

# 项目十三 审计差异调整

## 任务二 编制审计差异调节表

### 一、编制审计差异的步骤

**【审计程序】**在完成按业务循环和财务报表项目的审计程序后，审计项目组成员需要编制审计差异调整表进行汇总，如何运用审计重要性原则来进一步划分审计过程中发现的核算错误，是正确编制审计差异调整表的关键。具体调整步骤如下：

#### （1）确定审计差异的种类

1. 对于单笔核算错误超过所涉及财务报表项目（或账项）层次重要性水平的，应视为建议调整的不符事项。
2. 对于单笔核算错误低于所涉及财务报表项目（或账项）层次重要性水平，但性质重要的，例如涉及舞弊与违法行为的、影响收益趋势的核算错误等，也应视为建议调整的不符事项。
3. 对于单笔核算错误低于所涉及财务报表项目（或账项）层次重要性水平，并且性质也不重要的，应视为不建议调整的不符事项。但当若干笔同类型不建议调整的不符事项汇总差异数超过财务报表项目（或账项）层次重要性水平时，应从中选取几笔转为建议调整的不符事项，使未调整不符事项汇总金额降至项目层重要性水平之下。

#### （二）与被审计单位管理层沟通，取得同意调整的书面文件

审计项目组在最终确定了建议调整的不符事项和重分类错误后，应以书面方式及时与被审计单位管理层沟通，征求被审计单位对需要调整财务报表事项的意见。若被审计单位予以采纳，应取得被审计单位同意调整的书面确认；若被审计单位不予采纳，应分析原因，同时将此项审计差异调整和不建议调整不符事项一起汇总到未更正错报汇总表中。并根据未调整不符事项的重要程度，确定是否在审计报告中予以反映，以及如何反映。

#### （3）汇总审计差异

经过与管理层沟通后，审计人员可以将审计差异分别汇总到账项调整分录汇总表、重分类调整分录汇总表和未更正错报汇总表

#### （四）编制试算平衡表

试算平衡表是审计人员在被审计单位提供未审财务报表的基础上，考虑调整分录、重分类分录等内容以确定已审数与报表披露数的表式。在手工编制试算平衡表时，可以先按财务报表项目设置“丁”字账户，区别调整分录和充分类分录分别进行汇总，然后按报表项目将汇总后的借方、贷方发生额分别过入试算平衡表中的“调整金额”和“重分类调整”栏内。

在编制完试算平衡表后，应注意核对相应的勾稽关系。例如，资产负债表试算平衡表左边的“期末未审数”列合计数、“期末审定数”列合计数应分别等于其右边相应各列合计数；资产负债表试算平衡表左边的“账项调整”列中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“账项调整”列中的贷方合计数与借方合计数之差；资产负债表试算平衡表左边的“重分类调整”列中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“重分类调整”列中的贷方合计数与借方合计数之差。

### 二、汇总审计差异实务

**【情境引入 1】**衡信会计师事务所项目组成员于2014年2月25日完成了对东方机床股份有限公司2013年度财务报表的外勤审计工作，将所编写的工作底稿交给项目经理李志强。李志强于2月28日复核完成工作底稿后，就发现的问题及时与东方公司的管理层进行了沟通，告知本次审计共发现12处

错报。其中需要调整的审计差异有12处。东方公司管理层的意见是：除了“2013年12月31日销售普通车床、刻模铣床，属于提前确认收入 563 000 元”和“购买鞍山钢铁公司的圆钢，两笔应付账款合计 299 520 元”拒绝调整外，其他问题均同意调整，并且书面确认。据此李志强编制了审计差异汇总表，如表13-4、13-5、13-6所示。

