

解读《基本建设财务规则(征求意见稿)》

周志勇 吴艳红 单昭祥(教授)

(广东海洋大学寸金学院 广东湛江 524094)

【摘要】 财政部近期公布了《基本建设财务规则(征求意见稿)》，本文将其与2002年9月印发的《基本建设财务管理规定》进行对比，发现征求意见稿最少存在35个项目有增删，体现了先进性和科学性。同时征求意见稿也存在一些制度设计缺陷，尚有较大改进的空间。

【关键词】 解读 基本建设 财务规则 修订

2002年9月财政部印发了《基本建设财务管理规定》的通知(以下简称“财建[2002]394号”)，2013年4月财政部公布了《基本建设财务规则(征求意见稿)》(以下简称“意见稿”)，财建[2002]394号同时废止。之所以要发布意见稿，主要基于以下原因：①“财建[2002]394号”部分内容陈旧或存在漏洞。②深化行政事业单位分类改革。③财政部2012年先后修订了《事业单位财务规则》(财政部令第68号)、《事业单位会计准则》(财政部令第72号)、《事业单位会计制度》(财会

产重置，因此允许重置资产的价值从政策性搬迁收入中扣减，并允许重置资产在未来计提折旧，也就是说，如果企业搬迁重置，搬迁收入中用于重置资产的一块给予免税；前者则规定企业重置资产支出一律不得从搬迁收入中扣减，要按规定计提折旧或摊销，以前的免税没有了，还必须在搬迁完成年度立即纳税。

可以说，2012年40号公告是有些矫枉过正了，对已经签订搬迁协议但尚未完成搬迁的企业可谓“当头一棒”。搬迁企业原本就资金拮据，现金流确实紧张，2012年40号公告的突然出台，令搬迁企业很难拿出足够的资金来交税，这也是国家税务总局2013年第11号公告《关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》出台的原因了。

4. 2013年11号公告废止了2012年40号公告第二十六条，其规定：凡在国家税务总局公告2012年40号生效后已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业政策性搬迁项目，企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产，可以作为搬迁支出，从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产，应剔除该搬迁补偿收入后，作为该资产的计税基础，并按规定计算折旧或费用摊销。凡在40号公告生效后签订搬迁协议的政策性搬迁项目，应按40号公告有关规定执行。

对于在2012年10月1日前已签订搬迁协议的企业来说，2013年11号公告虽没了国税函[2009]118号文件的税收

[2012]22号)。为了与上述新事业单位规定有效对接，必须同步修订之。本文拟对意见稿作以下解读。

一、财建[2002]394号与意见稿的内容比较

1. 制定依据。“意见稿”删除了“根据《预算法》、《会计法》和《政府采购法》等法律、行政法规、规章”等依据。

2. 章节条款。“财建[2002]394号”仅有46款再加2张附表，全文约5900字，“意见稿”共12章70款，全文7800多字，后者更系统、更全面。

优惠力度，但毕竟给了企业递延纳税的好处，使企业不至于因现金流紧张而影响搬迁的进度。

5. 从2007年到2012年的六年时间里，从财税[2007]61号文件的优惠，到国税函[2009]118号文件的“大度”，到2012年40号公告的“严厉”，再到2013年11号公告变得稍有“温柔”，给已签订协议的企业一个喘息之机，并给了临界点的企业一个筹划的空间。

假设某企业取得政策性搬迁收入2000万元，发生各类搬迁支出500万元，重置固定资产2500万元。

那么：

如其在2012年10月1日前已经签订搬迁协议且完成搬迁清算，则适用国税函[2009]118号文件，搬迁所得1500万元不需缴纳企业所得税，重置固定资产2500万元按税法的有关规定进行折旧或摊销；

如其在2012年10月1日前已经签订搬迁协议但尚未完成搬迁清算，则适用2013年11号公告，搬迁所得1500万元不需缴纳企业所得税，重置固定资产2500万元只能按1000万元作为计税基础按税法的有关规定进行折旧或摊销；

如其在2012年10月1日后签订搬迁协议，则只能适用2012年40号公告，搬迁所得1500万元需并入搬迁完成年度应纳税所得额缴纳企业所得税，重置固定资产2500万元按税法的有关规定进行折旧或摊销。○

