



第二十二章 会计政策、 会计估计变更和差错更正



考情分析

本章属于综合性框架章节，通常需要结合其他章节的业务背景讲述会计政策变更的处理方法、会计估计的变更方法和差错更正的处理及计算，2025年本章没有实质性变动，预计分值4-8分。



第一节 会计政策及其变更

一、会计政策

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。

会计政策包括的会计原则、基础和处理方法，是指导企业进行会计确认和计量的具体要求。

12月
客观方向



第一节 会计政策及其变更

需要披露的会计政策有以下几项：

- (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，发出方法是先进先出还是其他。
- (3) 固定资产的初始计量，初始成本是购买价款还是现值为基础。
- (4) 无形资产的确认，研发支出资本化或费用化。
- (5) 投资性房地产的后续计量，成本模式还是公允模式。
- (6) 长期股权投资的核算，权益法或成本法

宏观

方式

方法

Type



第一节 会计政策及其变更

(7) 非货币性资产交换的计量，以公允价值为基础还是账面价值为基础。

(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，采用资本化还是采用费用化。

(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。





第一节 会计政策及其变更

二、会计政策变更

有 → 有

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。

控制 - 权益法
成本法

1、符合下列条件之一，企业可以变更会计政策

(1) 法律、行政法规或国家统一的会计制度要求变更

(2) 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信

息。

成本法 权益法

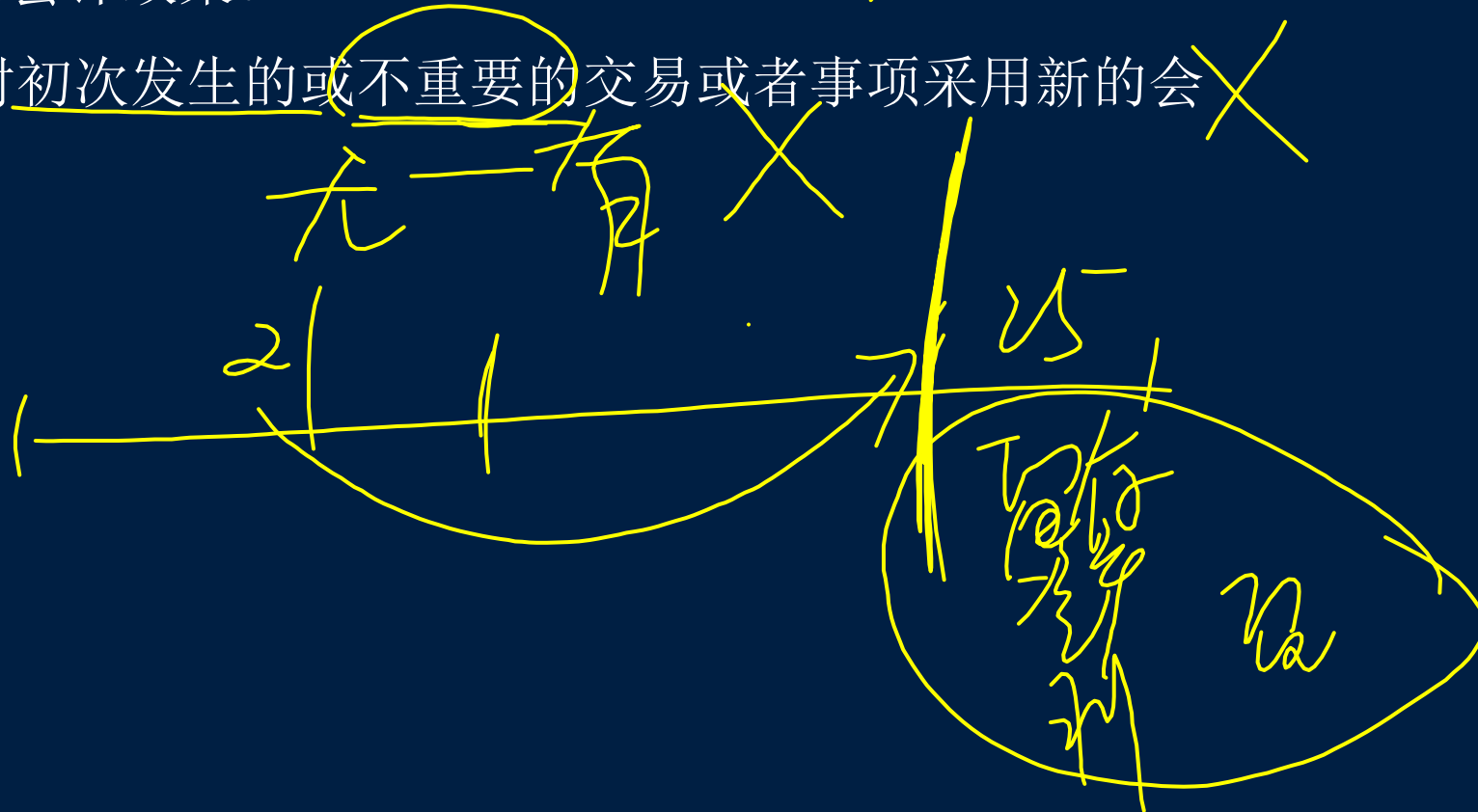


第一节 会计政策及其变更

2、不属于会计政策变更的情形

(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。

(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。





第一节 会计政策及其变更

三、会计政策变更的会计处理

1、会计政策变更的会计处理原则

(1) 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下：

①国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。

②国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。



第一节 会计政策及其变更

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行会计处理。

(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。

(4) 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。



第一节 会计政策及其变更

2、追溯调整法

计算会计政策变更的累积影响数。

