

第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节,各种题型均可能进行考核。客观题主要考核会计政策变更和会计估计变更 的区分,而差错更正的内容经常结合其他章节内容在综合题中进行考核。

2019年及2022年综合题涉及本章内容,近几年本章平均分值5分左右。

■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

■ 本章基本结构框架

变更的概述 一会计政策变更的概述

会计估计及其 变更的概述

会计估计的概述 会计估计变更的概述

会计政策与会计估计及其变更的划分

会计政策、会 计估计及其变 更和差错更正

> 会计政策和会计估计 变更的会计处理

会计政策变更的会计处理

会计估计变更的会计处理

前期差错概述

前期差错及其更正 | 前期差错更正的会计处理

前期差错更正的披露

园 相关知识

	追溯调账的原则		
1. 今让政学亦正	资产负债表	科目 <u>正常写</u>	
1.会计政策变更 (绝非错误)	利润表	科目要换成" 利润分配—未分配利润 ",绝对 <u>不允许使</u> <u>用</u> "以前年度损益调整"	
2.前期 <u>重大</u> 会计差错	资产负债表	科目 <u>正常写</u>	
	利润表	科目 要换成 "以前年度损益调整"	
3.资产负债表日后 <u>调整事</u> <u>项</u>	资产负债表	曰"故如禾十今让羊烛"	
	利润表	同" <u>前期重大会计差错</u> "	





第一节 会计政策及其变更的概述

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原则、基础和会计处理方法。

原则	是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的 具体会计原则
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,主要是 <u>计量基础</u> (即 <u>计量</u> 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	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 <u>规定采用</u> 或者 <u>选择的</u> 、适合于本企业的具体 <u>会计处理方法</u>

(二)会计政策具有以下特点:

- 1.会计政策的选择性(存货发出时的计价方法)
- 2.会计政策应当在会计准则规定的范围内选择
- 3.会计政策的层次性(包括会计原则、计量基础和会计处理方法三个层次)

○ 提示

- ①企业应当披露重要的会计政策,不具有重要性的会计政策可以不予披露。
- ②如果企业发生的某种交易或事项<u>没有</u>具体会计准则规定其相应的会计政策时,企业应当运用其判断并在考虑与财务报告使用者的<u>经济决策需求</u>是否相关,以及所提供的财务信息<u>是否可靠</u>的前提下,<u>自行确</u>定一项恰当的会计政策并应用于该交易或事项。
 - (三)企业应当披露的重要会计政策包括但不限于下列各项:

重要会计政策	举例
1.发出存货成本的计量	企业发出存货成本的计量是采用 <u>先进先出法</u> ,还是采用 <u>其他计量方法</u>
2.长期股权投资的后续计量	企业对被投资单位的长期股权投资是采用 <u>成本法</u> ,还是采用 <u>权益法</u> 核算
3.投资性房地产的后续计量	企业对投资性房地产的后续计量是采用 <u>成本模式</u> ,还是 <u>公允价值模式</u>
4.固定资产的初始计量	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.生物资产的初始计量	企业为取得生物资产而产生的 <u>借款费用</u> ,应当予以 <u>资本化</u> ,还是计入 <u>当期损益</u>
6.无形资产的确认	企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为 <u>无形资产</u> ,还是在发生时计入 <u>当期损益</u>





重要会计政策	举例
7.非货币性资产交换的计量	非货币性资产交换是以换出资产的 <u>公允价值</u> 作为确定换入资产成本的基础,还是以换出资产的 <u>账面价值</u> 作为确定换入资产成本的基础
8.借款费用的处理	采用 <u>资本化</u> ,还是采用 <u>费用化</u>
9.合并政策	是指编制合并财务报表所 <u>采纳的原则</u> (会计年度 <u>不一致</u> 的处理、 <u>合并范</u> <u>围</u> 的确定)
10.其他重要会计政策	

