

会计差错及会计差错更正研究

孔艳 夏红雨(副教授) 刘艳云

(云南经济管理职业技术学院财经学院 昆明 650300 湖南理工职业技术学院经贸系 湖南湘潭 411104
湖南理工职业技术学院教务处 湖南湘潭 411104)

【摘要】会计差错更正是会计实务界一个非常重要的问题,在财政部和国家税务总局发布的相关法律规范中,对会计差错的更正方法和适用条件都做出了相应规定。但是,对于其概念以及更正方法的选择还有待于进一步规范。本文从会计差错的形成原因分析入手,对其形成的时间、重要性、产生的程序以及涉及的会计科目进行分析,并提出“设置会计差错账户调整法”的会计更正方法。

【关键词】会计差错 “会计差错”账户 “设置会计差错账户”调整法

会计差错以及会计差错更正对于会计人员来说,并不陌生。会计差错是指在会计核算时,由于计量、确认、记录等方面出现的错误;会计差错更正是指对企业在会计核算中,由于计量、确认、记录等方面出现的错误进行的纠正。在财政部发布的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《企业会计准则——资产负债表日后事项》及《会计基础工作规范》(简称《规范》)和国家税务总局发布的《增值税日常稽查办法》(简称《办法》)等法律规范中,分别对会计差错的更正方法和适用条件都做出了相应规定。在《基础会计》等会计类教材中,对会计差错以及会计差错更正方法做了相应的介绍;在财会类期刊中,也有一些论述会计差错以及会计差错更正方法的研究文献。但是,通过仔细的对比研究发现,会计差错的更正在《规范》与《企业会计准则》、《办法》中的规定有所不同,而相关的会计类教材以及文献介绍得比较简单,因此,非常有必要重新对会计差错以及会计差错的更正方法进行研究,进而指导会计实务。

一、会计差错产生原因及对会计差错更正的理解

在会计实务中,难免会发生计量、确认、记录等方面的错误。究其原因,无非有以下两种:故意为之与非故意为之。故意为之是一种主观故意,这种差错构成会计舞弊行为;非故意为之是一种非主观故意,产生原因有可能是会计人员的粗心而造成的,也有可能是做账时的身体或者精神方面过度劳累的原因而出现一些恍惚造成的,还有可能是会计方法的理解或选择错误造成的。

企业会计准则中的会计差错是指在会计工作中,发生计量、确认、记录等方面的错误。这个会计差错的概念最具影响力,最具指导作用,其他地方的会计差错基本上

也是沿用这个概念。但是它并没有去仔细分析会计差错产生的原因,更别说区别对待。虽然以上几种原因都可能造成会计差错,但是性质是完全不一样的。所以在界定会计差错的概念时应该严格加以区分。

对于会计差错更正常用的方法有:划线更正法、红字更正法、补充更正法。实际上,会计差错更正方法并不简简单单指以上介绍的三种更正方法,而是如何对待会计差错的一系列问题,会计差错更正法只是其中的很少一部分。要做好会计差错的更正,不能仅仅更改数字就算完成。对于一个企业管理人员来说,差错更正的真正目的是在以后减少同样的错误。因此,会计差错的更正应该考虑更全面一些,不仅仅考虑更正方法,还要考虑一系列的管理方法与措施,如:采取什么措施减少会计舞弊;采取什么方法减少会计工作人员的粗心大意以及过度劳累的问题;采取什么方法加强企业会计人员对会计制度的理解等等。

二、会计差错类别分析

实际上,除了会计差错产生的原因,会计差错之间还存在很多区别,下面就从会计差错产生的时间、产生的程序、会计差错涉及的会计科目、会计差错的重要性等方面来进行分类研究。

1. 会计差错的时间概念。会计上有一个会计分期的理论假设,即使同类型的会计经济事项发生在不同的时间段,处理的方式不一样的,会计差错同样如此。时间在会计差错上的表现,实际上有两个不同的概念:会计差错发生的时间和会计差错被发现的时间。会计差错发生的时间是指在查账时,会计差错出现的时间,比如说,发生记账错误的记账凭证上填写的时间。会计差错被发现的

时间是指审核或查账时的那个时间点,又可分为年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间以及财务报告批准报出日之后。

因此,如果会计差错被发现的时间和会计差错发生的时间在同一个会计期间,处理起来较为简单;而如果这两个时间不是在同一个会计期间,那么就有可能涉及到会计事项的调整,处理起来就比较复杂。因此,会计人员在考虑会计差错更正的时候,必须考虑会计差错发生的时间与会计差错发现的时间是否同属一个会计期间。

