

破产清算审计是经法院裁定企业正式进入破产程序后所进行的审计。破产清算审计报告是破产管理人对破产企业财产调查的重要依据。但企业走向破产,其原因多种多样,错综复杂,注册会计师及审计人员依法对破产企业进行审计,存在破产企业环境复杂、破产企业会计信息失真等影响破产企业审计结果的审计风险。针对破产审计的复杂性、风险性,为有效防止审计风险带来的影响,本文结合以往审计经验,对企业破产审计风险及其应对策略展开了探讨。

1、评估破产企业整体舞弊风险点

注册会计师应充分认识破产审计是一种高风险审计,首先,应充分了解破产企业面临破产的主要原因及相关背景、了解破产企业行业风险、主要资金来源和可能存在重大舞弊风险的领域,避免盲目从现有审计资料中获取不可靠的审计证据,得出南辕北辙的审计结论。

2、评估破产企业财务资料的完整性和核算规范性

破产企业通常伴随内部管理不善、财务资料不完整、会计核算不规范、资产负债账表不实、账实不符等情况,审计证据不易取得等问题,在此情况下,注册会计师应评估会计报表、会计账册和凭证、重要经济合同和协议缺失带来的审计风险,必要时在审计报告中予以披露,以降低审计风险。

同时,建议充分利用现有资源开展审计,加大实质性程序检查力度,用详查代替抽查,遇到无法实施审计程序、无法查清的重大疑点和交易事项,应向破产管理人汇报,通过其他途径仍不能取得审计证据的,应当在审计报告中充分披露。

3、实质性审计程序审计要点及注意事项

(一) 审计基准日的确定

审计基准日一般为人民法院破产裁定日。

（二）审计要点

破产企业最为显著的特征是企业持续经营的终止。在进行企业破产审计时，对截止破产日的会计各要素在审计确认和计量时，应考虑非持续经营原则。因此在对破产企业会计报表各项目审计时，应进行以下处理：

- 1、对“货币资金”科目，审计人员可核对银行流水等调整未入账、差错入账等事项进行财务调整，对已核对出的未入账银行流水，审计人员无法核实资金往来性质的，应向管理人汇报，征求进一步处理意见。审计人员可通过向银行发询证函，确认是否存在资金冻结等账外信息。现金最终要以经盘点核实的实有数列示。但由于破产企业可能存在现金科目核算时，老板个人和企业资金混用不分，会造成现金不实，老板个人往来不实的情况，对公私不分资金混用的情况，建议向管理人汇报后征求进一步处理意见。
- 2、对属于遵循配比原则列示在帐面的“待摊费用”、“预提费用”、“递延资产”等科目余额，应全额冲减当期损益，帐面上不再保留余款。
- 3、对审计查出和原挂帐尚未处理的“待处理流动资产损益”、“待处理固定资产损益”科目余额，应根据其具体内容，提出核销建议及时处理，不再保留余款。
- 4、对“应税税费”、“应付工资”、“应付福利费”等科目余额，应按经核实截止破产清算日的实际欠付数列支。如与原帐面数有差异的，应予以审计调整。
- 5、对破产企业的“应付账款”和“其他应付款”等科目。由于破产会计核算不规范，审计人员除了通过详查确认账面金额，一般不发函询证，以免不必要的债务纠纷，同时应结合债权申报最终确认破产企业的债务情况。
- 6、对“应收账款、应付账款、存货、收入、成本”等科目，审计人员首先应通过收入、成本趋势分析、与企业电费、运费是否呈反向趋势，从而分析是否存在虚增收入、虚列成本的情况。
- 7、对“实收资本、资本公积、盈余公积”等所有者权益科目审计，审计人员应结合往来账款的审计，识别是否存在抽逃注册资本的情况。理清资本公积和盈余公积形成原因及其合理性、合规性。规避破产企业虚增存货、虚增往来款来调整财务报表的重大舞弊风险。

8、对破产企业财产的认定审计中应注意，按照有关规定，对破产企业非破产财产，应在破产企业资产负债确认时，予以审计剥离，其中包括：

- (1) 破产企业以划拨方式取得的国有土地使用权。
- (2) 已作为担保物的财产不属于破产财产，但担保物的价款超过其所担保的债务数额的，超过部分属于破产财产。
- (3) 破产企业的职工住房进行房改给个人的，不属于企业破产财产。
- (4) 存放在破产企业的外单位及个人资产。

(三) 审计注意事项

在企业破产审计中，按照 2007 年 6 月 1 日起施行的《中华人民共和国企业破产法》的规定，审计人员应关注以下事项：

- 1、应关注人民法院受理破产申请前一年内，破产企业处理财产的下列行为：①无偿转让财产的，②以明显不合理的价格进行交易的，③对没有财产担保的债务提供财产担保的，④对未到期的债务提前清偿的，⑤放弃债权的。
- 2、应关注人民法院受理破产申请前六个月内，破产企业因不能清偿到期债务，并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的，仍对个别债权人进行清偿的行为(个别清偿使债务人受益的除外)。
- 3、应关注破产企业为躲避债务而隐匿、转移财产，以及虚构债务或者承认不真实的债务的行为。
- 4、应关注人民法院受理破产申请后，破产企业的出资人尚未完全履行出资义务的行为。
- 5、应关注破产企业的董事、监事和高级管理人员利用职权从企业获取的非正常收入和侵占企业财产的行为。

总之，对破产企业的审计工作，是一项政策性强、社会各方面普遍关注的工作。破产企业审计规避风险的有效手段包括查证破产企业的账表舞弊行为和还原破产企业失真的会计信息、评价破产企业的经营能力和发现破产企业的重大弊端，

正确评价破产企业在财务管理上是否遵纪守法，同时提高破产企业审计人员的综合素质。审计人员只有不断学习，扎实工作，才能圆满完成审计任务。