

第三节 前期差错更正

前期差错 VS 当期差错

当期差错	本期发现本期的会计差错：直接调整本期相关项目（参见初级会计实务）	
前期差错	资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错 在报表批准报出之后至发现的差错（本章讲解）	按资产负债表日后事项处理（参见第二十三章）
本期发现以前年度差错		不重要：视同当期差错进行处理 重要：追溯重述
【提示】以前期间会计政策、会计估计存在错误的，按前期差错处理。		

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。

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

前期差错通常包括以下三个方面：

1. 计算错误
2. 应用会计政策错误
3. 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响
4. 存货、固定资产盘盈等

二、前期差错的会计处理

（一）对于不重要的前期差错——未来适用法

企业无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。

【例题】（不重要前期差错）A公司在2021年12月31日发现，一台价值8000元（对A公司来说不重要）应计入固定资产，并于2020年1月1日开始计提折旧的管理用设备，在2020年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法，该资产估计使用年限为4年，假设不考虑净残值因素。

金额不大，视同当期差错

借：固定资产 8000

贷：管理费用 8000

借：管理费用 $8000/4 \times 2 = 4000$

贷：累计折旧 4000

（二）重要的前期差错——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调整的方法。

1. 税前改错处理 → 2. 所得税处理 → 3. 税后处理 → 4. 调整财务报表

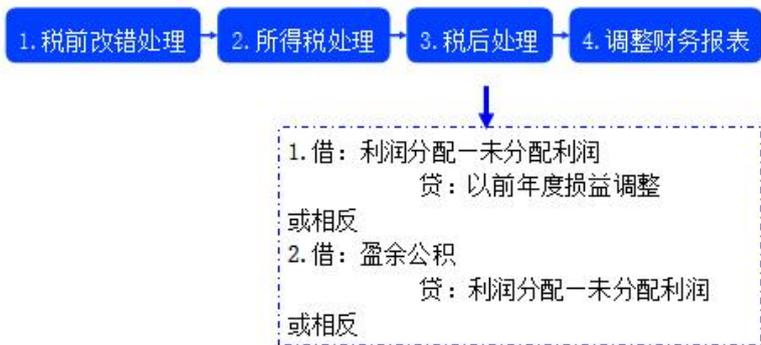
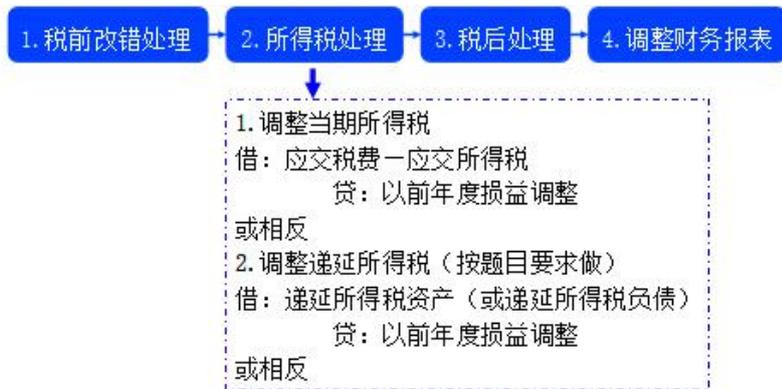
税前改错处理思路

1. 做正确分录

2. 正确分录vs错误分录

【诀窍】相同的不考虑，正确的保留，错误的反过来

3. 损益类账户：通过“以前年度损益调整”核算



【提示】 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；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，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。

【对比】 追溯重述法 VS 追溯调整法

对比	适用范围	区别
追溯重述法	适用于发现前期重大会计差错的更正	涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算，然后将该科目余额转入“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目
追溯调整法	适用于会计政策变更	涉及损益的，直接通过“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目核算，不通过“以前年度损益调整”科目核算

【例 22-3】 2021 年 12 月 31 日，甲公司发现 2020 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 30 万元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 2020 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。

错误分录	正确分录	调整分录
漏做账	借：管理费用30 贷：累计折旧 30	借：以前年度损益调整—管理费用 30 贷：累计折旧 30 借：应交税费—应交所得税 7.5 贷：以前年度损益调整—所得税费用7.5 借：利润分配—未分配利润 22.5 贷：以前年度损益调整 22.5 借：盈余公积—法定盈余公积 2.25 —任意盈余公积 1.125 贷：利润分配—未分配利润 3.375

【例·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】进行前期重要会计差错更正的方法叫做追溯重述法，其余三个选项都不正确。