

第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正

【本章考情分析】

本章阐述会计政策及其变更的会计处理、会计估计及其变更的会计处理和差错更正等内容。近三年考试题型为单项选择题、多项选择题和判断题。虽然分数不高，但本章内容仍然比较重要。

第一节 会计政策及其变更

- 会计政策的概念
- 会计政策变更及其条件
- 会计政策变更的会计处理

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。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

企业会计政策的选择和运用具有如下特点：

- (一) 企业应在国家统一的会计准则制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策
- (二) 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法
- (三) 会计政策应当保持前后各期的一致性

企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露，需要披露的会计政策项目主要有以下几项：

1. 财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。
2. 存货的计价，是指企业存货的计价方法。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。
3. 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。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。
4. 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。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。
5. 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会计处理。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。
6. 长期股权投资的核算，是指长期股权投资的具体会计处理方法。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。
7. 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。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。
8. 收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。
9. 借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即采用资本化还是采用费用化。
10. 外币折算，是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。
11. 合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。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。

二、会计政策变更及其条件

(一) 会计政策变更的概念

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。企业的会计政策一经确定，不得随意变更。

(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；
2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(三) 不属于会计政策变更的情形

以下各项不属于会计政策变更：

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。
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。

【例题·多选题】 下列关于会计政策及其变更的表述中，正确的有（ ）。

- A. 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法
- B. 变更会计政策表明以前会计期间采用的会计政策存在错误
- C. 变更会计政策应能够更好地反映企业的财务状况和经营成果
- D. 本期发生的交易或事项与前期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

【答案】 ACD

【解析】 会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，选项 B 错误。

【例题·判断题】 初次发生的交易或事项采用新的会计政策属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行处理。

()

【答案】 ×

【解析】 初次发生的交易或事项采用新的会计政策，属于新的事项，不属于会计政策变更。

【例题·多选题】 下列各项中，不属于会计政策变更的情形有（ ）。

- A. 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策
- B. 第一次签订建造合同，采用完工百分比法确认收入
- C. 存货发出的核算由先进先出法变更为移动加权平均法
- D. 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

【答案】 AB

【解析】 以下两种情形不属于《企业会计准则》所定义的会计政策变更：(1) 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别，而采用新的会计政策；(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策，因此，选项 A 和 B 不属于会计政策变更。

三、会计政策变更的会计处理

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法。

(一) 追溯调整法

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。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，相关账务处理；

【提示】 会计政策变更涉及损益调整的事项通过“利润分配——未分配利润”科目核算，本期发现前期重要差错和资产负债表日后调整事项涉及损益调整的事项通过“以前年度损益调整”科目核算。

第三步，调整财务报表相关项目；

第四步，财务报表附注说明。

其中：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应有金额与现有金额之间的差额。

所有者权益变动表(简表)

2007 年度

项目	本金额		上年金额	
	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				
.....				

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新会计政策重新计算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；

应说明的是，会计政策变更的追溯调整不会影响以前年度应交所得税的变动，也就是说不会涉及应交所得税的调整；但追溯调整时如果涉及暂时性差异，则应考虑递延所得税的调整，这种情况应考虑前期所得税费用的调整。

第四步，确定前期中每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

【例题·判断题】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，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金额也应一并调整。（ ）

【答案】√

【解析】会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，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，但确定该项会计政策变更影响数不切实可行的除外。

【教材例 16-1】甲股份有限公司(以下简称甲公司)是一家海洋石油开采公司，于 20×2 年开始建造一座海上石油开采平台，根据法律法规规定，该开采平台在使用期满后要将其拆除，需要对其造成的环境污染进行整治。20×3 年 12 月 15 日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共 120 000 000 元，预计使用寿命 10 年，采用年限平均法计提折旧。20×9 年 1 月 1 日甲公司开始执行企业会计准则，企业会计准则对于具有弃置义务的固定资产，要求将相关弃置费用计入固定资产成本，对之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当进行追溯调整。

