前期差错更正

一、前期差错重要性的判断

重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。

前期差错的重要性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。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。

企业应当严格区分会计估计变更和前期差错更正，对于前期根据当时的信息、假设等作了合理估计，在当期按照新的信息、假设等需要对前期估计金额作出变更的，应当作为会计估计变更处理，不应作为前期差错更正处理。

二、前期差错更正的会计处理

会计差错产生于财务报表项目的确认、计量、列报或披露的会计处理过程中，如果财务报表中包含重要差错，或者差错不重要但是故意造成的（以便形成对企业财务状况、经营成果和现金流量等会计信息某种特定形式的列报），即应认为该财务报表未遵循企业会计准则的规定进行编报。在当期发现的当期差错应当在财务报表发布之前予以更正。当重要差错直到下一期间才被发现，就形成了前期差错。

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。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。

（一）不重要的前期差错的处理

对于不重要的前期差错，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；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

（二）重要的前期差错的处理

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具体地说，企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述处理对其进行追溯更正：（1）追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额；（2）如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、负

债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要前期差错，如影响损益，应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；如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数。

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，视同该差错在产生的当期已经更正；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。

确定前期差错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。当企业确定前期差错对列报的一个或者多个前期比较信息的特定期间的累积影响数不切实可行时，应当追溯重述切实可行的最早期间的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额（可能是当期）；当企业在当期期初确定前期差错对所有前期的累积影响数不切实可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比较信息；当企业确定所有前期差错（例如，采用错误的会计政策）累积影响数不切实可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比较信息。

需要注意的是，为了保证经营活动的正常进行，企业应当建立健全内部控制制度，保证会计资料的真实、完整。对于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及报告年度前不重要的前期差错，应按照《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。

三、前期差错更正的披露

企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：（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。

【例 1】不重要的前期差错的会计处理

ABC 公司在 2014 年 12 月 31 日发现，一台价值 9600 元，应计入固定资产，并于 2013 年 2 月 1 日开始计提折旧的管理用设备，在 2013 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。则在 2014 年 12 月 91 日更正此差错的会计分录为：

借：固定资产　　9600

　贷：管理费用　　5000

　　累计折旧　　4600

假设该项差错直至 2017 年 2 月后才发现，则不需要做任何分录，因为该项差错已经抵销了。

【例 2】重要的前期差错的会计处理

ABC 公司在 2014 年发现，2013 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150000 元，但在所得税申报表中扣除了该项折旧。假设 2013 年适用所得税税率为 25%，对上述折旧费用记录了 49

500 元的递延所得税负债，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积，按净利润的 5%提取任意盈余公积。

1. 分析差错的影响数。

2013 年少计折旧费用 150000

少计累计折旧 150000

多计所得税费用（150 000 ×25%） 37500

多计净利润 100500

多计递延所得税负债（150 000X25%） 37500

多提法定盈余公积 112500

多提任意盈余公积 5625

2. 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 150000

贷：累计折旧 150000

⑧调整递延税款

借：递延所得税负债 37500

贷：以前年度损益调整 37500

③将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润 112500

贷：以前年度损益调整 112500

④调整利润分配有关数字

借：盈余公积　　16875

贷：利润分配——未分配利润　　16875

3.财务报表调整和重述（财务报表略）。

ABC公司在列报2014年度财务报表时,应调整2014年度资产负债表有关项目的年初余额、利润表及有关项目的及所有者权益变动表的上年金额也应进行调整。

①资产负债表项目的调整：

调增累计折旧150 000元；调减所得税负债37500；调减盈余公积16875元；调减未分配利润95625元。

②利润表项目的调整：

调增营业成本上年金额150 000元；调减应交所得税37500元；调增净利润上年金额112500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余额16875元，未分配利润上年金额95625元,所有者权益合计上年金额112500元。

4.附注说明。

本年度发现2013年漏记固定资产折旧150 000元，在编制2013年与2014年可比的财务报表时,已对该项差错进行了更正。更正后。调减2013年净利润及留存收益112500元，调增累计折旧150 000元。

