浅谈会计差错更正

褚 颖

(河南农业职业学院 郑州 451450)

【摘要】本文对各类会计差错的更正原则和方法进行了归纳与总结,并分析了利用会计差错更正进行利润操纵的行为和动机,提出了对利用会计差错更正进行财务舞弊的治理对策。

【关键词】会计差错更正 财务舞弊 追溯重述法

会计差错是指在进行会计核算时,在计量、确认、记录、列报等环节出现的错误,其行为可能是故意的,也可能是无意的。众所周知,无论在哪个核算环节,也无论出于何种目的,只要存在会计差错,就势必影响会计信息质量,甚至影响信息使用者的决策。因此,会计内部管理部门和外部相关监督机构都必须重视对会计工作的指导和检查,以便减少甚至杜绝差错的发生。一旦发现会计差错,除了相关部门应依法对相关人员进行教育和处理外,会计部门还必须及时地更正差错。

一、会计差错更正的原则

1. 更正会计差错必须遵守有关的法律规范。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》和国家税务总局发布的《增值税日常稽查办法》等法律规范中,分别规定了会计差错的不同更正方法及其适用条件,在更正会计差错时必须遵照执行。只有遵从统一的规定,更正后的信息才会符合会计信息可比性的质量要求。

2. 更正会计差错必须符合会计原理和核算程序的要求。更正会计差错,往往需要做出新的账务处理来纠正原错账,新的账务处理必须符合会计原理和核算程序的要求。只有符合会计原理和核算程序的要求,才能反映错账的来龙去脉,清晰表达调整的思路,才能做到账证相符、账账相符、账实相符和

比较高、开发时间比较长、费用能够较为准确和合理地划分且未来的收益在较大程度上可以确定的项目,可予以资本化;对其预期开发费用比较低、开发时间比较短、费用不能够较为准确和合理划分且未来的收益不能够确定的项目,则予以费用化。这集中体现了重要性原则。

2. 对于可以区分具体研发项目的,在判断项目研发成功可能性高低的基础上,进行不同的会计处理。

(1)对于项目研发成功可能性高的无形资产,在开始时就可以将开发阶段的费用予以资本化。可以设置"无形资产——资本化研发无形资产"科目,参照应收账款计提坏账准备的思路,按具体项目研发成功的可能性,根据金额的一定比例计提相应的损失准备,设置"研发无形资产损失准备"科目,作为"无形资产——资本化研发无形资产"的备抵科目。随着各研发项目的推进和对其成功可能性估计的变化,损失准备的计提也要相应变化,在项目研发结束时根据相应的结果做具体的转销处理。初始时,借记"无形资产——资本化研发无形资产"科目,贷记"银行存款"等科目;平时按项目研发成功的可能性计提相应的损失准备,借记"管理费用"科目,贷记"研发无形资产损失准备"科目;项目研发成功时,借记"无形资产——××无形资产"科目,贷记"无形资产——××资本化研发无形资产"科目,同时借记"研发无形资产损失准备——××无形资产"科目,贷记"管理费用"科目;项目研发失败时,借记"管理费用"科目、"研发无形资产损失准备——××无形资产"科目,贷记"无形资产——××资本化研发无形资产"科目。

(2)对于项目研发成功可能性低的无形资产,设置"长期待摊费用——费用化研发无形资产"科目,用来核算无形资产研发过程中发生的人工费、材料费、测试费、注册费等开发费用。借记"长期待摊费用——费用化研发无形资产"科目,贷记相应的会计科目。同时,建立"研发损失准备"科目作为与"长期待摊费用——费用化研发无形资产"科目相对应的研发费用备抵账户。期末通过技术分析项目研发失败的可能性大小,来确定各期应提取的开发风险准备,当期计提的风险准备,记入"管理费用"科目,予以费用化;待项目研发成功时,计提的风险准备与"长期待摊费用——费用化研发无形资产"一起转入无形资产;若项目研发失败,则分期摊销记入"管理费用"科目,以平滑各期利润。

