

國際會計準則第8號

——會計政策、會計估計變更和差錯

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	3
定 義	5
會計政策	7
會計政策的選擇和應用	7
會計政策的一致性	13
會計政策變更	14
會計估計變更	32
披露	39
差 錯	41
對追溯重述的限制	43
前期差錯的披露	49
關於追溯採用和追溯重述的不切實可行性	50
生效日期和過渡性規定	54
其他文告的撤銷	55

國際會計準則第 8 號

——會計政策、會計估計變更和差錯

目 標

1 本準則的目標是對選擇會計政策和變更會計政策的標準，以及對會計政策變更、會計估計變更和差錯更正的會計處理及披露作出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及該主體不同期間財務報表的可比性和與其他主體財務報表之間的可比性。

2 除了會計政策變更之外的會計政策的披露要求，在《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》中作出規定。

範 圍

3 本準則適用於會計政策的選擇和應用，以及會計政策變更、會計估計變更和前期差錯更正的會計處理。

4 前期差錯更正和會計政策變更追溯調整的納稅影響按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的要求進行核算和披露。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：
會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

會計估計變更，指對資產或負債帳面價值，或資產的定期消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期未來利益和義務的評估。

會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

國際財務報告準則，指國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告。包括：

- (1) 國際財務報告準則；
- (2) 國際會計準則；
- (3) 國際財務報告解釋委員會解釋的公告；以及
- (4) 常設解釋委員會解釋公告¹

《國際會計準則第1號》第7段對重要性作了定義，本準則中使用相同定義。

前期差錯，在一個或多個以前期間，因未使用或錯誤使用下列可靠信息，而導致主體的財務報表有遺漏或錯報：

- (1) 在上述期間財務報表批准報出時已經獲取的信息；以及
- (2) 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

這些差錯包括計算錯誤、會計政策應用錯誤、忽視或曲解事實，以及舞弊所產生的影響。

追溯調整法，對交易、其他事項和事件採用一項新的會計政策，如同該政策已經一貫地採用。

追溯重述，更正財務報表要素金額的確認、計量和披露，如同前期差錯從未發生過。

不切實可行，指主體在作出所有合理努力後仍然無法採用某項規定，則該主體採用該項規定是不切實可行的。對於特定前期，如

¹ 由於2010年修訂後的《國際財務報告準則基金會章程》帶來的名稱變動，相應修訂了國際財務報告準則的定義。

果發生以下情況，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

- (1) 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；
 - (2) 應用追溯調整法或追溯重述需要對管理層在該期間的意圖作出假設；或者
 - (3) 應用追溯調整法或追溯重述需要對金額作出重大估計，並且不能將下列與估計有關的信息和其他信息客觀地區分開來：
 - ①為這些金額確認、計量或披露之日已經存在的情況提供證據的信息；以及
 - ②在前期的財務報表批准報出時已經可獲取的信息。
- 未來適用法，對於會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別為：
- (1) 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及
 - (2) 在會計估計變更的當期和未來期間確認估計變更的影響。

6 [已刪除]

會計政策

會計政策的選擇和應用

7 當某項國際財務報告準則專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應當採用該國際財務報告準則來確定適用於該項目的一項或多項會計政策。

8 國際財務報告準則規定的會計政策是經國際會計準則理事會認可的，採用它們所編報的財務報表包含了關於交易、其他事項和事件的相關的、可靠的信息。當採用這些會計政策的影響不重要

時，就不需採用這些政策。但是，為了實現主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報結果，作出或者不改正與國際財務報告準則的不重要偏離，也是不恰當的。

9 國際財務報告準則及其指南共同幫助主體採用準則規定。
所有的指南都會表明其是否是國際財務報告準則的一部分。屬於國際財務報告準則不可分割部分的指南必須強制執行，不屬於國際財務報告準則不可分割部分的指南並不包含對財務報告的要求。

10 在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層應當運用其判斷來制定和應用一項會計政策，使形成的信息：

- (1) 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且
- (2) 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：
 - ①如實反映主體的財務狀況、財務業績和現金流量；
 - ②反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；
 - ③是中立的，即沒有偏見；
 - ④是審慎的；以及
 - ⑤在所有重要方面是完整的。