二、会计政策变更的概述

含义	会计政策变更:是指企业对 <u>相同的</u> 交易或事项由原来采用的会计政策 <u>改用</u> 另一会计政 策的行为。
条件	在下述 两种情形 下,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。(<u>法定变更</u>)(存货:排除了后进先出法) 2.会计政策变更能够提供更可靠(<u>真实</u>)、 <u>更相关</u> (<u>有用</u>)的会计信息。(<u>自愿变</u> 更)
说明	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。(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。(如少量低值易耗品,一次摊销法改为五五摊销法)

■ 手写板1

会计政策变更:★★

1、法定变更(收入准则/租赁准则/政府补助)

总→净

- 2、发出存货计价方法
- 3、投房(成→公)

不属于变更: ┌ 1、长股投核算方法转换

★★★ 2、固资→持待非 3、自用固→出租

第二节 会计估计及其变更的概述

一、会计估计的概述

含义 会计估计: 是指财务报表中具有计量不确定性的货币金额。





一十四草 会计以束、会	计估计及其变更和差错更正 巧学基础班-张敬富
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, <u>并使用</u> 相应的计量技术。 3.进行会计估计 <u>并不会削弱</u> 会计确认和计量的可靠性。
说明	企业应当披露 重要的 会计估计, <u>不具有</u> 重要性的会计估计 <u>可以不披露</u> 。
披露	企业应当披露的重要会计估计包括: (年限、特殊金额、百分比) 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。 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.生产性生物资产的预计使用寿命与净残值; 各类生产性生物资产的折旧方法。 5.使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。 6.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,确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。 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。 7.投入法或产出法的确定(合同履约进度的确定)。 8.权益工具公允价值的确定。 9.债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定。 值权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定。 10.预计负债初始计量的最佳估计数的确定。 11.金融资产公允价值的确定。 12.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摊。 13.探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法。

二、会计估计变更的概述

含义	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 <u>发生了变化</u> ,从 而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额 <u>进行调整</u> 。	
情形	1.赖以进行估计的基础发生了变化。 企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年,以后发生的情况表明,该资产的受益年限已 不足 10 年,相应调减摊销年限。 2.取得了新的信息、积累了更多的经验。(如:计提坏账准备)	





说明

会计估计变更,**并不意味着**以前期间会计估计是**错误的**。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办法进行处理。

[試] 手写板 2

会计政策变更: 「1、法定变更

2、投房:成→公

3、发出存货计价方法

会计估计变更: 年限/百分比/特定金额/固资/无资

不属于变更: □①长股投转换

2分

②固→持待非

③固资→出租

| 补充例题•多选题 | (2022 年)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, 属于新事项, 选项 D 错误。

「补充例题·单选题」 (2019年) 甲公司 20×8年 6月购入境外乙公司 60%股权,并能够控制乙公 司。甲公司在编制 20×8 年度合并财务报表时,为使乙公司的会计政策与甲公司保持一致,对乙公司的会 计政策进行了调整。下列各项中,不属于会计政策调整的是()。

- A. 按照公历年度统一会计年度
- B. 将固定资产折旧方法由年限平均法调整为双倍余额递减法
- C. 将发出存货成本的计量方法由先进先出法调整为移动加权平均法
- D. 将投资性房地产的后续计量由成本模式调整为公允价值模式

【答案】B

【解析】选项 B. 将固定资产的折旧方法由年限平均法调整为双倍余额递减法属于会计估计调整。

第三节 会计政策与会计估计及其变更的划分

判断基础(是否发生变更)		举例		
1 (A) [.Th.)	<u> </u>	前期	相关支出费用化	
1.会计确认 (<u>是否记账</u>)	会计确认的变更一般会引起 <u>列报项目</u> 的变更	新准则	资本化相关支出 (<u>无形资产</u>)	
2.计量基础		分期购入固定资产:		





