



第 16 章 会计政策、会计估计变更和差错更正

考情分析

在历年考试中，本章主要考核会计政策变更与会计估计变更的认定、会计估计变更的处理原则、追溯调整法或追溯重述法的适用范围、累积影响数的概念等。另外，本章可能会与其他章节相结合以主观题的形式考查，需重点掌握，不可掉以轻心。

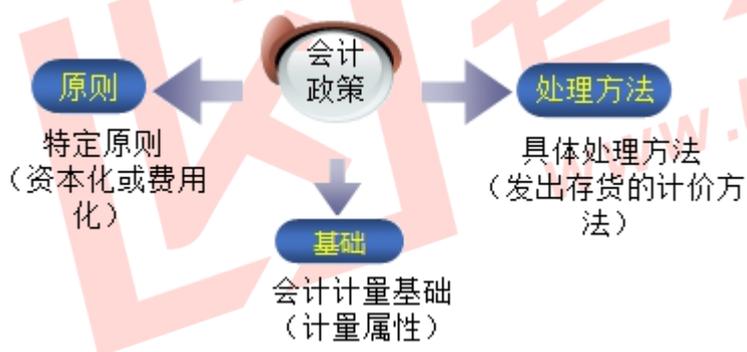
目录

1. 会计政策及其变更
2. 会计估计及其变更
3. 前期差错更正

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。



会计政策选择和运用的要求：

- ①企业应在国家统一的会计准则制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策。
- ②会计政策应当保持前后各期的一致性。



二、会计政策及其条件



【提示】不属于会计政策变更的情形：

①本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而对其采用新的会计政策。如将自用的办公楼改为出租，不属于会计政策变更，而是采用新的会计政策。

②对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。如企业第一次签订一项建造合同，为另一企业建造三栋厂房，该企业对该项建造合同采用完工百分比法确认收入。

三、会计政策变更的会计处理

1. 依据法律、会计制度等的要求变更会计政策：

按国家相关规定执行。

2. 能够提供更可靠、更相关的会计信息的会计政策变更：

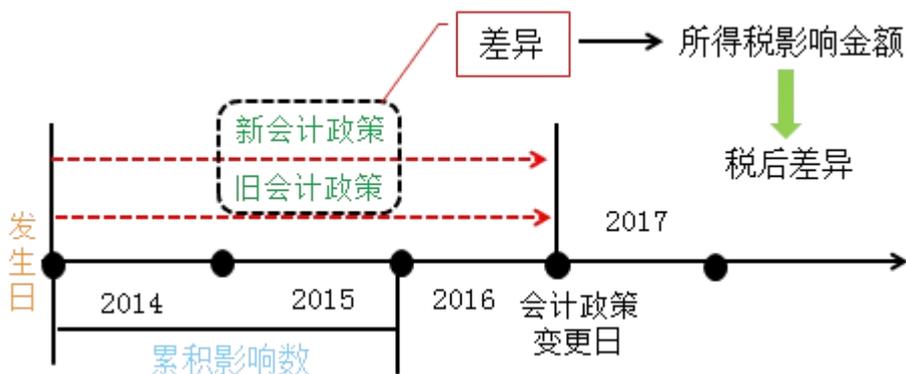
追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表的相关项目进行调整的方法。

追溯调整法：





①计算累积影响数



累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。



【例题·判断题】企业对会计政策变更采用追溯调整法时，应当按照会计政策变更的累积影响数调整变更当期期初的留存收益。（ ）

【答案】×

②相关的账务处理

资产负债表项目→直接调

利润表项目→调留存收益

③调整财务报表相关项目

资产负债表项目→变更年度的年初余额

利润表项目→变更年度的上年金额

④财务报表附注说明

【例题】甲股份有限公司（以下简称甲公司）是一家海洋石油开采公司，于20×2年开始建造一座海上石油开采平台，根据法律法规规定，该开采平台在使用期满后要将其拆除，需要对其造成的环境污染进行整治。20×3年12月15日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共120 000 000元，预计使用寿命10年，采用年限平均法计提折旧。



20×9年1月1日甲公司开始执行企业会计准则，企业会计准则对于具有弃置义务的固定资产，要求将相关弃置费用计入固定资产成本，对之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当进行追溯调整。

已知甲公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。甲公司预计该开采平台的弃置费用10 000 000元。假定折现率（即为实际利率）为10%。不考虑企业所得税和其他税法因素影响。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数

20×4年1月1日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值=10 000 000×(P/F, 10%, 10)=10 000 000×0.3855=3 855 000(元)；每年应计提折旧=3 855 000÷10=385 500(元)。