项目经理李志强按照以下四个步骤汇总审计差异

**(1) 确定审计差异的种类**

在审计计划阶段，审计项目组成员确定东方公司报表层次和账户层次重要性水平。

(1) 确定的报表层次的重要性水平为16万元。

(2) 确定账户层次的重要性水平。报表各项目的可容忍错报不超过报表层次重要性水平的60%。本案例中，可涉及的账户层次的重要性水平如表13-2、13-3所示。

**表 13-2 资产负债表各账户层次重要性水平 单位：元**

资产	可容忍错报	负债及所有者权益	可容忍错报
货币资金	5 000	应付账款	20 000
应收账款	30 000	应付职工薪酬	10 000
其他应收款	20 000	应交税费	5 000
存货	80 000	预收账款	20 000
固定资产	30 000	未分配利润	40 000
<b>合计</b>		<b>合计</b>	

**表 14-3 利润表各账户层次重要性水平 单位：元**

	可容忍错报		可容忍错报
营业收入	80 000	管理费用	20 000
营业成本	30 000	销售费用	30 000
		所得税	20 000
<b>合计</b>		<b>合计</b>	

项目经理李志强运用重要性水平的原则，将审计差异的错报和舞弊与涉及的认定层次重要性水平比较，请代项目经理李志强回答本案例中提出的问题。汇总如下：

**【实战演练 1】**

(1) 在营业收入审计中，东方公司2012年12月31日销售给黄海机电公司的普通车床、刻模铣床，属于提前确认收入。即在2012年度报表数中应包括其影响而实际上未包括，同时结转成本 316 000 元。审计人员要求东方公司冲减该笔营业收入和成本。根据相关信息，编制会计分录如下。

借：营业收入——主营业务收入（普通车床、刻模铣床） 563 000  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 95 710  
 贷：应收账款——黄海机电公司 658 710  
 借：存货——库存商品 316 000  
 贷：营业成本——主营业务成本 316 000

(2) 在应收账款审计中，虚构对鞍山机电公司的普通车床销货款，虚增应收账款 253 000 元和主营业务收入 216 239.32元，同时虚转成本 120 000 元。审计人员要求东方公司做如下调整分录，冲减该笔营业收入和营业成本。

借：营业收入——主营业务收入 216 239.32  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 36 760.68  
 贷：应收账款——鞍山机电公司 253 000  
 借：存货——库存商品 120 000  
 贷：营业成本——主营业务成本 120 000

**问题：**上述两笔业务成本的调整分录中，为什么使用“存货”而不是“库存商品”？上述两

笔业务的调整分录属于哪一类审计差异？

(3) 在应收账款审计中，大连起重机械公司的货款 123 000 已被出纳挪用，审计人员应要求东方公司做如下调整分录。

借：其他应收款——出纳 ×× 123 000  
贷：应收账款——大连起重公司 123 000

**问题：**该笔调整分录属于哪一类审计差异？

(4) 在应收账款审计中，应收郑州宏基和太原嘉禾公司的销货款，其明细账出现贷方余额 257 200 元，审计人员应要求东方公司做重分类调整分录。

借：应收账款 257 200  
贷：预收账款——嘉禾和宏基公司 257 200

(5) 在应付账款审计中，应付本溪凤翔公司购货款，其明细账出现借方余额 10 000 元，审计人员应要求东方公司做重分类调整分录。

借：预付账款——凤翔公司 10 000  
贷：应付账款 10 000

**说明：**重分类错误不分金额大小均要求东方公司据此调整。

(6) 在应付账款审计中，首先，发现 2012 年 11 月底购买鞍山钢铁公司的圆钢验收入库单，但是追查至相应的记账凭证和应付账款明细账中并未登记该笔业务。其次结合存货监盘中发现 2012 年年末从鞍山钢铁公司购入的圆钢已经到货，但由于未收到发票，期末应付账款未及时入账。上述两笔业务合计，审计人员要求东方公司做如下调整分录。

借：存货——圆钢 256 000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 43 520  
贷：应付账款——鞍钢 299 520

**问题：**该笔调整分录属于哪一类审计差异？

(7) 在固定资产的审计中，本年度新增的固定资产中，实属管理用办公楼装修装潢的费用支出 20 万元结转，计入了固定资产的价值。审计人员应提请东方公司将 20 万元计入长期待摊费用并按其耐用年限分期摊销。审计人员要求东方公司作如下调整分录：