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。



第一节 会计政策及其变更

【例-计算分析题】A公司2023年12月外购一栋写字楼，支付价款5 000万元，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。2025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。

$$(5000 - 0) / 25 = 200$$



第一节 会计政策及其变更

2024年12月31日，该写字楼的公允价值为6 000万元。假设A公司按净利润的10%计提盈余公积。所得税税率为25%，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。



第一节 会计政策及其变更

解析：（1）计算会计政策变更的累积影响数

年份	按原会计政策 确认的损益	按新会计政策 确认的损益	税前 差异	所得税影响	税后 差异
2024年	$5\ 000/25=200$	$6\ 000-5\ 000=1\ 000$	$1\ 000+200=1\ 200$	$1200 \times 25\% = 300$	900
总计	200	1 000	1 200	300	900

-200
4800

+1000
6000

1200 - 300 = 900

账簿 6000 ✓
计税 4800

所得税 1200
↓
递延所得税 300



第一节 会计政策及其变更

(2) 会计分录

借：投资性房地产 + 1 000

投资性房地产累计折旧 - 200

贷：递延所得税负债

300

利润分配——未分配利润 900

借：利润分配——未分配利润 + 90

贷：盈余公积 (900 × 10%) 90



第一节 会计政策及其变更

注：

账面价值 = 6 000 万元 = 公允价值

计税基础 = $5\ 000 - 5\ 000 / 25 = 4\ 800$ (万元)

应纳税暂时性差异 = $6\ 000 - 4\ 800 = 1\ 200$ (万元)

递延所得税负债 = $1\ 200 \times 25\% = 300$ (万元)



第一节 会计政策及其变更

3、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。





第二节 会计估计及其变更

一、会计估计变更

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。

通常情况下，下列各项属于会计估计项目：

数字

(1) 存货可变现净值的确定；

(2) 固定资产的预计使用寿命、净残值和折旧方法的确定；

(3) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、净残值、摊销方法的确定；



第二节 会计估计及其变更

- (4) 可收回金额的确定；
- (5) 确认收入时履约进度的确定；
- (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。



第二节 会计估计及其变更

会计估计变更应采用未来适用法处理。

- 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。
- 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。



