事业单位会计差错处理浅析

向廷平（高级会计师）

（重庆市气象局　重庆　401147）

【摘要】差错处理是会计工作中经常出现的问题，对于企业会计差错，其处理方法和适用条件都有比较明确的规定。但是，对于事业单位会计差错处理还有待进一步规范。本文拟探讨事业单位会计差错处理的原则和方法，并以实例的形式加以具体说明。

【关键词】事业单位　会计差错　处理　思考

会计差错是指在会计核算中会计人员对会计事项或经济交易的确认、计量、记录和报告等方面出现的错误。无论何种会计差错，一经发现都应立即更正，不同的会计差错应采用不同的处理方法。在财政部发布的《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》及《会计基础工作规范》（以下简称“规范”）等相关法律规范中，对企业会计差错的处理方法和适用条件都做出了相应的规定。但是目前事业单位执行的《事业单位会计准则》2012年财政部第72号令（以下简称“准则”）、《事业单位财务规则》2012年财政部第68号令（以下简称“规则”）和《事业单位会计制度》财会[2012]22号文（以下简称“制度”）中对会计差错及处理却少有提及，因此，非常有必要对事业单位会计差错特别是以前年度的会计差错及会计差错的处理方法进行研究和规范，进而指导会计实务提高事业单位会计信息质量。

一、事业单位会计差错处理原则

1. 法制性原则。会计差错处理必须符合国家发布的各项会计政策和规定，这些规定不仅包含会计方面的规定，事业单位的会计差错处理，还涉及预算管理的规定和国有资产管理的规定以及结余资金使用的规定等等。会计差错的账务处理必须依照会计原理进行，严格遵照会计核算程序，进行准确核算，保证数字可靠，使会计报告前后期保持连续与完整。只有遵从统一的规定，处理后的信息才符合会计信息可比性的质量要求。

2. 规范性原则。会计差错处理应该注意规范性，防止随意处理和带来新的差错，事业单位应当建立防错机制和会计差错处理的相关制度，明确会计差错处理的程序，任何会计差错都不能随意处理，必须报经有权审批的机构或人员批准，财务人员不得私自处理或更正会计差错。比如：会计差错的处理首先应当报经事业单位主管财务的负责人和单位负责人审批，涉及收支和预算的会计差错还应当报经有权批复预算的主管部门或财政部门批准；涉及资产管理的应当报经主管部门或国有资产管理部门审核等等。

3. 重要性原则。会计差错处理应体现重要性原则，会计差错产生的原因以及种类很多，如果每个会计差错都花费大量的人力物力来处理是不现实和不经济的，这就要求我们在进行会计差错处理时要体现重要性原则，对于影响会计信息使用者判断和决策的重要差错应当严格处理程序和处理方式并详细在附注中披露，对于不重要的差错可以适当简化。

4. 责任追究原则。会计差错必然会给单位带来或大或小的损失，因此会计差错处理不仅包括会计差错的账务处理还应包括对责任人的责任追究，以起到警示、教育和惩罚作用，防止更多差错发生。

二、事业单位会计差错处理方法

事业单位会计差错处理实务中会计差错应区分不同的类别，分别采用不同的处理方法，按照对会计报表可靠性影响程度的不同，会计差错分为重大会计差错和非重大会计差错。使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错，为重大会计差错；否则，为非重大会计差错。按照会计差错被发现的时间分为以前年度差错和当期差错等等。

事业单位会计差错处理不仅包括会计差错的账务更正而且需要综合考虑部门综合预算、年度决算、结余资金管理、制度建设和责任追究等等一系列问题。

按照最新发布的事业单位会计准则、规则和制度规定，事业单位会计核算一般采用收付实现制，事业单位的收入和支出一般应当在实际支付时予以确认，并按照实际收支金额进行计量。事业单位应当严格执行批准的预

算，国家对财政补助收入和财政专户管理资金的预算一般不予调整，财政补助收入和财政专户管理资金以外部分的预算需要调增或者调减的，由单位自行调整并报主管部门和财政部门备案。事业单位发生需要调整以前年度非财政补助结余的事项通过“事业基金”科目核算；事业单位发生需要调整以前年度财政补助结转的事项通过“财政补助结转”科目核算；事业单位发生需要调整以前年度财政补助结余的事项通过“财政补助结余”科目核算；事业单位发生需要调整以前年度非财政补助结转的事项通过“非财政补助结转”科目核算。

