

从审计角度看管理费用中隐藏的非正常性支出

田 林(副教授)

【摘要】在反腐成高压态势,中央提出厉行节约、反对浪费的大前提下,一些企业在发生非正常性支出时,通常采用一些方式予以隐瞒,并使之合理化。本文结合某公司的相关凭证,对其管理费用中的办公费、业务招待费以及会议费等进行分析,发现这些费用中存在不正常的支出,指出企业假借正常费用列支之名,行不正常费用支出之实。

【关键词】管理费用;办公费;业务招待费;非正常性支出;审计

【中图分类号】F239

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)13-0070-3

我国历来重视饮食文化,不管是值得庆贺的事情或者是令人难过的事情,国人大多借吃饭以慰藉不同心情。个人私事尚且如此,企业也经常会借饭局了却一些事情,甚至企业在开展日常活动时,难免被潜规则,发生一些行贿行为。但在中央提出并倡导厉行节约、反对铺张浪费的大形势下,这些非正常性支出的发生若据实反映,势必受到审计和有关部门的惩罚。企业在开展正常业务过程中,产生应酬费用在所难免,但在日常活动中,企业往往会发生多项不必要的开支,尤其是招待费用居高不下,与中央厉行节约的精神相违背。此时,企业通常会变换花样,采取措施将不合理的业务招待费

通过不同的形式入账,从而达到隐瞒非正常性支出、逃避有关部门惩处的目的。本文将对企业常用的几种隐瞒非正常收入的方式进行分析,并探讨其原因。

一、通过办公费用列支

笔者在审计某公司的管理费用时,发现存在管理费用控制制度不健全、已有制度执行不到位的现象,具体情况表现如下:未按照规定履行采购审批程序、未按照规定登记办公用品台账、部分办公用品采购单价不合理等。对某公司管理费用中的办公费抽查相应的原始凭证,相关原始凭证的信息如表1所示:

表 1 办公费用抽查凭证汇总表

时间	凭证号	销售单位	金额	主要内容	付款方式
2013.01	94#、18#、54#、6#、30#	××商贸有限公司 ××丹尼斯百货有限公司	87550.00	复印纸、硒鼓、羽毛球拍、凭证纸等	现金
2013.04	19#、34#、118#	××丹尼斯生活广场有限公司	2411700.00	羽毛球、会议本、凭证纸、大卷纸、复印纸、涛鼓	现金
2013.04	118#	××贸易有限公司	15000.00	大卷纸、凭证纸	银行
2013.05	11#、80#、67#	××华润万家生活超市有限公司 ××丹尼斯百货有限公司 ××百商场有限公司	40746.00	复印纸、电话机、大盘纸、套鼓、大卷纸	现金
2013.06	119#	××新区绣苑刺绣工艺坊	16000.00	凭证纸、复印纸	现金
2013.07	19#、79#、12#	××丹尼斯百货有限公司	40055.00	凭证纸、复印纸	现金
2013.08	12#、116#、130#	××丹尼斯百货有限公司	29616.00	复印纸	现金
2013.09	32#、33#	××丹尼斯百货有限公司	25475.00	复印纸、电话机、大盘纸	现金
2013.11	74#	××明办公设备有限公司	8700.00	大盘纸、凭证纸	现金
2013.12	101#	××贸易有限公司	36600.00	打印纸、硒鼓	现金
2013.12	17#	××丹尼斯百货有限公司	74700.00	鼠标、键盘、打印纸、硒鼓等	现金

【基金项目】国家社会科学基金项目“审计信息公开运作机制研究”(项目编号:13BJY019);河南省科学技术厅软科学项目“审计信息公开绩效评价体系研究”(项目编号:142400410163)

经审计,该公司的办公费用在入账时存在如下几方面的问题:

1. 根据该公司《机关办公用品管理办法》的规定,办公用品采购需填写《机关办公低值易耗品采购申请表》,按程序审批后,由综合事务部统一采购,并及时登记台账。审计发现,公司部分办公用品和低值易耗品未按照规定履行请购审批程序,也未按照规定登记台账,且大量通过大额现金(直接支付或通过个人备用金变相支付)方式付款。

2. 从××丹尼斯生活广场等大型超市购买的物品,均应该取得相应的购物小票和购物发票,但从抽查凭证的实际情况来看,几乎所有的办公用品在报销时相应的记账凭证后没有附加相应的超市购物小票及采购物资清单。此行为极不合理,很有可能是发生了不合理支出,而为了掩饰实际情形,该公司便通过办公费列支该项支出。

3. 上述办公用品采购中,部分供应商的经营范围并不包含办公用品销售项目。

如:2013年4月的118#和12月的101#凭证记录了该公司支付××贸易有限公司15000元、36600元,购买大卷纸、凭证纸、打印纸20箱,单价285元/箱,硒鼓10个,单价640元/