第二节 会计估计及其变更

【例-多选题】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% ✓

答案：ACD

解析：选项B，是会计政策变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

一、会计政策变更与会计估计变更的划分基础

1. 以会计确认是否发生变更作为判断基础。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。会计确认、计量的变更一般会引起列报项目的变更。

宏观
大问题

微观
具体数字



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

2. 以计量基础是否发生变更作为判断基础。基本准则规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等5项会计计量属性，是会计处理的计量基础。

一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

3. 以列报项目是否发生变更作为判断基础。。一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

4. 根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

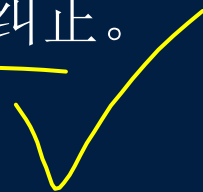
↓ 会计估计



第四节 前期差错及其更正

前期差错通常包括会计记录错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

企业发现前期差错时，应当根据差错的性质及时纠正。





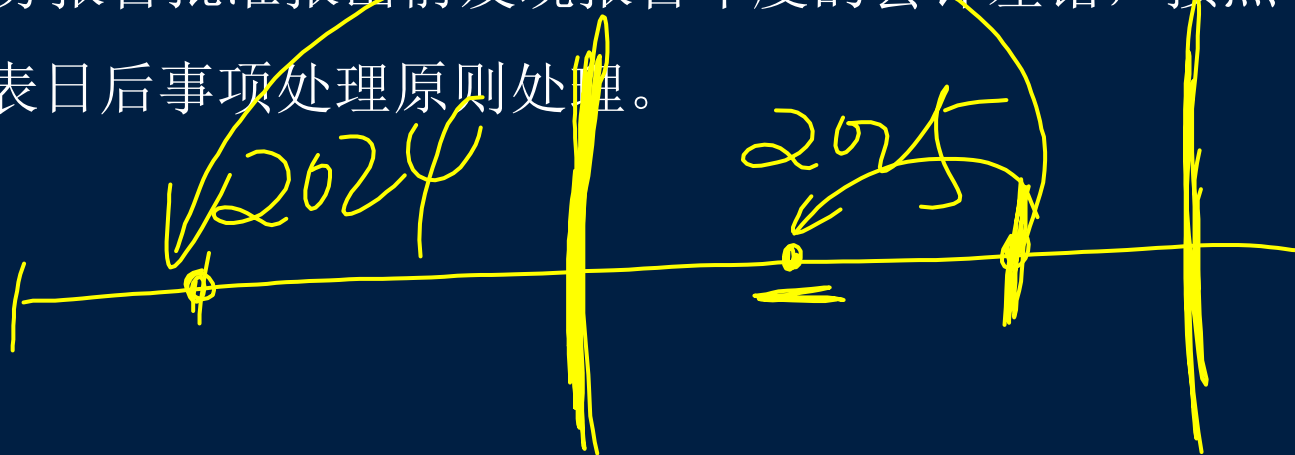
第四节 前期差错及其更正

具体会计处理方法

1、当年发现当年的差错，直接调整相应科目。 ✓

2、当年发现前期的差错，对非损益类项目，直接调整相应科目；对损益类项目，调整“以前年度损益调整” → *Other*

3、财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错，按照资产负债表日后事项处理原则处理。





第四节 前期差错及其更正

【例-综合题】A公司为增值税一般纳税人企业，适用的增值税税率为13%，2023年12月31日或2024年12月31日前对A公司2023年财务报表进行内部审计时，关注到以下交易或事项的会计处理（不考虑所得税及盈余公积的调整）。

要求：逐项判断A公司的会计处理是否正确，并说明理由；
如果A公司的会计处理不正确，编制2023年12月31日本年发现本年差错的会计更正分录；编制2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年会计差错更正的分录（假定2024年已经按正确的方法进行会计处理）。



