# 第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

## ■ 本章内容导读

第一节 会计政策及其变更

第二节 会计估计及其变更

第三节 前期差错及其更正

## ■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节, 主要考点包括:

- (1) 会计政策和会计估计事项的区分;
- (2) 会计政策变更和会计估计变更事项的划分;
- (3) 差错更正的会计处理等。

本章近三年试题题型主要为客观题和综合题,其中 2021 年和 2022 年综合题均涉及本章知识点。 2023 年本章教材内容基本没有变化。

## ■ 本章知识讲解

# 第一节 会计政策及其变更

- 一、会计政策概述
- 二、会计政策变更概述
- 三、会计政策变更的会计处理

## 一、会计政策概述

(一) 会计政策的概念

会计政策,是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的会计原则、计量基础和会计处理方法。

会计原则	会计原则,是指按照企业会计准则规定的、适合企业会计核算所采用的具体会计原则。 【举例】收入的确认原则:企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入。
计量基础	计量基础,是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础,即计量属性,包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等
会计处理方法	会计处理方法,是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。 【举例1】确定发出存货的实际成本时可以在先进先出法、加权平均法或者个别计价法中进行选择。

**【举例 2】**收入准则规定,满足一定条件的情况下,按某一时间段内履行的履约义务确认收入。

## (二) 会计政策的披露

企业应当披露采用的重要会计政策,不具有重要性的会计政策可以不予披露。

企业应当披露的重要会计政策包括但不限于下列各项:

1.发出存货成本的计量,是指企业确定发出存货成本所采用的会计处理。

# 园 例如

企业发出存货成本的计量是采用先进先出法,还是采用其他计量方法。

2.长期股权投资的后续计量,是指企业取得长期股权投资后的会计处理。

## 园 例如

企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法、还是采用权益法核算。

3.投资性房地产的后续计量,是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的计量方法。

# 园 例如

企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式、还是采用公允价值模式。

4.固定资产的初始计量,是指对取得的固定资产初始成本的计量。

## 园 例如

企业取得的固定资产初始成本是以购买价款,还是以购买价款的现值为基础进行计量。

5.无形资产的确认,是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。

# 园 例如

企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产,还是在发生时计入当期损益。

6.非货币性资产交换的计量、是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。

## 园 例如

非货币性资产交换是<u>以换出资产的公允价值</u>作为确定换入资产成本的基础,还是<u>以换出资产的账面</u>价值作为确定换入资产成本的基础。

- 7.借款费用的处理,是指借款费用的会计处理方法,即是采用资本化,还是采用费用化。
- 8.合并政策,是指编制合并财务报表所采用的原则。

### 园 例如

母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。

例题 • 多选题 甲公司专门从事大型设备制造与销售,设立后即召开董事会会议,确定有关会计政策和会计估计事项。下列各项关于甲公司董事会确定的事项中,属于会计政策的有( )。

- A. 发出存货成本的计量采用先进先出法
- B. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量
- C. 按照生产设备的预计生产能力确定固定资产的使用寿命
- D. 以客户是否取得相关商品的控制权作为确认收入的判断标准



【答案】ABD

【解析】固定资产使用寿命的确定,属于会计估计,选项 C 错误。

## 二、会计政策变更概述

(一) 会计政策变更的含义

会计政策变更,是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

(二) 会计政策变更的条件

满足下列条件之一的,企业可以变更会计政策:

- 1.法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。(法定变更)
- 2.会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。(自愿变更)
- (三) 不属于会计政策变更的情形
- (1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

# 园 举例1

因处置部分股权投资丧失了对子公司的控制导致长期股权投资的后续计量方法由成本法转换为权益 法,不属于会计政策变更。

# **云** 举例 2

将自用的办公楼改为出租,不属于会计政策变更,而是采用新的会计政策。

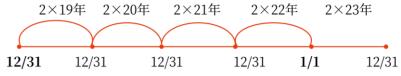
(2) 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

## 三、会计政策变更的会计处理

- (一) 追溯调整法
- 1.追溯调整法的概念

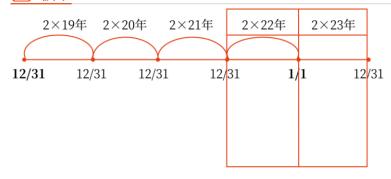
追溯调整法,是指对某项交易或事项变更会计政策,视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

