第 11 讲 会计政策、会计估计变更及差错更正、资产负债表日后事项

考点一 会计政策变更与会计估计变更

业务	会计政策变更	会计估计变更
存货由历史成本改为成本与可变现净值孰低计量（计量属性的变更）	√	
存货发出由先进先出法变更为个别计价法	√	
研发费用原来确认为管理费用，现按企业会计准则规定，符合资本化条件的确认为无形资产（会计确认、列报项目的变更）	√	
因执行企业会计准则，对子公司的长期股权投资由权益法变更为成本法核算	√	
固定资产/无形资产的折旧/摊销年限、净残值率、折旧/摊销方法的变更等		√
根据新的证据，将使用寿命不确定的无形资产改为使用寿命有限的无形资产		√
坏账准备计提比例的变更		√
投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式	√	
因或有事项确认的预计负债根据最新证据进行调整		√

【提示】企业难以将某项变更区分为会计政策变更还是会计估计变更的，应将其作为会计估计变更处理。

考点二 前期差错更正

分类		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。
会计处理	不重要	①无须调整财务报表项目的年初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。 ②属于影响损益的，应当直接计入本期与上期相同的净损益项目
	重要	①能合理确定前期差错的累计影响数，采用追溯重述法。 ②前期差错累计影响数不切实可行，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。也可以采用未来适用法。

	追溯调整法	追溯重述法
适用范围	会计政策变更	前期差错更正
应交所得税	不调	按税法规定
递延所得税	若涉及差异，则调整	

涉及损益事项	直接通过盈余公积和未分配利润科目核算；	先通过以前年度损益调整，再转入盈余公积和未分配利润。

【例题 1·单选题】下列各项中，属于企业会计政策变更的是（　）。

A. 使用寿命确定的无形资产的摊销年限由 10 年变更为 6 年

B. 合同履约进度的确定方法由已经发生的成本占估计总成本的比例改为已完工作的测量

C. 固定资产的净残值率由 7%改为 4%

D. 投资性房地产的后续计量由成本模式转为公允价值模式

【答案】D

【解析】选项 ABC，均属于会计估计变更。

【例题 2·多选题】下列各项中，企业需要进行会计估计的有（　）。

A. 建造合同履约进度的确定

B. 固定资产折旧方法的选择

C. 预计负债计量金额的确定

D. 应收账款未来现金流量的确定

【答案】ABCD

【解析】会计估计是指对结果不确定的交易或事项以可利用的信息为基础所作出的判断。

【例题 3·单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是（　）。

A. 固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法

B. 固定资产改造完成后将其使用年限由 6 年延长至 9 年

C. 投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式

D. 因追加投资，对被投资方由金融资产转为长期股权投资权益法核算

【答案】C

【解析】选项 B、D 属于正常的事项，不属于变更。

【例题 4·多选题】2×19 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×17 年 12 月收到投资者投入的一项行政管理用固定资产尚未入账，投资合同约定该固定资产价值为 1 000 万元（与公允价值相同）。预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司将漏记该固定资产事项认定为重要的前期差错。不考虑其他因素，下列关于该项会计差错更正的会计处理表述中，正确的有（　）。

A. 增加固定资产原价 1 000 万元

B. 增加累计折旧 400 万元

C. 增加 2×19 年度管理费用 200 万元

D. 减少 2×19 年年初留存收益 200 万元

【答案】ABCD

【解析】甲公司账务处理如下：

（1）固定资产入账：

借：固定资产　　1 000

　　贷：实收资本等　1 000

（2）补提折旧：

借：以前年度损益调整——管理费用 200
　　管理费用　　200
　　贷：累计折旧　　（1 000/5×2）400
（3）将以前年度损益调整转入留存收益（假定按照 10%计提盈余公积）：
借：盈余公积　　20
　　利润分配——未分配利润　180
　　贷：以前年度损益调整　　200
综上，选项 A、B、C 和 D 均正确。

