



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正

1. 考试规律分析

本章收录的是企业会计准则 28 号会计政策、会计估计变更和差错更正的相关内容。考试题型主要为客观题，分数 2-4 分，本章比较重要。

2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	1 题 1.5 分	1 题 1.5 分	2 题 3 分
多项选择题	1 题 2 分	1 题 2 分	—
判断题	1 题 1 分	1 题 1 分	—
计算分析题	—	—	—
综合题	—	—	—
合计	4.5 分	4.5 分	3 分

3. 教材变化

2021 本章内容未发生实质性变化

第一节 会计政策及其变更

会计政策	相关内容
	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。企业采用的会计计量基础也属于会计政策
	企业会计政策的选择和运用的特点 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. 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法 3. 会计政策应当保持前后各期的一致性
	需要披露的会计政策项目 报表附注中需要披露的会计政策项目主要有以下几项： 1. 财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等 2. 存货的计价，是指企业存货的计价方法。例如，企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法 3. 固定资产的初始计量是指对取得的固定资产初始成本的计量。例如，企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量 4. 无形资产的确认是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。例如，企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益 5. 投资性房地产的后续计量是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的会计处理。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式 6. 长期股权投资的核算是指长期股权投资的具体会计处理方法。例如，企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算



## 老会计-用心传递温

	<p>7. 收入的确认是指收入确认所采用的会计方法</p> <p>8. 借款费用的处理是指借款费用的处理方法，即采用资本化还是采用费用化</p> <p>9. 外币折算是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理</p> <p>10. 合并政策是指编制合并财务报表所采用的原则。例如，母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；合并范围的确定原则等</p>
--	---

### 二、会计政策变更及其条件

#### (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。

**【提示】**企业的会计政策一经确定，不得随意变更。

#### (二) 会计政策变更的条件

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更；

例如，《企业会计准则第 16 号——政府补助》在 2017 年修订实施以后，对财政贴息采用新的会计政策进行处理；再如，采用 2017 年修订的《企业会计准则第 14 号——收入》的企业，应在履行了合同履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

**【说明】**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。

#### (三) 不属于会计政策变更的情形

对会计政策变更的认定，直接影响到会计处理方法的选择。实务中，企业应当分清哪些属于会计政策变更，哪些不属于会计政策变更。下列情况不属于会计政策变更：

1. 本期发生的交易或者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者事项采用新的会计政策。

**【2019 年·单选】**下列各项中，属于会计政策变更的是( )

A. 长期股权投资的核算因增加投资份额由权益法改为成本法

B. 固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法

C. 资产负债表中将奖励积分的预计兑换率由 95%改为 90%

D. 与资产相关的政府补助由总额法改为净额法

**【答案】**D

**【解析】**选项 A 为企业当期新事项，选项 B 和 C 属于会计估计变更。

**【2009 年真题·判断题】**初次发生的交易或事项采用新的会计政策属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行处理( )。

**【答案】**×

**【解析】**初次发生的交易或事项采用新的会计政策，属于新的事项，不属于会计政策变更。

### 三、会计政策变更的会计处理

会计政策变更有两种会计处理方法：

即追溯调整法和未来适用法。

#### (一) 追溯调整法



## 老会计-用心传递温

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。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，相关账务处理；

### 重点提示

会计政策变更涉及损益调整的事项通过“利润分配——未分配利润”科目核算，本期发现前期重要差错和资产负债表日后调整事项涉及损益调整的事项通过“以前年度损益调整”科目核算。

第三步，调整财务报表相关项目；

第四步，财务报表附注说明。

其中：会计政策变更累积影响数，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。

项目	本年金额		上年金额	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加：会计政策变更			×××	×××
前期差错更正				
二、本年初余额				
.....				

