

## 第六部分

# 调整业务

## 第1讲 会计政策、会计估计变更

### 一 会计政策变更

会计政策变更没有固定的分录模板，应根据具体的业务来编制会计分录。总体原则是：能够进行追溯调整的，计算出对税后净利润的影响，并调整期初留存收益，在分录中通过“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目体现。如果不能进行追溯调整，则采用未来适用法，即只在变更当期采用新的会计政策进行处理。

### 二 会计估计变更

会计估计变更采用未来适用法处理，实际上它不需要单独编制会计分录，企业在发生会计估计变更的当期正常编制相应的会计分录即可。

#### 【典型例题】

【例题1·单选题】(2020年)下列事项中，属于会计政策变更的是( )。

- A. 根据新修订的《租赁》会计准则，企业对初次发生的租赁业务采用新的会计政策
- B. 固定资产折旧计提方法由年限平均法变更为双倍余额递减法
- C. 因前期的会计政策使用错误，而采用正确的会计政策
- D. 投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式

**【答案】** D

**【解析】** 选项A，对初次发生的业务采用新准则不属于会计政策变更；选项B，属于会计估计变更；选项C，属于差错更正。

**【例题2·多选题】** (2015年) 下列有关会计估计变更的表述中，正确的有( )。

- A. 会计估计变更的当年，如企业发生重大亏损，企业应将这种变更作为前期差错予以更正
- B. 对于会计估计变更，企业应采用追溯调整法进行会计处理
- C. 会计估计变更的当年，如企业发生重大盈利，企业应当将这种变更作为会计政策变更进行追溯调整
- D. 对于会计估计变更，企业应采用未来适用法进行会计处理
- E. 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

**【答案】** DE

**【解析】** 会计估计变更应采用未来适用法进行会计处理，不进行追溯调整。

## 第2讲 前期差错更正

差错更正业务没有固定的分录模板，主要看企业发现的是关于何种具体业务的差错，我们对比正确的处理与企业错误的处理，差异之处即为我们在进行差错更正时需要做的调整处理。差错更正的会计处理原则如下。

### 1. 不重要的差错

对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。如果是发现当期的差错，直接调整当期相关项目即可。

### 2. 重要的差错

(1) 本年发现本年重要差错，直接调整本年相应科目。

(2) 本年发现以前年度的重要差错（非日后期间），应采用追溯重述法更正。

影响损益的，先通过“以前年度损益调整”科目进行调整，最终转入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；不影响损益的，应调整财务报表相关项目的期初数：

借：有关科目

贷：以前年度损益调整【或编制相反分录】

借：以前年度损益调整

贷：应交税费——应交所得税/递延所得税资产/递延所得税负债【或编制相反分录】

借：以前年度损益调整

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润【或编制相反分录】

**【说明】**确定前期差错累积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) 资产负债表日后期间发现报告年度的会计差错，按照资产负债表日后事项的处理原则处理。

**【典型例题】**

**【例题·单选题】**(2016年)甲公司2015年12月31日发现2014年度多计管理费用100万元，并进行了企业所得税申报，甲公司适用企业所得税税率25%，并按净利润的10%提取法定盈余公积。假定甲公司2014年度企业所得税申报的应纳税所得额大于零，则下列甲公司对这项重要前期差错进行更正的会计处理中正确的是( )。

- A. 调减2015年度当期管理费用100万元
- B. 调增2015年当期未分配利润75万元
- C. 调减2015年年初未分配利润67.5万元
- D. 调增2015年年初未分配利润67.5万元

**【答案】**D

**【解析】**2014年多计管理费用，会少计算利润，因此差错更正的时候要调减2015年度上年管理费用100万元；调增2015年年初未分配利润，其金额 =  $100 \times (1 - 25\%) \times (1 - 10\%) = 67.5$ (万元)。

## 第3讲 资产负债表日后事项

日后调整事项的处理既需要调整报告年度报表相关项目，又需要调整相关账务处理。总的处理思路分为四步。

### 1. 税前调整

- (1) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；
- (2) 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；
- (3) 不涉及损益及利润分配的事项，直接调整相关科目。

### 2. 所得税调整

所得税既可能有对“应交税费”的影响，也可能有对“递延所得税”的影响。所得税的调整原则是：若日后调整事项引起纳税义务发生变动，且在报告年度所得税汇算清缴前，则可以调整报告年度的应交所得税；若在报告年度所得税汇算清缴后，则不调整报告年度的应交所得税。若日后调整事项引起暂时性差异变动，应确认或转回递延所得税。

### 3. 税后调整

通过上述账务处理后，将“以前年度损益调整”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目，同时相应调整“盈余公积”科目。