# 园 板书



- 2.比较财务报表的追溯调整
- (1)对于**比较财务报表期间**的会计政策变更, 应调整**各期间**净损益各项目和财务报表其他相关项目, 视同该政策在比较财务报表期间一直采用。
- (2) 对于比较财务报表**可比期间以前**的会计政策变更的**累积影响数**,应调整**比较财务报表最早期间**的期初留存收益,财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

# ■ 板书



例题 2×21年1月1日,甲公司以银行存款10560万元购入一项房产并对外出租,将该房产作为投资性房地产核算,采用成本模式进行后续计量。该房产预计使用寿命为40年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。

2×23年1月1日,甲公司将投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式,当日,甲公司该房产的公允价值为12560万元。假定甲公司将该房产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式的当月,不再计提折旧。甲公司有确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得。

假定企业所得税法规定,甲公司上述房产的折旧年限为 20 年,预计净残值为零,采用年限平均法计提的折旧可在税前扣除。

甲公司适用的企业所得税税率为 25%, 未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。2×21 年初, 甲公司不存在暂时性差异, 递延所得税资产和递延所得税负债的年初余额均为零。甲公司按年度净利润的 10%计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。不考虑除企业所得税以外的相关税费及其他因素。

#### 要求:

- (1) 根据上述资料, 计算甲公司 2×21 年度因投资性房地产应确认的递延所得税金额, 并编制相关会计分录。
  - (2) 根据上述资料, 说明甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式的会计处理原则。
- (3) 根据上述资料, 计算甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式应确认或转回的 递延所得税金额。
- (4) 根据上述资料, 计算甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式影响 2×23 年 度期初留存收益的金额。
- (5) 根据上述资料,编制甲公司 2×23 年 1 月 1 日与变更投资性房地产后续计量模式相关的会计分录。

### 【答案】

(1)  $2\times21$  年 12 月 31 日该投资性房地产的账面价值=10 560-10 560/40×11/12=10 318 (万元), 计税基础=10 560-10 560/20×11/12=10 076 (万元),

账面价值大于计税基础,产生应纳税暂时性差异,

2×21 年度应确认递延所得税负债=(10 318-10 076)×25%=60.5(万元)。

相关会计分录:

借: 投资性房地产 10 560 贷: 银行存款 10 560

借:其他业务成本

 $(10 560/40 \times 11/12) 242$ 

贷:投资性房地产累计折旧 242

借: 所得税费用 60.5 贷: 递延所得税负债 60.5



(2) 甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式,属于会计政策变更,应采用追溯调整法进行会计处理。

(3)

①原会计政策下该项投资性房地产 2×23 年 1 月 1 日的账面价值=10 560-10 560/40×23/12=10 054 (万元).

计税基础=10 560-10 560/20×23/12=9 548 (万元),

应纳税暂时性差异余额=10 054-9 548=506 (万元);

②新会计政策下该项投资性房地产 2×23 年 1 月 1 日的账面价值为 12 560 万元 (即公允价值 12 560 万元),

计税基础=10 560-10 560/20×23/12=9 548 (万元).

应纳税暂时性差异余额=12 560-9 548=3 012 (万元):

- ③甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式应确认的递延所得税负债金额=(3 012-506)×25%=626.5 (万元)。
- (4) 甲公司 2×23 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式影响 2×23 年度期初留存收益的金额= 应确认的累计公允价值变动收益 2 000 (12 560-10 560) +应冲减的其他业务成本 506 (242+10 560/40) 应确认的递延所得税费用 626.5=1 879.5 (万元)。

(5)

借: 投资性房地产——成本 10 560

——公允价值变动

2 000

投资性房地产累计折旧 506

贷: 投资性房地产 10 560

递延所得税负债626.5利润分配——未分配利润1 879.5

借: 利润分配——未分配利润 187.95

贷: 盈余公积 187.95

### (二) 未来适用法

未来适用法是指将变更后的会计政策<u>应用于变更日及以后</u>发生的交易或者事项,或者在会计估计<u>变更</u>当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下,不需要计算会计政策变更产生的累积影响数,也无须重编以前年度的财务报表。