判断基础(是否发生变更)		举例		
	历史成本、重置成本、	前期	以 <u>历史成本</u> 计量	
	可变现净值、现值和公 允价值等 <u>5 项会计计量</u> <u>属性</u>	新准则	以 购买价款的现值 计量	
商业企业的商品采购费用:		<u>Ħ</u> :		
3.列报项目		前期 新准则		列入销售费用
				计入 <u>存货成本</u>
结论	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: ①分析并判断该事项是否涉及会计确认、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; ②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			

第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

- 一、会计政策变更的会计处理(2种方法:追溯调整法、未来适用法)
 - (一) 追溯调整法
 - 1.概述

含义	追溯调整法:是指对某项交易或事项 <u>变更</u> 会计政策, <u>视同</u> 该项交易或事项 <u>初次发生时</u> 即 采用 <u>变更后的</u> 会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。
报表调整	1.对于比较财务报表 <u>期间</u> (包括:变更当年、变更前一年)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(更早期间)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。
步骤	追溯调整法的步骤(<u>4 个步骤</u>) 1.计算会计政策变更的累积影响数; 2.编制相关项目的调整分录(<u>追溯调账</u>); 3.调整列报前期财务报表相关项目及其金额(<u>追溯调表</u>); 4.附注说明。
说明	资产负债表调整 <u>变化年度</u> 的 <u>年初数</u> (<u>上年年末余额</u>),利润表调整 <u>变化年度</u> 的 <u>上年数</u> 。





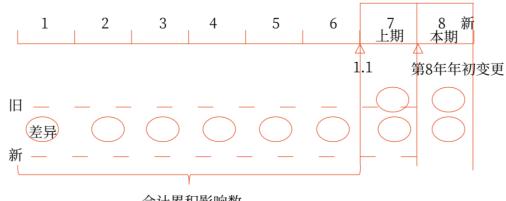
手写板3

2021年利润表		资负表2021.12.31		
	本期金额	上年金额	期末金额	上年年末余额
	(2021年)	(2020年)		2020.12.31
	新			
	营业成本	营业成本		
	财务费用	财务费用		

2.会计政策变更累积影响数

含义	会计政策变更累积影响数:是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的 列报前期最 早期初留存收益 <u>应有金额</u> (新政策)与现有金额(旧政策)之间的差额。	
说明	会计政策变更的累积影响数 <u>可以分解为</u> 以下两个金额之间的 <u>差额:</u> 1.在变更会计政策当期,按 变更后的 会计政策对以前各期 追溯计算 ,所得到 列报前期最早期初 留存收益金额; (新政策) 2.在变更会计政策当期,列报前期最早期初留存收益金额。其中:留存收益金额,包括 盈余公积 和未分配利润等项目,不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。	
步骤	会计政策变更累积影响数的计算步骤(<u>5 个步骤</u>) 第一步,根据新会计政策 <u>重新计算</u> 受影响的前期交易或事项; 第二步,计算两种会计政策下的差异; 第三步,计算差异的所得税影响金额; 第四步,确定前期中的每一期的税后差异; 第五步,计算会计政策变更的累积影响数。	
提示	对 <u>以前年度损益</u> 进行 <u>追溯调整</u> 或 <u>追溯重述</u> 的,应当 <u>重新计算</u> 各列报期间的每股收益。	

■ 手写板 4



会计累积影响数





所有者权益变动表(简表)

2×21 年度

项目	本年金额		上生	年金额
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加:会计政策变更			×××	×××
前期差错更正				
二、本年年初余额				

3.会计政策变更的涉税处理

当期所得税 (<u>应交所得税</u>)	通常不涉及"应交税费—应交所得税"的调整。
	① 判断 会计政策变更 是否存在 暂时性差异;
递延所得税	② <u>存在</u> 差异的,应当区分 <u>应纳税</u> 暂时性差异与 <u>可抵扣</u> 暂时性差异,并 <u>分别确</u>
	<u>认</u> 相关的 递延所得税负债 与 递延所得税资产 ,并同时调整 <u>所得税费用。</u>

