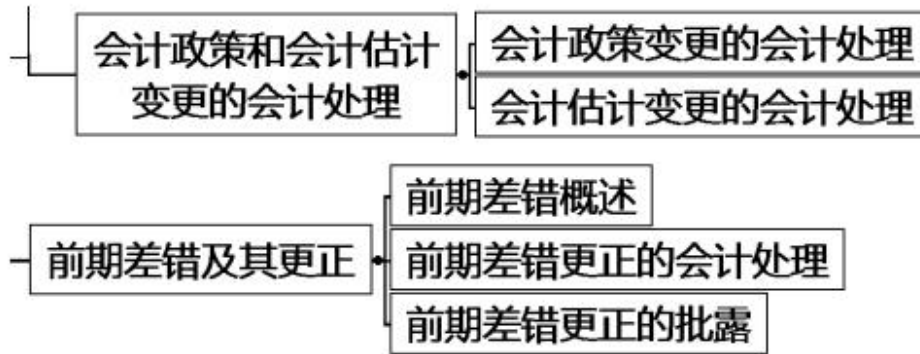


【知识点 4】前期差错更正的会计处理



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。

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，还包括固定资产盘盈等。

【2019·多选题】下列有关会计政策、会计估计及其变更和前期差错的表述中正确的有（ ）。

- A. 会计政策包括企业采用的会计计量基础
- B. 企业对应交税金的估计与税务机关的批复不一致，应作为会计差错更正处理
- C. 前期差错包括应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响
- D. 如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的规定进行会计处理

【答案】ACD

【解析】选项 B，企业对应交税金的估计与税务机关的批复不一致，属于会计估计变更。企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目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。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等。

二、前期差错更正的会计处理

(一) 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，但应当调整发现当期与前期相同的相关项目。

1. 直接计入本期与上期相同的净损益项目。

——影响损益

2. 调整本期与前期相同的相关项目。

——不影响损益

(二) 重要的前期差错

处理原则——需要追溯重述

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。
2. 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。

企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

1. 将其对损益的影响数**调整发现当期的期初留存收益**，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

——影响损益

2. 调整**财务报表相关项目**的期初数。

——不影响损益

**【提示】**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，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。

### **【“以前年度损益调整”科目】**

1. 该科目的适用范围包括：

(1) 重要前期差错采用追溯重述法更正时涉及往年损益的；

(2) 资产负债表日后调整事项涉及损益的。

**【提示】**会计政策变更采用追溯调整法时不能采用该科目。

2. 该科目为过渡性科目，余额**需要结转至留存收益**。

**【教材例题-3】**B公司在20×6年发现，20×5年公司漏记一项生产用固定资产的折旧费用150 000元，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20×5年用该设备生产的产品均已完工并全部对外销售。

1. 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
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

2. 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%）。

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一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:

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。

**【2019·单选题】**甲公司 2020 年 3 月在上年度财务报告批准对外报出后, 发现 2018 年 4 月购入并开始使用的一台管理用固定资产一直未计提折旧。该固定资产 2018 年应计提折旧 120 万元, 2019 年应计提折旧 180 万元。甲公司对此重大差错采用追溯重述法进行会计处理。假定甲公司按净利润的 10% 提取盈余公积, 适用的所得税税率为 25%, 所得税采用资产负债表债务法核算。甲公司 2020 年度所有者权益变动表“本年数”中“年初未分配利润”项目应调减的金额为 ( ) 万元。

A. 270            B. 81            C. 202.5            D. 121.5

**【答案】**C

**【解析】**C 选项, 2020 年度所有者权益变动表“本年数”中的“年初未分配利润”项目应调减的金额 =  $(120 + 180) \times (1 - 25\%) \times (1 - 10\%) = 202.5$  (万元)。因为 2018 年和 2019 年的折旧调整时涉及损益的科目用留存收益代替, 所以会减少 2020 年的期初留存收益, 扣除所得税和盈余公积的影响, 就是调整的未分配利润的金额。

## 二、前期差错更正的披露

(一) 前期差错更正的披露。

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。

**【2019·单选题】**下列关于前期差错更正的表述, 不需要在附注中披露的是 ( )。

A. 前期差错的性质

B. 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额

C. 无法进行追溯重述的, 应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

D. 在以前期间的附注中已披露的前期差错更正的信息

**【答案】**D

**【解析】**D 选项, 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。