根据以上规定，事业单位当期发生的会计差错按其款项收支时间属于当期理应调整当期相关项目；以前年度的会计差错按其款项收支时间属于以前年度，应当采用追溯重述法调整报表的相应期初数并应在报表附注中详细披露，以利于会计信息使用者在不同会计期间进行纵向比较和分析，准确评估年度财务收支计划和执行情况。下面以涉及收支差错的实例分析如何处理。

例1：A事业单位2014年4月发现2013年5月将一笔事业收入50 000元列入“其他应付款”科目核算，同时用该笔收入购买照相机一部12 000元，没有纳入固定资产核算。

对上述会计差错进行分析后，确认该差错属于以前年度的重大会计差错，影响收支和固定资产，因此，应调整发现当期的年初固定资产、事业基金等，会计处理如下：

（1）补充登记资产：

借：固定资产　　12 000

　贷：非流动资产基金——固定资产　　12 000

（2）调整其他应付款：

借：其他应付款　　38 000

　贷：事业基金　　38 000

例2：2014年4月A事业单位内部审计发现2013年6月将一笔应由经营支出列支的会议费30 000元列入“事业支出——项目支出——财政补助支出”科目核算，内部审计机构要求调整会计账目。

对上述会计差错进行分析后，确认该会计差错属于以前年度的重大会计差错，应当调整以前年度财政补助结余。如果A事业单位2013年经营收支有结余，结余分配按40%提取职工福利基金，且未提取修购基金，则会计处理如下：

借：事业基金　　18 000

　专用基金　　12 000

　贷：财政补助结余　　30 000

如果A事业单位2013年经营亏损，会计处理如下：

借：经营结余　　30 000

　贷：财政补助结余　　30 000

例3：2014年4月A事业单位内部审计发现2013年7月将多笔应由经营支出列支的差旅费总计40 000元列入“事业支出——项目支出——非财政专项资金支出——××项目”科目核算，内部审计机构要求调整会计账目。

对上述会计差错进行分析后，确认该会计差错属于以前年度的重大会计差错，应当调整以前年度非财政补助结转等相关科目，假定A事业单位2013年经营亏损，如果该专项还未能完成，则会计处理如下：

借：经营结余　　40 000

　贷：非财政补助结转（××项目）　　40 000

如果该专项已经完成，区分应缴回原专项资金拨入单位的，则先做上述分录，待实际缴回时，借记：“非财政补助结转（××项目）”科目，贷记“银行存款”等科目。如果原专项资金拨入单位同意留归A单位使用的，会计处理如下：

借：经营结余　　40 000

　贷：事业基金　　40 000

例4：2014年4月A事业单位内部审计发现2013年9月A单位利用虚假发票套取资金4 000元，内部审计机构要求追回相关资金。

对上述会计差错进行分析后，确认该会计差错属于有意为之，性质严重，应当向相关责任人追回相关资金，会计处理如下：

借：其他应收款——××责任人　　4 000

　贷：事业基金　　4 000

收到责任人交来资金时，

借：现金　　4 000

　贷：其他应收款——××责任人　　4 000

三、一点建议

会计差错处理除了上述账务处理外，还应当包括披露、责任追究和制度建设三个方面。重大会计差错应在会计报表附注中详细披露有关情况，包含以前年度结转结余调整情况的说明、重大会计差错事项陈述、产生原因和更正方法，以及重大会计差错的更正金额、有助于理解和分析会计报表的其他需要说明的事项。会计差错的责任追究应根据会计差错的情节轻重对相关责任人按照《会计法》、《财政违法行为处罚处分条例》等相关规定给予适当处理，以起到警示和惩罚作用。事业单位还有一项重要的工作是认真分析会计差错产生的原因，查找内控漏洞，建立和完善相应的内控制度和风险防控机制，有效防范和控制会计差错。

主要参考文献

1. 财政部.会计基础工作规范.财会[1996]19号，1996-06-17

2. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号，2012-12-19