例 24-1 甲公司 20×5 年、20×6 年分别以 4 500 000 元和 1 100 000 元的价格从股票市场购入 A、B两只<u>以交易为目的</u>的股票(假设<u>不考虑</u>购入股票发生的<u>交易费用</u>),市价一直<u>高于购入成本</u>。公司采用<u>成本与市价孰低法</u>对购入股票进行计量。公司从 20×7 年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量,公司保存的会计资料比较齐备,可以通过会计资料追溯计算。

假设<u>所得税税率</u>为 25%,公司按<u>净利润的 10%</u>提取法定盈余公积,按<u>净利润的 5%</u>提取任意盈余公积。公司发行普通股为 4 500 万股。两种方法计量的交易性金融资产账面价值如表 24-1 所示。(已知)

表 24-1

两种方法计量的交易性金融资产账面价值

单位:元

会计政策 股票	成本与市价孰低	20×5 年年末公允价 值	20×6年年末公允价 值
A股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B股票	1 100 000	_	1 300 000

根据上述资料, 甲公司的会计处理如下:

1. 计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数, 如表 24-2 所示。



第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 | 巧学基础班-张敬富



表 24-2

改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数

单位:元

时间	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
20×5 年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	<u>450</u> <u>000</u>
20×6年末	1 300 000	1 100 000	200 000	50 000	150 000
合计	6 400 000	5 600 000	<u>800</u> <u>000</u>	200 000	600 000

甲公司 20×7年 12 月 31 日的比较财务报表**列报前期最早期初**为 20×6年1月1日。

- 2. 编制有关项目的调整分录:
- (1) 对 20×5 年有关事项的调整分录:
- ①调整会计政策变更**累积影响数**:(注:如果 20×5 年以前有数据,一并调整)

借:交易性金融资产——公允价值变动

600 000

贷:利润分配——未分配利润 600 000 (代替"公允价值变动损益")

借:利润分配——未分配利润 150 000 (代替"所得税费用")

贷: 递延所得税负债 150 000(600 000×25%)

()注

资产: 账面价值>计税基础,产生应纳税暂时性差异

②调整利润分配:

按照净利润的 10%提取法定盈余公积,按照净利润的 5%提取任意盈余公积,共计提取盈余公积=450 000×15%=67 500 (元)。

借: 利润分配——未分配利润 67 500

贷: 盈余公积 67 500

- (2) 对 20×6年有关事项的调整分录: (列报前期)
- ①调整交易性金融资产:

借:交易性金融资产——公允价值变动

200 000

贷:利润分配——未分配利润 200 000

借:利润分配——未分配利润 50 000 (代替"所得税费用")

贷: 递延所得税负债 50 000

 $(200\ 000 \times 25\%)$

♀ 注

资产:账面价值>计税基础,产生应纳税暂时性差异

②调整利润分配:

按照净利润的 10%提取法定盈余公积,按照净利润的 5%提取任意盈余公积,共计提取盈余公积=150 000×15%

=22 500 (元)。

借: 利润分配——未分配利润 22 500

贷: 盈余公积 22 500





手写板1



借: 固定资产 40

贷:预计负债 40

借: 利润分配—未分配利润 40 (2×20)

贷: 累计折旧 40

借: 利润分配—未分配利润 (5×2) 10

贷:预计负债 10

借: 盈余公积 50×10%=5

贷:利润分配—未分配利润 5

3. 财务报表调整和重述 (财务报表略)。

甲公司在列报 20×7 年财务报表时,应调整 20×7 年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项 目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额。

利润分配—未分配利润

5

40

10

50

45

未分配利润 -45

盈余公积 -5

①资产负债表项目的调整: (年初余额)

调增交易性金融资产年初余额800000元;调增递延所得税负债年初余额200000元;调增盈余公积 <u>年初余额 90 000</u> 元;调增未分配利润<u>年初余额 510 000</u> 元。

