

## 会计变更和会计差错更正的国际比较

摘要：《企业会计准则》规定，企业应当按照会计准则和会计制度规定的原则和方法进行核算，各期采用的会计原则和方法应当保持一致，不得任意变更。但是，在特定的情况下，企业可以对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策，这种行为就是会计政策变更。企业应当建立、健全内部稽核制度，按照会计制度的规定进行会计核算，保证会计核算的正确和完整，并对外提供相关、可靠的信息。但是，在会计核算中，也可能由于各种原因，在会计确认、计量、记录等方面出现差错，企业应当区别不同情况，分别采用不同会计方法加以处理，这种行为就是会计差错更正。

会计变更和会计差错更正有很多相似之处，如都要对相关会计项目进行调整，在会计报表附注中披露该事项等，但两者却是本质不同的行为。只有正确认清它们不同之处，才能对相关的会计事项区别对待，分别采取合理的处理方法。由于种种原因，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，这是客观存在而不能避免的现实换句话说，企业不能通过自身的努力防止会计政策变更因此，企业应当积极学习最新的法律或会计准则，努力掌握新的信息，积累更多的经验，以适应会计政策变更。会计差错更正则是会计确认，计量、记录等方面存在差错而不得不进行的会计处理是对以前会计处理错误的一种更正，企业完全可以主动采取各种措施来减少会计差错甚至杜绝会计差错，从而减少或避免会计差错更正。

关键词：会计变更      会计差错更正      国际比较；

# 目 录

绪 言 .....	错误!未定义书签。.....
1 国内外研究现状.....	错误!未定义书签。.....
1.1 国内外研究现状.....	错误!未定义书签。.....
1.1.1 对会计政策的定义有所不同.....	错误!未定义书签。.....
1.1.2 会计政策变更的会计处理及披露要求存在差异.....	错误!未定义书签。.....
1.1.3 关于会计估计变更的披露差异.....	错误!未定义书签。.....
1.1.4 关于会计差错更正的会计处理及披露差异.....	错误!未定义书签。.....
1.2 国内研究现状.....	错误!未定义书签。.....
2 会计变更和会计差错更正概述及基本特征.....	错误!未定义书签。.....
2.1 会计变更的概念及基本特征.....	错误!未定义书签。.....
2.1.1 会计变更的概念.....	错误!未定义书签。.....
2.1.2 会计政策变更的特征.....	错误!未定义书签。.....
2.2 会计差错更正的概念及基本特征.....	错误!未定义书签。.....
2.2.1 会计差错更正的概念.....	错误!未定义书签。.....
2.2.2 会计差错更正的特征.....	错误!未定义书签。.....
2.3 会计差错更正的表现形式.....	错误!未定义书签。.....
2.3.1 会计确认不当形成的前期差错.....	错误!未定义书签。.....
2.3.2 会计计量形成的前期差错.....	错误!未定义书签。.....
2.3.3 会计记录造成的前期差错.....	错误!未定义书签。.....
2.3.4 其他原因造成的前期差错.....	错误!未定义书签。.....
3 会计政策变更和会计差错更正的现状及存在的问题.....	错误!未定义书签。.....
3.1 会计政策变更现状及存在的问题.....	错误!未定义书签。.....
3.1.1 会计政策变更的现状.....	错误!未定义书签。.....
3.1.2 会计政策变更的存在的问题.....	错误!未定义书签。.....
3.2 会计差错更正的现状及存在的问题.....	错误!未定义书签。.....
4 会计变更和会计差错更正的会计处理.....	错误!未定义书签。.....
4.1 会计政策变更的的会计处理.....	错误!未定义书签。.....
4.1.1 追溯调整法.....	错误!未定义书签。.....
4.1.2 未来适用法.....	错误!未定义书签。.....
4.2 会计前期差错更正的会计处理.....	错误!未定义书签。.....
5 会计政策变更和会计差错更正区别和比较探析.....	错误!未定义书签。.....
5.1 影响范围不同.....	错误!未定义书签。.....
5.2 会计处理方法不同.....	错误!未定义书签。.....
5.3 会计报表披露不同.....	错误!未定义书签。.....
5.4 会计变更和会计差错更正的国际比较的现实意义.....	错误!未定义书签。.....
结论 .....	错误!未定义书签。.....
致谢 .....	错误!未定义书签。.....
参考文献.....	错误!未定义书签。.....

