

实例解析会计政策变更的账务处理

主讲人：刘老师

Tel : 400-600-2148

Web : www.cfoclass.com

CONTENTS

目

录

一 什么是会计政策?

二 会计政策变更须满足的条件

三 实例解析会计政策变更的账务处理（追溯调整法）



一、会计政策

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：是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计要素确认过程中所采用的具体。

基础：是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础(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：是指企业按照法律、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、适合于本企业的具体会计处理方法。

例如：

企业购买了一台100万的设备，使用年限10年，按照《企业会计准则-固定资产》，此设备满足确认固定资产的确认条件，故企业应确认为固定资产，而不能确认当期损益。

长期股权投资的取得及后续计量中的成本法或权益法。

财务报表列报方面所涉及的编制现金流量的直接法和间接法、合并财务报表合并范围的判断、分部报告中报告分部的确定。

等等

应严格和会计估计进行区分，因为后续涉及变更的账务处理会有所不同。

会计估计：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。

企业主要会计估计：

- 1、存货可变现净值的确定。
- 2、采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。
- 3、固定资产的预计使用寿命、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、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、职工薪金金额的确定。
- 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、预计负债的确定。
- 12、收入金额的确定、提供劳务完工进度的确定。
- 13、建造合同完工进度的确定。
- 14、与政府补助相关的公允价值的确定。

- 15、一般借款资本化的确定。
- 16、应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异的确定。
- 17、非同一控制下的企业合并相关的公允价值的确定。
- 18、租赁资产公允价值的确定、最低租赁付款额现值的确定、承租人融资租赁折现率的确定、融资费用和融资收入的确定；未担保余值的确定。
- 19、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。
- 20、继续涉入所转移金融资产的程度的确定、金融资产所有权上风险与报酬转移程度的确定。
- 21、套期工具和被套期项目公允价值的确定。
- 22、保险合同准备金的计算及充分性测试。
- 23、探明矿区权益、井及相关设施的折耗计提方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法、弃置费用的确定。

如何和会计估计进行区分呢？

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。

1、以会计确认是否发生变更作为判断基础

例：某企业在前期将某项内部研发项目开发阶段的支出计入当期损益，而当期按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定，该项支出符合无形资产的确认条件，应当确认为无形资产。该事项的会计确认发生变更，即前期将开发费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产。该事项中会计确认发生了变化，所以该变更属于会计政策变更。

2、以计量基础是否发生变更作为判断基础

例：某企业在前期对购入的价款超过正常信用条件延期支付的固定资产初始计量采用历史成本，而当期按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，该类固定资产的初始成本应以购买价款的现值为基础确定。该事项的计量基础发生了变化，所以该变更属于会计政策变更。

3、以列报项目是否发生变更作为判断基础

例：某商业企业在前期将商品采购费用列入营业费用，当期根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，将采购费用列入成本。因为列报项目发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

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；**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。

例1：某企业在前期将自行购建的固定资产相关的一般借款费用计入当期损益，当期根据会计准则的规定，将符合条件的有关借款费用予以资本化，企业因此将对该事项进行变更。

要求：请进行判断，属于哪种变更？

答案：

该事项的计量基础未发生变更，即都是以历史成本作为计量基础；该事项的会计确认发生变更，即前期将借款费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产；同时，会计确认的变更导致该事项在资产负债表和利润表相关项目的列报也发生变更。该事项涉及会计确认和列报的变更，所以属于会计政策变更。

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，使财务报表使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。否则，势必削弱会计信息的可比性。但是，满足下列1、2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。这种情况是指，按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定，要求企业采用新的会计政策，则企业应当按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定改变原会计政策，按照新的会计政策执行。
- 2、会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。由于经济环境、客观情况的改变，使企业原采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按变更后新的会计政策进行会计处理，以便对外提供更可靠、更相关的会计信息。

《企业会计准则第8号——资产减值》规定，已计提固定资产减值准备不允许转回，这就要求执行企业会计准则体系的企业按照新规定改变原允许固定资产减值准备转回的做法，变更原有会计政策。

某企业一直采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，如果该企业能够从房地产交易市场上持续地取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而能够对投资性房地产的公允价值做出合理的估计，此时采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量可以更好地反映其价值。这种情况下，该企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式。

需要**注意**的是，除法律、行政法规以及国家统一的会计制度要求变更会计政策的，应当按照国家的相关规定执行外，企业因满足上述**第2个条件**变更会计政策时，必须有**充分、合理**的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。对会计政策的变更，企业仍应经**股东大会或董事会、经理(厂长)会议或类似机构**批准，并按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经股东大会或董事会、经理(厂长)会议或类似机构批准擅自变更会计政策的，或者连续、反复地自行变更会计政策的，视为**滥用会计政策**，按照**前期差错更正**的方法进行处理。

会计政策变更的会计处理原则

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当分别按以下情况进行处理：

(1) 国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。例如，2007年1月1日我国上市公司执行新会计准则，会计政策发生了较大的变动，财政部制定了《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》规定了企业执行新会计准则时应遵循的处理方法。

(2) 国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

会计政策变更的会计处理原则

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行会计处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。
3. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。
4. 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

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。

追溯调整法的运用通常由以下5步构成：

- 1、计算会计政策变更的累积影响数
- 2、计算会计政策变更的累积税后影响数
- 3、编制相关项目的调整分录
- 4、调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额
- 5、附注说明

例2

华宇公司2015年、2016年分别以4 500 000元和1 100 000元的价格从股票市场购入A、B两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市价一直高于购入成本。公司采用历史成本对购入股票进行计量。公司从2017年1月1日起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为25%，公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。2015年和2016年交易性金融资产公允价值如下表所示。