例题 为进一步完善公司存货核算系统,更加客观、公允地反映公司的存货情况,为投资者提供更可靠、更准确的会计信息,准确反映公司价值,根据《企业会计准则》并结合公司目前的实际情况,甲公司自 2×23 年 1 月 1 日起,对存货的发出计价方法进行变更,由先进先出法变更为月末一次加权平均法。由于该会计政策变更事项对确定以前各期累积影响数不切实可行,故会计处理采用未来适用法。

例题 为更好地适应存货管理软件系统的运行和提高公司成本管理水平,甲公司拟自 2×23 年 1 月 1 日起,将存货的成本核算方法由现行的<u>实际成本法</u>变更为<u>标准成本法</u>进行日常核算,月末根据差异率进行差异分配,将标准成本调整为实际成本。由于过去各期期初的存货价值很难再按标准成本重新计算,因此,确定该项会计政策变更对以前各期累积影响数并不切实可行,因而该项会计政策变更采用<u>未来适用法</u>进行会计处理。

例题 为全面提升公司管理水平,更加客观公正地反映公司财务状况和经营成果,提供更可靠、更准确的会计信息,乙公司董事会决定自2×23年1月1日起,将构成产品成本的辅助材料由<u>计划成本法</u>核



算变更为<u>实际成本法</u>核算。变更前,辅助材料采用计划成本法核算,月末根据材料成本差异率进行差异分配,将材料计划成本调整为实际成本。变更后,辅助材料按照实际成本法核算,材料的收、发、存均按实际成本进行核算.材料发出采用月末一次加权平均法。乙公司确定上述会计政策变更采用**未来适用法**。

### (三) 会计政策变更会计处理方法的选择

对于会计政策变更,企业应当根据具体情况,分别采用不同的会计处理方法:

### 1.法定变更

法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下,企业应当分别按以下情况进行处理:

- (1) 国家发布相关的会计处理办法、则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。
- (2) 国家没有发布相关的会计处理办法,则采用追溯调整法进行会计处理。

### 2.自愿变更

(1) 追溯调整切实可行

会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下,企业应当采用**追溯调整法**进行会计处理, 将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益,其他相关项目的期初余额和列报前期披露的 其他比较数据也应当一并调整。

- (2) 追溯调整不切实可行
- ①确定会计政策变更对**列报前期**影响数**不切实可行的**,应当从**可追溯调整的最早期间期初**开始应用 变更后的会计政策;
  - ②在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的,应当采用未来适用法处理。

# 第二节 会计估计及其变更

- 一、会计估计概述
- 二、会计估计变更概述
- 三、会计政策变更与会计估计变更的划分
- 四、会计估计变更的会计处理

### 一、会计估计概述

(一) 会计估计的概念

会计估计,是指财务报表中具有计量不确定性的货币金额。

由于会计估计不能直接观察取得,进行会计估计时,涉及以<u>最近可利用的信息</u>为基础所作的判断和假设,并可能会**使用某些计量技术**。

- (二) 会计估计的特点
- 1.会计估计的存在,是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响。
- 2.进行会计估计时,往往以最近可利用的信息或资料为基础。

企业在会计估计时,通常应根据当时的情况和经验,以一定的信息或资料为基础进行,并考虑是否<u>使</u>用相应的计量技术,例如,期权定价模型、预期信用损失的估计方法。



- 3.进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。
- (三) 会计估计的披露

企业应当披露<u>重要的</u>会计估计,<u>不具有重要性的</u>会计估计可以不披露。判断会计估计是否重要,应当 考虑与会计估计相关项目的**性质和金额**。企业应当披露的重要会计估计包括:

- (1) 存货可变现净值的确定。
- (2) 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。

# ② 提示

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量、属于会计政策。

- (3) 固定资产的预计使用寿命与净残值;固定资产的折旧方法。
- (4) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值;无形资产的摊销方法。
- (5) 可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的,确定<u>公允价值减去处置费用</u> **后的净额**的方法;可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的,**预计未来现金流量**的确定。
  - (6) 投入法或产出法的确定。
  - (7) 权益工具公允价值的确定。
- (8)债务人债务重组中由债务转成的<u>股份的公允价值</u>和修改其他债务条件后<u>债务的公允价值</u>的确定; 债权人债务重组中修改其他债务条件后**债权的公允价值**的确定。
  - (9) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。
  - (10) 金融资产公允价值的确定。
  - (11) 承租人对未确认融资费用的分摊; 出租人对未实现融资收益的分配。
  - (12) 非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定等。

**「例题•多选题**」 甲公司为一家上市公司。下列各项中,属于甲公司会计估计的有 ( )。

- A. 固定资产预计使用寿命的确定
- B. 无形资产预计残值的确定
- C. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量
- D. 收入确认时合同履约进度的确定

### 【答案】ABD

【解析】投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量,属于会计政策,选项C不符合题意。

### 二、会计估计变更概述

会计估计变更,是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化,从而对<u>资产或负</u> 债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

# 📃 板书

- (1) 变更金融工具减值的预期信用损失率;
- (2) 变更产品保修费用的计提比例;
- (3) 变更固定资产的使用寿命。

# ♀ 提示

如果以前期间的会计估计是错误的、则属于前期差错、按前期差错更正的会计处理方法进行处理。



## 三、会计政策变更与会计估计变更的划分

(一) 会计政策变更与会计估计变更的划分基础

企业应当以变更事项的<u>会计确认</u>、<u>计量基础和列报项目</u>是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

## 1.以会计确认是否发生变更作为判断基础

《企业会计准则——基本准则》规定了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素的确认标准,是会计处理的首要环节。一般地,对会计确认的指定或选择是会计政策,其相应的变更是会计政策变更。会计确认的变更一般会引起列报项目的变更。

## EQ 举例

新修订的租赁准则要求承租人对<u>所有租赁</u>(短期租赁和低价值资产租赁除外)确认使用权资产和租赁 负债,并分别确认折旧和利息费用。

## 2.以计量基础是否发生变更作为判断基础

《企业会计准则——基本准则》规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值五项会计 计量属性,是会计处理的计量基础。一般地,**对计量基础的指定或选择**是会计政策,其相应的变更是会计 政策变更。

### 3.以列报项目是否发生变更作为判断基础

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定了财务报表项目应采用的列报原则。一般地,**对列报** 项目的指定或选择是会计政策,其相应的变更是会计政策变更。

4.根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的<u>金额或数值</u>(如预计使用寿命、净残值等)所采用的处理方法不是会计政策, 而是会计估计, 其相应的变更是会计估计变更。

例题 甲公司需要对某项资产采用公允价值进行计量,而公允价值的确定需要根据市场情况选择不同的处理方法。在不存在销售协议但存在资产活跃市场的情况下,其公允价值应当按照该项资产的市场价格为基础进行估计;在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下,需要根据同行业类似资产的近期交易价格对该项资产进行估计。

## 园 分析

因为甲公司所确定的公允价值是与该项资产有关的金额,所以为确定公允价值所采用的处理方法是会计估计,不是会计政策。相应地,当甲公司面对的市场情况发生变化时,其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更,不是会计政策变更。

例题 甲公司拥有乙公司 5%的股权,将其指定为以公允价值计量且其变动计入其它综合收益的金融资产。乙公司 2×23 年 1 月 1 日之前是一家非上市公司,不存在活跃市场的公开报价,甲公司采用现金流量折现法估计所持乙公司股权投资的公允价值。

2×23年1月1日,乙公司在上海证券交易所成功上市。为使计量结果更能代表公允价值,甲公司从2×23年1月1日起变更估值方法,采用以市场法估计所持乙公司股权投资的公允价值。

## 园 分析

甲公司确定公允价值的方法变更是会计估计变更,不属于会计政策变更。

(二) 划分会计政策变更和会计估计变更的具体方法



企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更:分析并判断该事项是否涉及<u>会计确认、</u> 计量基础选择或列报项目的变更,当至少涉及上述一项划分基础变更时,该事项是会计政策变更;不涉及 上述划分基础变更时,该事项可以判断为会计估计变更。