## 绪 言

会计差错是指在会计核算时，计量、确认、记录、列报等环节出现的错误，其行为可能是故意，也可能是无意。众所周知，无论在哪个核算环节，也无论出于何种目的和行为，只要存在会计差错，都势必破坏会计信息质量，甚至影响报表使用人的决策。因此，会计内部管理部门和会计外部相关监督机构都必须重视对会计工作的指导和检查，以便控制和杜绝差错的发生。如果一旦发现会计差错，除了相关部门依法对相关人员进行教育和处理外，会计部门必须及时地更正差错；会计差错更正有一套科学的规范方法，更正会计差错首先得识别和划分差错类型，然后根据差错类型及时对症下药，合理选取和运用会计差错更正的方法。只有这样，才能维护和保证会计信息质量，才能为报表使用人决策提供更有价值的参考。当然会计差错更正的方法只是纠错的补救措施，加强日常核算管理和监督工作，预防控制和杜绝会计差错的发生才是纠错的根本之道。更正会计差错首先要认真识别错在哪个会计核算环节，错在哪项会计认定，是哪类差错；将差错识别归类后，就应及时针对不同的差错类别，选用不同的更正方法。一句话，对症下药，问题错在哪里就纠正哪里，从而消除虚假的会计信息，真实地反映会计核算情况

《企业会计准则》进一步规范了企业会计政策、会计估计变更和会计差错更正的会计核算及相关信息的披露，提高了会计信息的相关性、可靠性。其中会计政策变更和会计差错更正有很多相似之处，但两者却有着本质的不同，只有正确辨别它们的不同之处，才能对相关的会计事项区别对待，分别采取合理的处理方法。关于会计差错更正的原则和方法，新的会计准则主要在《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》中对“前期差错”作了明确的规定。很显然，仅凭这一规定，是不可能解决所有会计差错更正的；《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》取消了“重大会计差错”定义，提出“前期差错”的概念。所谓前期差错，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。前期差错一般分为重要的前期差错和不重要的前期差错。其重要性的判断取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。换言之，前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来说，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重，其重要性水平越高。

本文从会计变更和会计差错更正概述、现状及存在的问题、区别、日后调整事项几个方面重点讨论会计变更和会计差错更正的国际比较追溯调整法与会计差错更正日后调整事项的比较

# 1 国内外研究现状

关于会计政策、会计估计变更和会计差错更正的有关处理,国际会计原则委员会、美国和中国《具体会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(以下称本准则)的有关规定存在着不同程度的差别,本文试作初步比较、分析。

## 1.1 国内外研究现状

### 1.1.1 对会计政策的定义有所不同。

相对而言,《国际会计准则》1号对会计政策的定义在内涵和外延上较为宽泛,实质上包含了会计的基本假设、会计的一般原则和具体原则、会计处理方法,甚至还包含某些非会计假设,如企业在其中期报告中,对有关影响企业经营状况的外部环境因素的基本假定。美国《会计原则委员会意见》第22号关于会计政策的定义,包含了基本会计假设、会计的一般原则和具体原则。本准则对会计政策的定义与我国《股份有限公司会计制度》对会计政策的定义基本相同,强调的是企业核算中所遵循的具体会计原则和会计处理方法,它在内涵上更为集中。

会计政策概念的基本属性是特定原则与特定会计核算方法和程序相结合的统一体。某种会计核算方法和程序,是为了贯彻和执行某种会计原则而产生和被采用的,是特定会计原则下所采用的会计方法或程序。这里的会计原则应该是广义的,它包括会计的基本假设、会计的一般原则和具体原则。本准则定义中所涉及的“具体会计原则”,目前尚没有一个准确的定义,并且以“具体会计原则”来定义,使得会计政策概念的外延过窄。我们对美国关于会计政策的定义持赞同态度。

### 1.1.2 会计政策变更的会计处理及披露要求存在差异。

关于会计政策变更的会计处理,《国际会计准则》8号规定在三种方法中选择,选择的余地比较大。美国规定会计处理的首选方法是追溯调整法,在累积影响数不能合理确定时方采用未来适用法。本准则对会计政策变更进行会计处理的首选方法也是追溯调整法。但是,美国对一般类型的会计政策变更,在采用追溯调整法时,只是将与利润有直接影响的累积影响数列示于损益表中,不要求调整资产负债表的相关项目。此外,对5种特殊类型的会计政策变更的处理,美国要求采用新的会计政策,重新陈述已提供的所有财务报表即重编以前的所有报表,并于发生变更的当期在报表附注中揭示变更的属性、变更的理由、变更对以往各期非常项目前利润、有关每股收益的影响。美国的这种做法,显然考虑了对重大会计政策变更的特别揭示。本准则的做法恰好是《国际会计准则》1号与美国《会计原则委员会意见》第22号的折衷。关于会计政策变更的报表附注的披露,本准则与

