国有建设单位会计基础选择:收付实现制

王启庆

(浙江青田县财务总监管理中心 浙江丽水 323900)

【摘要】当前,我国《国有建设单位会计制度》尚未对行政事业单位会计基础的选择做出明确的规定,在现实中存在着权责发生制和收付实现制两种会计基础并用的现象,影响了会计信息质量。本文通过具体实例分析了不同会计基础下会计处理的差异,最后对我国国有建设单位会计基础的选择提出了建议。

【关键词】国有建设单位 会计制度 会计基础 选择

一、当前国有建设单位会计基础的选择

会计基础是指会计确认、计量和报告的基础,一般来说,有权责发生制和收付实现制两种会计基础。《企业会计准则》、《事业单位会计准则》以及《行政单位会计制度》都对相关会计主体的会计基础作了规定,而《国有建设单位会计制度》没有对建设单位的会计基础做出明确规定,从其附件——会计科目的设置和会计事项来看应该采用权责发生制作为会计基础。

当前执行《国有建设单位会计制度》主要是行政事业单位的建设项目,其从业人员由行政事业单位财务人员兼职担任或聘请临时人员,在实务操作中很多会计人员采用收付实现制作为会计基础进行会计处理。也就是说,存在着权责发生制和收付实现制两种会计基础并用的现象,造成相同事项的会计处理和相关资产、负债的入账价值都不相同,影响了会计信息质量。

二、两种会计基础下的会计处理差异举例

例:某政府投资项目于 2011 年 5 月开工,合同工期为 5 个月,质保期为 1 年,采用工程量清单招标,合同中与价款结算相关的主要条款如下:合同价为 2 000 万元,预付款为合同价的 10%,从支付第三次进度款开始分两次等额扣回,进度款支付每月按实际工程量(经监理工程师核实后)的 90%支付,工程竣工验收并经审价后结清价款,留 5%的质量保修金,保修期结束通过验收后无息返还,质量保修期为 1 年。

假设每月的 25 日核实当月的工程量,下月 5 日支付上月的进度款,该项目于 2011 年 10 月 20 日完工,11 月 5 日通过竣工验收,2011 年 12 月 15 日审定造价为 1 020 万元(送审价为 1 040 万元),2012 年 11 月 10 日保修期结束通过验收,2012 年 12 月 5 日退还质量保修金。

工程施工发生的主要会计事项如下表所示:

时 间	上月完成工程量	本期应付进度款	扣回预付款	施工单位发票金额	实际付款金额	备 注
2011年5月5日				100	100	10%的预付工程款
2011年6月5日	160	144		144	144	5月份进度款
2011年7月5日	160	144		144	144	6月份进度款
2011年8月5日	180	162	50	112	112	7月份进度款
2011年9月5日	180	162	50	112	112	8月份进度款
2011年10月5日	180	162		162	162	9月份进度款
2011年11月5日	180	162		162	162	10月份进度款
2011年12月20日		33		84	33	扣5%质保金结清余款
2012年12月5日		51			51	退还质量保修金

注:工程结算价款要根据合同、设计变更、现场签证、风险价格调整等内容进行,通常合同结算价与合同价不会一样,审定价与送审价一般也不相同。

1. 采用权责发生制为基础的会计处理。按照权责发生制的会计基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。在 1992 年发布的《企业会计准则》中,权责发生制是作为会计核算的一般原则加以规范的。经过修订后 2006 年发布的《企业会计准则——基本准则》将权责发生制作为会计基础,列入总则中而不是在会计信息质量要求中规范。

基本建设项目采用权责发生制作为会计基础,以确认完成的工程量作为建筑安装工程投资的金额,按进度款支付比例确定的支付金额与完成工程量之间的差额作为负债(应付工程款)处理,能够全面地反映建设项目的实际完成工程进度,不能清晰地反映建设资金的使用情况,往来款也不是单位真实需要承担的负债。会计处理如下:

(1)2011 年 5 月 5 日支付工程预付款:借:预付工程款1 000 000;贷:银行存款 1 000 000。

(2)2011 年 6 月 5 日和 7 月 5 日支付工程款进度款:借:建筑安装工程投资 1 600 000;贷:应付工程款 160 000,银行存款 1 440 000。

(3)2011年8月5日和9月5日支付工程款进度款:借:建筑安装工程投资1 800 000;贷:应付工程款180 000,预付工程款500 000,银行存款1 120 000。

(4)2011年10月5日和11月5日支付工程款进度款:借:建筑安装工程投资1 800 000;贷:应付工程款180 000,银行存款1 620 000。

(5)2011年12月20日支付工程款结算款:借:应付工程款530 000;贷:建筑安装工程投资200 000,银行存款330 000。

(6)2012年12月5日退还质量保修金:借:应付工程款510 000;贷:银行存款510 000。

2. 采用收付实现制为基础的会计处理。收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。目前,我国的行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除了经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

