

谈会计政策变更与会计估计变更的划分

刘顺财

(汕头经济管理干部学校 广东汕头 515041)

【摘要】 本文通过对会计政策变更和会计估计变更划分基础的分析,结合实务中的一些具体会计事项,对如何在会计事项中正确运用划分会计政策变更与会计估计变更界限的方法提出相关意见。

【关键词】 会计政策变更 会计估计变更 会计确认 计量基础 列报项目

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。为保证会计信息的可比性,企业采用的会计政策在每一会计期间和前后应当保持一致,不得随意变更。否则会削弱会计信息的可比性。

但是,满足下列条件之一的,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;②会计政策变更能够提供更可靠、相关的会计信息。而不属于会计政策变更的情形主要有: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;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。

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。由于企业经营活动中内在的不确定性因素,使得一些交易或事项不能准确地计量,只能加以估计。但是,估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断,而随着时间的推移,通常赖以进行估计的基础会发生变化,或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验,或后来的发展需要对估计进行修订,于是便发生会计估计变更。当然,会计估计变更的依据应当真实、可靠。《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(CAS28)及其应用指南对会计政策变更和会计估计变更两个概念作出了解释。本文就这两种变更的划分基础做一些分析。

一、会计政策变更与会计估计变更的划分存在误区

CAS28对规范企业会计行为,增强会计信息的可比性和一贯性、提高会计信息的质量发挥了重要的指导作用。但是,由于该准则及其应用指南没有明确设定区分会计政策变更和会计估计变更的判断标准,以致实际工作中一些具体会计事项是属于会计政策变更还是会计估计变更,人们难以统一认识,从而影响了会计信息质量和财务报表的可比性。

实际中,财务人员对以下几个变更的划分还不明确,存在着疑惑:①固定资产折旧方法的变更是属于会计政策变更还是会计估计变更;②存货计价方法的变更是属于会计政策变更还是会计估计变更;③坏账备抵法的核算由账龄分析法改为余额百分比法是属于会计政策变更还是会计估计变更。

二、会计政策变更与会计估计变更的划分基础

为了解决实际工作中对会计政策变更与会计估计变更界限不清的问题,财政部会计司于2008年发布了《企业会计准则讲解》,重新就企业应当如何正确划分会计政策变更与会计估计变更及按照不同的方法进行相关会计处理提出了相应的处理意见。该“讲解”指出,在具体操作时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。

1. 会计政策变更的判断。

(1)以会计确认是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六项会计要素的确认标准,这是会计处理的基本条件。一般来说,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的变更。会计确认、计量的变更一般会引引起列报项目的变更。

(2)以计量基础是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等五种会计计量属性,这是会计处理的计量基础。一般来说,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的变更。

(3)以列报项目是否发生变更作为判断标准。《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定了财务报表项目应采用的列报原则。一般来说,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的变更。当然,实务中有时列报项目的变更往往伴随着会计确认的变更或者相反。

2. 会计估计变更的判断。根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法,不是会计政策,而是会计估计,其相应的变更是会计估计的变更。

三、会计政策变更和会计估计变更的划分方法

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更:分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更,当至少涉及其中一项划分基础变更的,该事项是会计政策变更;若不涉及这些划分基础变更,则该事项

可认为是会计估计变更。下面举例予以说明。

1. 属于会计政策变更的情形。

(1)会计确认变更。现行会计准则中将“符合资本化条件的存货发生的借款费用计入存货的成本”,将“企业内部研发项目开发阶段符合无形资产确认条件的,确认为无形资产”。上述两项会计政策的变更引起了两项会计处理的变更:一是将按旧会计准则在费用中核算的内容改变为资产,会计确认发生了变更;二是将“费用”变为“资产”后,由列入“损益表”变为列入“资产负债表”,项目性质发生了变化。

(2)计量基础变更。主要有以下几项:①现行会计准则将“为了近期内出售、回购或赎回的股票、债券和基金等确认为交易性金融资产,其后续计量按照公允价值计量,并将其账面价值与公允价值的差额调整留存收益”。此变更中,先将旧会计准则中的短期投资确认为交易性金融资产;然后将其价值的计量由前期的历史成本变更为公允价值;最后将该资产的账面价值与公允价值之间的差额调整留存收益并反映到损益表中。②分期付款购买固定资产原来采用历史成本计量,现在改为公允价值即购买价款现值计量。③存货的期末计量由历史成本改为成本与可变现净值孰低计量。④投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式。⑤存货、固定资产、无形资产、在建工程、长期投资、委托贷款、应收款项从不计提减值准备改为计提减值准备,也就是说,其计量基础由采用历史成本改为采用可变现净值或现值。