国际会计准则一样,都忽视了会计政策变更对每股收益影响的披露要求。本准则和国际会计准则的区别在于,国际会计准则注重对重大会计政策变更性质及对损益影响的揭示,而本准则不论会计政策变更是否重大,都要对政策变更的性质及其对相关项目的影响进行揭示。因此,我们认为,从会计的重要性原则出发,应该对重大会计政策的变更进行充分而详细的会计披露,对非重大会计政策的变更,可以适当简化处理。

#### 1.1.3 关于会计估计变更的披露差异。

从前文我们可以看到,本准则与国际会计准则的披露要求基本相同,而美国特别强调,发生重大会计估计变更时,才要披露会计估计变更的属性、对当期损益和对每股收益的影响。我们认为,准则既然适用于上市公司,就应该揭示重大会计估计变更对每股收益的影响。

#### 1.1.4 关于会计差错更正的会计处理及披露差异。

《国际会计准则》8号和美国《会计原则委员会意见》第22号都是针对前期发生的会计差错的会计处理作出规定,并将其称为前期调整项目,不涉及本期发生的会计差错更正的会计处理,我们认为这种做法是合理的。因为,本期发现的、本期发生的会计差错的会计处理,在本期就可更正,并且不涉及本期损益的调整,是日常会计差错的更正,所以无需作出特别的规定。本准则将会计差错从时间上分为本期差错和前期差错,而前期差错又细分为重大会计差错和非重大会计差错,对重大会计差错处理的规定,与《国际会计准则》8号中对前期项目调整处理的规定一样。的附注披露要求,本准则的规定与国际会计准则的做法基本相同。我们认为,本准则的做法是合理的,因为这对于约束当前经济环境下的我国上市公司的会计行为,防止上市公司利用重大会计差错进行年度间的利润转移有重要意义。

### 1.2 国内研究现状

目前我国市场经济还处于发展阶段,企业管理人员和会计人员的素质有待提高,如果会计政策定义的外延过于宽泛,容易造成企业管理人员和会计人员难以理解,结果造成会计核算和会计信息披露的混乱。因此,我国不应采用国际会计准则关于会计政策的定义。会计差错和会计政策、会计估计变更对一个企业而言,应属于非经常事项。非重大会计差错、非重大会计政策及会计估计变更只要对会计报表所披露信息的可靠性不构成影响或影响较小,从会计的重要性原则及会计信息提供的成本与效益关系出发,应该以尽可能简便的方式去进行相关的会计处理。而对重大的会计政策变更和会计估计变更及重大的会计差错的更正,由于它对会计报表所提供信息的可靠性和相关性产生了较大影响,因此必须根据一致性原则、确保会计信息可靠性和相关性的原则进行相关的会计处理。相对而言,《财

务会计准则公告》第 16 号和第 96 号的做法比较全面。综合地看,本准则存在如下几个问题,需要进一步完善:

1.2.1 就会计政策、会计估计变更的会计处理和会计披露而言,没有区分非重大变更与重大变更,而是将它们的会计处理方法和会计披露方式以同样的方法或方式进行处理。这样就没有突出重要性,也没有顾及会计信息提供的成本与效益关系。

1.2.2 会计变更造成的影响统一调整期初留存收益,要在附注中作较详细的文字说明,使报表的使用者理解起来比较麻烦。对重大会计变更,不如在期初留存收益之后,单列一个项目以反映变更的累积影响数。这样简洁明了、重点突出,附注说明也会因此而变得简洁。

1.2.3 鉴于我国已有不少企业实行厂长(经理)负责制,而这种制度下的厂长(经理)的年薪通常是与企业的当年经营业绩挂钩的,因此,凡会计政策或会计估计变更对当年收益有重大影响,由此而间接影响主要管理人员的薪金,最终影响当年利润分配的,也应该作为一个项目在利润及利润分配表附注中加以说明。