借：固定资产

 贷：预计负债（现值）

借：预计负债（终值）

 贷：银行存款等

借：财务费用等

 贷：预计负债（利息）

表 18-1

单位：元

年份	计息金额	实际利率	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 -(①+②)	税后差异
20×4	3 855 000	10%	385 500	385 500	-771 000	-771 000
20×5	4 240 500	10%	424 050	385 500	-809 550	-809 550
20×6	4 664 550	10%	466 455	385 500	-851 955	-851 955
20×7	5 131 005	10%	513 100.50	385 500	-898 600.50	-898 600.50
小计	—	—	1 789 105.50	1 542 000	-3 331 105.50	-3 331 105.50
20×8	5 644 105.5	10%	564 410.55	385 500	-949 910.55	-949 910.55
合计	—	—	2 353 516.05	1 927 500	-4 281 016.05	-4 281 016.05

(2) 会计处理

借：固定资产——开采平台——弃置义务 3 855 000

 贷：预计负债——开采平台弃置义务 3 855 000

借：利润分配——未分配利润 3 852 914.44

 盈余公积——法定盈余公积 428 101.61

 贷：累计折旧 1 927 500

 预计负债——开采平台弃置义务 2 353 516.05

(3) 报表调整

甲公司在编制20×9年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数，利润表、所有者权益变动表的上年数也应作相应调整。20×9年12月31日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。



表 18-2 资产负债表（简表）

会企 01 表

编制单位：甲股份有限公司 20×9 年 12 月 31

单位：元

资产	年初余额		负债和股东权益	年初余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
.....				
固定资产			预计负债	0	6 208 516.05
开采平台	60 000 000	61 927 500		
			盈余公积	1 700 000	1 271 898.39
			未分配利润	4 000 000	147 085.56
.....				

在利润表中，根据账簿的记录，甲公司重新确认了 20×8 年度营业成本和财务费用分别调增 385 500 元和 564 410.55 元，其结果为净利润调减 949 910.55 元。

表 18-3 利润表（简表）

会企 02 表

编制单位：甲股份有限公司 20×9 年度

单位：元

项 目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000	18 000 000
减：营业成本	13 000 000	13 385 500
.....		
财务费用	260 000	824 410.55
.....		
二、营业利润	3 900 000	2 950 089.45
.....		
四、净利润	4 060 000	3 110 089.45
.....		



表 18-4

所有者权益变动表（简表）

会企 04 表

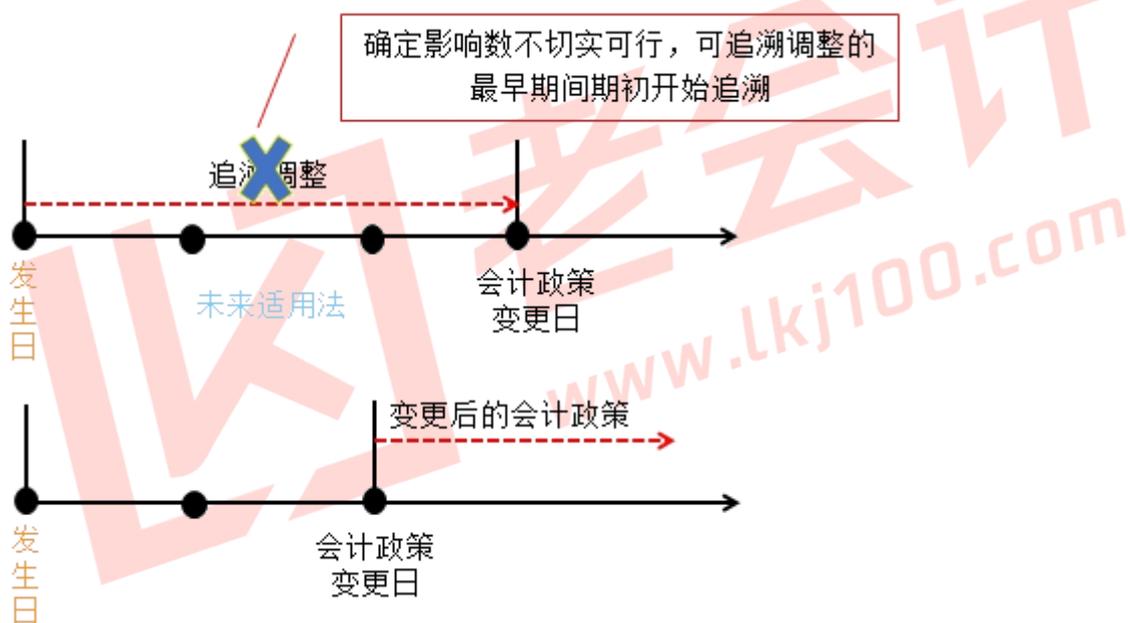
编制单位：甲股份有限公司

20×9 年度

单位：元

项目	本年金额			
	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额		1 700 000	4 000 000	
加：会计政策变更		-428 101.61	-3 852 914.44	
前期差错更正				
二、本年年初余额		1 271 898.39	147 085.56	
.....				