第一步：将固定资产转入长期待摊费用。

借：长期待摊费用 200 000  
贷：固定资产——办公房 200 000

第二步：冲销已计提折旧。

借：固定资产——累计折旧（办公房） 10 000  
贷：管理费用 10 000

第三步：按 3 年有效期摊销，本会计期间按 3 个月计算。

借：管理费用 10 000  
贷：长期待摊费用 10 000

(8) 在固定资产及累计折旧审计中，办公用空调设备少计提 7 个月折旧费 140 000，审计人员提醒东方公司补提折旧。调整分录如下。

借：管理费用 140 000  
贷：固定资产——累计折旧（办公设备） 140 000

**问题：**固定资产及累计折旧的调整分录属于哪一类审计差异？

(9) 在货币资金审计中，审计人员在监盘库存现金时，发现有白条抵库 1 500 元，应及时入账、现金短款 2 600 元的情况，应由出纳赔偿。审计人员要求东方公司做如下调整分录。

借：其他应收款——赵东 1 500  
    ——出纳 ××× 2 600  
贷：货币资金——库存现金 4 100

**问题：**该笔调整分录属于哪一类审计差异？

(10) 在存货审计中, 审计人员郑海洋、李明监盘程序结束后, 发现盘亏周转材料—专用工具 120 把, 金额 5 400 元, 审计人员应要求东方公司做如下调整分录。

借: 管理费用 5 400  
 贷: 存货——周转材料 5 400

**问题:** 该笔调整分录属于哪一类审计差异?

(11) 在存货计价测试中, 审计人员郑海洋重新计算期末存货的计价准确性, 发现外购半成品轴承 D318, 按照先进先出法确定存货的期末余额错误, 使得该企业少转成本, 多计结存 8 200 元。审计人员要求东方公司做如下调整分录。

借: 存货——产成品 8 200  
 贷: 存货——原材料 8 200  
 借: 营业成本——主营业务成本 8 200  
 贷: 存货——产成品 8 200

**问题:** 该笔调整分录属于哪一类审计差异?

(12) 在应付职工薪酬中, 审计人员郑海洋、李明在对东方公司 2012 年度的应付职工薪酬进行审计时, 发现膳食科炊事员工薪计入营业外支出。审计人员应要求东方公司作如下调整分录:

借: 管理费用 2 600  
 贷: 营业外支出 2 600

**问题:** 该笔调整分录属于哪一类审计差异?

### (二) 与被审计单位管理层沟通, 取得同意调整的书面文件

**【情境引入 2】** 项目经理李志强经与东方公司管理层沟通, 东方公司同意调整部分事项, 对于事项 1 和事项 6: 销售给黄海机电公司普通车床和刻模铣床货款, 属于跨期收入; 购买鞍山钢铁公司的圆钢, 应付账款不入账, 东方公司均拒绝调整。对于事项 10、11、12, 即盘亏周转材料、存货计价错误、炊事人员工薪计入营业外收入错误, 由于所涉及金额小, 均属李志强未建议调整的事项。项目经理李志强决定据此编制审计差异调整表。

### (三) 编制审计差异调整表

**【实战演练 2】** 对于上述审计差异, 项目经理李志强根据东方公司的反馈信息, 分别编制了审计差异汇总表, 请根据表 13-3 填制结果, 代项目经理完成表 13-4、13-5 的填写。

表 13-3 账项调整分录汇总表

被审计单位: <u>东方机床有限责任公司</u>	索引号: <u>EA -1</u>
项目: <u>账项调整分录汇总表</u>	财务报表截止日 / 期间: <u>2013 年 12 月</u>
编制: <u>李志强</u>	<u>31 日</u>
日期: <u>2014、2、27</u>	复核: <u>杨铭</u>
	日期: <u>2014、2、28</u>

序号	内容及说明	索引号	调整内容				影响资产负债表金额 +(-)	影响利润表 金额 +(-)
			借方项目	借方金额	贷方项目	贷方金额		
1	虚构应收鞍山机电公司的销货款		营业收入	216	应收账	253	- 253	- 216239.32
			应交税费	239.32	款	000	000	
				36				
				760.68				
			存货	120	营业成	120	+120	+120 000
				000	本	000	000	