个。经省工商局网站查询,××贸易公司经营范围为预包装食品,并未出售大卷纸、凭证纸及打印纸。

2013年6月的119#凭证显示,该公司从郑州市郑东新区官绣苑刺绣工艺坊购买办公用品支付16000元(其中A4纸8箱,单价280元/箱;A3纸4箱,单价270元/箱;凭证纸10箱,单价380元/箱;抽纸2箱,单价360元/箱;水壶10个,单价258元/个)。经省工商局网站查询,郑州市郑东新区官绣苑刺绣工艺坊为个体工商户,经营范围为手工刺绣、工艺品的销售,且经营状态显示已注销。那么,该公司从刺绣店获取的发票及发票显示的业务自然就有虚假嫌疑。

4. 办公用品采购过于频繁。从表1中不难看出,类似复印纸、硒鼓、电话、大卷纸等办公用品的采购过于频繁,公司该不该采购这些办公用品、何时采购、采购多少,应当结合公司的实际情况,通过计算人均办公费以评价其恰当性。办公用品采购过于频繁,如果不重视采购的恰当性,一定会形成用合法项目掩盖企业非法支出的现象。

二、通过业务招待费列支

在审计某公司管理费用时,对于其业务招待费抽查相应原始凭证相关信息如表2所示:

表2 业务招待费抽凭汇总表

时间	凭证号	销售单位	金额	主要内容	付款方式
2013.01	20#、33#	××国茅台销售有限公司	17714.00	酒、烟	现金
2013.02	24#、32#	××三鲜烩面美食城、××商贸有限公司	42596.00	酒、餐费	现金、银行
2013.03	12#、51#、83#	郑州布列思特商贸有限公司	57960.00	酒	银行
2013.04	16#	××一家人大酒店、××茗和茶庄	65360.00	餐费、酒	银行
2013.05	9#、11#、113#、164#、166#、177#	××新新日用品商行、××名品世家红酒超市、××烟酒店	104566.00	烟酒	银行、现金
2013.06	76#、77#、111#、113#、118#	××实业有限公司、××商贸有限公司、××美食城	245375.00	烟、酒、茶	银行
2013.07	15#、19#、79#、130#、140#	××商贸有限公司、××百货商行	79128.00	烟、酒	银行
2013.08	9#、55#、113#	××贸易有限公司、××新新日用品商行	63980.00	烟、酒、茶	银行
2013.09	20#	××百货副食商行	12960.00	酒	银行
2013.11	25#、31#、33#、35#、36#	××商贸有限公司	99630.00	酒	现金
2013.12	6#、7#、27#、31#、92#、98#、100#	××建材物资供应站、××德泽酒业	124894.00	酒、烟	银行

经审计,该公司的业务招待费在入账时存在如下几方面的问题:

1. 审计发现公司未制定相应的业务招待费管理制度,未对业务招待费的开支范围、开支标准、监督检查等进行规范。同时,存在大额现金支付业务招待费,烟酒等支出未按规定登记台账,且一次性计入费用的现象。

2. 2013年6月的118#凭证显示,公司从××市贵昌副食品商行购买茶叶48提,金额40000元,无合同,但是在审计过程中并未发现该公司在××市(与郑州相距甚远的另外一个地市)开展相关业务活动。从××市贵昌副食品商行购买大量茶叶极不合理,因为公司既没有到该地开展业务,而且××市不产茶叶,舍弃茶叶原产地而到另外一个地市大批量采购茶叶,究竟为哪般?这显然不符合常理,通常公司会选择从茶叶

原产地大批购买茶叶,是因为可以减少采购成本,降低企业的费用。

3. 2013年8月的9#凭证记录了该公司从××贸易有限公司购买茶叶120提,金额44550元,而该贸易公司经营范围为预包装食品,采购明目明显不合理。从××贸易有限公司的经营范围来看,从事预包装食品的企业不太可能经营茶叶买卖业务,因此初步估计该公司有凑票嫌疑。

4. 2013年12月的6#凭证记录了该公司从××万欣建材物资供应站购酒11件,金额19590元。由销售单位的名称便可看出建材物资供应站应该是从事建材物资经营的行业,其主营业务为销售建筑材料。查验其营业执照发现,该物资供应站并不经营烟酒销售业务,故这部分发票的真实性也是值得怀疑的。

□ 审计园地

5. 结合《中央政治局关于改进工作作风、密切联系群众的八项规定》的要求,同时参照河南省财政厅《河南省省直机关差旅费管理办法》、《河南省省直机关培训费管理办法》等有关规定,该企业发生如此频繁的招待业务,其合法性存在疑问,且招待费用之高令人咂舌。