3. 制定目的。“意见稿”删除了“为了适应社会主义市场经济体制和投融资体制改革的需要”,增加了“保护投资者合法权益”。首先,我国已确定了市场经济地位,应清除计划经济的残痕。其次,财政部2012年8月出台了《事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法》,依法确认国家对国有资产的所有权和事业单位对国有资产的占有、使用权。最后,基本建设经营性项目可多渠道筹集资金,经营性的公益事业、基础设施项目应鼓励和引导社会资本参与建设,投资主体多元化必然更加重视保护者的合法权益。

4. 适用范围。“财建[2002]394号”仅包括适用、参照执行和不执行3个层次。“意见稿”涵盖了适用、参照执行、应当执行、可简化执行、可不执行5个层次。

5. 基本原则。“意见稿”除了执行国家有关法律、法规和财务规章制度外,还应遵循勤俭节约、量力而行、讲求实效的原则,意在贯彻中共十八大之后中央政府提倡勤俭节约、实干兴邦的务实精神。

6. 主要任务。“意见稿”运用项目管理思想对“财建[2002]394号”进行了系统梳理,确定了项目不同阶段的不同任务:事前防范财务风险;事中加强项目核算管理,规范和控制建设成本;事后实施绩效评价。

7. “意见稿”新界定了基本建设的内涵(以新增工程效益或扩大生产能力等为主要目的新建、续建、改扩建、迁建、大型维修改造工程及相关工作),缩减了建设单位人为操纵的空间。

8. “财建[2002]394号”规定职能部门和主管部门的职能比较简单笼统,而“意见稿”具有总体性规定,进一步明确了基建项目各阶段中职能部门和主管部门的具体职责(详见表1)。

9. 建设单位基础工作。首先新增了“建立健全内部控制制度和项目财务信息披露制度;单独建账、单独核算,期末按有关要求将核算情况纳入单位账簿及相关报表;做好核算资料档案管理;实行会计集中核算和项目代建制”。其次把“向财政部门报送基建财务报表”修改为“向财政部门、项目主管部门报送各类基建财务报表及资料”,这表明项目建设单位要接受财政部门和项目主管部门的双重监管。最后删除了“主要变更事项应向同级财政部门提交有关文件、资料的复制件”。

10. “意见稿”新增了“建设资金”的界定:一是自筹资金,各类投资者投入资金(除财政资金外),事业单位提取的修购基金、企业自有资金、各类借款、企业或公司债券及其他自筹资金;二是财政资金,公共财政预算安排的基本建设投资和其他专项建设资金,政府性基金预算和国有资本经营预算安排的建设资金等,由政府按规定授权举债融资取得的资金。另外增加了建设资金管理“专款专用”的原则。

11. 建设资金来源及会计处理。第一,“意见稿”新增了“非经营性项目建设资金应按国家有关规定筹集……经营性项目可多渠道筹集,为了加快基础设施建设,经营性的公益事业、基础设施项目应鼓励和引导社会资本参与项目建设”。第二,删除了“经营性项目筹集的资本金,须聘请中国注册会计师验资并出具验资报告”的规定。第三,投资者以实物、工业产权、非专利技术、土地使用权等非货币资产投入项目的资本金,由“必须经过有资格的资产评估机构依照法律、行政法规评估作价”变更为“应委托有资格的资产评估机构依法评估作价”,且“作价出资的比例应符合国家有关规定”。第四,经营性项目收到投资者投入项目资本金及溢价的会计处理,不再分

