

谈2007年年报负债及所有者权益项目审计

江苏溧阳市建设局 史小华

【摘要】 本文对照负债和所有者权益这两大会计要素中新旧规范的差异,讨论执行新会计准则的企业在2007年年报审计时应作特殊考虑的事项。

【关键词】 新会计准则 衔接过渡 负债 所有者权益

一、负债和所有者权益项目年初数衔接过渡的审计

在对2007年年报负债及所有者权益项目进行审计时,首要工作是先行检查执行新会计准则时负债及所有者权益的衔接过渡,并据以评价2007年年报负债及所有者权益项目年初数填报的适当性。审计负债及所有者权益项目年初数,可分两步进行:

1. 检查报表格式转换衔接的适当性。《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》(以下简称“第38号准则”)规定,在首次执行日,企业应当对所有资产、负债和所有者权益按照企业会计准则的规定进行重新分类、确认和计量,并编制期初资产负债表。审计时,如果企业已按规定编制2007年期初资产负债表,可先从形式上检查报表格式的正确性,即检查其格式是否与《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南所附报表格式一致,而后再在实质上检查负债及所有者权益年初数是否存在错报。如果企业没有编制期初资产负债表,注册会计师可对照2006年年报期末数、第38号准则、新报表格式和衔接要求,专门编制期初资产负债表,作为自己的审计工作底稿,然后对照2007年年报的年初数,检查和评价企业新旧会计制度转换衔接的适当性。

2. 检查有关项目衔接过渡的正确性。第38号准则规定,执行新会计准则时,采用追溯调整法处理的,包括:①追溯确认资产弃置费用增加的负债;②追溯确认解雇职工补偿而增加的应付职工薪酬;③追溯确认首次执行日前股份支付而增加的负债或所有者权益;④追溯确认或有事项形成的预计负债;⑤追溯确认应纳税暂时性差异形成的递延所得税负债;⑥追溯确认公允价值计量的金融工具而增加或减少的金融负债等。

除以上已列举的事项外,执行新会计准则时其他负债或所有者权益发生的会计政策变更,均采用未来适用法。而对采用未来适用法的相关项目,还存在一个重分类即会计科目、报表项目进行分解组合的问题,比如原应交税金与其他应交款合并成应交税费等。

年报审计时,应逐项对照2006年年报负债及所有者权益各项目期末数和新会计准则的规定,凡按规定应追溯调整的项目,检查其是否已按规定调整?调整的结果是否符合第38号

准则的规定?凡按规定应进行重分类的,应检查其是否已做重分类,分类方法及分类后计入新报表年初数的金额是否正确?同时,还应检查企业对追溯调整和重分类的项目是否已进行相应的账务处理?

二、负债项目期末数的审计

1. 交易性金融负债。这是新设的流动负债项目,其列示的为企业持有的指定为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融负债。审计该项目时应注意:①期货、期权、远期合同等衍生金融工具确认形成的负债,在“衍生工具”科目核算。②已经被指定为套期工具、被套期项目的金融负债,应分别在“套期工具”、“被套期项目”科目中核算。③“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”三个科目的期末数中属金融负债的内容,均不在“交易性金融负债”项目列报,属金融证券企业的,在“衍生金融负债”项目列报;属一般企业的,在“其他非流动负债”项目列报,同时在报表附注中说明其具体内容、金额和计量方法。

2. 应交税费、应付职工薪酬。应交税费是由原应交税金和其他应交款合并后的新科目,其核算和规范除合一外,与原会计制度基本相同。应付职工薪酬除由应付工资、应付福利费两项目并入外,还包括从其他负债项目分离出并入的内容,如社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、辞退福利、股份支付等。

在具体概念范围上,审计时应注意:①职工,是一个广义的概念,包括全部“在册”或“非在册”人员,即包括所有的全职、兼职和临时工,董事会、监事会会员等。但是,以组织名义向企业提供与职工相似的劳动服务,定期或不定期以组织名义向企业收取费用,不论该组织是企业还是包工队甚至小组,其收取的费用均不应视为职工薪酬,而应作为一般劳务费用。②职工薪酬,包括企业为职工在职期间和离职后提供的全部货币性薪酬和非货币性福利,而且包括提供给职工子女、配偶和其他被赡养人员的福利等。③养老保险费和非货币性福利:养老保险费应包括基本养老保险、补充养老保险,也包括为职工购买、由企业负担的各种商业保险待遇;非货币性福利既包括以自产产品发放给职工的福利,也包括将自有资产、租入资产无偿或象征性有偿提供给职工使用而支付或应确认的费

用,以及为职工提供无偿医疗保健服务、膳食等。

审计时,一方面可结合对“其他应付款”等项目期末数的审计,检查有无应计入应付职工薪酬的内容混入或滞留其中,另一方面应检查有无已发生的属于职工薪酬的费用直接从损益中列支而不通过“应付职工薪酬”科目过渡的情况。对于前者,应建议企业调整更正;对于后者,可不要求企业调整账务和报表,但应建议企业调整报表附注“职工薪酬”附表中的相关数据。

