

税务师

财务与会计

教材精讲班

第十七章 会计调整

本章考情分析

本章平均 5 分左右，题型为客观题

重点内容

1. 确认会计政策、会计估计；
2. 前期差错更正的会计处理；
3. 确认资产负债表日后调整事项和非调整事项；
4. 资产负债表日后调整事项的会计处理。

2022 教材变化

1. 新增“追溯调整法的选择应根据国家是否发布相关会计处理判断”；
2. 新增“会计政策变更与会计估计变更的判断”的相关表述。

第一节 会计政策变更

一、会计政策变更

1. 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。

企业应当对相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。

企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。

2. 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。

满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度（含《企业会计准则》）等要求变更。

第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

【要点提示】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。如果以前期间会计政策的运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行会计处理。

3. 以下两种情形不属于会计政策变更

第一，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。

第二，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。

【多选题·2019 年】会计政策变更的判断

下列会计事项中，属于会计政策变更的有（ ）。

- A. 长期股权投资由权益法变更为成本法
- B. 固定资产折旧方法由工作量法变更为年数总和法
- C. 对不重要的交易或事项采用新的会计政策
- D. 存货由先进先出法变更为月末一次加权平均法
- E. 按新实施的《企业会计准则第 14 号——收入》准则确认产品销售收入

【答案】DE

【解析】选项 A 和 C 属于新事项应用新会计政策，不属于会计政策变更；选项 B，属于会计估计变更。

二、会计政策变更的会计处理

适用范围	<p>1. 国家有规定的，按国家有关规定执行</p> <p>2. 会计政策变更能够提供更可靠，更相关的会计信息的，采用追溯调整法处理</p> <p>3. 不切实可行的，应当采用未来适用法处理</p>
(一) 追溯调整法	<p>1. 定义：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</p> <p>2. 追溯调整法运用的步骤： 第一步，计算确定会计政策变更的累积影响数； 第二步，进行相关的账务处理； 第三步，调整会计报表相关项目； 第四步，披露信息。</p> <p>3. 会计政策变更的累积影响数，可以通过以下五个步骤计算获得： 第一步，根据新的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； 第四步，确定以前各期的税后差异； 第五步，计算会计政策变更的累积影响数。</p> <p>会计政策变更累积影响数 $= (\text{新会计政策下损益} - \text{原会计政策下损益}) \times (1 - T)$</p> <p>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【2022 新增】 有规定→按规定 没规定→追溯调整法</p> <p>4. 不能追溯调整的，采用未来适用法处理</p>

三、追溯调整法的具体应用

1. 基本步骤：

(1) 调整税前：资产负债表项目直接使用原账户，以前年度的利润表项目全部使用利润分配——未分配利润账户来代替；调整当年业务可以直接使用损益类账户。

(2) 调整所得税：会计政策变更只改变资产或负债的账面价值，而税法规定的计税基础不变，因此若产生暂时性差异的只影响递延所得税，不影响应交所得税。

(3) 调整税后：根据利润分配—未分配利润的余额调整盈余公积。

【教材例 17—1】甲公司 2×17 年、2×18 年分别以 840000 元和 1200000 元的价格从股票市场购入 A、B 两种以交易为持有目的的股票（假设不考虑购入股票时发生的交易费用），购入后其市价一直高于购入成本，且采用成本与市价孰低法对购入的股票进行计量。公司从 2×19 年起对其持有以交易为目的的股票由成本与市价孰低法改为以公允价值计量，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。公司适用的所得税税率为 25%，公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取任意盈余公积。2×18 年公司发行在外的普通股加权平均为 3600 万股，未发行任何稀释性潜在的普通股。

A、B 股票有关成本及公允价值（单位：元）			
股票	购入成本	2×17 年末 公允价值	2×18 年末 公允价值
A 股票	840000	980000	980000
B 股票	1200000		1320000

甲公司 2×19 年 12 月 31 日的比较财务报表最早期初为 2×18 年 1 月 1 日。

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

第一步，计算改变以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产计量方法后的累积影响数

时间	公允价值	成本与市价孰低法计量的账面价值	税前差异	所得税影响	税后影响
2×17年末	980000	840000	140000	35000	105000
2×18年末	2300000	2040000	260000	65000	195000

(1) 甲公司在2×17年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为980000元，按成本与市价孰低法计量的账面价值为840000元，两者的所得税影响合计为35000元，两者差异的税后净影响额为105000元，为该公司2×18年期初交易性金融资产由成本与市价孰低法改为公允价值计量的累积影响数。

