

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 1

甲股份有限公司（以下简称甲公司）是一家海洋石油开采公司，于 2014 年开始建造一座海上石油开采平台，根据法律法规规定，该开采平台在使用期满后要将其拆除，需要对其造成的环境污染进行整治。2015 年 12 月 15 日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共 120 000 000 元，预计使用寿命 10 年，采用年限平均法计提折旧。2021 年 1 月 1 日甲公司开始执行企业会计准则，企业会计准则对于具有弃置义务的固定资产，要求将相关弃置费用计入固定资产成本，对之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当进行追溯调整。已知甲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。甲公司预计该开采平台的弃置费用 10 000 000 元。假定折现率（即为实际利率）为 10%。不考虑企业所得税和其他税法因素影响。该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。

分析

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数

2016 年 1 月 1 日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值 = $10\,000\,000 \times (P/F, 10\%, 10)$
 $= 10\,000\,000 \times 0.3855 = 3\,855\,000$ (元)

每年应计提折旧 = $3\,855\,000 \div 10 = 385\,500$ (元)。

表 22-1 确认弃置义务后的累积影响数计算表 单位：元

年份	计息金额	实际利率	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 - (①+②)	税后差异
2016	3 855 000	10%	385 500	385 500	-771 000	-771 000
2017	4 240 500	10%	424 050	385 500	-809 550	-809 550
2018	4 664 550	10%	466 455	385 500	-851 955	-851 955
2019	5 131 005	10%	513 100.50	385 500	-898 600.50	-898 600.50
小计	—	—	1 789 105.50	1 542 000	-3 331 105.50	-3 331 105.50
2020	5 644 105.5	10%	564 410.55	385 500	-949 910.55	-949 910.55
合计	—	—	2 353 516.05	1 927 500	-4 281 016.05	-4 281 016.05

甲公司确认该开采平台弃置费用后的税后净影响额为 -4 281 016.05 元，即为该公司确认资产弃置费用后的累积影响数。

注：按照会计政策变更累积影响数的定义，累积影响数应该是 -3 331 105.50。

(2) 会计处理

①调整确认的弃置费用

借：固定资产——开采平台——弃置义务 3 855 000
 贷：预计负债——开采平台弃置义务 3 855 000

②调整会计政策变更累积影响数

借：利润分配——未分配利润 4 281 016.05
 贷：累计折旧 1 927 500

预计负债——开采平台弃置义务 2 353 516.05

③调整利润分配

借：盈余公积——法定盈余公积 428 101.61

(4 281 016.05 × 10%)

贷：利润分配——未分配利润 428 101.61

(3) 报表调整

甲公司在编制 2021 年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数，利润表、所有者权益变动表的上年数也应作相应调整。2021 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。

资产负债表（简表）

资产	年初余额		负债和股东权益	年初余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
...			...		
固定资产	60 000 000	61 927 500	预计负债	0	6 208 516.05
开采平台	60 000 000	61 927 500*	...		
			盈余公积	1 700 000	1 271 898.39
			未分配利润	4 000 000	147 085.56
注：61 927 500=60 000 000+3 855 000+1 927 500 6 208 516.05=3 855 000+2 353 516.05					

在利润表中，根据账簿的记录，甲公司重新确认了 2020 年度营业成本和财务费用分别调增 385 500 元和 564 410.55 元，其结果为净利润调减 949 910.55 元。

利润表（简表）

表 22-3 编制单位：甲公司 2021 年度 单位：元

项目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000	18 000 000
减：营业成本	13 000 000	13 385 500
...		
财务费用	260 000	824 410.55
...		
二、营业利润	3 900 000	2 950 089.45
...		
四、净利润	4 060 000	3 110 089.45
...		

所有者权益变动表（简表）

项 目	本金额		
	...	盈余公积	未分配利润
...	...		
一、上年年末余额		1 700 000	4 000 000
加：会计政策变更		-428 101.61	-3 852 914.44
前期差错更正			
二、本年初余额		1 271 898.39	147 085.56
...			

(4) 附注说明

2021年1月1日，甲股份有限公司按照企业会计准则规定，对2015年12月15日建造完成并交付使用的开采平台的弃置义务进行确认。此项会计政策变更采用追溯调整法，2020年的比较报表已重新表述。2020年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为-4 281 016.05元。

会计政策变更对2020年度报告的损益的影响为减少净利润949 910.55元，调减2020年的期末留存收益4 281 016.05元，其中，调减盈余公积428 101.61元，调减未分配利润3 852 914.44元。

(2) 未来适用法

未来适用法是指将**变更后的会计政策应用于变更日及以后**发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

会计政策变更的会计处理方法的选择

- 1.国家有规定的，按国家有关规定执行。
- 2.能追溯调整的，采用追溯调整法处理（追溯到可追溯的最早期）。
- 3.不能追溯调整的，采用未来适用法处理。

例题 2

【判断题】（2021年）企业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。（ ）

分析

【答案】√