

审计调整与会计调整问题

注册会计师在对会计报表相关项目进行审计后，根据审计中发现的问题，应当对相关的**核算误差和重分类误差**进行调整，注册会计师把被审计单位提交的会计报表当作未结账对待，编制“调整分录汇总表”或“重分类分录汇总表”，建议被审计单位调整会计报表（我们常称之为“调表”，所以调整的科目一般使用**报表的项目名**，如“存货”）。

一、审计调整

在审计测试过程中，注册会计师可能会发现被审计单位的一些错误的会计处理或有些业务未作处理，也有可能是在会计账目处理上恰当，但在编制报表时未进行恰当的分类。对于这些问题，注册会计师一般应要求被审计单位编制调整分录或重分类分录，对相关报表项目进行调整，以使会计报表恰当地反映其实际财务状况和经营成果等。

（一）审计调整分录的编制

审计调整的对象直接针对存在错报的会计报表项目，也就是对错报所造成的最后结果进行调整。需要编制调整分录的误差一般包括错报和漏报二类，下面分别针对这两类误差介绍其调整分录编制的基本思路。

1. 对错报的调整

编制错报的调整分录一般有以下3种方法：

（1）正误对照分析法。

先检查企业原账面记录（错误分录），然后自己做出正确的分录，再将错误和正确的分录均记录在草稿上，最后比较这两个分录，分析哪些项目多计或少计而编制相应的调整分录。

例1：注册会计师对ABC公司2005年的会计报表审计时发现，ABC公司将该年度的出租固定资产收入100000元，挂在其他应付款中未作处理。注册会计师的调整思路如下：

步骤一：根据资料，列出被审计单位的所列分录（注册会计师认为是错误的）：

借：银行存款 100000
 贷：其他应付款 100000

步骤二：根据准则或制度，做正确的分录：

借：银行存款 100000
 贷：其他业务收入 100000

步骤三：分析哪些账户多计，哪些账户少计，根据账户性质确定借贷方，如借贷不平衡，则可能是有些项目分析错误：

比较步骤一和步骤二的分录，可以看到银行存款已作记录，所以不用调整，但ABC公司多计了其他应付款，少计了其他业务收入，应调整：

借：其他应付款 100000

贷：其他业务收入 100000

上面用比较简单的业务介绍了错报调整的基本思路，在审计实务中，有的业务比较复杂，就需要编制者对会计准则和制度比较熟悉，且要认真比较，稍有不慎就会出现错误。例如，2004年全国注册会计师考试就有这样一道题：

例2：X注册会计师对Y公司2002年度会计报表进行审计时，发现Y公司确认对A公司销售收入计1000万元（不含税，增值税率为17%）。相关记录显示：销售给A公司的产品系Y公司生产的半成品，其成本为900万元，Y公司已开具增值税专用发票且已经收到货款；A公司对其购进的上述半成品进行加工后又以1287万元的价格（含税，增值税率为17%）销售给Y公司，A公司已开具增值税发票且已收到货款，Y公司已作存货购进处理。请判断Y公司已经确认的销售收入是否正确。（金额单位：万元）