【例题 5·单选题】甲公司 2×20 年 12 月 31 日外购一栋写字楼将其出租给乙公司，甲公司将其作为 投资性房地产核算，并采用成本模式进行后续计量，初始入账成本 5 500 万元，预计净残值为 100 万元，预计使用年限为 40 年，采用年限平均法计提折旧。至 2×22 年 12 月 31 日该写字楼未发生减值，同时甲公司能够持续、可靠取得该写字楼的公允价值，将后续计量模式改为公允价值模式，当日公允价值为 6 000 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取盈余公积，甲公司已经完成当年年末结转。不考虑其他因素，甲公司应调整 2×22 年资产负债表中未分配利润的金额为（　　）万元。
A.519.75
B.577.5
C.693
D.770
【答案】A
【解析】甲 2×22 年甲公司应调整资产负债表中未分配利润的金额= ［6 000-5 500+（5 500-100）/40×2］×（1-25%）×（1-10%）=519.75 （万元）。

【例题 6·单选题】2×20 年 6 月 30 日，甲公司以 1 200 万元购入一台管理用固定资产，预计使用 10 年，预计净残值率为 5%，采用年限平均法计提折旧。至 2×22 年 1 月 1 日由于技术更新，甲公司将该资产折旧方法改为双倍余额递减法，并将剩余使用年限改为 5 年，预计净残值率为 5%。甲公司适用的所得税税率为 15%，不考虑其他因素，则该项会计估计变更对甲公司 2×22 年净利润的影响金额为（　　）万元。
A. -252.96
B. -223.2
C. -411.6
D. -297.6
【答案】A
【解析】本题中，按照变更前折旧方法，2×22 年该固定资产应提折旧=1 200×（1-5%）/10=114（万元）；自 2×20 年 6 月购入至 2×21 年年末，该固定资产已计提折旧金额=1 200×（1-5%）/10×1.5=171（万元），故变更后 2×22 年应提折旧=(1 200-171)×2/5=411.6（万元），会计估计变更对净利润的影响金额= （114-411.6）×（1-15%）=-252.96（万元），选项 A 正确。

考点三 资产负债表日后事项

调整事项	内容	①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。 ②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。 【提示】如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。 ③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。 ④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

调整事项	处理原则	①涉及损益事项： a.通过以前年度损益调整科目核算，调整完成后，再转入利润分配—未分配利润科目。 b.发生在资产负债表日所属年度（报告年度）所得税汇算清缴前，应调整报告年度应纳所得税额； c.发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得税额。 ②涉及利润分配调整的事项，直接在利润分配—未分配利润科目核算。 ③不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。 ④递延所得税均在报告年度调整。

非调整事项	内容	①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。 ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。 ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。 ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。 ⑤资产负债表日后资本公积转增资本。 ⑥资产负债表日后发生巨额亏损。 ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。 ⑧资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润

非调整事项	处理原则	应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

【例题 7·多选题】在资产负债日后至财务报告批准报出日前发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的有（　）。

A.企业报告年度销售给某主要客户的一批产品因存在质量缺陷被退回
B.因汇率发生重大变化导致企业持有的外币货币资金出现重大汇兑损失
C.报告年度未决诉讼经人民法院判决败诉，企业需要赔偿的金额大幅超过已确认的预计负债
D.企业获悉主要客户在报告年度发生重大火灾，需要大额补提报告年度应收该客户账款的坏账准备
【答案】ACD
【解析】选项B，资产负债表日后外汇汇率发生重大变化属于日后非调整事项。

