

第八章—会计政策变更、会计估计变更 和差错更正（企业会计准则第28号）

- 会计政策变更
- 会计估计变更
- 前期差错更正
- 相关披露
- 新旧准则比较

会计政策变更

一、会计政策的定义

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。

- 企业应当对相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。但是，其他会计准则另有规定的除外。
- 实务中某项交易或者事项如果没有相应具体会计准则或其应用指南加以规范的，应当根据《企业会计准则——基本准则》规定的原则、基础和方法进行处理；待发布新的具体规定时，从其规定。

会计政策变更

二、会计政策变更

(一) 会计政策变更的条件

企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。

但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

- 1、法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。
- 2、会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

会计政策变更

二、会计政策变更

(二) 不属于会计政策变更的事项

- 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。

会计政策变更

三、会计政策变更的会计处理

(一) 会计政策变更的处理规定

1、法定变更的，按照国家相关会计规定执行

上市公司2007年1月1日首次执行企业会计准则，

应

当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会

计

准则》及其解释规定进行处理，首次执行企业会计

准

则后发生的会计政策变更，应当根据本准则相关规

定

会计政策变更

三、会计政策变更的会计处理

(二) 会计政策变更的处理方法

1、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。

2、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。

会计政策变更

三、会计政策变更的会计处理

(三) 追溯调整法

1、使用该方法的前提：累计影响数可以合理确定

- 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

三、会计政策变更的会计处理

(三) 追溯调整法

2、具体使用规定（分三个层次）

(1) 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。

(2) 确定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。

(3) 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。

会计政策变更

（三）追溯调整法

3、追溯调整法的运用步骤：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

②计算两种会计政策下的差异；

③计算差异影响所得税的金额；

④确定以前各期的税后差异；

⑤计算会计政策变更的累积影响数。

第二步，进行相关的账务处理；

第三步，调整会计报表相关项目；

第四步，附注说明。

会计政策变更

三、会计政策变更的会计处理

（四）未来适用法

- 1、使用该方法的前提：累计影响数无法确定
- 2、具体运用：从变更当期开始采用新的会计政策，对前期不进行调整。

会计政策变更

四、相关披露

- 1、会计政策变更的性质、内容和原因。
- 2、当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。
- 3、无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

会计估计变更

一、会计估计变更定义

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。

会计估计变更

二、会计估计变更的条件：

企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。

会计估计变更的依据应当真实、可靠。

会计估计变更

三、会计估计变更会计处理方法

采用未来适用法

(1) 仅影响变更当期

(2) 影响变更当期和未来期间

- 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。

会计估计变更

四、相关披露

与会计估计变更有关的信息：

- 1、会计估计变更的内容和原因。
- 2、会计估计变更对当期和未来期间的影响数。
- 3、会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

前期差错更正

一、前期差错定义

1、前期差错产生的原因

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。

- 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。
- 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错更正

一、前期差错定义

2、范围：前期差错通常包括

- 计算错误
- 应用会计政策错误
- 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及
- 存货、固定资产盘盈等。

前期差错更正

一、前期差错定义

3、注意：

- 本准则所称“前期差错”，应当是指**重要**的前期差错以及虽然不重要但**故意造成**的前期差错。
- 前期差错的重要程度，应根据差错的性质和金额加以具体判断。例如，企业的存货盘盈，应将盘盈的存货计入当期损益。对于固定资产盘盈，应当查明原因，采用追溯重述法进行更正。

前期差错更正

二、前期差错更正处理原则

1、企业发现的前期差错，应当采用追溯重述法进行更正

- 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重新列示和披露。
- 追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同

前期差错更正

二、前期差错更正会计处理

2、确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间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当一并调整，也可以采用未来适用法。

3、对于不重要且非故意造成的前期差错，可以采用未来适用法。

注意：企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

前期差错更正

三、相关披露

与前期差错更正有关的信息：

- 1、前期差错的性质。
- 2、各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。
- 3、无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

新旧准则的主要差异

- “会计差错更正”修正为“前期差错更正”
(范围更广, 概念更抽象)
- 提出“追溯重述”的新概念
- 增加了有关无法进行追溯调整和追溯重述的规定 (不可以随意使用未来适用法)
- 相关披露内容增加