2	被出纳挪用起重机械厂的销货款		其他应收款	123 000	应收账款	123 000		
3	将固定资产转入长期待摊费用		长期待摊费用	200 000	固定资产	200 000		
			固定资产	10 000	管理费用	10 000	+10 000	+10 000
			管理费用	10 000	长期待摊	10 000	-10 000	-10 000
4	少提空调折旧费		管理费用	140 000	固定资产	140 000	-140 000	-140 000
5	监盘库存现金白条抵库、短款		其他应收款	4 100	库存现金	4 100		

与被审计单位的沟通：

参加人员：

被审计单位：俞洪民（董事长）、王兴海（总经理）、高林（财务处长）

审计项目组：李志强（项目经理）张军、陈涛、李丽、郑海洋、张建华

被审计单位的意见：建议上述事项调整

结论：

是否同意上述审计调整：同意调整

被审计单位授权代表签字：俞洪民 日期：2013年2月28日

表 13-4 重分类调整分录汇总表

被审计单位： <u>东方机床有限责任公司</u>	索引号： <u>EB -2</u>
项目： <u>重分类调整分录汇总表</u>	财务报表截止日 / 期间： <u>2013年12月31日</u>
编制： <u>李志强</u>	复核： <u>杨铭</u>
日期： <u>2014、2、27</u>	日期： <u>2014、2、28</u>

序号	内容及说明	索引号	调整内容			
			借方项目	借方金额	贷方项目	贷方金额
1	应收账款明细账 贷方余额		应收账款	257 200	预收账款	257 200
2	应付账款明细账 借方余额		预付账款	10 000	应付账款	10 000

与被审计单位的沟通：

参加人员：

被审计单位：俞洪民（董事长）、王兴海（总经理）、高林（财务处长）

审计项目组：~~李志强（项目经理）张军、陈涛、李丽、郑海洋、张建华~~  
 被审计单位的意见：建议调整重分类报表项目应收账款和预收账款

结论：

是否同意上述审计调整：同意调整

被审计单位授权代表签字：俞洪民 日期：2014年2月28日

表 13-5 未更正错报汇总表

被审计单位：东方机床有限责任公司  
 项目：未更正错报汇总表  
 编制：李志强  
 日期：2014、2、27

索引号：ED -3  
 财务报表截止日 / 期间：2013年12月31日  
 复核：杨铭  
 日期：2014、2、28

序号	内容及说明	索引号	未调整内容				备注
			借方项目	借方金额	贷方项目	贷方金额	
1	销售给黄海机电公司货款属于跨期收入		营业收入 应交税费	563 000 95 710	应收账款	658 710	拒绝调整
			存货	316 000	营业成本	316 000	拒绝调整
2	购买鞍山钢铁公司的圆钢应付账款不入账		存货 / 圆钢 应交税费	256 000 43 520	应付账款	299 520	拒绝调整
3	炊事员工薪应计入管理费		管理费用	2 600	营业外支出	2 600	未建议调整
4	盘亏周转材料		管理费用	5 400	存货 / 周转材料	5 400	未建议调整
5	发出存货计价错报		存货 / 产成品	8200	存货 / 原材料	820 0	未建议调整
			营业成本	8200	存货	820 0	未建议调整

未更正错报的影响：

项目	金额	百分比	计划百分比
1. 总资产	_____	_____	_____
2. 净资产	_____	_____	_____
3. 销售收入	_____	_____	_____
4. 费用总额	_____	_____	_____
5. 毛利	_____	_____	_____
6. 净利润	_____	_____	_____

结论：

被审计单位授权代表签字：\_\_\_\_\_ 日期：\_\_\_\_\_

#### （四）编制试算平衡表

**【审计程序】**试算平衡表是项目经理在被审计单位提供未审财务报表的基础上，仅考虑企业同意调整分录、重分类分录等内容。以确定已审数与报表披露数的表式。

案例中，东方公司共有九项需要调整的事项，但是，东方公司同意调整七项审计差异，拒绝调整两项审计错报，项目经理李志强将此问题汇总到“未更正错报汇总表”，并考虑了对审计报告的影响。具体实施步骤如下：