财报分析

	购入成本	2015 年年末公允价值	2016 年年末公允价值
A 股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B 股票	1 100 000		1 300 000

财务报表

改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数

	公允价值	历史成本	税前差异	所得税影响	税后差异
2015	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
2016	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

由于是2017年进行会计政策的变更，故华宇公司2017年12月31日的比较财务报表**最早期初**为2016年1月1日。

华宇公司在2015年年末交易性金融资产按公允价值计量的帐面价值为5 100 000元，按历史成本计量的帐面价值为4 500 000元，两者的税前影响金额为600 000元，两者的所得税影,为150 000元，两者差异的税后净影响额为450 000元，即为该公司2016年期初交易性金融资产由历史成本计量改为公允价值的累积影响数。

华宇公司在2016年年末交易性金融资产按公允价值计量的帐面价值为6 400 000元，按历史成本计量的帐面价值为5 600 000元，两者的税前影响金额为800 000元，所得税影响为200 000元，两者差异的税后净影响额为600 000元，其中，450 000元是调整2016年累积影响数，150 000元是调整2016年当期金额。

编制有关项目的调整分录

(1)调整交易性金融资产。

借：交易性金融资产	800 000	
贷：利润分配——未分配利润		600 000
递延所得税负债		200 000

(2)调整利润分配。

借：利润分配——未分配利润	90 000	
贷：盈余公积——法定		60 000
——任意		30 000

资产负债表

编制单位：某房地产开发有限公司

二〇〇八年一月一日

会企01表
单位/元

资 产	行次	期末余额	年初余额	负债和所有者权益(或股东权益)	行次	期末余额	年初余额
流动资产：				流动负债：			
货币资金	1			短期借款	32		
交易性金融资产	2			交易性金融负债	33		
应收票据	3			应付票据	34		
应收账款	4			应付账款	35		
预付款项	5			预收款项	36		
应收利息	6			应付职工薪酬	37		
应收股利	7			应交税费	38		
其他应收款	8			应付利息	39		
存货	9			应付股利	40		
其中：消耗性生物资产				其他应付款	41		
一年内到期的非流动资产	10			一年内到期的非流动负债	42		
其他流动资产	11			其他流动负债	43		
流动资产合计	12			流动负债合计	44		
非流动资产：				非流动负债：			
可供出售金融资产	13			长期借款	45		
持有至到期投资	14			应付债券	46		
长期应收款	15			长期应付款	47		
长期股权投资	16			专项应付款	48		
投资性房地产	17			预计负债	49		
固定资产	18			递延所得税负债	50		
在建工程	19			其他非流动负债	51		
工程物资	20			非流动负债合计	52		
固定资产清理	21			负债合计	53		
生产性生物资产	22			所有者权益(或股东权益)：	54		
油气资产	23			实收资本(或股本)	55		
无形资产	24			资本公积	56		
开发支出	25			减：库存股			
商誉	26			盈余公积	57		
长期待摊费用	27			未分配利润	58		
递延所得税资产	28			所有者权益(或股东权益)合计	59		
其他非流动资产	29						
非流动资产合计	30						
资产总计	31			负债和所有者权益(或股东权益)总计	60		

利 润 表

会企02表

编制单位：		xxxx年	
项 目	本期金额	上期金额（略）	
一、营业收入			
减：营业成本			
营业税金及附加			
销售费用			
管理费用			
财务费用			
资产减值损失			
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）			
投资收益（损失以“-”号填列）			
其中：对联营企业和合营企业的投资收益			
二、营业利润（亏损以“-”号填列）			
加：营业外收入			
减：营业外支出			
其中：非流动资产处置损失			
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）			
减：所得税费用			
四、净利润（净亏损以“-”号填列）			
五、每股收益：			
（一）基本每股收益			
（二）稀释每股收益			

所有者权益变动表

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					90	910
加：会计政策变更		270	2430		720	6480
前期差错更正						
二、本年年初余额						
· · · · ·						
四、本年年末余额						

华宇公司在编制2017年度的财务报表时，应调整2017年**资产负债表**有关项目的年初余额、**利润表**有关项目的上年金额及**所有者权益变动表**有关项目的**上年金额**和**本年金额**也应进行调整。具体涉及到哪些调整：



(1) 资产负债表项目的调整：

调增交易性金融资产年初余额 800 000 元；调增递延所得税负债年初余额 200 000 元；调增盈余公积年初余额 90 000 元；调增未分配利润年初余额 510 000 元。

(2) 利润表项目的调整：

调增公允价值变动收益上年金额 200 000 元；调增所得税费用上年金额 50 000 元；调增净利润上年金额 150 000 元。

(3) 所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额 67 500 元；未分配利润上年金额 382 500 元，所有者权益合计上年金额 450 000 元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额 22 500 元；未分配利润本年金额 127 500 元，所有者权益合计上年金额 150 000 元。

附注说明。

华宇公司2017年按照会计准则规定，对交易性金融资产期末计量由历史成本计量改为以公允价值计量。此项会计政策变更采用追溯调整法，2017年比较财务报表已重新表述。

2016年期初运用新会计政策追溯计算的会计政策变更累积影响数为450 000元。调增2016年的期初留存收益450 000元；其中，调增未分配利润382 500元，调增盈余公积67 500元。

会计政策变更对2016年度财务报表本年金额的影响为增加未分配利润127 500元，调增盈余公积22 500元，调增净利润150 000元。

总结：

- 1、会计政策变更
- 2、会计政策变更的满足条件和方法
- 3、会计政策变更账务处理的5步法

注意根据财务报告的**披露格式**来进行留存收益的划分。

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



务第一教室