

错账更正存在的问题与改进

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

【摘要】 由于《会计基础工作规范》对错账更正的规定存在不全面、不具体的问题,本文对下列三种错账的更正方法进行了探讨:一是记账凭证审核且汇总后,登账前发现记账凭证错误;二是年度内发现的总账科目无错,只是明细科目错;三是以前年度记账凭证错误。

【关键词】 会计基础工作规范 错账 更正

一、《会计基础工作规范》错账更正规定

1. 登账时发生错误,即记账凭证无错,只是登账时发生笔误。根据现行《会计基础工作规范》第六十二条的规定,应当将错误的文字或者数字划红线注销,但必须使原有字迹仍可辨认,然后在划线上方填写正确的文字或者数字,并由记账人员在更正处盖章。对于错误的数字,应当全部划红线更正,不得只更正其中的错误数字。对于文字错误,可只划去错误的部分。即教科书介绍的划线更正法。

2. 填制记账凭证时发生错误。根据现行《会计基础工作

规范》第五十一条的规定,填制记账凭证时发生错误,应当重新填制记账凭证。即错误的记账凭证作废,重新填制一张正确的记账凭证。该方法不妨称之为“重填凭证法”。

3. 登账后发现错误,即登账后发现记账凭证有错。根据现行《会计基础工作规范》第五十一条的规定,应分两种情况:①发现的是当年的错账。具体又分为:第一,会计科目错误。更正方法是:用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,均登记入账。即教科书介绍的红字更正法(二分录法)。第二,会计科目无错,仅

回金额为 350 000 元,C 的可收回金额为 550 000 元。此时 A、B、C 的可收回金额均大于其账面价值,说明单项资产未发生减值,而资产组却发生了减值,此时应充分考虑造成资产组减值的原因,并分析估计此减值持续的时间。若以前期间由该资产组带来的经济效益一直很好,这次是因为偶然因素导致减值,并且减值不会持续下去,则可考虑将发生的减值损失归集到其最终产品上,计入相关费用。若经估计该资产组会长期持续减值下去,并且不是偶然因素所致,从管理的角度来看,应质疑该资产组的合理性,该资产组给企业带来的经济效益不如各单项资产带来的经济效益之和,故该资产组不存在盈利性。此时,应根据企业的实际情况变更该资产组。企业管理层应当证明该变更是合理的,并且在附注中作相应说明。

情况 3:经估计,A 的可收回金额为 150 000 元,B 的可收回金额为 250 000 元,C 的可收回金额为 450 000 元。此时,A、B、C 应分别计提 50 000 元的减值准备,即一共计提 150 000 元的减值准备,而资产组应分配的减值损失为 400 000 元,还剩 250 000 元未分摊。准则中未针对此情况提出解决办法,笔者认为应考虑让各单项资产进行二次分摊,即继续由 A、B、C 按各账面价值比重进行分摊。A、B、C 还应各二次计提减值准备 50 000 元、75 000 元、125 000 元。

上述三种情况是基于对准则中并未考虑到的资产组减值中当其他单项资产都不够分摊时或者虽然资产组发生了减值但单项资产的可收回金额大于账面价值以及全部单项资产进

行二次分摊的情况的会计处理补遗。

情况 4:沿用前例,假设 2006 年初,企业有一价值 20 000 元的存货属于此资产组(设该存货和其他单项资产的使用年限相同)。此时,存货与 A、B、C 构成一个不可分割的最小独立现金流单元,则若年底对该资产组计提减值准备时,该存货应作何处理?准则中未包括对存货减值的处理,而《企业会计准则第 1 号——存货》中对存货跌价准备的计提提到的单项计提、分类计提、总额计提三种方法中也未提及对存在于资产组中的存货的处理。笔者认为,既然存货已经是资产组的一项单项资产而存在,说明其无法独立带来现金流量,其独立存在也不具实际经济价值,根据重要性原则,在进行减值会计处理时也应同资产组中其他单项资产适用同样的会计处理方法。若资产组发生减值,减值金额应由存货和其他单项资产按各自账面价值的比重进行分摊,存货以其成本价作为其账面价值,并根据谨慎性原则,在以后期间其减值也应符合资产组减值规定不予转回。则上例的账务处理应为:加入存货后资产组的账面价值为 1 020 000 元,应计提 420 000 元的减值准备,综合题意,按各资产的账面价值比重最后各分得减值损失:A 为 50 000 元,B 为 135 369 元,C 为 225 610 元,存货 9 021 元。只要该资产组存在,则存货计提的减值准备就不得转回。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2010

金额错误。如果是金额多写,则将正确数字与错误数字之间的差额,另编一张调整的记账凭证,金额用红字书写。即教科书上介绍的红字更正法(一分录法)。如果是金额少写,则将正确数字与错误数字之间的差额,另编一张调整的记账凭证,金额用蓝字书写。即教科书上介绍的补充更正法。②发现的是以前年度错账。《会计基础工作规范》规定,应当用蓝字填制一张更正的记账凭证。但未区别具体情形,也未明确具体更正方法;一般教科书亦如此。

从以上《会计基础工作规范》对错账更正的规定可以看出,其存在不全面、不具体的问题。具体表现在:①未按规定编制记账凭证并审核且手工汇总后,登账前发现记账凭证错误怎么办。②提到的年度内发现的会计科目错误,并未说明是明细科目还是总账科目。有关教科书以总账科目错为例进行说明;至于总账科目无错,只是明细科目错,如何更正并未说明。③对以前年度记账凭证的错误,并未区别非重大会计差错与重大会计差错,也未明确具体更正方法。同时,教科书对更正错账方法的介绍也不详尽。