1.2.4 本准则没有规定会计报表附注中应说明会计变更所导致的对每股收益的影响。我们认为,作为在上市公司暂时试点的本准则,理应规定企业要在附注中反映重大变更对每股收益及每股净资产的影响数。这在我国目前证券市场发育欠完善、股市投机色彩较浓、市场监管有待加强的情况下,就显得尤为必要。对于重大会计差错的更正,应将其更正对每股净资产和每股收益的影响在报表附注中加以说明。

## 2 会计变更和会计差错更正概述及基本特征

### 2.1 会计变更的概念及基本特征

#### 2.1.1 会计变更的概念

会计政策是指企业在会计核算时所遵守的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。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。随着经济环境和客观情况发生变化，原有会计政策不能保证会计信息的可靠性和相关性时，就可能发生会计政策变更。在企业会计实务中，只有对会计政策变更和会计估计变更进行正确的判别和账务处理，才能在最大限度地保证会计信息可比性的基础上，提高会计信息的有用性，从而便于财务报告使用者更恰当地理解企业的财务状况、经营成果和现金流量等会计信息。

#### 2.1.2 会计政策变更的特征

企业对于会计政策的选择不是随意的，只有在符合下列两个条件之一时才允许变更会计政策：

1、法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更。即：制定了新的会计准则或会计制度，或修订了原有的会计准则或会计制度，要求变更会计政策。

2、变更会计政策后，能够使所提供的企业财务状况、经营成果和现金流量等信息更为可靠、更为相关。另外《企业会计准则》还指出，下列情形不属于会计政策变更：

当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。例如：某企业一直通过经营租赁方式租入生产设备，从本年度起，新租入的设备采用融资租赁方式中，故企业本年度采用融资租赁的会计处理方法进行设备租入和使用的记录与报告。由于经营租赁与融资租赁具有本质区别，因而这种变化不属于会计政策变更；对初次发生的或不重要的交易或事项而采用的新的会计政策。例如：企业第一次发生跨年度的劳务供应合同项目，对这种项目采取了完工百分比法于年末确认收入。对企业来说，虽然采取了新的收入确认方法，但这种做法不属于会计政策变更。又如企业一直将购买办公用品而发生的费用直接计入管理费账户，从本期开始，企业决定凡购买的办公用品都要先记入材料账户，然后在领用后转入有关费用账户。由于办公用品支出属于企业的零星开支，且这种改变对资产、费用和利润的影响很小，属于不重要的事项，因而这种改变不必作为会计政策变更的内容进行专门披露。

### 2.2 会计差错更正的概念及基本特征

#### 2.2.1 会计差错更正的概念

会计差错，指在会计核算时，由于计量、确认、记录等方面出现的错误。在会计核算中，由于各种原因，可能在会计确认、计量、记录等方面出现差错，企业应当区别不同情况，分别采用不同会计方法加以处理，这种行为就是会计差错更正。在日常会计核算中，会计差错出现的原因包括：采用了法律或会计准则等行政法规所不允许的会计政策、账户分类及计算错误、会计估计错误、期末应计项目与递延项目未予调整、漏记已完成的交易、对事实的疏忽或误解、提前确认尚未实现的收入或不确定已实现的收入等。会计差错只要发生就会对会计信息产生不良影响，按影响程度的不同，会计差错可分为重大会计差错和非重大会计差错。重大会计差错是指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错，其特点是差错的金额比较大，足以影响会计报表的使用者对企业的财务状况和经营成果做出正确判断。按重要性原则，如果某项差错占有关交易或事项金额的10%以上，则认为是重大会计差错。非重大会计差错是指不足以影响会计报表使用者对企业财务状况和经营成果做出正确判断的会计差错。在会计实务中，两种会计差错的处理方法是一样的。

### 2.2.2 会计差错更正的特征

会计差错更正是一种事后纠错的机制，上市公司发生差错更正往往说明差错发生当期企业的会计报表中存在虚假信息，同时也说明负责公司当期审计上作的注册会计师没能发现会计报表中存在的所有问题，这在一定程度上也反映出我国独立审计的质量还不是很高，还不能很好地发现上市公司报表中的会计差错。因此，研究我国上市公司会计差错更正，对于督促上市公司及时更正会计差错，加强对上市公司的监管，提高上市公司信息披露质量，保护广大投资者，弥补制度缺陷，促进资本市场的良性运转都有着重大的现实意义。

