

技改工程长期挂账引发的思考

熊志云

(华南师范大学增城学院 广州 511363)

【摘要】 本文从一则在建工程案例出发,探讨该项技改工程在工程施工完毕一年之后才进行验收的原因。从固定资产、在建工程、工程物资的定义着手,指出完工一年内技改金额依然挂账在“在建工程”账户具有合理性,并提出了对丢失的设备正确的账务处理建议。

【关键词】 固定资产 在建工程 工程物资 竣工验收

案例:某国有控股化工公司,某年自筹资金进行一项技术改造项目,所发生金额入账“在建工程”,可该次技术改造不成功。该项目技改完工后,由于结算存在纠纷,一直未进行验收,发生金额一直挂账在“在建工程”,处于固定资产待转状态。一年后(已到了年底)进行盘查验收,准备转资时,部分设备(金额达到100多万元)不知去向。会计人员要求进“待处理财产损益”科目过渡,而企业领导要求直接清理。

案例引发的思考:①完工后,为什么一年之后才进行验收?
②完工后,技改工程金额一直挂在“在建工程”账户是否合理?
③对该批设备到底应该怎么做账才是合理、合法的?

一、在建工程完工后,为什么一年之后才进行验收

化工公司的化工设备,专用性很强,其更新改造对专业的要求很高,因此,项目实施较为复杂。其复杂性表现为某一部分工程因外部施工队不专业,必须由本单位施工完成,而另一部分或者另几部分工程,则可能因为本单位不专业而必须通过发包的方式交由施工队完成。这种由多个单位共同完成的工程,如果管理跟不上,则可能调度人员不知道哪些任务应该由他自己来安排完成、哪些任务应该由承包者完成,不知道现场的遗留工作应该由谁来做,不熟悉各专业的经济责任的划分等等。这样便造成了多头管理或者管理空缺的现象而且责任不清。这便是本案例中为何金额如此巨大的设备丢失而无法追查责任人的表面原因。

作为一个化工公司,设备的更新改造并非企业的日常业务,企业领导在这方面经验欠缺,签订的合同条款欠严密。施工项目的各种经济活动,都是以合同或协议的形式出现,如果合同条款不严谨就会为日后纠纷埋下伏笔。同时,财务方面的原因是,人员在工程技改方面不专业,在承包价格的确定上片面追求低价,不考虑承包人的信用、施工阶段的扯皮因素等。

以上几方面综合起来,最终导致在建工程施工完成,而因为结算纠纷一直拖着未能验收。

二、在建工程完工后,技改工程金额一直挂账在“在建工程”是否合理

完工后,技改工程金额一直挂账在“在建工程”账户是否

合理?要弄清该问题需明确:什么是完工,完工是竣工吗?

工程完工是指工程按设计图纸施工完毕。工程完工就是工程竣工吗?对于工程竣工的含义有两种观点:一种观点认为,工程按设计图纸施工完成或建设单位认可即为工程竣工,工程竣工后再由建设单位向工程质量监督机构申请核定质量等级。另一种观点认为,工程按设计图纸施工完成并被质量监督机构核定为合格工程或不合格工程以后才是工程竣工。

笔者认为,第二种观点更为可取。理由如下:一是合法,即符合《统计法》的规定。二是合理,因为工程一旦竣工,施工管理和质量监督才能结束,工期截止,工程进入保修期,施工单位、建设单位、管理部门同时报送各种报表。这样,在建设工期管理、生产统计管理、工程质量管理中能相互对应,不会产生管理上的矛盾。如果是不合格工程,则在质量监督机构核定为不合格工程之后,即可报废。

如果按第二种观点,则竣工须在质量监督核定之后才算工程竣工。这里就涉及一个竣工验收的问题。

竣工验收是指建设项目按批准的文件内容建完、试生产合格以后,由有关部门组织进行的综合评价和鉴定工作;或者指建设项目按批准的文件内容建完,试生产不合格,整改之后仍不合格,由有关部门组织进行的综合评价和鉴定工作。

竣工验收的程序是:各类专项验收已经完成→由施工单位递交工程竣工验收报告申请→由监理单位进行审核、查验,确定不合格→整改→整改之后依然不合格,由各责任主体与质监机构(包括施工方、建设方、设计方、监理方等)共同参加竣工验收→报质监站→工程技术资料移交、存档→向行政主管部门备案→工程交接→办理竣工决算审计。

从以上论述可以看出,该工程在一年前施工完毕,试生产并未成功,并被确定为技改工程不成功,但未验收,因此并未竣工。并且因为存在结算纠纷,导致在建工程转资时金额无法确定,因此工程完工后,技改工程金额一直挂账在“在建工程”是不得已而为之,是合理的,并未违反相关规定。

三、对该批设备应该怎样做账才是合理、合法的

对该批丢失的固定设备如何做账有两种意见:一是直接

清理,二是做待处理财产损益处理。

由于该在建工程即使已完工,但因未验收,故依旧处于建设期间。企业会计准则对在建工程建设期间的账务处理又是如何规定的呢?

