

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### 第二十二章 会计政策、会计估计变更和差错更正

一个能思考的人，才真是一个力量无边的人。——巴尔扎克

#### 本章考情分析

本章属于比较重要章节，主要介绍了会计政策、会计估计及其变更和差错更正的会计处理。主要从客观题角度能够辨别是属于会计估计变更还是会计政策变更，主观题考查会计差错更正，掌握差错更正的方法。

本章 2023 年教材无实质变化。

考点	年份/题型
会计政策变更和会计估计变更的划分	2022 年单选题、2021 年单选题、2020 年单选题、2020 年判断题、2019 年单选题
会计估计的判断	2021 年多选题、2019 年多选题
会计政策变更的会计处理	2021 年判断题
前期差错更正的会计处理	2021 年判断题、2020 年多选题 2022 年综合题

#### 本章目录

- 一、会计政策及其变更
- 二、会计估计及其变更
- 三、前期差错更正

#### 第一节 会计政策及其变更

##### 一、会计政策及其变更

	相关内容	
(一) 会计政策	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 <b>原则、基础和会计处理方法</b> 。企业采用的 <b>会计计量基础</b> 也属于会计政策【 <b>大政方针</b> 】
	1. 会计原则	会计原则包括 <b>一般原则和特定原则</b> ，会计政策所指的会计原则是指 <b>某一类</b> 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。 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。
	2. 会计基础	会计基础包括 <b>会计确认基础和会计计量基础</b> 。 可供选择的 <b>会计确认基础</b> 包括 <b>权责发生制和收付实现制</b> 。 <b>会计计量基础</b> 主要包括 <b>历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值</b> 等。 由于我国企业应当采用 <b>权责发生制</b> 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 <b>会计计量基础(即计量属性)</b> 。
	3. 具体会计处理方法	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

		<p>具体选择。</p> <p>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。</p> <p><b>【提示】</b> 存货发出方法属于会计政策。</p>
--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**【总结】** 会计政策定义

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。【大政方针】

原则：预计负债

基础：计量属性

会计处理方法：存货的发出。长投后续计量。投资性房地产后续计量

	<b>相关内容</b>	
	企业会计政策的 <b>选择和运用的特点</b>	<p>1.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</p> <p>2.会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法</p> <p>3.会计政策应当保持前后各期的一致性</p>
<b>(一) 会计政策</b>	需要 <b>披露的会计政策</b> 项目	<p>报表附注中需要披露的会计政策项目主要有以下几项：</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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。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</p> <p>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</p> <p>7.收入的确认是指收入确认所采用的会计方法</p> <p>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</p> <p>9.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</p> <p>10.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</p>

**(二) 会计政策变更及其条件**

1.会计政策变更的概念

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。

**【提示】** 企业的会计政策一经确定，不得随意变更。

## 2. 会计政策变更的条件

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；

例如，《企业会计准则第 16 号——政府补助》在 2017 年修订实施以后，对财政贴息采用新的会计政策进行处理；

再如，采用 2017 年修订的《企业会计准则第 14 号—收入》的企业，应在履行了合同履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

(2) 会计政策变更能够**提供更可靠、更相关**的会计信息。

**【说明】**会计政策变更并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

## 2. 会计政策变更的情形

法定变更：实施新准则，18 年收入、金融工具

能更可靠、更相关：更好反映资产的价值。投资性房地产后续计量成本模式变为公允价值模式

### 会计政策变更常见情形

政策变更	1. 发出存货计价方法的变更 2. 投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式 3. 按新颁布的合营安排准则，对合营企业重新分类为共同经营的进行追溯调整 4. 按新的控制定义调整合并财务报表合并范围 5. 改变离职后福利核算方法，按照新准则有关设定受益计划的规定进行追溯 6. 金融资产的确认和计量的变化 7. 收入确认由风险报酬转移变更为控制权的转移 8. 执行新的准则，持有待售确认和核算的变更 9. 与资产相关的政府补助由总额法改为净额法
------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 3. 不属于会计政策变更的情形

对会计政策变更的认定，直接影响到会计处理方法的选择。实务中，企业应当分清哪些属于会计政策变更，哪些不属于会计政策变更。下列情况**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**而对其采用新的会计政策。

如将自用的办公楼改为出租，不属于会计政策变更，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。

本期发生交易与以前相比 <b>有本质差别</b>	非投资性房地产与投资性房地产的转换
	金融资产之间的重分类
	长期股权投资增资、减资导致的核算方法转换
<b>初次</b> 发生的业务或 <b>不重要</b> 交易或事项	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

## 4. 会计政策变更的会计处理

会计政策变更有两种会计处理方法：

即**追溯调整法**和**未来适用法**。

(1) **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，相关账务处理；

**【提示】**会计政策变更涉及损益调整的事项通过“利润分配——未分配利润”科目核算，本期发现前期重要差错和资产负债表日后调整事项涉及损益调整的事项通过“以前年度损益调整”科目核算。

第三步，调整财务报表相关项目；

第四步，财务报表附注说明。

其中：会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

项目	本年金额		上年金额	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加：会计政策变更			×××	×××
前期差错更正				
二、本年初余额				
… …				

**累积影响数**通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

应说明的是，会计政策变更的追溯调整**不会影响以前年度应交所得税的变动**，也就是说**不会涉及应交所得税**的调整；但追溯调整时如果涉及暂时性差异，则应考虑**递延所得税**的调整，这种情况应考虑前期所得税费用的调整。

第四步，确定前期中每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。