



## 对某房地产企业偷逃税款案的思考

深圳 阎红玉(博士)

### (一)

某房地产企业(甲企业)于2000年成立,注册资本为3 000万元人民币,私营企业性质。由于房地产企业需要大量前期资金作铺垫,而甲企业规模不大,缺乏充足的资金,因此该企业通过他人牵线搭桥,与另一企业合伙开发一个房地产项目(A项目),A项目为在某沿海大城市修建住宅小区。其合作方式是:由甲企业出地,开发成功后分得40%的利润。所有的经营活动均由甲企业负责,甲企业可以利用土地向银行抵押贷款。甲企业以土地作抵押向银行贷款后,与施工企业(乙企业)达成协议,由乙企业包工包料,工程款先预付20%,工程进行到50%时再预付40%,余下40%的工程款需等到小区建成出售回款后再付。在这种情况下,A项目得以顺利开工,一年半后住宅小区建成,销售势头良好。

由于小区已建成出售,乙企业便要求甲企业支付剩余的工程款,甲企业此时向乙企业提出了一个要求,要求乙企业在编制决算时将决算造价在实际造价基础上提高30%左右,再结算工程款,乙企业同意了这个要求。工程实际造价2亿元,乙企业编制的决算造价为2.6亿元,通过A项目所在地建设工程造价管理审核站的造价审核后,甲企业付给乙企业工程款2.033 6亿元。乙企业总共开给甲企业2.6亿元的工程价款结算发票,甲企业因此少交税款1 900多万元。

由于甲企业偷逃税款数额巨大,被有正义感的员工举报,并提供了重要的证明材料,使得该案被查实。甲企业受到了有关部门的严肃处理,其法定代表人还将面临牢狱之灾。

### (二)

对案情进行分析可以发现,在甲企业偷逃税款案中,乙企业起了重要作用。为什么乙企业会同意配合甲企业偷逃税款呢?这与我国现行的建筑施工造价监管制度及税收征管制度是分不开的。

1.从建筑施工造价监管制度方面看。按照规定,房地产开发项目需要有完整的概算、预算和决算资料。在结算工程款时,施工单位要编制完整的工程决算书,由出包方专业人员审计后,按行政区域报建设项目所在地的建设工程造价管理审核站进行审核。未按规定报经审核的工程结算书,不得作为工程决算的依据。工程决算书的主要资料是工程造价表。工程造价的计价依据有:工程估算指标、概算指标,工程概算定额、预算定额、费用定额,工程单位估价表,人工单价、工程材料、设备预算和结算价格及各项税费等。当然,以上资料必须由施工企业提供,因此建设工程造价管理审核站在进行造价审核时,实际上还是依靠施工企业提交的各种资料进行审核的。由

于我国建材市场管理混乱,建筑材料质量有高有低,价格差别极大,相关人员根本无法一一进行审核,只要施工企业提供的工程造价表在表面上是合理的,一般都会通过造价审核关。

2.从对施工企业的税收征管制度方面看。由于施工企业流动性较大,许多个体施工队伍账册不健全,而且经常在全国各地承揽业务,税务机关对其进行税收征管有一定难度。

各地(省、市)一般对施工企业实行分类管理。A项目所在地就将施工企业分为:注册地在本市的纳税人(包括内资企业、外商投资企业、个体施工队);有本市建设行政主管部门核发的承建资格证书并在本市工商行政管理局领取营业执照的外地施工企业;取得本市建设行政主管部门核发的承建资格证书的外地纳税人。对于后两种纳税人,要求凭市建设行政主管部门核发的承建资格证书和市工商行政管理局核发的营业执照先到登记分局办理注册税务登记,然后到工程所在地征收分局办理工程项目的申报纳税手续。主管征收分局按规定审核其是否符合账册健全企业的条件。

对于账册不健全的企业,首先由工程所在地征收机关为纳税人办理工程项目登记手续,并按纳税人工程款结算进度征收营业税,同时带征企业所得税和个人所得税,然后开具建筑安装专用发票。带征所得税是指税务机关经过测算后,确定某一行业统一的基本利润率,该利润率乘以所得税税率得出所得税带征率,然后用所得税带征率乘以经营收入(含销售收入)计算应纳税所得额。A项目所在地征收机关确定建筑企业的企业所得税及个人所得税带征率分别为1.2%和1.4%;对私人建筑安装工程队带征个人所得税,带征率为2.6%。

因此,如果A项目的施工单位是外地的账册不健全的私人建筑安装工程队,在工程造价通过建设工程造价管理审核站审核后,只要甲企业能够将由于造价高估而需多缴的营业税及带征所得税付给乙企业,同时乙企业在自身利益不遭受损害的前提下还能尽快收到工程结算款,则乙企业一般都会同意帮助甲企业造假。

A项目为施工方(乙企业)包工包料,实际造价为2亿元,因此甲企业应付给乙企业的工程款为2亿元。现在,甲企业欲将工程造价提高到2.6亿元,除了付给乙企业2亿元工程款外,还必须付给乙企业因高估6 000万元工程款应多缴交的营业税及所得税。乙企业的营业税税率为3%,带征企业所得税税率为2.6%,因此甲企业在实际造价外,再多付给乙企业336万元 $[6\ 000 \times (3\% + 2.6\%)]$ 。乙企业到A项目所在地的税务机关交纳相关税款,开发票给甲企业,双方结算工程款。



