

# 在建工程盈余管理手段及审计策略

张艳<sup>1</sup> 黄静<sup>2</sup> 余辉<sup>1</sup>

(1.重庆理工大学会计学院 重庆 400054 2.大信会计师事务所(特殊普通合伙)重庆分所 重庆 401122)

**【摘要】** 由于在建工程会计核算及审计的复杂性,在建工程已经成为企业实现盈余目标、管理者谋取自身利益的工具。本文具体分析了在建工程盈余管理的三种手段,包括延迟转固、费用化支出资本化及利用在建工程实现资金体外循环,并以万福生科财务造假案为分析对象,最后提出了具体的审计策略。

**【关键词】** 在建工程 盈余管理 万福生科 审计策略

2012年,万福生科财务造假案让“在建工程”成为关注热点。由于在建工程具有金额大、会计核算复杂、审计专业知识要求高的特点,企业常利用在建工程粉饰报表。罗进辉、吴祖光(2012)利用2002-2012年A股上市公司的数据得出了“在建工程占资产比例越大,会计盈余水平与市场回报率之间的盈余价值相关性就越低”的结论,证实了上市公司存在利用在建工程进行盈余管理的事实。一般情况下,在建工程的资金投入巨大,“在建工程”科目的核算对财务报表的信息质量影响重大,研究企业如何利用在建工程进行盈余管理具有现实意义。

## 一、在建工程转固定资产成利润“蓄水池”

在建工程延迟转固是企业常用的增加利润的方法,一是故意隐瞒工程竣工情况,很有可能固定资产已投入使用。二是利用制度漏洞拖延转固时间,《企业会计准则第4号——固定资产》规定在建工程转固的时点是建造资产达到预定可使用状态而不是办理了竣工结算。“预定可使用状态”为以下三种情况之一:实体工程已经全部完成或者实质上已经完成;工程与设计要求、合同规定或者生产要求基本相符;继续发生的支出很少或几乎不再发生。

首先,判断是否达到预定可使用状态的三个标准弹性大,不具有工程建造知识的审计人员很难判断,企业可以做出对自己有利的操作而不被发现。其次,已经达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的工程,先按工程预算及造价预估转固并进行折旧,竣工结算后再进行调整。在实际操作中,预估值的大小很难把握,导致在建工程长期挂账或者少计预估值。

总的来说,企业若想提升利润,则会延迟转固或者减少工程预估值,少提折旧,并且利息可继续资本化,减少了财务费用,从而达到虚构利润的目的。

## 二、应当费用化的支出资本化

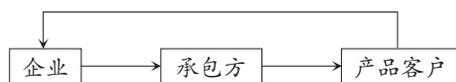
计入在建工程的各种费用界限难以划分,核算时易产生误区。在建工程与制造成本、管理费用、财务费用容易混淆。辅助生产部门为建造工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务需要按标准与制造成本进行分摊。企业固定资产的新建、改建、扩建,或技术改造、设备更新和大修理工程等尚未完工的工程支出应计入在建工程,但没有满足确认条件的项目如固定资产的日常维护应计入管理费用。

利息费用是关键项目:工程完工后借款利息费用不能再资本化;如果固定资产的购建活动发生非正常中断,且中断时间连续超过3个月,应当暂停资本化;工程项目的资金来源若是募集资金,则等募集资金到位之后,就不应该再有资本化利息支出,除非项目投资总额中除募集资金外,还存有资金缺口。

实际操作中,费用化与资本化界限模糊,审计人员即使观测到在建工程异常增长也不易找出证据,因此,企业倾向于把当期日常费用包装成在建工程成本,一方面可以粉饰企业业绩,另一方面可以隐藏在职过度消费。

## 三、资金体外循环,虚增利润

和传统的延迟转固及将费用化支出资本化相比,利用在建工程的物资采购将资金转出,最终通过体外循环虚构利润是一种更高层次的盈余管理手段。企业首先伪造工程承包方或物资设备提供方,将自有资金转移到对方账户。然后,虚构企业产品交易客户,资金继续转移到客户账户。最后,客户与企业进行交易,资金实现回笼,营业收入增加。整个完整的资金体外循环图如下:



例:万福生科造假案为创业板欺诈上市第一案,上市不到一年就在2012年半年报中虚增营业收入1.88亿元,虚增营业成本1.46亿元、虚增利润4 023.16万元,并存在未披露公司停产事项、夸大产能的情况。万福生科2012年半年报更正情况见下表:

金额单位:万元			
主要项目	更正前	更正后	虚增比例(%)
主营业务收入	26 976	8 217	228.29
净利润	2 655	-1 368	294.08
应收账款	1 288	412	212.62
预付账款	14 570	10 101	44.24
其他应收款	1 287	10 643	-87.91
在建工程	17 998	9 962	80.67
——供热车间改造	7 369	6 001	22.80
——淀粉糖扩改工程	2 809	677	314.92
——污水处理工程	4 201	201	1 990.05

可以看出,万福生科通过应收账款、预付账款、其他应收款及在建工程等多个项目一起造假,在此重点分析万福生科如何利用在建工程及预付账款造假。

该企业2012年在建工程期初余额为8 675万元,半年间增至1.8亿元,增幅107.47%,如此大的增幅实在可疑。事实证明,万福生科是利用在建工程进行资金体外循环从而大幅虚增收入。从更正报告中分析得出,万福生科以采购原材料及设备虚构了大量个人客户及账户,把自有资金以采购原材料及设备的名义通过预付账款支付给虚构的个人账户,并把预付款转入正在建设中的供热车间改造、淀粉糖扩改工程及污水处理工程,最后,伪造销售客户及销售合同,把流出的资金作为销售回款虚增收入。

从万福生科造假案可以总结得出,要关注企业存在在建工程异常增幅,尤其是和生产经营规模和发展规划不相适应的持续增加,可能预示着企业费用化支出被资本化或者企业利用在建工程进行资金体外循环,虚构利润。另外,如果在建工程长期不变,则有可能存在已完工的建设项目没有及时转固或者由于事先没有做好项目可行性研究,导致工程半途而废而未进行清理。总的来说,在建工程总造价高、工程进度难以确定以及实际造价计量复杂的特点为企业进行盈余管理创造了机会。

#### 四、审计策略

1. 重视审计计划与风险评估。对于建造工程投资规模大的企业,在做审计计划时,要为在建工程审计分配足够的审计资源,控制在建工程风险水平。如今的审计是风险导向审计,风险评估的目的在于对重大错报风险进行评估,定位高风险审计范围,明确审计重点,从而制定进一步的审计程序。“在建工程”项目涉及金额巨大,并且管理及核算复杂,建造工程成为风险评估程序不可忽略的

内容,其中了解有关在建工程内部控制制度的建立及执行情况也是重要的环节。

2. 常规审计与针对性测试相结合。目前,我国没有针对在建工程审计制定专门的审计准则,从而导致对“在建工程”项目的从简审计或不规范审计。考虑到在建工程审计的特殊性,除了采用常规的审计程序,应该根据审计目标,制定具有针对性的测试程序,包括工程的真实性及归属、本期增减变动、余额及减值测试、信息披露等。

(1) 建设项目真实性检验。要确保在建工程的真实性,重点审计的内容包括三点:一是对建设项目的审批文件进行检查,包括项目的概算批复、用地批准、规划及施工许可、项目设计及设计图审核等文件是否齐全,并关注土地的使用及抵押情况,并结合设计图进行现场核查,观察工程的建设情况;二是对项目的法人质量控制、监理单位及施工单位进行资质审查;三是关注建设资金的来源及专户管理情况。

(2) 增减变动情况核查。在建工程支出的主要内容包括工程设备及原材料等专项物资、预付工程价款、借款利息及其他期间费用。对于设备及专用物资的采购要检查有效的采购凭证及实地盘查实物,确保交易的真实性。预付工程款支出要关注合同约定的支付方式,如果按工程进度支付,则需要聘请专业人员实地评估工程进度,确保工程款的支付与进度相符,并重点检查承建方收到工程款的正式收据。在建工程的减少应关注达到预定可使用状态转固的成本或预估值是否正确,对资本化与费用化支出的划分是否正确,待竣工时是否及时调整固定资产成本并进行折旧。

(3) 余额及减值测试核查。对在建工程期末余额的核查,重点关注是否存在已完工或报废在建工程长期挂账的情况。另外,检查预算是否超支、预计完工时间有无变动等。在建工程的减值准备重点关注是否符合减值、减值的计提及处理是否正确。

(4) 在建工程信息披露完整性检查。对于生产线停工技改情况需要及时披露,并纳入在建工程的核算范围,因此对于固定资产要实地观察,以防企业隐瞒停工、停产事实,故意夸大产能,同时避免账外在建工程的存在。

#### 主要参考文献

1. 罗进辉,吴祖光.在建工程、公司治理与盈余价值相关性.山西财经大学学报,2012;11
2. 王淑贤.在建工程审计存在的问题及对策研究.商业经济,2013;7
3. 崔晓莉,武磊.万福生科财务造假案例分析及启示.现代商贸工业,2013;15
4. 周建平,蔡琨.工程造价审计中存在的问题与对策.财会月刊,2011;2