# 会计差错的更正方法及选择

### 郑州 王会兰

会计差错是指企业在会计核算过程中出现的错误,它可以发生在确认、计量、记录与报告的任何环节,而在当期或以后的任何期间被发现。按照对会计报表可靠性的影响程度,会计差错可分为重大会计差错和非重大会计差错。重大会计差错是指这种差错的产生使公布的会计报表不再具有可靠性,其较为明显的特征是金额比较大,如不调整有可能误导会计报表使用者,从而影响其决策。非重大会计差错,是指重大会计差错以外的会计差错。会计差错的发生、发现时间及类型不同,其具体的更正方法也不同。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》(简称《会计差错更正准则》)、《企业会计准则——资产负债表日后事项》(简称《资产负债表日后事项准则》)及《会计基础工作规范》规定了会计差错的不同更正方法和适用条件,企业应如何正确选择使用,本文将对此作以下分析。

#### 一、有关规定

财政部于 1996 年发布的《会计基础工作规范》的基本内容和基本精神仍适用于当前会计基础工作,其中会计差错的更正方法在会计实务中广为采用。《会计基础工作规范》主要规定了记账凭证和会计账簿发生错误的更正方法:如果已经登记入账的记账凭证在当年内发现错误,可以用红字注销法进行更正;如果会计科目没有错误,只有金额错误,可以另编一张调整记账凭证;如果发现以前年度记账凭证有错误,则应当用蓝字填制一张更正的记账凭证;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。

《会计差错更正准则》对会计差错更正做出了比较完整、全面的规范,它是专门针对会计差错更正而制定的,适用范

围较广。该准则规定,本期发现的与本期相关的会计差错,应调整本期相关项目;本期发现的与前期相关的非重大会计差错,应调整本期相关项目,影响损益的,应直接计人本期净损益;本期发现的与前期相关的重大会计差错,应调整会计报表相关项目的年初数,影响损益的,还应调整发现当期的期初留存收益。

我国首次颁布的《资产负债表日后事项准则》并没有会计差错更正方法的专门规定。在对其进行重新修订时,由于考虑到与《会计差错更正准则》的一致性问题,因此在所列举的调整事项例子中增加了"表明资产负债表所属期间或以前期间存在重大会计差错"。这表明有些重大会计差错属于资产负债表日后调整事项,应按照调整事项的处理方法进行更正。

在会计差错更正的有关规定中,有以下几点值得关注:

1.会计差错更正方法的非惟一性。不同的会计差错有不同的更正方法,即使是同样的会计差错也会因差错的发生、发现时间及类型的不同而需要采用不同的更正方法,如漏记销售收入和漏记管理费用等就需要采用不同的更正方法。另外,同样是漏记销售收入,也要根据漏记的金额判断其是重大会计差错还是非重大会计差错,这种漏记是本年度发生的还是以前年度发生的,从而选择适当的更正方法。

2.规定之间存在较明显的非一致性。①《会计基础工作规范》规定,登记人账的记账凭证在当年年内发现错误的,可以采用红字冲销法或者补充登记法进行更正,更正方法详细具体、操作性强。而《会计差错更正准则》对于类似的差错只是规定了应调整本期相关项目,至于调整哪些项目以及如何调整

税销售额,计算增值税销项税额。由于非货币性交易涉及的资产类型不同,因此其涉及的增值税处理也就不一样。

如果非货币性交易涉及的非货币性资产是存货,则双方都应作购销处理。该类交易在实际工作中通常也被人们称为"以物易物",其处理方式与企业一般销售处理方式相似,交易双方各自以换入资产公允价值计算增值税进项税额,借记"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目,按换出资产公允价值计算销项税额,贷记"应交税金——应交增值税(销项税额)"科目。

如果非货币性交易涉及的非货币性资产是固定资产和存货,则相关增值税应计人固定资产价值。换人固定资产方借记"固定资产"科目,贷记"主营业务收入(或其他业务收入)"、"应交税金——应交增值税(销项税额)"科目。换入存

货方借记"库存商品(或原材料)"、"应交税金——应交增值税(进项税额)"科目,贷记"固定资产清理"科目。这里要注意的是,按现行税法的规定,换出固定资产方换出的固定资产如果是自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车,则无论其是否为一般纳税人,一律按6%的征收率计算缴纳增值税,并不得开具增值税专用发票,会计上应借记"固定资产清理"、"累计折旧"科目,贷记"固定资产"、"应交税金——应交增值税"科目;换出固定资产方换出的固定资产如果是自己使用过的其他属于货物的固定资产,如同时满足三个条件,则暂免征收增值税,否则无论会计制度如何规定,均应按规定的税率计算缴纳增值税。这三个条件为:①属于企业固定资产目录所列货物;②企业按固定资产管理并确已使用过的货物;③公允价值不超过其原值的货物。○

