

学会书刊

书刊简介

[审计刊物第一期](#)

[审计刊物第二期](#)

[审计刊物第三期](#)

[审计刊物第四期](#)

任期利润审计. 常易疏忽的几个问题——吴小红 . 刘伟

2007年1月12日

对国有或国有控股企业法定代表人(或经营班子)任期内经营绩效进行审计评价,是任期经济责任审计的一项重要内容。目前建立在财务账面利润(会计利润)指标基础上的考核评价体系,可以客观反映企业存续期内经营绩效的真实情况。但由于国有企业历史的特殊性和会计核算方法的局限性,考核期内的会计利润尚不能全面准确反映经营业绩和可持续盈利能力,影响了绩效评价的公正性。因此,任期利润审计实务中,除了重点把握财务账面利润审计外,还应关注企业其他经济收益内容。在实施审计时,笔者发现,常被疏忽的其他经济收益有以下几个:

一、经营利得

企业会计准则规定,利得是收入以外的其它收益,通常从偶发的经济业务中取得,属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益。利得属于偶发性收益。随着经济活动的日趋复杂化,企业的运作过程已突破了已往单一的生产经营方式,伴随着企业资产评估、债务重组、资产出售与置换等活动日益频繁,企业的收益来源也呈现多元化模式。如果不将这些活动产生的利得纳入收益的范围,则不足以反映企业的经营全貌。

任期内企业发生资产评估、债务重组和资产出售与置换等经济活动,在审计中,一般只注意资产的计价方法的贯彻,忽视了资产增值与收益的紧密联系。资产评估、债务重组和资产出售与置换的资产增值额,按会计核算方法,应纳入资本公积核算,增加企业资本公积。这样企业因资产增值而创造的经济收益,未在财务账面利润中反映,任期利润审计应包含这部分经营利得。以资产评估为例,企业资产评估主要是对固定资产和无形资产进行评估,无形资产中土地价值评估增值较为普遍,随着土地资源减少,土地价值增值增大,当企业购置的无形资产土地价值占总资产的比重较大时,则土地的增值额占任期收益的比重加大。审计实务中,审计员侧重资产的真实认定,因增值额未在财务账面利润中反映,易忽视这部分利得。又以非货币性交易为例,企业在进行非货币性交易时,以非现金资产清偿债务的,债务人应将重组债务的帐面价值与转让的非现金资产帐面价值和相关的税费之和的差额确认为资本公积。这部分非货币性交易收益也未在财务账面利润中反映,属于经营利得。特别是企业进行非货币性交易涉及补价时,收到补价的企业应当以换出资产帐面价值减去补价,加上应确认的收益和应支付的税费,作为换入资产的入帐价值。有许多企业为了少交税款,通常把换出资产的公允价与帐面价的差额忽略不计,造成实有经营利得少计。

在任期利润审计中,审计员若要确认此类利得,可先作分析性复核,通过将财务反映的该企业整体资产状况的数据与其他来源获得的企业资产的数据或信息资料,进行比较分析,来判断整体资产增值合理性,从而确定经营利得的真实性。再依据资本公积明细帐,详查资本公积—其他资本公积科目,将其他资本公积增加内容与资产增值结合起来,进行一一对应的对比测试,达到满意的效果。

二、其他收益

主要是审计中易忽视的资本机会收益和预期收益。

1、资本机会收益

首先我们来看看机会成本,机会成本是指企业经营成本中比较隐蔽,通常没有直接在财务报表中反映的资金占用的成本。由于在现行会计核算中,资本成本的确认、计量、记录及报告仅限于债务资本成本而忽略了机会成本,因财务账面利润包含了机会成本和利润。

不同的企业,由于资本结构差异,承担的资本成本不同,反映的利润也不尽相同。机会成本是经营收益的递减项。但是,当企业实收资本不到位时,对比同类实收资本到位的企业,财务账面利润所包含了机会成本也就成为负值,冲减了实际经营利润。这里所指的资本机会收益,是当企业实收资本不到位时,虚挂的资金若能实际到位用于相应用途取得的报酬。