企业为建造固定资产准备的各种物资,按照专项物资的种类进行明细核算。工程完工后,剩余的工程物资转为企业存货的,按其实际成本或计划成本进行结转。建设期间发生的工程物资的盘亏、报废、毁损,减去残料价值以及过失人、保险公司赔偿之后的金额,计入所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资的盘盈、盘亏、报废、毁损,计入当期营业外收支。建造固定资产领用工程物资、原材料、库存商品等,应按其实际成本转入所建工程成本。

从以上描述可以看出,企业会计准则中对工程物资的定义是指为建造某项固定资产而准备的各种物资,且应按照各种专项物资的种类进行明细核算。工程物资的确认条件为:企业有自建、改建、扩建某项固定资产的具体计划,且须有正式的批文,并且已经开始执行。确认的时点为:购入或自建的该类物资,在验收合格且入库的时点可确认为工程物资。当在建工程领用物资时,该物资从“工程物资”账户(不考虑领用企业原材料的情形)转入“在建工程”账户,成为在建工程的工程成本组成部分。虽然其不再属于工程物资的核算内容,但它的本质依然属于该工程项目的物资,即工程物资。

则该批设备是否属于工程物资呢?答案是肯定的。

根据企业会计准则的规定,“应减去过失人、保险公司赔偿之后的金额,计入所建工程项目的成本”。这表明,必须先通过“待处理财产损益”科目,追究责任,获取赔偿之后,才能冲减在建工程的成本。账务处理应为:借:待处理财产损益——在建工程盘亏设备;贷:在建工程。待报批后,借:在建工程,其他应收款——××个人、——保险公司赔偿款;贷:待处理财产损益——在建工程盘亏设备。

这样处理的好处是:①有利于明确责任,堵塞漏洞,加强管理。从“待处理财产损益”科目转入损益类科目必须有领导的批示。领导要批示,则必须先有清理部门、财务部门、经理人员在盘点单上的签字,如果涉及数额巨大的被盗案件,还须有向公安机关报案的详细记录文件。通过这一系列的检查、监督,可以确保财产的安全,堵塞管理漏洞,也可以明确各级责任人的责任。②账务清晰。这种做账方法可以真实地反映在建工程成本的形成过程,从而能真实反映其成本,使账务处理清晰、透明。

那么,领导为何不让走“待处理财产损益”而坚持走直接清理的路径呢?

首先来看看直接清理的账务处理方式。直接清理是指将丢失的设备金额计入该待报废的技改工程金额,然后在报废时通过记入“营业外支出”科目进行清理。账务处理为:借:营业外支出;贷:在建工程——报废工程。

直接清理的账务处理方式的利弊关系:①有利于掩盖人

为的失职。该批设备之所以丢失,是因为后期管理没跟上,或者说,后期根本无人管理,无法追究责任,才最终导致了设备的丢失。数额如此巨大的设备丢失,如果要走“待处理财产损益”科目肯定需要有领导的批示,可是在该案例中,只有盘点单,并没有领导批示。只有盘点单且不附领导批示就直接清理,这样做上级领导难以察觉,可以很好地掩盖某些领导的失职行为。②有利于获得税收上的好处。企业所得税法对固定资产及存货损失的有关规定如下:“对企业盘亏的固定资产或存货,以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额,作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。”“对企业被盗的固定资产或存货,以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额,作为固定资产或存货被盗损失在计算应纳税所得额时扣除。”并且规定在扣除时应分别提供相应的具有法律效力的外部证据与企业内部证据。“工程物资发生损失的,比照本办法存货损失的规定进行认定。”这意味着工程物资的损失必须提供相应的资料并被税务机关认可,方可在企业所得税前扣除。如不能提供相应的能被税务机关认可的外部与内部资料,是不能在所得税前扣除的。

再来看看企业所得税法对在建工程损失的有关规定。在建工程停建、废弃和报废、拆除损失,其账面价值扣除残值后的余额部分,依据下列证据认定损失:国家明令停建项目的文件;有关政府部门出具的工程停建、拆除文件;企业对报废、废弃的在建工程项目出具的鉴定意见和原因说明及核准文件,单项数额较大的在建工程项目报废,应当有专业技术鉴定部门的鉴定报告;工程项目实际投资额的确定依据。

该案例中,如果走“待处理财产损益”科目,则须提供有效的外部证据——报案的详细记录。但是,该企业无法提供。如果通过报废走直接清理,则须提供对该在建工程的鉴定意见,如果数额巨大的话,还应提供专业技术鉴定部门出具的鉴定报告。这些资料该企业能否提供呢?——能。因为该技改工程确实是不成功的,可以提供监理、设计部门的鉴定意见。这样一来,该批设备丢失所造成的损失很可能可以在企业所得税前扣除。

四、结论

本文主要从会计角度讨论了这则案例的会计处理,并且只涉及了丢失巨额设备的表面原因。但是,对于这则案例中为何会丢失设备,如何防止结算纠纷的产生,财务人员在工程项目中应发挥怎样的作用,在工程项目中企业如何降低自身的风险,这些涉及企业深层次的问题,比如政企分离、成本控制、内部控制、外部监管等,还有待进一步研究和探讨。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010
2. 中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2011