

错账更正方法规范及“五问”小技巧

王芳

(铜陵职业技术学院管理系 安徽铜陵 244061)

【摘要】 财政部颁布的《会计基础工作规范》关于错账更正的具体操作处理解释不够详尽,会计教材关于错账更正的三种方法也不能满足复杂多样的错账类型,财务工作人员在实际工作中采用的错账更正方法规范性差。笔者根据多年的工作经验,探索错账更正方法的规范操作要求及“五问”小技巧,以帮助使用者熟练运用于掌握错账更正方法的相关知识和实务操作流程,使得会计基础工作进一步规范。

【关键词】 会计差错 “五问”技巧 错账更正方法

一、错账更正的相关规定

关于错账的更正方法,很多《基础会计》教材中都明确阐述有划线更正法、红字更正法与补充登记法三种。《会计基础工作规范》第六十二条规定“账簿记录发生错误,不准涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹,不准重新抄写,必须按照下列方法进行更正:(一)登记账簿时发生错误,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。(二)由于记账凭证错误而使账簿记录发生错误,应当按更正的记账凭证登记账簿。”

《会计基础工作规范》第五十一条规定第五款规定,已经登记入账的记账凭证,在当年内发现填写错误时,可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样,同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,注明“订正某月某日某号凭

2. 非同一控制下。追加投资日追加部分的确认的初始投资成本是支付对价的公允价值4 800万元,权益法转为成本法后的初始投资成本为4 800+5 700+300+150=10 950(万元)。会计分录如下:借:长期股权投资——A公司109 500 000;贷:长期股权投资——A公司(成本)57 000 000,长期股权投资——A公司(损益调整)3 000 000,长期股权投资——A公司(其他权益变动)1 500 000,银行存款48 000 000。

四、权益法转成本法时特殊事项的会计处理建议

针对追加投资权益法转成本法的会计处理问题还存在一些特殊事项。比如,当企业由权益法转换为成本法后,又发生企业宣告发放上一年现金股利时应当如何处理。

笔者认为由于在追加投资日已经将权益法转换为成本法了,理论上应该按照成本法的核算思路对长期股权投资进行后续计量,对于对方企业宣告发放股利时,确认投资收益。然而仔细分析此种情况,发现原权益法已经对对方实现净利润时按照享有的份额确认了投资收益,且调整了长期股权投资的账面价值,即借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目。且原权益法

下确认的投资损益并没有进行调整,而是全部保留了下来,如果现在按照成本法对该现金股利确认投资收益,那么就有重复嫌疑了,会虚增投资收益。

因此,在此种情况下建议将追加投资后宣告发放上一年现金股利这一事项作为清算股利特殊事项进行处理,将此时宣告发放的现金股利按照享有的份额冲减长期股权投资,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目,不确认投资收益。这样虽不符合成本法下的核算规则,但是站在实质重于形式的角度上看,这样做是合理的,且符合谨慎性原则。

主要参考文献

1. 曹文芳.长期股权投资成本法与权益法转换会计处理的优化.财会月刊,2011;11
2. 冷琳.成本法转换为权益法时投资成本调整问题双解.财会月刊,2011;34
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13

证”字样。如果会计科目没有错误,只是金额错误,也可以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,调增金额用蓝字,调减金额用红字。发现以前年度记账凭证有错误的,应当用蓝字填制一张更正的记账凭证。

以上这些错账更正方法的规定不够详尽,其适用条件仅局限于当期会计差错的更正,不能满足复杂多样的错账类型。所以笔者认为只有完善错账更正方法,才能应对复杂多样的错账,对错账更正的操作处理加以规范,运用“五问”技巧帮助财务工作者熟练掌握错账更正方法的理论知识和实务操作流程,以促使会计基础工作规范化。

