

第二十二章 会计政策、会计估计变更和差错更正

1. 会计政策及其变更
2. 会计估计及其变更
3. 前期差错更正

本章考情

近年考试中，本章内容通常以客观题的形式出现，也可能与其他章节相结合以综合题的形式出现。本章重点考查内容是会计政策变更和会计估计变更的区分，会计政策变更、会计估计变更和前期差错的会计处理。

第一节 会计政策及其变更

一、会计政策的概念

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。

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。

会计原则包括一般原则和特定原则。

会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的**特定原则**，而不是笼统地指所有的会计原则。例如，借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。可靠性、相关性、实质重于形式等属于会计信息质量要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

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。

会计基础包括会计确认基础和会计计量基础。

可供选择的会计确认基础包括权责发生制和收付实现制。

会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

由于我国企业应当采用权责发生制作为会计确认基础，不具备选择性，所以会计政策所指的会计基础，**主要是会计计量基础（即计量属性）**。

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**。

具体会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计准则制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出的具体选择。例如，《企业会计准则第1号—存货》允许企业在先进先出法、加权平均法和个别计价法之间对发出存货实际成本的确定方法作出选择，这些方法就是具体会计处理方法。

【提示】企业通常应在每期采用相同的会计政策。企业选用的会计政策一般情况下不能也不应当**随意**变更，以保持会计信息的可比性。企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露。需要披露的会计政策项目主要有以下几项：

- (1) 财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。
- (2) 存货的计价,是指企业存货的计价方法。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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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方法。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。
- (6) 长期股权投资的核算,是指长期股权投资的具体会计处理方法。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。
- (7) 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。
- (8) 收入的确认,是指收入确认所采用的会计方法。
- (9) 借款费用的处理,是指借款费用的处理方法,即予以资本化还是予以费用化。
- (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。
- (11) 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。

【总结】企业应在国家统一的会计准则制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策

二、会计政策变更及其条件

会计政策变更,是指企业对**相同的交易或者事项**由原来采用的会计政策**改用另一会计政策**的行为。



【提示 1】企业不能**随意**变更会计政策并不意味着企业的会计政策在任何情况下均不能变更。

符合下列条件之一,企业可以变更会计政策

(1) 依法变更:法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更

【例题】2017年财政部发布修改《企业会计准则第16号—政府补助》后,企业对2017年1月1日存在的政府补助采用未来适用法处理,对2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。自2017年6月12日起施行。是否属于法律、行政法规或国家统一的会计制度要求变更?

【答案】是的。

(2) 自行变更:会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息

【例题】企业一直采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,如果企业能够从房地产交易市场上持续地取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理的估计,此时,企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式。

【提示 2】不属于会计政策变更的2种情形

(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。

【例题】将自用的办公楼改为出租

(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。

【例题】某企业第一次签订一项建造合同,为另一企业建造三栋厂房,该企业以控制权转移作为收入确认时点的判断标准。由于该企业初次发生该项交易,采用履约义务法确认该项交易的收入,不属于会计政策变更。



长期股权投资由权益法改为成本法，属于会计政策变更吗？