资产负债表日后调整事项的会计处理

一、资产负债表日后调整事项的处理原则

企业发生资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日已编制的财务报表。对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，年度资产负债表日后发生的调整事项，应分别按以下情况进行处理：

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，记人”以前年度损益调整”科目的贷方；反之，记入“以前年度损益调整”科目的借方。

需要注意的是，涉及损益的调整事项如果发生在资产负债表日所属年度（即报告年度）所得税汇算清缴前的，应按准则要求调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额；发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应按准则要求调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得税税额。

2. 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目中核算。

3. 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

4. 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：

（1）资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；

（２）当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；

（3）经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整

二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理

以下举例说明资产负债表日后调整事项的具体会计处理。假定甲公司财务报告批准报出日是次年 3 月 31 日，所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取法定盈余公积，提取法定盈余公积后不再作其他分配；调整事项按税法规定均可调整应交纳的所得税；涉及递延所得税资产的，均假定未来期间很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

（一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，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

这一事项是指导致诉讼的事项在资产负债表日已经发生，但尚不具备确认负债的条件而未确认，因此法院判决后应确认一项新负债；或者虽已确认，但需要调整已确认负债的金额。

【例 1】甲公司因违约，于 2013 年 12 月被乙公司告上法庭，要求甲公司赔偿 80 万元。2013 年 12 月 31 日法院尚未判决，甲公司按或有事项准则对该诉讼事项确认预计负债 50 万元。2014 年 3 月 10 日，经法院判决甲应赔偿乙 60 万元。甲、乙双方均服从判决。判决当日，甲向乙支付赔偿款 60 万元。甲、乙两公司 2013 年所得税汇算清缴在 2014 年 4 月 10 日完成（假定该项预计负债产生的损失不允许税前扣除，只有在损失实际发生时才允许税前抵扣）。公司适用的所得税税率为 25%。

本例中，2014 年 3 月 10 日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日（即 2013 年 12 月 31 日）分别存在现时赔偿义务和获赔权利，因此两公司都应将“法院判决”这一事项作为调整事项进行处理。

1. 甲公司的账务处理如下：

（1）2014 年 3 月 10 日，记录支付的赔款，并调整递延所得税资产

借：以前年度损益调整　　100000

　　贷：其他应付款　　100000

借：应交税费——应交所得税　　150000

　贷：以前年度损益调整（100000×25%）　　25000

　　递延所得税资产　　125000

借：预计负债　　500000

　　其他应付款　　100000

　贷：银行存款　　600000

注：2013 年末因确认预计负债 50 万元时已确认相应的递延所得税资产，日后事项发生后递延所得税资产不复存在，故应冲销相应记录。资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表项目数字。

（2）将”以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：利润分配——未分配利润　　75000

　贷：以前年度损益调整　　75000

（3）因净利润变动，调整盈余公积

借：盈余公积（75000×10%）　　7500

　　贷：利润分配——未分配利润　　7500

（4）调整报告年度报表

①资产负债表项目的年末数调整

调减递延所得税资产 125000 元；调减预计负债 500000 元；调增其他应付款 600000 元；调减应交税费 150000 元；调减盈余公积 7500 元；调减未分配利润 675000 元。

②利润表项目的调整

调增营业外支出 100000 元；调减所得税费用 25000 元。

③所有者权益变动表的调整

调减净利润 75000 元；调减提取英语公积项目中盈余公积一栏调减 7500 元，未分配利润一栏调增 7500 元。

2. 乙企业的账务处理如下：

（1）2014 年 3 月 10 日，记录收到的赔款

借：银行存款　　600000

　贷：以前年度损益调整　　600000

借：以前年度损益调整（600 000×25%）　150000

　贷：应交税费——应交所得税　　150000

（2）将”以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：以前年度损益调整　　450000

　贷：利润分配——未分配利润　　450000

（3）因净利润增加，补提盈余公积

借：利润分配——未分配利润　　45000

　贷：盈余公积（ 450000×10%）　　45000

（4）调整报告年度财务报表

①资产负债表项目的年末数字调整

调增盈余公积 45000 元；调增未分配利润 405000 元；调增应交税费 150000 元

②利润表项目的调整

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/986132103213010110