

会计差错更正方法及应注意的事项

□ 李洪仪

一、本期发现的与本期相关的会计差错,应当调整本期的相关项目。这种会计差错是不分重大和非重大的,都一样处理。

例一、A企业本年12月份发现1月份购入的管理设备一台价值6 000元,误列入“低值易耗品”科目,该设备使用期限5年,无残值,采用年限平均法计提折旧,低值易耗品采用五五分摊法。其会计分录为:

1、调整资产

借:固定资产 6 000

贷:低值易耗品——在用 6 000

2、冲回按五五分摊法摊销的费用

借:管理费用——低值易耗品摊销 3 000

贷:低值易耗品

——低值易耗品摊销 3 000

3、补提2—12月份折旧(6 000÷5÷12×11)

借:管理费用——折旧 1 100

贷:累计折旧 1 100

二、本期发现的与前期相关的非重大会计差错。前期是指发现差错本期以前的各个时期。非重大会计差错是指差错金额较小,即占该项交易或事项的金额10%以下的会计差错。上述差错如影响损益,应当直接计入本期净损益,其他相关项目也应当作为本期数一并调整;如不影响损益,应当调整本期相关项目。

计入本期净损益,并不是计入本年利润,而是计入影响本期净损益的各个相关项目。如计算净利润的各有关项目。作为本期数一并调整,即将发现的与前期相关的非重大会计差错与处理本期交易或事项一样作更正会计分录。

例二、某公司2002年6月份发现2001年3月份将发给职工的困难补助费10 000元列入管理费用,经分析属非重大会计差错,应直接计入本期净损益,其会计分录如下:

借:应付福利费 10 000

贷:管理费用 10 000

三、本期发现的与前期相关的重大会计差错,如影响损益,应当将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应当调整会计报表相关项目的期初数。

例三、某企业2002年6月份发现2001年10月份将预付大型设备款200万元列入“在建工程”科目,经分析属以前年度重大会计差错,不影响损益,其会计处理为:

1、调整差错

借:工程物资——预付大型设备款 200万

贷:在建工程 200万

2、调整会计报表期初数

资产负债表,工程物资调增200万元,在建工程调减200万元。

例四、以《从两个案例谈以前年度损益调整的会计处理》(《财务与会计》2002年第5期,以下简称“谈调整”)中的例一为例,2001年5月,税务部门对某国有工业企业进行税务稽查时发现该企业2000年度多提固定资产折旧100万元,因此责令企业作纳税调整,补交33万元所得税(所得税税率为33%,下同)。

对上述会计差错进行分析后,确认该差错属于重大会计差错,影响损益,因此,应调整发现当期的期初留存收益。以多计折旧100万元全部减少了应纳税所得额为例,会计处理为:

1、账务处理

(1)调整差错

借:累计折旧 100万

贷:以前年度损益调整 100万

(2)补提所得税

借:以前年度损益调整 33万

贷:应交税金——应交所得税 33万

(3)结转“以前年度损益调整”科目余额

借:以前年度损益调整 67万

贷:利润分配——未分配利润 67万

(4)补提盈余公积10%、公益金5%(比例下同)

借:利润分配——未分配利润 10.05万

贷:盈余公积——法定盈余公积 6.7万

——法定公益金 3.35万

2、调整会计报表相关项目的期初数

(1)资产负债表,累计折旧减少100万元,应交税金增加33万元,盈余公积增加10.05万元,其中:法定公益金增加3.35万元,未分配利润增加56.95万元。

(2)利润分配表,年初未分配利润增加56.95万元。

3、在编制比较会计报表时,重大会计差错应当调整各该期间的净损益。

2000年利润表,管理费用调减100万元,所得税调增33万元,净利润调增67万元。

2000年利润分配表,净利润调增67万元,提取法定盈余公积调增6.7万元,提取法定公益金调增3.35万元,未分配利润调增56.95万元。

工业企业多计提固定资产折旧不一定全列入管理费用中,有可能列入制造费用一部分。假设多提的折旧100万元中有20万元计入管理费用,有80万元计入制造费用再转入产成品成本,该产成品成本1 000万元,当年销售出500万元,影响应纳税所得额为60万元($80 \div 2 + 20$)。

会计处理为:

1、账务处理

(1)调整差错

借:累计折旧 100万

贷:以前年度损益调整 60万

(管理费用20万元,产品销售成本40万元)

库存商品 40万

(2)补提所得税

借:以前年度损益调整 19.8万($60 \times 33\%$)

贷:应交税金——应交所得税 19.8万

(3)结转“以前年度损益调整”科目余额

借:以前年度损益调整 40.2万

贷:利润分配——未分配利润 40.2万

(4)补提盈余公积

借:利润分配——未分配利润 6.03万

贷:盈余公积——法定盈余公积 4.02万

——法定公益金 2.01万

2、调整会计报表相关项目的期初数

(1)资产负债表,累计折旧减少100万元,存货减少40万元,应交税金增加19.8万元,盈余公积增加6.03万元,其中:法定公益金增加2.01万元,未分配利润增加34.17万元。

(2)利润分配表,年初未分配利润增加34.17万元。

3、在编制比较会计报表时

(1)2000年利润表,产品销售成本调减40万元,管理费

用调减20万元,所得税调增19.8万元,净利润调增40.2万元。

(2)2000年利润分配表,净利润调增40.2万元,提取法定盈余公积调增4.02万元,提取法定公益金调增2.01万元,未分配利润调增34.17万元。

四、在年度资产负债表日至财务会计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的非重大会计差错,应当按照资产负债表日后事项中的调整事项进行处理。即涉及损益的事项,通过“以前年度损益调整”科目核算;涉及利润分配调整的事项,直接通过“利润分配——未分配利润”科目核算;不涉及损益以及利润分配的事项,调整相关科目。通过上述账务处理后,还应同时调整会计报表相关项目的数字,包括:资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字,当期编制的会计报表相关项目的年初数,提供比较会计报表时,还应调整相关会计报表的上年数,如果涉及会计报表附注内容的,还应进行调整。