## 2.3 会计差错更正的表现形式

### 2.3.1 会计确认不当形成的前期差错

根据会计确认标准对会计计量产生的影响，可将会计确认标准分为基本确认和补充确认两大类。与基本确认标准不符的前期差错有：与权责发生制确认时间不符的会计差错，如提前或推迟确认收入或不确认实现的收入，期末应计项目与递延项目未及时调整等人为舞弊、欺诈行为；会计要素的定义和特征不符的会计差错，如账户分类不当、资产性支出和收益性支出划分的差错等。与补充确认标准不符的前期差错有：与真实性不符的会计差错，如企业对某项建造合同本应按建造合同规定的方法确认营业收入，但该企业按商品销售收入的方法确认收入；与合法性不符的会计差错，如为购建固定资产而发生的专门借款，企业将固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用也计入固定资产的价值，予以资本化。



### 2.3.2 会计计量形成的前期差错

主要包括：与实物数量不符的会计差错，如对发出材料的计量不准确，导致期末存货出现盘盈或盘亏现象，使会计报表发生错报；与会计确认不当形成的前期差错。根据会计确认标准对会计计量产生的影响，可将会计确认标准分为基本确认和补充确认两大类。与基本确认标准不符的前期差错有：与权责发生制确认时间不符的会计差错，如提前或推迟确认收入或不确认实现的收入，期末应计项目与递延项目未及时调整等人为舞弊、欺诈行为；会计要素的定义和特征不符的会计差错，如账户分类不当、资产性支出和收益性支出划分的差错等。与补充确认标准不符的前期差错有：与真实性不符的会计差错，如企业对某项建造合同本应按建造合同规定的方法确认营业收入，但该企业按商品销售收入的方法确认收入；与合法性不符的会计差错，如为购建固定资产而发生的专门借款，企业将固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用也计入固定资产的价值，予以资本化。量属性不符的会计差错，如接受捐赠或盘盈的固定资产，是以历史成本计价还是以现行市价或未来现金流量的现值计价等。盘盈固定资产作为前期差错处理的原因是：根据《企业会计准则第4号——固定资产》及其应用指南的有关规定，固定资产盘盈应作为前期差错记入“以前年度损益调整”科目，而之前规定则是作为当期损益处理。之所以企业会计准则将固定资产盘盈作为前期差错进行会计处理，是因为固定资产出现盘盈的可能性极小甚至不可能，如果企业出现固定资产盘盈，必定是由于企业以前会计期间少计、漏计固定资产，故应当作为会计差错进行更正处理，这样也能在一定程度上控制人为调解利润的可能性。

### 2.3.3 会计记录造成的前期差错

主要包括：操作性错误，即财务人员操作不当出现的错误，如按错计算器键、算盘误计、眼误或笔误等。技术性错误，即财务人员由于对财务工作的不熟练而造成的会计差错，如凭证填写不准确，小数点错记，红笔运用不当等。习惯性错误，如将“6”错认为“0”等。条件性错误，即由于客观条件不好，如复写纸质量而造成的复写联字迹不清，或纸质较差发生的字迹变形而造成的错认等。

### 2.3.4 其他原因造成的前期差错

主要包括：对于经济业务中不确定因素的会计估计差错；由于管理薄弱、基础工作差，有关人员的职责权限范围不明，而使财务人员犯的错误；由于财务人员责任心不强造成的会计差错等。

## 3 会计政策变更和会计差错更正的现状及其存在的问题

### 3.1 会计政策变更现状及存在的问题

### 3.1.1 会计政策变更的现状

会计政策是企业会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。企业的经营环境复杂多变，经济业务多种多样，随着经营环境的变化，企业需要改变一些经济业务的会计处理方法以适应不同的需要。在我国，不同的经济业务往往会有多种会计政策可供选择，而企业的会计政策变更大都是多目的性的，这就增加了会计政策变更本身的复杂性，因而我们不能把会计政策变更仅仅看成是一种简单的会计行为。对会计政策变更能否实施有效的控制和规范，不仅关系到会计信息的质量，而且影响到整个国民经济的良性发展。

当前，我国企业会计政策变更存在的问题主要表现在：会计政策变更不够规范，会计制度、会计准则的灵活性大；相关法律体系不够健全，监管部门的监管不及时，处罚力度不够。我国应进一步完善企业会计制度、会计准则和相关法律法规体系，建立职责清晰的监管体系，加大监管处罚力度，充分发挥注册会计师的审计监督作用，进一步完善公司治理结构和企业信息披露制度，为会计政策变更的可操作性、客观性和公正性提供直接依据。

