

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正

本章考情分析

本章可以考查各种题型，尤其是计算分析题与综合题可与其他多章知识相结合进行考查。

主要考点：

会计政策变更和会计估计变更的判断；会计政策变更的核算；会计差错更正的核算。

第一节 会计政策及其变更

一、会计政策的概念

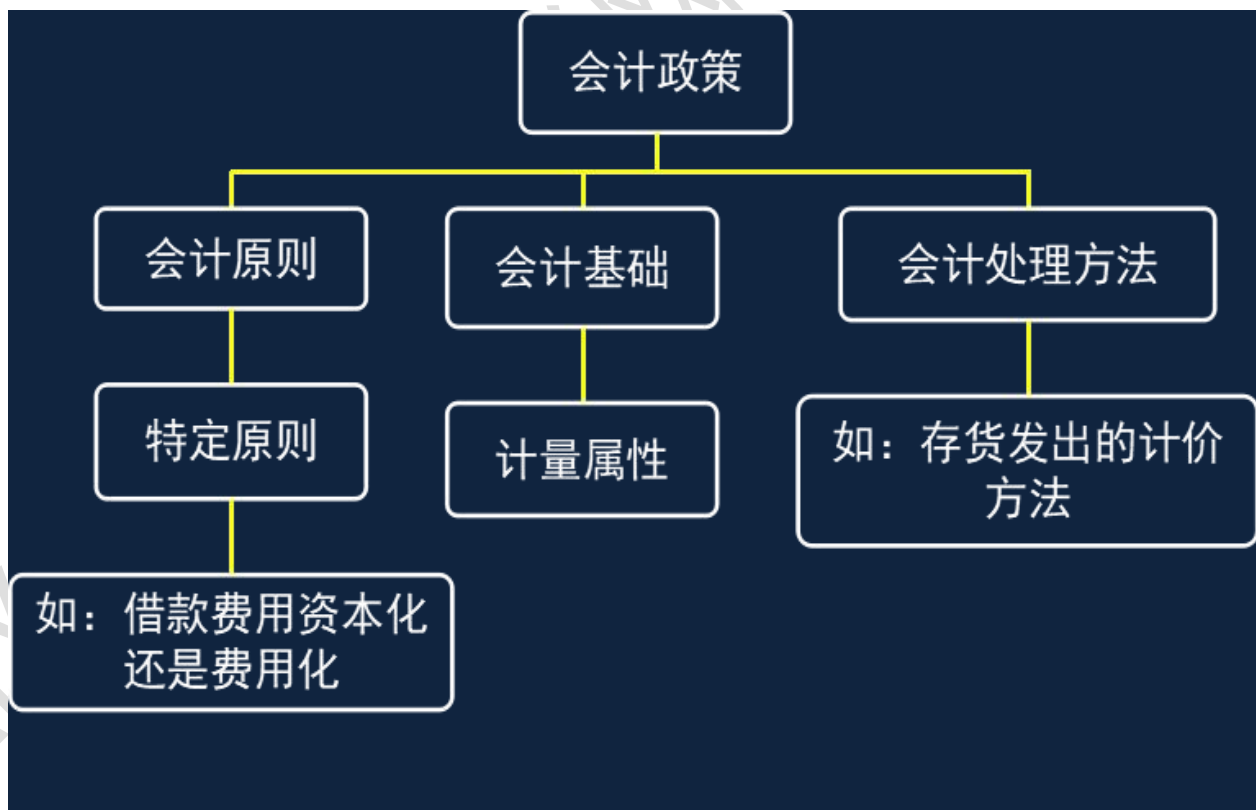
会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

【多选题】会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的()。

- A. 概念
- B. 原则
- C. 基础
- D. 会计处理方法

答案：BCD

第一节 会计政策及其变更



第一节 会计政策及其变更

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。

第一节 会计政策及其变更

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。

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. 收入的确认,是指收入确认所采用的会计方法。

第一节 会计政策及其变更

9. 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。

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。

第一节 会计政策及其变更

【多选题】下列属于会计政策的是()。

- A. 收入的确认方法
- B. 固定资产折旧的计算方法
- C. 存货发出的计价方法
- D. 长期股权投资的核算

答案: ACD

第一节 会计政策及其变更

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者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

(二) 会计政策变更的条件

- 1. 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更
- 2. 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息:经股东大会或董事会等类似机构批准。滥用会计政策,按照前期差错更正的方法进行处理。

第一节 会计政策及其变更

(三) 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。

【多选题】下列不属于会计政策变更的是()。

- A. 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
- B. 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息
- C. 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更

D. 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

答案：BC

第一节 会计政策及其变更

三、会计政策变更的会计处理

1. 企业依据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等的要求变更会计政策的，应当按照国家相关规定执行。

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更影响数不切实可行的除外。

第一节 会计政策及其变更

追溯调整法的运用通常由以下几个步骤构成：

(1) 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。

会计政策变更的累积影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出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

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新的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；