2. 会计差错产生的程序。会计做账有一系列的会计程序,如:填写与审核原始凭证、编制与审核记账凭证、登记账簿、编制科目汇总表、出报表等。从会计差错产生的程序来看,会计差错产生的起因主要有以下几种:①原始凭证填写错误,从而导致记账等一系列的会计差错;②原始凭证填写无误,记账凭证填写错误,以致后面的一连串错误;③记账凭证无误,登记账簿出现错误,从而导致后面的一系列错误;④账簿登记无误,而报表数据填写有误。以上这几种错误都会形成会计差错,都需要进行会计差错更正,但是由于几种会计差错产生影响范围的不同,会计差错更正的方法也应有所区别,这样才能更详细、更清晰、更有针对性。

3. 会计差错涉及的会计科目。不同的经济业务,在利用借贷记账法记账的时候,会涉及到不同的会计科目。在会计差错的更正处理时,经常需要考虑会计差错涉及到的会计科目问题,比如,没有涉及到成本类或损益类会计科目的会计凭证的差错,更正起来会简单一些,因为不需要考虑到所得税等一系列的问题;而如果会计差错涉及到成本类或者损益类的会计科目,则需要考虑所得税的调整等问题,相对来说要复杂得多。

4. 会计差错重要性。会计上的重要性是指在特定环境下,可能影响会计报表使用者判断或决策的错报或漏报的严重程度,它是会计理论和实务中的一个基础概念和基本原则,在会计理论与实务中有着广泛的运用。重要性具有数量和质量两方面的标准。重要性的数量标准通常是指重要性的金额界限;重要性的质量标准往往是通过对各种影响报表使用者决策的因素进行定性分析之后得出的结论。在实务中,由于定性标准比定量标准更难操作、更难把握,因此,对重要性判断通常以定量为主、定性为辅。

对于会计差错的处理,也需要应用重要性原则,比如,同样是销售商品,一笔金额为1 000元,而另外一笔金额为1 000万,那么这两种会计差错的处理就大不相同。通常在判断会计差错的重要性的时候,经常利用一些数量指标来进行判断,比如:国际著名“六大”会计公司使用的数量指南为:①税前净利的5~10%(净利大时用5%,净

利小时用10%);②总资产的0.5%~1%;③权益(净资产)的1%;④营业收入的0.5~1%;⑤根据资产总额与营业收入中较大的一项确定一个变动比率,并选取同期会计报表中都最小的重要性水平作为会计报表层的重要性水平(即最低原则)。

三、会计差错的更正处理

对会计差错进行更正时,我们既要考虑会计差错处理原则,又要考虑会计差错更正方法。

1. 会计差错处理原则。会计差错的处理是管理活动的一部分,而不仅仅是改正数据,或者重新调整会计分录,在进行会计差错处理时,我们应该注意以下几个原则

原则之一:理清责任,有奖有罚。会计差错说到底还是人的问题。首先要理清楚会计差错的产生的责任归属问题,如果是会计人员故意为之,则构成会计舞弊行为,那么必须根据行政法规、企业管理制度、企业财务制度着重处罚,坚决杜绝以后类似会计舞弊的发生;如果是粗心大意而无意为之造成的,则应该加以细心教导或者警告;如果是由于长期的工作劳累形成的身心疲惫而导致的,公司领导则应该考虑给予会计人员多一些休息时间。对于较少出现会计差错的会计人员,应该加以奖励,真正做到有奖有罚。

原则之二:遵循会计准则以及会计基本规范。会计准则是会计行为规范,任何会计行为都需要遵循会计准则,如借贷记账法就必须做到有借必有贷,借贷必相等,同时需要有相关的原始凭证作为记账凭证的依据,会计差错更正同样如此。

原则之三:处理方法尽量少且统一规范。会计差错产生的原因以及种类有很多,如果每种会计差错都要用不同的处理方法,那么在执行起来就会比较乱,所以尽量减少处理方法,统一处理规范。

原则之四:简单易懂,执行方便。要规范会计差错更正行为,让所有会计人员去参照执行,则会计差错更正方法与措施必须能够让会计人员清晰理解,执行起来简单方便,这样才有助于全面推广与执行。

2. 会计差错的更正处理思路。根据以上会计差错的分类分析,会计差错由于产生的时间、发生的步骤,涉及的科目以及重要性的不同,会形成很多组合。

按照排列组合,将会产生 $2 \times 2 \times 2 \times 5 \times 2 = 80$ 种排列。会计差错的更正必须建立在会计差错的分类研究的基础上,因此,我们需要去仔细分析每一种排列形成的会计差错的类型,并以此分析每种会计差错处理的方法。要解决这个问题,可以采用以下方法。

首先要设置“会计差错”、“会计舞弊”会计总账科目。为清晰地显示出会计差错的多少,我们应该也必须设置:“会计差错”以及“会计舞弊”这两个会计账户,以示两种

差错的区别。会计差错表示非故意行为导致的会计差错,会计舞弊表示故意行为导致的会计差错,并通过设置明细科目的方式去具体区别不同的会计差错类型。这两个总账账户作为像“在途物资”、“本年利润”等账户一样,作为中间过渡总账账户,然后在这个总账科目后增加三级明细科目,如:“会计差错——原始凭证差错——涉及损益类科目”。

