

用耗费差异计算公式不变,将固定制造费用能量差异再分解为固定制造费用效率差异和固定制造费用闲置能量差异,其计算公式为:

固定制造费用效率差异=固定制造费用标准分配率×(实际产量实际工时-实际产量标准工时)

固定制造费用闲置能量差异=固定制造费用标准分配率×(实际产量标准工时-生产能量标准工时)

固定制造费用效率差异是在实际产量的基础上,因实际耗用的工时与应耗的标准工时不同,即工时效率方面的原因所导致的固定制造费用相对多或少发生的数额。固定制造费用闲置能量差异是在相同单位产量标准工时的基础上,因实际产量未达到生产能量,即部分生产能量闲置方面的原因,所导致的固定制造费用相对多发生的数额。

二、差异分解原理

固定制造费用两差异分解法的原理,是在固定制造费用总差异计算公式中插入中间项,即:

固定制造费用总差异=实际产量实际工时×固定制造费用实际分配率-生产能量标准工时×固定制造费用标准分配率=实际产量实际工时×固定制造费用实际分配率±(实际产量实际工时×固定制造费用标准分配率)-生产能量标准工时×固定制造费用标准分配率=[实际产量实际工时×(固定制造费用实际分配率-固定制造费用标准分配率)]+[(实际产量实际工时-生产能量标准工时)×固定制造费用标准分配率]

=固定制造费用耗费差异+固定制造费用能量差异

固定制造费用三差异分解法中,同样是在固定制造费用能量差异计算公式中插入中间项,即:

固定制造费用能量差异=(实际产量实际工时-生产能量标准工时)×固定制造费用标准分配率

=(实际产量实际工时±实际产量标准工时-生产能量标准工时)×固定制造费用标准分配率

=[(实际产量实际工时-实际产量标准工时)×固定制造费用标准分配率]+[(实际产量标准工时-生产能量标准工时)×固定制造费用标准分配率]

=固定制造费用效率差异+固定制造费用闲置能量差异

注:①见东北财经大学出版社1995年4月出版,财政部注册会计师全国注册会计师考试委员会办公室编《财务管理》P394—396

②见东北财经大学出版社1995年8月出版,全国会计专业技术资格考试领导小组办公室编《管理会计》P409—411

(作者单位:青岛大学会计系)

责任编辑 秦中良

浅谈年报审计的帐务调整

汤建中
蒋鹤

由于注册会计师审计都在会计年度结束后实施,一般要延至年后的三四月份,此时,被审计单位已经结束了旧帐,建立了新帐。这样,就产生了年报审计的调整问题。调帐的会计处理一般有以下几种方法:①一般调帐法。此法与普通调帐法一样,作为审计年度的正常业务直接登记调整事宜。这种情况只有在被审计单位年度帐册尚未更换,新会计年度基本未发生经济业务的情况下才被采用,因此实用性较差。②双套报表法。这种方法适用于被审计单位已将未经审计的年报正本上报,而且在审计中又出现重大的调整事项。被审计单位为上报汇总和审计认定,编制两套年度报表,并同时编制调整报表。这种方法工作量较大,会计处理复杂。③插入法。指调整分录插入新会计年度入帐。这种方法适用性较广,容易理解和操作。笔者所在的上市公司,每年都须接受审计,因此,也就需要进行年报审计调整。公司财务部门采用了第三种方法,现作较为详细的描述,愿与各位同行商榷。

笔者所在公司采用的年报审计调整具体操作程序及方法如下:

方法如下:

(1) 获取调帐分录。注册会计师提供调帐分录草稿,被审计单位予以审核确认,并同意调帐,在此基础上,注册会计师出具调帐分录、调整后的审计年度年报以及审计报告。有时,注册会计师所出具的调帐分录,由于种种原因得不到被审计单位的认可,可能造成调帐时的分歧和差异,应加以注意。