第四节 前期差错及其更正

(1) 经董事会批准，自2023年1月1日起，A公司将管理用设备的折旧年限由10年变更为5年。该设备于2021年12月投入使用，原价为600万元，预计使用年限为10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，至2022年12月31日未计提减值准备。

$$旧 \quad (600 - 0) / 10 = \underline{60}$$

$$新 \quad (540 - 0) / 4 = \underline{135}$$

~~2022年1月~~

2022年
2022年



第四节 前期差错及其更正

A公司2023年对该设备仍按10年计提折旧，其会计分录如下：

借：管理费用 60 (600/10) 135
贷：累计折旧 60

资料（1）处理不正确。理由：折旧年限的变更属于会计估计变更，应采用未来适用法进行会计处理。更正分录是：

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：管理费用 75 贷：累计折旧 [(600 - 600/10) / 4 - 60] 75	借：以前年度损益调整 调整管理费用 75 贷：累计折旧 75



第四节 前期差错及其更正

(2) 2023年4月25日, A公司与B公司签订资产置换协议, 约定A公司换出2017年年初购买的机器设备, 换入B公司持有的对Y公司的长期股权投资。4月30日完成股权登记手续。换入股权后, A公司持有Y公司20%的股权, 对Y公司的财务和经营政策具有重大影响。当日, Y公司可辨认净资产的公允价值为10000万元。

$$\begin{aligned} \text{资产} &= \text{长投} \\ 260 + 2000 &= 2260 \end{aligned}$$

正确
借: 长投 2260
贷: ~~固资 1800~~
贷: ~~累计折旧 260~~



第四节 前期差错及其更正

A公司换出机器设备的账面价值为1 800万元，公允价值为2 000万元，B公司对Y公司20%股权投资的公允价值为2 260万元，该交换具有商业实质。甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：长期股权投资

2 060

~~贷：固定资产清理~~

1 800

应交税费——应交增值税（销项税额）

260

未进行其他会计处理。

记
借 长期股权投资 2000
借 应交税费 260

→ 2260



第四节 前期差错及其更正

资料（2） 处理不正确。理由：公允价值计量下的非货币性资产交换，换入资产的入账成本以换出资产的公允价值为基础确定，所以换入长期股权投资入账成本 $=2\ 000+2\ 000\times 13\%=2\ 260$ （万元）。更正分录是：

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：长期股权投资 200 贷：资产处置损益 200 (2 000-1 800)	借：长期股权投资 200 贷： <u>以前年度损益调整</u> 200



第四节 前期差错及其更正

(3) A公司于2023年3月28日向C公司销售产品，价款400万元，成本为300万元，商品已经发出，符合收入确认条件，货款未收到。A公司在2023年3月确认了该笔销售收入400万元，并结转相关成本300万元。2023年12月，因自然灾害造成生产设施重大毁损，C公司遂通知A公司，其无法按期支付所购商品款项（包括增值税金额）。A公司在编制2023年度财务报表时，经向C公司核实，预计C公司所欠款项在2025年才可能收回，2023年12月31日应确认预期信用减值损失10万元。

正确

借 信用减值损失	10
贷 坏账准备	10



第四节 前期差错及其更正

A公司的会计处理：

借：主营业务收入

400

应交税费——应交增值税（销项税额） 52

贷：应收账款

452

借：库存商品

300

贷：主营业务成本

300

未作其他会计处理。

冲



第四节 前期差错及其更正

资料（3）处理不正确。理由：并未发生销售退货，应确认预期信用减值损失10万元，计提坏账准备，而不是冲减对应的收入和成本。更正分录是：

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：应收账款 452 贷：主营业务收入 400 应交税费——应交增值税（销项税额） 52	借：应收账款 452 贷：以前年度损益调整 400 应交税费——应交增值税 52
借：主营业务成本 300 贷：库存商品 300	借：以前年度损益调整 300 贷：库存商品 300
借：信用减值损失 10	



第四节 前期差错及其更正

(4) 2023年12月31日，A公司于2023年12月31日收到法院通知，被告知D公司状告A公司侵犯专利技术，要求A公司赔偿300万元。A公司根据法律诉讼的进展情况以及专业人士的意见，认为对原告进行赔偿的可能性在80%以上，最有可能发生的赔偿金额为280至320万元之间的某个金额，且该区间内每个金额发生的可能性大致相同，同时承担诉讼费用1万元。至2024年11月1日法院尚未判决。A公司的会计处理：

