

对

《2004年高级审计师复习指南》的 几点质疑和辨析

□ 赵彦彬

2004年10月17日,笔者参加了全国高级审计师资格考试。现结合自己在会计准则、审计准则和注册会计师等相关知识方面的学习,对《2004年高级审计师资格考试复习指南》中几处有疑问的地方加以总结,以期与大家探讨。

(一)P350倒数第3行:“通常情况下,监盘的主要作用是发现高估,而不是发现低估”

笔者认为,监盘作为一种技术手段,在发现资产价值的高估或低估上并无偏向;作为查验主体的审计人员在利用监盘手段时,也不应存在欲发现高估或低估的心理倾向,否则很可能影响利用监盘手段进行验证的客观性。有很多企业固然存在高估资产、低估负债的问题,但在实务中,监盘很多时候却是发现小金库、账外资产等低估的重要手段。国家审计并未制定监盘准则,《独立审计具体准则第26号—存货监盘》第三条在说到注册会计师的监盘责任时,也只是说:“实施存货监盘,获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据”。可见,监盘的作用是中性的。因此,笔者认为,为保持监盘人员客观执行程序,应弱化其作用的主次之分。

(二)P391倒数第8行:“对已投入固定资产装修、装潢等支出,不应增加固定资产原值,因为这只是对原有固定资产的外观及环境的改善并不改变固定资产的功能,应计入长期待摊费用,并按规定期限进行摊销”

根据财政部《关于执行〈企业会计制度〉和会计准则有关问题解答(二)》的通知第12问可知,固定资产的后续支出,如属修理费,应直接记入当期费用;如是装修装潢费,则应根据情况予以判断。即“与固定资产有关的后续支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,比如,延长了固定资产的使用寿命,或使产品的质量实质性提高;或使产品成本实质性降低,则应计入固定资产账面价值,其增记后余额不得超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出,应当确认为当期费用,不再通过预提或待摊的方式核算……固定资产装修费用,符合上述原则可予以资本化的,应当在‘固定资产’下单设‘固定资产装修’明细科目核算,并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限中两者较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。”可见,《2004年高级审计师复习指南》中将装修费排除在资本化范围之外是不正确的。

另外,结合“问题解答(二)”中关于固定资产大修理支出不再允许采用待摊或预提的方法,“经营租入固定资产改良”改为固定资产类科目等规定来看,近年来“长期待摊费用”科目的使用范围正日渐缩小。目前明确规定应计入长期待摊费用的项目仅开办费一项(当然,不排除某些特殊行业的一些习惯性做法,如酒店对客房家具和餐具等的核算,就往往计入长期待摊费用,分5年摊销)。

(三)P393倒数第11行:“按企业制度规定被投资单位如果亏损严重,资不抵债,应全额计提减值准备”

笔者认为,权益法下投资单位按被投资单位实现净损益分担盈亏和年末对投资计提减值准备,这是性质不同的两项业务。对于前者即分担净亏损,投资单位应在“长期股权投资”科目下设“损益调整”明细科目进行核算。在确认被投资单位发生净亏损时,如果“损益调整”项目不够冲减的,应继续冲减,而不冲减投资成本、股权投资差额及其他明细科目,这时“损益调整”明细科目会出现负数。当然这里有限制,即因为投资方承担的是有限责任,故其“长期股权投资”的账面价值不能小于零。

另外在会计实务操作中,提取减值准备总是在年末其他各项操作之后最后进行的。根据指南中题意,被投资单位亏损严重,且已资不抵债,即净资产为负数,而权益法的实质是按持股比例享有被投资方的净资产,所以按正确的会计操作流程,此时投资单位账面价值已等于零,故不用再考虑“全额提取减值准备”。

(四)P401:“社会摊派款应从税后利润中列支或向摊派单位索回,职工休养支出应由职工福利费列支,这三项共虚增管理费用127 000元”

笔者认为,作为企业,其摊派款只能从“营业外支出”中列支,因为它是与生产经营无关的款项。税法在认证所得税时对此不作扣除,因为摊派款是与生产经营活动无关且本应可拒付的支出。但其却不属会计差错,因为企业确实已支付了摊派款。所以结合此题,对摊派款严格的说法是“虚增管理费用、少记营业外支出”。另外,新会计制度实行后,“从税后利润中列支”的说法已经不存在了,尽管从税法角度来说它是正确的。

(五)P413第16行:捐赠扣除限额=应纳税所得额+捐赠额)×3%)

