



第二十二章

会计政策、会计估计变更和差错更正

章节框架

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

历年考情概况

近年考试中，本章内容通常以客观题的形式出现，也可能与其他章节相结合以综合题的形式出现。本章重点考查内容是会计政策变更和会计估计变更的区分，会计政策变更、会计估计变更和前期差错的会计处理。

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。

会计原则包括一般原则和特定原则。

会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的**特定原则**，而不是笼统地指所有的会计原则。例如，借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。可靠性、相关性、实质重于形式等属于会计信息质量要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

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。

会计基础包括会计确认基础和会计计量基础。

可供选择的会计确认基础包括权责发生制和收付实现制。

会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

由于我国企业应当采用权责发生制作为会计确认基础，不具备选择性，所以会计政策所指的会计基础，**主要是会计计量基础（即计量属性）**。

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**。

具体会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计准则制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出的具体选择。例如，《企业会计准则第1号—存货》允许企业在先进先出法、加权平均法和个别计价法之间对发出存货实际成本的确定方法作出选择，这些方法就是具体会计处理方法。

【提示】企业通常应在每期采用相同的会计政策。企业选用的会计政策一般情况下不能也不



老会计-用心传递温度

应当随意变更，以保持会计信息的可比性。企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露。

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方法。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。
- (7) 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。
- (8) 收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。
- (9) 借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即予以资本化还是予以费用化。
- (10) 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。
- (11) 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。

【总结】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

↓
强制性

↓
选择性

二、会计政策变更及其条件

会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。



固定资产→投资性房地产
是会计政策变更吗？

【提示 1】企业不能随意变更会计政策并不意味着企业的会计政策在任何情况下均不能变更。

符合下列条件之一，企业可以变更会计政策

- (1) 依法变更：法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更

【例题】2017 年财政部发布修改《企业会计准则第 16 号—政府补助》后，企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。自 2017 年 6 月 12 日起施行。是否属于法律、行政法规或



老会计-用心传递温度

国家统一的会计制度要求变更?

【答案】是的。

(2) 自行变更: 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息

【例题】企业一直采用成本模式对投资性房地产进行后续计量, 如果企业能够从房地产交易市场上持续地取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息, 从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理的估计, 此时, 企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式。

【提示 2】不属于会计政策变更的 2 种情形

(1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

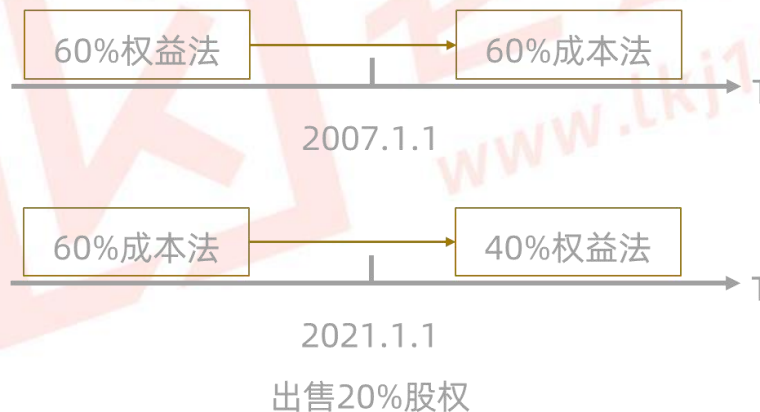
【例题】将自用的办公楼改为出租

(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。

【例题】某企业第一次签订一项建造合同, 为另一企业建造三栋厂房, 该企业以控制权转移作为收入确认时点的判断标准。由于该企业初次发生该项交易, 采用履约义务法确认该项交易的收入, 不属于会计政策变更。



长期股权投资由权益法改为成本法, 属于会计政策变更吗?



三、会计政策变更的会计处理

1. 会计政策变更的会计处理方法 (两种)

(1) 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

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. 会计政策变更的会计处理方法的选择



老会计-用心传递温度

会计政策变更的缘由	方法的选择
依法变更：会计制度等要求变更	国家规定处理方法的：从其规定 国家未作明确规定的：追溯调整法
自行变更：提供更可靠、更相关的会计信息	应当采用追溯调整法处理 (确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外)

3. 追溯调整法处理步骤

【例题】A公司2016年12月外购一栋写字楼，支付价款5000万元，预计使用年限为25年，净残值为零，采用直线法计提折旧。同日将该写字楼租赁给B公司使用，并一直采用成本模式进行后续计量。2019年1月1日，A公司认为，出租给B公司使用的写字楼，其所在地的房地产交易市场比较成熟，具备了采用公允价值模式计量的条件，决定将该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式。2017年末和2018年末，该写字楼的公允价值分别为6000万元和8000万元。

税法规定该投资性房地产作为固定资产管理，折旧年限为25年，净残值为零，采用直线法计提折旧。公允价值变动不得计入应纳税所得额。假设A公司按净利润的10%计提盈余公积，所得税税率为25%。