表1 职能部门与主管部门各阶段职责比较

部门 各阶段职责	职能部门(各级财政部门)	主管部门(项目建设单位的部门或行业主管)
A、总体规定	对基本建设财务活动实施财政财务管理和监督。	加强本部门或本行业基本建设财务管理和监督,指导和督促建设单位做好基建财务管理的基础工作。
B、建设资金筹集与使用管理	规范项目财政资金管理,加强对政府授权举债融资的监管。	督促建设单位根据项目概算和建设进度等控制投资规模和筹资成本。
C、预算管理	加强使用财政资金项目的财政资金预算审核和执行管理,严格预算约束。	督促和指导建设单位做好项目财政资金预算编制、执行、调整的管理,负责项目财政资金预算编制、细化预算、预算调整的审核上报;掌握项目预算执行动态,分析、跟踪项目进度,向财政部门报送执行情况。
D、工程价款结算管理	加强监督和审查,重点审查使用财政资金的项目招标文件、工程量及各项费用的计取、合同协议及变更、施工变更签证、人工和材料价差、工程索赔等。	督促和指导项目建设单位按国家有关规定和合同约定、工程价款结算程序支付工程款。
E、竣工财务决算管理	加强项目竣工财务决算管理,规范和加强项目竣工财务决算审核审批管理程序及标准,实行先审核、后审批的办法,及时批复项目竣工财务决算。	督促和指导建设单位编报项目竣工财务决算,加强授权范围内项目竣工财务决算审核审批管理;督促建设单位实施项目尾工工程,加强对尾工工程资金使用的监督管理。
F、结余资金管理	批准项目建设单位留成财政资金结余的使用。	督促建设单位在收到项目竣工财务决算批复后30日内,将应交回财政部门的结余资金按规定上缴国库。
G、绩效评价	加强绩效评价的指导和监督,制定绩效评价管理办法,选择部分项目开展重点绩效评价,公开评价结果。	按规定制定本部门或行业项目绩效评价具体实施办法,对本部门或行业项目实施绩效评价。
H、监督管理	实行事前、事中、事后相结合,日常监督与专项监督相结合,对重大项目实施全过程跟踪监督管理。	依法实施财务监督管理。

建设期间和建成交付使用并办理竣工财务决算后。

12. “意见稿”新增了建设单位财政资金的账务处理:一是经营性项目,属于国家直接投资、资本金注入的,作为项目国家资本或国有资本公积管理;属于投资补助的,国家拨款时对权属有规定的按规定执行,没有规定的作为资本公积管理,建设单位同意增资扩股的可作为国家资本或国有资本公积管理;属于有偿性资助的,作为项目负债管理(专项应付款);属于财政贴息的,与“财建[2002]394号”相同。二是非经营性项目取得的财政资金,按国家有关规定管理和核算。三是项目收到的社会捐赠,捐赠者与受赠者有捐赠协议或捐赠者有指定要求的,按协议或要求管理;无协议和要求的,经营性项目作为资本公积管理,非经营性项目视同财政资金管理。

13. 预算管理。“意见稿”新增了“项目建设单位应细化项目预算……项目财政资金预算在执行中一般不予调整”等表述,预算编制主体由“建设单位的主管部门”修改为“项目建设单位”。

14. 建筑安装工程投资支出。“意见稿”删除了“不包括被安装设备本身的价值及按照合同规定支付给施工企业的预付备料款和预付工程款”,因为“被安装设备本身的价值”计入设备投资支出,“预付备料款和预付工程款”在未办理结算前属于建设单位的债权性质。

15. 设备投资支出。“意见稿”删除了“包括需要安装设备、不需要安装设备和为生产准备的不够固定资产标准的工具、器具的实际成本”及“需要安装设备”和“不需要安装设备”的解释。

16. 待摊投资支出。“意见稿”首先微调了待摊投资支出的概念,由“按项目概算内容发生的,按照规定应当分摊计入交付使用资产价值的各项费用支出”变更为“按批准的建设内容发生的,应分摊计入相关资产价值的各项费用支出”。

其次允许计入的范围有所不同:①删除了“建设单位管理费、经济合同仲裁费、律师代理费、坏账损失、调整器材调拨价格折价、航道维护费、航标设施费、航测费”等计划经济的或特定行业的费用项目,增加了“契税、印花税、项目建设管理费、代建管理费、债券利息、森林植被恢复费、系统集成支出”等生态环保、高新技术、现代服务业等有关的项目。②车船使用税变为车船税。③企业债券发行费用变为“债券发行费用”。在建设期间的建设资金存款利息收入,“意见稿”要求先冲减债务利息支出,若利息收入超过利息支出的部分,再冲减待摊投资总支出。④对于单项工程报废,删除了“必须经有关部门鉴定……净损失经财政部门批准”。

