

# 企业年报的债权债务列报审计

江苏淮安城市资产经营有限公司 张霞 戴志刚

审计人员对企业年报的债权债务进行审计时,一般都倾向于审查债权债务的真实性,实践中实施函证程序或替代程序都是为了检验其真实性。债权债务作为年报资产负债表的重要项目,其列报方法是否正确,审计人员一般关注较少,审计准则也未曾提及。确定被审计单位(以下简称“企业”)债权债务列报有错后,如何进行更正,审计准则也未作规范。审查债权债务列报方法的正确性和填列金额是否存在错报,直接关系到审计结论的正确程度。本文就年报审计中债权债务列报正确性的审查和处理作以下探讨。

## 一、债权债务列报方法及错报的审查

本文中的“错报”,不是指债权债务真实性方面的列报错误,而是仅指因列报或核算方法有错而导致债权债务填报上的错误。比如执行新企业会计准则的企业,误将应在一年内到期的非流动负债在“长期借款”项目中填报,或者误将“应付账款”明细账户的借方余额即预付款项在“应付账款”甚至“应收账款”项目中填报等。检查债权债务填报的错误,应根据各项目可能存在错报的不同情况实施相应的审计程序。

1. 供销关系形成的债权债务可能存在的错报及审计检查。“应收账款”、“预收款项”、“应付账款”、“预付款项”这四个项目,在资产负债表中经常发生错报,表现为:一是将预收款项计入应付账款(因余额都在贷方),或将预付款项计入应收账款(因余额都在借方);二是在应收与预收混用或应付与预付混用的情况下,按总账科目期末余额直接填列,导致项目填报错误。

审计人员检查上述四个项目填列方法是否有错时,除了按其基本核算内容检查有无因核算错误导致的错报外,还应利用报表项目与会计科目的对应关系,按以下公式测试这四个项目列报的正确性:①“应收账款”项目金额=“应收账款”总账科目余额+该科目所属明细科目贷方余额合计+“预收账款”科目所属明细科目借方余额合计-属于应收账款计提的坏账准备余额。②“预收款项”项目金额=“预收账款”、“应收账款”科目所属各明细科目贷方余额合计,或=“预收账款”总账科目余额+该科目所属各明细科目借方余额合计+“应收账款”科目所属明细科目贷方余额合计。③“应付账款”项目金额=“应付账款”、“预付账款”科目所属明细科目贷方余额合计,或=“应付账款”总账科目余额+该科目所属明细科目借方余额合计+“预付账款”科目所属明细科目贷方余额合计。④“预付款项”项目金额=“应付账款”、“预付账款”科目所属明细科目借方余额合计,或=“预付账款”总账科目余额合计+

该科目所属明细科目贷方余额+“应付账款”科目所属明细科目借方余额合计。另外,预付账款如果已基本确认其不可能收到所购货物或劳务,则应转入“其他应收款”科目核算并在该项目列报,审计时亦应予充分关注。

2. 一年内到期的非流动资产、非流动负债可能存在的错报及审计检查。年报资产负债表中,“一年内到期的非流动资产”和“一年内到期的非流动负债”两个项目,有些企业应填未填,也有些企业只填报从报表截止日起至其后一年时间内到期的非流动资产和非流动负债,不填报过期的即报表截止日之前已经到期仍未收回或仍未归还的非流动资产和非流动负债。审查该项目,应掌握如下原则:①“一年内到期的非流动资产”项目,应填报一年内到期与已过期未收回的非流动资产之和,减去该项目所计提的相应的减值准备后的余额。②“一年内到期的非流动负债”项目,应填报期末全部非流动负债中一年内到期或过期未偿还的金额。③上述“到期”、“过期”中的“期”,应以债券、借款借据或合同规定的偿还期为准,展期的以展期后的偿还期为准,对于没有规定偿还期、支付期的非流动负债,不作为“一年内到期的非流动负债”填表列报。

审查上述项目列报的正确性,主要应对可供出售金融资产、持有至到期投资、长期应收款、长期待摊费用和长期借款、应付债券、长期应付款等项目进行检查测试。

## 3. 其他债权债务项目可能存在的错报及审计检查。

(1)其他应收、应付款项目。实践中,“其他应收款”明细科目中会存在贷方余额,而“其他应付款”明细科目又存在借方余额,因为这两个科目的明细账户平时就容易出现“反向余额”,在账务上可以不必来回转换,因此可以采用调表不调账的方法,参照“应收账款”、“应付账款”、“预收款项”、“预付款项”项目的填列方法进行审计调整。

(2)应收、应付票据项目。这两个项目可能存在的错报一是利息的计提,二是到期未兑付票据的处理。审计时,前者可按约定利率进行分析性复核,后者应注意逾期未兑付的票据应分别转入“应收账款”、“应付账款”科目,并且不再计提利息。

其他债权债务项目,审计人员应根据企业适用的会计制度的规定,检查其填报口径是否适当,有无错报的情况。

## 二、债权债务错报的审计处理

审计中发现因会计核算错误或填报口径错误而导致的年报错报,应建议企业分别不同情况采取不同方法更正:

1. 年报期末数的错报。审计时发现年报期末数存在错报,审计人员应征得企业同意后,协助会计人员调整更正。

# 福利企业税收优惠政策解读

宁波正源会计师事务所有限公司 马云星

2006年7月27日,财政部、国家税务总局发布了《关于调整完善现行福利企业税收优惠政策试点工作的通知》(财税[2006]111号),该政策从2006年7月1日起在辽宁省、上海市、浙江省、湖北省、广东省、重庆市、陕西省试点施行。试点期间原福利企业税收优惠政策在试点地区停止执行。本文主要就新旧福利政策进行比较和分析。

## 一、原福利企业税收优惠政策主要内容及存在的问题

1. 主要内容。参见[(94)财税字第001号]、[(94)财税字第003号]、国税发[1994]155号和财税字[2000]35号的规定。

(1)对民政部门、街道和乡镇政府举办的社会福利生产企业,凡安置残疾人员占企业生产人员总数35%以上的,暂免征收企业所得税;安置残疾人员占企业生产人员总数的比例超过10%未达到35%的,减半征收企业所得税。

(2)对安置残疾人员占企业生产人员总数50%以上的福利工业企业,增值税实行即征即退政策;对安置残疾人员占企业生产人员35%以上但未达到50%的福利工业企业,如发生亏损,增值税给予部分退还,但以弥补亏损为限。

(3)对安置残疾人员占企业生产人员35%以上的福利企业的属于营业税“服务业”税目范围内(广告业除外)的业务,免征营业税。

(1)因列报方法、计算口径错误而导致的错报,一般不涉及企业报告年度利润,也不涉及具体的会计核算,因此无须调整账务,可以通过编制调整分录,调整报告年度资产负债表的期末数。

(2)因会计核算错误导致的错报,调整更正较复杂:①正常情况下,在调整报表的同时,还需要调整新年度的账务,以保证调整后账务符合相关会计制度的要求和相关账户余额正确无误。②如果调整更正时涉及报告年度损益,则既要调整新年度账务,还要调整报告年度的资产负债表和利润表。

在新年度调整报告年度的资产负债表、利润表的错报,对同一调整事项往往要编制三套调整分录:第一套用于调整新年度的账务,涉及损益的,应先通过“以前年度损益调整”科目过渡,以后再转入“利润分配——未分配利润”科目;第二套用于调整资产负债表,涉及损益时,均计入“未分配利润”项目;第三套用于调整利润表,涉及资产、负债项目时,均计入“净利润”项目,计算“净利润”项目的调整后金额时,调整分录中该项目的借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少。

## 2. 执行中存在的问题。

(1)现存福利企业多数已名不符实。按规定,福利企业应由民政部门、街道和乡镇政府举办,其所占股权一般不低于51%,其余可由民间资本参股。但实际上,民间资本已占100%,福利企业已变为民营私有企业,福利企业仅仅是挂名或带帽子性质。

(2)实际安置残疾人在岗工作远远低于规定要求。按规定,每个残疾职工都应安排适当的劳动岗位,但这仅仅停留在上报给相关主管部门的残疾职工工种安排表,实际上多数未在岗劳动。

(3)实际发放给残疾人的工资普遍很低,只是象征性发放,企业财务入账的工资清单上的发放数与实际严重不符,残疾人的相关利益无法得到保障。

(4)福利企业实质上成为享受税收优惠的工具。由于福利企业税收优惠幅度较大,一些企业受利益驱动,想方设法获取福利企业帽子,同时采用各种手段,将优惠政策用到极致。所以现实中的福利企业,多数还有一个非福利企业的内资企业存在,目的是将人员、生产、业务、利润等相互转移,造成福利企业大量盈利,而非福利关联企业巨额亏损。

## 二、试点福利企业税收优惠政策主要变化

### 1. 主要变化。具体分析如下:

2. 年报年初数的错报。审计时发现年报年初数存在错报,如企业同意调整更正,则应编制分录调整年报的年初数。调整年初数,由于其涉及的事项或者已无账户余额,或者在调整期末数时需要调整新年度账务,因此调整时无须考虑错报的原因和是否涉及损益,不调整相关账务。调整年报期初数的原则和方法,除不调整账务外,均与调整年末数、上年数的原则和方法相同。

3. 调整年报债权债务项目的注意事项。进行上述调整,应注意以下事项:①上述介绍的更正调整错报的方法,均是假定在新年度二、三月份及以后企业新账已经建立的时候实施年报审计。②审计工作底稿的“××项目审定表”均设有“资产负债表”、“总账”、“明细账”的“期末未审金额”、“调整金额(借、贷)”和“审定金额”等栏目。其实,因调整的是新年度的账务,“总账”、“明细账”两行的调整金额均不应填列,其“审定金额”应与“期末未审金额”相同。

当发现年报存在重大错报而企业又不同意调整时,审计人员应按照审计准则的规定采取适当的应对措施。○