还要设计会计差错、会计舞弊汇总表,增加“会计差错”戳记,并进行实时登记。对于会计差错的更正,先把错误的记账凭证加盖“会计差错”戳记,表明此处存在会计差错;然后统一填写会计差错汇总表。在会计差错汇总表中,记录以下几个要点:会计差错发生的时间、经济业务的摘要、实际金额、错误金额、会计差错发现的时间。

会计差错必须上报企业相关领导,并出示处理意见以后才能更正。目前对于会计差错的更正,没有相关的原始凭证作为依据,这样处理起来就比较随意,也不符合记账的原则(记账凭证需要有原始凭证作为依据),也分不清责任。对于出现会计差错的处理步骤,首先应该上报会计主管或企业相关领导批示,并出示处理意见,然后根据处理意见来记账,把处理意见作为记账的原始凭证,这样既能强调责任,又能解决没有记账凭证的尴尬。既然已经设置“会计差错”和“会计舞弊”的总账科目,它们作为过渡科目,这样我们就能解决会计差错的更正的相应的记账凭证“借贷不相等”的原则性问题。

3. 会计差错更正处理。目前,会计实务中,经常使用的会计差错更正的技术方法有:划线更正法,红字更正法、蓝字更正法、综合调整法。更正技术方法的选择需要根据实际情况来选择,这样也造成了使用者的混乱。实际上,我们只需要用划线更正法和设置会计差错账户的调整法就可以达到目的。

划线更正法适用于记账凭证只有文字错误而没有金额错误的更正或者发现金额错误时还没有登账情况以及只有账簿数字出现错误的情况(如果账簿上需要更正金额少,可以使用这种方法;如果需要更正的金额数字太多,则不太好使用这种方法,因为会导致账簿更正“一片红”,影响账簿的整洁,那么使用“设置会计差错账户调整法”会好一些);而其他的情况都可以使用“设置会计差错账户调整法”。

划线更正法比较简单,只需要把相应的文字错误用红线划掉,并更正文字或金额数字即可,所以不再赘述。下面介绍“设置会计差错账户调整法”。

设置会计差错账户调整法是在设置“会计差错”会计账户的基础上,先利用“会计差错”账户进行调整。调整完以后,到底是要进行未来追溯法,还是需要调整损益账户,看实际情况沿用以前所学过的调整即可。这样,“设置

会计差错账户调整法”既有创新,又在一定程度上继承了以前的更正处理方法。下面简单介绍“设置会计差错账户调整法”处理。

例1:1月1日,购买办公用品10 000元,1月31日发现记账凭证填的金额为1 000元。

首先,填制差错汇总表。其次,在出现会计差错的记账凭证上盖“会计差错”戳记,并盖上会计人员的印章。接着,填制新的记账凭证(以会计差错汇总表作为原始凭证)。借:会计差错——非重要9 000;贷:库存现金9 000。然后,要求企业主管领导签字,并出示处理意见报告。最后,根据处理意见,编制记账凭证(会计差错处理意见报告作为原始凭证)。借:管理费用9 000;贷:会计差错——非重要9 000。

例2:1月1日,购买办公用品1 000元,1月31日发现记账凭证填的金额为10 000元。

借:库存现金9 000;贷:会计差错——非重要9 000。处理以后:借:会计差错——非重要9 000;贷:管理费用9 000。

例3:2012年1月1日,购买办公用品10 000元,2013年1月31日发现记账凭证填的金额为1 000元。(报表对外公布批准日为2月20日)。

①借:会计差错——非重要9 000,管理费用1 000;贷:库存现金10 000。

②借:管理费用9 000;贷:会计差错——非重要9 000。

③借:本年利润9 000;贷:管理费用9 000。

④借:所得税费用2 250;贷:应交税费——应交所得税2 250。

⑤借:本年利润2 250;贷:所得税费用2 250。

⑥借:利润分配——未分配利润6 750;贷:本年利润6 750。

如果是发现以前年度的涉及损益类会计账户的会计差错,只需要把本年利润会计科目换成“以前年度损益调整”账户即可。

四、总结

会计差错处理是实务中很重要的一项工作,目前关于会计差错的理解以及处理方法都存在一定问题。本文从会计差错产生的原因以及分类解析开始,提出“设置会计差错账户调整法”会计差错更正方法,希望能够为会计差错更正的规范化提供借鉴,并为会计工作人员提供一种完全符合会计记账规则的会计差错更正方法。

【注】本文系中国商业会计学会课题(编号:SKKT-12097)的阶段性研究成果。

主要参考文献

李立成,李彦庆等.错账更正方法新解.财会月刊,2012;7