

2017 税务师考试《财务与会计》第十八章高频考点汇总

第十八章 会计调整

序号	考点	考频
考点一	会计政策变更的会计处理	★★★
考点二	前期差错更正的会计处理	★★★★
考点三	资产负债表日后事项	★★★★★

2017 税务师《财务与会计》高频考点：会计政策变更的会计处理

【内容导航】

1. 会计政策变更的判别
2. 会计政策变更会计处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、综合分析题的常设考点，在 2015 年度、2014 年度出现过单项选择题，在 2009 年度出现过多项选择题。

【高频考点】会计政策变更的会计处理

1. 会计政策变更的判别

(1) 会计政策变更的适用情形：

- a. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度（含企业会计准则）等要求变更；
- b. 会计政策变更后能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(2) 不属于会计政策变更的两种情形：

- a. 本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；
- b. 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

(3) 会计政策变更常见的情形：

- a. 收入确认原则与方法的变更；
- b. 存货计价方法的变更；
- c. 投资性房地产有成本计量模式改为公允价值计量模式；
- d. 执行新准则所得税的核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法；
- e. 因首次执行新准则将短期投资改为交易性金融资产核算。

【提示】会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，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。如果以前期间会计政策的运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行处理。

2. 会计政策变更会计处理

(1) 追溯调整法

追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

会计政策变更的累积影响数可以通过以下几个步骤计算获得：第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；第二步，计算两种会计政策下的差异；第三步，计算差异的所得税影响金额；第四步，确定以前各期的税后差异；第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

追溯调整法的账务处理：对于资产、负债、所有者权益（时点指标）的调整，仍然用相关科目；对于收入、费用类科目的调整，应用“利润分配——未分配利润”和“盈余公积”科目代替。

以追溯调整法处理，应调整资产负债表年初留存收益数和利润表“上年金额”栏有关项目。

【提示】会计与税法是两条线。会计政策的变更不会影响税法对应纳税所得额的计算，因此“所得税影响金额”是指递延所得税的影响金额，不会涉及应交所得税的调整。由于会计政策变更只影响资产或负债账面价值的计量，不影响计税基础，根据“暂时性差异=账面价值-计税基础”得知，变更前后账面价值的变动额，也就是暂时性差异的变动额，我们可以得到以下公式：

▲所得税影响金额
= 新政策下的递延所得税 - 旧政策下的递延所得税
= (新政策下的暂时性差异 - 旧政策下的暂时性差异) × 所得税税率
= [(新政策下的账面价值 - 计税基础) - (旧政策下的账面价值 - 计税基础)] × 所得税税率

= (新政策下的账面价值 - 旧政策下的账面价值) × 所得税税率

▲对留存收益的影响数 = (新政策下的账面价值 - 旧政策下的账面价值) × (1 - 所得税税率)

所得税影响金额的计算，同样适用于下面所讲的前期重大会计差错追溯重述的计算。

(2) 会计政策变更的未来适用法

如果会计政策变更的累积影响数不能合理确定，应当采用未来适用法。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

【提示】未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表，更不必调整变更当年年初的留存收益。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。但应在会计政策变更当期比较出会计政策变更对当期净利润的影响数，并披露于报表附注。

链接：会计估计变更常见的种类：

a. 各种资产减值准备的计提：如存货可变现净值的确定，固定资产、无形资产、长期股权投资等非流动资产可收回金额的确定，金融资产减值损失的确定。

b. 各种公允价值的确定：如投资性房地产、非货币性资产交换、股份支付、债务重组、融资租赁资产、金融资产等。

c. 固定资产的折旧方法、折旧年限、预计净残值的变更。

d. 使用寿命有限的无形资产的摊销方法、摊销年限的变更。

e. 递延资产的摊销期间（如长期待摊费用）的变更。

f. 收入确认中涉及的有关估计的变更：如收入的金额、劳务的完工进度、建造合同的完工程度等。

g. 预计负债的确定。

h. 应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异的确定。

2017 税务师《财务与会计》高频考点：前期差错更正的会计处理

【内容导航】

1. 前期差错的概念
2. 前期差错的情形
3. 前期差错的会计处理

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题、综合分析题的常设考点，在 2011 年度和 2010 年度出现过单项选择题，在 2012 年度和 2009 年度出现过多项选择题。