##### 1. 计算调整事项对所得税和利润的影响

**【情境引入 3】**项目经理在编制试算平衡表时，先对财务报表进行了审计，之后对所得税的汇算清缴进行重新计算。东方公司同意调整的事项（包括所得税的调整）如下。

（1）在应收账款审计中，虚构销售给鞍山机电公司216 239.32元普通车床的款项应冲减营业收入和营业成本。会计分录如下。

<b>调整 1：</b>	借：营业收入	216 239.32
	应交税费	36 760.68
	贷：应收账款	253 000

<b>调整 2：</b>	借：存货	120 000
	贷：营业成本	120 000

（2）在应收账款审计中，大连起重机械公司的货款123 000元已被出纳挪用。调整分录如下。

<b>调整 3：</b>	借：其他应收款	123 000
	贷：应收账款	123 000

（3）在应收账款审计中，其明细账出现贷方余额共计257 200元。重分类调整分录如下。

<b>调整 4：</b>	借：应收账款	257 200
	贷：预收账款	257 200

（4）在应付账款审计中，其明细账出现借方余额10 000元。重分类调整分录如下。

<b>调整 5：</b>	借：预付账款	10 000
	贷：应付账款	10 000

（5）在固定资产的审计中，计入固定资产20万元装修装饰费用，应计入长期待摊费用并按其耐用年限分期摊销。调整分录如下。

<b>调整 6：</b>	借：长期待摊费用	200 000
	贷：固定资产	200 000

冲销已计提折旧

<b>调整 7：</b>	借：固定资产——累计折旧	10 000
	贷：管理费用	10 000

按3个月摊销

<b>调整 8：</b>	借：管理费用	10 000
	贷：长期待摊费用	10 000

（6）在固定资产及累计折旧审计中，办公用空调设备少提7个月折旧费140 000元。

调整分录如下：

<b>调整 9：</b>	借：管理费用	140 000
	贷：固定资产——累计折旧（办公设备）	140 000

（7）在货币资金审计中，审计人员在监盘库存现金时，发现有白条抵库1 500元，应及时入账、现金短款2 600元的情况，应由出纳赔偿。审计人员要求东方公司做如下调整分录。

<b>调整 10：</b>	借：其他应收款——赵东	1 500
	——出纳 ×××	2 600
	贷：货币资金	4 100

（8）根据上述调整1~10，冲减多提企业所得税59 059.83（即236 239.32×25%）元。

<b>调整 11：</b>	借：应交税费——应交所得税	59 059.83
---------------	---------------	-----------

