

破产清算审计研究

莫继华

(重庆华西会计师事务所有限公司, 重庆 400000)

摘要:破产清算审计指的是注册会计师对已经裁定为破产清算债务人当前的资产情况以及资产分配过程与结果实施审计。在审计过程中,需严格遵守《企业破产法》等相关法律要求。文章就破产清算概念、破产清算审计具体特征、破产清算审计现存问题、破产清算审计重要关注点、破产清算审计建议进行论述与分析。

关键词:破产清算审计;债务人;债权人

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2021.11.002

1 引言

破产清算审计整体过程是在破产企业特殊经营状态下进行的审计工作,有着一定的特殊性,因此需要审计人员能够积极转变自身的审计观念,按照国家与行业的相关标准来推进对应的审计工作,并合理分析当前阶段审计工作中出现的系列问题,在自身进行审计时进行有效的避免与处理。

2 破产清算概念

管理人在接管债务人后,按照《企业破产法》的相关规定,需提供对应的财务报告,而管理人则会委托注册会计师审计债务人当前的财务情况以及资产分配过程与结果,按照法律要求对破产清算会计信息实施再确认的整体监督流程。以此来公正、客观的维护债权人与债务人的合法利益。注册会计师在进行破产清算审计时,需严格遵守《中国注册会计师执业准则》《企业破产法》以及对应的司法解释进行系列的破产清算。

3 破产清算审计具体特征

参考《企业会计准则》发现,企业核算以货币计量、会计分期、持续经营、会计主体四个假设为基础,但是破产企业完全打破了这四项假设。财政部在2016年颁布《企业破产清算有关会计处理规定》,要求对被裁定为破产的企业应按照该规定展开对应的会计处理,而注册会计师则需遵循《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》进行对应的审计工作。当前阶段破产清算审计有着以下特征:

3.1 审计对象特殊

破产清算企业不具备持续经营假设以及会计分期,从破产日起直到财产完成分配之日为止是企业破产核算期限。故而其核算特殊性,一般不会按照正常的企业会计准则进行对应的核算工作。因此破产清算审计亦不会按照正常形式的财务报表审计形式展开审计,更多的是关注破产企业资产负债的准确性、合法性与真实性^[1]。

3.2 审计全面

破产清算审计并非是对资产负债满足会计准则与否展开审计,核心任务是确认企业的账面清算净值。故而就资产负债来说,审计人员通常会展开全面审计,以此来维护债务人与债权人的合法权益^[2]。

3.3 审计目标

破产清算审计具体目标主要是保障破产日财务现状的正确性、合法性与真实性,以此来保证债务与债权人的合法权益。

4 破产清算审计现存问题

4.1 对于会计核算准确性的过度关注

一些审计人员在进行破产审计工作时,会按照常态下的财务报表审计方式展开,并遵循风险导向审计原则完成抽样审计,但是破产清算审计的目的与依据与一般形式的财务报表审计有着本质的不同,重点工作应在放在负债与资产的正确性、合法性与真实性,而会计核算本身正确性却并非应是关注重点。对资产价值进行明确与认定应依靠新型评估测算实现,故而在进行审计时,应当全面落实与检查负债与资产,而对长期待摊费用摊销、在建工程转固、固定资产折旧等则不需过于关注。

4.2 审计期间未固定、防止过度审计

破产清算审计在签订合约时,审计内容一般为破产企业某一日截止前的财务情况审计,这是某一时点具体的资产负债状况审计。故而在审计时,部分审计人员为提升审计的真实性,很多时候会选择将审计范围延伸至其最开始发生的时间。经过系列的查询工作,发现很多破产企业的账目及其混乱,很难在短时间内实现对其真实内容的清除,特别是债务债权的发生,因此很多时候的延伸只是单纯的浪费对应的审计资源,而起不到丝毫的效果^[3]。

4.3 没有遵循破产清算会计准则进行附表披露

管理人委托相关会计事务所展开破产清算审计,主要目的是了解直至破产日,破产企业的账面净资产,或者该企业是否有破产法重点关注的事项。故而清算审计报告时可选择详式审计报告,如此可将破产清算企业账面现存的部分状况进行细致披露,便于管理人做出科学的判断。然而部分审计人员在出具细致的报告时,其附表仍旧是平常应用的会计准则报表,导致管理人难以以清算账面清算净值。

5 破产清算审计重要关注点

因破产清算审计本身的特殊性,注册会计师在进行审计时需突破传统形式的审计思维,摒弃不切适宜的审计手段,重点落实一些检查设计工具与询问审计工具。以下按照资产、负债性质的不同,阐述其在审计时的核心关注点。

5.1 资产

5.1.1 货币资金

注册会计师借助亲自打印破产企业银行对账单进行银行存款余额确认,然后分析银行对账单明确账面金额。与此同时,注册会计师去银行办理银行流水时,以3年流水为宜。按照《企业破产法》相关规定,法院受理破产申请前一年内,关系到的债务人财产,管理人可向法院提出申请进行撤销,企业在出现破产迹象时,债务人会尽最大努力保持其经营,这种状况下延长两年才可更为清晰的明确其资金走向,借助银行流水查阅来明确其资金流向,还可判断其银行账户信息的完整程度,借助资金流水检查可判断是否需按照具体的要求延伸至另外的单位来核实^[4]。

