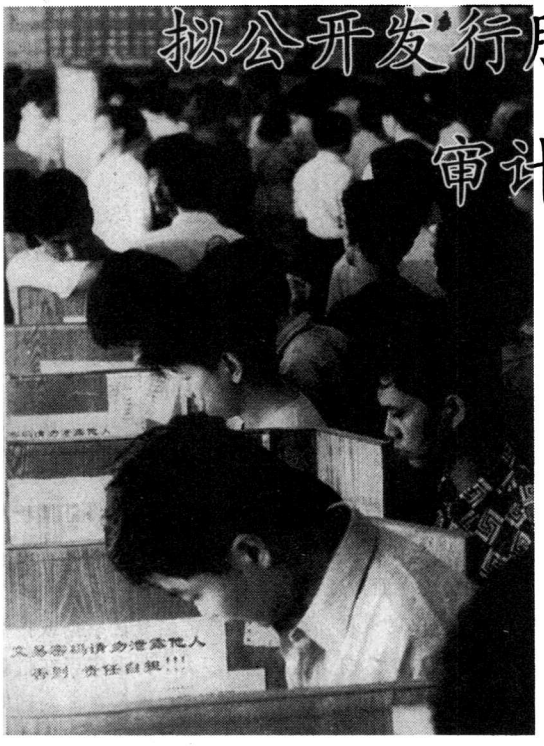

拟公开发行股票公司审计问题的连续调整

柳喜军　由同富

根据《股票发行与交易管理暂行条例》，股份有限公司申请公开发行股票，应当提供经会计师事务所审计的公司近三年或者成立以来的财务报告和由两名以上注册会计师及其所在的事务所签字、盖章的审计报告。而我国目前大部分公开发行股票的股份有限公司是由国有企业公司改建组成的，因而所提供的财务报告和审计报告是在国有企业会计报表的基础上，模拟股份有限公司三年来（或成立以来）的财务状况和经营成果编制而成的。注册会计师在实施审计中发现的以前年度需要调整的问题，目前尚无明文规定，笔者仅就此发表自己的一点看法。

笔者认为，在审计模拟股份有限公司的会计报表时，发现的以前年度需调整的会计事项，应在出现问题的当年会计报表中调整，并连续调整到改建前的最后一年，而不应单纯在最后一年“以前年度损益调整”科目中调整。因为若在最后一年“以前年度损益调整”科目调整，不能真实反映各年的财务状况和经营成果。这里所说的“调整”是只调表，不调帐，待股份有限公司公开发行股票成功后，再根据审计报告调整当年帐簿记录。

现举例作一具体说明：

假设 ABC 公司 1997 年 1 月份申请公开发行股票，注册会计师要对公司 1994－1996 年连续三年的会计报表进行审计。在审计中，发现 1994 年固定资产（办公楼）多提折旧 10 000 元，应作如下调整：

1. 1994 年：

借：累计折旧　10 000

　贷：管理费用　10 000

补提所得税 3 300 元（所得税率 33%）。

借：所得税　3 300

　贷：应交税金　3 300

1994 年利润及利润分配表中未分配利润增加 6 700 元（假设不作分配）。

2. 由于 1994 年利润及利润分配表中的未分配利润的数额就是 1995 年利润及利润分配表的年初未分配利润，所以以此为基础得出的年初未分配利润与调整后 1994 年利润及利润分配表中的期末未分配利润就存在差额。为了使本期利润及利润分配表中年初未分配利润的数额与调整 1994 年利润及利润分配表期末未分配利润的数额一致，则必须用 1994 年多提的折旧 10 000 元抵减所得税 3 300 元后的 6 700 元来调整 1995 年初未分配利润的数额。会计分录为：

A. 借：累计折旧　10 000

　贷：未分配利润　10 000

B. 借：未分配利润　3 300

　贷：应交税金　3 300

也可将上述两个分录合并为

借：累计折旧　10 000

　贷：未分配利润　6 700

　　应交税金　3 300

3. 1996 年调整分录同 1995 年。

公开发行股票成功后，再在 1996 年帐簿上作相应调整。

责任编辑　宋军玲

中国财政杂志社