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新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；

应说明的是，会计政策变更的追溯调整不会影响以前年度应交所得税的变动，也就是说不会涉及应交所得税的调整；但追溯调整时如果涉及暂时性差异，则应考虑递延所得税的调整，这种情况应考虑前期所得税费用的调整。

第四步，确定前期中每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

【教材例 16-1】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 2×11 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。2×12 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。2×18 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



## 老会计-用心传递温

2×13年1月1日,该开采平台计入资产成本弃置费用的现值  
 $=10\,000\,000 \times (P/F, 10\%, 10) = 10\,000\,000 \times 0.3855 = 3\,855\,000$  (元);  
 每年应计提折旧 $=3\,855\,000 \div 10 = 385\,500$  (元)。

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
2×13	3 855 000	10%	385 500	385 500	-771 000	-771 000
2×14	4 240 500	10%	424 050	385 500	-809 550	-809 550
2×15	4 664 550	10%	466 455	385 500	-851 955	-851 955
2×16	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
2×17	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

甲公司确认该开采平台弃置费用后的税后净影响额为-4 281 016.05元,即为该公司确认资产弃置费用后的累积影响数。

注:按照会计政策变更累积影响数的定义,累积影响数应该是-3 331 105.50。

### (2) 会计处理

#### ①调整确认的弃置费用

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

#### ②调整会计政策变更累积影响数

借:利润分配——未分配利润 4 281 016.05  
 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调整利润分配

借:盈余公积——法定盈余公积 428 101.61  
 (4 281 016.05 × 10%)  
 贷:利润分配——未分配利润 428 101.61

### (3) 报表调整

甲公司在编制2×18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。2×18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。

#### 资产负债表(简表)

编制单位:甲股份有限公司 2×18年12月31日 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
.....			.....		



老会计-用心传递温

固定资产	60 000 000	61 927 500	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2×17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。

利润表(简表)

编制单位:甲股份有限公司 2×18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
.....		

所有者权益变动表(简表)

编制单位:甲股份有限公司 2×18年度 单位:元

项目	本金额			
	.....	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、本年初余额		1 271 898.39	147 085.56	
.....				

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 2×18年度 单位:元

项目	上年金额		本金额	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额			1 700 000	4 000 000



## 老会计-用心传递温

加：会计政策变更	-333 110.55	-2 997 994.95	-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

2×18年1月1日，甲股份有限公司按照企业会计准则规定，对2×12年12月15日建造完成并交付使用的开采平台的弃置义务进行确认。此项会计政策变更采用追溯调整法，2×17年的比较报表已重新表述。2×17年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为-4 281 016.05元。

会计政策变更对2×17年度报告的损益的影响为减少净利润949 910.55元，调减2×17年的期末留存收益4 281 016.05元，其中，调减盈余公积428 101.61元，调减未分配利润3 852 914.44元。

### (二) 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。

#### 重点提示

#### 会计政策变更的会计处理方法的选择

1. 国家有规定的，按国家有关规定执行。
2. 能追溯调整的，采用追溯调整法处理（追溯到可追溯的最早期）。
3. 不能追溯调整的，采用未来适用法处理。

## 第二节 会计估计及其变更

### (一) 会计估计的概念

1. 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

2. 会计估计的特征

- (1) 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
- (2) 会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础
- (3) 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性（估计也要有证据）

3. 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) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定

### (二) 会计估计变更的概念及其原因

1. 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

2. 企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：



## 老会计-用心传递温

(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

### 重点提示

如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

【2019 年一多选题】下列各项中，属于会计估计的有( )。

- A. 固定资产预计使用寿命的确定
- B. 无形资产预计残值的确定
- C. 投资性房地产采用公允价值计量
- D. 收入确认时合同履约进度的确定

【答案】ABD

【解析】投资性房地产后续计量属于会计政策。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。

常见的会计估计事项有：

- (1) 固定资产折旧方法、年限和净残值的估计；
- (2) 无形资产摊销方法、年限和净残值的估计；
- (3) 坏账准备计提比例的估计；
- (4) 存货可变现净值的估计；
- (5) 公允价值的估计；
- (6) 合同履约进度的估计等。

【2018 年真题·单选题】下列各项中，属于企业会计估计变更的是( )。

- A. 政府补助的会计处理方法由总额法变更为净额法
- 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. 无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法
- D. 发出存货成本的计价由移动加权平均法改为先进先出法

【答案】C

【解析】会计估计变更是对金额的估计，选项 ABD 均为会计政策变更。

### 二、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

(一) 会计估计的变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。如应收账款信用减值损失比例的改变等。