例五、某企业2002年3月份发现2001年(报告年度)将发放的职工福利费8 000元误记入“管理费用”科目;又发现2000年6月份将购入的价值9 000元的办公家具一套误记入当期费用,该家具使用年限5年,无残值,按年限平均法计提折旧。经分析认为属于报告年度的会计差错和以前年度的非重大会计差错。按资产负债表日后事项处理。

1、账务处理

(1)调整差错

借:应付福利费 8 000

固定资产 9 000

贷:以前年度损益调整 17 000

(2)补提折旧

借:以前年度损益调整 900

贷:累计折旧 900($9 000 \div 5 \times 1/2$)

(3)补提所得税

借:以前年度损益调整 5 313($16 100 \times 33\%$)

贷:应交税金——应交所得税 5 313

(4)结转“以前年度损益调整”科目余额

借:以前年度损益调整 10 787

贷:利润分配——未分配利润 10 787

(5)补提盈余公积

借:利润分配——未分配利润 1 618.05

贷:盈余公积——法定盈余公积 1 078.70

——法定公益金 539.35

2、调整报告年度会计报表相关项目

(1)资产负债表相关项目的调整

固定资产调增9 000元,累计折旧调增900元,应付福利费调减8 000元,应交税金调增5 313元,盈余公积调增1 618.05元,其中:法定公益金调增539.35元,未分配利润调增9 168.95元。

(2)利润表相关项目的调整

管理费用调减16 100元,所得税调增5 313元,净利润调增10 787元。

(3)利润分配表相关项目的调整

净利润调增10 787元,提取法定盈余公积调增1 078.70元,提取法定公益金调增539.35元,未分配利润调增9 168.95元。

(4)现金流量表补充资料相关项目调整内容(略,下同)

3、调整当期编制的会计报表相关项目的年初数

调整2002年3月份(发现会计差错当期月份)资产负债表的年初数,调整的相关项目及金额与调整报告年度资产负债表相关项目相同。

五、年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现的以前年度重大会计差错,应调整以前年度的相关项目。

例六、2001年审计机关对某国有有限责任公司审计时,发现该公司1999年6月份购入一批已达到固定资产标准的办公设备300万元,计入“管理费用”科目,该批固定资产使用年限为5年,无净残值,以年限平均法计提折旧。

应先分析该会计差错的性质。因在2001年3月份发现的,一般应属资产负债表日后事项的会计差错。应当调整以前年度的相关项目,会计处理为:

1、账务处理

(1)调整差错

借:固定资产 300万
贷:以前年度损益调整 300万

(2)补提折旧

借:以前年度损益调整 90万
(1999年30万,2000年60万)
贷:累计折旧 90万
(1999年30万,2000年60万)

(3)补提所得税

借:以前年度损益调整 69.3万
(1999年借:89.1万,2000年贷:19.8万)
贷:应交税金——应交所得税 69.3万
(1999年贷:89.1万,2000年借:19.8万)

(4)结转“以前年度损益调整”科目余额

借:以前年度损益调整 140.7万
(1999年借:180.9万,2000年贷:40.2万)
贷:利润分配——未分配利润 140.7万
(1999年贷:180.9万,2000年借:40.2万)

(5)补提盈余公积

借:利润分配——未分配利润21.105万
(1999年借:27.135万,2000年贷:6.03万)
贷:盈余公积——法定盈余公积 14.07万
(1999年贷:18.09万,2000年借:4.02万)
——法定公益金 7.035万
(1999年贷:9.045万,2000年借:2.01万)

2、调整报告年度会计报表相关项目数字

(1)资产负债表相关项目的调整

固定资产调增300万元,累计折旧调增90万元,应交税金调增69.3万元,盈余公积调增21.105万元,其中:法定公益金调增7.035万元,未分配利润调增119.595万元。

(2)利润表相关项目的调整

管理费用调增60万元,所得税调减19.8万元,净利润调减40.2万元。

(3)利润分配表相关项目的调整

净利润调减40.2万元,年初未分配利润调增153.765万元,提取法定盈余公积调减4.02万元,提取法定公益金调减2.01万元,未分配利润调增119.595万元。

3、调整2001年3月份(发现会计差错当期)资产负债表相关项目的年初数

调整项目及金额按调整报告年度资产负债表的相关项目和金额填列。

4、编制比较会计报表时,调整会计报表相关项目数字

(1)资产负债表1999年年末数(即2000年年初数)相关项目的调整

固定资产调增300万元,累计折旧调增30万元,应交税金调增89.1万元,盈余公积调增27.135万元,其中:法定公益金调增9.045万元,未分配利润调增153.765万元。

(2)利润表1999年相关项目的调整

管理费用调减270万元,所得税调增89.1万元,净利润调增180.9万元。

(3)利润分配表1999年相关项目的调整

净利润调增180.9万元,提取法定盈余公积调增18.09万元,提取法定公益金调增9.045万元,未分配利润调增153.765万元。

责任编辑 李建辉

短文

中国市场化和会计、财务和管理研讨会于2002年7月8—9日在英国加的夫大学成功举办。会议讨论了一系列关于中国市场化的问题,包括中国加入WTO对消费者和电信市场的影响、人力资源管理、安然事件与独立审计、中国会计准则制定的成就和困难、上市公司独立董事的表现等。来自美国、英国、澳大利亚、香港和中国大陆的著名大学都有代表参加,研讨会由加的夫商学院中国会计、财务和工商管理研究中心组织。

(本刊通讯员)