建设单位采取收付实现制作为会计基础,不以完成的工程量而是以应付的工程进度款(施工单位的发票)金额来确认建筑安装工程的成本,与完成工程量之间的差额不确认为负债,能够真实地反映出单位建设资金的使用情况,但不能反映出建设项目的实际完成工程进度。会计处理如下:

(1)2011年5月5日支付预付工程款:借:建筑安装工程投资1 000 000;贷:银行存款1 000 000。

(2)2011年6月5日和7月5日支付工程款进度款:借:建筑安装工程投资1 440 000;贷:银行存款1 440 000。

(3)2011年8月5日和9月5日支付预付工程款:借:建筑安装工程投资1 120 000;贷:银行存款1 120 000。

(4)2011年10月5日和11月5日支付预付工程款:借:建筑安装工程投资1 620 000;贷:银行存款1 620 000。

(5)2011年12月20日支付工程竣工结算款:借:建筑安装工程投资840 000;贷:其他应付款——质量保修金510 000,银行存款330 000。

(6)2012年12月5日退还质量保修金:借:其他应付款——质量保修金510 000;贷:银行存款510 000。

三、国有建设单位会计宜采用收付实现制

《国有建设单位会计制度》属于预算会计的范畴,宜采用收付实现制。当前企业的基本建设项目的会计核算已与企业的日常业务合并,执行《企业会计准则》,执行《国有建设单位会计制度》的主要是政府投资的建设项目,因此,《国有建设单位会计制度》属于预算会计的范畴。国有建设会计作为预算会计的一个组成部分,核算的目的也与预算会计相一致,主要反映预算内基本建设资金和其他资金的执行情况。国有建设单位会计制度的会计基础与其他预算会计的会计基础(收付实现制)相一致,不仅有利于基建预算编制,也有利于在执行过程中对建设项目的预算资金进行核算、反映和监督,从而提高财政建设资金的使用效益。

下面针对国有建设单位工程结算的财税处理谈些个人看法:

其一,直接将毛估的工程计量结果确认为资产与负债不符合谨慎性原则。工程价款的结算内容复杂、专业性强,最终结算要根据合同、补充协议、变更签证、现场签证、风险变化时价格调整、索赔和奖励罚款等内容进行,现在工程的结算价只有通过政府认可的专业审价机构审定后才可以确定。在中期确定工程量容易受到人为因素的影响,存在较大的误差。《建设工程价款结算暂行办法》规定:"工程进度款支付根据确定的工程计量结果,承包人向发包人提出支付工程进度款申请,14天内,发包人应按不低于工程价款的60%,不高于工程价款的90%向承包人支付工程进度款。按约定时间发包人应扣回的预付款,与工程进度款同期结算抵扣。"在合同中都要对进度款的支付比例作出规定,超过结算比例的金额并不是以后一定要付给施工单位的工程款,施工单位根据确定的进度款支付金额开具发票。我国营业税税法规定:"纳税人提供建筑业,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。"施工单位在收到预收款的时候就要开发票,以后收取进度款时按完成进度款的比例确定的收入扣除应扣的预付款后的金额开具发票,施工单位确认收入的原则是收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。施工单位确认的收入是实际收到的金额,发包单位采取收付实现制,按实际支付的金额确认建筑安装成本,与施工单位的收入确认时间一致。在工程款的支付时要审核《清单中期支付报告》,及时掌握建设项目的本期完成工程量、累计完成工程量、变更、预付款、保留金等内容,统计报表中的工程进度情况则以《清单中期支付报告》中的本期累计完成数为准。

其二,建议工程竣工审价后剩余资金全额开具发票,确认为建安成本。当前工程完成竣工验收和造价审价后,施工单位开具发票的方式通常会有两种:一种方法是施工单位将结算剩余资金全额开具发票,建设单位根据发票金额全部确认为建安成本,质保金作为其他应付款处理,退还质保金时施工单位开具单位往来款收据。另一种方法是施工单位将扣除质保金后的金额开具发票,建设单位只按发票金额确认为建安成本,提取质保金时不确认为建安成本和负债,只有等到退还质保金时,施工单位开具营业税发票,建设单位再确认为建安成本。

笔者认为采取第一种方式较好,将剩余资金全额开具发票,确认建安成本,质保金作为其他应付款,因为工程通过竣工验收和审价后,工程的造价已确定,质保金也是建设单位要承担的金额确定的现实负债,符合资产、负债的确认条件,这样处理也有利于建设单位办理财务决算、资产移交等工作。

综上所述,笔者认为国有建设单位的会计基础采取收付实现制是切实可行的,收付实现制可以直观反映建设资金的使用情况,使得建设项目的支出与施工单位收入确认的时间相一致,在实务中也易于操作,减轻人为调节的影响,提高会计信息质量。

主要参考文献

1. 周和生,尹贻林.建设工程工程量清单计价规范应用与发展研究.天津:天津大学出版社,2010

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007