【例题8·单选题】A公司适用的所得税税率为25%，2019年度财务报告于2020年3月10日批准报出。2020年1月2日，A公司被告知因被担保人财务状况恶化，无法支付逾期的银行借款，贷款银行要求A公司按照合同约定履行债务担保责任2 000万元。因A公司在2019年年末未能发现被担保人相关财务状况已恶化的事实，故在资产负债表日未确认与该担保事项相关的预计负债。按照税法规定，为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除。
A公司下列会计处理中，不正确的是（　）。
A.作为资产负债表日后调整事项处理
B.应在2019年利润表中确认营业外支出2 000万元
C.应在2019年资产负债表中确认预计负债2 000万元
D.应在2019年资产负债表中确认递延所得税资产500万元
【答案】D
【解析】按照税法规定，企业为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除，产生的是非暂时性差异，所以不确认递延所得税资产。

【例题9·多选题】甲公司2×20年发生的下列各项资产负债表日后事项中，属于调整事项的有（　）。
A.因火灾导致原材料发生重大损失
B.外汇汇率发生重大变化导致外币存款出现巨额汇兑损失
C.2×19年12月已全额确认收入的商品因质量问题被全部退回
D.发现2×19年确认的存货减值损失出现重大差错
【答案】CD
【解析】选项A、B，属于资产负债表日后非调整事项。

【例题10·多选题】甲股份有限公司2019年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为2020年4月3日。该公司2020年1月1日至4月3日发生的下列事项中，应当作为资产负债表日后调整事项的有（　）。
A. 3月11日，临时股东大会决议购买乙公司51%的股权并于4月2日执行完毕
B. 2月1日，发现2019年10月盘盈一项固定资产尚未入账
C. 3月10日，甲公司被法院判决败诉并要求支付赔款1 000万元，对此项诉讼甲公司已于2019年年末确认预计负债800万元
D. 4月2日，办理完毕资本公积转增资本的手续
【答案】BC
【解析】选项A、D，属于非调整事项。

【例题 11 •单选题】2×21 年 11 月 11 日甲公司向乙公司销售一批产品，形成应收账款 1 160 万元。至 12 月 13 日甲公司得知乙公司发生严重财务困难，款项很难全额收回，甲公司按 预计信用损失法对应收账款计提 50%坏账准备。2×22 年 1 月 31 日甲公司得知乙公司已资不抵债宣告破产，预计能够收回应收账款的 10%。甲公司 2×21 年度财务报告批准报出日为 2×22 年 3 月 19 日。税法规定实际发生坏账损失时可以税前扣除，甲公司适用所得税税率为 25%。则下列会计处理中正确的是（ ）。

A.借：信用减值损失 464
　贷：坏账准备 464

B.借：所得税费用 116
　贷：应交税费——应交所得税 116

C.借：以前年度损益调整 348
　递延所得税资产 116
　贷：坏账准备 464

D.借：应交税费——应交所得税 116
　贷：递延所得税负债 116

【答案】C

【解析】应补提的坏账准备=应计提的坏账准备-已计提的坏账准备=(1 160-1 160×10%)-1 160×50%=464（万元）

借：以前年度损益调整——信用减值损失 464
　贷：坏账准备 464

（2）确认相关递延所得税影响：

借：递延所得税资产 （464×25%）116
　贷：以前年度损益调整——所得税费用 116

本题中选项 C 实际是将上述两笔分录合写，故选项 C 正确；选项 ABD 错误。

【例题 12 • 单选题】甲企业适用的所得税税率为 25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不变且企业能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，其 2×21 年度财务报表批准报出日为 2×22 年 3 月 31 日，所得税汇算清缴截止日为 2×22 年 5 月 31 日。按净利润的 10%计提盈余公积。2×21 年 12 月 31 日，甲公司因一起未决诉讼确认预计负债 1 200 万元，2×22 年 3 月 4 日人民法院判决甲公司败诉，需支付赔偿金 1 500 万元，甲公司不再上诉。不考虑其他因素，上述业务对甲企业 2×21 年财务报表的影响说法正确的有（ ）。

A.应确认递延所得税资产 300 万元

B.应调整当期所得税 375 万元

C.应冲减预计负债 1 200 万元

D.应调减盈余公积 22.5 万元

【答案】BCD

请关注公众号、听更多免费直播

老会计 www.lkj100.com