### 3.1.2 会计政策变更存在的问题

不同的会计政策会产生不同的会计信息，不同的会计信息会导致各利益相关者不同的利益分配结果和投资决策行为，进而影响社会资源的配置。因而，会计政策的科学合理与否，备受各利益相关者的关注。要保证会计政策的科学性，必须密切关注企业的会计政策变更行为。近年来，尽管我国的市场经济体制不断完善，企业会计政策变更的环境日益成熟，但我国的企业会计政策变更行为仍存在以下几方面的问题：

(1) 会计政策变更不够规范，存在很大的主观性。除了法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策时要变更会计政策外，企业还可以根据生产经营环境的变化和经营目标的要求做出会计政策变更。会计法律、行政法规或国家统一的会计制度允许变更会计政策的根本目的是保证为利益相关者提供更可靠、更相关的会计信息。但是，生产经营情况是否发生了变化，经营目标是否有要求，企业是否掌握了新的信息、积累了更多的经验，基本上是由企业管理层自己做出判断，具有很强的主观色彩，外部信息使用者极少可能了解真实情况。这样管理层就可能会从自身利益出发，为了美化企业业绩来得到更多奖励或者基于扭亏、避免惩罚、收益平滑等目的变更会计政策，而他们所采取的种种措施已经突破了会计准则和会计制度的限制，此时，外部的信息使用者无法判断企业的会计政策变更是否合理。

(2) 会计制度、会计准则的灵活性大，相关法律体系不够健全。会计准则、

会计制度具有一定的概括性和抽象性，它们的规范作用并不是具体到每一个细节，针对具体的交易和事项，会计准则允许企业采用不同的会计政策，如存货计价方法包括发出存货计价和期末存货计价，其中，发出存货计价方法有先进先出法、移动平均法、加权移动平均法和个别认定法，期末存货计价方法有成本与可变现净值孰低法和历史成本法；核算长期股权投资时，可以在成本法和权益法之间转换；制造业企业对产品制造成本计算方法的不同选择等，这就给会计人员留有一定的弹性。会计准则、会计制度的灵活性增加了人为操纵的可能性。随着市场经济的不断发展，新的经济行为、市场工具会不断出现，具体会计准则的缺位将给会计政策变更行为带来很大的弹性，相关人员会利用和滥用会计准则、会计政策进行盈余管理。我国的《会计法》、《税法》、《企业会计制度》等相关法律法规存在不协调的现象，这就增加了会计政策变更的主观性；另外，它们未对随意变更会计政策做出严格的限定，企业可以钻法律的空子，利用会计政策变更操纵利润，而无须承担相应的法律责任。

(3) 监管部门的监管不及时，处罚力度不够。在我国，监管主要是政府的一种公共行为，对企业的监管是政府工作的一个重点，目的是保护利益相关者的利益。但是，目前我国各监管部门存在权利重叠、权力界定模糊等现象，这容易导致存在问题时，出现相互推诿的状况，不能及时发现及解决问题；企业利用会计政策变更进行盈余管理的方式大都具有隐蔽性，这也增加了监管部门及时发现问题的难度。对于发现的违规行为，我国大多采用行政处罚，赔偿的范围很窄，而且企业逃避处罚的方式很多，处罚没有产生预期的威慑力。4. 注册会计师的审计监督作用未能充分发挥。我国会计师事务所数量多、规模小、比较分散，审计市场处于供过于求的状态。为了生存和发展，许多会计师事务所较难保持独立性，甚至不得不降低审计质量，审计市场出现恶性、无序的竞争；再者，在我国的多种契约关系中，注册会计师处于弱势地位，许多时候，如果他们提供的审计报告不符合客户的需求，那么他们很可能被解雇，迫于生计，他们必须配合企业管理层的需求。

## 3.2 会计差错更正的现状及其存在的问题

### 3.2.1 会计差错更正的现状

会计差错是指在会计核算时，由于确认、计量、记录等方面出现的错误。常见的会计差错有：采用法律或会计准则等行政法规、规章所不允许的会计政策；账户分类以及计算错误；会计估计错误；在期末应计项目与递延项目未予调整；漏计已完成的交易；对事实的忽视和误用；提前确认尚未实现的收入或不确认已实现的收入；资本性支出与收益性支出划分错误等等。在为实证研究收集数据

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/227113041056010006>