已知甲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。甲公司预计该开采平台的弃置费用 10 000 000 元。假定折现率(即为实际利率)为 10%。不考虑企业所得税和其他税法因素影响。该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数(见表 16-1)

20×4 年 1 月 1 日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值=10 000 000×(P/S, 10%, 10)=10 000 000×0.3855=3 855 000(元)；每年应计提折旧=3 855 000÷10=385 500(元)。

表 16-1

单位：元

年份	计息金额	实际利率	利息费用①	折旧②	税前差异-(①+②)	税后差异
20×4	3 855 000	10%	385 500	385 500	-771 000	-771 000
20×5	4 240 500	10%	424 050	385 500	-809 550	-809 550
20×6	4 664 550	10%	466 455	385 500	-851 955	-851 955
20×7	5 131 005	10%	513 100.50	385 500	-898 600.50	-898 600.50
小计	—	—	1 789 105.50	1 542 000	-3 331 105.50	-3 331 105.50
20×8	5 644 105.5	10%	564 410.55	385 500	-949 910.55	-949 910.55
合计	—	—	2 353 516.05	1 927 500	-4 281 016.05	-4 281 016.05

甲公司确认该开采平台弃置费用后的税后净影响额为-4 281 016.05 元，即为该公司确认资产弃置费用后的累积影响数。

注：按照会计政策变更累积影响数的定义，累积影响数应该是-3 331 105.50。

(2) 会计处理

① 调整确认的弃置费用

借：固定资产——开采平台——弃置义务 3 855 000
 贷：预计负债——开采平台弃置义务 3 855 000

② 调整会计政策变更累积影响数

借：利润分配——未分配利润 4 281 016.05
 贷：累计折旧 1 927 500
 预计负债——开采平台弃置义务 2 353 516.05

③ 调整利润分配

借：盈余公积——法定盈余公积 428 101.61
 (4 281 016.05×10%)
 贷：利润分配——未分配利润 428 101.61

(3) 报表调整

甲公司在编制 20×9 年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数(见表 16-2)，利润表、所有者权益变动表的上年数(见表 18-3、表 18-4)也应作相应调整。20×9 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。

表 16-2 资产负债表(简表) 会企 01 表
 编制单位：甲股份有限公司 20×9 年 12 月 31 日 单位：元

资产	年初余额		负债和股东权益	年初余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
				
固定资产			预计负债	0	6 208 516.05
开采平台	60 000 000	61 927 500		
			盈余公积	1 700 000	1 271 898.39
			未分配利润	4 000 000	147 085.56
.....				

在利润表中，根据账簿的记录，甲公司重新确认了 20×8 年度营业成本和财务费用分别调增 385 500 元和 564 410.55 元，其结果为净利润调减 949 910.55 元。

表 16-3 利润表(简表) 会企 02 表
 编制单位：甲股份有限公司 20×9 年度 单位：元

项 目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000	18 000 000
减：营业成本	13 000 000	13 385 500
.....		
财务费用	260 000	824 410.55
.....		
二、营业利润	3 900 000	2 950 089.45
.....		
四、净利润	4 060 000	3 110 089.45

.....		
-------	--	--

表 16-4

所有者权益变动表(简表)

会企 04 表

编制单位:甲股份有限公司

20×9 年度

单位:元

项 目	本 年 金 额			
	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额			1 700 000	4 000 000
加: 会计政策变更			-428 101.61	-3 852 914.44
前期差错更正				
二、本年年初余额			1 271 898.39	147 085.56
.....				

表 16-4

所有者权益变动表(简表)

会企 04 表

编制单位:甲股份有限公司

20×9 年度

单位:元

项 目	上 年 金 额		本 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			1 700 000	4 000 000
加: 会计政策变更	-333 110.55	-2 997 994.95	-428 101.61	-3 852 914.44
前期差错更正				
二、本年年初余额			1 271 898.39	147 085.56
.....				

