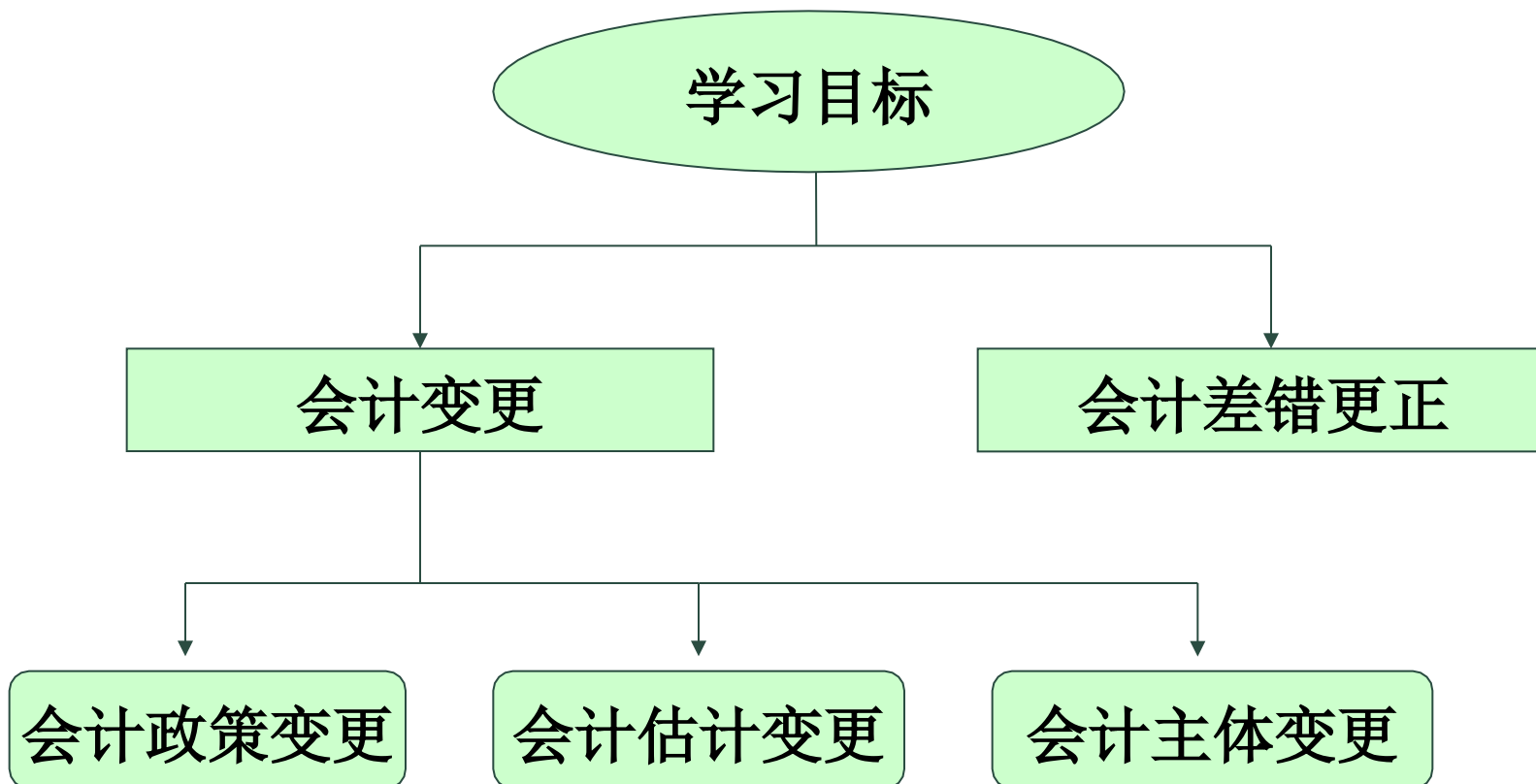


第十四章 会计变更与差错更正



第一节 会计变更

❖ 会计变更通常可分为：

- 会计政策变更
- 会计估计变更
- 会计主体变更

一、会计政策变更

❖ (一) 会计政策

- 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。
- 例如：存货发出的先进先出，加权平均法；固定资产折旧的直线法、双倍余额递减法等等。
- 企业应当在会计准则允许采用的会计政策中选择适当的会计政策，并正确地运用所选定的会计政策进行相关交易事项的会计确认、计量和报告。
 - 按照我国企业会计准则的规定，企业应在报表附注中披露其所采用的会计政策的重要内容