例题 乙公司原采用年限平均法计提固定资产折旧,根据固定资产使用的实际情况,乙公司决定改用双倍余额递减法计提固定资产折旧。

## 园 分析

该事项前后采用的两种计提折旧方法都是以历史成本作为计量基础,对该事项的会计确认和列报项目 也未发生变更,只是固定资产折旧金额、固定资产净值等相关金额发生了变化。因此,该事项属于会计估 计变更。

## Ea 举例

会计政策变更	会计估计变更
国家发布新的或修订的企业会计准则等规章制 度涉及会计政策的变更	固定资产折旧方法的变更; 无形资产摊销方法的变更(如:将高速公路收费权的摊销方法由直线法改为车流量法)
执行新的收入准则,收入确认时点的判断标准 由以风险报酬转移变更为以控制权转移	固定资产使用寿命的变更; 无形资产使用寿命的变更
投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为 公允价值模式	固定资产预计净残值的变更; 无形资产预计净残值的变更
发出存货成本的计量方法的变更 (如:先进先出法变更为加权平均法等)	使用寿命不确定的无形资产, 如有证据表明其使用寿命是有限的, 应视为会计估计变更
存货的成本核算方法由计划成本法核算变更为 实际成本法	不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的,应 作为会计估计变更处理
存货的成本核算方法由实际成本法核算变更为 标准成本法	在某一时段内履行的履约义务的履约进度发生变化,应作为会计估计变更处理
	企业发生附有销售退回条款的销售,销售退回情况 如有变化,应作为会计估计变更处理
	企业变更估值技术及其应用方法的, 应按照会计估 计变更处理
	变更产品保修费用的计提比例
	变更金融工具减值的预期信用损失率
•••••	•••••

「例题•2022 年多选题」 企业发生的下列事项中,属于会计政策变更的有( )。

- A. 金融资产公允价值的确定由收益法改为市场法
- B. 首次执行金融工具准则调整资产负债表的报表项目
- C. 投资性房地产的后续计量方法由成本模式改为公允价值模式
- D. 处置部分子公司股权但仍能对被投资单位施加重大影响的, 个别财务报表对长期股权投资的核算方法由成本法改为权益法



#### 【答案】BC

【解析】金融资产公允价值的确定由收益法改为市场法,属于会计估计变更,选项 A 错误;处置部分子公司股权但仍能对被投资单位施加重大影响的,个别财务报表对长期股权投资的核算方法由成本法改为权益法,实际上是本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策,不属于会计政策变更,选项 D 错误。

「**例题·2021 年多选题**」 下列各项属于会计估计变更的有 ( )。

- A. 固定资产的摊销方法由年限平均法改为年数总和法
- B. 将产品质量保证金的计提比例由按照当年实现收入的 5%调整为 2%
- C. 发出存货成本的计量由先进先出法改为移动加权平均法
- D. 企业持有的非上市公司股权在上海证券交易所上市,企业对该股权的公允价值估值方法由收益法调整为市场法

#### 【答案】ABD

【解析】发出存货成本的计量由先进先出法改为移动加权平均法,属于会计政策变更,选项 C 不符合题意。

## 四、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

- (一) 会计估计的变更仅影响变更当期的, 其影响数应当在变更当期予以确认。
- (二)会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的,其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。
- (三)企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础仍然**难以**对某项变更进行<u>区分</u>的,应当将 其作为会计估计变更处理。

例题 丙公司有一台管理用设备,原值为 8 400 万元,预计使用寿命为 8 年,预计净残值为 400 万元,自 2×19 年 1 月 1 日起采用年限平均法计提折旧。假定税法规定该固定资产计提折旧的方法、预计使用寿命及净残值与会计上述规定相同。

2×23年1月,由于新技术的发展等原因,丙公司对原预计使用寿命和净残值作出了重新估计,重新估计的预计使用寿命为6年,预计净残值为200万元。

丙公司适用的所得税税率为 25%, 预期在未来期间不会发生变化。在有关可抵扣暂时性差异转回期间内, 丙公司能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的所得税影响。假定丙公司每年年末计提当年固定资产折旧。不考虑其他因素。

