

## 第一节 会计政策及其变更

### 三、会计政策变更的会计处理

#### 1. 会计政策变更的会计处理方法（两种）

##### （1）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。

##### （2）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。

#### 2. 会计政策变更的会计处理方法的选择

会计政策变更的缘由	方法的选择
依法变更：会计制度等要求变更	国家规定处理方法的：从其规定 国家未作明确规定的：追溯调整法
自行变更：提供更可靠、更相关的会计信息	应当采用追溯调整法处理（确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外）

#### 3. 追溯调整法处理步骤

【例题】A公司2016年12月外购一栋写字楼，支付价款5000万元，预计使用年限为25年，净残值为零，采用直线法计提折旧。同日将该写字楼租赁给B公司使用，并一直采用成本模式进行后续计量。2019年1月1日，A公司认为，出租给B公司使用的写字楼，其所在地的房地产交易市场比较成熟，具备了采用公允价值模式计量的条件，决定将该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式。2017年末和2018年末，该写字楼的公允价值分别为6000万元和8000万元。

税法规定该投资性房地产作为固定资产管理，折旧年限为25年，净残值为零，采用直线法计提折旧。公允价值变动不得计入应纳税所得额。假设A公司按净利润的10%计提盈余公积，所得税税率为25%。

#### 步骤一：计算会计政策变更的累积影响数

①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项

##### 老政策账务处理：

2016年12月  
借：投资性房地产 5000  
贷：银行存款 5000  
2017年12月31日  
借：其他业务成本 200  
贷：投资性房地产累计折旧 200  
2018年12月31日  
借：其他业务成本 200  
贷：投资性房地产累计折旧 200

##### 新政策账务处理：

2016年12月  
借：投资性房地产—成本 5000  
贷：银行存款 5000  
2017年12月31日  
借：投资性房地产—公允价值变动 1000  
贷：公允价值变动损益 1000  
2018年12月31日  
借：投资性房地产—公允价值变动 2000  
贷：公允价值变动损益 2000

②计算两种会计政策下的差异（税前差异）

##### 调整账务处理：

借：投资性房地产—成本 5000  
投资性房地产—公允价值变动 3000  
投资性房地产累计折旧 400  
贷：盈余公积 340  
利润分配—未分配利润 3060  
投资性房地产 5000

##### 新政策账务处理：

2016年12月  
借：投资性房地产—成本 5000

③计算差异的所得税影响金额

**【提示】** 会计政策变更的追溯调整不会涉及以前年度应交所得税的调整，但追溯调整时若涉及暂时性差异，则需考虑递延所得税的调整，从而考虑前期所得税费用的调整。

账面价值=8000（万元）

计税基础=5000-5000/25×2=4600（万元）

应纳税暂时性差异=8000-4600=3400（万元）

递延所得税负债=3400×25%=850（万元）

调整账务处理：

借：盈余公积 85  
    利润分配—未分配利润 765  
贷：递延所得税负债 850

④确定前期中每一期的税后差异

年份	按原会计政策确认的成本	按新会计政策确认的收益	税前差异	递延所得税影响	税后差异
2017年	5000/25 =200	6000-5000 =1000	1200	1200×25%=300	900
2018年	5000/25 =200	8000-6000 =2000	2200	2200×25%=550	1650
合计	400	3000	3400	850	2550

⑤计算会计政策变更的累积影响数

步骤二：相关的账务处理

**【总结】** 合并成一笔分录

借：投资性房地产—成本 8 000  
    投资性房地产累计折旧（5 000/25×2） 400  
贷：投资性房地产 5 000  
    递延所得税负债[(8 000-5 000+400)×25%] 850  
    利润分配—未分配利润(3 400×75%×90%) 2295  
    盈余公积(3 400×75%×10%) 255

**【提示】** 留存收益不需要考虑由于会计政策变更使以前期间净利润的变化而需要分派的股利，也不包括已分配的利润或股利。

步骤三：调整报表相关项目

步骤四：报表附注说明

资产负债表	利润表	所有者权益变动表	附注
调整期初数	调整上年数	调整“会计政策变更”当期“盈余公积”和“未分配利润”的“本年金额”和“上年金额”栏。	说明会计政策变更的性质、内容和原因；当期和各个可比期间财务报表中受影响的项目名称和调整金额；无法采用追溯调整法，说明该事实和原因，以及会计政策变更后的时点和具体应用情况

**【提示】** 如果提供可比财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净利润各项目 and 财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

**【报表调整原则】** 影响到哪儿调整到哪儿。

**【例题·单选题】**会计政策变更时，会计处理方法的选择应遵循的原则是（ ）。

- A. 必须采用追溯调整法
- B. 必须采用未来适用法
- C. 在追溯调整法和未来适用法中任选其一
- D. 会计政策变更累积影响数可以合理确定时应采用追溯调整法，不能合理确定时采用未来适用法

**【答案】**D

**【解析】**发生会计政策变更时，会计政策变更累积影响数可以合理确定时应采用追溯调整法，不能合理确定时采用未来适用法。