

对《会计分录与审计分录应用比较》一文的商榷

李敏

(河北衡水职业技术学院经济管理系, 河北衡水 053000)

【摘要】 本文从四个方面对《财会月刊》2014年7月第13期《会计分录与审计分录应用比较》一文的部分观点提出了疑问,并针对疑问提出了个人意见。

【关键词】 调整分录; 会计; 审计

《财会月刊》2014年第13期刊登了关八一同志的文章《会计分录与审计分录应用比较》(以下简称“关文”),笔者认为此文中的观点还有深入探讨的空间,从四个方面对文中的部分观点提出了疑问,并针对疑问提出了更正意见,愿与关老师及同行商榷。

一、“关文”中的主要观点

第一,探讨了会计分录与审计分录存在联系与区别。两者的主要联系是,二者的编制都是建立在复式记账基础上的借贷记账法,都遵循借贷记账法的规则。区别是会计分录与审计分录编制的出发点不同。会计分录的编制是正向的,编制的法律依据是会计准则。审计分录的编制是逆向的,其编制的法律依据是审计准则。

第二,分析了会计分录与审计分录应用比较。

受限于非关联交易信息的获取以及可比性分析的科学性、合理性等因素,确定符合独立交易原则的成本加成率不是一件简单的事。但至少要在对本集团关联交易进行了符合法律规定的可比性分析之后,有理有据地确定成本加成率,不能以所谓的“国际惯例”来确定成本加成率。

2. 成本加成法下确保完全成本加成率和成本加成率保持一致。有的税务机关在审阅企业递交的转让定价同期资料后,对选用成本加成法的关联交易服务商提出了“完全成本加成率不得低于成本加成率”的要求。显然,企业存在着就完全成本加成率低于成本加成率的利润部分进行特别纳税调整的税务风险。这其实也是税务机关变相地在规范关联交易服务商的成本加成基础,使其趋于完全成本,要求成本加成的基础中要剔除掉财务费用、其他业务支出和营业外支出等费用和支出。为了规避以上风险,企业要权衡利弊,确保完全成本加成率和成本加成率保持一致。

在关联交易收入不能免除主营业务税金及附加的情况下,要向税务机关解释清楚因存在主营业务税金及附

二、值得商榷之处

1. 商榷观点一:“关文”认为,审计分录的编制,对于没有问题的会计业务不需要调整,有问题的会计账务采取比较的方法,在原会计分录的基础上对问题账户进行调整,一般通过借贷方向进行调整,冲掉错误的账户和金额,补充正确的账户和金额,最终形成一组没有必然内在联系的分录。

笔者认为:“关文”中所谈到的审计分录,实际上是审计调整分录。审计调整分录是注册会计师把在审计过程中发现的重大错报、漏报或是汇总的错报、漏报,在综合考虑审计风险和重要性水平的基础上,为使被审计单位在年末对外公布的会计报表符合合法性、公允性等的要求而编制的,其调整的科目一般使用报表的项目名称,而

加而导致完全成本加成率和成本加成率不一致的原因,取得税务机关的理解和认同。

3. 非成本加成法下需要事前管控好完全成本加成率的变动。对关联交易不是采用成本加成法作为转让定价方法的企业来说,如同期资料中使用到完全成本加成率作为利润水平指标的话,一定要仔细研究完全成本加成率的计算过程和影响因素,通过对主营业务收入、主营业务成本及管理费用和销售费用的控制和安排,强化事前对完全成本加成率变动的管控,做到稳定甚至不断提高完全成本加成率水平。当然,也不能人为地操纵完全成本加成率的高低。

主要参考文献

苏晓鲁,姜跃生.跨国企业与税务机关转让定价指南[M].北京:中国税务出版社,2006.

财政部,国家税务总局.特别纳税调整实施办法(试行).国税发[2009]2号,2009-01-08.

韩俊华,干胜道.成本加成定价法评介[J].财会月刊,2012(22).

不是账户名称。这是审计调整分录与会计调整分录最大的区别。

例如对“坏账准备”科目的调整要通过“应收账款”来完成,又如对“原材料”、“库存商品”科目等反映存货的错误,要通过“存货”项目来调整。按照“关文”的观点是在原有会计分录的基础上进行的调整,换句话说调整使用的账户是原错误的账户,如果是“原材料”的错误,还通过“原材料”来调整,如果是“坏账准备”的错误,还通过“坏账准备”来调整,这显然混淆了会计调整分录与审计调整分录的界限。

2. 商榷观点二:“关文”为说明问题,在审计分录的编制部分,举出了一道例题。原例题如下:

三得利公司2012年12月20日向虹彩公司售出一批商品,开出的增值税专用发票上注明价款1 000万元,增值税额为170万元,该批商品成本800万元,12月20日发出商品,并于当天收到全部价款。协议约定虹彩公司于2013年3月20日前有权退回商品,三得利公司无法合理估计该批商品的退货率。2012年12月20日发出商品时,三得利公司做出如下会计处理(单位为万元):

借:银行存款	1 170
贷:主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170
借:主营业务成本	800
贷:库存商品	800

请问:你能否同意三得利公司的做法,说明理由。如果不同意,请编制审计调整分录。

“关文”认为该业务不符合收入的确认条件,不能确认为收入,提供的审计调整分录为:

借:主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170
贷:预收账款	1 170
借:发出商品	800
贷:主营业务成本	800

笔者认为,根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,对于附有销售退回条件的商品销售,如果企业根据以往的经验能够合理估计退回可能性并确认与退货相关负债的,通常应以商品发出时确认收入。如果企业不能合理估计退货可能性的,通常应在售出的商品退货期满时确认收入。所以该项业务不能确认为收入。但由于增值税专用发票已开具,货款已收,所以12月20日发出商品时会计分录为:

借:银行存款	1 170
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	170
预收账款	1 000
借:发出商品	800
贷:库存商品	800

三得利公司多确认了1 000万元的收入和800万元的成本。则注册会计师应编制的审计调整分录为:

借:营业收入	1 000
贷:预收账款	1 000
借:存货	800
贷:营业成本	800

3. 商榷观点三:审计调整分录与对应的原问题分录合并后即正确的会计分录。

笔者认为:审计调整分录与对应的原问题分录合并后未必是正确的会计分录,审计调整分录所调整的对象直接针对存在错报的财务报表项目,如“存货”、“未分配利润”等项目时,而该项目并不是会计科目,合并之后无法达到抵销的效果。下面仍以上题为例。

三得利公司原编制分录为:

借:银行存款	1 170
贷:主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170
借:主营业务成本	800
贷:库存商品	800

更正后的审计调整分录为:

借:营业收入	1 000
贷:预收账款	1 000
借:存货	800
贷:营业成本	800

合并后:

借:银行存款	1 170
营业收入	1 000
贷:主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170
预收账款	1 000
借:主营业务成本	800
存货	800
贷:库存商品	800
营业成本	800

4. 商榷观点四:审计分录的作用在于矫正原来不合理的会计分录。

笔者认为:审计调整的目的是为了使被审计单位的财务报表经过调整后符合企业会计准则和相关会计制度的规定,在所有重大方面公允地反映被审单位的财务状况、经营成果和现金流量。换句话说,审计分录的作用在于调表,而非调账。“关文”中所说“矫正原来不合理的会计分录”,笔者认为会计调整分录的作用,是被审单位会计的责任,而非审计调整分录的作用,更非审计人员的责任。

主要参考文献

关八一.会计分录与审计分录应用比较[J].财会月刊,2014(13).