刍谈政府投资水利项目建设成本控制

水会莉

（湖南商学院 长沙 410205）

【摘要】本文通过分析某政府投资公司水利项目建设实例，针对当前工程成本控制方面存在的账实不符、结算超标、监管不力等问题，提出控制政府投资水利项目建设成本的措施。

【关键词】甲供材 水利项目 建设成本 成本控制

在中央积极的财政政策的支持下，我国水利投资近几年呈大幅增加趋势。与此同时，水利项目建设成本控制的重要性也日益突出。与其他固定资产投资相比，政府性投资工程项目管理具有以下三个特点：①政府性投资工程项目大多数是非盈利性的；②政府性投资工程项目具有比一般项目更为严格的管理程序；③政府性投资工程项目的实施与效用备受社会各界和舆论的关注。

一、政府投资水利项目资金来源及运用控制

1. 政府投资水利项目的资金来源。一般情况下，政府投资水利项目所需的资金主要来源于以下几个方面：①财政预算内资金，主要包括中央财政预算内资金（含国债补助资金）、省级财政预算内资金和市（州）级财政预算内资金。②各类专项资金，这类资金还可以进一步细分为中央专项资金和地方专项资金。③财政预算外资金。④银行贷款，具体还可以细分为以地方政府名义贷款和以企业名义贷款。⑤债券，具体包括国家债券、地方债券和企业债券。⑥利用外资。⑦企业自筹资金，主要包括自有资金及厂房设备、土地抵押贷款等。⑧其他资金。

2. 政府投资水利项目资金运用控制。目前，主要形成了以国资委、地方财政部门、审计监察部门及第三方监理部门等为主导的多方外部监督和企业内部控制相结合的监控体系。具体来说，当前各级政府对政府投资项目的控制基本分为项目前期管理、计划和资金管理、项目建设管理、监督检查及法律责任等内容。项目资金运用及项目建设管理主要围绕以下四个方面加强控制：①严格按照政府投资项目年度计划和资金安排计划进行建设，禁止未批先建、任意超计划投资；②严格执行基本建设程序，禁止边勘察、边设计、边施工；③坚持估算控制概算、概算控制预算、预算控制决算；④严格执行项目法人责任制、招投标制、合同管理制、建设监理制、安全生产责任制，确保工程质量。

政府投资项目管理相关配套制度的制定与实施在一定程度上起到了规范项目立项、控制资金用途、提升工程质量等作用。但由于国有资本控制主体的缺位，使得政府投资水利项目建设成本的超概算、超标准、超规模等问题较为突出，因而应采取有效的对策，对其加以彻底解决。

二、政府投资水利项目建设主要存在的问题

1. 工程投资超标现象比较严重。目前，全国大多数地区国有投资建设项目存在着超标问题。2008 年广州市社科院发布了《广州地区国有投资、私人投资建设项目招标效果对比分析研究》，对广州市房屋建筑与市政基础设施建设项目进行随机抽查，统计显示：广州市国有投资建设项目结算超标现象尤为严重，八成被抽查项目的结算价高于中标价。其中，结算价高于中标价最大幅度为 182.75%（超标部分接近中标价的两倍），政府投资和国有自筹资金建设项目结算价超中标价 10% 以上的比例分别达到 55.74%和 80.85%。调查表明，广州市国有投资建设项目的投资控制能力较差，资金使用浪费严重，投资效益低。

珠海地区 2007 年发布的审计整改会议公告显示，逾七成的政府工程项目结算超标，类似情况在我国其他地方也屡见不鲜。

科学决策的目的是为了避免盲目投资，更好地发挥政府性投资项目对促进经济社会发展的作用。在政府性投资工程项目实施之前，需要对项目实施的必要性、可行性等作充分的调研、论证，并明确资金来源。然而，有些政府性投资工程项目由于前期调研和论证工作做得不够充分就匆匆上马实施，以致有些项目不能如期开工或按期完工，进而使得工程造价大幅提高。

另外，低价中标、高价决算的现象也比较突出。有些工程项目负责人为了使项目立项审批通过，在申报材料中片面强调项目的可行性，故意少报投资额，其后在实施过程中却不断变更，最终造成结算超标。

2. 工程实施的各个管理环节存在漏洞。审计署 2008 年公布的审计报告显示，部分地方和部门在推动国家相关政策措施贯彻落实过程中还存在一些问题。

有的建设项目地方配套资金未完全及时到位，有些建设项目不能按计划及时开工，有的已开工项目进展缓慢，一些项目已到位资金闲置，还有个别地方虚报到位配套资金和工程进度，个别项目用新增投资偿还以前年度拖欠的工程款，没有

形成新的实物工作量。

部分建设项目还存在严重的违规、损失浪费等问题,主要表现为:挤占挪用和转移财政资金、多报多领财政资金,个别单位存在铺张浪费、虚列支出和套取现金等问题。

政府投资项目管理环节存在的问题具体还体现在招投标环节的一些不规范现象,工程施工期间现场施工管理和监理人员管理不力,以及对工程项目的勘察、设计重视不够充分等方面。当前作为建设工程的质量责任主体,业主、勘察、设计、监理、施工五方在对工程质量进行控制时经常有错位和缺位的现象发生。

