



## 第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正

### 第一节 会计政策及其变更

#### 一、会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

#### 二、会计政策的采纳和运用所具有的特点

（一）企业在国家统一的会计制度规定的会计政策中选择适用的会计政策

在给定的会计政策中，选择会计政策应考虑三个方面：谨慎、实质重于形式、重要性。

（二）会计政策是会计核算的基础

（三）为了保证一贯性，前后期的会计政策应保持一致。

#### 三、会计政策变更

（一）会计政策变更的概念

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。

（二）会计政策变更条件

1. 法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章的要求；
2. 会计政策的变更可以使会计信息变得更相关、更可靠。

（三）不属于会计政策变更的情况

1. 当期发生与以前有本质区别的全新业务采用新的会计政策；
2. 初次发生的业务采用新的会计政策；
3. 的确是同一业务前后所用的会计政策不一致，但这一业务不是重要业务，按重要性原则的要求，可以不视为会计政策变更来处理。



【随堂练习-单选】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. 租出的设备由经营租赁改为融资租赁而改变会计政策

【正确答案】C

【答案解析】选项A属于会计估计变更；选项B、D是正常的事项，不属于变更；选项C是会计政策变更。

【随堂练习-单选】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. 劳务合同完工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

【正确答案】D

【答案解析】选项A、B、C，均属于会计估计变更。

【随堂练习-单选】下列属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 固定资产折旧方法由年限平均法变更为年数总和法
- B. 无形资产摊销年限由10年变为6年
- C. 发出存货方法由先进先出法变为移动加权平均法
- D. 成本模式计量的投资性房地产的净残值率由5%变为3%

【正确答案】C

【答案解析】选项A、B、D，均属于会计估计变更。

#### （四）会计处理

##### 1. 方法归类

##### 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，视同该项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。

## ②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。

## 2. 方法的选择

①企业依据法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章的要求变更会计政策，分别以下情况处理：

a. 国家如果明确规定了处理方法的则按照规定处理即可；

b. 国家未作明确规定的，按追溯调整法处理。

②会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。

③确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

## 3. 追溯调整法的处理步骤

【随堂案例】甲公司2×17年12月15日购入一栋商务楼，初始入账成本3 000万元，预计使用寿命30年，假定无残值。2×18年初甲公司将其出租给乙公司使用，采用成本模式进行后续计量，直线法计提折旧，税法认可其成本模式计量口径。2×19年1月1日，由于房地产市场成熟，具备了采用公允价值模式计量的条件，甲公司决定对该投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。2×19年初该商务楼的公允价值为3 100万元。甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积，按资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税率为25%。

### 【解析】

(1) 解析过程及会计分录：





资产	年初数	负债	年初数
投资性房地产	+200	递延所得税负债	+50
		盈余公积	+15
		未分配利润	+135
资产合计	+200	负债及所有者权益合计	+200

老会计  
www.lkj100.com



## 利润表

2×19年

项 目	上年数
一、营业收入	
减：营业成本	-100
税金及附加	
销售费用	
管理费用	
研发费用	
财务费用（收益以“-”号填列）	
资产减值损失	
加：公允价值变动收益（净损失以“-”号填列）	+100
投资收益（净损失以“-”号填列）	
资产处置收益（损失以“-”号填列）	
其他收益	
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	+200
加：营业外收入	
减：营业外支出	
三：利润总额（亏损总额以“-”填列）	+200
减：所得税费用	+50
四、净利润（净亏损以“-”填列）	+150



所有者权益变动表

2×19年度

项目	本年金额			
	……	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额				
加：会计政策变更		+15	+135	+150
前期会计差错				
二、本年年初余额				

【理论总结】

①计算会计政策变更累积影响数

所谓会计政策变更的累积影响数，是指假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的变更年度期初留存收益应有的金额，与现有的金额之间的差额，会计政策变更的累积影响数，是对变更会计政策所导致的对净损益的累积影响，以及由此导致的对利润分配和未分配利润的累积影响金额，但不包括分配的利润或股利。

- a. 根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项
- b. 计算两种会计政策下的差异
- c. 计算差异的所得税影响金额
- d. 确定前期中的每一期的税后差异
- e. 计算会计政策变更的累积影响数

在实务操作中，为了能够明晰地对比出两种会计政策的差异，可以同时列示出两种会计政策下的业务处理，通过直接对比的方式来发现业务处理的差异并找出调整分录。

②进行相关的账务处理

③调整会计报表相关项目

- a. 会计政策变更的累积影响数应包括在当年的会计报表的期初留存收益中；
- b. 对于比较会计报表诸项目也应按新的会计政策口径来调整。常见的影响项目是：比较会计



报表期间的期初留存收益和当年的利润分配和期末留存收益。

#### ④会计报表附注说明

#### 4. 未来适用法的处理程序

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，也无需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，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。虽然未来适用法不要求对以前的会计指标进行追溯调整，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。