一、会计政策变更

❖ (二) 会计政策变更的含义与条件

■ 1. 会计政策变更的含义

- 会计政策变更是指，企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

■ 2. 会计政策变更的条件

根据我国会计准则和会计制度的规定，企业只有符合下述两个条件之一的情况下，才可以变更会计政策：

- 法律或会计准则等行政法规、规章要求变更。
- 变更会计政策能够使所提供的企业财务情况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关。

一、会计政策变更

■ 3. 不属于会计政策变更的两种情形

以下两种情形不属于会计准则所定义的会计政策变更：

- (1) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。
 - 对于不重要的交易或事项变更会计政策，虽然符合会计政策变更的定义，但根据重要性原则，如果不按照会计政策变更的会计处理方法进行核算，不会影响会计信息可比性，也不会引起会计信息使用者的误解，因而不作为会计政策变更处理。
- (2) 当期发生的交易或事项与以前相比具有本质区别，因而采用新的会计政策。

一、会计政策变更

❖ (三) 会计政策变更的会计处理方法

- 对于会计政策的会计处理，就是要决定：
 - 是否计算和确认会计政策变更的累积影响数？
 - 如果确认会计政策变更的累积影响数，是将其计入当期（变更期）损益还是调整当期期初留存收益？
- 根据上述决定的不同，可以将会计政策变更的会计处理方法分为：
 - 追溯调整法
 - 当期法
 - 未来适用法

1. 追溯调整法

❖ 定义：

- 追溯调整法是指对某类交易或事项变更会计政策时，要视同该类交易或事项初次发生时就采用了此次变更拟改用的新的会计政策，计算会计政策变更的累积影响数，据以对本期期初留存收益和相关财务报表项目以及比较财务报表中相关项目进行调整的方法。
- 具体方法，请参见P351 **例14-1**。

2. 当期法

❖ 定义：

- 当期法，是指对某类交易或事项变更会计政策时，要计算会计政策变更的累积影响数，将其计入变更当期的损益，且不必调整比较财务报表数据。但为了使报表具有可比性，需要报告备考数据。

3. 未来适用法

❖ 定义：

- 未来适用法，是指某项交易或事项变更会计政策时，不进行追溯调整，只需将新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。

❖ 具体方法：

- 不计算与确认会计政策变更有关的累积影响数。
- 根据披露要求，企业应计算确定会计政策变更对当期利润的影响。

注：具体方法参见P355例14-3



4. 我国现行会计准则与制度的规定

- ❖ 根据《企业会计准则第28号—会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，企业发生会计政策变更，要分别根据下列具体情况进行相应的会计处理：
 - (1) 企业依据法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更会计政策的。
 - 如果国家发布了相关的会计处理方法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。
 - 如果国家没有发布相关会计处理方法，而且会计政策变更的累积影响数能够合理确定，则采用追溯调整法进行会计处理。

4. 我国现行会计准则与制度的规定

- (2) 如果由于经济环境、客观情况发生变化，企业为了提供更可靠、更相关的有关企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的会计信息而变更会计政策，而且会计政策变更的累积影响数能够合理确定，则应采用追溯调整法进行会计处理。
- (3) 如果会计政策累积影响数不能合理确定，则无论因何种原因变更会计政策，均采用未来适用法进行会计处理
- **注：在我国，不允许采用当期法。**