严格来说,这只是一种粗略的算法。因为按企业所得税法的规定,对公益性救济性捐赠,在年应纳税所得额3%以内

的部分,准予扣除(金融保险企业扣除比例为1.5%)。而在计算出可扣的捐赠税前,你又不知道年应纳税所得额究竟是多少,所以难以准确认定。按财政部会计司关于执行《企业会计制度》和相关会计准则问题解答(三)的讲解,此题的正确做法是,设年应纳税所得额为X,则 $X=(\text{税前利润}+\text{其他调整项目}+\text{捐赠支出})-3\%X$ 。求出X后,再据此计算相应的扣除限额。

(六)P417倒数第2行:“不论采取何种交货方式,卖方都必须已经实际运出了货才算是形成了销售”

这句话说得有点绝对。根据收入准则,销售商品收入实现的标志第一条是“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方”,而非实物的转移。在某些情况下,即使实物未转移,销售也成立,如交款提货情形。购方已交纳货款,售方已开出提货单,货物未即时运出只是临时占用售货方仓库,这种情况下,销售也已成立。

(七)P418倒数第13行:“关联单位年

底偿还公司借款次年初再度借款”,《指南》答案认为不合法,理由是“年底这类借款并未真正偿还”

笔者认为,这种理由是不充分的。对关联企业间的借款,如果认定它不合法,只能从借款扰乱金融秩序角度等实质上认定,而不能从还款借款合同形式上认定。因为资金融通本身是合法的,那么资金再融通也应该是合法的。至于频率、次数的确定,则是企业的自由。审计人员对这种借新还旧的潜在目的,无从过问也问不清楚。

(八)P418倒数第8行:“将销售网点高价售关联企业次年再赎回”,《指南》答案认为不合法,理由是违反了“实质重于形式原则”

笔者认为,这种理由也是不充分的。此属关联企业间的售后回购。法律允许这种交易,但在会计处理上对其有很多限制,如不确认收入、回购价高于当初售价的在售购期间平均计入财务费用等,目的是防止上市公司通过售后回购人为

扩大利润。在市场经济交易方式日益多样化的今天,对一些别有用心心的交易,法律上虽不能禁止,但可通过较为严格的会计处理规定加以限制。

另还有几处也值得商榷,如P363页的案例七,用购置台灯来说明存货购入的内部控制,思路尽管不错,但一般来讲,出于重要性原则考虑,对于用于办公的小额购置费用,企业通常计入“管理费用”,而不需通过存货的收发核算。又如P391页第17行的举例,固定资产总额在某年度增加,计提折旧额却有所减少,这并非一定说明存在折旧错误,或是改变了折旧期限。变更了折旧方法等,因为企业在采用加速折旧方法时,由于折旧逐年递减,因而也会出现固定资产增加而折旧额减少的情况。P420页在确定土地使用权当年摊销期限时也理解有误,根据无形资产准则,“无形资产当月减少当月不摊”,故该例的摊销期限应为9个月。

(作者单位:河北省饶阳县审计局)

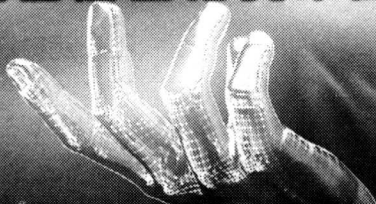
责任编辑 刘黎静

随着公司制改革步伐的加快,出现了许多国有资本控股,同时又有其他性质资本参股的有限公司。这种以国有资本控股的多元化持股公司的出现,为我们提出了许多新的研究课题,其中国有控股公司接受国家划拨资产,如何增加国有资本的问题,值得探讨。现以一案例对该问题予以说明。

[案例]XYZ公司原来是一个国有企业,经过公司制改革后,1997年底转为国有资本控股的多元化持股公司,股本为30 000万元,其中:国有资本占51%,为15 300万元;民营资本占25%,为7 500万元;外商资本占24%,为7 200万元。每年分红比例依次为51:25:24。经过5年的经营,2002年末净资产已达到83 000万元,其中资本公积为3 000万元。

2003年1月该公司根据政府有关部门的文件,接收了另一个国有企业(简称A企业)的全部国有资产12 000万元。根据文件的规定,将此部分国有资产转为

国有控股公司接受国家划拨资产 如何增加国有资本问题的探讨



□ 崔振军

国家资本金,同时增加长期投资12 000万元。该公司已按文件的有关规定进行验资,并办理了产权变动登记手续,财务处理上股本由30 000万元增至42 000万元。从股本的表面构成来计算股权比例,则国有股权比例高达65%,民营资本股权比例相应降为17.9%,外商资本股权

比例相应降为17.1%。

2003年4月该公司召开了董事会第三次会议。议题之一是讨论2002年度的利润分配方案,根据公司的经营业绩,2002年该公司拟派发5 000万元的股息。由于新增加的国有股权在2002年度之后,因此这部分新增国有股权不享有