①根据提供的相关材料，企业销售与购进的账务处理：

A：确认收入：

借：银行存款 1170
贷：主营业务收入 1000
 应交税金——应交增值税（销项税额） 170

借：主营业务成本 900
贷：半成品 900

B：结转成本

借：半成品 1100
 应交税金——应交增值税（进项税额） 187
贷：银行存款 1287

③将正确的和错误的会计记录进行比较，将半成品、库存商品等均用存货代替：

借：主营业务收入 1000
 应交税金——应交增值税（销项税额） 170
贷：应交税金——应交增值税（进项税额） 170
 存货 100
 主营业务成本 900

或：由于是调表，注册会计师的调整分录不需要列明细，所以：

借：主营业务收入 1000
贷：存货 100
 主营业务成本 900

从调整分录来看，应冲减已确认的1000万元收入和900万元主营业务成本，通过加工，存货的实际价值减少了100万元（加工费）。

Y公司不能确认收入。应属于委托加工业务，如果确认收入，则会导致收入虚增。

②委托加工产品的正确账务处理：

漏记了相关业务，就直接补记。

例 3：注册会计师负责对 Y 公司 2005 年度会计报表进行审计时，发现 Y 公司为 G 公司向银行借款 3000 万元提供信用担保。2005 年 10 月，G 公司因经营严重亏损，进行破产清算，无力偿还已到期的该笔银行借款。银行因此向法院起诉，要求 Y 公司承担担保连带责任，支付本息 3200 万元。2006 年 2 月 5 日，法院终审判决银行胜诉，并于 2 月 15 日执行完毕。考虑到无法向 G 公司追偿，Y 公司在 2006 年 2 月支付该笔款项的同时，将其全额计入当月营业外支出项目。对上述事项，Y 公司拟在 2005 年度会计报表附注中按规定予以披露。

显然该损失应由 2005 年承担，虽然 Y 公司在 2006 年进行了会计处理，但仍应调整 2005 年的会计报表：

借：营业外支出 32000000
 贷：其他应付款 32000000

（二）重分类分录的编制

与被审计单位对经济业务进行了不恰当的会计核算所引起的核算误差不同，重分类误差的会计核算是正确的，只是编制的资产负债表分类不符合会计准则、会计制度的规定，如未将一年内到期的长期借款归入流动负债类的“一年内到期的长期负债”项下列示。这类误差，是由账项的分类与报表分类不一致所造成的。因此注册会计师不要求被审计单位调整账簿，而是直接调整会计报表。

1. 资产和负债重新分类

一年以上定期存款或限定用途的存款，应归类为“其他资产”；一年内到期的长期负债、一年内到期的债权投资等，在编制报表时应单独列示（如：一年内到期的长期债权等），重新分类。

2. 往来款项的重新分类

由于账户设置的原因，可能在“应收账款”中记录预收账款，有可能在应收账款账户中出现贷方余额，其实质是预收账款；预付账款的贷方余额表示实际采购金额大于预付账款金额的差额，其实质为应付账款。像这样的账户一般有应收账款、预收账款、应付账款、预付账款等，在期末填制资产负债表时，如果这些账户某个明细账出现与正常余额借贷相反的记录，而又不是记账错误，就应将这些账户进行重新归类。

例 4：某公司的预收账款明细如下：

| | |
|-----------|---------|
| 预收账款——f公司 | 2100万元 |
| 预收账款——g公司 | 1000万元 |
| 预收账款——h公司 | -2000万元 |
| 预收账款——i公司 | 190万元 |
| 预收账款——j公司 | 60万元 |
| 合 计 | 1350万元 |

预收账款账户通常为贷方余额，从上面的明细来看，“预收账款——h公司”出现了

借方余额，可能是实际销售大于了预收款，其实质应属应收账款，应调整：

借：应收账款——h公司 20000000
 贷：预收账款——h公司 20000000

如果对调整的对方科目不熟悉，有一个机械的办法，就是将“应”改“预”或将“预”改“应”，注意借贷方向关系。如本例中，预收账款应当是贷方余额，但“预收账款——h公司”是借方余额，所以先在贷方将“预收账款——h公司”冲销，再确定借方科目，将“预”改为“应”，即借方记录“应收账款——h公司”。

（三）审计调整应注意的几个问题

1. 在注册会计师的眼中，所审计的会计报表是未结账的，对其调整就如同对会计错账的调整。注册会计师不针对经济业务的处理过程进行调整，而是直接针对结果进行调整，所以审计调整分录不受会计规范的约束，一般通过分析的方法确定分录的借贷双方，多计某项目就相应的减少该项目，相反，少计某项目就增加该项目。

