

## US GAAP 与 IFRS 之比较：会计政策变更和差错更正 – 致同研究 之 US GAAP 系列（四）

会计政策，指主体编报财务报表时采用的特定原则、基础、惯例、规则和做法。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。

### 会计政策

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引：</b> IAS 1、8 和 10	<b>相关指引：</b> ASC 105、235 和 275；SEC 规则 S-K，第 303 项
<b>会计政策的披露</b>	
主体应在重大会计政策概述中披露（IAS 1.117）： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 用于编制财务报表的计量基础</li> <li>• 与理解财务报表相关的其他会计政策</li> </ul>	与 IFRS 类似，当财务报表声明公允反映财务状况、现金流量和经营成果时，应将所有重大会计政策的描述作为整体的一部分包含在财务报表中（ASC 235-10-50-1）。
根据 IFRS 编制财务报表的主体应在附注中明确地、无保留地披露这一事实。除非主体的财务报表遵循了 IFRS 的全部要求，否则不应描述为财务报表遵循了 IFRS（IAS 1.16）。	无类似要求。
主体应在重大会计政策概述或其他附注中披露管理层在应用会计政策过程中作出的、对财务报表中确认的金额产生最重大影响的判断（涉及估计的判断除外）（IAS 1.122）。	主体应披露财务报表的编制需要管理层作出估计（ASC 275-10-50-4）。其他 ASC 主题要求主体披露在确定资产和负债账面金额或披露或有利得或损失时所用估计相关的信息（ASC 275-10-50-7）。
主体应在报告期末披露其关于未来所作的假设以及估计不确定性的其他主要来源，它们具有导致在下一个会计年度内对资产和负债账面金额作出重大调整的重大风险。附注中应包含此类资产和负债的性质及其在报告期末账面金额的详情（IAS 1.125）。	如果估计将在短期内发生重大变动至少存在合理可能（高于极小可能但低于很可能），则主体应当披露有关该估计金额重大变动的信息（ASC 275-10-50-8 至 50-9）。
<b>会计政策的选择和应用</b>	
当某项 IFRS 准则专门适用于某项交易、其他	FASB 准则汇编是针对非政府主体的权威公认会

IFRS	U.S. GAAP
<p>事项或情形时，应当应用该 IFRS 准则以确定适用于该项目的一项或多项会计政策（IAS 8.7）。</p> <p>如果缺乏专门适用于某项交易、其他事项或情形的特定 IFRS 准则时，管理层应运用其判断来制定和应用一项会计政策，以生成符合下列两方面的信息（IAS 8.10）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 与使用者的经济决策需要相关</li> <li>• 切实可靠，即真实表达，反映经济实质，并且中立、审慎、在所有重大方面均是完整的</li> </ul> <p>在作出如 IAS 8.10 所述的判断时，管理层应按以下顺序参考并考虑下列信息的适用性（IAS 8.11 和 12）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 处理类似和相关问题的 IFRS 准则</li> <li>• IASB 概念框架中资产、负债、收益和费用的定义、确认标准、以及计量概念</li> <li>• 使用类似概念框架制定会计准则的其他准则制定机构最近发布的公告、其他会计文献和公认的行业惯例（如果它们不会与以上两点的内容冲突）</li> </ul>	<p>计原则的来源。SEC还提供了针对SEC注册人的权威公认会计原则（ASC 105-10-05-1）。</p> <p>如果在权威的公认会计原则来源中没有主体可参考的针对某个交易或事项的指引，主体应首先考虑在权威的公认会计原则来源中其可参考的针对类似交易或事项的会计原则，然后考虑来自其他来源的非权威指引。对于会计指引中规定针对类似交易或事项的会计处理，如果这些会计原则禁止对某个特定交易或事项应用该会计处理，或说明不应类推应用该会计处理，则主体不应遵循该会计处理（ASC 105-10-05-2）。</p> <p>ASC 105-10-05-3 提供了非权威的指引和文献示例。</p>
<b>持续经营</b>	
<p>在编制主体的财务报表时，管理层应对主体的持续经营能力作出评估。主体应在持续经营的基础上编制财务报表，除非管理层打算清算该主体或停止经营、或除此之外别无选择（即使管理层直到报告期之后才作出该决定）。当管理层在作出评估时，意识到某些事项或情形的高度不确定性因素可能引致对主体持续经营能力产生重大疑虑时，主体应披露这些不确定性（IAS 1.25-.26 和 IAS 10.14-.16）。</p>	<p>与 IFRS 不同，对于主体持续经营能力的评估，之前没有类似的要求。参见以下关于新要求的信息。</p> <p><b>注：</b>2014 年 8 月，FASB 发布了 ASU 2014-15 《主体持续经营能力不确定性的披露》，提供了管理层关于评估主体持续经营能力是否存在重大怀疑的责任的指引和任何相关的披露要求。</p>