二、错账更正方法改进建议

1. 记账凭证审核并汇总后,登账前发现记账凭证错误,如何更正。对此,应采用划线更正法,即用划线更正法更正记账凭证,同时用划线更正法对科目汇总表进行相应更正。

2. 年度内发现明细科目错,如何更正。登账后发现的本年度错账,如果仅仅是明细科目错(总账科目无错),这虽不影响总账平衡、费用分配以及损益核算等工作,但影响成本费用分析,影响与外单位(个人)往来款项的结清等工作,因此应予以更正。有关法规和教科书并未说明应如何更正。笔者认为,对于这种错账,应区分电算化会计条件和手工会计条件。电算化会计条件下,可用红字更正法。手工会计条件下,可简化处理。具体做法如下:

(1)只涉及一个明细账户。只涉及一个明细账户(如多栏式明细账户)的,可采用划线更正法予以更正。具体做法:先用划线法更正记账凭证,再在账簿上,在错账所在行采用划线法,划去错误的数字,在该行正确的栏登账。如:行政管理人员报销差旅费520元,记账凭证为:“借:管理费用——办公费520;贷:库存现金520”,并且登记管理费用明细账的“办公费”专栏。登账后发现记账证明细账户错,则应先在记账凭证上划线更正:划去“办公费”,并在其上盖私章,在其上方写上“差旅费”;在管理费用明细账页“办公费”栏划去金额“520.00”,且在其上盖私章,在该行“差旅费”专栏登记金额“520.00”。

(2)涉及多个明细账户。涉及多个明细账户(如三栏式)的,更正方法有两个:一是将错账所在行划线注销。具体做法举例说明如下:员工张山借现金600元,记账凭证为:“借:其他应收款——李四600;贷:库存现金600”,并已登“其他应收款——李四”账户。发现明细账登错后,先用划线法更正记账凭证,并在“其他应收款——李四”明细账的错账所在行,划线注销,且盖“此行作废”的戳记和改错人员的私章,再在“其他应收款——张山”账户进行正确登账。这种方法简单,但影响

账目整洁。二是利用错账行将错就错。先用划线法更正记账凭证,同样要在错账所在行采用划线更正法,下次在此账户登账时,利用这一行,在这一行的上方登账。接上例,发现错误后,先在该记账凭证上,用划线法将“李四”改为“张山”,并盖改错人私章,再在“其他应收款——张山”账户进行正确登账,在“其他应收款——李四”明细账上划去借方登记的“600.00”以及摘要,并盖私章,此时在其上方不做任何记录,下次要登“其他应收款——李四”明细账借方时再利用这一行,在原错误摘要的上方写上此次业务的摘要,并在相应栏登记金额。如年内一直没有要登“其他应收款——李四”明细账的记账凭证,则年末在此行盖“此行作废”的戳记即可。

3. 发现的是以前年度错账,如何更正。应区别非重大会计差错与重大会计差错进行更正。以前年度错账的重要程度应根据差错性质和金额大小加以判断。

(1)以前年度错账属于非重大会计差错。由于属于非重大会计差错,不影响财务报表的分析使用,因此不管是涉及损益类科目,还是涉及其他类会计科目,均按现行《会计基础工作规范》规定的方法更正错账:用蓝字填制一张更正的记账凭证,涉及损益的可不通过“以前年度损益调整”科目更正错账。具体而言:①科目错:采用蓝字反方向更正法更正。如上年经济业务为:甲公司还来其前欠货款2000元,当时分录为:“借:银行存款2000;贷:其他应收款——甲公司2000”,并已登记入账,次年才发现记账凭证的会计科目错误,则次年更正分录为:“借:其他应收款——甲公司2000;贷:应收账款——甲公司2000”,并登记入账。②金额错:原记账凭证多写金额的,采用蓝字反方向更正法冲减;原记账凭证金额少写的,则用补充更正法补记。如某企业今年发现上年一笔计提管理用设备折旧的记账凭证金额少写5000元。如果该企业是大企业,5000元金额不算大,不影响财务报表的分析使用,则今年多计提管理用设备的折旧即可:“借:管理费用5000;贷:累计折旧5000”。如果上年记账凭证金额多写5000元,则:“借:累计折旧5000;贷:管理费用5000”。

(2)以前年度错账属于重大会计差错。由于属于重大会计差错,影响财务报表的分析使用,因此,如果是损益类总账科目(金额)错,根据现行企业会计准则及其应用指南的规定,应用蓝字通过“以前年度损益调整”科目更正错账,不妨称之为“损益调整蓝字更正法”,以正确反映本年度实际损益,避免会计人员人为调节各年利润。如某企业今年发现上年管理用设备少计提折旧50000元。如果该企业是小企业,50000元金额大,影响财务报表的分析使用,则今年通过“以前年度损益调整”科目更正错账,“借:以前年度损益调整50000;贷:累计折旧50000”(后续分录从略),并调整前期(本例为上年)比较数据。如果错账不涉及损益,则采用蓝字反方向更正法或补充更正法更正。

总之,对以前年度错账一律不使用红字更正,因为这种情况下的分录登账后,发生额无意义。

主要参考文献

荣树新.更正错账方法分类的改进.财会月刊,2011;28