上述设想较好地实现了谨慎性原则与其他会计原则之间的平衡与协调,在很大程度上消除了研发费用对各期期间费用的影响,使不同会计期间的收益具有可靠性和可比性。

主要参考文献

1. 刘玉晗,郑佩荣.研发费用中外会计处理之比较.财会月刊(综合),2006;4

2. 何梦园.关于研发费用会计处理的国际比较.商场现代化,2006;14

账表相符，也才能使会计报表期间上下期信息保持连续性和完整性。如果更正会计差错不符合会计原理和核算程序的基本要求，采取一些简单的甚至不容许的更正方法(如利用褪色药水更正)，则会导致账务混乱，不利于纠错。

3. 更正会计差错必须具有针对性。更正会计差错首先要认真识别错在哪个会计核算环节，错在哪项会计认定，是哪类差错；将差错识别归类后，就应及时针对不同的差错类别，选用不同的更正方法，从而消除虚假会计信息，真实地反映会计核算情况。

二、会计差错更正的方法

1. 更正方法的分类。

(1)会计差错更正的技术方法。会计差错更正的方法从技术角度看包括划线更正法、红字注销法、蓝字更正法、综合调整法等。《会计基础工作规范》规定：如果账簿记录发生错误，则应按照规定采用划线更正法进行更正；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。据此规定，更正账簿的方法是划线更正法，调整记账凭证金额用红字是红字注销法，调整记账凭证金额用蓝字是蓝字更正法，对某项差错同时使用红、蓝字进行更正的则是综合调整法。红字表示注销或减少，醒目明了，红字过多则又让人眼花缭乱，反映的内容会不清晰；蓝字记录若与原分录方向相反则表示注销或减少，填制的补充分录则为增加。

(2)是否追溯的方法。会计差错更正按是否追溯到差错发生的当期或尽可能的早期，分为追溯重述法和未来适用法。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行重新列示和披露的方法。未来适用法，是指不追溯而视同当期差错一样更正。《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定：企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外；确定前期差错累积影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。追溯重述法与未来适用法相比，追溯重述法纠错的针对性更强、更准确，但过程复杂，成本较高。

2. 根据不同的差错类型选用不同的更正方法。为了正确使用差错更正方法，应先弄清差错的类型，然后对号入座。差错可按以下三个标准分类：一是差错的发现时间，可以将差错分为当期即报告期内发现的差错和资产负债表日后期间即资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的差错。二是差错的所属期间，可以将差错分为属于当期的差错和属于前期的差错。三是重要性，可以将差错分为重大会计差错和非重大会计差错。重大会计差错即足以影响信息使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错；非重大会计差错，是指不足以影响信息使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错。实务中对重要性的判断离不开具体的环境和会计职业判断，并且应从性质和金额两方面进行分析。一般来说，差错金额越大、性质越严重，则差错越重大。为了便于选定差错更正方法，对以上差错类型可进行这样的组合：①当期发现属于当期的差错；②当期发现属于前期的非重大差错；③当期发现属于前期的重大差错；④资产负债表日后期间发现属于当期(报告期)的差错；⑤资产负债表日后期间发现属于前期的非重大差错；⑥资产负债表日后期间发现属于前期的重大差错。凡是归属于当期的差错，无须区分重要性，因为财务报表尚未报出，只要及时调整，无论重要与否均不会影响信息使用者的决策。

选用更正的技术方法时，差错①对凭证更正无限制，其他差错只能用蓝字更正法，是否采用追溯重述法，必须考虑差错③和⑥，其他差错不用考虑。差错③和⑥还必须在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：前期差错的性质；各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额；无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

