

# 第二章会计政策与会计估计变更和差错更正各节复习资料整理总结

## 主要内容

### 第一节 会计政策及其变更

### 第二节 会计估计及其变更

### 第三节 前期差错及其更正

## 第一节 会计政策及其变更

### 一、会计政策概述

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。

原则，是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计要素确认过程中所采用的具体会计原则。

基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

会计处理方法，是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

企业会计政策具有如下特点：

第一，会计政策的选择性

第二，会计政策的强制性（应在会计准则规定的范围内选择） 第三，会计政策的层次性

企业应当披露采用的重要的会计政策，不具有重要性的会计政策可以不予以披露。企业应当披露的会计政策主要包括：

1. 发出存货成本的计量，是指企业确定发出存货成本所采用的会计处理。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。

2. 长期股权投资的后续计量，是指企业取得长期股权投资后的会计处理。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。

3. 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计量方法。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是采用公允价值模式。

4. 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。

5. 生物资产的初始计量，是指对取得的生物资产初始成本的计量。例如，企业为取得生物资产而产生的借款费用，是予以资本化，还是计入当期损益。

6. 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。

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。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。

8. 借款费用的处理，是指借款费用的会计处理方法，即是采用资本化，还是采用费用化。

9. 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。

**【例题·多选题】**甲公司专门从事大型设备制造与销售，设立后即召开董事会会议，确定有关会计政策和会计估计事项。下列各项关于甲公司董事会确定的事项中，属于会计政策的有（ ）。

- A. 对合营企业投资采用权益法核算
- B. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量
- C. 按照生产设备预计生产能力确定固定资产的使用寿命
- D. 内部研发项目开发阶段的支出符合资本化条件确认为无形资产

**【答案】** ABD

**【解析】** 确定固定资产的使用寿命，属于会计估计，选项C 不正确。

## 二、会计政策变更的概述

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。

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更； 第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。 以下两种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。如：低值易耗品由分次摊销法变更为一次摊销法

**【例题·单选题】**2022年1月1日，甲公司发生的事项如下：（1）因业务模式改变，将某项债券投资由以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资

产；（2）因不再出租，将某块土地由以公允价值进行后续计量的投资性房地产转换为以成本计量的无形资产；（3）执行新的收入准则，收入确认时点的判断标准由以风险报酬转移变更为以控制权转移；（4）因增资甲公司对乙公司股权投资的后续计量由以公允价值计量且其变动计入当期损益改为按权益法核算。下列各项中，甲公司应当作为会计政策变更进行会计处理的是（ ）。

A.收入确认时点的判断标准由以风险报酬转移变更为以控制权转移

B.对乙公司股权投资的后续计量由以公允价值计量且其变动计入当期损益改为按权益法核算

C.债券投资由以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

D.以公允价值进行后续计量的投资性房地产转换为以成本计量的无形资产

**【答案】A**

**【解析】**选项B，若因达到重大影响改为权益法核算，则不属于相同交易或事项，若未达到重大影响改为权益法核算，则不符合准则规定，因此选项B不属于会计政策变更；选项C和D为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，均不属于会计政策变更。

### 三、会计政策变更的会计处理

发生会计政策变更时，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

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，编制相关项目的调整分录；

**【提示】**会计政策变更涉及损益调整的事项通“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，调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额； 第四步，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。即变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目“盈余公积”和“未分配利润”项目的调整，如下表所示：

所有者权益变动表（简表）

2022 年度

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。

需要注意的是，对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

【例题】甲公司 20×5 年、20×6 年分别以 4 500 000 元和 1 100 000 元的价格从股票市场购入 A、B 两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市价一直高于购入成本。公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量。公司从 20×7 年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资料比较完备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为 25%，公司按净利润的 10%提取法

定盈余公积，按净利润的 5%提取任意盈余公积。公司发行普通股 4 500 万股，未发行任何稀释性潜在普通股。两种方法计量的交易性金融资产账面价值如表 2-1 所示。

两种方法计量的交易性金融资产账面价值

表 2-1

单位：元

会计政策 股票	成本与市价孰低	20×5 年末公允价 值	20×6 年末公允 价值
A 股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B 股票	1 100 000	——	1 300 000

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

1. 计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数（表 2-2） 改变交易性金融资产计量方法后的积累影响数

表 2-2 改变交易性金融资产计量方法后的积累影响 单位：元

时 间	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
20×5 年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
20×6 年末	1 300 000	1 100 000	200 000	50 000	150 000
合 计	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

甲公司 20×7 年 12 月 31 日的比较财务报表列报前期最早期初为 20×6 年 1 月 1 日。

甲公司在 20×5 年年末按公允价值计量的账面价值为 5 100 000 元，按成本与市价孰

低计量的账面价值为 4500 000 元，两者的所得税影响为 150 000 元，两者差异的税后净影响额为 450 000 元，即为该公司追溯至 20×6 年期初由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。甲公司按照公允价值重新计量 20×6 年年末 B 股票账面价值，其结果为公允价值变动收益少计了 200 000 元，所得税费用少计了 50000 元，净利润少计了 150 000 元。

甲公司在 20×6 年年末按公允价值计量的账面价值为 6400 000 元，按成本与市价孰低计量的账面价值为 5 600 000 元，两者的所得税影响合计为 200 000 元，两者差异的税后净影响额为 600 000 元，其中，450 000 元是调整 20×6 年累积影响数，150 000 元是调整 20×6 年当期金额。