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。

(2) 相关的账务处理。

(3) 调整财务报表相关项目。

(4) 财务报表附注说明。

第一节 会计政策及其变更

【多选题】追溯调整法的运用通常由以下几个步骤构成()。

A. 计算会计政策变更的累积影响数

B. 相关的账务处理

C. 调整财务报表相关项目

D. 财务报表附注说明

答案：ABCD

第一节 会计政策及其变更

【例 17-1】 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 2x11 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。2x12 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，采用平均年限法计提折旧。

2x18 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。

第一节 会计政策及其变更

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数(见下表)

2x18年1月1日,该开采平台计入资产成本弃置费用的现值

$$= 10\,000\,000 \times (P/S, 10\%, 10) = 10\,000\,000 \times 0.3855$$

$$= 3\,855\,000(\text{元});$$

$$\text{每年应计提折旧} = 3\,855\,000 \div 10 = 385\,500(\text{元})$$

第一节 会计政策及其变更

年 份	计息金额	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 -(①+②)	税后差异
2x13	3 855 000	385 500	385 500	-771 000	- 771 000
2x14	4 240 500	424 050	385 500	-809 550	-809 550
2x15	4 664 550	466 455	385 500	-851 955	-851 955
2x16	5 131 005	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
2x17	5 644 105.50	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

第一节 会计政策及其变更

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,即为该公司确认该开采平台弃置费用后的累积影响数。

(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

第一节 会计政策及其变更

③ 调整利润分配

借: 盈余公积——法定盈余公积(4 281 016.05×10%)

428 101.61

贷: 利润分配——未分配利润 428 101.61

(3) 报表调整

甲公司在编制2x18年度的财务报表时,应调整如下

①资产负债表的年初数:

固定资产: 60 000 000→61 927 500

预计负债: 0→6 208 516.05

盈余公积: 1 700 000→1 271 898.39

未分配利润: 4 000 000→147 085.56

②利润表: 2x17年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。

2x18 年利润表中营业成本 13 000 000→13 385 500

第一节 会计政策及其变更

财务费用：260 000→824 410.55

营业利润：3 900 000→2 950 089.45

净利润：4 060 000→3 110 089.45

③股东权益变动表的上年数也应作相应调整。

盈余公积：上年末余额 1 700 000—会计政策变更数

428 101.61=本年年初余额 1 271 898.39

未分配利润：上年末余额 4 000 000—会计政策变更

3 852 914.44=本年年初余额 147 085.56

第一节 会计政策及其变更

3. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

(2) 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，也无须重编以前年度的财务报表。

第一节 会计政策及其变更

【判断题】会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用未来适用法处理。

答案：错

解析：会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理。

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

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。

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) 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。

第二节 会计估计及其变更

- (5) 合同履约进度的确定。
- (7) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。
- (8) 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。

【多选题】下列属于会计估计的是()。

- A. 存货可变现净值的确定
- B. 预计负债初始计量的最佳估计数的确定
- C. 非货币性资产交换的计量
- D. 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法

答案：ABD

第二节 会计估计及其变更

(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。

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。

第二节 会计估计及其变更

【判断题】进行会计估计会削弱会计核算的可靠性。

答案：错

【例 17-2】乙公司于 20x7 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。2x11 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%。

第二节 会计估计及其变更

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，也不计算累计影响数。

(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 2x11 年起每年计提的折旧费用为 21 000 元 $[(44\,000 - 2\,000) \div 2]$ 。2x11 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。

第二节 会计估计及其变更

借：管理费用 21 000

贷：累计折旧 21 000

(3) 财务报表附注说明。

略

3. 企业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。

第二节 会计估计及其变更

【单选题】下列关于会计估计及其变更的表述中，正确的是（ ）。

A. 会计估计应以最近可利用的信息或资料为基础

B. 对结果不确定的交易或事项进行会计估计会削弱会计信息的可靠性

C. 会计估计变更应根据不同情况采用追溯重述或追溯调整法进行处理

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

答案：A

解析：选项 B，会计估计变更不会削弱会计信息的可靠性；选项 C，会计估计变更应采用未来适用法；选项 D，应该作为会计估计变更处理。

第三节 前期差错更正

一、前期差错的概念

二、前期差错更正的会计处理

企业发现前期差错时，应当根据差错的性质及时更正。

(一)对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。不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，影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目。

(二)企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。

如果确定前期差错累积影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期音形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一并调整，也可用未来适用法。

重要的前期差错调整结束后，还应调整发现年度财务报表的年初数和上年数。

第三节 前期差错更正

【判断题】企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

答案：对

【例 17-3】 2x16 年 12 月 31 日，甲公司发现 2x15 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 20x8 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。

第三节 前期差错更正

(1) 分析前期差错的影响数

2x15 年少计折旧费用 300 000 元；多计所得税费用 75 000 元(300 000×25%)；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 元(225 000×10%)和 11 250 元(225 000×5%)。

(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 75 000
贷：以前年度损益调整——所得税费用 75 000

第三节 前期差错更正

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

第三节 前期差错更正

(3) 财务报表的调整和重述

甲公司列报 2x16 年财务报表时，应调整 2x15 年财务报表的相关项目。

① 资产负债表：

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

调增管理费用 300 000 元，调减所得税费用 75 00 元，调减净利润 225 000 元。

第三节 前期差错更正

③所有者权益变动表

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附注