【高频考点】前期差错更正的会计处理

1. 前期差错的概念

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。

提示：盘盈固定资产属于前期差错更正，应通过“以前年度损益调整”科目核算。

2. 前期差错的情形

- ① 计算以及账户错误；
- ② 采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等不允许的会计政策；
- ③ 对事实的疏忽或曲解，以及舞弊。

3. 前期差错的会计处理

- (1) 不重要的前期差错——不需要追溯重述，直接调整当期相关项目即可。
 - (2) 重要的前期差错——采用追溯重述法调整
- ① 在采用追溯重述调整时涉及前期损益类科目需要替换为“以前年度损益调整”；
 - ② “以前年度损益调整”只是中间过渡科目，最终需将其余额转入留存收益；
 - ③ 确定前期差错累积影响数不切实可行的，可从可追溯重述的最早期间的期初开始调整；
 - ④ 日后期间发生的会计差错应当按照日后事项准则的相关规定处理。

2017 税务师《财务与会计》高频考点：资产负债表日后事项

【内容导航】

1. 资产负债表日后事项的类型
2. 资产负债表日后事项的会计处理

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题、综合分析

题的常设考点，在 2015 年度、2014 年度、2013 年度、2012 年度、2011 年度出现过多项选择题。

【高频考点】资产负债表日后事项

1. 资产负债表日后事项的类型

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项，分为调整事项和非调整事项。

(1) 调整事项是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项，特点为：

- a. 在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；
- b. 对资产负债表日存在状况编制的会计报表产生重大影响的事项。

调整事项的典型示例如下：

a. 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；

b. 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；

c. 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；

d. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或错误。

(2) 非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项，非调整事项的发生不影响资产负债表日的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况，特点为：

- a. 资产负债表日并未发生或存在，完全是期后才发生的事项；
- b. 对理解和分析财务报告有重大影响的事项。

非调整事项的典型示例如下：

a. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；

b. 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；

c. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；

d. 资产负债表日后发现股票或债券以及其他巨额举债；

e. 资产负债表日后资本公积转增资本；

f. 资产负债表日后发生巨额亏损；

g. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；

h. 资产负债表日后，企业利润分配方案拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利

润。

【提示】调整事项与非调整事项的区别：调整事项存在于资产负债表日或以前，资产负债表日后提供的证据对以前已存在的事项作进一步说明，而非调整事项在资产负债表日尚未发生，但在财务报告批准报出日之前发生或存在。

2. 资产负债表日后事项的会计处理

调整事项	涉及损益的事项	<p>通过“以前年度损益调整”科目核算</p> <p>借方记录：费用增加、收入减少→利润减少</p> <p>贷方记录：费用减少、收入增加→利润增加</p> <p>调整完成后，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</p>
	涉及利润分配的事项	直接调增、调减“利润分配——未分配利润”科目金额
	不涉及损益和利润分配的事项	直接调整相关项目
	调整财务报表相关项目	<p>(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年发生数。</p> <p>这里的财务报表指的是资产负债表、利润表及所有者权益变动表和现金流量表附注中的补充资料内容，但不包括现金流量表正表，因此调整的项目不应包括现金收支的事项；</p> <p>(2) 当期编制的财务报表相关项目的年初数和上年数；</p> <p>(3) 经过上述调整后，如果涉及财务报表附注内容的，还应当调整财务报表附注相关项目的数字</p>
非调整事项	<p>不应当调整资产负债表日的财务报表，而是应当在会计报表附注中说明事项的内容，估计对财务状况、经营成果的影响；如无法作出估计，应当说明无法估计的理由</p>	