

施工企业成本核算不实问题思考

才红

(西北有色地质勘查局 西安 710054)

一、施工企业成本核算的难点

施工企业生产活动的特点是:①产品生产的单件性和多样化;②产品生产过程的长期性和变动性;③工程量的波动性和工程收入的不稳定性;④生产用料多样性和异时异地价格的不可比性;⑤核算内容复杂性和多变性。

上述特点决定了施工企业成本核算是一项非常细致的工作,其难点表现在工程收入与成本费用的配比上:

1. 工程收入已实现,但成本费用不确定。一般情况下,工程合同规定有一定比例的工程质保金,在工程竣工计价时,已作为企业收入全额计价,但业主再拨付资金时要扣留这部分质保金。施工单位在质保期内往往要进行售后服务工作,这部分预期费用就构成企业尚难确定的或有成本。

2. 工程收入、工程成本均不确定。施工企业之间分包或承包工程,虽分包或承包工程已竣工验收,但因资金困难或管理不到位,分包或承包成本未及时结算或工程价款未及时结算,造成施工企业成本或工程收入难确定的问题,影响成本或收入的准确性,从而影响当期损益的真实性。

3. 成本费用已发生但工程收入不确定。工程项目多数投资规模大、生产周期长、涉及面广,因而工程造价难免出现波动,或因工程设计发生变更;或因业主的过失造成施工拖延;或因施工方计划不周造成工期延误;或因质量未能达标而返工等,这些因素均会对工程收入产生不确定性影响。

二、施工企业成本核算存在的问题

1. 实亏虚盈或实盈虚亏。①在实盈虚亏方面:少计收入多列成本;收入挂账;少盘存未完工程成本;多结转材料成本;多摊销资产性待摊费用;多计提固定资产折旧、预提费用以及福利费等。②实亏虚盈方面:多计收入少列成本,未完工程超前计价;虚盘未完工程成本和待处理财产损失挂账;少转材料成本;少提或少摊有关费用;应提未提、应摊未摊有关费用;分包工程成本滞后算清等。

2. 工程子项成本不实。施工企业“工程施工”总成本项下的子项成本由“人工费”、“材料费”、“机械使用费”、“其他直接费”和“间接费用”组成。但多数施工企业成本子项不实,无法开展准确的经济分析。具体表现在:①将施工中购用砂、石、料等发生的无票费用,原本属材料支出项目,却变相处理成人员工资及津贴核销。②将无票购得材料、其他大额支出或临时用工民工工资等,变相处理为外包工程款,从税务部门代开“工程款”发票予以核销,使得工程材料成本严重不实。

3. 刻意违法违纪,造成工程成本严重不实。具体手法表现为:①偷梁换柱。施工实践中,由于种种原因,业主供应材料一般不会全部用于工程载体,于是违纪违法者就利用业主供应材料批进批出的特点,伺机抽取一批材料转手倒卖,而相应单据在甲方抵扣工程款后转来时,附虚开验收单或领料单予以入账,从而虚增工程材料成本,将套取的现金贪污或私分。②虚记分包成本,利用真实存在的分包业务,在签订合同、进行分包决算时搞暗箱操作,提高单价,加大业务量,将套取的现金贪污。③弄虚作假,或直接虚拟一个分包合同,加大成本进行套现;或虚拟“回扣”或其他支出,以税务部门代开“外包工程款”发票入账,加大成本从中牟利。

三、解决问题的对策

1. 建立现代企业制度,完善企业内部治理结构。企业内部控制必须围绕合理保证营运的效率和效果、财务报告的可靠性及法律、法规的遵循性这三项目标的实现。

2. 加强计划管理,实行预算控制。根据工程报价书科学测算工程项目各子项目的计划成本,缩小作弊空间,并严格执行竣工决算审计程序,审查决算调整额。

3. 加强成本管理与成本核算,健全内部控制。做好成本管理的事前监督,结合成本计划加强成本考核工作,把成本控制的内容扩展到经营活动的全方位,从成本信息的提供、成本目标的控制、成本的考核评价到成本目标的最终实现,每个环节处良性状态,缩小“人造成本”的空间。

4. 增设“或有售后服务成本”科目。收入确定而售后服务成本难以确定的问题客观存在,难以回避。问题是要妥善地处理,否则产生的或有成本会对“本年利润”的真实性产生不利影响,并对计征企业所得税产生偏差。根据施工实践经验,售后服务成本大致在工程质保金的30%~50%之间。为客观地反映工程成本,建议增设“或有售后服务成本”科目,确定统一的计提比例,按工程质保金计提“或有售后服务成本”,从而增加“工程结算成本”,待实际产生售后服务成本后,冲减“或有售后服务成本”科目,将“或有售后服务成本”科目余额转入“本年利润”科目,再由“本年利润”科目转入“利润分配”科目,补提及交纳企业所得税后将余额转入“未分配利润”科目。

采取此处理方法一是把施工企业最终实现的财务成果,调整得更为真实、准确。二是利用“本年利润”的增减,为施工企业计提交纳企业所得税提供了准确计算依据。三是为相关部门提供了年度财务成果考核依据。○