笔者发现有的企业在对其子公司资本投资中,采取资本虚报的办法,造成子公司实收资本不实。以母公司采取货币资金对子公司投资为例,操作方法是资金从银行转款到子公司相应账户,在子公司工商注册登记后,母公司随即抽回投资额,子公司在财务账上以其他应收款—母公司往来科目反映。由于实收资本不实,子公司大多采取信贷借款的方式补充流动资金,形成较高的债务资本成本,财务费用抵扣了当期收益,造成企业实际经营利润被债务资本成本冲减。可以这样认为,用于补充实收资本而发生的债务资本成本,在考核子公司经营绩效时,应作为资本机会收益。审计实务中,除了对实收资本科目审计外,还要重点了解母公司与子公司往来帐款情况,查明子公司财务账面反映的欠付母公司款项性质,判定实收资本真实情况,从而确定资本机会收益。审计中可采用询问法、余额询证法等方法。

2、预期收益

一是任期利润审计中应包含价值变动与利润报告期间分离而产生的预期收益。随着市场经济的日趋活跃,商品价值变化更加频繁,在财务报表反映的利润中,企业资产因市场发生变化而引起的未实现收益是不予确认的,在会计利润计算中,不考虑未实现的增值,将导致以后出售的资产所获得的收益与相关成本进行错误的配比,使利润的计算缺乏逻辑上的一致性。

笔者发现,商品贸易企业这种预期收益反映更为突出。以汽车经销企业为例,汽车经销企业的库存商品成本,包含进货成本与生产企业降价返利两部分,由于与生产企业就经销量达成降价返利协议,实际收到返利一般滞后利润报告期,因财务账面反映的库存商品成本仅是进货成本,未收到的降价返利对财务报表利润产生很大影响,这部分返利是任期内创造的预期收益。

的净增或减少是过激反应，未收到的净增或减少则对净损益有减值/增值影响，这部分是特定期间创造的预期收益。

二是还应考虑预期可获得的补偿。通常情况下有：发生交通事故等情况时，企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿；在某些索赔诉讼中，企业可以通过反诉的方式对索赔人或第三方另行提出的赔偿要求；在债务担保中，企业在履行担保义务的同时，通常可以向担保企业提出额外的追偿要求。预期可获得的补偿也是任期内发生的预期收益。

三是研发费用和营销费用等预期收益。研究费用和营销费用的数额通常较大，在较大程度上影响绩效指标的高低，因此也是最重要、最常见的调整收益项目。以研发费用为例，虽然研发费用的收益是无法预期的，但是几乎可以确认的是它会“产生一定的成果”和“创造持久的价值”，为了反映合理的预期，这些费用不应在发生当期全部计入损益，而应比照长期投资进行分期摊销。根据会计帐面数字计算利润，很可能会诱使经营者推迟或减少研发费用的开支。这种评价导向对于那些研发费用发生额较大的成长型企业和高科技企业，影响尤其大。研究证明，在效益不佳或经营者任期届满的时候，这种倾向也相当严重。任期利润审计时，将研发费用和营销费用在合理的年限内进行摊销。任期摊销部分纳入营业利润的计算，未摊销的部分作为预期收益。

四是各项应计准备的预期收益，包括坏帐准备、存货跌价准备、长、短期投资跌价准备等。会计准则规定资产准备可以抵减利润，以体现谨慎性原则，为投资者及外部信息需求者提供比较可靠的信息。但是，在任期利润绩效审计时，各项资产准备并不能看作实际发生的损失，而经营者掌握的现金基础下的资产才是应计算资金成本的全部。可见，提取准备的做法，低估了经营者可以轻易地通过调整准备金的数额达到操纵各年会计利润的目的，也使利润对财务账面利润的可信性下降。所以在任期利润审计时，应当将各项准备调整为现金基础上的金额，即确认各项应计准备的预期收益。

在审计实务中，审计员重点是要深入了解企业实际经营状况，分析经营活动内容和经营活动方式，判断任期内预期收益的真实性、合理性。

三、金融衍生工具

是从即期外汇交易、股票、债券等传统有价证券的现货买卖，以及从股票价格指数等综合性金融参考指标中派生出来的各种投资工具或交易手段，是一种具有合理全新特征的契约形式。金融衍生工具的价格受基础资产价格走向及股票价格指数波动支配。随着金融业务的发展，企业从事金融活动的日益普遍。对于衍生金融工具来说，历史成本已不能客观、真实地反映期末所代表的价值。国际会计准则委员会（IASC）认为，公允价值对于衍生金融工具而言是惟一相关的计量属性。因此，在任期利润审计中，我们不能忽视金融衍生工具变动的公允价值。这也是其他经济收益应涵盖的内容。

（作者单位：三环集团审计处）

[打印](#) [关闭](#)