□・36・财会月刊(会计) 2006. 2

#### 一般会计差错的更正方法

会计差错种类		所发现会计差	会计差错更正方法		
		错的归属期间	会计处理	报表调整	
会计差错	非重大会计差错	本年度	调整本期相关项目,即多记什么冲什么,少记什么补什么,涉及损益时所使用的调整科目不受限制。	不需专门对会计报 表进行调整,会计处 理的结果自动调整 本年度会计报表。	
		以前年度	调整与前期相同的相 关项目,即多记什么冲 什么,少记什么补什么, 涉及损益时所使用的调 整科目应与前期相同。	同上	
	重大会计差错	本年度	与本年度非重大会计 差错会计处理方法相 同。	与本年度非重大会 计差错报表调整方 法相同。	
		以前年度	调整与前期相同的相关项目,即多记什么外什么,少记什么补什么人,涉及损益时所使用的科目与前期不同,均用"以替所涉及的损益遇整"代替,并将其结平,余额记入"利润分配"科目。	调整本期资产负负债表相关及损害的的,涉及损害的的,涉整本期存及损害的的,负债表的润表及利润表及利润表及到实际。	

#### 表 2 特定期间会计差错的更正方法

		17,0,71,12,1,2,2,7,12		
会计差 错种类		所发现会 计差错的 归属期间	会计差错更正方法	
			会计处理	报表调整
会计差错	非重 大会	报告年度	与表1非重大会计差 错的会计处理方法 相同。	与表1非重大会计差错 的报表调整方法相同。
	计差 错	以前年度		
	重大会计差错	报告年度	调整报告年度相关项目,涉及损益时,用"以前年度损益调整"科目,并将其结平,余额记入"利润分配"科目。	1.调整报告年度资的, 负债表,持不可目的, 应调整报告关损留存的, 应调整报告在度利的, 2.调整报告年度利润分配表相关项目的, 4.调整本期资产负数。 3.调整本期资产负数。 表相关项目的年初数。
		以前年度	与报告年度重大会 计差错会计处理方 法相同。	与报告年度重大会计 差错报表调整方法相 同。

是根据差错情况而定的,并不意味着一定是用红字冲销法或补充登记法进行更正。②《会计基础工作规范》中还提到,如果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(可以理解为将以前错误的记录反方向编制),即可消除差错。若差错涉及损益,则应调整发现年度的损益及留存收益。但按照《会计差错更正准则》,本年度发现以前年度的重大会计差错且涉及损益的,要使用"以前年度损益调整"科目进行调整,还要调整发现年度期初留存收益等。这是两个规定的分歧之处。③《会计差错更正准则》规定,年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度非重大会计差错,应按照《资产负债

表日后事项准则》的规定处理。但在同一时期发现的以前年度的重大会计差错按照什么原则处理,《会计差错更正准则》并没有做出规定。虽然《会计差错更正准则》规定某些特定区间发生的会计差错要按照特定的方法处理,修订后的《资产负债表日后事项准则》与之相呼应,将资产负债表所属期间或以前期间存在的重大会计差错纳入资产负债表日后调整事项,但其也没有规定同一期间存在的非重大会计差错应如何处理。可以看出,《会计差错更正准则》与《资产负债表日后事项准则》的不一致不在于会计差错处理方法的差别,而在于有关会计差错规定的范围不一致。

3.规定自身尚待完善。《资产负债表日后事项准则》修订颁布虽已有两年多时间,但与其配套的准则指南仍未出台,这为企业会计实务的操作带来不便。另外,由于《会计差错更正准则》规定将资产负债表所属期间或以前期间存在的重大会计差错作为调整事项,因此还需对在相同期间发生的非重大会计差错的处理方法加以明确。

#### 二、会计差错的更正方法

本文先将会计差错区分为一般会计差错和特定期间的会 计差错,然后再进行详细的划分和处理。

- 1.一般会计差错。一般会计差错是指在年度资产负债表日至财务报告批准报出日这段期间(称为特定期间)以外的期间发现的会计差错,这些差错中的一部分虽然可以按照《会计基础工作规范》规定处理(如本月登记账簿时发生错误,在结账之前及时发现的,可采用划线更正法进行更正),但这种处理方法毕竟受到一些条件的限制。《会计差错更正准则》规定的处理方法更具普遍的适用性,详见表 1。
- 2.特定期间的会计差错。特定期间的会计差错是指年度 资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度及 以前年度的重大会计差错,应作为调整事项,按照《资产负债 表日后事项准则》进行处理。同一期间发生的非重大会计差 错虽不能作为调整事项来进行调整,但也不能作为非调整事 项而不处理。鉴于非重大会计差错对企业报告年度会计报表 可靠性的影响不大,本文主张将其按照一般会计差错进行简 化处理,即只调整本期的相关项目,不再调整报告年度的会计 报表。特定期间的会计差错更正方法见表 2。○

国家税务总局 国税函[2005]850号文件

## 外商投资企业从事贷款担保 业务计提坏账准备问题的规定

从事贷款担保业务的外商投资企业,可以根据实际需要,依照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第二十五条第一款的规定,以坏账准备年末余额不超过其提供无抵押物、无质押物的担保的银行实际放款年末余额的3%为限,逐年计提坏账准备,从该年度应纳税所得额中扣除。

(2005年9月2日印发)

**法规制度**