(2) 编制调帐分录。被审计单位将调帐分录作为

调帐日的普通凭证入帐,调帐日最好为月末结帐日。调帐分录应在摘要栏注明“调帐分录xx号”的字样,以备查询。

(3)结转损益。调帐分录涉及损益部分应通过“以前年度损益调整”,转入“利润分配—未分配利润”,不得作为当期损益处理,否则将直接影响本期的经营成果,导致会计资料失实。

(4)生成审计后的审计年度年报。通过以上的帐务处理,将未经审计的审计年度年报,加减调帐分录各科目发生额,就可得到调整后的审计年度年报。

(5)冲回部分调帐分录。在年报审计的帐务调整中,一般认为以上四步已经完成了工作。但在实际工作中,由于以下几种原因,部分调帐分录应该在调整后立即予以冲回:①结帐日不同。有些企业年度结帐日为12月25日,注册会计师则要审计到12月31日,这几天的经济业务,注册会计师就会要求被审计单位调帐,而被审计单位由于新会计年度年初已入帐而认为无须调帐。②错误更正的时间性差异。注册会计师在审计过程中发现被审计单位的会计处理错误,因而要求调帐,而被审计单位在新的会计年度中已经进行了错帐更正。③重分类调整。注册会计师对应收帐款出现贷方发生额等事项,也会提出进行重分类调整,然而在现实会计工作中,被审计单位可以不调。涉及以上原因的调帐分录可予以冲回。在调整处理中,这些冲回的调帐分录因为所涉及的经济业务应计入新会计年度,而且一般数额较小,影响不大,从会计分期假设和重要性原则考虑,应作为当期损益处理。

(6)编制调帐后当月报表。在审计年度调整后年报年末数的基础上,加减被审计单位新会计年度各月各明细科目合计发生额(冲回部分作为当月经济业务处理),就可生成调帐后当月报表期末数。

通过以上各步可完成年报审计调整,达到调整帐户之目的。

以下就年报审计的帐务调整简单的举例。

例:J会计师事务所接受委托对C公司进行年报审计,C公司结帐日为25日,C公司拟将调帐分录计入4月25日。单位:万元

1.权益法记录审计年度子公司投资收益

借:长期投资 1 471

贷:投资收益 1 471

2.补转审计年度少转成本

借:营业成本 523

贷:存货 523

3.补记审计年度12月31日银行还贷

借:短期借款 100

贷:银行存款 100

由于此笔经济业务已在新会计年度1月2日反映,故审计调整后需冲回。

4.审计年度重分类调整

借:应收帐款 1 964

贷:预收帐款 1 964

由于此笔分录不涉及具体经济业务,故审计调整后需冲回。

根据以上四笔调帐分录,做一张简单的调帐报表。

项目	审计前 年报	调整分录 (借方)	调整分录 (贷方)	调整后 的年报
货币资金	47 246		100	47 146
应收帐款	54 962	1 964		56 926
存货	23 487		523	22 964
长期投资	12 901	1 471		14 372
短期借款	20 251	100		2 0151
预收帐款			1 964	1 964
营业成本	209 863	523		210 386
投资收益	1 791		1 471	3 262

(续上表)

项目	调整后 的年报	冲回 (借方)	冲回 (贷方)	冲回后 的年报
货币资金	47 146		-100	47 246
应收帐款	56926	-1964		54962
存货	22964			22 964
长期投资	14 372			14 372
短期借款	20 151	-100		20 251
预收帐款	1 964		-1 964	
营业成本	210 386			210 386
投资收益	3 262			3 262

(续上表)

项目	冲回后 的年报	1-4月发 生额(借方)	1-4月发 生额(贷方)	4月末 报表金额
货币资金	47 246	21 305	22 044	46 507
应收帐款	54 962	32 979	30 763	57 178
存货	22 964	22 322	23 029	22 257
长期投资	14 372	250	168	14 454
短期借款	20 251	2 760	2 760	20 251
预收帐款				
营业成本	210 386			
投资收益	3 262			

(作者单位:常柴股份有限公司)

责任编辑 袁 庚