资产负债表 (简表)

20×7年12月31日

	期末余额	年初余额 (上年年末余额)
交易性金融资产		+800 000
递延所得税负债		+200 000
盈余公积		+90 000
未分配利润		+510 000

②利润表项目的调整:(上年金额)

调增公允价值变动收益上年金额 200 000 元;调增所得税费用上年金额 50 000 元;调增净利润上年 **金额** 150 000 元;调增基本每股收益**上年金额** 0.0033 元。

调增基本每股收益上年金额=调增净利润/公司流通在外普通股股数

=150 000/45 000 000=0.0033 (元/股)



20×7年度

	本期金额	上期金额
公允价值变动收益		+200 000
所得税费用		+50 000
净利润		+150 000
基本每股收益		+0.0033

③所有者权益变动表项目的调整:(上年金额和本年金额)

调增盈余公积上年年初金额 67 500 元, 未分配利润上年年初金额 382 500 元, 所有者权益合计上年年初金额 450 000 元。

调增盈余公积本年金额 22 500 元, 未分配利润本年金额 127 500 元, 所有者权益合计上年金额 150 000 元。

调增盈余公积本年年初金额 90 000 元, 未分配利润本年年初金额 510 000 元, 所有者权益合计本年年初金额 600 000 元。

所有者权益变动表 (简表)

20×7年度

项目	本年金额		上生	手金 额
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加:会计政策变更	+22 500	+127 500	+67 500	+382 500
前期差错更正				
其他				
二、本年年初余额	+90 000	+510 000		

(二) 未来适用法(会计政策变更:有时采用,会计估计变更:必须采用)

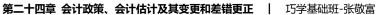
含义	未来适用法:是指将变更后的会计政策应用于 变更 日及 以后 发生的交易或者事项,或者在会计估计变更 当期 和 未来期间 确认会计估计变更影响数的方法。
说明	在未来适用法下, <u>不需要计算</u> 会计政策变更产生的 <u>累积影响数</u> , <u>也无须重编</u> 以前年度的财务报表。

例 24-2 乙公司原对发出存货采用<u>后进先出法</u>,由于采用新准则,按其规定,公司从 20×7年 1 月 1 日起改用<u>先进先出法</u>。

20×7年1月1日 (期初) 存货的价值为 2 500 000 元,公司当年购入存货的实际成本为 18 000 000 元,20×7年12月31日按**先进先出法**计算确定的存货价值为 4 500 000 元,**当年销售额**为 25 000 000 元,假设该年度其他费用为 1 200 000 元,所得税税率为 25%。20×7年12月31日按<u>后进先出法</u>计算的存货价值为 2 200 000 元。

乙公司由于法律环境变化而改变会计政策, 假定对其采用未来适用法进行处理。





计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数如表 24-3 所示。



表 24-3

当期净利润的影响数计算表

单位:元

项目	先进先出法	后进先出法
营业收入(<u>巴知</u>)	25 000 000	25 000 000
减:营业成本	<u>16 000 000</u>	<u>18</u> <u>300</u> <u>000</u>
减:其他费用	1 200 000	1 200 000
利润总额	7 800 000	5 500 000
减: 所得税	1 950 000	1 375 000
净利润	5 850 000	4 125 000
差额	1 725	000

其中:

采用先进先出法的销售成本为:

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-4 500 000=16 000 000 (元);

采用后进先出法的销售成本为:

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-2 200 000=18 300 000 (元)。

- (三)会计政策变更的会计处理方法的选择(有法定<u>从法定</u>,无法定,<u>追溯调整</u>,<u>能调几年调几年</u>, 实在不行,未来适用法)
 - 1.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.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。(自**愿变更**)
- 3.确定会计政策变更对列报前期影响数<u>不切实可行</u>的,应当<u>从可追溯调整的最早期间期初</u>开始应用<u>变</u> 更后的会计政策;

