



第二十四章

会计政策、会计估计及其变更 和差错更正



考点：会计政策

	追溯调账的原则	
会计政策变更 (绝非错误)	资产负债表	科目正常写
	利润表	科目要换成“利润分配--未分配利润”，绝对不允许使用“以前年度损益调整”
前期重大会计 差错	资产负债表	科目正常写
	利润表	科目要换成“以前年度损益调整”
资产负债表日 后调整事项	资产负债表	同“前期重大会计差错”
	利润表	



考点：会计政策

与资产要素相关的会计政策	内容	举例
	发出存货成本的计量	如采用先进先出法或其他计量方法
	长期股权投资 的后续计量	如采用成本法或权益法核算 【提示】因增资或减资导致长期股权投资成本法与权益法之间的转换不属于会计政策变更，属于当期正常事项
	投资性房地产的确认和后续计量模式	如后续计量时采用成本模式或公允价值模式
	固定资产的初始计量、无形资产的确认，以及相关资产减值政策	如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； 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
	金融资产的分类	如金融资产分类为几类



考点：会计政策

与负债要素相关的会计政策	内容	举例
	债务重组的确认和计量	如债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时以成本计量还是以公允价值计量。债务人是否区分债务重组利得、损失和资产处置损益
	预计负债的确认和计量	如确认为预计负债的三个条件
	应付职工薪酬的确认和计量	如短期利润分享计划，同时满足什么条件时应当确认应付职工薪酬
	股份支付的确认和计量	如权益结算的股份支付和现金结算的股份支付是按授予日公允价值还是按照资产负债表日公允价值计量
	金融负债的分类	如是按公允价值计量还是按摊余成本计量



考点：会计政策

	内容	举例
与所有者权益要素相关的会计政策	债务重组的确认和计量	如企业发行金融工具，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融负债还是权益工具等
	混合金融工具的分拆	如对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、权益工具等
与收入要素相关的会计政策	销售商品收入的确认	如确认收入采用的是“在某一时段内”方法还是“在某一时点”方法；是按总额还是净额确认收入等
	租赁合同、保险合同、贷款合同等合同收入的确认与计量方法	如对于在某一时段内履行的履约义务，企业是在该段时间内按照履约进度确认收入还是按照其他方法确认收入
与费用要素相关的会计政策	(1) 营业成本的结转； (2) 期间费用的划分。	
其他	除与会计要素相关会计政策外，财务报表列报方面所涉及的编制现金流量表的直接法和间接法、合并财务报表合并范围的判断、分部报告中报告分部的确定，也属于会计政策。	



考点：会计估计

(1) 可变现净值的确定，可收回金额的确定。

(2) 公允价值的确定（包括公允价值模式下的投资性房地产、与非货币性资产交换相关的、与股份支付相关的、与债务重组相关的、与政府补助相关的、与非同一控制下的企业合并相关的、与金融工具相关的、与套期相关的等情况下公允价值的确定）。

(3) 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。

(4) 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。

(5) 职工薪酬金额的确定。

(6) 预计负债金额的确定。



考点：会计估计

(7) 收入金额中交易价格的确定、合同履约进度的确定。

(8) 一般借款利息资本化金额的确定。

(9) 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定。

(10) 与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融资产减值损失的确定。

(11) 继续涉入所转移金融资产程度的确定，金融资产所有权上风险和报酬转移程度的确定。

(12) 租赁资产公允价值的确定、租赁付款额现值的确定，承租人折现率的确定，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、未担保余值的确定。



考点：会计估计

提示：

难以区分，应当将其作为会计估计变更处理。



考点：会计政策变更与会计估计变更的划分

序号	业务	会计政策变更	会计估计变更
1	因执行新颁布的或新修订的企业会计准则，例如收入、租赁、债务重组等	√	
2	投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式	√	
3	存货发出计价方法的变更（发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法）	√	
4	因业务模式的改变导致金融资产（债务工具）之间的重分类	×	×
5	金融负债与权益工具之间的重分类	×	×
6	因增资或减资导致长期股权投资与金融资产之间的转换	×	×
7	因增资或减资导致长期股权投资成本法与权益法之间的转换	×	×
8	低值易耗品摊销由一次摊销变更为分次摊销	×	×



考点：会计政策变更与会计估计变更的划分

序号	业务	会计政策变更	会计估计变更
9	因用途发生改变导致固定资产等转换为投资性房地产，或导致投资性房地产转换为固定资产等	×	×
10	公允价值的计算方法（估值技术包括市场法、收益法、成本法）的变更		√
11	固定资产、无形资产的折旧或摊销年限、预计净残值率的变更等		√
12	资产减值准备（存货）原来按照分类来计提，现改为按照单项计提		√
13	附有销售退回条款的商品销售中，预计退货率的变更		√
14	因或有事项确认的预计负债根据最新证据进行调整		√
15	采用产出法或投入法确定履约进度的变化		√
16	应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定		√



考点：会计政策变更、会计估计变更会计处理

会计政策 变更	追溯调整法和未来适用法（不能追溯）。 追溯调整法：将累积影响数调整列报前期最早期 初留存收益。
会计估计 变更	未来适用法



考点：前期差错及其更正

会计处理	1. 重要的前期差错	采用追溯重述法，涉及损益的，先通过“以前年度损益调整”科目核算，然后将该科目余额转入本期期初留存收益。 【提示】往往会结合资产负债表日后事项考查。
	2. 不重要的会计差错	未来适用法，即调整当期项目。



