

规范政府融资平台会计核算浅见

——以土地开发公司的会计处理为例

王启庆

(浙江丽水市财务总监管理中心, 浙江丽水 323000)

【摘要】 本文以土地开发公司的会计核算为例,介绍了政府融资平台的会计核算方法,并对当前不规范的核算方法造成的危害进行剖析,提出规范土地开发公司的会计核算的建议。

【关键词】 政府融资平台; 土地开发业务; 会计核算; 资本化; 费用化

近年来,政府融资平台在加快基础设施建设、推进城市化进程中发挥了重要作用,但随着融资规模的快速增长,偿债压力和金融风险不断加大,引起了各级政府的高度关注。2010年以来党中央、国务院采取一系列措施规范融资平台管理,但成效并不显著。政府融资平台会计核算不规范造成的公司资产价值虚增,是融资风险形成和扩大的重要基础。本文以土地开发公司的会计核算为例,对政府融资平台的会计核算方法、不规范存在的危害做简单介绍,并对规范会计核算提一些看法,与同行商榷。

一、土地开发公司财务核算的基本内容

土地开发公司是政府融资平台的重要类型之一,它受政府委托,进行土地征用、平整、完成道路等市政设施建设,形成可供出让或使用的建设用地,并履行资金筹措和资产盘活等职能。土地资产是银行融资认可的重要抵押物,地方政府对设立土地开发公司有较高积极性,部分县市的土地开发公司的数量与融资金额甚至达到融资平台一半以上。

(一)开发资金的来源

土地开发公司的资金来源有政府拨款、专项资金、土地出让金返还等。项目前期开发的资金主要靠公司注册资本和银行融资,土地开发完成后,依靠土地出让金返还或财政拨款走上循环发展的道路,根据上级政府对公司的资金保障程度可以分为三类:

1. 自我平衡型。上级政府基本不干涉公司的经营情况,总体规划由公司(开发区)确定,公司根据自身的筹资能力进行开发,土地出让后的土地出让金净额全部返还公司,用作循环开发使用。

2. 财政包干型。开发区的规划由上级政府负责,具体开发的面积和实施的项目都由上级政府确定,开发公司代上级政府开发,资金也由上级财政部门统筹安排。

3. 差额补助型。公司的整体开发由上级政府确定,公

司在自主权限内负责筹资开发建设,根据项目建设情况上级政府给予一定专项资金补助,公司根据资金筹集情况确定开发规模。

(二)开发成本支出内容

1. 土地征用费用。包括土地征用费、拆迁安置费、地上附着物补偿、拆迁委托费、拆迁评估费、地表清理费等。

2. 土地审批报批费用。包括耕地占用税、耕地开垦费、森林植被恢复费、新增建设用地有偿使用费、征地管理费、农民社会保障金等。

3. 前期费用。包括测绘费、规划费、林地调查及编制费、勘察设计费、设计费(控制性详细规划、初步设计、施工图设计、供电供水设计)、可行性研究咨询评估费、咨询费、合同公证、公证费、监理费、验资费、招标代理费、预算编制、用地定界、施工图审查、环境影响评估、地质灾害评估、压矿产调查、水土保持方案编制、城乡规划设计费等。

4. 建安成本。包括土地平整、临时工程(临时道路、临时用电、临时用水)、配套工程(绿化、雨污工程、电力管线、管线迁移)、市政建设等项目的建设成本。

5. 营运费用。包括管理费用、人员工资、福利、社会保障缴费、办公费、水电费、交通工具使用费、差旅费、招待费、社会中介服务费、征地管理费、慰问费、赞助费、宣传费、评估费、拆迁工作经费、招商引资工作经费等。

二、常见的会计处理方法

土地开发公司作为新生事物,目前没有统一的会计核算办法,财务人员通常根据自己的理解或需要进行会计核算,不同的公司之间甚至同一公司不同时期的会计核算都存在不一致情况。笔者了解到的会计处理方法主要有三类:开发成本资本化、开发成本费用化和将开发成本作为往来款处理。

例:某开发公司2014年发生以下业务:①收到政府拨入道路建设专项资金1 000万元;②支付政策处理款9 000

万元;③支付市政工程(道路)建设款2 000万元;④市政工程(道路)完成竣工验收,总造价3 000万元;⑤开发完成地块50亩出让给A企业,出让金15 000万元;⑥收到返还的土地出让金10 000万元。