(二) 会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。如固定资产预计使用年限的改变等。

(三) 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。

【教材例 16-2】乙公司于 2×13 年 1 月 1 日起对某管理用设备计提折旧，原价为 84 000 元，预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。2×17 年年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用寿命和净残值作出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为 2 000 元。乙公司适用的企业所得税税率为 25%。

乙公司对该项会计估计变更的会计处理如下：



- (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计提折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，该项固定资产账面价值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的期初余额如下：

固定资产	84 000
减：累计折旧	40 000
固定资产账面价值	44 000

改变预计使用年限后，从 2×17 年起每年计提的折旧费用为 21 000 $[(44\ 000-2\ 000)\div 2]$ 元。2×17 年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定折旧费用，有关账务处理如下：

借：管理费用	21 000
贷：累计折旧	21 000

- (3) 财务报表附注说明。

本公司一台管理用设备成本为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。由于新技术发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于 2×17 年年初将该设备的预计尚可使用寿命变更为 2 年，预计净残值变更为 2 000 元，以反映该设备在目前状况下的预计尚可使用寿命和净残值。此估计变更将减少本年度净利润 8250 $[(21\ 000-10\ 000)\times(1-25\%)]$ 元。

【2019 年·多选题】下列各项关于企业无形资产残值会计处理的表述中，正确的有( )。

- A. 无形资产残值的估计应以其处置时的可收回金额为基础
- B. 预计残值发生变化的，应对已计提的摊销金额进行调整
- C. 无形资产预计残值高于其账面价值时，不再摊销
- D. 资产负债表日应当对无形资产的残值进行复核

【答案】ACD

【解析】预计净残值发生变化的，属于会计估计变更，采用未来适用法，不能对已计提的摊销金额进行调整，选项 B 错误。

### 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：

- (一) 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；
- (二) 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。

#### 二、前期差错更正的会计处理

前期差错按照重要程度分为：重要的前期差错和不重要的前期差错。

重要的前期差错是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

不重要的前期差错是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的会计差错。具体会计处理如下：

##### 1. 不重要的前期差错的会计处理

对于不重要的前期差错，企业无须调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。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. 重要的前期差错的处理



## 老会计-用心传递温

(1) 如果能够合理确定前期差错累积影响数, 则前期重大差错的更正应当采用追溯重述法。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。前期差错累积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;

(2) 如果确定前期差错累积影响数不切实可行, 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, 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. 前期重大差错的调整结束后, 还应调整发现年度财务报表的年初数和上年数。

在编制比较财务报表时, 对于比较财务报表期间的前期重大差错, 应调整各该期间的净损益和其他相关项目; 对于比较财务报表期间以前的前期重大差错, 应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益, 财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

### 4. 应交所得税的调整

按税法规定执行, 税法允许调整应交所得税的, 则差错更正时调整应交所得税, 否则, 不调整应交所得税。

### 5. 递延所得税资产和递延所得税负债的调整

若调整事项涉及暂时性差异, 则应调整递延所得税资产或递延所得税负债。

【2019年·判断题】对于属于前期差错的政府补助退回, 企业应当按照前期差错更正进行追溯调整。( )

【答案】√

【教材例 16-3】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——本年利润 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

#### (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。



## 老会计-用心传递温

### 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。

**【2016 年真题·单选题】**2015 年 12 月 31 日，甲公司发现应自 2014 年 12 月开始计提折旧的一项固定资产从 2015 年 1 月才开始计提折旧，导致 2014 年度管理费用少记 200 万元，被认定为重大差错，税务部门允许调整 2015 年度的应交所得税。甲公司适用的企业所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项，甲公司利润表中的 2014 年度净利润为 500 万元，并按 10% 提取了法定盈余公积，不考虑其他因素，甲公司更正该差错时应将 2015 年 12 月 31 日资产负债表未分配利润项目年初余额调减（ ）万元。

A. 15                      B. 50                      C. 135                      D. 150

**【答案】**C

**【解析】**2015 年 12 月 31 日资产负债表未分配利润项目年初余额调减金额 =  $200 \times (1 - 25%) \times (1 - 10%) = 135$ （万元）。