审计职工薪酬中的职工福利费时还应注意:《财政部关于实施修订后的〈企业财务通则〉有关问题的通知》(财企[2007]48号)规定,自2007年1月1日起,企业不再按工资总额14%计提职工福利费,2007年已提的应予冲回,企业开支的福利费,直接计入当期费用;年初应付福利费余额为赤字的,冲减年初留存收益,不足时,计入未分配利润,用以后税后利润弥补;年初应付福利费余额为结余的,继续按原规定使用,用完后按新规定开支。审计时,如果企业没有按新规定执行,且应付职工薪酬的职工福利费明细科目期末余额大于年初余额,应按其差额通过原计提的渠道冲回;如果期末余额小于年初余额,则可不作账务处理,但应告知企业以后应按新规定执行。

3. 应付利息。这也是新的会计科目和报表项目。审计时,应注意以下几点:①上年末预提费用中的利息,应转入报告年度应付利息的年初数。②不论短期借款、长期借款、应付债券等主债务采用何种核算方法,计入应付利息的金额均为按主债务金额和约定利率或票面利率计算的金额。③对于到期一次还本付息的债券,其按票面利率计算的应付利息,应在“应付债券——应计利息”科目核算,期末在“应付债券”项目列报,不得计入本项目。④对于到期一次还本付息的长期借款,其按期计提的利息应在应付利息或长期借款中单设“应计利息”明细科目反映。由于新会计准则对此讲得比较含糊,且有些矛盾,因此,审计时无论企业将这种利息置于哪个项目,注册会计师均不必提出异议。

4. 其他流动负债。这里的其他流动负债包括短期借款、应付账款、应付票据、预收账款、应付股利、其他应付款、一年内到期的非流动负债等项目。这些项目的核算和列报方法,与原会计制度的规范基本相同,略有不同的是:①应付股利必须在股东大会或类似机构审查批准利润分配方案后才能确认,董事会或类似机构的利润分配方案中分配的现金股利或利润,不做账务处理,只在附注中披露。②原其他应付款中属于职工薪酬等其他项目的内容,不得在该项目核算和列报。

5. 长期借款、应付债券。这两个项目在原会计制度中即存在,具体审计时应关注新会计准则下其核算方法的变更:①按实际利率法和摊余成本进行后续计量;②长期借款中除按实际利率法计算的利息调整外,分期付息到期还本、按约定利率计算的利息不再包含在借款账面价值中,而改在“应付利息”项目列报。

如果企业发行了可转换公司债券,审计时应检查其是否已按新会计准则的规定对其负债成分和所有者权益成分进行分拆?分拆的具体计算方法是否适当?如果未分拆,检查其未

分拆的理由是否适当?如不适当,应建议企业更正核算方法,按分拆后金额分别在“应付债券”和“资本公积”项目列报。

6. 其他非流动负债。这里的其他非流动负债包括长期应付款、专项应付款、预计负债、递延所得税负债等项目。这些项目的核算和列报方法,与原会计制度的规范也基本相同,略有不同的是:①在新会计准则下,递延税款贷项应改为递延所得税负债,而所得税核算一律采用纳税影响会计法的债务法。另外,2007年年末递延所得税应按25%税率计算,审计时发现按33%税率计算的,多计的部分应冲回计入当期损益。②在新会计准则下,“递延收益”科目的核算内容既包括待确认的政府补助收益,还包括售后租回交易中资产售价与其账面价值之间待分摊的差额。编制资产负债表时,该科目余额应与衍生工具、套期工具、被套期项目中的贷方余额一并记入“其他非流动负债”项目。

三、所有者权益项目的审计

1. 资本公积涵盖范围变动。在新会计准则下,可供出售金融资产按公允价值进行后续计量形成的损益,将固定资产转换为以公允价值计量的投资性房地产时公允价值与其账面价值的差额、有效的套期工具和被套期项目公允价值变动形成的损益,以及企业发行的可转换公司债券中权益成分的公允价值等,均在资本公积中核算;但采用权益法核算时初始投资成本小于投资时应享有的可辨认净资产公允价值份额的差额,政府补助形成的收益,以及债务重组利得、非货币性资产交换利得和受捐赠利得,均不再计入资本公积,而改在营业外收入中核算和列报。

2. 公益金不再计提。其实这是新会计准则首次执行前一年的财务政策变更,财政部《关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》(财企[2006]67号)规定:从2006年1月1日起,所有企业不再提取公益金,对2005年年底公益金结余,应转入盈余公积;存在赤字的,以留存收益和资本公积弥补。审计2007年年报时,如果企业还在计提公益金,应连同2006年计提的金额一并冲回调增未分配利润,对于2005年年底前的公益金余额按上述文件的规定处理。

3. 增加了“库存股”项目。“库存股”项目的设置,其实在上述财企[2006]67号文中已经提及,新会计准则将其正式设定为会计科目和报表项目。审计时如遇企业存在库存股:①应对照新会计准则应用指南所附《会计科目和主要账务处理》中“库存股”科目的使用说明,检查其核算方法和主要账务处理是否正确?企业收购库存股的事由是否符合《公司法》的规定?②库存股属有价证券,会计既要记录其价值(收购成本),还应记录股份数量(面值总额),审计时应像审计库存现金一样对其进行实地监盘。③对于注销的库存股,应认真检查注销时会议记录、审批手续、盘点清单和注销股票的去处。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.中国注册会计师执业准则指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007