(4) 附注说明

20×9 年 1 月 1 日, 甲股份有限公司按照企业会计准则规定, 对 20×3 年 12 月 15 日建造完成并交付使用的开采平台的弃置义务进行确认。此项会计政策变更采用追溯调整法, 20×8 年的比较报表已重新表述。20×8 年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为-4 281 016.05 元。会计政策变更对 20×8 年度报告的损益的影响为减少净利润 949 910.55 元, 调减 20×8 年的期末留存收益 4 281 016.05 元, 其中, 调减盈余公积 428 101.61 元, 调减未分配利润 3 852 914.44 元。

(二) 未来适用法

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。

【例题·单选题】甲公司发出存货采用先进先出法计价, 期末存货按成本与可变现净值孰低计价。2014 年 1 月 1 日将发出存货由先进先出法改为移动加权平均法。2014 年年初存货账面余额等于账面价值 40 000 元, 50 千克, 2014 年 1 月、2 月分别购入材料 600 千克、350 千克, 单价分别为 850 元、900 元, 3 月 5 日领用 400 千克, 用未来适用法处理该项会计政策变更, 则 2014 年第一季度末该存货的账面余额为()元。

- A. 540 000
- B. 467 500
- C. 510 000
- D. 519 000

【答案】D

【解析】单位成本=(40 000+600×850+350×900)÷(50+600+350)=865(元/千克), 2014 年第一季度末该存货的账面余额=(50+600+350-400)×865=519 000(元)。

(三) 会计政策变更的会计处理方法的选择

1. 国家有规定的, 按国家有关规定执行。
2. 能追溯调整的, 采用追溯调整法处理(追溯到可追溯的最早期)。
3. 不能追溯调整的, 采用未来适用法处理。

第二节 会计估计及其变更

◇会计估计变更的概念

◇会计估计变更的会计处理

一、会计估计变更的概念

(一) 会计估计的概念

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

(二) 会计估计变更的概念

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，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

固定资产折旧方法、预计使用年限和净残值的改变以及无形资产摊销方法、预计使用年限和净残值的改变均是对资产的定期消耗金额进行调整，因此属于会计估计变更。而存货发出计价方法的改变不是对资产定期消耗金额进行调整，属于会计政策变更。

【提示】如果以前期间的会计估计是错误的，则属于差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

(三) 会计政策变更与会计估计变更的划分

项目	判断基础	具体事项
会计政策变更	(1) 会计确认的指定或选择的变更； (2) 计量基础的指定或选择的变更； (3) 列报项目的指定或选择的变更	(1) 发出存货计价方法的变更；(2) 投资性房地产后续计量由成本模式改为公允价值模式；(3) 对子公司投资由权益法核算改为成本法核算； (4) 商品流通企业采购费用由计入营业费用改为计入取得存货的成本； (5) 分期付款取得的固定资产、无形资产由购买价款改为购买价款现值计价；(6) 将内部研发项目开发阶段的支出由计入当期损益改为符合规定条件的确认为无形资产；(7) 分期收款销售由按合同约定收款日期分期确认收入改为按销售成立日公允价值确认收入；(8) 对合营企业投资由比例合并改为权益法核算等

项目	判断基础	具体事项
会计估计变更	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金额或数值(如预计使用寿命、净残值等)所采用的处理方法的变更	(1) 固定资产折旧方法、年限和残值的变更； (2) 无形资产摊销方法的、年限和残值的变更； (3) 坏账计提比例的变更； (4) 存货可变现净值估计的变更等

【例题·单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是()。

- A. 固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法
- B. 固定资产改造完成后将其使用年限由6年延长至9年
- C. 投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式
- D. 租入的设备因生产经营需要由经营租赁改为融资租赁而改变会计政策

【答案】C

【解析】固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法属于会计估计变更，选项A错误；固定资产改造完成后将其使用年限由6年延长至9年属于新的事项，不属于会计政策变更，选项B错误；投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式属于会计政策变更，选项C正确；租入设备因生产经营需要由经营租赁改为融资租赁而改变会计政策不属于会计政策变更，选项D错误。