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。

(四) 会计政策变更的披露

披露	1.会计政策变更的 性质、内容 和 原因 。 2.当期和各个列报前期财务报表中受影响的 <u>项目名称</u> 和 调整金额 。 3. <u>无法进行</u> 追溯调整的,说明该 <u>事实</u> 和 <u>原因</u> 以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。
说明	在以后期间的财务报表中, <u>不需要重复披露</u> 在以前期间的附注中 <u>已披露的</u> 会计政策变更的信息。





二、会计估计变更的会计处理

方法	1.企业对会计估计变更应当采用 <u>未来适用法</u> 处理。 2. <u>不改变</u> 以前期间的会计估计, <u>也不调整</u> 以前期间的报告结果。
具体原则	1.会计估计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。(坏账准备的计提 比例) 2.会计估计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。(固定资产的折旧年限) 会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。 3.难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的,应当将其作为会计估计变更处 理。
披露	企业应当在附注中 披露 与会计估计变更有关的下列信息: 1.会计估计变更的 内容 和 原因 。 2.会计估计变更对 <u>当期</u> 和 <u>未来期间</u> 的 影响数 。(不能说 累积影响数) 3.会计估计变更的影响数 <u>不能确定</u> 的,披露这一 <u>事实和原因</u> 。

补充例题 某固定资产,原值84 000元,净残值4 000元,预计使用年限8年,已经使用4年,预计还能使用2年(变更年限),预计净残值变为2 000元。

【答案】

变更前	变更后
每年计提折旧 = (84 000-4 000) ÷8=10 000 (元) 使用 4 年后,已经提取折旧 =10 000×4=40 000 (元)	每年计提折旧 = (84 000-40 000-2 000) ÷2 =21 000 (元)

第五节 前期差错及其更正

一、前期差错概述

	含义	前期差错:是指由于 <u>没有运用</u> 或 <u>错误运用</u> 下列两种信息,而对前期财务报表造成省略或错报:
		1. <u>编报</u> 前期财务报表时 <u>预期能够取得并加以考虑</u> 的可靠信息; (<u>编表时</u>) 2.前期财务报告 <u>批准报出时</u> 能够取得的可靠信息。(<u>批报时</u>)
	形式	前期差错通常包括 <u>计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实</u> 以及 <u>舞弊</u> 产生的影响。





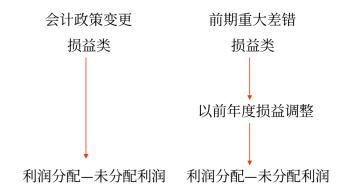
二、前期差错更正的会计处理

1. <u>不重要的</u>	含义	是指 <u>不足以影响</u> 财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错
前期差错	处理 原则	企业 <u>不需要调整</u> 财务报表相关项目的 <u>期初数,但应当调整</u> 发现当期与 <u>前期相同</u> 的相关项目。(<u>视同</u> 本期发生,科目 <u>正常写</u> , <u>无需调整</u> 期初数)
	含义	是指 足以影响 财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量 作出正确判断的前期差错
2.重要的	追溯调账	1.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。 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。 2.确定前期差错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。 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《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定进行处理
前期差错	追溯调表	对于 重要的 前期差错,企业应当在其 发现当期 的财务报表中,调整 前期 比较数据。具体地说,企业应当在重要的前期差错 发现当期 的财务报表中,通过 下述处理 对其进行 追溯更正 : 1.追溯重述 差错发生期间 列报的前期 比较金额 ; 2.如果前期差错发生在 列报的最早前期之前 ,则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额
	涉税 处理	当期 1.符合税法规定,应考虑当期所得税的调整; 2.不符合税法规定,不应考虑当期所得税的调整。 1.判断重要的前期差错更正是否存在暂时性差异; 2.存在差异的,应当区分应纳税暂时性差异与可抵扣暂 所得税 时性差异,并分别确认相关的递延所得税负债与递延所 得税资产,并同时调整所得税费用。





