

第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

【知识点 1】会计政策的概述；会计估计的概述

(3) 执行新的收入准则，收入确认时点的判断标准由以风险报酬转移变更为以控制权转移；

(4) 因增资甲公司对乙公司股权投资的后续计量由以公允价值计量且其变动计入当期损益改为按权益法核算。下列各项中，甲公司应当作为会计政策变更进行会计处理的是（ ）

- A. 收入确认时点的判断标准由以风险报酬转移变更为以控制权转移
- B. 对乙公司股权投资的后续计量由以公允价值计量且其变动计入当期损益改为按权益法核算
- C. 债券投资由以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- D. 以公允价值进行后续计量的投资性房地产转换为以成本计量的无形资产

【答案】A

【解析】选项 B，若因达到重大影响改为权益法核算，则不属于相同交易或事项，若未达到重大影响改为权益法核算，则不符合准则规定，因此选项 B 不属于会计政策变更；选项 C 和 D 为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，均不属于会计政策变更。

三、会计估计

(一) 定义

是指企业对**结果不确定的**交易或者事项**以最近可利用的信息为基础所作的判断**。

(二) 企业应当披露的重要会计估计：

1. 存货可变现净值的确定。
2. 采用公允价值模式下投资性房地产公允价值的确定。
3. 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法、弃置费用的确定。
4. 消耗性生物资产可变现净值的确定、生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。
5. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、净残值、摊销方法。
6. 非货币性资产公允价值的确定。

7. 固定资产、无形资产、长期股权投资等非流动资产可收回金额的确定。
8. 职工薪酬金额的确定。
9. 与股份支付相关的公允价值的确定。
10. 与债务重组相关的公允价值的确定。
11. 预计负债金额的确定。
12. 收入金额的确定、提供劳务履约进度的确定。
13. 与政府补助相关的公允价值的确定。
14. 一般借款资本化金额的确定。

15. 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定。
16. 与非同一控制下的企业合并相关的公允价值的确定。
17. 与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融减值损失的确定。
18. 继续涉入所转移金融资产程度的确定、金融资产所有权上风险和报酬转移程度的确定。

四、会计估计变更

(一) 定义

会计估计变更，是指由于资产和负债的**当前状况及预期经济利益和义务**发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗**金额进行调整**。

（二）常见会计估计变更

1. 固定资产预计使用寿命、预计净残值和折旧方法的变更
2. 无形资产预计使用寿命、预计净残值和摊销方法的变更
3. 应收账款坏账准备计提比例的变更
4. 承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期实现方式做出决定。

【2017·多选题】下列事项属于会计估计变更的有（ ）

- A. 资产负债表日交易性金融资产按公允价值计量且其变动计入当期损益
- B. 固定资产折旧方法由年限平均法变更为双倍余额递减法
- C. 无形资产摊销期限由 10 年改为 6 年
- D. 固定资产净残值率由 5%改为 4%

【答案】BCD

【解析】选项 A，与会计估计变更无关，属于当期正常事项。折旧方法、摊销年限和净残值都属于会计估计。

（三）会计估计变更的缘由

1. 赖以进行估计的基础发生了变化。
2. 取得了新的信息、积累了更多的经验。

【提示】会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的会计处理办法进行处理。

【2016-单选题】甲公司 2×12 年 10 月为乙公司的银行贷款提供担保。银行，甲公司，乙公司三方签订的合同约定：

- （1）贷款本金为 4200 万元，自 2×12 年 12 月 21 日起 2 年。年利率 5.6%；
 - （2）乙公司以房产为该项贷款提供抵押担保；
 - （3）甲公司为该贷款提供连带责任担保。2X14 年 12 月 22 日，甲公司、乙公司与贷款银行经协商签订补充协议，约定将乙公司担保房产变现用以偿还贷款本息，该房产预计处置价款可以覆盖贷款本息，甲公司在其 2X14 年财务报表中未确认相关预计负债。
- 2X15 年 5 月，因乙公司该房产出售过程中出现未预测到的纠纷导致无法出售。银行向法院提起诉讼，判决甲公司履行银行担保责任。经庭外协商，甲公司需于 2X15 年 7 月和 2X16 年 1 月份分两次等额支付乙公司所欠贷款本息，同时获得对乙公司的追偿权，但无法预计能否取得。不考虑其他因素。甲公司对需履行的担保责任进行的正确的会计处理是（ ）。
- A. 作为 2X15 年事项将需支付的担保款计入 2X15 年财务报表
 - B. 作为新发生事项，将需支付的担保款分别计入 2X15 年和 2X16 年财务报表
 - C. 作为会计政策变更将需支付的担保款追溯调整 2X14 年财务报表
 - D. 作为重大会计差错更正将需支付的担保款追溯重述 2X14 年财务报表

【答案】A

【解析】该担保支出为 2×15 年的正常事项，不应该作为前期差错更正追溯重述以前年度财务报表，应该在该担保支出实际发生时予以确认。

五、会计政策与会计估计及其变更的划分

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更、不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。

【2022 年多选题】企业发生的下列事项中，属于会计政策变更的有（ ）。

- A. 首次执行金融工具准则调整资产负债表的报表项目
- B. 投资性房地产的后续计量方法由成本模式改为公允价值模式

- C. 处置部分子公司股权但仍能对被投资单位施加重大影响，个别财务报表对长期股权投资的核算方法由成本法转为权益法
- D. 金融资产公允价值的确定由收益法改为市场法

【答案】AB

【解析】选项C，属于正常事项，不属于会计政策变更；选项D，属于会计估计变更。

【2017·单选题】下列交易或事项中，不属于会计政策变更的是（ ）

- A. 因采用新准则，对以交易为目的的股票投资的期末计价由成本与市价孰低改为公允价值计量
- B. 因采用新准则，将经营租出的办公楼作为以公允价值模式计量的投资性房地产核算
- C. 坏账准备计提比例的变更
- D. 所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法

【答案】C

【解析】C选项，坏账准备计提比例的变更属于会计估计变更。