3. 相关监督职能弱化。由于在政府投资水利项目建设期建设方还保留着部分行政色彩,其会计核算尚待进一步规范,使得企业内部监督机制乏力,财务监督不到位,资金挤占、挪用、贪污、损失浪费等问题频频出现。另外,政府投资项目往往被列为当地政府的重点项目,政府及其部门参与其中,造成内部决策、执行、监督等制约机制不健全、不完善,难以形成有效的监督。

4. 由甲供材所引起的政府投资水利项目税金流失。按照税法有关规定,无论建设方和施工方如何进行结算,甲供材都要并入施工方的计税营业额征收营业税。然而,由于营业税是流转税,流转税的可转嫁性决定了施工方所要缴纳的营业税最终都将转嫁到建设方身上。而对于建设方而言,如果直接将甲方供料计入工程成本,就不需要施工方开票了。由于税务机关监管不力,这部分不开票的甲方供料,施工方一般也不会主动申报缴纳营业税,从而在实务中可能导致此部分税金的大量流失。

三、实例分析

某省会城市水利部门为改善城市用水质量而上报并获批一大型引水工程项目。该项目的建设形式为企业法人型,针对这一项目,水利部门专门成立A引水公司(以下简称"A公司"),A公司具有法人地位,股东主要为该省水利相关部门。工程项目处于建设期,没有其他收益。建设期满,采取收费方式运营。

1. A公司引水项目建设期会计核算。A公司引水项目系甲方供料,所需资金主要依赖于日元贷款。会计核算方面,由于该公司没有仓库,不承担工程物资的保管责任,一经购买,工程材料直接由供应商运至工程各标段,经物资采购部、项目部、监理方、施工方四方会签确认后,用于工程建设。该公司把甲供材计入投资账户,即在甲供材采购付款时,借记"工程物资"科目,贷记"银行存款"科目,在甲供材到达各标段经四方会签后,按材料实际购买价,借记"在建工程——××工程"科目,贷记"工程物资"科目。另外,建设期该公司的银行贷款及对应利息是作为政府投入资本入账,但公司建设期满收费运营后,还需转入负债,予以偿还。公司现处于建设期,没有盈利,只能提供定期的资产负债表及资金运用表。建设期满,建设期间发生的一切费用都将计入工程成本。

2. 建设成本控制中存在的主要问题。

(1)工程实际用料难以有效控制。由于该建设工程系甲方供料,而建设方并没有仓库,因此材料的采购原则是依工程进度进行。由项目部、施工方根据项目计划及相关要求上报材料需求计划,然后交由预决算部审核,报物资采购部,通过招标方式采购工程物资。所购物资直接运送至所需工地、标段。物资到达施工现场,经由施工方、项目部、监理方及物资采购部四方签字认可即为交付施工方。经四方会签的相关单证交由公司预决算部审核,审核后一份送政府相关财政资金监管部门,一份送公司财务部入账。业务流程如此规定,但该公司财务部门有关工程物资的核算存在着严重的滞后性,会计的监督职能难以实现。

经调查分析,A公司自项目开工建设以来,所有购买的工程物资均未转入工程成本,也未做其他相关处理。该公司财务部难以核实工程物资是否账实相符。究其原因,该公司购买材料所需资金主要依赖日元贷款,而近几年日元贬值现象较为严重,为了避免不必要的损失,该公司就同材料供应商洽谈,提前购买所需材料,也即先支付材料款,具体发货时间可根据工程进度适当延后。鉴于日元贷款的支付有着较为严格的管理制度,因此建设方采用了虚拟签收的方法。这一做法直接导致该公司财务部记录工程物资账实不符。财务部所记录的工程物资账既包括实际到的工程物资也包括没有到的工程物资。截至笔者调查期间,该公司财务部仍未能提供工程物资的准确到料相关资料,并认为这是由于物资采购部未能提供各标段工程物资实际到料表。

笔者又到物资采购部询问工程各标段的物资实际到料情况,结果也不能得到一份完整的各标段实际用料表。材料的实际到料、用料情况建设方均未能实施有效的监控。如果要等合同到期并与供应商决算后才会有全部的到货资料和知晓实际结算价款,那么就会使整个工程用料受施工方影响较大。而且工程材料中除了一些特定管道有一定的专属性外,还包括大量的沙土、石料、混凝土等专属性较小的物资,这将使建设方难以有效控制工程成本,从而导致工程实际用料上存在着浪费问题。

(2)政府监管有待加强。由于系政府投资项目工程,因此在项目资金的运用上政府相关部门原则上要履行相关监督职责,但笔者发现在A公司利用财政资金支付相关采购业务的过程中,往来账和政府相关部门的数据存在较大的出入,而且这些差额已存在了相当长的时间。这一方面说明该公司财务制度设计的欠缺,没有对往来账户及时进行核对分析,另一方面也说明政府相关部门的监管还有待加强。

