

税务师 财务与会计 精讲班

第十七章 会计调整

本章教材变化

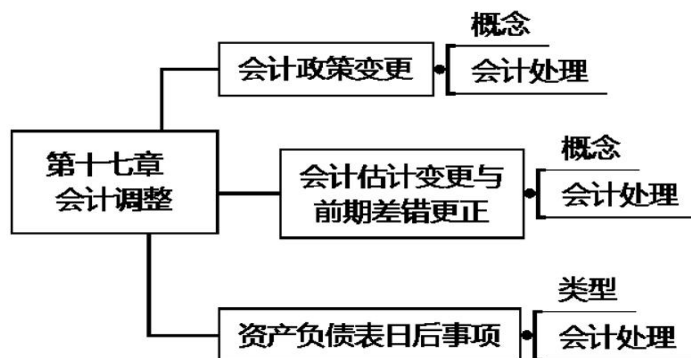
修改：

会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断……递延资产的分摊期间；收入确认中投入法或产出法的确定。

本章考情分析

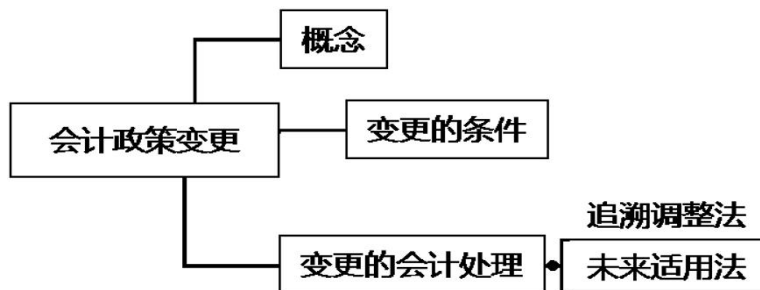
本章属于不太重要的章节，考试题型以客观题为主，也可以结合其他章节在计算分析题中进行考核。一般考试所占分值为4分左右。

本章结构框架



第一节 会计政策变更

知识点框架



一、会计政策变更

(一) 会计政策的概念

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。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

（二）会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对**相同的交易或事项**由**原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为**。

会计政策变更，**并不意味着**以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策**能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量**。

如果以前期间会计政策的运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行会计处理。

（三）会计政策变更的条件

企业应当对**相同或者相似**的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。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。（可比性质量要求）**

满足下列条件之一的，**可以变更**会计政策：

第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度（含企业会计准则）等要求变更。

第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

以下两种情形**不属于会计政策变更**：

第一，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。

如：经营租赁变为融资租赁。

第二，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。如，企业以前没有建造合同业务，当年承接的建造合同则属于初次发生的交易，企业采用完工百分比法进行核算，并不是会计政策变更。

属于会计政策变更的具体事项

- ①发出存货计价方法的变更；
- ②投资性房地产后续计量由成本模式改为公允价值模式；
- ③执行新收入准则将原以风险报酬转移确认收入改为以控制权 转移确认收入；
- ④执行新金融工具准则将原来金融资产“四分类”改为“三 分类”；
- ⑤政府补助的核算由总额法改为净额法；
- ⑥因执行新准则，而对原准则规定的会计处理进行变更等。

【2021年单项选择题】下列事项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 无形资产的摊销年限由10年变更为8年
- B. 应收账款坏账准备的计提比例由10%提高至15%
- C. 因处置部分股权投资丧失对子公司的控制，导致长期股权投资的后续 计量由成本法变更为权益法
- D. 投资性房地产后续计量由成本模式转换为公允价值模式

【答案】D

【解析】本题考查会计政策变更与会计估计变更的识别。需要进行会计估计的项目通常有：存货遭受毁损，全部或部分陈旧过时；固定资产折旧方法；固定资产的耐用年限与净残值；无形资产的受益年限（选项A错误）；坏账准备计提的比率（选项B错误）；递延资产的分摊期间；收入确认中的估计，如或有损失和或有收益等。长期股权投资由于投资变化导致的长期股权投资核算方法改变的，不属于会计政策变更，严格地说，核算方法的转换属于新的事项，选项C错误；投资性房地产后续计量由成本模式转换为公允价值模式，属于会计政策变更，选项D正确。

【2019·多选题】下列会计事项中，属于会计政策变更的有（ ）。

- A. 长期股权投资由权益法变更为成本法
- B. 固定资产折旧方法由工作量法变更为年数总和法
- C. 对不重要的交易或事项采用新的会计政策
- D. 存货由先进先出法变更为月末一次加权平均法
- E. 按新实施的《企业会计准则第14号——收入》准则确认产品销售收入

【答案】DE

【解析】选项A，属于正常事项；选项B，属于会计估计变更；选项C，对初次发生或不重要的交易或事项采

用新的会计政策，不属于会计政策变更。

【2020年单选题】下列事项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 根据新修订的《租赁》会计准则，企业对初次发生的租赁业务采用新的会计政策
- B. 固定资产折旧计提方法由年限平均法变更为双倍余额递减法
- C. 投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式
- D. 因前期的会计政策使用错误，而采用正确的会计政策

【答案】C

【解析】选项 A，对首次发生的业务采用新准则不属于会计政策变更；选项 B，固定资产折旧方法的改变属于会计估计变更；选项 D，对前期使用错误的会计政策进行更正，属于差错更正。

二、会计政策变更的会计处理

1. 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。
2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，在能切实可行地确定该项会计政策变更累积影响数时，应当采用追溯调整法处理，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累积影响数不能切实可行的，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；
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。

（一）追溯调整法

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。
即应当计算会计政策变更的累积影响数，并相应调整变更年度的期初留存收益以及会计报表的相关项目。

【例 17-1】甲公司 2×16 年、2×17 年分别以 840 000 元和 1200 000 元的价格从股票市场购入 A、B 两种以交易为持有目的的股票（假设不考虑购入股票时发生的交易费用），购入后其市价一直高于购入成本，且采用成本与市价孰低法对购入的股票进行计量。
公司从 2×18 年起对其持有以交易为目的的股票由成本与市价孰低法改为公允价值计量，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。

公司适用的所得税税率为 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。2×17 年公司发行在外的普通股加权平均为 3 600 万股，未发行任何稀释性潜在的普通股。A、B 股票的有关成本及公允价值资料如表 17-1 所示。

表 17-1 A、B 股票有关成本及公允价值 单位：元

股票	购入成本	2×16 年末公允价值	2×17 年末公允价值
A 股票	840000	980000	980000
B 股票	1200000		1320000

第一步，计算改变以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产计量方法后的累积影响数，如表 17-2 所示：

时间	公允价值	成本与市价孰低法计量的账面价值	税前差异	所得税影响	税后影响
2×16 年年末	98	84	14	3.5	10.5
2×17 年年末	132	120	12	3	9