三、利用会计差错更正进行利润操纵的行为和动机

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，如果发现前期财务报表存在会计差错更正，会计处理应采用追溯重述法，这种方法有助于对本年度收益的如实反映。但是，追溯重述法不影响当期损益的特点同样可以被企业操纵，企业会将会计差错更正作为调节收益在不同会计期间“按需分配”的工具，这已被不少实证研究所发现。如果会计差错更正的会计处理被企业操纵，也具有同样的动机和目的。

1. 保持再融资资格。我国再融资政策将三年平均净资产收益率(ROE)作为刚性指标。企业在亏损不可避免且再融资资格受到影响时，往往会利用会计差错更正的追溯重述法调减前期利润。这样做与直接计入当期损益相比，可以减少前期净资产余额，获得提高平均净资产收益率的特殊效应，为企业创造再融资条件。

2. 避免连续亏损。按规定，上市公司连续两年亏损将被特别处理(ST)，若第三年再亏损则可能面临退市风险。不少上市公司会选择利用会计差错更正实现年度间的利润调节，以避免因“二连亏”、“三连亏”而遭遇“特别处理”甚至“退市”的命运。从近些年来扭亏公司年度报表分析看，披露会计差错更正事项的公司占全部扭亏公司的50%以上。除个别由外部因素引起的差错更正事项外，基本属于自愿性差错更正。在发生自愿性差错更正的扭亏公司中，绝大多数差错更正调减了年初留存收益，其调减金额普遍都比较大，差错调减金额超过扭亏当年净利润的更不在少数。由此可见，会计差错更正在公司扭亏中扮演了重要角色。具体表现为：在亏损年度“重亏”，为接下来的年度盈利创造有利的条件，即利用会计差错更正

的追溯调整，使企业亏损年度“亏上加亏”、扭亏年度“轻装上阵”。于是企业财务盈余的怪现象产生了：亏损年度巨亏，盈利年度微盈。

3. 保证高管人员报酬计划的实现。在职业经理人日益盛行的今天，许多国有企业重金聘请经理人员。而高管人员的报酬，除职务工资外，企业还按净利润的一定比例提取酬金或授予期权股份，从而诱发了企业利用会计差错更正进行财务舞弊的行为动机。

四、治理对策

从以上分析可以看出，尽管我国已经制定了接近国际会计惯例的会计差错更正准则，但实践中仍有人不从正面理解和运用准则，而是利用会计差错更正大做文章，以满足某种不正当需要。因此构建一种能切实提高会计信息质量的机制，形成一种各界积极提供和使用真实信息的氛围至关重要。

1. 修正重大会计差错的认定标准。为了缩小企业利用会计差错更正进行利润操纵的空间，在选择界定重大会计差错的标准时，除了考虑交易量的大小问题，还应结合利润因素综合判断，将重大会计差错的判断标准由目前的“两条件之一”修改为“三条件之一”，即修改为：某项交易或事项的金额占该类交易或事项的金额10%及以上，并且占发现当期调整前的利润总额10%及以上；某项交易或事项的金额虽未占发现当期调整前的利润总额10%及以上，但已占该类交易或事项的金额10%及以上；某项交易或事项的金额虽未占该类交易或事项的金额10%及以上，但已占发现当期调整前的利润总额10%及以上。

2. 规范对会计差错更正的审计意见。如果被审计单位在财务报告中反映了前期财务报表的重大会计差错，并做出了相应更正，作为外部监督者的注册会计师就应该以审慎的态度密切关注，采用适当的审计程序，以判断会计差错更正处理的恰当性和合理性，并据此判断和确定本期审计意见类型。但就目前情况看，只有极个别公司的审计报告在无保留意见的解释说明段中提及差错更正事项，其他公司的审计报告都没有提及差错更正事项及其合理性。考虑到一些公司差错更正金额大，会计处理不规范，某些重大会计差错还可能引起虚假陈述的法律责任问题，因此要颁布会计差错更正的审计规范指南，为重大会计差错及其更正的审计程序和审计意见类型提供指导，规范注册会计师对公司会计差错更正的处理意见和披露措辞：凡是经注册会计师审核认为重大会计差错的更正是合理的，会计处理是恰当的，可以在无保留意见的解释说明段提示，以避免信息使用者的误解；若注册会计师审核后认为重大会计差错的更正是不合理的，则应根据会计差错更正事项的性质和金额及影响程度，出具保留意见或否定意见的审计报告；如果审计范围因受到被审计单位或客观条件的限制，以致无法取得评价会计差错更正合理性的证据时，注册会计师可以考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