(2) 甲公司在2×18年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为2300000元，按成本与市价孰低法计量的账面价值为2040000元，两者的所得税影响合计为65000元，两者差异的税后净影响额为195000元，其中，105000元是调整2×18年累积影响数，90000元是调整2×18年当期金额。

(3) 甲公司按照公允价值重新计量2×18年年末B股票账面价值，其结果为公允价值变动收益少计120000元，所得税费用少计30000元，净利润少计90000元。

第二步，编制有关项目的调整分录。

(1) 调整交易性金融资产：

借：交易性金融资产——公允价值变动 260000
 贷：利润分配——未分配利润 195000
 递延所得税负债 65000

(2) 调整利润分配：

借：利润分配——未分配利润 29250
 贷：盈余公积 (195000×15%) 29250

第三步，财务报表调整和重述（财务报表略）。

甲公司在列报2×19年度的财务报表时，应调整2×19年年末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有关项目的上年金额和本年金额。

(1) 资产负债表项目的调整：【调整2×17年和2×18年累计金额】

调增交易性金融资产上年年末余额260000元；
 调增递延所得税负债上年年末余额65000元；
 调增盈余公积上年年末余额29250元（195000×15%）；
 调增未分配利润上年年末余额165750元（195000-29250）。

(2) 利润表项目的调整数：【只调整2×18年当年的金额】

调增公允价值变动收益上期金额120000元；
 调增所得税费用上期金额30000元；
 调增净利润上期金额90000元；
 调增基本每股收益上期金额0.0025元（90000元/3600万股）。

(3) 所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额15750元；未分配利润上年金额89250元，所有者权益合计上年金额105000元。
 调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额13500元；未分配利润本年金额76500元，所有者权益合计本年金额90000元。

第四步，附注说明。

甲公司2×19年对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产计量由成本与市价孰低法改为以公允价值计量，此项会计政策变更采用追溯调整法。2×19年的比较财务报表已重新表述。2×18年期初运用新会计政策追溯计算的会计政策变更累积影响数为105000元。调增2×18年的期初留存收益105000元，其中，调增未分配利润89250元，调增盈余公积15750元。会计政策变更对2×18年度财务报表本年金额的影响为调增未分配利润76500元，调增盈余公积13500元，调整净利润90000元。

(二) 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
------------------	--

【教材例 17-2】M 公司原对存货采用移动加权平均法，由于管理的需要，公司从 2x21 年 1 月 1 日起改用先进先出法。2x20 年 1 月 1 日存货的价值为 2500000 元，公司购入存货实际成本为 18000000 元，2x21 年 12 月 31 日按先进先出法计算确定的存货价值为 2200000 元，当年销售额为 25000000 元，适用所得税税率为 25%，税法允许按先进先出法计算的存货成本在税前扣除。假设 2x21 年 12 月 31 日按移动平均法计算的存货价值为 4500000 元。

M 公司由于管理环境发生变化而改变会计政策，因而属于会计政策变更。由于采用先进先出法对以前年度的存货成本不能进行合理的调整，因此，采用未来适用法进行处理，即对存货采用先进先出法从 2x21 年起才适用，不需要计算 2x21 年 1 月 1 日以前按移动加权平均法计算存货应有的余额，以及对留存收益的影响金额。

(1) 采用先进先出法计算的销售成本为：

$$\begin{aligned} & \text{期初存货} + \text{购入存货实际成本} - \text{期末存货} \\ & = 2500000 + 18000000 - 2200000 = 18300000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(2) 采用移动加权平均法计算的销售成本为：

$$\begin{aligned} & \text{期初存货} + \text{购入存货实际成本} - \text{期末存货} \\ & = 2500000 + 18000000 - 4500000 = 16000000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

即由于会计政策变更使公司当期净利润减少：

$$\begin{aligned} & \text{当期利润减少额} \\ & = (18300000 - 16000000) \times (1 - 25\%) = 1725000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第二节 会计估计变更

一、会计估计变更相关概念

1. 会计估计概念

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。

2. 需要进行会计估计的项目通常有：

- (1) 坏账准备计提的比率
- (2) 存货遭受毁损，全部或部分陈旧过时
- (3) 固定资产折旧方法
- (4) 固定资产的使用年限与净残值
- (5) 无形资产的受益年限
- (6) 递延资产的分摊期间
- (7) 收入确认中的估计，如或有损失和或有收益

3. 会计估计变更概念

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。

4. 会计估计变更产生的原因：

- (1) 赖以进行估计的基础发生了变化
- (2) 取得了新的信息、积累了更多的经验

5. 会计估计变更，并不意味着以前期间的会计估计是错误的，只是由于情况发生变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计估计能够更好地反映企业的资产和负债状况。