二、错账更正方法存在的问题

1. 划线更正法不够完善,难以满足复杂多样的错账更正要求。划线更正法适用于记账凭证正确而登记账簿时发生错误的错账情形。记账凭证是用来确定会计分录的,会计分录包括三要素——账户名称、入账方向、入账金额,记账凭证登记账簿时可能发生如表1中所显示的三种类型错误,但划线更正法只适用于类型A的错账更正。其他两种类型错误的更正未作具体说明。

表1

类别要素	记账凭证	会计账簿		
		类型A	类型B	类型C
账户名称	正确	正确	正确	错误
入账方向	正确	正确	错误	正确或错误
入账金额	正确	错误	正确或错误	正确或错误

2. 错账更正法的适用时间受局限。错账更正的三种方法适用于当期会计差错而造成账簿记录错误的情况,仅针对当期,未对以前年度会计差错更正方法进行具体阐述。

三、完善会计差错更正方法的建议及操作规范要求

1. 重新对划线更正法的操作规范加以扩展说明。原划线更正法仅适用于结账前发现的记账凭证正确仅账簿登记出现金额差错的情况,但若是出现本文前述的类型B与类型C的错误,原划线更正法让“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”的处理方法将无法更正其错误。此时对类型B的错误,应该将错误入账方向的数字划红线注销,而后在正确的方向栏内填写金额数字,并由记账人员在更正处盖章。对类型C的错误,应该将错误入账账户内的整行记录划红线注销,而后在正确的账户中填写正确的记录,并由记账人员在更正处盖章。

所以划线更正法应表述为:根据正确的记账凭证登记账簿时发生错误,应当将错误的文字或数字划红线注销,但必须使原有字迹仍可辨认;然后在划线上方、正确

的方向栏内、正确的账户中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。

2. 改补充登记法为蓝字更正法。原补充登记法的适用范围很小,仅应用于记账凭证的金额少记而导致的账簿错误类型。现改补充登记法为蓝字更正法,既可应用于记账凭证的金额少记而导致的账簿错误类型,又可应用于以前年度发生的重要会计差错并进行追溯调整,在其发现当期的财务报表中,同时调整会计报表的前期比较数据;还应用于以前年度因记账凭证错误造成账簿记录错误的非重要的会计差错,不需要调整会计报表相关项目的期初数,只调整发现当期与前期相同的相关项目。

四、错账更正方法中的“五问”小技巧

1. 一问是当期会计差错还是以往年度的会计差错?当遇到会计差错时,首先要作出的第一个判断就是:是属于当期会计差错还是以往年度的会计差错?

如果属于以往年度的会计差错,且为不重要的前期会计差错,不需要调整会计报表相关项目的期初数,只调整发现当期与前期相同的相关项目,属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目,属于不影响损益的,应调整本期与上期相同的相关项目。

如果属于以往年度的会计差错,且为重要的前期会计差错,则应于在发现当期的财务报表中调整前期比较数据,如影响损益,应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整,如不影响损益,应调整财务报表相关项目的期初数。此时可以采用蓝字更正法。

2. 二问会计差错是登记账簿前还是登记账簿后发现的?如果会计差错是当期发生的,则需要继续分析是何时发现的会计差错,此时要进行“二问”:即会计差错是登记账簿前还是登记账簿后发现的?

如果是登记账簿前发现的,如制单人员自行发现会计记账凭证填制出错,或审核人员发现制单人员所填记账凭证出错,此时均可将原错误记账凭证撕毁,重新填制正确的记账凭证即可。

3. 三问会计差错是记账凭证出错还是会计账簿出错?如果发现会计差错是当期发生的,而且是在登记账簿后才被发现的差错,此时还应进行“三问”:即属于记账凭证正确仅会计账簿单方面出错,还是记账凭证出错导致会计账簿共同出错?