## 园 分析

(1) 会计估计变更对固定资产折旧的影响

2×23年初固定资产累计折旧=(8 400-400)/8×4=4 000(万元),

固定资产账面价值=8 400-4 000=4 400 (万元);

会计估计变更后, 2×23年应计提的折旧费用=(4 400-200)÷(6-4)=2 100(万元)

2×23年12月31日丙公司编制会计分录如下:

借:管理费用

2 100

贷: 累计折旧

2 100

- (2) 会计估计变更对所得税的影响
- ①若按原会计估计处理, 2×23年末该固定资产的账面价值=4 400-1 000= 3 400 (万元),

计税基础=4 400-1 000=3 400 (万元), 无暂时性差异;



②会计估计变更后, 2×23 年末该固定资产的账面价值=4 400-2 100=2 300 (万元),

计税基础=4 400-1 000=3 400 (万元),

产生可抵扣暂时性差异 1 100 万元 (3 400-2 300).

应确认递延所得税资产 275 万元 (1 100×25%)。

借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用

275

# ♀ 提示

会计估计变更不影响变更期间的当期所得税,但可能会影响该期间的递延所得税。

(3) 此估计变更影响本年度净利润的金额= (1 000-2 100) +275=-825 (万元)。

# 第三节 前期差错及其更正

- 一、前期差错概述
- 二、前期差错更正的会计处理

## 一、前期差错概述

前期差错,是指由于没有运用或错误运用下列两种信息,而对前期财务报表造成省略或错报: (1) 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息; (2) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

## 二、前期差错更正的会计处理

不重要的前期差错——未来适用法

能够合理确定前期差错累积影响数——追溯重述法

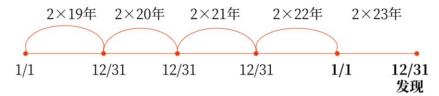
重要的前期差错

确定前期差错影响数不切实可行——未来适用法

(一) 不重要的前期差错的会计处理(未来适用法)

对于不重要的前期差错,企业不需调整财务报表相关项目的期初数,但应**调整发现当期**与前期相同的相关项目。属于影响损益的,应<u>直接计入本期</u>与上期相同的净损益项目;属于不影响损益的,应<u>调整本期</u>与前期相同的相关项目。

# 📃 板书



### (二) 重要的前期差错的会计处理

1. 对于重要的前期差错,如果**能够合理确定**前期差错累积影响数,应采用<u>追溯重述法</u>。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更正的方法。

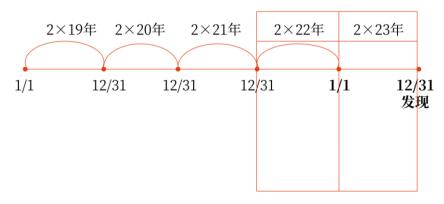




比较财务报表的追溯重述

- (1) 在编制比较财务报表时,对于**比较财务报表期间**的重要的前期差错,应调整各该期间的净损益和其他相关项目,视同该差错在产生的当期已经更正;
- (2)对于比较财务报表期间<u>以前</u>的重要的前期差错,应调整比较财务报表<u>最早期间的期初留存收益</u>,财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

# □ 板书



- 2.对于重要的前期差错,确定前期差错影响数<u>不切实可行的</u>,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。
- 3.对于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报告年度前不重要的前期差错,应按照资产负债表日后事项准则的规定进行处理。
  - (三) 会计估计变更与前期差错更正的区分
- 1.如果企业前期作出会计估计时,未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息,导致前期 会计估计结果未恰当反映当时情况,则应属于前期差错,应当适用前期差错更正的会计处理方法;
- 2.如果企业前期的会计估计是以<u>当时存在且预期能够取得的可靠信息</u>为基础作出的,随后因资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的,则属于会计估计变更,应当适用会计估计变更的会计处理方法。

教材例 24-3 B公司在 20×6年发现, 20×5年公司漏记一项<u>生产用</u>固定资产的折旧费用 150 000元 (**假定属于重要性差错**),所得税申报表中未扣除该项费用。假设 20×5年适用所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为 1 800 000股。假定税法允许调整应交所得税。**假定该固定资产生产的产品均已实现销售。** 

