务数据,满足企业会计准则中对会计信息质量的相关要求。

6. 以信息化手段规范工程管理流程。工程项目管理的规范性取决于其管理制度设计的全面性、合理性和执行效率。因此,应根据管理制度,在对管理流程进行梳理和完善的基础上,通过信息系统将操作流程规范化,实现项目建设全过程信息化管理,使工程管理、审计、核算各部门都能通过此系统共享工程项目建设全过程的相关信息,从而促进在建转固的及时性和转固金额的准确性。

四、结语

在建转固环节存在一系列的税务风险、审计风险、内控风险以及资产管理风险,给企业带来风险的原因归结于工程项目管理的规范性。工程项目从项目立项到资产交付,每一个环节都影响着在建转固的及时性和准确性。要确保在建转固的顺利实施就必须对工程项目管理各环节制定完善的管理办法和操作流程,并通过信息化手段实现工程项目全过程信息化管理,通过明确各部门职责,防止出现管理真空环节。在此基础上,企业需加强对制度执行情况的监督检查,以保障制度的有效实施。

主要参考文献

1. 孙凯.企业固定资产存在的问题及解决对策.企业导报,2011;7
2. 兰春园.在建工程转资存在的问题与对策研究——一种非参数方法.现代商业,2012;2
3. 贾文辉.在建工程项目管理与财务核算怎样做到无缝衔接.财经界,2013;5