如果是在登记账簿后结账前发现的记账凭证正确仅会计账簿记录单方面出错的差错,则可以采用本文所介绍的扩展后的划线更正法更正错账,即将错误之处的记录划红线注销,然后在划线上方、正确的方向栏内、正确的账户中填写正确的文字或者数字等内容,并由记账人

员在更正处盖章。

4. 四问是账户名称、方向出错还是金额出错?如果在登记账簿后结账前发现记账凭证出错导致会计账簿随之共同出错的差错,则应开展“四问”:即分析是哪一种会计分录要素出错,是记账凭证上的账户名称、方向出错还是金额出错?

如果是记账凭证上的账户名称、借贷方向出错,此时应采用红字更正法加以更正。具体操作程序为:首先用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样,并据以红字登记入账以冲销原来的错账记录;然后再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,注明“订正某月某日某号凭证”字样,并据以蓝字登记入账以作出正确的会计处理。

5. 五问记账凭证的金额是填大还是填小了?如果在登记账簿后结账前发现记账凭证出错导致会计账簿随之共同出错,且为记账凭证上的账户名称、方向正确仅为金额出错的差错时,此时需要进行“五问”:即记账凭证的金额是填大还是填小了?

更正时,可以将正确数字与错误数字之间的差额,另编一张与原内容相同的记账凭证加以调整,原金额少记的就用蓝字(蓝字更正法)填写一张金额为漏记金额的调增金额的记账凭证(在摘要栏注明“补充某月某日某号凭证少记金额”字样),原金额多记的就用红字(红字更正法或红字冲销法)填写一张金额为多记金额的调减金额的记账凭证(在摘要栏注明“冲销某月某日某号凭证多记金额”字样),并据以登记入账。

综上所述,错账可以分为五个基本类型:一是当期会计差错还是以往年度的会计差错;二是登记账簿前还是登记账簿后发现的会计差错;三是记账凭证出错还是会计账簿出错;四是账户名称、方向出错还是金额出错;五是记账凭证与账簿记录的金额是记大还是记小了。我们只要按照这“五问”的分析方法和程序(见右图)层层推断,就能将错账问题细化、条理化,从而加深对错账更正法的理解,掌握错账更正法的规范操作流程,促使会计基础工作规范化。

例:某企业2012年12月31日将一台机器设备通过经营性租赁出租给其他企业使用,租期18个月,每月租金26 000元,该设备每月折旧20 000元。该企业关于计提折旧发生的错账以及相应的错账更正方法如下页表2所示。

错账更正的“五问”程序图

【注】本文受安徽省高等学校省级质量工程项目“会计特色专业建设点”(编号:20101404)、安徽省高等学校省级教学研究项目“社会责任视角下‘三位一体’的高职会计专业人才培养研究”(编号:2012jyxm684)的资助。

主要参考文献

1. 王强. 错账更正之“三问”小技巧. 财会月刊, 2013; 19
2. 元风华. 错账更正法之我见. 财会月刊, 2013; 17
3. 财政部. 会计基础工作规范. 北京: 经济科学出版社, 1996
4. 管宏. 前期差错及其更正. 会计师, 2010; 3