1. 分析前期差错的影响数

20×5 年少计折旧费用 150 000 元; 多计所得税费用 37 500 元 (150 000×25%); 多计净利润 112 500元; 多计应交税费 37 500元(150 000×25%); 多提法定盈余公积和任意盈余公积 11 250元(112 500×10%)和 5 625元 (112 500×5%)。

- 2. 编制有关项目的调整分录
- (1) 补提折旧:



# ♀ 提示

若本题假定该固定资产漏记折旧费用期间生产的产品尚未实现销售,则:

借:库存商品/生产成本/制造费用

150 000

贷: 累计折旧 150 000

(2) 调整应交所得税:

借: 应交税费——应交所得税 37 500 贷: 以前年度损益调整 37 500

(3) 将"以前年度损益调整"科目余额转入利润分配:

借:利润分配——未分配利润 112 500 贷:以前年度损益调整 112 500

(4) 调整利润分配有关数字:

借: 盈余公积 16 875 贷: 利润分配——未分配利润 16 875

3. 财务报表调整和重述(财务报表略)

B公司在列报 20×6 年财务报表时,应调整 20×6 年资产负债表有关项目的上年年末余额,利润表有 关项目的上期金额及所有者权益变动表的上年金额也应进行调整。

(1) 资产负债表项目的调整:

调减固定资产<u>上年年末余额</u> 150 000 元;调减应交税费<u>上年年末余额</u> 37 500 元;调减盈余公积<u>上年</u> 年末余额 16 875 元;调减未分配利润上年年末余额 95 625 元(-112 500+16 875)。

(2) 利润表项目的调整:

调增<u>**营业成本**</u>上<u>期</u>金额 150 000 元;调减所得税费用上<u>期</u>金额 37 500 元;调减净利润上<u>期</u>金额 112 500 元;调减基本每股收益上<u>期</u>金额 0.0625 元 (112 500/1 800 000)。(注:第 28 章考点)

(3) 所有者权益变动表项目的调整:

调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额 16 875 元,未分配利润上年金额 95 625 元,所有者权益合计上年金额 112 500 元。

# 🗔 总结

重要的前期差错在进行差错更正时有关所得税的会计处理(以下总结为本人课件原创内容)

1.应交所得税是否调整

对于重要的前期差错在进行差错更正时涉及损益的事项,应通过编制调整分录,核算该事项对前期净 损益的影响。在会计处理中,涉及损益的事项所产生的税前损益影响比较容易确定,但由于会计准则与税 法对涉及损益的事项处理的口径可能一致也可能不一致,从而导致应交所得税是否调整变得比较复杂。

- (1) 如果会计准则和税法对涉及损益的事项处理口径一致(即税法允许调整应交所得税),则应考虑应交所得税的调整;
- (2) 如果会计准则和税法对涉及损益的事项处理口径不一致(即税法不允许调整应交所得税),则不应考虑应交所得税的调整。
  - 2.递延所得税是否调整

重要的前期差错更正涉及损益的事项是否要进行递延所得税的会计处理,主要与重要的前期差错更正 是否会涉及暂时性差异有关。

(1) 如果重要的前期差错更正引起资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规



定确定的计税基础之间涉及暂时性差异,应分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延 所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定利润表中的所得税费用。

(2) 如果重要的前期差错更正未引起资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法 规定确定的计税基础之间涉及暂时性差异、则无需进行递延所得税的会计处理。

# () 注意

- ①若试题要求考虑所得税,除上述要求之外,还应参考试题中的假定条件进行所得税的会计处理;
- ②若试题不要求考虑所得税、如"本题不考虑所得税等相关税费以及其他因素"、则无须进行所得税 的会计处理。

## ■ 本章小结

第一节 会计政策及其变更 < 会计政策变更概述

会计政策概述

会计政策变更的会计处理

会计估计概述

第二节 会计估计及其变更

会计估计变更概述

会计政策变更与会计估计变更的划分

会计估计变更的会计处理

前期差错概述

第三节 前期差错及其更正

前期差错更正的会计处理