(3)财务反映职能弱化。A公司各部门存在着各自为政现象,缺乏有效的衔接,财务入账不及时,公司内部控制体系并没有充分发挥财务的反映及监督职能。A公司第一大股东系以特定固定资产及土地使用权出资,但自公司运营两年多以来,该固定资产及土地使用权一直在长期资产中反映,而且实际依然是原单位在使用,A公司一直没有接管,也没有计提相关减值准备。另外,A公司还存在以工程设备款购买小汽车等挪用资金问题,这些都在一定程度上反映了财务监管的不到位。

有限责任公司整体变更为股份公司净资产折股问题探讨

严善明

(天健东方会计师事务所 杭州 310007)

【摘要】本文对新形势下有限责任公司整体变更为股份有限公司的特征进行了简要介绍,并对实务中整体变更净资产财务处理及相关问题进行了分析。

【关键词】股份有限公司 整体变更 净资产折股

根据《公司法》规定,股份有限公司的设立方式包括发起设立、募集设立和有限责任公司整体变更设立股份有限公司(简称"整体变更")。发起设立是指由发起人认购公司应发行的全部股份而设立公司(包括标准新设、改制新设);募集设立是指由发起人认购公司应发行股份的一部分,其余股份向社会公开募集或者向特定对象募集而设立公司;有限责任公司整体变更为股份有限公司是指将有限责任公司整体以组织形式(或称企业类型)变更的方式变更为股份有限公司。有限责任公司以账面净资产值折股整体变更为股份有限公司因业绩可连续计算从而缩短上市周期,实务中被大部分拟上市资源公司所采用。但在整体变更过程中最棘手的莫过于净资产折股问题。本文拟就整体变更特征及新经济环境下有关净资产折股财务处理问题进行探讨。

一、整体变更的特征

1.《公司法》规定:有限责任公司变更为股份有限公司,应当符合本法规定的股份有限公司的条件;有限责任公司变更为股份有限公司的,或者股份有限公司变更为有限责任公司的,公司变更前的债权债务由变更后的公司承继。因此有限责任公司整体变更设立股份有限公司仅仅是公司组织形式的变更,即公司股权结构、人员、资产、业务以及债权债务等方面并未发生任何变化,仍维持同一公司主体,其法人主体资格并没有中断,仅仅是一个承继的过程,并非是真正意义上的"设

四、对策建议

1. 建立科学有效的管理机制。政府投资项目建设的监控及其良好运行需要科学有效的管理运行机制的支持。通过对A公司建设期相关问题的分析发现,管理主体缺位是国有投资项目建设存在问题最主要的一个原因。目前,我国政府投资主要实行代建制和自建自用两种体制。代建制是现行政府投资领域运用较好的一种制度,但还没有在全国范围内全面推行。自建自用,实质是传统的政府投资项目管理模式,即由政府组建的指挥部、领导小组或政府投资公司作为投资管理主体,这种管理呈现出临时性和自营性的基本特征,缺乏竞争机制。笔者认为,应该根据项目具体特点并结合各实施主体的实际情况建立起有效的制衡机制。

2. 导入建设期问责制度,强化多方监督职能。作为政府投资项目,更应强化多方监督职能,合理开支,严格控制项目成本。目前,尽管从中央到地方,从政府审计到政府聘请民间审计机构审核政府投资项目的实施到第三方的监理部门的聘请,都从一定程度上反映出当前我国对政府投资项目建设的重视及监控的制度安排。这一制度安排理论上有助于监控项目建设成本,利于尽快收回投资,可以有效发挥政府投入资金的使用效益。然而,各方监控职责的有效实施,需要一个权责明晰的制度环境,目前在我国还不完全具备。

3. 强化水利工程项目的流程化管理。水利工程项目往往需要资金比较多,建设期相对较长。强化其工程流程化管理,能够在一定程度上减少制度原因导致的违规问题。流程的系统性、合理性和有效性同时也代表一个企业的管理水平的高低,相关政府投资公司应当依据水利工程全过程项目管理特点和可控资源状况拟定科学的人力资源管理流程、物资管理流程、财务管理流程和合同管理流程,并采取一定的措施来保证这些流程得到有效执行。

4. 注重强项目管理文化的培育。项目管理文化是项目成员共有的价值和信念体系,这一体系在很大程度上决定了项目成员的行为方式。强的项目管理文化可以使企业成员强烈拥有并广泛共享企业核心价值观念,提高员工凝聚力,减少舞弊行为的发生,并有利于发挥团队合作精神,提高企业生产效率。

主要参考文献

1. 审计署.2008年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告.新华网,2009-06-24

2. 陶达嫔.国有投资项目八成超标建设.南方日报,2008-11-26

3. 李梅容,陈丽君.逾七成政府工程项目结算超标,新华网,2007-08-31