11 作出第 10 段所述的判斷時，管理層應當依次參考並考慮以下來源的適用性：

- (1) 處理類似和相關問題的國際財務報告準則中的要求；以及
- (2) 《財務報告概念框架》（《概念框架》）中的資產、負債、收益和費用的定義、確認標準和計量概念。²。

12 在作出第 10 段所述的判斷時，管理層還應考慮使用類似概念框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告、其他會計

² 第 54G 段解釋了如何針對監管帳戶餘額修改此要求。

文獻以及認可的行業慣例，前提是它們不與第 11 段所提及的來源衝突。

會計政策的一致性

13 主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非國際財務報告準則明確要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項國際財務報告準則要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

14 只有在下列情況下，主體才可以變更會計政策：

(1) 國際財務報告準則要求變更；或者
(2) 該變更能使財務報表在有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、財務業績或現金流量的影響方面提供可靠和更相關的信息。

15 財務報表使用者需要比較主體不同期間的財務報表，以判明財務狀況、財務業績和現金流量的趨勢。因此，除非會計政策的變更符合第 14 段中的某個條件，否則應在各期期內以及各期之間採用相同的會計政策。

16 以下情況不屬於會計政策的變更：

(1) 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件採用的某項會計政策；以及
(2) 對以前未出現過或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。

17 根據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》或《國際會計準則第 38 號——無形資產》的規定，首次採用重估資產的會計政策，屬於會計政策變更，該變更應根據《國際會計準

則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》將其作為重估價處理，而不是按照本準則處理。

18 第 19 段至第 31 段不適用於第 17 段所描述的會計政策變更。

會計政策變更的應用

19 按照第 23 段：

(1) 如果某項國際財務報告準則中有專門的過渡性規定，主體應按照過渡性規定對首次執行該國際財務報告準則所引起的會計政策變更進行會計處理；以及

(2) 如果某項國際財務報告準則中沒有專門的過渡性規定，主體因首次執行該國際財務報告準則而進行會計政策變更時，或者主體自願進行會計政策變更時，應追溯採用該變更。

20 就本準則而言，提前採用某個國際財務報告準則不屬於會計政策自願變更。

21 當缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層可以根據第 12 段，採用使用類似概念框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告中的某項會計政策。如果遵循這些文告的修訂，主體選擇變更會計政策，該變更作為會計政策的自願變更進行會計處理和披露。

追溯調整法

22 按照第 23 段，當根據第 19 (1) 段或第 19 (2) 段追溯調整會計政策變更時，主體應調整列報最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同該新會計政策一直在採用。

對使用追溯調整法的限制

23 當按照第 19 (1) 段或第 19 (2) 段的要求追溯調整時，對會計政策變更應當追溯調整，除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。

24 當確定會計政策變更對列報的一個或多個前期比較信息的特定期間的影響不切實可行時，主體應從追溯調整可行的最早期間（可以是當前期間）的期初開始，對資產或負債的帳面金額採用新的會計政策，並對該期間各個受影響的權益組成部分的期初餘額作出相應的調整。

25 當在當期期初確定一項新會計政策的採用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法調整比較信息。

26 當主體對一項新會計政策採用追溯調整法時，應從可行的最早日期起對前期比較信息採用新會計政策。除非確定追溯調整對前期財務狀況表期初餘額和期末餘額的累積影響是可行的，否則對該期間採用追溯調整法是不可行的。與財務報表列報期間之前的期間相關的調整金額，應調整列報最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額。該調整通常是調整留存收益的。然而，該調整也可能調整權益的其他組成部分（比如為了遵循國際財務報告準則）。任何有關前期的其他信息，諸如財務數據的歷史匯總數，也應從可行的最早日期起調整。

27 當主體因無法確定對所有期間採用一項新會計政策的累計影響而對採用該項新會計政策進行追溯調整不切實可行時，主體應按照第 25 段，從最早可行的期間期初開始按未來適用法採用該會計政策。為此，在該日期之前的資產、負債、權益的累積調整部分忽略不計。即使對任何前期按未來適用法採用政策都是不切實可行