(3)列报项目变更。主要有以下几项:①将企业原来对外出租的房屋和建筑物由固定资产变为投资性房地产,无疑属于会计政策变更。②商品流通企业将采购费用由列入营业费用改为列入存货成本,费用变为资产,由在损益表中列报改为在资产负债表中列报,会计确认和列报项目同时发生变更,所以属于会计政策变更。③编制合并财务报表,对合营企业的投资由比例合并改为权益法核算属于会计政策变更。④企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用由列入制造费用改为列入当期管理费用。这项变更将资产改为费用,同时由在资产负债表中列报改为在损益表中列报,会计确认和列报项目同时发生变更,所以属于会计政策变更。⑤固定资产计提折旧的范围将原来未使用、不需用的固定资产不计提折旧改为计提折旧,制度上由否定变为肯定,显然属于会计政策变更。⑥所得税核算方法从应付税款法改为纳税影响会计法,即资产负债表债务法,核算方法的变更增加了递延所得税资产、递延所得税负债两个项目,所以属于会计政策的变更。

2. 属于会计估计变更的情形。这主要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。

(1)无形资产的使用年限由不确定到确定,其自身由不摊销到摊销,其使用寿命的估计发生了变化,属会计估计变更。但要区分“固定资产由不计提折旧到计提折旧属会计政策变更”这种情况是由一种确定变为另一种确定,即对固定资产按规定由不需要计提折旧转为需要计提折旧,前后两种“确定”的性质发生了变化,所以是会计政策变更。

(2)或有事项确认的预计负债因最新证据所进行的调整。

(3)固定资产折旧方法中,年限平均法、工作量法、加速折旧法(包括双倍余额递减法及年数总和法),这些方法之间的变更属于会计估计变更。即便预计的使用年限、预计净残值发生变化,也属于会计估计变更。

(4)坏账备抵法中的余额百分比法、账龄分析法等方法的互相变换属于会计估计变更。坏账准备由5%的提取比例变更为由企业根据实际情况决定,也属于会计估计变更。

(5)无形资产、投资性房地产的折旧(摊销)年限、净残值率、折旧(摊销)方法变更属于会计估计变更。

(6)资产减值准备原来按照分类来计提,现改为按照单项资产计提,属于会计估计变更。

(7)公允价值的计算方法,由合同价格法改为采用未来现金流量的现值计算方法,或通过其他的估计方法计算,这种计算方法的变更属于会计估计变更。

四、会计政策与会计估计变更争议的解决

1. 固定资产折旧方法的变更。企业原采用双倍余额递减法计提固定资产折旧,现根据固定资产使用的情况,企业决定改用直线法计提固定资产折旧。该事项前后采用的两种计提折旧方法都是以历史成本作为计量基础,对该事项的会计确认和列报项目也未发生变更,只是固定资产折旧、固定资产净值等相关数据发生了变化。因此,该事项属于会计估计变更。其他提取折旧的方法可参照此分析。

2. 存货发出计价方法的变更。《企业会计准则第1号——存货》(CAS1)不允许企业采用后进先出法核算发出存货成本,这是对企业存货核算的变更,其实质是对存货计量基础的变更,因此该事项属于会计政策变更。

CAS1规定,企业确定发出存货成本的方法有先进先出法、加权平均法(包括移动加权平均法)和个别计价法。因此,企业根据自身实际情况在以上三种变更计价方法中不论采用哪种计价方法,都只是对发出存货和结存存货的成本数额产生影响,而并未使该事项的会计确认和列报项目发生变更,因此,该事项属于会计估计变更。

3. 坏账处理方法的变更。在坏账的处理方法中,直接转销法废止了,只能采用备抵法,该项变更属于会计政策变更。但在坏账备抵法中,由账龄分析法改为余额百分比法只是坏账准备金额上的变化,该事项的会计确认和列报项目都没有发生变更,因此其属于会计估计变更。

通过上述分析可知,会计政策变更和会计估计变更划分界限的根本点在于:前者是因交易或事项的处理性质发生了变化才对其所做的变更;而后者是因交易或事项的处理方法发生了变化才对其所做的变更。简言之,一个是处理性质的变更,一个是处理方法的变更。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008