【例题·单选题】下列项目中，属于会计估计变更的是()。

- A. 无形资产摊销方法由直线法改为产量法
- B. 商品流通企业采购费用由计入销售费用改为计入取得存货的成本
- C. 将内部研发项目开发阶段的支出由计入当期损益改为符合规定条件的确认为无形资产
- D. 分期付款取得的固定资产由购买价款改为购买价款现值计价

【答案】A

【解析】无形资产摊销方法的改变属于会计估计变更。

二、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。如应收账款坏账计提比例的改变等。

(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。如固定资产预计使用年限的改变等。

(三) 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。

【教材例 16-2】乙公司于 2×07 年 1 月 1 日起对某管理用设备计提折旧，原价为 84 000 元，预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。2×11 年年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用寿命和净残值作出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为 2 000 元。乙公司适用的企业所得税税率为 25%。

乙公司对该项会计估计变更的会计处理如下：

(1) 不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数。

(2) 变更日以后改按新的估计计提折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，该项固定资产账面价值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的期初余额如下：

固定资产 840 00

减：累计折旧 40 000

固定资产账面价值 44 000

改变预计使用年限后，从 2×11 年起每年计提的折旧费用为 21 000 $[(44\ 000-2\ 000)\div 2]$ 元。2×11 年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定折旧费用，有关账务处理如下：

借：管理费用 21 000

贷：累计折旧 21 000

(3) 财务报表附注说明。

本公司一台管理用设备成本为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。由于新技术发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于 2×11 年年初将该设备的预计尚可使用寿命变更为 2 年，预计净残值变更为 2 000 元，以反映该设备在目前状况下的预计尚可使用寿命和净残值。此估计变更将减少本年度净利润 8 250 元 $[(21\ 000-10\ 000)\times(1-25\%)]$ 。

【例题·判断题】企业难以将某项变更区分为会计政策变更还是会计估计变更的，应将其作为会计政策变更处理。() (2015 年)

【答案】×

【解析】难以区分是会计政策变更还是会计估计变更的，应该做为会计估计变更处理。

【例题·单选题】下列关于会计估计及其变更的表述中，正确的是()。

- A. 会计估计应以最近可利用的信息或资料为基础
- B. 对结果不确定的交易或事项进行会计估计会削弱会计信息的可靠性
- C. 会计估计变更应根据不同情况采用追溯重述或追溯调整法进行处理
- D. 某项变更难以区分为会计政策变更和会计估计变更的，应作为会计政策变更处理

【答案】A

【解析】会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础，选项 A 正确；会计估计变更不会削弱会计信息的可

靠性，选项 B 错误；会计估计变更应采用未来适用法进行会计处理，选项 C 错误；难以区分为会计政策变更和会计估计变更的，应作为会计估计变更处理，选项 D 错误。

【例题·多选题】下列各项中，属于会计估计变更的有()。

- A. 固定资产的净残值率由 8%改为 5%
- B. 固定资产折旧方法由年限平均法改为双倍余额递减法
- C. 投资性房地产的后续计量由成本模式转为公允价值模式
- D. 使用寿命确定的无形资产的摊销年限由 10 年变更为 7 年

【答案】ABD

【解析】选项 C，属于会计政策变更。

【例题·多选题】下列各项中，属于会计政策变更的有()。

- A. 对合营企业投资由比例合并改为权益法核算
- B. 固定资产的折旧方法由年限平均法变更为年数总和法
- C. 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
- D. 发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法

【答案】ACD

【解析】选项 B 属于会计估计变更。

第三节 前期差错更正

- 前期差错的概念
- 前期差错更正的会计处理
- 前期差错更正所得税的会计处理

一、前期差错的概念

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：

- (一) 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；
- (二) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。

二、前期差错更正的会计处理

前期差错按照重要程度分为重要的前期差错和不重要的前期差错。重要的前期差错，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。不重要的前期差错，是指不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会计差错。

(一) 不重要的前期差错的会计处理

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，应直接计入本期与上期相同的净损益项目。

(二) 重要的前期差错的处理

如果能够合理确定前期差错累积影响数，则前期重大差错的更正应当采用追溯重述法。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更正的方法。前期差错累积影响数是指前期差错发生后对差错期间每期净利润的影响数之和。

