

注册会计师 教材精讲班 会计

第二十四章 会计政策、会计估计变更和差错更正

【考情分析】

本章收录的是企业会计准则 28 号会计政策、会计估计变更和差错更正的相关内容。考试题型主要为主观题，分数 2-4 分，本章比较重要。

【本章内容】阐述 3 个知识点：

1. 会计政策变更和会计估计变更的确认
2. 追溯调整法应用
3. 差错更正的会计处理

2022 年：

- (1) 修改会计估计的概述；
- (2) 将“合同完工进度的确定”改为“投入法或产出法的确定”。

【知识点 1】会计政策及其变更

一、 会计政策含义

(一) 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。

1. 会计原则包括：

- (1) 一般原则，如可靠性原则，通常不将其作为会计政策。
- (2) 具体会计原则，如借款费用是资本化还是费用化，预计负债的确认条件，收入的确认条件等。这里主要指具体会计原则。

2. 会计基础包括：

- (1) 确认基础（权责发生制和收付实现制）
- (2) 计量基础（五种计量属性）：如投资性房地产采用成本计量或公允价值计量等

3. 会计处理方法：是指企业根据国家统一的会计制度允许选择的、对某一类会计业务采用的具体处理方法。如发出存货的计价方法；长期股权投资核算的成本法和权益法等。

(二) 会计政策的特点

特点	含义	举例
选择性	在允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中作出指定或具体选择	发出存货计价方法
强制性	在准则规定范围内选择适合企业实际情况的会计政策	投资性房地产后续计量
层次性	包括会计原则、计量基础、会计处理方法三个层次	或有事项的预计负债确认条件，就是会计原则；资产减值中涉及的公允价值就是计量基础；长期股权投资核算的成本法和权益法就是会计处理方法

(三) 重要会计政策

1. 发出存货成本的计量，是指企业存货成本所采用的会计处理。例如，企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。
2. 长期股权投资的后续计量，是指取得长期股权投资后的会计处理方法。例如，企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。
3. 投资性房地产的后续计量，是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的会计处理。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。

4. 固定资产的初始计量，是指对取得的固定资产初始成本的计量。例如，企业取得的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。
5. 无形资产的确认，是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。例如，企业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。
6. 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。
7. 收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。
8. 借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即采用资本化还是采用费用化。
9. 合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。例如，母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；合并范围的确定原则等。
10. 外币折算，是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。

二、会计政策变更条件

（一）会计政策变更

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。

（二）会计政策变更条件（2种情况）

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

- （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。

（三）不属于会计政策变更的情形（2种情况）

以下各项不属于会计政策变更：

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。

例如：自用办公楼改为出租，不属于会计政策，而是采用新的会计政策。

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。

例如：低值易耗品由一次摊销法变更为五五摊销法，该企业低值易耗品在企业生产经营中所占费用比例不大，改变低值易耗品的处理方法后，对损益的影响也不大，属于不重要的事项，不属于会计政策变更。

三、会计政策变更的会计处理

会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法。

（一）追溯调整法

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。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，编制相关项目的调整分录

第三步，调整列报前期财务报表相关项目及其金额

第四步，附注说明

（二）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变更影响数的方法。