

浅谈“重分类”调整

朱权华 姚建国 康晓升

重分类调整是指在审计过程中对被审计单位的应收、应付往来帐户中出现的相反数进行重新分类调整。重分类调整具有自身的规律,在审计工作中有重要的应用意义,现就这方面浅谈一下自己的认识。

一、重分类调整的目的和意义

重分类调整的目的,是要正确分析、反映被审计单位应收、应付帐户中的实际余额。因为在应收、应付帐

户中往往存在一些相反数的抵减而掩盖了真实情况。如果不作重分类调整,难以正确反映应收、应付款项实际存在的余额。尤其是有些企业对老客户的应收、预付货款都在一个应收帐款帐户中核算。这样可能会使应收帐款帐户中出现负数(即贷方额),负数单位越多,负数额越大,其实际存在的应收帐款余额被抵减得越多,整个应收帐款帐户的余额就越少;同样,对哪些老供货单位,企业也往往把应付、预付货款合在一个应付帐款

取得临时设施的原值通过“临时设施”科目核算,临时设施因使用产生价值的逐步转移,通过“临时设施摊销”科目核算(与“固定资产”和“累计折旧”科目相类似)。

例:某施工企业为承建某写字楼购入活动板房2套,费用86000元。预计使用6年,预计净残值800元,按直线法摊销。施工2年后写字楼竣工,将活动板房转让,回收价款60000元,发生清理费用和转让费用共计500元。核算如下:

(1)购入活动板房时:

借:临时设施—活动板房 86 000
贷:银行存款 86 000

(2)按直线法摊销:

年摊销额 = $\frac{86\,000 - 800}{6} = 14\,200(\text{元})$

月摊销额 = $\frac{14\,200}{12} = 1\,183.33(\text{元})$

借:工程施工—某写字楼—其他直接费 1 183.33
贷:临时设施摊销—活动板房摊销 1 183.33

(3)2年后转让活动板房:

借:·固定资产清理—临时设施清理 57 600
临时设施摊销—活动板房摊销 28 400
贷:临时设施—活动板房 86 000

取得转让价款时:

借:银行存款 60 000
贷:固定资产清理—临时设施清理 60 000

发生清理、转让费用时:

借:固定资产清理—临时设施清理 500
贷:银行存款 500

(4)结转清理损益:

$60\,000 - (57\,600 + 500) = 1\,900(\text{元})$

借:固定资产清理—临时设施清理 1 900
贷:营业外收入—临时设施损益 1 900

问:国有房地产开发企业预收的购房定金能否作为营业收入处理?

答:房地产开发企业,一般采用预收购房定金的方式从事房屋、土地开发建设经营,这是房地产开发企业不同于其他行业的显著特点。房地产开发企业预收的购房定金,只能作为预收帐款核算,不能作为营业收入处理。

能否确认房地产开发企业营业收入的实现,必须同时具备以下两个条件:一是是否办理移交手续;二是是否开具发票或结算帐单,提交买方并得到认可。只有符合这两个基本条件,预收购房定金才能作为房地产开发企业的营业收入处理。

责任编辑 周文荣

帐户中核算,而存在被抵减的情况。这样,就会严重影响资产、负债总体状况的真实性。所以,笔者认为:不仅审计人员应该重视“重分类”调整分析,企业财会部门向本单位领导和上级有关部门提供资产负债表时,也应该通过重分类调整分析,提供正确的会计信息,减少和避免由于会计信息失真导致决策错误。比如:实际存在着庞大的应收、应付帐款因被相反数抵减而掩盖了真相,就看不出存在的问题。进行重分类调整以后,可能会引起人们的重视,采取积极措施清理回收资金,避免可能造成的损失,加速资金周转,提高资金的利用率。

二、重分类调整的规律和应用

重分类调整,有其自身的规律性,这就是:无论是借方还是贷方的相反数进行重分类调整,必然是借、贷双方等额同增,不可能出现有增、有减的状况。

重分类调整,宜调表不宜调帐。因为调表已经可以达到真实反映会计信息的目的,而且各应收、应付帐款帐户是在不断变化着的,调帐不仅增加会计核算的工作量,而且不利于企业与往来单位进行逐笔对帐。

下面举例说明重分类调整的规律及其应用。

例如:原帐面应收帐款余额为200万元,其中有两户出现相反数(即贷方额)为80万元,应付帐款帐面余额为100万元。进行重分类调整以后,应收帐款的余额就增加了80万元,为280万元。同时应付帐款的余额也增加了80万元,为180万元。

同理,假使原帐面应付帐款余额为100万元,其中有两户出现相反数(即借方额)60万元,应收帐款帐面余额为120万元。重分类调整以后,应付帐款余额增加60万元,为160万元,同时,应收帐款的余额也增加60万元,即180万元。列表如下:

重分类调整以前:

应收帐款余额中	应付帐款余额中
A: 100万元	A: 15万元
B: 100万元	B: 15万元
C: (-)40万元	C: 20万元
D: (-)40万元	D: 20万元
E: 40万元	E: 10万元
F: 40万元	F: 20万元
余额 200万元	余额 100万元

重分类调整以后:

应收帐款余额中	应付帐款余额中
A: 100万元	A: 15万元
B: 100万元	B: 15万元

C: 0	C: 60万元
D: 0	D: 60万元
E: 40万元	E: 10万元
F: 40万元	F: 20万元
余额 280万元	余额 180万元

在实际应用中,某些比较特殊的情况作重分类调整时,需要仔细分析,掌握其规律,否则也会出现错误。下面举一个带有特殊性的重分类调整实例供参考。

某公司原帐面的应收、应付款项的发生情况如下:
 应收、应付帐款帐面情况

应收帐款				应付帐款			
单位	借方	贷方	余额	单位	借方	贷方	余额
A公司	597			P公司		80 000	
B公司	45 000			Q公司		11 648	
C公司	200 621			R公司		179 123	
D公司		343 575		S公司	163 395		
E公司	334 494			T公司		215 475	
F公司		29 489		U公司		12 250	
G公司	100 000			V公司		103 284	
H公司	12 000			W公司		35 940	
I公司	2 595 000			X公司		3 635	
J公司		111 207		Y公司		32 213	
K公司		37 892					
L公司	1 074						
M公司	725						
N公司	238 358						
O公司	29 366						
合计	3 557 235	522 163	3 035 072	合计	163 395	673 568	510 173

上述应收、应付帐款,经审计和函征的情况是:

①D公司的应收帐款贷方额343 575元,已有一批乙种材料计289 897元退回给D公司,应该冲转原材料帐户;

②J公司的应收帐款贷方额111 207元,已由N公司的应收帐款中抵消了;

③G公司的应收帐款10万元,已抵付运费73 185元;

④在审计中发现本公司供销员张三的差旅费用计算有误,多报了1 147元,但张三又出差在外。

根据上述情况,分别对应收帐款、应付帐款作重分类调整如下:

应收帐款的重分类调整:

应收、预付款项审定表

索引号	总帐帐面余额	未审数	调整数	重分类调整数	审定数	备 注
	其中： 应调整户名	3 035 072	183 245	685 558	3 537 385	
	D公司	- 343 575		343 575	0	其中调整户的审定 数 318 508 = 685 558 - (183 805 + 183 245)
	F公司	- 29 489		29 489	0	
	J公司	- 111 207		111 207	0	
	S公司			163 395	163 395	
	G公司	100 000	- 73 185		26 815	
	N公司	238 358	- 111 207		127 151	
	K公司	- 37 892		37 892	0	
	张三		+ 1 147		1 147	
	合计	183 805	- 183 245	685 558	318 508	

上述调整的几点说明：

①D、F、J、K四公司的未审数，是应收帐款帐户帐面的负数(即贷方额)，所以，都是抵减了应收帐款帐户余额的，应如数作重分类调整，成为应付帐款，故在应收帐款帐户中审定数为零；

②S公司的163 395元，是应付帐款帐户中负数(即借方额)，也应作重分类调整，使其成为应收帐款，所以作为审定数；

③G、N两公司的未审数，都是应收帐款的正数，其

中G公司的10万元，因为该公司已代付运费73 185元，应该作调整减少，其余26 815元作为审定数。N公司的238 358元因冲转了J公司在应收帐款中的- 111 207元，应该作调整减少，其余127 151元作为审定数；

④新增加的张三，其1 147元，应该增加应收帐款，并列入审定数。

应付帐款的重分类调整：(应收、预收款项审定表内容相同)

索引号	总帐帐面余额	未审数	调整数	重分类调整数	审定数	备 注
	其中： 应调整户名	510 173	- 401 104	685 558	794 627	
	D公司		- 289 897	343 575	53 678	其中调整户的审定 数 121 059 = 685 558 - (163 395 + 401 104)
	F公司			29 489	29 489	
	J公司		- 111 207	111 207	0	
	K公司			37 892	37 892	
	S公司	- 163 395		163 395	0	
	合计	- 163 395	- 401 104	685 558	121 059	

上述调整的几点说明：

①D公司在应收帐款帐户中反映- 343 575元经重分类调整以后，成为应付帐款。但是其中需要冲转原材料帐户289 897元。所以，审定数应为53 678元。因为抵减的是343 575元，故重分类调整仍应按343 575元。

②F、K两公司只需作重分类调整，即从应收帐款帐户中的负数(贷方额)转入作为审定数。

③J公司在应收帐款帐户中- 111 207元，因已由N公司的应收帐款冲减了。所以，应作调整- 111 207元，并作重分类调整后，审定数为零。

④S公司是在应付帐款帐户中的- 163 395元，即借方额，作重分类调整以后成为应收帐款，应付帐款已不存在。

责任编辑 许太彦