1. 开发成本资本化的会计处理。把公司开发土地业务作为固定资产投资处理,通过“在建工程”科目核算,完工后形成固定资产;将政府拨入的建设资金(专项资金、返还的土地出让金)作为政府对公司的专项拨款,依据企业会计制度,作为资本公积处理。该会计处理方法可以使公司的资产迅速做大,为筹融资提供资产准备,在实务中大部分公司采用资本化处理。对应业务会计分录为:①借:银行存款1 000;贷:资本公积1 000。②借:在建工程9 000;贷:银行存款9 000。③借:在建工程2 000;贷:银行存款2 000。④借:固定资产3 000;贷:在建工程3 000。⑤不作会计处理。由于核算粗放,多数公司政策处理等待摊费用长期挂账,没有转入固定资产。⑥借:银行存款10 000;贷:资本公积10 000。

2. 开发成本费用化的会计处理。该会计处理方法参照房地产行业,将土地开发作为公司的一项业务处理,收到的专项资金、土地出让金返还等作为营业收入,大多数会计在收到资金时直接作为收入,发生的成本通过“开发成本”(存货)科目核算,有的公司一年结转一次成本,也有的公司项目完成后结转成本。早期设立的公司,融资压力不大,会采用该处理方法,当前使用该方法的公司已很少。其存在的主要问题是收入费用很难配比,企业所得税报税时会出现巨额的亏损或盈利。对应会计分录为:①借:银行存款1 000;贷:主营业务收入1 000。②借:开发成本9 000;贷:银行存款9 000。③借:开发成本2 000;贷:银行存款2 000。④借:固定资产3 000;贷:开发成本3 000。⑤借:应收账款10 000;贷:主营业务收入10 000。借:主营业务成本9 000;贷:开发成本9 000。⑥借:银行存款10 000;贷:应收账款10 000。

3. 将开发成本作为往来款处理。部分会计人员因一直从事行政事业单位财务核算,对公司业务不熟,把土地开发作为政府的一项专项工程处理,所有业务只通过收入冲减成本的方法核算,使用的会计科目有“其他应付款”、“专项应付款”、“开发成本”、“在建工程”等。只有极少数业务量很少的公司或公司内部少量业务会采用该方法核算。对应会计分录为:①借:银行存款1 000;贷:其他应付款1 000。②借:其他应付款9 000;贷:银行存款9 000。③借:其他应付款2 000;贷:银行存款2 000。④、⑤业务不作会计处理。⑥借:银行存款10 000;贷:其他应付款10 000。

三、会计核算不规范产生的危害

1. 违背了会计的可比性原则。土地开发公司根据自身的管理要求以及会计人员的经验而采取不同的会计处理,造成不同公司之间,甚至同一公司的不同时期、同一

业务存在不同的会计处理结果,违背了会计的可比性原则,降低了会计信息的质量。会计资料不能真实反映公司土地开发的结果,不利于不同公司之间的土地开发业务进行分析、对比与汇总,政府部门对于财政资金使用绩效的考核也无法有效开展,影响了财政资金的管理与监督,容易造成财政资金使用效益低下,甚至造成贪污、腐败。

2. 开发成本资本化不符合会计准则的相关规定。固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度的有形资产,其确认还要满足两个条件:一是与该固定资产相关的经济利益很可能流入企业,二是该固定资产成本能够可靠地计量。开发公司开发形成的土地资源,只能由政府出让,公司不可以自行出让,公司对完成开发的土地并没有处置权;土地出让金要直接上缴财政,也不能直接形成公司的收入。土地出让给其他企业后,开发公司就不能再拥有或控制这块土地,以后发生的收益也与开发公司无关,因此把这些土地作为企业的固定资产核算不符合会计准则的规定。道路等市政设施预期也不会给企业带来经济利益,相关后续管理的资金也由政府承担,故不可以作为公司的资产核算。

财政拨入的建设资金作为资本公积核算也不符合相关规定。资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资,以及直接计入所有者权益的利得和损失等,只有财政无偿拨入的资产,作为公司的资本性收入才可作为资本公积核算。开发公司收到财政拨入专款或返还土地出让金等资金,是开发公司为政府征用土地及进行五通一平等建设的成本,不应该作为资本公积核算。

3. 开发成本资本化,容易造成资产虚增,加大财务风险。将所有的开发成本均作为企业的资产计量,会造成企业的固定资产虚增,与企业真实财务状况不符,同时公司利润表无收入,贷款时如银行严格按企业的报表,将不满足“有稳定的现金流”等条件,不能取得银行融资授信;如只根据企业报表资产,核定企业的贷款,会加大企业的财务风险,也加大银行的金融风险,另外还会造成固定资产统计虚报问题。我国每年都要进行固定资产投资统计,开发公司把开发成本资本化作为固定资产投资进行统计上报,而企业购买土地办企业也是固定资产投资,也需要上报统计固定资产投资情况表,造成重复统计问题。

