



## 影响国有资本保值增值率计算结果的事项

\*\*\*\*\* 广州机电工业资产经营有限公司 沈敏 \*\*\*\*\*

2004年8月,国资委颁布《企业国有资本保值增值结果确认暂行办法》(以下简称《确认办法》),该办法规定企业国有资本保值增值结果确认是指国有资产监督管理机构依据经审计的企业年度财务决算报告,并在全面分析评价影响经营期内国有资本增减变动因素的基础上,对企业国有资本保值增值结果进行确认。而企业国有资本保值增值结果主要是通过国有资本保值增值率指标来反映的,国有资本保值增值率是指企业经营期内剔除客观因素后的期末国有资本与期初国有资本的比率,可分为年度国有资本保值增值率和任期国有资本保值增值率。以下就对企业国有资本保值增值率计算结果有影响的一些事项进行探讨。

1.会计师事务所对企业年度财务决算报告出具的审计报告的不同类型对计算结果的影响。企业国有资本保值增值结果确认是以已审计的企业年度财务决算报告为基础,而会计师事务所出具的审计报告的类型分为无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见审计报告。对于以上4种类型的审计报告,《确认办法》规定,年度财务决算报告被会计师事务所出具否定意见或拒绝表示意见审计报告的企业,其国有资本保值增值水平被定为“较差”,但对于保留意见审计报告,对该保留意见是否调整以及调整的具体数额是多少,将直接对计算结果造成影响。如某企业经营期内对外投资按成本法计算了投资收益,但根据《企业会计制度》的规定应按权益法计算投资收益,该事项对该期间的资产和损益均产生影响,因此会计师事务所对该企业年度财务决算报告出具了保留意见审计报告。在确认该企业的国有资本保值增值水平时,是直接按已审计的会计报表进行确认还是按对审计报告中经过调整后的保留意见进行确认,结果会不同。特别是在会计师事务所的审计工作中,由于企业历史性原因造成对许多问题无法得出确切数值,但又必须对其出具保留意见审计报告,这时就难以对国有资本保值增值率进行确认了。

2.期初数的确认对计算结果的影响。期初数的确认也会对计算结果产生影响,企业对期初国有资本数额进行调整主要包括:对企业年度财务决算事项进行追溯调整,对经营期内子公司划转口径进行调整,对企业财务决算合并范围变化口径进行调整。《确认办法》规定企业本期期初国有资本确认口径应当与上期期末口径一致。如企业确认2004年的年初数为审计报告数,但在2005年该企业发现2004年有会计差错需要调整,因此采用追溯调整法进行调整,从而导致2005年会计报表期初数与2004年会计报表期末数存在一个差额,因此在确认过程中是按上期已确认的期末口径还是按审计报告的

期初数来计算,结果会不同。如果按审计报告的期初数来计算,该项会计差错对该企业的影响会忽略不计,因此必须注意期初对国有资本的确认口径要与上期期末的口径保持一致,防止有的企业从中钻空子,影响计算结果。此外,对经营期内子公司的划转口径进行调整和对企业财务决算合并范围变化口径进行调整也会影响企业考核最终结果,对此应予以重视。

3.客观因素调整对计算结果的影响。客观因素有两种情况,一种是客观增加因素,主要包括国家或国有单位直接追加投资增加资本、无偿划入增加资本、资产评估增加资本、清产核资增加资本、产权界定增加资本、资本(股票)溢价增加资本、税收返还增加资本、会计调整和减值准备转回增加资本、接受捐赠增加资本以及债权转股权增加资本等。另外一种情况是客观减少因素,主要包括专项批准核销减少资本、无偿划出减少资本、资产评估减少资本、产权界定减少资本、消化以前年度潜亏和挂账减少资本、自然灾害等不可抗因素减少资本、企业按规定上缴红利减少资本、资本(股票)折价减少资本等。在国有资本保值增值率的计算中,期末国有资本客观增加因素在计算中应予以扣除,而对于客观减少因素,在计算中则应予以补加。对于以上客观因素的证明材料,必须提供国家有关部门的文件、有关专项鉴证证明、年度财务决算审计报告以及企业的有关入账凭证等。

4.不良资产增加对计算结果的影响。不良资产是指企业尚未处理的资产净损失和潜亏(资金)挂账以及按会计制度规定应提未提资产减值准备的各类有问题资产的预计损失金额。《确认办法》规定,因经营期内不良资产增加造成企业不良资产比率上升的,应当在核算其国有资本保值增值率时进行扣减修正。首先,对暂未执行《企业会计制度》的企业,若经营期内企业不良资产比率上升,其增加额在核算国有资本保值增值率时要进行扣减。应注意的是,“经营期内企业不良资产比率上升”才能扣减,但对于经营期内不良资产比率下降的,因为其已在客观减少因素中的“消化以前年度潜亏和挂账”中反映过,所以在计算修正后国有资本保值增值率时就不能再次进行调整,否则会造成双重计算,虚增期末国有资本数额。其次,对已执行《企业会计制度》的企业,经营期内对有问题资产未按财务会计制度计提资产减值准备的,应在核算国有资本保值增值率时进行扣减修正。最后还要注意的,国有控股企业修正国有资本保值增值率时应按股份份额进行核算。特别是对于子公司在经营期内存在不良资产增加或对有问题资产未按财务会计制度计提减值准备时,应按股份份额确认具体数额后再按公式计算修正国有资本保值增值率。☐