二、会计估计变更

❖ (一) 会计估计

■ 定义：

- 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。

■ 会计估计的特点：

- 需要进行会计估计的根本原因是由于企业的经济活动中存在不确定性因素。（例如，固定资产的折旧年限等）
- 进行会计估计的依据是最近可利用的信息或资料。

二、会计估计变更

❖ （二）会计估计变更的原因

- 会计估计以最近可利用的信息或资料为基础进行的。然而，随着时间的推移和环境的变化，进行会计估计的基础可能发生变化，企业有可能发现原有估计不符合事实，因而需要对原来的会计估计进行修正。
 - 应当指出，会计估计变更并不意味着原来的会计估计是错误的。如果原来的会计估计是错误的，则属于会计差错，应按会计差错更正进行会计处理。

二、会计估计变更

- ❖ (三) 会计估计变更的会计处理
 - 会计估计变更应解决两个问题：
 - 如何在账面上记录会计估计变更的影响；
 - 如何在比较财务报表上报告会计估计变更。
 - 上述两个问题的解决方法：
 - 对于会计估计变更的会计处理，一般采用未来适用法。
 - 为了使不同期间的财务报表能够可比，则：
 - 如果会计估计变更的影响数在以前期间计入日常经营活动损益，则以后期间也应计入日常活动损益；
 - 如果会计估计变更的影响数在以前期间计入特殊项目，则以后期间也应计入特殊项目。

具体方法参见例14-4

二、会计估计变更

【例14-4】乙公司与20X2年1月开始计提折旧的一台管理用新设备，原价105 000元，估计使用年限10年，净残值5 000元，采用直线法计提折旧。至20X6年初，由于技术进步等原因，需要对原估计的使用年限和净残值作出修正，估计该设备的使用年限为8年，净残值为3 000元。假定税法允许按变更后的折旧额在税前扣除。



二、会计估计变更

❖ **20X6**年乙公司采用未来适用法对该项会计估计变更的处理如下：

▪ (1) 从**20X6**年起按变更后的会计估计确定各年的应提折旧额

• 按原来的会计估计，**20X6**年初有关该设备的各项目余额为

固定资产	105 000元
------	----------

减：累计折旧	40 000元
--------	---------

固定资产净值	65 000元
--------	---------

• 在未来适用法下，改变估计使用年限与净残值后，**20X6**年起每年应计提折旧为15 500元 $[(65\ 000-3\ 000)/(8-4)]$ 。**20X6**年不必对以前年度折旧额进行调整，只需按重新预计的剩余使用年限和净残值计算确定年折旧额，编制会计分录如下：

借：管理费用	15 500
--------	--------

贷：累计折旧	15 500
--------	--------

二、会计估计变更

- (2) 在报表附注中说明。
 - 在本例中，乙公司在**20X6**年度的报表附注中应作如下说明：
 - 本公司一台管理用设备，原始价值**105 000**元，原估计使用年限为**10**年，预计净残值**5 000**元，按直线法计提折旧。由于技术进步，该设备已不能按原估计使用年限计提折旧，本公司于**20X6**年初变更该设备的使用年限为**8**年，预计净残值为**3 000**元，以反映该设备的真实耐用年限和净残值。此项会计估计变更影响本年度净利润减少数为 **3 685**元 $[(15 500-10 000) \times (1-33\%)]$ 。

三、会计主体变更

❖ 定义：

- 会计主体变更是指报告主体的变更，即财务报表所反映的会计主体（报告主体）的范围发生变化，本期报告主体较上期大，或较上期小。
- 例如：
 - 本期收购一家子公司，开始编制合并财务报表。
 - 原本纳入合并报表范围的某子公司，因故不纳入本期的合并财务报表。

❖ 会计处理方法：

- 对于会计主体的变更，通常采用追溯调整法。

第二节 会计差错更正

❖ 定义：

- 会计差错是指在会计确认、计量、记录等方面出现的错误，如抄写错误、对事实的疏忽和误解以及会计政策的误用。

第二节 会计差错更正

❖ 处理方法：

- 年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度的非重大差错，应按照《企业会计准则第29号—资产负债表日后事项》的规定处理。
- 其他会计差错更正
 - 本期发现的与本期相关的会计差错，应调整本期相关项目。
 - 本期发现的前期会计差错（简称为前期差错）应根据前期会计差错的不同类别，按不同方法进行处理。

注：前期会计差错的处理方法，将在下面详细讲述

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/117126061056006145>