如果确定前期差错累积影响数不切实可行，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。

前期重大差错的调整结束后，还应调整发现年度财务报表的年初数和上年数。在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的前期重大差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的前期重大差错，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。

【例题·多选题】下列用以更正能够确定累积影响数的重要前期差错的方法中，不正确的有()。

- A. 追溯重述法
- B. 追溯调整法
- C. 红字更正法

D. 未来适用法

【答案】BCD

【解析】用以更正能够确定累积影响数的重要前期差错方法为追溯重述法，选项 B、C 和 D 不正确。

【例题·单选题】在 2013 年 1 月 1 日起，企业对其确认为无形资产的某项非专利技术按照 5 年的期限进行摊销，由于替代技术研发进程的加快，2014 年 1 月，企业将该无形资产的剩余摊销年限缩短为 2 年，这一变更属于()。(2014 年)

- A. 会计政策变更
- B. 会计估计变更
- C. 前期差错更正
- D. 本期差错更正

【答案】B

【解析】该项无形资产变更摊销年限，属于会计估计变更，选项 B 正确。

【例题·多选题】在相关资料均能有效获得的情况下，对上年度财务报告批准报出后发生的下列事项，企业应当采用追溯调整法或追溯重述法进行会计处理的有()。

- A. 公布上年度利润分配方案
- B. 持有至到期资产因部分处置被重分类为可供出售金融资产
- C. 发现上年度金额重大的应费用化的借款费用计入了在建工程成本
- D. 发现上年度对使用寿命不确定且金额重大的无形资产按 10 年平均摊销

【答案】CD

【解析】选项 A 和 B 属于当期发生正常事项，作为当期事项在当期处理；选项 C 和 D 属于本年发现以前年度的重大差错应当采用追溯重述法调整。

【例题·判断题】发现以前会计期间的会计估计存在错误的，应按前期差错更正的规定进行会计处理。() (2011 年考题)

【答案】√

【解析】对于会计估计存在错误的情况也属于疏忽或曲解事实导致的，属于会计差错。

三、前期差错更正所得税的会计处理

(一) 应交所得税的调整

按税法规定执行，税法允许调整应交所得税的，则差错更正时调整应交所得税，否则，不调整应交所得税。

(二) 递延所得税资产和递延所得税负债的调整

若调整事项涉及暂时性差异，则应调整递延所得税资产或递延所得税负债。

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，对所得税采用资产负债表债务法核算，适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取法定盈余公积。2015 年 5 月 20 日，甲公司发现在 2014 年 12 月 31 日计算 A 库存产品的可变现净值时发生差错，A 库存产品的成本为 1 000 万元，预计可变现净值应为 700 万元。2014 年 12 月 31 日，甲公司误将 A 库存产品的可变现净值预计为 900 万元。

要求：编制甲公司对上述会计差错应进行的相关会计处理。

【答案】

借：以前年度损益调整	200
贷：存货跌价准备	200
借：递延所得税资产	50
贷：以前年度损益调整	50
借：利润分配——未分配利润	150
贷：以前年度损益调整	150
借：盈余公积	15
贷：利润分配——未分配利润	15

应注意的是，在考试时，若题目已经明确假定了会计调整业务是否调整所得税，虽然有时假定的条件和税法的规定不一致，但是也必须按题目要求去做；若题目未作任何假定，则按上述原则进行会计处理。

【教材例 16-3】20×9 年 12 月 31 日，甲公司发现 20×8 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 300 000 元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 20×8 年甲公司适用所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%和 5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。假定税法允许调整应交所得税。

(1) 分析前期差错的影响数

20×8 年少计折旧费用 300 000 元；多计所得税费用 75 000 (300 000×25%) 元；多计净利润 225 000 元；多计应交税费 75 000 元(300 000×25%)；多提法定盈余公积和任意盈余公积 22 500(225 000×10%) 元和 11 250(225 000×5%) 元。