考点：前期差错及其更正

【总结】

	处理方法	会计处理
政策变更	追溯调整法	涉及损益，直接调留存收益。
估计变更	未来适用法	不追溯，调整当期项目。
重大前期差错更正	追溯重述法	涉及损益，先通过“以前年度损益调整”核算，然后再转入留存收益。
资产负债表日后调整事项		

谢谢 观看

THANK YOU



第二十五章

资产负债表日后事项



考点： 确认调整事项与非调整事项

调整 事项

- ①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；【未决诉讼结案】
- ②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；
- ③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；【销售退回】
- ④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错



考点： 确认调整事项与非调整事项

非调整事项

- ①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺
- ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
- ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
- ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债
- ⑤资产负债表日后资本公积转增资本
- ⑥资产负债表日后发生巨额亏损
- ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润（并不会导致企业在资产负债表日形成现时义务）
- ⑨资产负债表日已经存在的债务，在资产负债表日后期间与债权人达成债务重组交易
- ⑩资产负债表日后期间划分为持有待售类别
- ⑪资产负债表日对金融资产计提损失准备，资产负债表日后期间，金融资产到期全额收回，为非调整事项



考点： 确认调整事项与非调整事项

【提示】对资产负债表日后事项，若在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。



考点：调整事项的会计处理

调整事项	类似“追溯重述法”，损益科目通过“以前年度损益调整”，等处理完所得税之后，转入“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”。
非调整事项	附注中披露重要的非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。

谢谢 观看

THANK YOU



第二十六章

企业合并



考点：企业合并的界定

企业合并	将两个或两个以上单独的企业（主体）合并形成一个报告主体的交易或事项。（引起报告主体的改变）
合并条件	1. 合并的结果是取得一个或多个业务的控制权； 2. 并且被合并方（或被购买方）一定构成业务。
【注意】 如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。	



考点：企业合并的界定

项目	会计处理	交易费用	所得税
不构成业务 (不按企业合并准则处理)	企业取得了不形成业务的一组资产或是资产、负债的组合时，应识别并确认所取得的单独可辨认资产及承担的负债，并将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值，在各单独可辨认资产和负债间进行分配，不按照企业合并准则进行处理，不会产生商誉	在购买资产交易中通常作为转让对价的一部分，并根据使用的准则资本化为所购买资产成本的一部分；	产生的暂时性差异不确认递延所得税； 提示： 非业务合并，且既不影响会计利润也不影响应纳税所得额或可抵扣亏损，准则禁止确认递延所得税



考点：企业合并的界定

项目	会计处理	交易费用	所得税
构成业务（按企业合并准则处理）	在构成非同一控制下企业合并的情况下，合并中自被购买方取得的各项可辨认资产、负债应当按照其在购买日的公允价值计量，合并成本与取得的可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为单独的一项资产——商誉或是在企业成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值份额的情况下，确认计入当期损益	交易费用应被费用化	购买的资产和承担的债务因账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异应确认递延所得税影响



考点：企业合并的界定

【注意】同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的；非同一控制下企业合并是除同一控制下企业合并外的企业合并。实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内（ ≥ 1 年）为最终控制方所控制。



考点：同一控制下企业合并的会计处理原则

1. 双方会计政策不一致的按照合并方的政策进行调整。
2. 取得价值量与放弃价值量的差额，调整所有者权益。
3. 企业合并过程中发生的各项相关费用如审计费用、资产评估费用以及法律咨询费用等计入当期损益。
4. 发行债券的佣金、手续费等计入负债初始计量金额。
5. 发行权益性证券的佣金、手续费自发行收入或溢价中扣除，无溢价或溢价金额不足扣减，冲留存收益。



考点：非同一控制下企业合并的会计处理原则

1. 会计准则规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本；
2. 直接相关费用的会计处理原则与同一控制下企业合并相同。



考点：企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并	初始投资	初始投资时，应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额。
	后续核算	确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额 不影响当期损益 ，而应当调整 资本公积 (资本溢价或股本溢价)，资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，调整 留存收益 。



考点：企业合并涉及的或有对价

非同 一控 制下 企业 合并	会计准则规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在 购买日的公允价值 计入企业合并成本。
	1. 或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益（如资本公积）或负债（如预计负债）； 2. 符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产（如其他应收款）。



考点：企业合并涉及的或有对价

购买日12个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予确认并对原计入合并商誉的金额进行调整，如果是由于出现新的情况导致对原估计或有对价进行调整的，则不能再对企业合并成本进行调整。



考点：企业合并涉及的或有对价

无论是购买日后12个月内还是其他时点，如果是由于出现新的情况导致对原估计或有对价进行调整的，则不能再对企业合并成本进行调整：

①或有对价为权益性质的，不进行会计处理（如发行股票数量固定，后续股价波动不影响权益工具确认）。；

②或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

相关或有对价属于金融工具的，公允价值变动计入当期损益（“公允价值变动损益”）。



考点：反向购买的处理

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。

但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为“反向购买”。



考点：反向购买的处理

（一）反向购买合并报表编制原则

法律上的母公司应遵从：

1. 法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。
2. 法律上母公司的有关可辨认资产、负债应以其在购买日公允价值进行合并，根据情况，确认商誉或当期损益。
3. 合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。



考点：反向购买的处理

4. 合并财务报表中的权益性工具的金額应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金額。

5. 合并报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息。

6. 法律上子公司的有关股东未将其持有的股份转换为法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份額在合并报表中作为少数股东权益。



考点：反向购买的处理

（二）反向购买每股收益计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

（1）自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

（2）自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外普通股股数。

谢谢 观看

THANK YOU