的，仍然允許會計政策變更。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期採用新會計政策不切實可行的情況提供了指南。

披 露

28 如果首次執行一項國際財務報告準則對當期或任何前期有影響，對於這一影響，主體應披露以下內容，除非確定調整金額是不切實可行的，或者可能對未來期間產生影響：

- (1) 國際財務報告準則的標題。
- (2) 會計政策變更是依據準則的過渡性規定作出的（如果適用）。
- (3) 會計政策變更的性質。
- (4) 對過渡性規定的描述（如果適用）。
- (5) 可能影響未來期間的過渡性規定（如果適用）。
- (6) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：
 - ①各個受影響的財務報表單列項目；以及
 - ②如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，需披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。
- (7) 在可行的程度內，披露與列報期間之前的期間相關的調整金額。以及
- (8) 如果按第 19(1)段或第 19(2)段的要求對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，需披露導致其不切實可行的事實，並陳述如何採用以及從何時開始採用該會計政策變更。

下一期間的財務報表中不需要重複這些披露。

29 如果會計政策自願變更對當期或任何前期有影響，對於這一影響，主體應披露以下內容，除非確定調整金額是不切實可行的，或者可能對未來期間產生影響：

- (1) 會計政策變更的性質。

(2) 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因。

(3) 在可行的程度內，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目；以及

②如果主體適用《國際會計準則第 33 號》，需披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

(4) 在可行的程度內，披露與列報期間之前的期間相關的調整金額。以及

(5) 如果對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，需披露導致其不切實可行的事實，並陳述如何採用以及從何時開始採用該會計政策變更。

在以後期間的財務報表中不需要重複這些披露。

30 如果主體尚未應用某項已發佈但尚未生效的國際財務報告準則時，主體應披露：

(1) 該事實；以及
(2) 關於評估採用新國際財務報告準則對主體首次執行期間的財務報表可能造成的影響，已知的或可合理估計的信息。

31 在遵循第 30 段的規定時，主體應考慮披露：

(1) 新國際財務報告準則的標題；
(2) 即將進行的會計政策某項變更或多項變更的性質；
(3) 國際財務報告準則要求採用的日期；
(4) 計劃首次執行國際財務報告準則的日期；以及
(5) 以下之一：
①首次執行國際財務報告準則預期對主體財務報表影響的討論；或者
②如果該影響是未知或無法合理估計的，對該影響的陳述。

會計估計變更

32 由於商業活動中內在的不確定因素影響，許多財務報表中的項目不能精確地計量，而只能加以估計。估計涉及以最近可利用的、可靠的信息為基礎所作的判斷。例如，以下項目可能要求估計：

- (1) 壞帳；
- (2) 存貨的陳舊過時；
- (3) 金融資產或金融負債的公允價值；
- (4) 應折舊資產的使用壽命或者體現在應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式；以及
- (5) 擔保債務。

33 合理運用估計是編製財務報表的必不可少的一部分，並不削弱其可靠性。

34 如果據以進行估計的事實發生變化，或者由於獲得了新的信息或擁有了更多的經驗，可能需要對估計進行修正。按其性質，對估計的修正與前期無關並且不屬於會計差錯更正。

35 所採用的計量基礎變更是一項會計政策變更，而不是一項會計估計變更。當難以區分會計政策變更與會計估計變更時，這種變更應作為會計估計變更處理。

36 會計估計變更的影響，除了適用第 37 段的變更以外，均應以未來適用法在以下期間的損益中確認：

- (1) 變更當期（如果變更只影響該期）；或者
- (2) 變更當期以及未來期間（如果變更對兩者均有影響）。

37 如果一項會計估計變更導致資產和負債或有關權益項目發生變化，主體應在變更期間通過調整相關資產、負債或權益項目的帳面金額，對其予以確認。

38 對某項會計估計變更影響採用未來適用法確認，意味著該變更適用於自估計變更日開始的交易、其他事項和事件。會計估計的變更可能只影響當期損益，也可能對當期和未來期間損益均產生影響。例如，壞帳金額估計的變更只影響當期損益，因而應在當期確認。但是，某項應折舊資產估計使用壽命或體現在該資產中的未來經濟利益的預期消耗方式的改變，既影響當期折舊費用，又影響該資產剩餘使用壽命內未來各期的折舊費用。在這兩種情況下，與當期相關的變更的影響應在當期確認為收益或費用。如果對未來期間有影響，該影響應當在未來期間確認為收益或費用。

