



对审计实务中若干问题的思考

上海立信会计学院 汪晓林

【摘要】 在审计实务中,许多问题无法运用会计准则等相关法律法规来解决,这时就需要依靠注册会计师的职业判断。笔者拟就审计实务中的一些特殊问题及其解决方法作一探讨。

【关键词】 审计 会计 实务

企业会计准则及国家的一些相关法律法规为审计人员审核评价被审计单位的经济业务提供了准绳。但由于相关法律法规只作了原则性规定,当实务中出现了法律法规没有规定的情况时该怎么处理呢?以下是笔者在实务中遇到的一些问题及处理方法,以求与大家商榷。

一、如何正确使用谨慎性原则

谨慎性原则是指企业在会计处理上,需要对收入、费用或损失的确认持稳健即谨慎态度,凡可能的损失或负债,应充分予以估计,而可能的(预期的)收入或利得,一般不予以估计,或必须十分谨慎地予以估计。实务中稳健性原则的不当应用往往会会计信息失真,如一些企业或会计人员可能过分高估费用或低估收益,从而导致没有正确计算企业的收益。注册会计师在审计中就发现了这类问题。

案例一:高估收入

注册会计师2005年1月20日到某企业进行审计,发现该企业在2004年11月8日作为甲方与乙企业签订了一份销售合同。合同规定甲企业向乙企业销售商品一批。乙企业在11月30日前提货,甲企业已给乙企业开具了销售发票,并将其记入11月份的销售收入账。但截止到审计日,注册会计师发现这批货物并未被提走,款也未付。注册会计师经过慎重考虑认为甲企业不应确认销售收入,但甲企业坚持认为发票已开出、合同已签订,此项业务符合收入确认条件。

根据我国企业会计准则,只有在同时满足下列条件时,才能确认收入:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。注册会计师认为,该企业虽然货已发出,但未收到货款,因此对方存在违约风险,如果违约则这批货物只能为企业所有,因此要求企业冲回销售收入和成本。

类似问题注册会计师经常碰到。比如被审计单位的销售收入原始凭证中一般都有发票,因此审计重点是是否有货运凭证。若有货运凭证还要看它是由企业内部部门还是外部运输部门开具的。如果是外部凭证则可信用度较高,如果是内部凭证则要继续审查其是否真实,以确定销售收入确认的正

确性。

案例二:高估成本

某房地产开发企业通过拍卖行购买了一块土地及土地上的附着物,目的是用于开发出售。其已与拍卖行签订了拍卖成功确认书,拍卖书上规定了每一期的付款时间和办理产权证的相关时间(付款达到总金额的60%可以开始办理相关的产权交割手续)。该企业已付总金额的20%,并将其记入“开发成本”科目,并认为这样做符合谨慎性原则。但注册会计师认为不应该这样处理,因为这是个特殊问题,原因是拍卖行有规定,拍卖成功后买卖双方不签订相关的购买合同,因此无法根据合同来判断。由于企业没有拿到产权证,因此关键是要看企业是否与拍卖行签订了土地一定是卖给该企业的协议,而这些都是没有。因此,注册会计师认为不能将所付款项列入开发成本,而应该作为预付款。

由此笔者认为,遵循谨慎性原则应该是既不能多计利润也不能少计利润。

二、合同中的一些特殊规定

注册会计师到某企业审计时,发现有一份销售合同规定购买方要向企业(销售方)出示货物检测报告。实际情况是,企业已发货、开具发票,对方企业也付款了,但未出具验收检测报告。那么,此项销售能否确认收入,什么时候确认更为合适呢?实务中一般很难取得对方开出的验收单。注册会计师在遇到这种情况时通常要看合同中有没有规定投诉、退回期限。如果有则是在该期限后再确认收入,因为这时候没有投诉的货物的风险才转移到购买方;若合同中没有规定投诉期限,那么注册会计师要根据该行业的特点及企业以往的情况来合理假定一个期限,在此期限之后才能确认收入。

例:合同规定,取得货物60天后付款。那什么时候确认收入?是发货手续办理完毕后还是在发货60天以后?通常有两种观点:①《企业会计准则第14号——收入》规定,企业必须在取得实质性收款权后才能确认收入,而合同规定60天以后才能取得实质性收款权,因此应在60天以后确认收入。②既然设置了“应收账款”科目,目的就是为了确认未到期而实质上可以收取的款项,那么,发货后就可以确认收入了。

这两种观点应该说都有一定道理,但笔者更倾向于第一种观点。这是因为60天以后才能取得实质性收款权,而60天



全面预算管理的五大误区

甘肃华原企业总公司 刘国辉

【摘要】 在企业全面预算管理中,存在着将全面预算等同于财务预算,刚柔难以协调,重编制、轻监控,虎头蛇尾,方法唯一等五个误区。本文将对其产生的原因及改进措施进行论述。

