

基于借贷记账法的数学意义 制作审计调整分录

章爱文 王如峰

(广西大学行健文理学院 南宁 530004)

【摘要】 审计人员对于发现的审计差异需要制作审计调整分录,会计人员对于发现的前期差错需要制作会计调整分录,司法(法务)会计人员对于会计检查中发现的调整事项需要制作调整分录。本文结合借贷记账法的数学意义设计了一种制作上述各种调整分录的方法,希望能对实务工作者有所帮助。

【关键词】 审计差异 会计差错 调整分录 数学意义

一、问题的提出

根据中国注册会计师执业准则的规定,在完成按业务循环进行的控制测试、交易与财务报表项目的实质性程序以及特殊项目的审计后,对审计项目组成员在审计中发现的被审计单位的会计处理方法与企业会计准则的不一致,即审计差异,审计项目经理应根据审计重要性原则予以初步确定并汇总,并建议被审计单位进行调整,使经审计的财务报表所载的信息能够公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。审计差异按是否需要调整账户记录可以分为核算错误和重分类错误。核算错误是因企业对经济业务进行了不正确的会计核算而引起的错误,用审计重要性原则来衡量每一项核算错误,又可以把这些核算错误区分为建议调整的不符事项和不建议调整的不符事项(又称为未调整不符事项)。重分类错误是指企业因未按企业会计准则列报财务报表而引起的错误,例如,企业在“应付账款”项目中反映的预付款项、在“应收账款”项目中反映的预收款项等。建议调整的不符事项、重分类错误、未调整不符事项在审计工作底稿中通常都以会计分录的形式反映,这就涉及怎样制作审计调整分录的问题。

上述“审计差异”实际上就是审计人员发现的被审计单位发生的《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》中规定的“前期差错”。当会计主体在非经审计的情况下自己发现了前期差错并主动更正时,就可能涉及如何制作更正会计差错的会计分录问题。

审计人员制作审计调整分录和会计主体主动更正前期差错时制作更正前期差错的会计分录的技术手段应该是一样的,只不过是执行者不同而已,所以,为便于讨论和表述,本文在下面的讨论中把两者统称为“审计调整分录”。

二、方法设计

第一步,做出针对经济业务的正确的会计分录(统称为分录①)

第二步,列示原来错误的会计分录(统称为分录②)

第三步,冲销原来错误的会计分录,即冲销分录②,得出一个新的会计分录(统称为分录③)

第四步,把分录①和分录③合并,得出所求的审计调整分录(统称为分录④)

三、方法的原理分析

1. 初步分析。如果数学等式 $A+B=C$ 成立,则有 $B=C-A$ 、 $A=C+(-A)$ 成立。把上述等式引申到会计上,分别赋予 A、B、C 和 $-A$ 以如下含义:A 表示原来错误的会计分录;B 表示审计调整分录;C 表示针对经济业务的正确的会计分录; $-A$ 表示会计分录 A 的相反的会计分录,也表示冲销原来错误的会计分录 A。

$A+B$ 表示会计分录 A 和会计分录 B 合并为一笔会计分录; $C+(-A)$ 表示会计分录 C 和会计分录 $-A$ 合并为一笔会计分录; $A+B=C$ 表示原来错误的会计分录 A 与审计调整分录 B 合并为一笔会计分录后即可得出针对经济业务的正确的会计分录 C。也就是在原来错误的会计分录 A 的基础上,运用审计调整分录 B,得出正确的会计分录 C。 $B=C+(-A)$ 表示针对经济业务的正确的会计分录 C 与原来错误的会计分录 A 的相反会计分录 $-A$ 合并为一笔会计分录即可得出审计调整分录 B。

2. 进一步分析。为了更清晰地阐明上述方法的原理,现在从借贷记账法的规则的角度进一步解释和分析。借贷记账法以“借”和“贷”两个字作为记账符号。记账符号是指明经济业务应记入的账户方向和表明金额增减变化的一种记号。“借”和“贷”这两个记账符号可以用来表示数额的增减。对于每一个账户来说,如果规定借方登记增加数,则贷方就登记减少数;如果规定贷方登记增加数,则借方就登记减少数。

在借贷记账法下,会计分录包括记账方向(借方或贷方)、账户名称(会计科目)、金额三个要素。记账方向反映经济业务

发生增减变动的方向,账户名称反映经济业务的内容,金额反映资金变动的数额。有鉴于此,制作会计分录-A有以下两种方法:

第一种方法,把会计分录A的借方科目变为贷方科目,贷方科目变为借方科目,科目名称和金额都不变。

第二种方法,会计分录A的借方科目和贷方科目的记账方向和名称都不变,金额改为红数。

对于第二种方法,需要作以下解释:这种方法借鉴了更正错账方法中的红字更正法。众所周知,在手工会计核算的方式下,红字有特定的含义,一般表示减少、冲销、相反或负数的意思。如果把账户的借方和贷方分别看做是方程式的两端,则账户中借方的红数相当于贷方的蓝数,贷方的红数相当于借方的蓝数,就好像是方程式中的移项一样。在会计电算化的方式下,红字更正法也就是用负数凭证进行冲销的。

需要指出的是,上述制作会计分录-A的第一种方法在某些特殊情况下不适用。例如,“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的记账方向固定在借方,无法贷记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户。此时制作会计分录-A时只能采用第二种方法;或者只对会计分录A中涉及的“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目采用红数,会计分录A中涉及的其他会计科目和金额按上述第一种方法处理。类似的账户还有“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。

通过上述分析可见,在借贷记账法下,“借”和“贷”这两个记账符号可以表示数额的增减,从而当原来错误的会计分录A和审计调整分录B合并为一笔分录时,就会得到一笔复合会计分录,把该复合会计分录中借方和贷方中相同的科目的发生额抵销,只在借方或贷方保留一个该科目和相应的金额(余额),则最终得出的就是针对经济业务的正确的会计分录C。这就是 $A+B=C$ 的推导过程,也就表示在原来错误的会计分录的基础上运用审计调整分录得出正确的会计分录。 $B=C+(-A)$ 的推导与此同理。

对于上述方法,并不需要把会计分录-A和会计分录C制作成会计主体的法定凭证并进而登记入法定账簿。也就是说,会计分录-A和会计分录C都是在草稿上列示的,在草稿上把会计分录-A和会计分录C合并为一笔分录之后就得出所求的审计调整分录B,也就是 $B=C+(-A)$ 的过程。而审计调整分录B需要制作成会计主体的法定凭证并进而登记入法定账簿。

四、应用举例

例:本例题的题干来自2009年度注册会计师全国统一考试真题(原考试制度)。

公开发行A股的甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)系ABC会计师事务所的常年审计客户。A和B注册会计师负责对甲公司20×8年度财务报表进行审计,在审计过程中A和B注册会计师注意到下列事项:

20×8年1月起,甲公司开始研发X产品专利技术,且拥

有可靠的技术和财务资源等支持。截至20×8年10月31日,共发生研发支出2700万元,其中:科研成果应用研究费用900万元,生产前的模型设计和测试费用1800万元。20×8年11月1日该专利技术达到预定用途,甲公司将其确认为无形资产,并作如下会计处理:

借:无形资产	2700万元
贷:研发支出——资本化支出	2700万元

要求:如果不考虑审计重要性水平,针对上述事项,A和B注册会计师是否需要提出审计处理建议?若需提出审计调整建议,直接列示审计调整分录。审计调整分录不考虑对甲公司20×8年度的税费、递延所得税资产、递延所得税负债、期末结转损益、利润分配的影响。

【解答】根据《企业会计准则第6号——无形资产》的规定:科研成果应用研究费用900万元属于研究阶段的支出,应该全部费用化;生产前的模型设计和测试费用1800万元属于开发阶段的支出,并且符合资本化的条件。A和B注册会计师应当提请甲公司作如下审计调整分录:

借:管理费用	900万元
贷:无形资产	900万元

根据本文方法,制作上述审计调整分录的过程如下:

第一步,做出针对该经济业务的正确的会计分录(统称为分录①):

借:管理费用	900万元
无形资产	1800万元
贷:研发支出——费用化支出	900万元
——资本化支出	1800万元

第二步,列示原来错误的会计分录(统称为分录②)

借:无形资产	2700万元
贷:研发支出——资本化支出	2700万元

第三步,冲销原来错误的会计分录,即冲销分录②,得出一个新的会计分录(统称为分录③)

借:研发支出——资本化支出	2700万元
贷:无形资产	2700万元

第四步,把分录①和分录③合并,得出所求的审计调整分录如下:

借:管理费用	900万元
研发支出——资本化支出	900万元
贷:无形资产	900万元
研发支出——费用化支出	900万元

这个审计调整分录在“研发支出”账户中体现为借方和贷方发生额抵销,不影响该账户的余额。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材——审计.北京:经济科学出版社,2011
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010