步骤一：计算会计政策变更的累积影响数

老政策账务处理：

2016年12月

借：投资性房地产 5000
贷：银行存款 5000

2017年12月31日

借：其他业务成本 200
贷：投资性房地产累计折旧 200

2018年12月31日

借：其他业务成本 200
贷：投资性房地产累计折旧 200

新政策账务处理：①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项

2016年12月

借：投资性房地产—成本 5000
贷：银行存款 5000

2017年12月31日

借：投资性房地产—公允价值变动 1000
贷：公允价值变动损益 1000

2018年12月31日

借：投资性房地产—公允价值变动 2000
贷：公允价值变动损益 2000

调整账务处理：②计算两种会计政策下的差异（税前差异）



老会计-用心传递温度

调整账务处理：		调整账务处理：	
借：投资性房地产—成本	5000	借：投资性房地产—成本	5000
投资性房地产—公允价值变动	3000	投资性房地产—公允价值变动	3000
投资性房地产累计折旧	400	投资性房地产累计折旧	400
贷：其他业务成本	400	贷：盈余公积	340
公允价值变动损益	3000	利润分配—未分配利润	3060
投资性房地产	5000	投资性房地产	5000

③计算差异的所得税影响金额

【提示】会计政策变更的追溯调整不会涉及以前年度应交所得税的调整，但追溯调整时若涉及暂时性差异，则需考虑递延所得税的调整，从而考虑前期所得税费用的调整。

账面价值=8000（万元）

计税基础=5000-5000/25×2=4600（万元）

应纳税暂时性差异=8000-4600=3400（万元）

递延所得税负债=3400×25%=850（万元）

调整账务处理：

借：所得税费用	850	借：盈余公积	85
贷：递延所得税负债	850	利润分配—未分配利润	765
		贷：递延所得税负债	850

④确定前期中每一期的税后差异

年份	按原会计政策 确认的成本	按新会计政策 确认的收益	税前差异	递延所得税影响	税后差异
2017年	5000/25=200	6000-5000=1000	1200	1200×25%=300	900
2018年	5000/25=200	8000-6000=2000	2200	2200×25%=550	1650
合计	400	3000	3400	850	2550

⑤计算会计政策变更的累积影响数

步骤二：相关的账务处理

【总结】合并成一笔分录

借：投资性房地产—成本	8 000
投资性房地产累计折旧（5 000/25×2）	400
贷：投资性房地产	5 000
递延所得税负债〔（8 000-5 000+400）×25%〕	850
利润分配—未分配利润（3 400×75%×90%）	2295
盈余公积	（3 400×75%×10%）255

【提示】留存收益不需要考虑由于会计政策变更使以前期间净利润的变化而需要分派的股利，也不包括已分配的利润或股利。

步骤三：调整报表相关项目

步骤四：报表附注说明



老会计-用心传递温度

资产负债表	利润表	所有者权益变动表	附注
调整期初数	调整上年数	调整“会计政策变更”当期“盈余公积”和“未分配利润”的“本年金额”和“上年金额”栏。	说明会计政策变更的性质、内容和原因；当期和各个可比期间财务报表中受影响的项目名称和调整金额；无法采用追溯调整法，说明该事实和原因，以及会计政策变更后的时点和具体应用情况

【提示】如果提供可比财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净利润各项目 and 财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，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。

【报表调整原则】影响到哪儿调整到哪儿。

【例题·单选题】会计政策变更时，会计处理方法的选择应遵循的原则是（ ）。

- A. 必须采用追溯调整法
- B. 必须采用未来适用法
- C. 在追溯调整法和未来适用法中任选其一
- D. 会计政策变更累积影响数可以合理确定时应采用追溯调整法，不能合理确定时采用未来适用法

【答案】D

【解析】发生会计政策变更时，会计政策变更累积影响数可以合理确定时应采用追溯调整法，不能合理确定时采用未来适用法。



第二节 会计估计及其变更

一、会计估计变更的概念

(一) 会计估计的概念

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。其特点如下：

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

通常情况下，下列各项属于会计估计项目：

- (1) 存货可变现净值的确定。
- (2) 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。
- (3) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。
- (4) 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。
- (5) 建造合同或劳务合同合同履约进度的确定。
- (6) 公允价值的确定。
- (7) 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

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。

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。
2. 取得了新的信息，积累了更多的经验。

二、会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理，即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。

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（比如计提坏账准备）。
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。

【提示】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。

3. 某项变更难以区分为会计政策变更和会计估计变更的，应作为会计估计变更处理。

【例 22-2】乙公司于 2017 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。2021 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：



老会计-用心传递温度

(1) 不调整以前各期折旧, 也不计算累计影响数。

(2) 变更日以后改按新的估计计提折旧。

2021 年年初固定资产账面价值=84 000- (84000-4000) /8×4=44000 (元)