(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——管理费用	300 000
贷：累计折旧	300 000

②调整应交所得税。

借：应交税费——应交所得税	75 000
贷：以前年度损益调整——所得税费用	75 000

③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：利润分配——未分配利润	225 000
贷：以前年度损益调整	225 000

④因净利润减少，调减盈余公积

借：盈余公积——法定盈余公积	22 500
——任意盈余公积	11 250
贷：利润分配——未分配利润	33 750

(3) 财务报表调整和重述(财务报表略)

甲公司在列报 20×9 年度财务报表时，应调整 20×8 年度财务报表的相关项目。

①资产负债表项目的调整：

调减固定资产 300 000 元；调减应交税费 75 000 元；调减盈余公积 33 750 元，调减未分配利润 191 250 元。

②利润表项目的调整：

调增管理费用 300 000 元，调减所得税费用 75 000 元，调减净利润 225 000 元(需要对每股收益进行披露的企业应当同时调整基本每股收益和稀释每股收益)。

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 33 750 元，未分配利润上年金额 191 250 元，所有者权益合计上年金额 225 000 元。

④财务报表附注说明：

本年度发现 20×8 年漏记固定资产折旧 300 000 元，在编制 20×9 年和 20×8 年比较财务报表时，已对该项差错进行了更正。更正后，调减 20×8 年净利润 225 000 元，调增累计折旧 300 000 元。

【例题·综合题】甲公司系增值税一般纳税人，适用的所得税税率为 25%。预计在未来期间保持不变。甲公司已按 2014 年度实现的利润总额 6000 万元计算确认了当年的所得税费用和应交所得税，金额均为 1500 万元，按净利润的 10%提取了法定盈余公积。甲公司 2014 年度财务报告批准报出日为 2015 年 3 月 25 日；2014 年度的企业所得税汇算清缴在 2015 年 4 月 20 日完成。2015 年 1 月 28 日，甲公司对与 2014 年度财务报告有重大影响的经济业务及其会计处理进行检查，有关资料如下：

资料一：2014 年 12 月 1 日，甲公司委托乙公司销售 A 商品 1000 件，商品已全部移交乙公司，每件成本为 500 元，合同约定，乙公司应按每件不含增值税的固定价格 600 元对外销售，甲公司按每件 30 元向乙公司支付代销售出商品的手续费；代销期限为 6 个月，代销期限结束时，乙公司将尚未售出的 A 商品退回甲公司；每月月末，乙公司向甲公司提交代销清单。2014 年 12 月 31 日，甲公司收到乙公司开具的代销清单，注明已售出 A 商品 400 件，乙公司对外开具的增值税专用发票上注明的销售价格为 24 万元，增值税税额为 4.08 万元，当日，甲公司向乙公司开具了一张相同金额的增值税专用发票，按扣除手续费 1.2 万元后的净额 26.88 万元与乙公司进行了货款结算，甲公司已将款项收存银行。根据税法规定，甲公司增值税纳税义务在收到代销清单时产生。甲公司 2014 年对上述业务

进行了如下会计处理（单位：万元）：

借：应收账款	60	
贷：主营业务收入		60
借：主营业务成本	50	
贷：库存商品		50
借：银行存款	26.88	
销售费用	1.2	
贷：应收账款		24
应交税费—应交增值税（销项税额）		4.08

资料二：2014年12月2日，甲公司接受丙公司委托，与丙公司签订了一项总金额为500万元的软件开发合同，合同规定的开发期为12个月。至2014年12月31日，甲公司已收到丙公司支付的首期合同款40万元，已发生软件开发成本50万元（均为开发人员薪酬），该合同的结果能够可靠估计，预计还将发生350万元的成本。2014年12月31日，甲公司根据软件开发特点决定通过对已完工作的测量确定完工进度，经专业测量师测定，该软件的完工进度为10%，根据税法规定，甲公司此项业务免征增值税。甲公司2014年对上述业务进行了如下会计处理（单位：万元）

