

# 建设施工企业会计报表粉饰手法

卢丽芬

(财政部驻陕西省财政监察专员办事处 西安 710002)

建设施工企业的会计信息质量具有明显的行业特征,由于建设施工企业是建造合同中“永远的乙方”,为争取承建项目,公司往往要承诺先期垫资,从而容易陷入资金困境。迫于生存压力,建设施工企业往往会通过粉饰财务报表来争取足够的贷款,以维持正常的经营和发展。

## 一、建设施工企业粉饰财务报表的主要手法

1. 调节成本收入,操控利润,以提高盈利能力。根据《企业会计准则第15号——建造合同》的规定,建造合同的结果能够可靠估计的,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。施工企业按照完工百分比法确认收入、成本和利润,影响该核算方法有三个关键的量,即实际发生的成本、预计总收入、预计总成本。调节的手法表现为:

通过调节实际发生的成本,达到调节收入和利润的目的。具体来讲,建筑施工企业的成本主要有材料费、人工费、机械

施工费、临时建筑设施费和其他直接费用等。施工企业的项目遍布大江南北,人员普遍层次水平较低,较难准确核算实际发生的成本,例如:将已经购入的或将正在加工的钢筋全部计入施工成本中导致当期成本偏高;不及时确认分包工程费用导致当期成本偏低;已发生的合同变更成本不及时或提前计入;利用外聘施工队工人的工资,在没有正规的工资结算单的前提下调节人工成本;相关金额较大的费用如临时建筑设施费等一次或按需计入成本费用,随意估计水电费等,调节工程费用;在工程项目存在分包的情况下,会通过对外包商的“控制”人为调控分包成本;利用预付款人为调节工程成本;费用分割不清,将不应资本化的管理费用、财务费用等,根据需要人为调节至工程成本。

通过调节预计总收入和预计总成本,从而达到调节预计总毛利和完工进度的目的。通常施工期间的毛利是先逐步降

上表说明如下:①增加天然气地下储气库资产,归属于石油化工专业设备——长输管线——天然气管线,代码类别为4级,资产代码303020230,折旧比照天然气管线年限,为20年,净残值为0。②注采井、观测井及相关设施从油气资产中分离出来,归属于地下储气库,代码类别为5级,资产代码30302023001,折旧为20年,净残值为0。③封堵井及相关设施从油气资产中分离出来,归属于地下储气库,代码类别为5级,资产代码30302023002,折旧为20年,净残值为0。④储气库权益从油气资产中分离出来,归属于地下储气库,代码类别为5级,资产代码30302023003,折旧为20年,净残值为0。

通过调整和设置储气库资产类别与代码有以下优点:一是较好地实现了由套用油气资产代码向国家标准代码转换;二是将储气库存储设施及建造费用作为一个统一整体设置代码,可以实现储气库资产核算向国际标准趋同;三是按资产属性和工艺特点,将地下储气库资产折旧年限进行适当调整,与长输天然气管线折旧年限一致,实现了经济评价指标的科学性、合理性和可比性。

## 五、几点建议

1. 国家相关部门应尽快修订《固定资产分类与代码》(GB/T14885-2010),增加地下储气库的资产代码和分类标

准。鉴于液化天然气(LNG)、液化石油气(LPG)、压缩天然气(CNG)产业发展比较快,也应考虑将这些专业设备进行分类,制定统一的分类与代码标准,指导新型能源产业的发展。

2. 加快营业税转为增值税的前期调研工作,天然气输管道企业应充分利用国家开展营业税转增值税扩大试点的机会,争取政策,做好“营改增”的准备工作,降低经营成本,提高管道盈利能力。新开工建设的项目更要考虑增值税对投资的影响,提前做好纳税筹划,降低投资成本。

3. 中石油与中石化两大集团公司应加强沟通,加强对储气库、液化天然气等资产代码的标准化研究,在国家新标准没有出台前,采取事先发布行业补充标准的形式,统一折旧年限,实现会计国际趋同,提高会计信息披露的质量。

## 主要参考文献

1. 徐博. 郑州“第六届中国LNG国际会议”. 中国能源报, 2011-04-28
2. 申瑞臣等. 地下储气库工程技术研究与实践. 北京: 石油工业出版社, 2009
3. 王国樑. 天然气定价研究与实践. 北京: 石油工业出版社, 2007
4. 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则案例讲解. 上海: 立信会计出版社, 2010

低后突然升高的。但如果“甲方”先期确认较多的施工奖励或安全奖励款,后期再给予施工罚款,或者技术人员对地质、物价等原因考虑不足,先期少预计总成本,都会导致施工毛利逐步走低,到竣工时甚至是亏损的情况发生。当工程实际发生变更时,通常业主会与企业签订变更协议,因变更而增加的收入按协议执行;在没有签订协议只是业主下发变更指令且没有具体合同价格的情况下,应按该变更而增加的成本金额确认变更收入。但企业为提高收入,当业主下发变更指令在既没有签订变更协议也没有变更金额的情况下,会以变更部分的成本加成确认变更收入,进而调节利润。