■ 手写板 2



■ 手写板3



例 24-3 B公司在 20×6年发现, 20×5年<u>公司漏记</u>一项<u>生产用</u>的固定资产的折旧费用 150 000 元, 所得税申报表中<u>未扣除</u>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<u>税法允许调整</u>应交所得税。(<u>汇算清缴</u>前)

假设: 20×5年用该设备生产的产品全部完工并进行了销售。

【答案】

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 (<u>150</u> <u>000×25%</u>); 多计净利润 112 500 元; 多计应交税费 37 500 元 (<u>150</u> <u>000×25%</u>); 多提法定盈余公积和任意盈余公积 11 250 元 (<u>112</u> <u>500×10%</u>) 和 5 625 元 (<u>112</u> <u>500</u> × <u>5%</u>)。

- 2. 编制有关项目的调整分录
- (1) 补提折旧:

借:以前年度损益调整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 (150 000×25%)

贷:以前年度损益调整 37 500

园 补充内容

若本题假定税法不允许调整当期的应交所得税,其他条件不变,则(2)的分录为:

借: 递延所得税资产 37 500



第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 | 巧学基础班-张敬富 $(150\ 000 \times 25\%)$



贷:以前年度损益调整

37 500

其他分录不受影响。

(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 (112 500×15%)

贷:利润分配——未分配利润

- 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年初余额,利润表有关项 目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: (年初余额)

调减固定资产 150 000 元;调减应交税费 37 500 元;调减盈余公积 16 875 元;调减未分配利润 95 625 元。

(2) 利润表项目的调整:(上年金额)

调增营业成本上年金额 150 000 元:调减所得税费用上年金额 37 500 元:调减净利润上年金额 112 500 元;调减基本每股收益上年金额 0.0625 元。

(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。

三、前期差错更正的披露

企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息:

- 1.前期差错的性质。
- 2.各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。
- 3.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。 在以后期间的财务报表中,不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的前期差错更正的信息。

│补充例题•单选题│ (2019 年)甲公司注册在乙市,在该市有大量的投资性房地产,由于地处偏 **僻**, 乙市**没有**活跃的房地产交易市场, 无法取得同类或类似房地产的市场价格。以前年度, 甲公司对乙市 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。经董事会批准, 甲公司从 20×9 年 1 月 1 日起将投资性房 地产的后续计量由公允价值模式改变为成本模式。假定投资性房地产后续计量模式的改变对财务报表的影 **响重大**, 甲公司正确的会计处理方法是(

- A. 作为会计估计变更采用未来适用法进行会计处理
- B. 作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理. 并相应调整可比期间信息
- C. 作为会计政策变更采用未来适用法进行会计处理
- D. 作为前期差错更正采用追溯重述法进行会计处理, 并相应调整可比期间信息

【答案】D

【解析】由于乙市没有活跃的房地产交易市场,所以甲公司不能对在乙市的投资性房地产采用公允价 值后续计量,应该采用成本模式,所以要作为前期差错更正进行处理,并调整可比期间的信息。





🔜 手写板 4

1.考试时: 无须通过"以前年度损益调整"科目

原则: 损益类 → 以前年度损益调整 → 利润分配—未分配利润

CPA审2020年报表,直接在报表上改 ← 2023年4月19日

■ 手写板 5

2.前期差错更正 更正分录:

已有:错误分录 ①错误分录 → 反向

②写出正确分录

①②搓在一起

补充例题•综合题 (2013年,修改) 甲公司为上市公司, 内审部门在审核公司及下属子公司 20×2年度财务报表时, 对以下交易或事项的会计处理提出质疑: (3 个资料)

资料三、上述事项不考虑其他相关税费,不考虑提取盈余公积等因素。

要求:

根据<u>资料一至资料二</u>,逐项判断<u>甲公司</u>的会计处理是否正确,并说明理由,如果甲公司的会计处理不正确,编制更正甲公司 20×2 年度财务报表的会计分录(编制更正分录时**可以使用报表项目**)。

资料一、20×1年12月20日,甲公司与10名公司高级管理人员分别签订商品房销售合同。合同约定,甲公司将自行开发的10套房屋以每套600万元的优惠价格销售给10名高级管理人员;高级管理人员自取得房屋所有权后必须在甲公司工作5年,如果在工作未满5年的情况下离职,需根据服务期限补交款项。

20×2年6月25日,甲公司收到10名高级管理人员支付的款项6000万元。20×2年6月30日,甲公司与10名高级管理人员办理完毕上述房屋产权过户手续。上述房屋成本为每套420万元,市场价格为每套800万元。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为:

借:银行存款6 000贷:主营业务收入6 000借:主营业务成本4 200贷:开发产品4 200

【答案】

资料一、会计处理不正确。

理由:该项业务系向职工提供企业承担了补贴的住房且合同规定了获得住房职工至少应提供服务的年限的业务,应按<u>市场价</u>确认收入,市场价与售价的差额计入<u>长期待摊费用</u>,在职工提供<u>服务年限内平均摊</u>销。

更正分录:

借:长期待摊费用(或预付账款) 2000

 $[(800-600) \times 10]$

贷:营业收入(或主营业务收入) 2000

借: 管理费用 200 (2 000÷5÷2)

贷: 应付职工薪酬 200

借: 应付职工薪酬 200





第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 | 巧学基础班-张敬富

贷:长期待摊费用(或预付账款) 200

或者:

借: 应付职工薪酬 2 000

贷:营业收入(或主营业务收入) 2000

借: 管理费用 200 (2 000÷5÷2)

贷: 应付职工薪酬 200

资料二、20×2年5月10日,甲公司以1 200万元自市场回购本公司普通股(200万股),拟用于对员工进行股权激励。因甲公司的母公司(丁公司)于20×2年7月1日(注意: 半年)与甲公司高管签订了股权激励协议,甲公司暂未实施本公司的股权激励。根据丁公司与甲公司高管签订的股权激励协议,丁公司对甲公司20名高管每人授予100万份丁公司股票期权,授予日每份股票期权的公允价值为6元,行权条件为自授予日起,高管人员在甲公司服务满3年。至20×2年12月31日,甲公司没有高管人员离开,预计未来3年也不会有人离开。

甲公司的会计处理如下:

借: 资本公积 1 200

贷:银行存款 1 200

对于丁公司授予甲公司高管人员的股票期权,甲公司未进行会计处理。

【答案】

资料二、会计处理不正确。

理由:回购股票不应冲减资本公积,应确认库存股。

调整分录:

借: 库存股 1 200

贷: 资本公积 1 200

甲公司对母公司授予本公司高管股票期权处理不正确。

理由:集团内股份支付中,接受服务企业应当作为股份支付,确认相关费用。

调整分录:

借: 管理费用 2 000 (20 名×100×6×1/3÷2)

贷: 资本公积 2 000

本章小结

- 1.理解会计政策变更、会计估计变更的概念
- 2.掌握会计政策与会计估计变更的划分原则

■ 手写板 6

1.法定变更

会计政策变更 ┛ 2.投资性房地产 成本模式 → 公允价值模式

3.存货发出计价方法改变

会计估计变更: 年限/百分比/特殊金额/固定资产/无形资产

不属于变更: 1.长投核算方法转换/

2.持有待售(比如固定资产划分为持有待售)

3.固定资产等转为投资性房地产

3.掌握会计政策变更、会计估计变更的会计处理和披露





- 4.理解前期差错的概念
- 5.掌握前期差错的会计处理和披露

Ø

有时候要做正确的事,即使您痛苦万分。

