



第三节

会计政策变更与会计估计变更的划分



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

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更，还是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。

会计六要素的确认标准是会计处理的首要环节。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。

例如，某企业在前期将某项内部研发项目开发阶段的支出计入当期损益，而当期按照无形资产准则的规定，该项支出符合无形资产的确认条件，应当确认为无形资产。该事项的会计确认发生变更，即前期将开发费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产。该事项中会计确认发生了变化，所以该变更属于会计政策变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

2. 以计量基础是否发生变更作为判断基础。

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。

例如，某企业在前期对购入的价款超过正常信用条件延期支付的固定资产初始计量采用历史成本，固定资产准则的规定，该类固定资产的初始成本应以购买价款的现值为基础确定。该事项的计量基础发生了变化，所以该变更属于会计政策变更。



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。

例如，某商业企业在前期将商品采购费用列入营业费用，当期根据存货准则的规定，将采购费用列入成本。因为列报项目发生了变化，所以该变更是会计政策变更。当然，这里也涉及会计确认、计量的变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

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。

例如，某企业需要对某项资产采用公允价值进行计量，而公允价值的确定应当采用的估值技术，包括市场法、收益法和成本法。因为企业所确定的公允价值是与该项资产有关的金额，所以为确定公允价值所采用的处理方法是会计估计，不是会计政策。相应地，当企业面对的市场情况发生变化时，其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更，不是会计政策变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

二、划分会计政策变更和会计估计变更的方法

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更：分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更，当至少涉及其中一项划分基础变更的，该事项是会计政策变更；不涉及这些划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。

例如，某企业在前期将自行购建的固定资产相关的一般借款费用计入当期损益，当期根据会计准则的规定，将符合条件的有关借款费用予以资本化，企业因此将对该事项进行变更。该事项的计量基础未发生变更，即都是以历史成本作为计量基础；该事项的会计确认发生变更，即前期将借款费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产；同时，会计确认的变更导致该事项在资产负债表和利润表相关项目的列报也发生变更。该事项涉及会计确认和列报的变更，所以属于会计政策变更。



第三节 会计政策变更与会计估计变更的划分

又如，企业原采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，根据固定资产使用的实际情况，企业决定改用直线法计提固定资产折旧。该事项前后采用的两种计提折旧方法都是以历史成本作为计量基础，对该事项的会计确认和列报项目也未发生变更，只是固定资产折旧、固定资产净值等相关金额发生了变化。因此，该事项属于会计估计变更。



本节小结

会计政策变更与会计估计变更的划分

会计政策变更与会计估计变更的划分基础

划分会计政策变更和会计估计变更的方法

谢谢 观看
THANK YOU



第四节

前期差错及其更正



第四节 前期差错及其更正

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 (参见第二十三章)
	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。		



第四节 前期差错及其更正

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。

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



第四节 前期差错及其更正

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2023年12月31日发现，一台价值8000元（对A公司来说不重要）应计入固定资产，并于2022年1月1日开始计提折旧的管理用设备，在2022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。



第四节 前期差错及其更正

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



第四节 前期差错及其更正

（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. 税前改错处理 → 2. 所得税处理 → 3. 税后处理 → 4. 调整财务报表

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



第四节 前期差错及其更正

（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. 税前改错处理

2. 所得税处理

3. 税后处理

4. 调整财务报表

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



第四节 前期差错及其更正

（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. 税前改错处理 → 2. 所得税处理 → 3. 税后处理 → 4. 调整财务报表



1. 借：利润分配—未分配利润
 贷：以前年度损益调整
或相反

2. 借：盈余公积
 贷：利润分配—未分配利润
或相反



第四节 前期差错及其更正

（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. 税前改错处理 → 2. 所得税处理 → 3. 税后处理 → 4. 调整财务报表

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“本年金额”和“上年金额”栏



第四节 前期差错及其更正

【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。



第四节 前期差错及其更正

【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



第四节 前期差错及其更正

【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



第四节 前期差错及其更正

【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。



本节小结

前期差错及其更正

前期差错的概念

2

前期差错更正的会计处理

2

谢谢 观看
THANK YOU