



历年真题分析

本章属于重要章节，从历年考试情况来看，会计政策变更与会计估计变更的划分通常以客观题形式出现；会计差错更正的处理几乎每年必考主观题。另外，会计政策变更内容也可以与其他章节内容结合，如与投资性房地产、长期股权投资、金融资产以及所得税等内容结合，通常以主观题的形式进行考查。

第一节 会计政策及其变更概述

知识点：会计政策概述

会计政策：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。

原则：指按照企业会计准则规定的、适合企业会计核算所采用的具体会计原则。

基础：指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，如计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

会计处理方法：指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合本企业的具体会计处理方法。

企业应当披露的重要会计政策：

1. 发出存货成本的计量。
2. 长期股权投资的后续计量。
3. 投资性房地产的后续计量。
4. 固定资产的初始计量。
5. 生物资产的初始计量。
6. 无形资产的确认。
7. 非货币性资产交换的计量。
8. 借款费用的处理。
9. 合并政策。

经典例题

【单选题】下列各项目中，不属于企业应当披露的重要会计政策的是（ ）

- A. 投资性房地产的后续计量
- B. 固定资产的初始计量
- C. 无形资产的确认
- D. 金融资产公允价值的确定

答案：D

解析：D选项，属于应当披露的重要会计估计。

知识点：会计政策变更概述

会计政策变更：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。

(一) 属于会计政策变更的情形:

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。

【提示】常见会计政策变更

1. 短期投资”（成本与市价孰低）改为按照“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”处理；
2. 存货发出计价方法的改变；
3. 投资性房地产后续计量模式变更；
4. 离职后福利按照修订后的 9 号准则处理方法发生改变；
5. 修订后的 2 号准则将长期股权投资核算范围缩小；
6. 修订后的 33 号准则重新设定了“控制”定义，影响了合并范围；
7. 《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会[2017]30 号） 固定资产/无形资产处置损益的确认；
8. 《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会[2018]15 号） 专门新增“信用减值损失”项目用于反映金融资产的减值；

(二) 不属于会计政策变更的情形:

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。（自用的办公楼改为出租、成本法转换权益法）
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**。（低值易耗品一次摊销法改为五五摊销法）

第二节 会计估计及其变更概述

知识点：会计估计概述

(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。

知识点：会计估计变更概述

(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。

经典例题

【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）会计估计变更的情形

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。

经典例题

【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。

第三节 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**；一项都不涉及时，该事项**可能判断**为会计估计变更。

（一）以**会计确认**是否发生变更作为判断基础

会计要素的确认标准，是会计处理的**首要环节**。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。会计确认的变更一般会引起列报项目的变更。

（二）以**计量基础**是否发生变更作为判断基础

历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值 5 项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

（三）以**列报项目**是否发生变更作为判断基础

一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

（四）根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的**金额或数值**（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

【思考题】固定资产折旧方法的变更。

答案：属于会计估计变更，不属于会计政策变更。

【注意】

企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础，仍然难以对某项变更进行区分的，应当将其作为**会计估计变更**处理。

经典例题

【单选题】甲公司董事会做出下列决议，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 将发出存货计价方法由先进先出法变为个别计价法
- B. 将自行研发无形资产的摊销年限由 8 年调整为 6 年
- C. 账龄在 1 年内的应收账款坏账计提比例由 5%调整至 8%
- D. 将符合持有待售条件的固定资产由非流动资产重分类为流动资产列报

答案：A

解析：选项 B、C，属于会计估计变更；选项 D，既不属于会计估计变更，也不属于会计政策变更。