

经济增加值考核细则 对央企审计的影响

苏安梅 陈西来

《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》(国务院国有资产监督管理委员会令第22号)规定,年度经营业绩考核指标包括利润总额指标、经济增加值指标、分类指标及其他四项,四项指标的权重比为30:40:20:10,并制定了经济增加值考核细则。本文拟就其实施以来,对中央企业审计的影响进行探讨。

一、对可能存在将财务指标及结构进行调整的情况予以关注

央企为应对新的考核体系,可能会对财务指标及结构进行调整,常见的调整手段有:

1. 调增研发支出。考核细则中加计的研发费用包含“管理费用”项下的“研究与开发费”和当期确认为无形资产的研究开发支出。可能存在将“管理费用”项下的“其他项目”以及营业成本或生产成本、制造费用人为调整为研发费用项目。其目的一方面在央企考核时可加计50%计入经济增加值考核指标,另一方面在计算所得税时可加计50%扣除,高新技术认证时可计入研发支出计算指标。

2. 虚增利息支出。考核细则中加计的利息支出主要是财务报表中“财务费用”项下的“利息支出”。可能存在内部资金拆借利息收支不抵销,或抵销不充分的问题。这样做可以在虚增利息收支、不影响企业利润指标的同时,达到在央企考核时加计50%计入经济增加值考核指标的目的。

3. 非经常性损益变相的经常性损益化。考核细则中扣减的非经常性收益包括减持具有实质控制权的所属上市公司股权取得的收益、转让所属主业范围内且资产(收入或者利润)占集团总体10%以上的非上市公司资产取得的收益、转让股权(产权)收益、转让资产(含土地)收益、与主业发展无关的资产置换收益、与经常活动无关的补贴收入。企业在计算上述指标时,可能将股权和资产的转让收益也包括在内,尤其是土地转让收益在营业收入核算,以及政府拨入的科研经费在营业收入核算,这其中涉及的金额都较大。营业外收入与营业收入科目之间的调整,既不影响企业利润指标的考核,还达到了规避在计算央企经济增加值可加计50%扣减计入考核指标的效果;对科研经费核算的调整既达到

了研发支出在央企考核时可加计50%计入考核指标,又规避了补贴收入在计算央企经济增加值可加计50%扣减计入考核指标的双重效果。

4. 调增在建工程平均值。考核细则对需扣减资本成本计算中的在建工程主要是财务报表中的符合主业规定的“在建工程”。可能存在将大额的预付设备款调整到在建工程,以及将已达到预定可使用状态的在建工程不转入固定资产或推迟转入固定资产时间的问题。这样做,一方面可以延长利息资本化的时间和增加利息资本化的累积支出加权平均数,增加利润指标,另一方面可减少在计算经济增加值时扣减的资本成本。

5. 虚减负债。考核细则对需扣减资本成本计算中的负债主要是财务报表中的负债总额,而且主要是带息负债及长期负债。可能存在将带追索权的保理业务调整为不带追索权的保理业务处理,以及汇利达业务将保证金与负债对冲,借款与货币资金对冲的情况。这样做,一方面可以减少在计算经济增加值时扣减的资本成本;另一方面可以降低资产负债率,降低在计算经济增加值时扣减的资本成本的资本成本率。

6. 有息负债及长期负债调整为无息流动负债。考核细则对需扣减资本成本计算中的无息流动负债是指企业财务报表中“应付票据”、“应付账款”、“预收款项”、“应交税费”、“应付利息”、“其他应付款”和“其他流动负债”。可能存在将正常的流动借款改变成票据融资方式融资,以及将短期融资券、委托借款、信托借款、企业间的有息借款、中期票据在其他流动负债或其他应付款列报,分多期摊销的递延收益在其他流动负债列报,在报告中也未进行充分披露等问题。上述调整只是调整了负债的结构,对负债总额无影响,但对计算经济增加值时扣减的资本成本会产生较大的影响。