最后禁止计入的范围增加了“其他不属于本项目应承担的支出”,体现了专款专用的原则。

17. 其他投资支出。“意见稿”增加了“办公生活用家具、器具购置支出,软件研发及不能计入设备投资的软件购置支出等”,删除了“各种无形资产和递延资产发生的支出”。

18. 项目建设管理费。发生的起止时点由“项目开工之日

起至办理竣工财务决算之日”修改为“项目筹建至竣工财务决算之日”,删除了若干个列举项目。

19. “意见稿”新增了财政资金用于项目前期工作经费的处理:若项目被批准建设,则列入项目建设成本;若项目未被批准或批准后又取消,已支出的财政资金部分,按规定程序报同级财政部门批准后作核销处理。

20. 基建收入。范围总体未变,但表述有所不同:第一,将“纯收入”改为“净收入”,更符合财务会计的表达习惯。第二,净收入的会计处理,“经营性项目基建收入的税后收入,相应转为生产经营企业的盈余公积”变更为“项目建设单位属企业类的,按国家有关规定处理”;“非经营性项目基建收入的税后收入,相应转入行政事业单位的其他收入”变为“项目建设单位属行政事业类的,相应转入行政事业单位的其他收入”。第三,不再作为基建收入的情形,“凡已超过批准的试运行期,并已符合验收条件但未及时办理竣工验收手续的……所实现的收入作为生产经营收入”变为“符合验收条件而未按规定及时办理竣工验收的经营性项目所实现的收入”,删除了试运行期的规定。

21. 工程建设副产品变价收入。增加了“其他项目建设过程中产生或伴生的副产品、试验产品的变价收入”,将“油(汽)田钻井建设中的原油(汽)收入”改为“油气、油田钻井建设中的原油气收入”。

22. 负荷试车和试运行收入。把“水、电、热费收入”变更为“供水、供电、供热收入”,表达更完整,删除了“铁路临时运营收入”、负荷试车和试运行收入的确定方法、“负荷试车费用计入建设成本”等。

23. 其他收入。删除了“工程建设期间各项索赔以及违约金等其他收入”,但将其调整到“第四章 建设成本管理”第三十条。

24. 删除了试运行期及建设项目组织验收、移交生产或使用的条件等规定,取消了“试生产期间一律不得计提固定资产折旧”。

25. 工程价款结算。“意见稿”增加了工程价款结算的定义、“应遵循合法、平等、诚信”的原则、竣工价款结算的期限(预防恶意拖欠工程款),预留工程质量保证金的清算时间由“待工程竣工验收一年后”变更为“工程交付使用缺陷责任期满后”,缺陷责任期一般在基建项目合同中有明确的约定。

26. 竣工财务决算管理。第一,关于决算资料,新增了“与项目决算相关的材料”,覆盖面更大、更完整。第二,关于决算前的准备工作,把“账务处理……做到账账、账证、账实、账表相符”精简为“账目核对及账务调整”;项目剩余的各种材料、设备、工具、器具由“妥善保管或按照国家规定进行处理”一律按“变价处理”。第三,关于决算时,删除了决算依据、决算组织领导、“3个月内完成竣工财务决算的编制工作”及“原机构不得撤销,项目负责人及财务主管人员不得调离”等表述;增加了“应将待摊投资支出按合理比例分摊计入交付使用资产、转

出投资价值及待核销基建支出”。第四,关于决算报批,删除了大中小型的划分标准;收回了国家确定的重点小型项目由财政部授权主管部门审批的权限;新增了大型项目的单项工程可单独审批(详见表2)。

表2 基建项目竣工财务决算审批权限对比表

基建项目类型	“意见稿”审批权限	“财建[2002]394号”审批权限
中央级项目	大中型项目	经项目主管部门审核后报财政部审批。
	国家确定的重点小型项目	经项目主管部门审核后报财政部审批,或由财政部授权主管部门审批。
	一般小型项目	归入其他项目。
	其他项目	由财政部授权项目主管部门审批。
	大型项目的单项工程	可单独审批。
地方级项目	审批权限未变	

27. “意见稿”新增了“一般不得预留尾工工程,确需预留尾工工程的,尾工工程投资按不超过批准的项目概算总投资的5%控制”,预防一些项目建设单位故意化整为零以逃避监管。