5.1.2 债权

就债权来说,通过审计需落实各户单位的金额、账龄、款项性质。在执行审计时,需进行全面分析,这样做的原因,一是核查账面记录的标准性与正确性,二是重新确认债权。结合民法阐述的诉讼时效,可分债权账龄为三年及以上,进行回函确认金额,账龄调整时可规范在三年以内。而一些三年以上的债权,应当与管理人、破产企业讨论收回其机率的大小,且审计人员在调整时需遵循管理出具证明进行,否则三年以上的债权只能按照全额计提坏账准备处理。

5.1.3 实物资产

破产企业在步入非正常经营状态后,多数情况下账面资产已经难以有效匹配实有资产,对于汽车、房屋等系列机构登记资产,在审计过程中,除了检查其本身的产权证原件外,还需前往对应部分函证,以此来落实对应事物的真实产权归属。此外还需实地检查,将一些资产现状落实,对于一些生物性资产、固定资产、存货等,需全面

盘点实际情况,其中可直接落实差异原因的,可直接综合盘点结果实施调整,对于难以落实其具体差异原因的,在进行调整前还应与管理人进行协商,并让管理人进行处理说明。对于资产折旧本身的正确性,无需特意关注,也不需进行调整,只要落实其具体数量、使用情况、资产现状即可,因相关资产管理人会重新评估进而明确其真实价值^①。

5.1.4 无形资产

无形资产类型不同,应当对其区别对待,审计人员的主要工作是落实其真实存在与否,至于其真实价值需评估方可明确。同理,一些无形资产摊销正确与否亦不需过于关注。

5.1.5 费用性资产

费用性资产是指当时发生时属于费用情况,其可进行费用摊销,比如递延所得税资产、长期待摊费用,在进行设计时,将其全部调整为具体的费用。

5.1.6 账外资产

账外资金指企业所拥有,但没有在财务账上反映,使得企业无法实施有效监督,容易流失的资产。账外资产的存在具有周期循环性。一般情况讲当企业的账外资产足够多时,造成实际经营规模与账目反映情况相距甚远,此时,企业有可能采取再次注资等其它合法的形式将账外资产转为账内资产,所以账外资产的存在具有一定的时限性。同时,一些企业如重复以往的偷税行为,则会又出现新的账外资产。但是,任何企业也不可能对账外资产做到及时处置以转入账内资产,由此产生账外资产的周期性。

5.2 负债

负债大都是经管理人公示债权来确认,但是一些账面记录部分,还需审计人员检查落实后进行如实披露。对于职工债权,需参考其社保查询函证来披露与调整;对于税金,需参考其税务局查询函证来披露与调整;对于金融债权,需通过银行查询系统将企业没有偿还的借款进行落实,并按质押、担保、抵押性质将对应的受限资产落实。综合企业破产法系列规定。需关注的是破产申请前一年内是否对未进行财产担保的债务提供担保,并关注破产企业在破产申请前六个月内对债务的清偿状况。对于很多非债务性科目,比如递延所得税负债、递延收益,在进行审计时,需按照其具体情况调整为冲减费用或者收入费用。

5.3 权益

按照《企业破产法规定》所述,出资人未履行出资义务,管理人有权要求出资人按照合同要求缴纳对应的出资款项,且不会受到出资期限的限制。故而在进行权益审计时需注意破产企业各项资产是否到位。对于所有的非货币性资产,需细致审核其评估报告,发现

其存在的问题需及时披露。

6 破产清算审计建议

6.1 关注资产负债正确性、合法性、真实性

破产财务状况正确性、合法性、真实性是利益各方共同关注的重点内容,因会计计量本身的历史成本,债权人在此过程中会多加关注债权回收的可能性,因此在确认资产价值时多是通过评估来实现,而审计人员的具体工作则多为关注资产存在与否、账面记录真实是否、可使用与否等。

6.2 明确审计期间范围

就破产清算审计期间来说,审计人员需结合公司法、企业破产法的相关规定进行,关注该企业在一年内进行交易的合理性,以及是否满足市场规则等。对于债务、债权,则应重点关注其本身的账龄,按照其真实发生交易时间进行确认,将一些没有依据的调账原因剔除。

6.3 调整附表为清算资产负债表

国家在2016年颁布《企业破产清算有关会计处理规定》,并要求企业在进行破产清算时需严格按照其中的规定展开对应的核算工作,但是为了清理出其中的账面清算价值,亦为了简化后续核算,审计人员需调整附表为清算资产负债表。

7 结束语

综述,文章从数个方面细致讨论了破产清算审计,发掘了其潜在的数项问题,并提出了相关的建议,其对于破产清算审计工作的优化与完善有着一定的促进作用,期望为后续的相关研究工作提供对应的参考。

参考文献

- [1]程萍.企业破产清算中的内部控制探讨[J].法制博览,2020,No.823(35):53-54.
- [2]陈优蓉.企业财务清算期间会计实务与税务审计工作分析[J].中国市场,2020,No.1032(05):152+154.
- [3]王美元.关于破产清算会计若干问题的思考[J].财会学习,2020,No.250(05):135-136.
- [4]张萍.企业破产清算中存在的财务问题及对策[J].上海商业,2020,No.494(04):68-70.
- [5]黄建文,沈乐洋.企业财务清算过程中的会计实务与税务审计工作研究[J].现代商业,2020,No.556(03):172-173.

作者简介:莫继华(1978,2-),男,籍贯:重庆九龙坡,现有职称:中级会计师,本科,工作单位:重庆华西会计师事务所有限公司,研究方向:破产审计。