对预计总成本的调节即对预算的调节,出于融资的需要,在编制预算时其往往会故意瞒报或漏报部分成本费用项目以达到降低成本提高收益的目的,进而在财务报表上体现出较高的利润水平,为贷款创造便利的条件。对累计实际发生的合同成本的调节则更具复杂性、隐蔽性和多样性。

2. 调节应收账款结构,降低负债比例,进而提高偿债能力。具体表现为:①通过与银行合作开展保理业务。保理分有追索权和无追索权两种,银行为降低自身风险,一般均与企业签订有追索权的保理业务。但企业为降低自身的负债比例,一方面会采取由所属子公司与银行签订无追索权保理合同,用于计算企业负债比例的依据;另一方面又由上级公司与银行签订保证协议,确保银行的贷款没有风险,从而将实质有追索权的保理业务变为无追索权的保理业务,达到降低负债比例的目的。②人为调节应收账款结构,达到少提减值准备的目的。应收账款这一权利的开始时间有:甲方或监理方签署结算书的日期,“甲方”签署支付命令函的日期,工程竣工结算日期,竣工移交日期,质保期满日等。由于收款时不是逐笔核销,应收账款就会变成短期的应收账款或者一年以内的长期应收款(不提坏账准备),这样通过调整应收款项的账龄达到调节损益的目的。

3. 人为虚增现金流量,制造“虚假现金繁荣”。经营活动产生的现金净流量是维持企业正常运转的基本保证,因此会千方百计地粉饰经营活动产生的净现金流:①不以净额列示投标保证金、履约保证金等各项业务。施工企业为确保签约合同的数量和金额,每年都会发生大量的保证金业务,这种一收一付就会虚增经营活动的现金收入和支出。②按全额核算“挂名”的工程项目。在工程实践中,围标、挂靠等现象非常普遍,存在大量其他企业借用本企业资质施工以及借用本企业银行账户的情况,如果将该账户的收付款项作为现金流核算,将虚增收入成本,虚增现金流。

4. 关联方隐形粉饰。当某些建筑施工企业自身的粉饰能力达到极限时,企业的关联方就开始发挥“兄弟”角色,主动“帮忙”。主要表现为:①为企业承担成本费用。施工企业有时会利用关联关系由其关联方承担其成本、费用,以降低自身的资产负债率,提高收益能力。②通过执行有失公允的建造合同获益。施工企业为获得较高水平的报表收益,会与其关

联方签订显示公允的交易合同或事项,以较高的价款承建工程项目,进而提高收益。

## 二、提高建设施工企业会计信息质量的措施

造成建设施工企业会计信息质量失真的原因是多方面的,既有生存环境所迫的客观因素,也有企业自身内部控制机制不健全、审计等外部监管不力等主观原因,必须采取综合整治措施,方能收到良好成效。

1. 政府要着力在全社会倡导互利共赢、诚信守法、共同发展的经营理念。任何企业的发展都离不开良好的经济社会环境,每一个社会团体都应树立互利共赢、共同发展的经营理念,这样才能营造良好的经济社会发展环境。政府监管部门要在全社会积极推动诚信意识建设,强调法制观念,强化契约作用的法律约束机制。同时加大监督检查和处理处罚力度,提高违法成本。

2. 建设施工企业要建立和完善内部控制制度。首先,强化内部控制意识,加大内部控制成本的投入,加强内部管理。明确相关部门和岗位的职责权限,确保不相容岗位相互分离、制约和监督。确保及时核算实际成本,真实反映生产经营成果。其次,要强化岗前培训、继续教育,使财会人员掌握业务流程,从而加强各个环节的财务核算,确保严格执行会计准则及企业的各种规章制度,从而减少舞弊行为的发生。再次,要将保理业务作为表外业务进行详细的披露;同时,根据不同的施工合同,准确界定取得应收账款收款时点。最后要按照净额核算保证金、“挂名”业务的现金流。要检查项目经理、技术负责人、财务负责人与公司建立的劳动关系,通过核实主要人员与企业是否存在劳动关系来判断是否是挂靠项目,对该类项目按照净额法核算。

3. 提供审计服务的注册会计师要完善工作程序。①总体方面,对内容相同或相近的工程项目应按年累计,并对成本项目进行分析,以明确每一工程项目的收入和成本是否配比,成本构成内容比例是否相近,据以分析判断是否存在成本核算异常的工程项目,保证会计信息的可靠性和公允性。②预算方面,通过对工程部、预算部的访谈,了解相关工程项目的大致情况,并比较前后各期的预算是否发生重大变化,对发生变化的应检查支持性依据是否充分、真实、完整,保证预计总成本的合理性。③材料费用方面,要检查并测试企业内部会计控制是否健全、有效,材料出入库制度是否完备,有无材料消耗异常的项目;期末材料的盘点是否真实准确。检查与费用相关的合同或文件以确定其计量、分期是否合理、准确。程序方面,要通过执行与工程预算工程量进行比对等分析性复核程序,检查是否存在异常变动;同时应当取得监理单位监督的工程进度记录作为工程完工程度辅证。对异常变动项目,还应通过实地观察、查询施工记录等方法予以检查,确保其提供的相关信息真实、可靠。

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006