3. 建立规范的会计差错更正的持续信息披露机制。在欧美国家，发布新闻公告和向证券交易委员会提交临时报告是披露会计差错及更正信息的常见方式。我国目前会计差错更正的信息披露以定期报告代替临时公告的现象十分普遍，并且及时披露会计差错内容、金额和调整处理等信息的临时公告寥寥无几。从我国上市公司已有的案例分析得知存在下列问题：大部分上市公司对会计差错更正不愿做正面披露；做出披露的，又不够及时；披露的篇幅和方式不足以说明产生差错的原因和更正的合理性。特别是对重大会计差错的更正，也往往“语焉不详”甚至是“文过饰非”。针对这种情况，进一步完善信息披露及时性法规和监管制度就非常有现实意义。因此有必要制定规范的会计差错更正信息披露的规章或规则，尽快出台有关临时公告指引，如哪些事项必须在事项发生后一定时日内披露，甚至对披露的格式、措辞做出硬性规定，不能遵守的给予公开谴责，取消再融资资格。这样就会比较容易界定差错更正事项对股价的影响，便于计算损失金额。

4. 健全会计差错行为的民事赔偿机制。目前，我国《证券法》等相关法律法规虽然肯定了在证券市场中的受害人可以获得相关司法救济，但维权的成本太高。最高人民法院规定：各级法院受理财务虚假陈述案件的前提是案件必须是业经证监会查实的案件，这实际是将受害人的诉讼权建立在行政权基础之上，这与《民法通则》的本意是相悖的。由于信息不对称，按照“谁主张谁举证”的原则，受害人很难取得对自己有利的证据。就会计差错造成的损害而言，由于差错更正本身已是公司在公开承认自己的错误，因此只要投资者证明自己遭受了损失，且受到的损失与公司的会计差错有关，即可提起诉讼，而不该受“业经证监会查实的案件”的限制。针对企业频繁运用会计差错更正的不当行为，我国相关法律法规要进一步完善，不妨将发生会计差错更正的情况均纳入法院审理证券民事诉讼的范围，将责任主体的范围扩大到所有公司或法人实体，并对造成重大会计差错的公司负责人、财务主管及注册会计师应承担的相应法律责任具体内容进一步予以明确。只有建立起通畅的民事赔偿机制，才能维护投资者的合法权益，促使注册会计师在执业时更加谨慎，从而促进会计信息质量的全面提高。

5. 推进诚信建设，着力改善会计执业的大环境。2000年以来出现的一波接一波的财务舞弊风潮，既有某些机构或财会人员不珍惜职业声誉肆意以身试法的原因，更是由于当前经济环境较差，社会上存在着大量的虚假信息需求。许多信息使用者既希望得到真实的会计信息，又出于某种目的放任虚假信息的流传，如某些地方政府为了一时的政绩，为了个人的升迁，怂恿和配合会计作假，在本地上市公司业绩不佳时以财政补贴、税收返还等形式配合企业，使其业绩提升。再如：在现实中，一些单位和部门利用职权干预注册会计师执业，搞部门垄断，指定业务，并捞取回扣等，扰乱了行业执业程序，也导致了腐败现象的滋生。因此要治财务舞弊之本，必须多管齐下，营造社会诚信氛围，使虚假会计信息失去市场。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京：经济科学出版社，2006

2. 中国注册会计师协会.会计.北京：中国财政经济出版社，2007