



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。



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



第一节 会计政策及其变更

(7) 非货币性资产交换的计量，以公允价为基础还是账面价为基础。

(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

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。

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。



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。



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



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

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=1 200×25%=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。