## 2. 编制有关项目的调整分录：

### (1) 对 20×5 年有关事项的调整分录：

#### ①调整会计政策变更累积影响数：

借：交易性金融资产——公允价值变动 600 000

贷：递延所得税负债 15 0000

利润分配——未分配利润 450 000

#### ②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积  $450000 \times 15\% = 67500$  (元)。

借：利润分配——未分配利润 67 500

贷：盈余公积 67 500

### (2) 对 20x6 年有关事项的调整分录：

#### ①调整交易性金融资产：

借：交易性金融资产——公允价值变动 200 000

贷：利润分配——未分配利润 150 000

递延所得税负债 50 000

#### ②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润的 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积

150 000×15%=22 500（元）。

借：利润分配—未分配利润                   22 500  
    贷：盈余公积                               22 500

### 3. 财务报表调整和重述（财务报表略）

甲公司在列报 20×7 年财务报表时，应调整 20×7 年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额。

#### ① 资产负债表项目的调整：

调增交易性融资产年初余额 800 000 元；调增递延所得税负债年初余额 20 0000 元；调增盈余公积年初余额 90000 元；调增未分配利润年初余额 510 000 元。

#### ② 利润表项目的调整：

调增公允价值变动收益上年金额 200 000 元；调增所得税费用上年金额 50 000 元；调增净利润上年金额 150 000 元；调增基本每股收益上年金额 0.0033 元。

注：调增基本每股收益上年金额=调增净利润/公司流通在外普通股股数  
=（150 000÷10 000/4 500=0.0033（元/股）。

#### ③ 所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额 67500 元，未分配利润上年金额 382500 元，所有者权益合计上年金额 450000 元。调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额 22500 元，未分配利润本年金额 127500 元，所有者权益合计本年金额 150000 元。

### 所有者权益变动表（简表）

20×7 年度

项目	本年金额			上年金额		
	盈余公 积	未分配 利润	所有者权 益 合计	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	22 500	127 500	150 000	67 500	382 500	450 000
前期差错更正						
二、本年年初 余额	90 000	510 000	600 000			
.....						

## （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。

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，也无需重新编制以前年度的财务报表。

【例题】乙公司原对发出存货采用后进先出法，由于采用新准则，按其规定，公司从20×7年1月1日起改用先进先出法。20×7年1月1日存货的价值为2 500 000元，公司当年购入存货的实际成本为18 000 000元，20×7年12月31日按先进先出法计算确定的存货价值为4 500 000元，当年销售额为25 000 000元，假设该年度其他费用为1 200 000元，所得税税率为25%。20×7年12月31日按后进先出法计算的存货价值为2 200 000元。

乙公司由于法律环境变化而改变会计政策，假定对其采用未来适用法进行处理，即对存货采用先进先出法从20×7年及以后才适用，不需要计算20×7年1月1日以前按先进先出法计算存货应有的余额以及对留存收益的影响金额。

计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数如表2-3所示：

表 2-3 当期净利润的影响数计算表

单位：元

项 目	先进先出法	后进先出法
-----	-------	-------



营业收入	25 000 000	25 000 000
减：营业成本	16 000 000	18 300 000
减：其他费用	1 200 000	1 200 000
利润总额	7 800 000	5 500 000
减：所得税	1 950 000	1 375 000
净利润	5 850 000	4 125 000
差 额	1 725 000	

公司由于会计政策变更使当期净利润增加了 1 725 000 元。

其中，采用先进先出法的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-4 500 000=16 000 000  
(元)；

采用后进先出法的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-2 200 000=18 300 000  
(元)。

### (三) 会计政策变更的会计处理方法的选择

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，企业应当分别以下情况进行处理：

(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

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。(自愿变更)

(1) 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期间期初开始应用变更后的会计政策；

(2) 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

## 第二节 会计估计及其变更

### 一、会计估计概述

会计估计，是指财务报表中具有计量不确定性的货币金额。其中的计量不确定性，是指当财务报表中的货币金额不能直接观察取得而必须进行估计时，所产生的不确定性。由于会计估计不能直接观察取得，进行会计估计时，涉及以最近可利用的信息为基础所做的判断和假设，并可能会使用某些计量技术。

会计估计的特征：

第一，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。

第二，进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础。

第三，进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。

通常情况下，下列属于会计估计：

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. 生产性生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法。

5. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

6. 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。

7. 合同履约进度的确定。

8. 权益工具公允价值的确定。

9. 债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定。债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定。

预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

11. 金融资产公允价值的确定。

12. 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。

13. 探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法；与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法。

14. 非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定。

15. 其他重要会计估计。

**【例题·单选题】** 甲公司为某集团母公司，其与控股子公司（乙公司）会计处理存在差异的下列事项中，在编制合并财务报表时，应当作为会计政策予以统一的是（ ）。

A. 甲公司产品保修费用的计提比例为售价的 3%，乙公司为售价的 1%

B. 甲公司对机器设备的折旧年限按不少于 10 年确定，乙公司为不少于 15 年

C. 甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量，乙公司采用公允价值模式

D. 甲公司对 1 年以内应收款项计提坏账准备的比例为期末余额的 5%，乙公司为期末余额的

10%

**【答案】** C

**【解析】** 选项 A、B 和 D，属于会计估计；选项 C，属于会计政策。

## 二、会计估计变更的概述

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。例如，固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法。

会计估计变更的情形（2 种情形）：

（一）赖以进行估计的基础发生了变化。

企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 10 年，相应调减摊销年限。

（二）取得了新的信息、积累了更多的经验。

**【特别提示】**

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/506055204001010230>