

2008年中级会计职称考试《中级会计实务》第十六章讲义

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/455/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_455122.htm

第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正 第一节 会计政策变更 一、会计政策变更的概念

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。要明确几个特点：1.这里所说的会计政策一定是国家统一会计制度所允许使用的会计政策。比如存货，现在不允许使用后进先出法，那企业就不应该再选用。企业会计政策的选择应考虑谨慎、实质重于形式和重要性三个方面，并且不能超出国家规定的范围。2.会计政策涉及会计原则、会计基础和具体的会计处理方法。(1)会计原则有一般原则，如第一章讲的一般性原则、实质重于形式原则、谨慎性原则等。而这里讲的会计政策不是一般原则，而是特定的具体的原则。如借款费用资本化问题：什么时候开始资本化、什么时候停止资本化、什么情况下暂停资本化，有资本化的原则。又如股权投资：什么情况下采用成本法、什么情况下采用权益法，也有特定的原则。(2)会计基础，主要是指会计确认基础和会计计量基础。确认基础是指权责发生制和收付实现制，在我国，企业一般采用权责发生制作为会计确认基础。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。由历史成本改为公允价值计价，就是政策变更。(3)具体的会计处理方法，是指企业根据国家统一规定的会计制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出的具体选择。比如固定资产准则中允许企业根据使用情况、产生经济利益的方式采用平均年限法、

工作量法、双倍余额递减法和年限总和法等，这些方法就是具体的会计处理方法。注意这和过去讲的不一样，这叫做政策。

3.企业所采用的会计政策是企业进行会计核算的基础。

4.会计政策应当保持前后各期一致。但也不是说绝对不允许改变，而是不得随意改变。但如果符合一定条件，还是允许改变的。

5.会计实务中某项交易或事项的处理，具体准则没有规定的，应当按基本准则中原则性的规定进行处理，只要不违法、不违规就可以了。要注意第1条、第2条。会计政策发生变更，应该在报表附注中进行披露，需要披露的情况主要有编制基础、合并政策、外币折算、收入确认计量的方法、存货计价方法等发生变化。

例：某上市公司发生的下列交易或事项中，属于会计政策变更的是()。

A、因固定资产改良将其折旧年限由8年延长至10年

B、期末对按业务发生时的汇率折算的外币长期借款余额按期末市场汇率进行调整

C、年末根据当期发生的暂时性差异所产生的递延所得税负债调整本期所得税费用

D、投资性房地产核算由成本模式改为公允价值模式

正确答案：D

解析：选项D属于会计核算具体方法的改变，属于会计政策变更。选项ABC与会计政策变更和会计估计变更无关。

二、会计政策变更的条件

满足下列条件之一，企业可以变更会计政策：

(一)法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。

07年1月1日，上市公司执行新的会计准则，要按新会计准则的要求进行变更。比如有些企业存货采用后进先出法，现在新的存货准则规定，不允许使用后进先出法，那就应该由原来的后进先出法改为其他方法。还有长期股权投资，控制情况下，原来准则规定采用权益法核算，但新准则规定采用成本法。对于固定资产、无形资

产等非流动资产，计提减值准备后，如果资产价值回升，就要冲减减值准备.但新准则规定，不允许转回。(二)会计政策变更能够更好、更可靠、更相关的反映企业经济信息。比如投资性房地产有两种不同模式：成本模式和公允价值模式。假如过去房地产交易市场不太完善，所以当时对投资性房地产采用成本模式计量。但随着经济发展，现在房地产交易市场已经非常活跃，能够从房地产交易市场取得相应的信息，这时就应把投资性房地产按照公允价值计量。需要注意的是，改变会计政策，必须有一个前提条件，即变化后的政策必须符合法律法规要求。改变会计政策，必须有充分的理由、合理的证据。如果有充分的理由、合理的证据，但未经过股东大会等类似权力机构批准，随意、反复自行变更的，视为滥用会计政策，要按照前期差错更正的方法进行处理。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采用新的会计政策。比如过去租赁设备是经营租赁来的，按经营租赁处理方法进行处理.现在租赁的设备是融资租赁性质的，就必须按融资租赁的要求进行处理。比如股权投资，过去投资占受资企业有表决权资本的10%，无控制、无共同控制、无重大影响，采用成本法核算.但现在追加投资，达到受资企业有表决权资本的30%，具有重大影响，应采用权益法换算。这些都不属于政策变更。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。

三、会计政策变更的会计处理 这是本节的重点。(一)企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。这一条以前不重要，但今年要稍注意一点。例如，财政部发布并于2007年1

月1日执行的《企业会计准则第38号首次执行企业会计准则》规定：1.根据《企业会计准则企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，尚未摊销完毕的股权投资差额全额冲销，并调整留存收益，以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面价值作为首次执行日的认定成本。在同一控制下企业合并，长期股权投资按照被合并方所有者权益账面价值入账。但按以前规定会有股权投资差额产生。那么原来还未摊销完的股权投资差额全额冲销，调整留存收益：借：利润分配未分配利润 贷：长期股权投资股权投资差额 2.除上述第1项以外的其他采用权益法核算的长期股权投资，都按转出非现金资产的公允价值入账。转出非现金资产公允价值和占被投资企业可辨认净资产公允价值不相等，比如投资20万，占25万份额，相当于受资企业返还一部分，形成营业外收入，这是新准则的规定.但按过去旧准则规定，有股权投资差额。现在要执行新准则，没有摊完的全部摊销。存在股权投资贷方差额的，应冲销贷方差额，调整留存收益.存在股权投资借方差额的(即投25万，占20万份额)，应把股权投资差额全部转出，作为投资的入账价值。(二)会计政策变更可以更好的反映企业的财务状况、经营成果、资金变动情况的，应当采用追溯调整法处理。但追溯不切实可行的，只能采用未来适用法。 要重点掌握追溯调整法。追溯调整法的运用通常由以下几步构成：(1)计算会计政策变更的累计影响数 这是最关键的一步。(2)进行账务处理 (3)调整报表项目 (4)报表附注说明 关键是第一步，怎样计算累计影响数。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com