#### 5. 会计政策变更的报表披露

- ①会计政策变更的性质、内容和原因。
- ②当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。
- ③无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

【随堂练习-多选】下列关于会计政策及其变更的表述中，正确的有（ ）。

- A. 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法
- B. 变更会计政策表明以前会计期间采用的会计政策存在错误
- C. 变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况和经营成果
- D. 本期发生的交易或事项与前期相比具有本质差别而采用新的会计政策，不属于会计政策变更

【正确答案】ACD

【答案解析】会计政策变更并不意味着以前的会计政策是错误的，而是采用变更后的会计政策会使得会计信息更加具有可靠性和相关性，所以选项B是不正确的。

## 第二节 会计估计及其变更

### 一、会计估计的概念



会计估计是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

## 二、会计估计的特点

(一) 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响

(二) 会计估计应当依据最近可利用的信息或资料为基础

(三) 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性

这是因为估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。

下列各项属于常见的需要进行估计的项目：

(1) 存货可变现净值的确定。

(2) 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。

(3) 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。

(4) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

(5) 可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。

(6) 建造合同或劳务合同履约进度的确定。

(7) 公允价值的确定。

(8) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。



(9) 承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。

【随堂练习-多选】下列各项中，属于企业会计估计的有（ ）。

- A. 劳务合同完工进度的确定
- B. 预计负债初始计量的最佳估计数的确定
- C. 无形资产减值测试中可收回金额的确定
- D. 投资性房地产公允价值的确定

【正确答案】ABCD

### 三、会计估计变更

#### (一) 会计估计变更的概念

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

【随堂练习-多选】下列各项中，属于会计估计变更的事项有（ ）。

- A. 固定资产折旧方法由年限平均法变更为年数总和法
- B. 投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式
- C. 无形资产预计使用寿命由不能确定变更为10年
- D. 坏账准备的计提比例由5%变更为10%

【正确答案】ACD

【答案解析】选项B，属于会计政策变更。

【随堂练习-单选】下列各事项中，属于企业会计估计变更的是（ ）。

- A. 无形资产摊销方法由年限平均法变为产量法
- B. 发出存货的计量方法由移动加权平均法改为先进先出法
- C. 投资性房地产的后续计量由成本模式变为公允价值模式
- D. 政府补助的会计处理方法由总额法变为净额法



【正确答案】A

【答案解析】选项B、C、D，属于会计政策变更。

## （二）会计处理方法——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。

【随堂案例】乙公司于2×15年1月1日起对某管理用设备采用直线法计提折旧，原价为8.4万元，预计使用年限为8年，预计净残值为0.4万元，2×19年年初，由于新技术发展等原因，将折旧期限由8年改为6年，即尚可折旧期限为2年，预计净残值改为0.2万元。乙公司适用的企业所得税税率为25%。

【解析】乙公司对该项会计估计变更的处理方式如下：

（1）不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数。

（2）变更日以后改按新的估计提取折旧。

①2×19年初折余价值=8.4-1×4=4.4（万元）；

②2×19年折旧=（4.4-0.2）/（6-4）=2.1（万元）；

③当年折旧的会计分录

借：管理费用	2.1
贷：累计折旧	2.1

（3）财务报表附注说明如下：

此估计变更将减少本年度净利润0.825万元[（2.1-1）×（1-25%）]。

## （三）未来适用法的处理思路

1. 如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认；
2. 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认；
3. 为了保证一致性，会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。



(四) 会计估计变更和会计政策变更无法分清时, 应按会计估计变更处理。

【随堂练习-判断】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, 应将其作为会计政策变更处理。( )

【正确答案】×

【答案解析】难以区分是会计政策变更还是会计估计变更的, 应该做为会计估计变更处理。

(四) 会计估计变更的报表披露

1. 会计估计变更的内容和原因。
2. 会计估计变更对当期和未来期间的影响数。
3. 会计估计变更的影响数不能确定的, 披露这一事实和原因。

【随堂练习-单选】下列关于会计估计及其变更的表述中, 正确的是( )。

- A. 会计估计应以最近可利用的信息或资料为基础
- B. 对结果不确定的交易或事项进行会计估计会削弱会计信息的可靠性
- C. 会计估计变更应根据不同情况采用追溯重述或追溯调整法进行处理
- D. 某项变更难以区分为会计政策变更和会计估计变更的, 应作为会计政策变更处理

【正确答案】A

【答案解析】选项B, 会计估计变更不会削弱会计信息的可靠性; 选项C, 会计估计变更应采用未来适用法; 选项D, 应该作为会计估计变更处理。

【随堂练习-多选】下列关于会计政策、会计估计及其变更的表述中, 正确的有( )。

- A. 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
- B. 会计估计以最近可利用的信息或资料为基础, 不会削弱会计确认和计量的可靠性
- C. 企业应当在会计准则允许的范围内选择适合本企业情况的会计政策, 但一经确定, 不得随意变更
- D. 按照会计政策变更和会计估计变更划分原则难以对某项变更进行区分的, 应将该变更作为会计政策变更处理