28. 项目隶属关系发生变化时,“意见稿”删除了“由划转双方的主管部门报同级财政部门审批,并办理资产、财务划转手续”,尽量减少行政审批环节。

29. “意见稿”增加了资产交付的概念“项目竣工验收合格后将形成的资产交付或结转生产使用单位的行为”,明确了资产交付的范围,不仅包括固定资产还有流动资产、无形资产等。对于视同已正式投产的项目,删除了“所实现的收入作为生产经营收入,不再作为基建收入管理”。

30. 非经营性项目财务处理。首先,非经营性项目发生范围增加了家庭或个人的支出(主要是移民安置项目)、毁损道路修复、护坡及清理,将“江河清障、航道清淤”修改为“江河清障疏浚、航道整治”。其次,待核销基建支出、转出投资的处理增加了审批部门的审核确认环节。再次,新增移民安置补偿中形成实物资产的处理,“产权归集体或单位的,作转出投资处理;产权归移民所有的,作待核销基建支出处理”。

31. 经营性项目财务处理。首先,新增了项目被取消和报废、江河清障等不能形成资产的投资支出,及采购设备和系统集成(软件)中包含的交付使用后运行维护等费用,计入生产经营企业当期损益。其次,将项目范围中的“专用公路”修改为“专用道路”,把“必须与有关部门明确界定投资来源和产权关系”改为“应与有关部门明确界定投资来源和产权关系”。最后,关于建设单位投资建设但产权不归属本单位的处理,由“作无形资产处理”变更成“在资产移交时按实际建设成本计入生产经营企业当期损益”。

32. 结余资金管理。非经营性项目结余资金归还项目贷款后还有结余,30%作为项目建设单位留成收入的用途中,删除了“职工奖励和工程质量奖”;70%按项目投资来源比例归还投资者时,新增了“财政资金缴回同级财政部门”。增加了“项目终止、报废或者未按批准的建设内容、规模、标准等建设所剩余的建设资金”的处理办法。

33. 新增了项目绩效评价的内容。如项目资金使用的规范性、有效性以及投入运营效果等;绩效评价的原则,尤其是社会效益和生态效益相结合原则。

34. 新增了对项目资金全过程实时监控,这是缘于2012年11月财政部制定了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,意在提高行政事业单位内部管理水平,加强廉政风险防控机制建设。对于违反财经纪律的行为,依照《财政违法行为处罚处分条例》的规定处理,并追究责任。

35. 附则。新增了中央项目主管部门制定建设项目实施细则的权限,既给以中央项目主管部门一定的自主管理权也意味着增加其监管职责。

二、对意见稿的改进建议

1. 关于职能部门和主管部门各阶段的职能,在建设成本管理、基建收入管理和资产交付和转出投资管理等环节中没有涉及,容易出现监管漏洞。建议在这些环节也要相应明确职能部门和主管部门的职能,形成一个较完整的指导和监督管理体系。

2. “第四章 建设成本管理”第二十五条待摊投资支出(四)包括了“项目建设管理费”,而第二十七条又出现该项目。这不是相同的项目?在执行过程中或许将造成误解或滥用。若属于同一成本项目,建议将“第四章 建设成本管理”第二十七条的内容调入到第二十五条(四)款。

3. 将“工程建设期间各项索赔以及违约金等其他收入”列入“第四章 建设成本管理”第三十条,不够科学严谨。建议将其调整到“第五章 基建收入管理”第三十一条(四)款,文件结构可能更符合逻辑体系。

4. “意见稿”的监督管理对象为项目建设单位各阶段的活动,若其违反财经纪律的行为,依照《财政违法行为处罚处分条例》进行处理。笔者认为,首先应该将“第十一章 监督管理”修改为“第十一章 罚则”,处罚对象不仅是项目建设单位违法违规的基建财务行为,还应包括职能部门和主管部门的玩忽职守、滥用职权等行为。其次处罚依据的法律层次不强、行政处罚力度不大,应该加大处罚力度、提高违法违规成本。

【注】本文系“2012年度广东省专业综合改革试点项目——财务管理专业”阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《基本建设财务管理规定》的通知.财建[2002]394号,2002-09-27
2. 财政部.关于《基本建设财务规则(征求意见稿)》公开征求意见的通知,2013-04-16