二、会计估计变更的会计处理——采用未来适用法

具体处理方法为：

1. 会计估计变更仅影响变更当期的，影响数应当在变更当期予以确认。
2. 会计估计变更既影响变更当期又影响未来期间的，影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。
3. 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。

【要点提示】

企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础难以对某项变更进行区分的，应当将其作为会计估计变更处理。

【教材例 17—3】A 公司 2x16 年 12 月 30 日购入的一台管理用设备，原始价值为 84000 元，原估计使用年限为 8 年，预计净残值为 4000 元，按年限平均法计提折旧。由于技术因素以及更新办公设施的原因，已不能继续按原定使用年限计提折旧，于 2x21 年 1 月 1 日将该设备的折旧年限改为 6 年，预计残值为 2000 元。假设税法允许按变更后的折旧额在税前扣除。

A 公司的管理用设备已计提折旧 4 年，累计折旧为 40000 元，固定资产净值为 44000 元。2x21 年 1 月 1 日起，改按新的使用年限计提折旧，每年折旧费用 = $(44000 - 2000) \div (6 - 4) = 21000$ (元)。

2x21 年 12 月 31 日，该公司编制会计分录如下：

借：管理费用 21000
贷：累计折旧 21000

第三节 前期差错更正

一、前期差错相关概念

1. 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。

- (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。

2. 前期差错通常包括：

① 计算错误 ② 应用会计政策错误 ③ 疏忽或曲解事实 ④ 舞弊产生

二、前期差错更正的会计处理

(一) 会计处理方法

1. 资产负债表日后期间发生的差错，按日后事项准则的规定来处理。
2. 前期重要的差错，采用追溯重述法调整，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。
3. 前期不重要的差错，视同当期差错调整，不调整报表期初数（采用未来适用法）。

方法	追溯重述法	未来适用法
概念	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	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

(二) 追溯重述法

【提示】追溯重述法调整思路和步骤与追溯调整法相同，都是三步法。但是追溯调整法调整的是以前正确的会计处理，追溯重述法调整的是以前错误的会计处理。

(1) 调整税前：调整以前年度损益类科目的通过“以前年度损益调整”科目；若是当年发现当年差错，直接使用当年科目调整；具体调整分录的编制方法：正确的会计科目保留，错误的反过来，漏记的补记。

(2) 调整所得税：分两种情况：

① 应交所得税是否需要调整，要根据税法规定和调整事项发现的时间在所得税汇算清缴前还是后来判断，若调整事项发生在汇算清缴前的以前年度损益事项，需要调整上年度的应交所得税；若调整事项发生在汇算清缴后的以前年度或当年的损益事项，只能调整当年的应交所得税；

② 递延所得税是否需要调整，根据调整后资产和负债的账面价值和计税基础是否产生了差异来判断，同时考虑调整前已经确认的递延所得税是否需要转回或追加确认。若以前年度的更正事项造成多缴税的，且在汇算清缴结束后无法调整应交所得税的，视同为可抵扣差异，确认递延所得税资产。

(3) 调整税后：将“以前年度损益调整”的余额转销，转入留存收益。

方法	追溯重述法	未来适用法
确定前期差错影响数不切实可行的调整	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一并调整	也可以采用未来适用法

	资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项 (2) 特点 ①在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生影响的事项
类型	2. 资产负债表日后非调整事项 (1) 定义 资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项 (2) 特点 ①资产负债表日并未发生或存在，完全是期后才发生的事项②对理解和分析财务报告有重大影响的事项
调整事项包括	1. 资产负债表日后诉讼案件结案，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。 2. 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。 3. 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。 4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错
非调整事项包括	1. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺 2. 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化 3. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失 4. 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债 5. 资产负债表日后资本公积转增资本 6. 资产负债表日后发生巨额亏损 7. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司 8. 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的，以及经审议批准宣告发放的股利或利润。
类型	调整事项与非调整事项的区别 1. 调整事项是存在于资产负债表日或以前，资产负债表日后提供了证据对以前已存在的事项所作的进一步说明 2. 非调整事项是在资产负债表日尚未存在，但在财务会计报告批准报出日之前发生或存在

二、日后调整事项的会计处理

(一) 会计处理步骤

1. 编制调整分录

(1) 调整税前：涉及损益的事项通过“以前年度损益调整”科目核算（与差错更正相同），其他的事项直接调整相关科目。凡是涉及到货币资金科目的，需要先通过往来帐户（其他应付款、应付账款等）过渡一下。