【正确答案】ABC



【答案解析】按照会计政策变更和会计估计变更划分原则难以对某项变更进行区分的，应将该变更作为会计估计变更处理。

### 第三节 前期差错更正

#### 一、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。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。所称“前期差错”，应当是指重要的前期差错以及虽然不重要但故意造成的前期差错。

前期差错的重要程度，应根据差错的性质和金额加以具体判断。例如，企业的存货盘盈，应将盘盈的存货计入当期损益。对于固定资产盘盈，应当查明原因，采用追溯重述法进行更正。

#### 二、前期差错的分类

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。

#### 三、前期差错的更正原则

1. 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。

2. 当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。
3. 发生在资产负债表日后期间的前期差错应参照资产负债表日后事项处理。



4. 对于不重要的前期差错应视同当期差错进行修正。

【随堂练习】甲公司2×15年初开始对某无形资产进行摊销，原价为100万元，摊销期为5年（税务的摊销口径为10年），2×15年末该无形资产的可收回金额为72万元，2×17年末的可收回金额为30万元，假定2×18年发现企业2×17年未进行无形资产的摊销和减值准备的计提，企业的所得税率为25%，采用资产负债表债务法进行所得税处理。甲公司的法定盈余公积提取比例为10%。

根据上述资料，作出相应的会计处理。

【正确答案】

1. 解析过程及会计分录如下：

(1) 以前年度少计提摊销18万元，修正分录如下：

借：以前年度损益调整                      18  
    贷：累计摊销                                18

(2) 以前年度少计提减值准备6万元，修正分录如下：

借：以前年度损益调整                      6  
    贷：无形资产减值准备                    6

(3) 以前年度税务认可少算支出10万元，应税所得多算10万元，“应交所得税”多计2.5万元，“所得税费用”多算2.5万元，修正分录如下：

借：应交税费——应交所得税            2.5 (10×25%)  
    贷：以前年度损益调整                    2.5

(4) 以前年度少算可抵扣暂时性差异14万元，相应地“递延所得税资产”少算3.5万元，“所得税费用”多算3.5万元，修正分录如下：

借：递延所得税资产                      3.5 [(8+6)×25%]  
    贷：以前年度损益调整                    3.5

(5) 以前年度净利润多算18万元，修正分录如下：

借：利润分配——未分配利润            18  
    贷：以前年度损益调整                    18

(6) 以前年度多提盈余公积1.8万元，修正分录如下：



## 老会计-用心传递温度

借：盈余公积——法定盈余公积           1.8  
       贷：利润分配——未分配利润           1.8

2. 报表修正如下：

资产负债表

2×18年12月31日

资产	年初数	负债	年初数
无形资产	-24	应交税费	-2.5
递延所得税资产	+3.5	盈余公积	-1.8
		年末未分配利润	-16.2
资产合计	-20.5	负债及所有者权益合计	-20.5

利润表

2×18年

项目	上年数
一、营业收入	
减：营业成本	
税金及附加	
销售费用	
管理费用	18
研发费用	
财务费用（收益以“-”号填列）	
资产减值损失	6
加：公允价值变动收益（净损失以“-”号填列）	
投资收益（净损失以“-”号填列）	
资产处置收益（损失以“-”号填列）	
其他收益	
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	-24



加：营业外收入	
减：营业外支出	
三：利润总额（亏损总额以“－”填列）	－24
减：所得税费用	－6
四、净利润（净亏损以“－”填列）	－18

所有者权益变动表

2×18年度

项目	本年金额			
	……	盈余公积	未分配利润	……
一、上年年末余额				
加：会计政策变更				
前期会计差错		－1.8	－16.2	
二、本年年初余额				
……				

【随堂练习-多选题】在相关资料均能有效获得的情况下，对上年度财务报告批准报出后发生的下列事项，企业应当采用追溯调整法或追溯重述法进行会计处理的有（ ）。

- A. 公布上年度利润分配方案
- B. 债权投资因管理模式发生变更重分类为其他债权投资
- C. 发现上年度金额重大的应费用化的借款费用计入了在建工程成本
- D. 发现上年度对使用寿命不确定且金额重大的无形资产按10年平均摊销

【正确答案】CD

【答案解析】选项AB属于正常事项。

【随堂练习-多选题】下列用以更正能够确定累积影响数的重要前期差错的方法中，不正确的有（ ）。

- A. 追溯重述法



- B. 追溯调整法
- C. 红字更正法
- D. 未来适用法

【正确答案】BCD

【答案解析】进行前期重要会计差错更正的方法叫做追溯重述法，其余三个选项都不正确。

#### 四、前期差错更正的报表附注披露

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。



请关注公众号、听更多免费直播