# 计算机条件下存货计价方法的改进与创新

广东金融学院 汤四新

## 一、对当前存货计价方法的分析

存货计价方法是指采用不同存货成本流转程序,在期末存货与发出存货之间分配成本的方法。从理论上讲,存货的成本流转与其实物流转应当一致,但由于多数存货的使用价值基本相同,存货发出的成本流转与其实物流转往往不一致,因此形成了不同的存货成本流转程序,即不同的发出存货的计价方法。发出存货的计价方法的不同,对企业财务状况、盈亏情况会产生不同的影响。

为了分析存货的计价方法,笔者根据存货的不同性态,列出了常用存货计价方法性能对比表(表1)和简化存货计价方法性能对比表(表2)。表1和表2(见下页)对不同的存货计价方法从适用存货特征、计算结果的准确性、价格波动对存货成本和利润的影响、计算方法繁简程度、计算工作量大小、实际操作简易程度、可结存余额的时效性、计算方法对实物采购顺序的依赖性、实物流转与成本流转的一致性、企业选用率等方面进行了分析与对比。

通过对表1及表2所列存货性态的进一步分析与比较,可以得出以下三个结论:

1.存货计价方法大致可以分成三类:第一类是按实际成本计价的方法(个别计价法、加权平均法、移动平均法、先进先出法、后进先出法和最后进价法);第二类是平时按估价成本计价,期末调整为实际成本的方法(计划成本法、零售价法和毛利率法);第三类是按成本与可变现净值孰低计价后,再调整为实际成本的方法。

2.所有存货计价方法对企业财务状况、盈亏情况产生的

对甲企业来说,如果该项目的真实盈利额为7 000万元,由于工程结算款提高了6 000万元,其账面上只体现了1 000万元的盈利,按照33%的所得税税率,需要向当地税务机关交纳330万元的企业所得税,加上多付给乙企业的营业税及带征所得税,总共只需付出666万元。甲企业偷税额高达1 980万元,国家巨额税款因此而流失。

### (三)

从该案例中,我们可以得出如下结论:

1.一般来说,偷逃税款的企业大多为私营企业,而且交易对方也属于私营企业性质。这样,双方的内部控制均较薄弱,对合同、原始单据的要求不是非常严格,只要自身利益不受到损害,就敢于答应对方不合理甚至不合法的要求。再加上税务机关及建设工程造价管理审核站人力不足,对这些企业的监控力度较弱,使其有机可乘。

影响,从某一特定的会计期间看,只能表现为获得时间差异形式的财务利得或承受时间差异形式的财务损失;而从一个连续的会计期间看,各种不同的存货计价方法都是在保持历史成本总量不变的前提下对不同会计期间的不同分配。

3.企业在选择存货计价方法时都不同程度地遵循适用性、稳健性、避税性、一致性、简便性原则。

因此,《国际会计准则第2号——存货》认定:对于通常不能互换使用的存货,以及为特定项目生产和单独存放的货物或劳务的成本应按个别计价法计算。存货成本的基本计价方法是先进先出法或加权平均法。允许选用的处理方法有先进先出法以及成本与可变现净值孰低法。

## 二、计算机条件下对存货计价方法的改进

1.计算机条件下实物流转与成本流转的实质。

计算机条件下存货流转的实物流转顺序是通过软件系统中业务单据的登记顺序来表示的,软件系统一般采用一个内部单据ID号为系统中的业务单据统一标识顺序,因此,该内部单据ID号就是存货流转的实物流转顺序。

成本流转顺序相对来说复杂些,一般而言,软件系统采用已被财务确认的业务单据的确认登记顺序来表示成本流转顺序。进一步细分可以将成本流转顺序划分为四种类型:①财务日期+登记财务账顺序。选择这种顺序方法,系统将先按照单据中登记的财务日期,再按照单据中登记财务账的先后顺序作为成本流转顺序。②财务日期+填制单据顺序。选择这种顺序方法,系统将先按照单据中登记的财务日期,再按照单据中填制单据的先后顺序作为成本流转顺序。③登记财务账顺序。

2.这类企业均有两套施工预决算资料,一套是用于应付建设工程造价管理审核站的资料,另一套是出包方和承包方结算真实价款时使用的预决算资料。如果没有内部人员提供证据,一般很难查证、定性。

3.这类企业的盈利率指标一般低于行业平均水平。房地产行业是高风险、高回报的行业,由于私营企业的管理成本低廉,其销售毛利率、销售净利率等盈利指标通常不会低于行业平均水平,否则就可能会有隐瞒收入、抬高成本等行为。但由于房产是对外公开销售的,很难隐瞒收入,故大多采用抬高建设成本的做法。

4.这类企业的往来款账户中往往存在长期挂账、一直无法处理的项目。如该案例中,甲企业账面上体现的工程款为2.6亿元,而实际上只付出2.033 6亿元,故其账面上有一笔5 664万元左右的应付工程款将长期挂账。☐