披 露

39 主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額，除非估計對未來期間的影響是不切實可行的。

40 如果因為估計是不切實可行的而沒有披露對未來期間的影響金額，則主體應披露這一事實。

差 錯

41 差錯產生於財務報表要素的確認、計量、列式或披露方面。如果財務報表包含重要差錯，或者雖然差錯不重要但是故意造成的，目的是為了實現對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，則財務報表沒有遵循國際財務報告準則。當期發現的潛在的當期差錯在財務報表批准報出之前予以更正。然而，有時重大差

錯直到某個以後期間才被發現，這些前期差錯應在該以後期間財務報表列報的比較信息中予以更正（參見第 42 段至第 47 段）。

42 根據第 43 段，主體應在差錯發現後的第一套批准報出的財務報表中追溯更正重要的前期差錯：

- (1) 重述差錯發生期間列報的前期比較金額；或者
- (2) 如果發生在列報的最早前期之前，則重述列報的最早前期的資產、負債和權益的期初餘額。

對追溯重述的限制

43 應以追溯重述法更正前期差錯，除非確定該差錯對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。

44 當確定某一差錯對列報的一個或多個前期比較信息的特定期間的影響不切實可行時，主體應在追溯重述可行的最早期間重述資產、負債和權益的期初餘額（可能是當期）。

45 當在當期期初確定差錯對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應從最早可行日期開始採用未來適用法重述比較信息以更正差錯。

46 前期差錯的更正不包括在發現差錯當期的損益中。任何有關前期的列報信息，包括財務數據的任何歷史匯總數，應從可行的最早日期起重述。

47 當確定所有前期的差錯（例如錯誤採用會計政策）金額不切實可行時，主體應按照第 45 段，從最早可行的日期開始，按未來適用法重述比較信息。為此，在該日期之前的資產、負債、權益的累積重述部分忽略不計。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期差錯更正不切實可行的情況提供了指南。

48 差錯更正與會計估計變更有所區別。就會計估計的性質來說，它是個近似值，隨著更多信息的獲取，估計可能需要進行修正。例如，根據或有事項了結後的結果確認利得或損失，不屬於差錯更正。

前期差錯的披露

49 按照第 42 段，主體應披露以下內容：

- (1) 前期差錯的性質。
- (2) 如果可行，對每一個列報的前期，披露如下更正的金額：
 - ①各個受影響的財務報表單列項目；以及
 - ②如果主體適用《國際會計準則第 33 號》，需披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。
- (3) 列報的最早前期期初的更正金額。以及
- (4) 如果對某特定前期進行追溯重述是不切實可行的，需披露導致其不切實可行的事實，並陳述如何更正以及從何時開始更正該差錯。

下一期間的財務報表中不需要重複這些披露。

關於追溯採用和追溯重述的不切實可行性

50 在一些情況下，調整一個或多個前期比較信息以實現與當期的可比性是不切實可行的。比如，數據可能尚未在以前某個或多個期間收集，這使得只能在某種程度上允許對新會計政策採用追溯調整法（包括為了第 51 段至第 53 段所述的目的，對前期採用未來適用法），或是對更正前期差錯進行追溯重述，而要再造信息則可能是不切實可行的。

51 對根據交易、其他事項或事件確認或披露的財務報表要素採用一項會計政策時常常需要進行估計。本質上，估計是主觀的，

而且可能在報告期後才作出。當追溯採用一項會計政策或為更正某一前期差錯進行追溯重述時，作出估計可能會更加困難，因為從受影響的交易、其他事項或事件發生可能已經過去較長的一段時間。然而，與前期有關的估計目標與在當期所作估計的目標仍然是相同的，即反映那些交易、其他事項或事件發生時所存在的事實的估計。