### 会计政策变更和差错更正

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引：</b> IAS 1、8 和 33	<b>相关指引：</b> ASC 250、260；SEC SAB 主题 11:M
<b>简介</b>	
<p>IAS 8 的目标是对选择和变更会计政策的标准，以及会计政策变更、会计估计变更和差错更正的会计处理和披露做出规定（IAS 8.1）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 250-10-05-1）。</p>
<b>会计政策/会计原则的变更</b>	

IFRS	U.S. GAAP
<p>如果：(a) IFRS 有要求，或(b)变更会使财务报表提供有关交易、其他事项或情形对主体财务状况、财务业绩或现金流量之影响的可靠和更相关的信息，则应对会计政策作出变更（IAS 8.14）。</p> <p>除非有专门的衔接规定，否则首次采用 IFRS 时主体应采用追溯调整法对会计政策的变更进行会计处理。该变更通过调整相关的期初权益余额和列报前期的比较金额进行核算（IAS 8.19 和.22）。当 IAS 8.19(a)或(b)要求追溯调整时，应以追溯调整法应用会计政策变更，除非确定变更对特定期间的影响或累积影响是不可行的（IAS 8.23）。</p> <p>当确定比较信息的特定期间影响不可行时，主体应自最早的可行日期开始应用新的会计政策（IAS 8.24-.27）。IAS 8.5 包含了关于不可行的定义，而 IAS 8.50-.53 包含有关追溯调整和追溯重述不可行性的进一步指引。</p>	<p>与 IFRS 类似，仅当(a)新发布的《汇编》更新要求作出变更，或(b)主体可以证明使用允许的替代会计原则更加可取，才应对会计原则作出变更（ASC 250-10-45-2）。</p> <p>与 IAS 8（ASC 250-10-45-5 至 45-8）类似。然而，追溯调整仅包含会计原则变更的直接影响。IAS 8 没有包含此领域的特定指引。除了特别说明了会计原则变更间接影响的核算与披露之外，与 IAS 8 类似（ASC 250-10-45-5 和 45-8）。</p> <p>ASC 250-10-45-9 至 45-10 列出了主体得出其以追溯调整法应用会计原则变更的影响不可行的结论之前必须满足的条件。</p>
<b>差错更正</b>	
<p>在发现前期差错（IAS 8.41）后，应通过以下方式在第一套授权发布的财务报表中按追溯调整法更正前期差错（IAS 8.42）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 重述差错发生期间列报的前期比较金额</li> <li>• 如果差错在列报的最早前期之前就发生了，则重述列报的最早前期的资产、负债和权益的期初余额</li> </ul> <p>应以追溯重述法更正前期差错，除非确定该差错的特定期间影响或累积影响是不切实可行的（IAS 8.43-.48）。</p>	<p>对前期报出的财务报表中差错的更正应报告为通过重述前期财务报表作出的前期调整进行（ASC 250-10-45-23）。重述的要求如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 相关错误对在所有列报期间之前期间的累计影响，应自首个列报期间开始起的资产和负债的账面金额中反映</li> <li>• 应对该期间的留存收益的期初余额进行抵销调整（如有）</li> <li>• 应对每个列报前期的财务报表进行调整，以反映对该变更在特定期间影响的更正</li> </ul>
<b>会计估计变更</b>	
<p>除了 IAS 8.37 的变更以外，应按未来适用法对会计估计变更进行核算，（IAS 8.34-.38）。</p> <p>如果一项会计估计的变更导致资产和负债或有关权益项目发生变化，主体应在变更期间调整相关资产、负债或权益项目的账面金额，对其予以确认（IAS 8.37）。</p>	<p>与 IAS 8 类似（ASC 250-10-45-17）。</p>

**来源：致同美国公认会计原则实务指引系列**

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引:收入确认指引-探讨复杂的收入确认》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引:美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》(中英文对照) ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注:致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引,并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情,应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前,不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2016 致同会计师事务所(特殊普通合伙)。版权所有。

“Grant Thornton (致同)”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌,并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所(特殊普通合伙)是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际)的成员所。GTIL(致同国际)与各成员所并非全球合伙关系。GTIL(致同国际)和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL(致同国际)不向客户提供服务。GTIL(致同国际)与各成员所并非彼此的代理,彼此间不存在任何义务,也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。