(2) 调整所得税

①应交所得税是否需要调整，要根据税法规定和调整事项发生的时间在所得税汇算清缴前还是后来判断，若调整事项发生在汇算清缴前的需要调整报告年度的应交所得税；若调整事项发生在汇算清缴后的就只能调整当年的应交所得税；

②递延所得税是否需要调整，根据调整后资产和负债的账面价值和计税基础是否产生了暂时性差异来判断，同时考虑调整前已经确认的递延所得税是否需要转回或追加确认。

若调整事项造成多缴税的，且在汇算清缴结束后无法调整应交所得税的，视同为可抵扣差异，确认递延所得税资产。

(3) 调整税后：将“以前年度损益调整”的余额转销，转入留存收益。

【提示】编制日后事项和差错更正的分录时，所得税分录应逐笔调整，利润分配和盈余公积的分录可以合并调整。调整分录的思路和前期差错更正相同，视同为报告年度的账做错了，进行追溯调整。

2. 调整财务报表相关项目和附注，包括：报告年度财务报表相关项目的期末或本期数，当期财务报表相关项目的期初数或上年数。

凡是涉及货币资金的不调整报告年度的现金流量表（在当期现金流量表中反映）。

借：利润分配——未分配利润	193050000
贷：以前年度损益调整	193050000

(4) 调整利润分配有关数字：

借：盈余公积	28957500
贷：利润分配——未分配利润	28957500

【教材例 17-6】 甲公司与乙公司签订一项供销合同，合同中订明甲公司在 2×20 年 11 月供给乙公司一批物资。由于甲公司未能按照合同发货，致使乙公司发生重大损失。乙公司通过法律程序要求甲公司赔偿经济损失 55 000 万元。该诉讼案件在 2×20 年 12 月 31 日尚未判决，甲公司登记了 40 000 万元的预计负债，并将该项赔偿款反映在 2×20 年 12 月 31 日的财务报表中，乙公司未登记应收赔偿款。2×21 年 2 月 7 日，经法院一审判决，甲公司需要赔付乙公司经济损失 50 000 万元，甲公司不再上诉，并于 2×21 年 2 月 12 日以银行存款支付了赔偿款。

根据税法的相关规定，假定在所得税汇算清缴之前，对于上述事项可以申请在纳税年度的税前确认，且假设甲公司在 2×21 年 2 月 7 日前尚未进行年终纳税申报。

甲公司应先根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定，判断该事项属于调整事项，并分别按调整事项的处理原则进行如下处理：

(1) 记录应支付的赔偿款：

借：以前年度损益调整	10 000
预计负债	40 000
贷：其他应付款	50 000

(2) 调整应交所得税：

借：应交税费——应交所得税	12 500 (50 000×25%)
贷：以前年度损益调整	2 500
递延所得税资产	10 000

(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	7 500
贷：以前年度损益调整	7 500 (10 000-2 500)

(4) 调整利润分配有关数字：

借：盈余公积	1 125 (7 500×15%)
贷：利润分配——未分配利润	1 125

(5) 调整报告年度财务报表相关项目的数字（略）。

(6) 2×21 年 2 月 12 日实际付款时：

借：其他应付款	50 000
贷：银行存款	50 000

乙公司应作如下会计处理

该事项对于乙公司而言，属于资产负债表日后调整事项。

(1) 记录已收到的赔偿款：

借：其他应收款	50 000
贷：以前年度损益调整	50 000
借：银行存款	50 000
贷：其他应收款	50 000

(2) 调整应交所得税：

借：以前年度损益调整	12 500
贷：应交税费——应交所得税	12 500 (50 000×25%)

(3) 将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配：

借：以前年度损益调整	37 500 (50 000-12 500)
贷：利润分配——未分配利润	37 500

(4) 调整利润分配有关数字：

借：利润分配——未分配利润	5 625
贷：盈余公积	5 625 (37 500×15%)

【单选题·2019年】调整事项 or 非调整事项

下列资产负债表日后事项中，属于调整事项的是（ ）。

- A. 发现财务报表舞弊
- B. 发生诉讼案件
- C. 资本公积转增股本
- D. 发生企业合并或处置子公司

【答案】A

【解析】资产负债表日后期间发现财务报表舞弊，属于资产负债表日后期间发现会计差错，按资产负债表日后调整事项处理，选项 A 正确。

【本章小结】

1. 确认会计政策、会计估计
2. 前期差错更正的会计处理
3. 确认资产负债表日后调整事项和非调整事项
4. 资产负债表日后调整事项的会计处理