4. 开发成本作为往来款核算造成建设成本无法核算。将土地开发成本作为往来款处理,虽然操作简单,可直观反映开发资金投入结余情况,但建设成本无法核算,不利于成本的控制,对于土地开发资金支出和财政拨入资金等情况都不能反映,会计核算过程中存在差错也不容易发现,不利于开发成本的精细化管理,容易造成国有资产流失。

六大角度剖析商务标书审计要点

黄 电

(岭南师范学院商学院, 广东湛江 524048)

【摘要】 本文从盖章签署、证照、资质、财务状况、商务条款有无偏差、业绩六大角度出发,剖析商务标书中涉及各类别信息的审计要点,以期帮助读者更好地理解 and 掌握相关内容的审计工作。

【关键词】 商务标书; 审计内容; 审计过程; 审计结论

一、商务标书在公开招标采购基本环节中的作用

商务标书是投标文件中重要的一项,要了解商务标书,首先需清楚公开招标采购的五个基本环节,即“招标、投标、开标、评标、定标”,用五个字简称五个环节即“招、投、开、评、定”。五个环节中,每个环节都有其标志性的文件:招标是指内容全面、阐述清晰的招标文件;投标是指真实完整、约束性强的投标文件;开标是指客观翔实、记载及时的开标记录;评标是指公平公正、性价比优的评标报告;定标是指遵循评标结论、表达业主意向的中标通知

书。注意这里阐述的采购,不仅仅是指设备材料的采购,还包括了工程施工以及服务类诸如中介服务、设计服务、劳务提供等非有形物的采购,是一种广义的采购行为。

对商务标书而言,在用于“投、开、评”三个环节上,它的作用就类似于投标人的“介绍信”,因此招标人不能只是翻一翻,而要认真读懂它所承载的信息。

二、商务标书各类别信息的审计要点

商务标书承载的信息应真实、完整、有效,但实际工作中提供的相关信息却千差万别,笔者从六大角度通过

四、完善土地开发公司会计核算的建议

1. 统一土地开发公司的会计核算。笔者认为,开发公司进行土地征用并完成三通一平的土地开发过程,是代建行为,不应该作为企业的固定资产投资。因为公司并不直接拥有处置土地的权力,土地只能由政府出让,土地出让金的收取直接上缴财政专户,使用也只有从财政专户中拨出,实行收支两条线,所以将公司的土地开发行为界定为企业的代建行为较为妥当,发生的费用应作为开发成本进行核算,收到的专项资金和返回的土地出让金作为收入处理。只有政府划拨给企业自行使用的土地才可作为企业的资产,相关的拨款作资本公积处理。

2. 完善开发成本费用化会计核算方法。发生的土地开发成本通过“开发成本”科目核算,属于存货内容。项目开发资产移交前收到的专项资金、财政拨款,通过“专项应付款”科目核算。项目完工后,土地移交给国土部门或市政设施等相关单位时,根据对应的成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“开发成本”科目。该项目已收到的财政拨款和专项资金,借记“专项应付款”科目,以后可以收到的土地出让金返还金额和专项拨款,借记“应收账款”科目,合计数即项目总收入贷记“主营业务收入”科目。如政府将开发完成的土地划拨给公司使用,则借记“开发成本”科目,贷记“固定资产”科目,该项目收到的财政拨款

和专项资金,作资本公积处理。

3. 严格检查,规范财务核算。公司把开发土地作为资本化处理,分区块明细核算的要求不高,不需要与投入进行配比,而采取费用化核算,每一块土地完成后都需要进行结转,发生的成本与收入要配比。财务人员在会计核算时,从开始就要分地块进行明细核算,地块设置时标志要明确,财务和工程人员都了解不同的地块界线,报销的原始凭证要注明地块类别,防止成本与收入在入账过程中混淆,从而提高会计核算的质量。定期对在建地块和已结转地块的成本与收入进行对比分析,及时发现管理中存在的问题,提高财政资金的使用效益。

虽然政府融资平台的数量不多,但对社会的影响却很大,大部分政府投资项目由平台公司实施,事关社会发展,平台公司融资规模巨大,发生债务风险时,直接关系到政府的信誉。通过规范融资平台公司的会计核算,可以有效防范财务人员或地方政府随意操作会计处理,公司报表能够真实反映企业的财务状况,金融机构可以根据公司报表合理确定融资金额,也有利于项目建设成本实现精细化管理,真实反映项目建设情况。

主要参考文献

财政部经济建设司.基本建设投资与财务管理手册[M].北京:中国财经出版社,2002.