从 2021 年起每年计提的折旧费用= [(44000-2000) ÷2]= 21 000 元

借: 管理费用	21 000
贷: 累计折旧	21 000

附注披露: 变更的原因、情况; 此会计估计变更将减少本年度净利润 8250 元 [(21 000-10 000) × (1-25%)]。

【例·判断题】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。()

【答案】×

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

第三节 前期差错更正

前期差错 VS 当期差错

当期差错	本期发现本期的会计差错: 直接调整本期相关项目 (参见初级会计实务)	
前期差错 本期发现以 前年度差错	资产负债表日至财务报告批准报出日 之间发生的属于资产负债表期间或以 前期间存在的财务报表舞弊或差错	按资产负债表日后事项处理 (参见第二十一章)
	在报表批准报出之后至发现的差错(本 章讲解)	不重要: 视同当期差错进行处理 重要: 追溯重述
【提示】以前期间会计政策、会计估计存在错误的, 按前期差错处理。		

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

前期差错通常包括以下三个方面:

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
4. 存货、固定资产盘盈等

二、前期差错的会计处理

(一) 对于不重要的前期差错——未来适用法

企业无需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。

【例题】(不重要前期差错) A 公司在 2021 年 12 月 31 日发现, 一台价值 8000 元 (对 A 公



老会计-用心传递温度

司来说不重要)应计入固定资产,并于2020年1月1日开始计提折旧的管理用设备,在2020年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法,该资产估计使用年限为4年,假设不考虑净残值因素。

金额不大,视同当期差错

借: 固定资产 8000
 贷: 管理费用 8000

借: 管理费用 $8000/4 \times 2 = 4000$
 贷: 累计折旧 4000

(二) 重要的前期差错——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调整的方法。

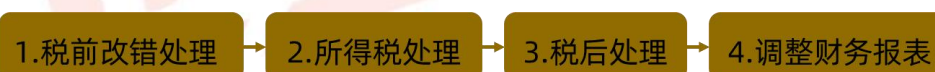


税前改错处理思路

1. 做正确分录
2. 正确分录VS错误分录
- 【诀窍】 相同的不考虑, 正确的保留, 错误的反过来
3. 损益类账户: 通过“以前年度损益调整”核算

(二) 重要的前期差错——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调整的方法。



1. 调整当期所得税

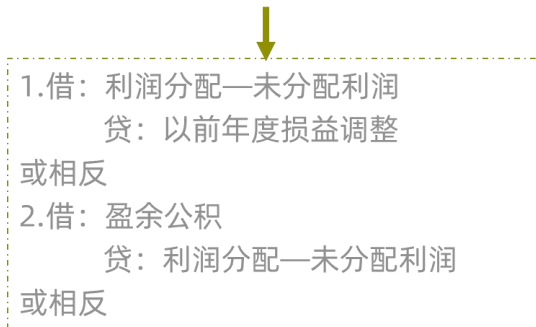
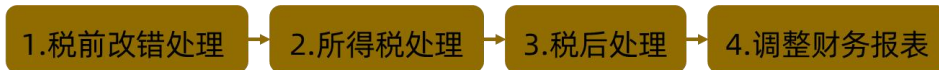
借: 应交税费—应交所得税
 贷: 以前年度损益调整
 或相反

2. 调整递延所得税 (按题目要求做)

借: 递延所得税资产 (或递延所得税负债)
 贷: 以前年度损益调整
 或相反

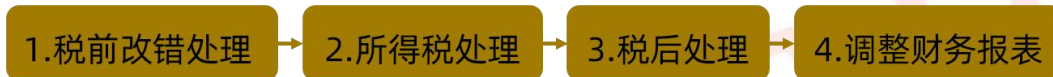
(二) 重要的前期差错——追溯重述法

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调整的方法。



(二) 重要的前期差错——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调整的方法。



↓

资产负债表	利润表	所有者权益变动表
调整发现当年报表相关项目的期初数	调整发现当年报表相关项目的上年数	调整“前期差错”当期“盈余公积”和“未分配利润”的“本金额”和“上年金额”栏

【提示】在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，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重要的前期差错，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。

【对比】追溯重述法 VS 追溯调整法

对比	适用范围	区别
追溯重述法	适用于发现前期重大会计差错的更正	涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算，然后将该科目余额转入“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目
追溯调整法	适用于会计政策变更	涉及损益的，直接通过“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目核算，不通过“以前年度损益调整”科目核算

【例 22-3】2021 年 12 月 31 日，甲公司发现 2020 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 30 万元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 2020 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。



错误分录	正确分录	调整分录
漏做账	借：管理费用30 贷：累计折旧 30	借：以前年度损益调整—管理费用 30 贷：累计折旧 30 借：应交税费—应交所得税 7.5 贷：以前年度损益调整—所得税费用7.5 借：利润分配—未分配利润 22.5 贷：以前年度损益调整 22.5 借：盈余公积—法定盈余公积 2.25 —任意盈余公积 1.125 贷：利润分配—未分配利润 3.375

【例·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

【答案】BCD

【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。



请关注公众号、听更多免费直播