借：银行存款	40	
贷：主营业务收入		40
借：劳务成本	50	
贷：应付职工薪酬		50
借：主营业务成本	50	
贷：劳务成本		50

资料三：2014年6月5日，甲公司申请一项用于制造导航芯片技术的国家级研发补贴。申请书中的相关内容如下：甲公司拟于2014年7月1日起开始对导航芯片制造技术进行研发，期限24个月，预计研发支出为1200万元（其中计划自筹600万元，申请财政补贴600万元）；科研成果的所有权归属于甲公司。2014年6月15日，有关主管部门批准了甲公司的申请，同意给予补贴款600万元，但不得挪作他用。2014年7月1日，甲公司收到上述款项后开始研发，至2014年12月31日该项目还处于研发过程中，预计能如期完成。甲公司对该项补贴难以区分与资产相关的部分和与收益相关的部分。根据税法规定，该财政补贴款属于不征税收入。甲公司2014年7月1日对上述财政补贴业务进行了如下会计处理（单位：万元）

借：银行存款	600	
贷：营业外收入		600

要求：

（1）判断甲公司对委托代销业务的会计处理是否正确，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项，如果属于调整项目，编制相关的调整分录。

（2）判断甲公司对软件开发业务的会计处理是否正确，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于调整事项，编制相关的调整分录。

（3）判断甲公司对财政补贴业务的会计处理是否正确，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于调整事项，编制相关的调整分录。

【答案】

（1）

①甲公司的相关处理不正确，理由：该交易属于收取手续费方式代销商品，所以甲公司应在收到商品代销清单的时候按出售数量确认收入。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。

调整分录为：

借：以前年度损益调整—营业收入	36	
贷：应收账款		36
借：发出商品	30	

贷：以前年度损益调整——营业成本 30

借：应交税费——应交所得税 1.5 (6×25%)

贷：以前年度损益调整——所得税费用 1.5

借：利润分配——未分配利润 4.05 [(36-30-1.5)×90%]

盈余公积 0.45

贷：以前年度损益调整 4.5 (36-30-1.5)

(2)

①甲公司相关处理不正确，理由：甲公司应按照完工百分比法确认该项建造合同的收入和成本，所以应确认的收入=500×10%=50(万元)，应确认的成本=(50+350)×10%=40(万元)。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。

调整分录为：

借：应收账款 10

贷：以前年度损益调整——营业收入 10

借：劳务成本 10

贷：以前年度损益调整——营业成本 10

借：以前年度损益调整——所得税费用 5 (20×25%)

贷：应交税费——应交所得税 5

借：以前年度损益调整 15

贷：盈余公积 1.5

利润分配——未分配利润 13.5

(3)

①甲公司的会计处理不正确。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。无法区分与收益相关的部分和与资产相关的部分，应作为与收益相关的政府补助，与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间费用或损失的，在收到款项时确认为递延收益，以后在确认相关费用的期间计入营业外收入。

调整分录如下：

借：以前年度损益调整——营业外收入 450

贷：递延收益 450

另外，题目中给出“甲公司已按2014年度实现的利润总额6000万元计算确认了当年的所得税费用和应交所得税”而资料三中给出“根据税法规定，该财政补贴款属于不征税收入”题目中错误的将这部分计算应交所得税，应当予以调整。

调整分录：

借：应交税费——应交所得税 150

贷：以前年度损益调整——所得税费用 150

借：盈余公积 30

利润分配——未分配利润 270

贷：以前年度损益调整 300

【本章小结】

1. 掌握会计政策、会计政策变更的概念及其条件；
2. 掌握会计政策变更的会计处理；
3. 掌握会计估计、会计估计变更的概念；
4. 掌握会计估计变更和会计政策变更的区别；
5. 掌握会计估计变更的会计处理；
6. 掌握前期差错更正的会计处理。

学习资源

课程视频	讲义下载	课后练习	答疑解惑
 <p>课程视频</p>	 <p>讲义下载</p>	 <p>课后作业</p>	 <p>答疑解惑</p>