三、通过会议费列支

在审计某公司管理费用时发现,公司未制定会议费管理制度,未对会议的召开时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准等事项进行规范。针对其会议费抽查相应原始凭证,相关信息如表3所示:

表3 会议费抽凭汇总表

时间	凭证号	销售单位	金额	会议主题	付款方式
2013.04	8#、131#、75#、107#、121#、123#	××假日宾馆(五星)、雅文大酒店有限公司(四星)	151340.00	物流研讨会	现金
2013.07	116#	××酒店有限公司(四星)星)、国际旅行社有限公司	77200.00	驻企业洽谈会	现金
2013.08	11#	××海岚餐饮服务服务有限公司	8993.00	驻港企业洽谈会	银行
2013.11	5#、21#、73#、129#	××会展服务有限公司、××温泉水城旅游开发集团公司	94150.00	驻港企业洽谈会	银行

经审计,该企业发生的会议费存在如下问题:

1. 相关会议费在报销时,记账凭证后仅附有关酒店的发票,缺少会议审批方面的文件。另外,会议有多少人参加,费用控制标准如何等都没有相关说明文件。

2. 经常围绕同一个议题开研讨会。公司应本着精简节约的原则,尽量不开会或少开会,对于同一个议题尽量一次开会解决。如果企业不对开会次数做出限制,不对会议费用支出标准做出控制,当企业发生了本不该发生的费用时,势必会假借开会之名,行不法之实。

四、产生上述问题的原因

由表1~表3的内容不难看出,由于企业管理费用涉及的内容繁多,并且多项费用如办公费、会议费等,在计算企业所得税时并无扣除限额,无疑会增加企业在该项目上造假的可能,究其原因不外乎以下几个方面:

1. 费用支出的内部控制制度不健全,企业甚至无视内部控制,恣意妄为,随意增加相关费用。比如案例公司是否应该发生上述多项办公费、业务招待费;即使发生,金额应控制在何种程度。

2. 可能是企业发生了一些本不该发生的“费用”,如礼金等方面的支出,按照我国相关规定是不能入账的,但在日常经营过程中,企业出于各种考虑,可能还会发生礼金、回扣等方面的支出,为了掩盖业务本来的面貌,必须将这些不该发生的“费用”变成真实、合理的费用。公司往往会虚构相应的费用,以掩盖这些实际上不合理的支出,因而在入账的时候发生的费用虽然金额异常,但不通过银行转账而是直接支付现金。同时,大额办公费用是虚构的,自然在采购过程中获得不了超市相应的购物小票或发票。也可通过虚构会议费的形式来掩盖,如经常性地开会,在账务处理中列支很多会议费,会议费在列支时应说明会议的召开时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准,但实际上该公司管理费用中列支的有关会议费根本看不到会议费有关预算。

在审计过程中,对于采购业务而言,一般都要附采购清单,如果没有采购清单,对于所采购的一系列物品的真实性

应保持怀疑态度。当然,在从事相关费用造假的同时,采购人员一定会附上相应的购物清单,但该企业办公费中列示的清单显示,从大型购物商场中购买的都是打印纸、硒鼓等,这也不符合实际,因为一般情况下日常购物超市是不出售此类商品的。另外,从费用列支情况来看,虽然从部分单位取得了相应的发票,但通过查阅工商局核准开票单位信息,其经营范围中并没有如其开具发票中所示的经营事项,从而推断这类发票一定是虚假发票。

3. 个人消费让单位买单。如业务招待费中列支的麦当劳、肯德基等单位出具的发票,最后全部列入单位的招待费,这种招待方式值得商榷。麦当劳、肯德基都是快餐店,通常不符合中国人的招待习惯,可以肯定,这是个人的消费行为,然后开票时记在单位的账上。

4. 拼凑发票从而增加企业支出。比如单位购买茶叶的支出,一方面,该企业并没有到开具茶叶发票的单位所在地开展经营业务;另一方面,开具茶叶票的单位也并非茶叶产地,经过仔细思考,不难发现这部分发票一定是拼凑而来的。

五、结语

针对该公司发生如此频繁、金额巨大的采购支出、业务招待费、办公费、会议费,作为审计人员在评价该单位内部控制的同时应采用分析性程序,双管齐下,对企业发生的每一笔大额支出,除了审计支持这些业务发生的原始凭证,更重要的是,应当评估这些业务的发生是否合理、是否符合成本效益原则,以评价其效益性。倘若不能透过现象看到这些费用的本质,一味就事论事,也就难以发现企业在合理外衣掩盖下的非正常性支出。

主要参考文献:

中国注册会计师协会. 注册会计师全国统一辅导教材——审计[M]. 北京:经济科学出版社,2014.

涂晨然. 审计抽样在内部审计实务中的应用[J]. 审计月刊,2012(9).

作者单位:郑州大学西亚斯国际学院,河南新郑451150