7. 改变融资方式降低资产负债率。央企在计算资产负债率指标时通常是按合并口径计算,并非上市公司所采用的母公司口径。可能存在将债权融资调整为股权融资,如股权信托融资形式上是股权融资,但实质上是债权融资。一般来讲,信托融资规模都在几十亿元,在合并报表中未将其从少数股权调整为负债列报。对于负债和权益总额无影响,但对

降低资产负债率效果很大,可明显地起到降低在计算经济增加值时扣减的资本成本的资本成本率作用。

8. 通过调整合并范围调增净利润。考核细则中的净利润含少数股东损益及归属于母公司的净利润。可能存在将超额亏损企业具有控制权的子公司不纳入合并范围,将具有控制权的但经营情况较好(利润贡献大)的合营企业纳入合并范围的情况。上述合并范围的改变对归属于母公司的净利润可能无大的影响,但对合并净利润却产生直接的影响,而且影响金额较大,往往会使考核指标发生性质的变化,亏损企业变为盈利企业,而且还能降低合并报表的资产负债率,降低在计算经济增加值时扣减的资本成本的资本成本率。

二、注册会计师在审计过程中应重点关注的问题

针对上述问题,注册会计师在审计过程中除正常的审计外,还应重点关注以下情况:

1. 重点关注研发费用较以往年度有无大的变化,变化原因是否合理;对于大额研发费用,应检查其有无项目的立项和可行性研究报告,费用发生与项目是否直接相关。

2. 非经常性损益列报是否完整,披露是否全面;对大额营业收入的其他项应进行检查;是否存在将土地搬迁补偿收入在其他业务收入核算。

3. 对在建工程应进行检查和观察,核实是否存在预付的大型设备款在在建工程核算,而未调整到预付款项核算;是否存在工程项目长期挂账无发生额,是否存在已完工投产

应转固定资产而未转固定资产的情况。

4. 对票据的开具应进行检查,开具的银行票据有无真实的交易;是否存在大额的票据融资而未进行披露和恰当列报的现象。

5. 对应收账款保理业务合同,应核实是否存在将带追索权的保理业务调整为不带追索权的保理业务处理,而且未进行恰当的披露的情况。

6. 对短期融资券、委托借款、信托借款、企业间的有息借款、中期票据的核算应进行检查,并在报告中进行充分恰当的列报和披露。

7. 对存在进出口业务,应对汇利达业务进行检查,并获取银行贷款卡进行核对,检查汇利达业务是否正确核算和列报。

8. 在编制企业合并财务报表时,关注以下情况:(1)如果存在大额的内部资金拆借抵销,应检查内部利息收支是否抵销;(2)对于子公司存在的信托股权融资,应检查相关的协议,确实属于债权融资性质的,在编制合并报表过程时,应将融资金额从少数股权调整为借款并计算利息;(3)应检查本期合并范围的变化原因是否合理,特别关注巨亏子公司不纳入合并范围的依据是否充分,持股不到50%纳入合并范围的依据是否充分。■

(作者单位:长江委陆水试验枢纽管理局

大信会计师事务所)

责任编辑 武献杰

● 启事

《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)

2011年度优秀文章评选活动启动

2011年,广大读者、作者给予了我刊一如既往的支持和厚爱,积极应约撰稿。为鼓励优秀作者更多地出精品,我刊继续开展优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

1. 评选范围:所有在2011年《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)上发表的文章(不论长短,不限栏目)。

2. 优秀文章奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设一等奖2名(一等奖的得票须超来票半数),奖金每篇1500元;二等奖10名,奖金每篇1000元。

3. 奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审委员会进行复审。

4. 读者奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设优秀读者奖100名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评刊意见的优先),每位奖金100元;设热心读者100名,每位赠送《走进会计的日子》一本。随函附寄评刊意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。

5. 编辑中心给所有获奖作者颁发证书。

6. 请将您的评选结果(请注明刊名、刊期、篇名、作者姓名)及联系单位或地址寄至:(100036)北京市187信箱中国财政杂志社财务与会计编辑中心李莉。评选活动的截止日期为2012年3月31日(以当地邮戳为准)。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。

中国财政杂志社
财务与会计编辑中心