表 2

五问技巧	记账凭证	会计账簿	错账类型	错账更正方法
一问当期会计差错还是以往年度的会计差错	借:管理费用 20 000 贷:累计折旧 20 000	2013年12月所编制的记账凭证中的账户名称出错,会计账簿亦出错	于2014年1月发现2013年12月所编制的记账凭证出错,会计账簿亦出错,属于以往年度的不重要的会计差错	用蓝字填制调整的记账凭证并据以入账 借:其他业务成本 20 000 贷:管理费用 20 000
	2013年全年12个月均未编制下列记账凭证 借:其他业务成本 20 000 贷:累计折旧 20 000	2013年全年12个月均未将租出的该机器设备折旧进行入账处理	于2014年1月发现2013年各月会计账簿漏登出错,共漏记折旧240 000元,属于以往年度的重要会计差错 (假设该企业2013年适用所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。该企业按净利润的10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。)	采用追溯调整法(蓝字更正法)予以更正: 首先,填制记账凭证并入账(进行调整分录的编制): 1、借:以前年度损益调整 240 000 贷:累计折旧 240 000 2、借:应交税费——应交所得税 60 000 贷:以前年度损益调整 60 000 3、借:利润分配——未分配利润 180 000 贷:以前年度损益调整 180 000 4、借:盈余公积 27 000 贷:利润分配——未分配利润 27 000 其次,财务报表调整与重述(财务报表略): 企业在列报2014年财务报表时,应作如下调整: 资产负债表中调增累计折旧240 000元,调减应交税费60 000元,调减未分配利润153 000元; 利润表中调增营业成本上年金额240 000元,调减所得税费用上年金额60 000元,调减净利润上年金额10 000元; 所有者权益变动表中调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额27 000元,未分配利润上年金额153 000元,所有者权益合计上年金额180 000元。 再次,附注说明:本年度发现2013年度漏记出租固定资产折旧240 000元,在编制2013年与2014年比较财务报表时,已对该项差错进行了更正。更正后,调减2013年净利润及留存收益180 000元,调增累计折旧240 000元。
二问是登记账簿前还是登账后发现的会计差错	2013年全年12月编制记账凭证如下: 借:管理费用 20 000 贷:累计折旧 20 000	2013年12月所编制的记账凭证中的账户名称出错,会计账簿尚未登记	登记账簿前发现会计差错	将原错误记账凭证撕毁,重新填制正确的记账凭证即可。正确记账凭证为: 借:其他业务成本 20 000 贷:累计折旧 20 000
三问记账凭证出错还是会计账簿出错	借:其他业务成本 20 000 贷:累计折旧 20 000	类型A:借记“其他业务成本”账户 2 000元 类型B:贷记“其他业务成本”账户 20 000元 类型C:借记“管理费用” 20 000元	属于记账凭证正确,但会计账簿记录出错	类型A:将“其他业务成本”账户借方金额2 000划红线注销,然后在划线上填写20 000即可。 类型B:将“其他业务成本”账户贷方金额20 000划红线注销,然后在账户借方金额栏内填写20 000即可。 类型C:将“管理费用”账户内的整行记录划红线注销,而在“其他业务成本”账户中填写正确的记录。 三种划线处均应由记账人员在更正处盖章。
四问是账户名称、方向出错还是金额出错	借:管理费用 20 000 贷:累计折旧 20 000	根据记账凭证登记账簿,账簿记录随之亦出错	记账凭证的账户名称出错,导致账簿记录随之出错	首先:红字填制记账凭证并据以入账 借:管理费用 20 000 贷:累计折旧 20 000 其次:蓝字填制正确记账凭证并据以入账 借:其他业务成本 20 000 贷:累计折旧 20 000
	借:累计折旧 20 000 贷:其他业务成本 20 000	根据记账凭证登记账簿,账簿记录随之亦出错	记账凭证的账户入账方向出错,导致账簿记录随之出错	首先:红字填制记账凭证并据以入账 借:累计折旧 20 000 贷:其他业务成本 20 000 其次:蓝字填制正确记账凭证并据以入账 借:其他业务成本 20 000 贷:累计折旧 20 000
五问记账凭证的金额是填大还是填小了	借:其他业务成本 2 000 贷:累计折旧 2 000	根据记账凭证登记账簿,账簿记录随之亦出错	记账凭证的账户名称与入账方向正确,仅入账金额少记,导致账簿记录随之出错	蓝字填制漏记金额的记账凭证并据以入账 借:其他业务成本 18 000 贷:累计折旧 18 000
	借:其他业务成本 200 000 贷:累计折旧 200 000	根据记账凭证登记账簿,账簿记录随之亦出错	记账凭证的账户名称与入账方向正确,仅入账金额多记,导致账簿记录随之出错	红字填制多记金额的记账凭证并据以入账 借:其他业务成本 180 000 贷:累计折旧 180 000