52 因此，追溯採用一項新的會計政策或更正某一前期差錯要求將以下信息與其他信息區分開來：

(1) 為交易、其他事項或事件發生日已經存在的情況提供的證據；以及

(2) 在前期的財務報表批准報出時已經可獲取的信息。

對某些估計的類型（比如：使用重大的不可觀察的輸入值進行的公允價值計量），要區分這些類型的信息是不切實可行的。當採用追溯調整法或追溯重述需要對這些信息作出重大估計，但又不可能區分上述兩類信息的情況下，追溯應用新會計政策或追溯更正前期差錯是不切實可行的。

53 當在前期採用一項新會計政策或更正前期金額時，不論是對管理層在某個前期的意圖作出假定還是估計的金額在前期進行確認、計量或披露，都不應使用後見之明。比如，當主體對根據《國際會計準則第 19 號——僱員福利》計算僱員累積病假負債的差錯進行更正時，可以忽視下一期間發生的非經常性的嚴重流感季節信息，只要這些信息是在前期財務報表批准報出之後才可獲取的。修訂列報的前期比較信息時常常需要進行重大估計，該事實並不妨礙對比較信息進行可靠調整或更正。

生效日期和過渡性規定

54 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

54A [已刪除]

54B [已刪除]

54C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》修訂了第 52 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應採用該修訂。

54D [已刪除]

54E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》修訂了第 53 段，並刪除了第 54A 段、第 54B 段和第 54D 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂內容。

54F 2018 年發佈的《對國際財務報告準則中〈概念框架〉的引用的修訂》修訂了第 6 段和第 11（2）段。主體應對自 2020 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體同時採用《對國際財務報告準則中〈概念框架〉的引用的修訂》中所有其他修訂，則允許提前採用。主體應按照本準則追溯應用對第 6 段和第 11（2）段的修改。但如果主體確定追溯應用不切實可行或涉及過度成本或努力，則應參考第 23 段至第 28 段的要求採用對第 6 段和第 11（2）段的修訂。如果追溯應用《對國際財務報告準則中〈概念框架〉的引用的修訂》中的任何修訂涉及過度成本或努力，則主體在採用本準則的第 23 段至第 28 段作為參考時，除第 27 段最後一句以外，應將“是不切實可行的”理解為“涉及過度成本或努力”，將“可行的”理解為“無須過度成本或努力就可能實現”。

54G 如果主體未採用《國際財務報告準則第 14 號——遞延管制帳戶》，則主體應在將第 11（2）段應用於管制帳戶餘額時，繼續參考並考慮《編報財務報表的框架》³而非《概念框架》中的定義、確認標準和計量概念的適用性。管制帳戶餘額是指根據其他適用的國際財務報告準則不會確認為資產或負債，但由於其會被或預期會被包含在費率管制機構設定的可以向客戶收取的費率中，從而可以被遞延的費用（或收入）的餘額。費率管制機構是一個被法規或規章授權的團體，可以設定費率或費率的範圍來約束一個主體。費率管制機構可以是第三方或主體的關聯方，包括主體自身的治理機構，如果該機構被法規或規章要求在出於客戶利益並為確保主體總體財務生存能力來設定費率。

54H 2018 年 10 月發佈的《重要性定義》（對《國際會計準則第 1 號》和《國際會計準則第 8 號》的修訂）修訂了《國際會計準則第 1 號》第 7 段和《國際會計準則第 8 號》第 5 段，並刪除了《國際會計準則第 8 號》第 6 段。主體應對自 2020 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間按未來適用法採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

其他文告的撤銷

³ 該參考指的是理事會 2001 年採用的國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。

（編者注：理事會於 2001 年採用的國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》的摘錄可在基金會網站“支持實施”區域的《國際會計準則第 8 號》頁面中的“按國際財務報告準則劃分的支持實施”中找到。）

55 本準則取代了《國際會計準則第 8 號——當期淨損益、重大差錯和會計政策變更》（1993 年修訂）。

56 本準則取代了以下解釋公告：

(1) 《解釋公告第 2 號——一致性：借款費用資本化》；
以及

(2) 《解釋公告第 18 號——一致性：允許選用的處理方法》。