【关键词】 全面预算 管理 误区

当前,企业在实施全面预算管理时,存在以下五大误区:

误区一:将全面预算等同于财务预算

1.产生的原因。财务预算是全面预算的组成部分之一,它从价值角度总括地反映一定期间决策预算与业务预算的结果。由于决策预算与业务预算没有真正地反映在预算报表中,并且企业最终监督和考核的也主要是财务预算的执行情况,因此造成“财务预算就是全面预算”的误解。很多企业的预算编制工作主要由财务人员来完成,由于没有建立起一套完整的全面预算体系,相关部门没有积极参与进来,业务预算被弱化,因此造成财务预算就是全面预算的假象。

2.改进措施。首先,必须重新认识全面预算、理解全面预算的内涵,认识到财务预算只是全面预算的一个组成部分。其次,重视决策预算和业务预算的编制,认识到全面预算同

时也是全员参与的预算,充分调动相关部门的积极性,提高决策预算和业务预算的准确性,为财务预算的正确编制打好基础。最后,做好基础数据整理工作,特别是要充分利用计算机技术,做好材料消耗定额、合理库存量、人员基本情况等方面的数据整理工作,这样才能使预算编制有充分的依据和支持,预算的质量才能提高并且得到有效执行。

误区二:刚柔难以协调

1.产生的原因。预算的刚性,是指预算一经审定下达,即成为各责任中心管理行为的法定依据,不得随意调整。实际情况是,预算和实际往往有一定的差异,实际中总会有超预算或预算外事项的发生,即预算的柔性。其产生的原因主要有:首先是现实的特殊性和业务的特殊性。预算即使考虑得再全面、预算方法即使再科学,实际和预算总会有或大或小的偏差,这

之内是无法向对方企业提出收款要求的。坚持这种观点还考虑到一个法律时效问题,因为只有在60天以后对方不付款,企业才能向法院提起诉讼来声张收款的权利,在60天内企业无法行使此权利。

三、如何合理确定客户盈利预测的可实现性

根据《股票发行与交易管理暂行条例》的规定,申请公开发行股票的公司要上报经注册会计师审核并出具审核意见的公司下一年度的盈利预测文件。所谓盈利预测,是指被审核单位对未来会计期间的经营成果所做的预计与测算。因为盈利预测具有不确定性,所以注册会计师在审核这类业务时必须保持应有的职业谨慎,作出正确的判断。而在盈利预测中,最难预测的就是销售收入。笔者曾遇到这样一个案例:一家申请上市的高新技术企业在预测当月的销售数量时,依据当月提供的以后月份的预测数据,并按照其实际生产能力来确定当月的生产数量和销售数量。但是该企业生产产品是按订单投料生产的,且产品生产后销售对象具有惟一性,所以该企业不能自行投料生产,只有得到客户的定单后才能生产。但实际情况是,客户在生产过程中会遇到技术难题从而延迟供货,这就影响到销售收入的确认。该企业产品的生产周期一般在5个星期至2个月,个别产品为2周左右,所以注册会计师在证实盈利预测中的销售数量时,考虑到企业客户给企业的定单肯定会大于客户的实际生产能力,从而在预

测销售数量时要根据以后月份该企业客户的需求或是根据开放式定单来确定销售数据的正确性,然后再统计出包含在这些预测数据中的已签订定单。在证实数据时通常不考虑企业的实际生产能力,但在复核收入能否实现时,则要先考虑企业的实际生产能力。通常首先定位在100%,然后根据该企业的历史数据予以调整(该企业提供的采购数量预测定单与实际定单相比会有10%~20%的不确定性,所以注册会计师对预测数据的采用率为80%),最后再考虑到企业因为技术工艺的原因会对产品的生产有延期现象,为了确保预测期间的收入能在这一期间实现,注册会计师给最后一个月的预计数量打50%的折扣(前面月份推迟到下月都在本年度实现,惟有最后一个月份到第二年实现),这样可以确保预测的数据是谨慎的。预测单价则是根据预测销售单价和以前已实现的销售单价孰低来确认可实现的单价。当注册会计师计算出销售收入后,再与客户销售收入相比,计算出两者差额,从而判断客户收入预测是否可行。

这样的盈利预测对注册会计师的职业判断提出了很高的要求,计算结果和可认可水平反映了注册会计师对风险的承受能力和对行业风险的判断与认知程度。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2005年度注册会计师全国统一考试辅导教材审计.北京:中国财政经济出版社,2005