小企业会计政策、会计估计变更与差错更正

——与《企业会计准则》规定对比

邢宇杰　卿　赟

（重庆工商大学　重庆　400067）

《小企业会计准则》的颁布，使小企业的会计核算与执行《企业会计准则》中的大中型企业的会计核算区别开来，简化和规范了小企业会计核算行为，促进了小企业的可持续发展。

一、小企业会计政策变更的会计处理及差异比较

《小企业会计准则》规定，小企业根据法律或会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策时，应当采用未来适用法进行会计处理。未来适用法是指对某项交易或事项变更会计政策时，不进行追溯调整，只需将新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。在未来适用法下，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。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，并在现有基础上再按新的会计政策进行核算。

例1：假设兴茂公司是一家小企业，该公司对发出存货采用个别计价法核算。为了使企业所提供的财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关，假设公司决定从2×13年1月1日起对发出存货改用先进先出法核算。2×13年1月1日，该公司存货的价值为25 000元，当年购入存货的实际成本为180 000元。2×13年12月31日，该公司按先进先出法计算确定的存货价值为45 000元，按个别计价法计算的存货价值为22 000元。

该公司为了提高财务信息的相关性而改变会计政策，在采用未来适用法下，即对存货采用先进先出法从2×13年及以后才适用，不需要计算2×13年1月1日以前按先进先出法计算存货应有的余额，会计政策变更日不需要对发出存货的账面价值作任何调整，该公司可直接按先进先出法计算发出存货的成本。

采用先进先出法计算的销售成本=期初存货+购入存货实际成本−期末存货=25 000+180 000−45 000=160 000（元）

与《小企业会计准则》规定不同的是，按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，企业发生会计政策变更时，有追溯调整法和未来适用法两种处理方法，一般应当采用追溯调整法。

二、小企业会计估计变更的会计处理及差异比较

《小企业会计准则》与《企业会计准则》对企业会计估计变更的处理方法一致，均采用未来适用法。在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。即会计估计变更仅影响变更当期及未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

企业通过判断难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

例2：兴茂公司是一家小企业，由于技术进步的原因，该公司对某项管理用固定资产的使用寿命进行重新估计。假定该固定资产自2×13年12月购入使用，原值10万元，预计使用年限10年（假设税法规定的折旧年限也为10年）。2×17年1月，公司估计该项固定资产预计剩余年限为5年。假设不考虑预计净残值。

兴茂公司由于固定资产预计使用寿命的估计基础发生变化，将固定资产预计使用年限进行了调整，属于会计估计变更，应当采用未来适用法进行会计处理。

2×14～2×16年计提的累计折旧=10÷10×3=3（万元）

2×17年计提的固定资产折旧=（10−3）÷5=1.4（万元）

兴茂公司2×17年计提折旧时的会计分录如下：借：管理费用14 000；贷：累计折旧14 000。

三、小企业前期差错更正的会计处理及差异比较

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实及舞弊产生的影响。《小企业会计准则》规定，小企业对前期差错更正应当采用未来适用法进行会计处理。

例3：安源公司是一家小企业。假定该公司在2×14年12月31日发现，一台价值9 600元，应计入固定资产，并于2×13年2月1日开始计提折旧的管理用设备，在2×13年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法，该资产预计使用年限为4年，假设不考虑净残值因素。

按照《小企业会计准则》的规定，安源公司应当对该项前期差错采用未来适用法进行会计处理。则安源公司在2×14年12月31日更正此差错的会计分录如下：借：固定资产9 600；贷：管理费用5 000，累计折旧4 600。

与《小企业会计准则》不同的是，《企业会计准则》规定，企业发现的前期差错，应当采用追溯重述法进行更正，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重新列示和披露。追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。对于不重要且非故意造成的前期差错，可以采用未来适用法。○