2. 因审计调整是对报表进行调整，所以调表的科目一般使用报表的项目名称作为审计调整分录的科目，在实务中，因为一个会计报表项目通常有多笔错报，为了清晰辨别，在工作底稿中一般都需要列明明细科目（比如“存货”，在工作底稿中就需要区分原材料、生产成本等存货项目）。对于各种准备金的错报可以利用报表项目作为科目，也可以直接用该科目（比如“坏账准备”、“存货跌价准备”等）。在过入会计报表时应该填入对应的报表项目；也可用报表项目作一级科目，相应账户作明细（如“管理费用——坏账准备”、“应收账款——坏账准备”等）。对于以前年度发生的损益调整事项，注册会计师直接将其对会计报表的影响记入“年初未分配利润”（也可用“利润分配——未分配利润”或“未分配利润”科目）。

3. 注册会计师在针对单个具体业务列示审计调整分录时，一般无须考虑流转税、费用以及损益结转，也无须考虑调整对“利润分配”、“所得税”和“盈余公积”的影响(考试题大都有此说明)。一般是在编制完了所有的调整分录和重分类分录后，编制试算平衡表，由于有些会计报表项目会在多个调整分录中出现，可先通过会计报表项目设置“T”形账户汇总，然后过入试算平衡表。通过该“T”形账户的汇总，注册会计师可进一步分析相关调整对“利润分配”、“所得税”、“盈余公积”及“未分配利润”等利润分配项目的总体影响，编制调整分录，并填列在相应的试算平衡表工作底稿中。但在填列试算平衡表时，应综合考虑对这些项目的影响。

二、会计调整

注册会计师建议的审计调整分录和被审计单位的账务处理分录是不一样的。见下表：

| 事项 (2006年审计2005年度的会计报表) | 审计差异 | CPA的建议调整分录 (在2005年报表中调整) | 企业调整分录 (在2006年的账簿中调整) |
|-------------------------|-------|--------------------------|-----------------------|
| 1.上年少结转产品销售成本 | 核算误差 | 借：主营业务成本 贷：存货 | 借：以前年度损益调整 贷：库存商品 |
| 2.预付账款出现贷方余额 | 重分类误差 | 借：应付账款 贷：预付账款 | 不调整 |

1. 在会计科目的选择上，如果涉及到资产负债表项目的调整，用会计账户的名称，不用报表项目的名称；如果涉及到损益类项目的调整，如财务费用、主营业务收入、主营业务成本等，则用“以前年度损益调整”科目代替。

以例 2 来看会计的调整，首先分析出审计调整的项目，选择会计科目：

| 审计调整 | 选择科目替换 |
|-------------------|---------------------|
| 借：主营业务收入 10000000 | 借：以前年度损益调整 10000000 |
| 贷：主营业务成本 9000000 | 贷：以前年度损益调整 9000000 |
| 存货 1000000 | 库存商品 1000000 |

2. 审计上需要调整，但会计上不用调整的业务

重分类误差一般不直接影响利润表的项目（如调整应收账款可能影响坏账准备计提）重分类分录只用来调整报表有关项目，并不作为被审计单位调账的依据，不必编证登账。

上年度漏记了相关业务，如果只涉及到资产负债表项目，且在本年度已进行了相关会计处理，虽然注册会计师编制了审计调整分录，但不用进行会计调整。

例 5：2006 年 1 月 10 日账簿记录有：借记固定资产 400000 元；贷记应付账款 400000 元。注册会计师审查相关资料，确认该业务系 2005 年 12 月 20 日购入汽车 2 辆，2005 年 12 月 25 日投入营运。该汽车行驶证和产权登记于 2006 年 1 月 10 日办理完毕（汽车折旧政策是按 5 年平均计提，不考虑残值）。

由于该固定资产系 2005 年购入并使用的，所以在 2005 年的报表少计了固定资产和负债，注册会计师应建议调整报表：

借：固定资产 400000
贷：应付账款 400000

由于当月增加的固定资产当月不提折旧，所以，该项固定资产 2005 年不需提取折旧费。

要注意的是：企业在 2006 年已将该资产和相应的负债入账，2006 年的账簿可不作调整，但在下年度审计时应对提取的相应折旧进行检查。