借：营业外支出

贷：预计负债

- 321

- 20

321

补充修1

正确。
借：营业外支出 300
贷：预计负债 300



第四节 前期差错及其更正

资料（4）处理不正确。理由：所需赔偿金额存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。

更正分录是：

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：管理费用 1 ✓ 预计负债 20 (321-301) 贷：营业外支出 21 ✓ 20	借：预计负债 20 贷：以前年度损益调整 20 ✓



第四节 前期差错及其更正

(5) 2023年A公司推出一项鼓励员工提前离职的计划。董事会于12月20日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前离职，A公司将每人一次性支付补偿款10万元。根据计划公布后与员工达成的协议，其中80人会申请离职。截至2023年12月31日，该计划仍在进行当中。A公司进行了以下会计处理：

借：营业外支出

贷：预计负债

800

800

Handwritten notes in yellow ink: "800 800" and "100000" (100,000) with a large checkmark, indicating the calculation of 80 employees multiplied by 100,000 yuan per employee.



第四节 前期差错及其更正

资料（5）处理不正确。理由：该项计划属于会计准则规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，相关估计应支付的金额全部计入当期管理费用。更正分录是：

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：预计负债 800 贷：营业外支出 800 借：管理费用 800 贷：应付职工薪酬 800	借：预计负债 800 贷：以前年度损益调整 800 借：以前年度损益调整 800 贷：应付职工薪酬 800



第四节 前期差错及其更正

(6) A公司一项出租的办公楼采用成本模式进行后续计量。原值为45 000万元，已计提折旧9 000万元，以前年度未计提减值准备，由于出现减值迹象，2023年12月31日，A公司对办公楼进行减值测试，预计该办公楼的未来现金流量现值为30 000万元，公允价值减去处置费用后的净额为32 500万元。甲公司的会计处理如下：

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

$$\begin{aligned} \text{损失} &= 45000 - 9000 \\ &= 36000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{max } 32500 \\ \rightarrow 30000 \\ \rightarrow 2500 \end{aligned}$$

$$= 3500$$



第四节 前期差错及其更正

资料（6）处理不正确。理由：投资性房地产的减值金额是账面价值与可收回金额进行比较确定的，可收回金额以预计未来现金流量的现值与公允价值减去处置费用后的净额孰高计量，办公楼的可收回金额是32 500万元，应计提减值损失＝（45 000

－9 000）－32 500＝3 500（万元），多计提6 000－3 500＝

2025年2月31日，本年发现并更正分录为：	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：投资性房地产减值准备 2 500 贷：资产减值损失 2 500	借：投资性房地产减值准备 2 500 贷：以前年度损益调整 2 500



第四节 前期差错及其更正

(7) 8月26日，A公司与其全体股东协商，由各股东按照持股比例同比例增资的方式解决生产线建设资金需求。8月30日，股东共新增投入A公司资金3 200万元，A公司将该部分资金存入银行存款账户。9月1日，生产线工程开工建设，并于当日支付建造承包商工程款1 400万元。A公司将尚未动用增资款项投资货币市场，取得利息收入30万元。



第四节 前期差错及其更正

A公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 3 200
 贷：资本公积 3 200

借：在建工程 1 400
 贷：银行存款 1 400

~~借：银行存款 30~~
 贷：在建工程 30

~~借：银行存款 30~~
~~贷：在建工程 30~~
更正
30 ✓



第四节 前期差错及其更正

资料（7）处理不正确。理由：A公司用于生产线建设资金为股东投资，属于自有资金，不属于专门借款或一般借款，其没有利息费用，同时，也不能将其投资收益用于冲减所建资产的成本。

2023年12月31日，本年发现本年差错	2024年12月31日前（不属于资产负债表日后事项）发现2023年重大差错
借：在建工程 30 贷：财务费用 30	借：在建工程 30 贷：以前年度损益调整 30

谢谢 观看

THANK YOU