(4) 附注说明
略



会计估计及其变更★★

一、会计估计及其变更的概念

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

【提示】会计估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。因此不会削弱会计核算的可靠性。

【例题·多选题】下列各项，属于会计估计的有（ ）。

- A. 收入确认时合同履行进度的确定
- B. 固定资产预计使用寿命的确定
- C. 无形资产预计残值的确定



D. 投资性房地产按照公允价值计量

【答案】ABC

【解析】选项 D，投资性房地产后续计量属于会计政策。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及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资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：

①赖以进行估计的基础发生了变化

例如，企业某项无形资产的摊销年限原定为 15 年，以后获得了国家专利保护，该资产的受益年限已变为 10 年，则应相应调减摊销年限。

②取得了新的信息，积累了更多的经验

例如，企业原对固定资产采用年限平均法按 15 年计提折旧，后来根据新得到的信息——使用 5 年后对该固定资产所能生产产品的产量有了比较准确的证据，企业改按工作量法计提固定资产折旧。

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。

【例题·单选题】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. 成本模式的投资性房地产残值由 5%变为 3%

【答案】C

【例题·单选题】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

【答案】A

二、会计估计变更的会计处理



前期差错更正★★

一、前期差错更正概念

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。

前期差错通常包括以下三个方面：

- ① 会计记录错误，如折旧计算错误。
- ② 应用会计政策错误，将应予费用化的借款费用计入资产成本。
- ③ 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。已经满足收入确认条件的销售未确认收入。

1. 不重要的前期差错：

应调整发现差错当期与前期相同的相关项目的金额，不要求调整财务报表相关项目的期初数。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。

2. 重要的前期差错：

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调整的方法。

前期差错影响数，是指前期差错发生后对差错期间每期净利润的影响数之和。

【提示】影响数不切实可行，从可追溯重述的最早期间期初开始追溯，也可以采用未来适用法。

重要的前期差错：

- ① 计算前期差错影响数；
- ② 编制调整分录；
- ③ 财务报表调整和重述。



【例题】2×16年12月31日，甲公司发现2×15年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用300 000元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定2×15年甲公司适用所得税税率为25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%和5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。假定税法允许调整应交所得税。

(1) 分析前期差错的影响数。

2×15年少计折旧费用300 000元；多计所得税费用75 000（300 000×25%）元；多计净利润225 000元；多计应交税费75 000元（300 000×25%）；多提法定盈余公积和任意盈余公积22 500（225 000×10%）元和11 250（225 000×5%）元。

(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——管理费用	300 000
贷：累计折旧	300 000

②调整应交所得税

借：应交税费——应交所得税	75 000
贷：以前年度损益调整——所得税费用	75 000

③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	225 000
贷：以前年度损益调整	225 000

④因净利润减少，调减盈余公积

借：盈余公积——法定盈余公积	22 500
——任意盈余公积	11 250
贷：利润分配——未分配利润	33 750

步骤③与步骤④合并分录如下：

借：盈余公积——法定盈余公积	22 500
——任意盈余公积	11 250
利润分配——未分配利润	191 250
贷：以前年度损益调整	225 000

(3) 财务报表调整和重述（财务报表略）

甲公司在列报2×16年度财务报表时，应调整2×15年度财务报表的相关项目。

①资产负债表项目的调整：

调减固定资产300 000元；调减应交税费75 000元；调减盈余公积33 750元，调减未分配利润191 250元。

②利润表项目的调整：

调增管理费用300 000元，调减所得税费用75 000元，调减净利润225 000元（需要对每股收益进



行披露的企业应当同时调整基本每股收益和稀释每股收益)。

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金额 33 750 元, 未分配利润上年金额 191 250 元, 所有者权益合计上年金额 225 000 元。

④财务报表附注说明:

本年度发现 2×15 年漏记固定资产折旧 300 000 元, 在编制 2×16 年和 2×15 年比较财务报表时, 已对该项差错进行了更正。更正后, 调减 2×15 年净利润 225 000 元, 调增累计折旧 300 000 元。

【本章总结】

知识点	考点
会计政策变更	条件, 判定, 处理方法, 累积影响数的概念
会计估计变更	判定, 未来适用法
前期差错更正	追溯重述法



请关注公众号、听更多免费直播