贷：所得税费用

59 059.83

## 2. 编制试算平衡表的工作底稿

**【实战演练 3】**请代项目经理李志强，根据上述东方公司调整事项，完成资产负债表试算平衡表和利润表试算平衡表工作底稿的填写。见表13-7、13-8所示。

表 13-7 资产负债表试算平衡表

被审计单位: 东方机床有限责任公司  
项目: 资产负债表试算平衡表  
编制: 李志强  
日期: 2014、2、27

索引号: ED -3  
财务报表截止日/期间: 2013年12月31日  
复核: 杨铭  
日期: 2014、2、28

---

项目	期末 未审数	账项调整		重分类调整		期末 审定数	项目	期末 未审数	账项调整		重分类调整		期末 审定数
		借方	贷方	借方	贷方				借方	贷方	借方	贷方	
货币资金	1 739 507.80		4 100			1 735 407.80	短期借款	971 708					971 708
交易性金融资产	274 000					274 000	交易性金融负 债						
应收票据	98 982					98 982	应付票据	40 000					40 000
应收账款	1 808 000		376 000	257 200		1 689 200	应付账款	862 000				10 000	872 000
预付款项	69 825			10 000			预收款项					257 200	257 200
应收利息	50 000					50 000	应付职工薪酬	174 373.50					174 373.50
应收股利	100 000					100 000	应交税费	286 225.59	95 820.51				190 405.08
其他应收款	4 000	127 100				131 100	应付利息	14 000					14 000
存货	3 435 894.69	120 000				3 555 894.69	应付股利	408 475.20					408 475.20
一年内到期的非 流动资产							其他应付款	77 005					77 005
其他流动资产							一年内到期的 非流动负债						
可供出售金融资 产							其他流动负债						
持有至到期投资	770 000					770 000	长期借款	914 800					914 800
长期应收款							应付债券	965 440					965 440
长期股权投资	265 200					265 200	长期应付款	193 500					193 500
投资性房地产							专项应付款						
固定资产	9 980 337.54	10000	340 000			9650337.54	预计负债	277 355					277 355
在建工程							递延所得税负 债						
工程物资							其他非流动负 债						
固定资产清理							实收资本	9 340 470					9 340 470
生产性生物资产							资本公积	658 300					658 300
油气资产							减：库存股						
无形资产	43 231.50					43 231.5	盈余公积	1 163 066.60					1 163 066.60
开发支出							未分配利润	2 419	366	189			2 242

表 13-8 利润表试算平衡表工作底稿

被审计单位： <u>东方机床有限责任公司</u>	索引号： <u>ED -3</u>
项目： <u>利润表试算平衡表</u>	财务报表截止日/期间： <u>2013年12月31日</u>
编制： <u>李志强</u>	复核： <u>杨铭</u>
日期： <u>2014、2、27</u>	日期： <u>2014、2、28</u>

项 目	审计前金额	调整金额		审定金额
		借方	贷方	
<b>一、营业收入</b>	<b>16 309 865.38</b>	<b>216 239.32</b>		<b>16 093 626.06</b>
减：营业成本	7 556 963.56		120 000	7 436 963.56
营业税金及附加	353 039.56			353 039.56
销售费用	318 355			318 355
管理费用	5 686 586.48	150 000	10 000	5 826 586.48
财务费用	279 718.60			279 718.60
资产减值损失	20 019.70			20 019.70
加：公允价值变动收益（损失以“—”号填列）	—12 000			—12 000
投资收益（损失以“—”号填列）	693 695			693 695
其中：对联营企业和合营企业的投资收益				
<b>二、营业利润（亏损以“—”号填列）</b>	<b>2 776 877.48</b>	<b>366239.32</b>	<b>130 000</b>	<b>2 540 638.16</b>
加：营业外收入	235 500.00			235 500.00
减：营业外支出	629 925.00			629 925.00
其中：非流动资产处置损失				
<b>三、利润总额（亏损总额“—”号填列）</b>	<b>2 382 452.48</b>	<b>366 239.32</b>	<b>130 000</b>	<b>2 146 213.16</b>
减：所得税费用	595 613.26		59 059.83	536 553.43
<b>四、净利润（净亏损以“—”号填列）</b>	<b>1 786 839.22</b>	<b>366 239.32</b>	<b>189 059.83</b>	<b>1 609 659.73</b>

需要说明以下几点：

1. 试算平衡表中的“期末未审数”列，应根据被审计单位提供的未审计财务报表填列。
2. 试算平衡表中的“账项调整”列，应根据经被审计单位同意的“账项调整分录汇总表”填列。
3. 试算平衡表中的“重分类调整”列，应根据经被审计单位同意的“重分类调整分录汇总表”填列。
4. 在编制完试算平衡表后，应注意核对相应的勾稽关系。例如，资产负债表试算平衡表左边的“期末未审数”列合计数、“期末审定数”列合计数应分别等于其右边相应各列合计数；资产负债表试算平衡表左边的“账项调整”列中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“账项调整”列中的贷方合计数与借方合计数之差；资产负债表试算平衡表左边的“重分类调整”列中的借方合计数与贷方合计数之差应等于右边的“重分类调整”列中的贷方合计数与借方合计数之差；等等。