

第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

②所有者权益变动表项目的调整：（上年金额和本年金额）

调增盈余公积上年年初金额 67 500 元，未分配利润上年年初金额 382 500 元，所有者权益合计上年年初金额 450 000 元。

调增盈余公积本年金额 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。

调增盈余公积本年年年初金额 90 000 元，未分配利润本年年年初金额 510 000 元，所有者权益合计本年年年初金额 600 000 元。

所有者权益变动表（简表）

2007 年度

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	+67 500	+382 500	/	/
加：会计政策变更	+22 500	+127 500	+67 500	+382 500
前期差错更正	/	/	/	/
其他	/	/	/	/
二、本年年年初余额	+90 000	+510 000	/	/
.....	/	/	/	/

①资产负债表项目的调整：（年初余额）

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。

资产负债表（简表）

2007 年 12 月 31 日

/	期末余额	年初余额
交易性金融资产	/	+800 000
递延所得税负债	/	+200 000
盈余公积	/	+90 000
未分配利润	/	+510 000

【提示】计算会计政策变更的累积影响数：

其中，会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

即变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目“盈余公积”和“未分配利润”项目的调整。

所有者权益变动表（简表）

2007 年度

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				
加：会计政策变更				
前期差错更正				
其他				
二、本年年年初余额				
.....				

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

- （1）根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；
- （2）计算两种会计政策下的差异；
- （3）计算差异的所得税影响金额；

应说明的是，会计政策变更的追溯调整不会影响以前年度应交所得税的变动，也就是说不会涉及应交所得税

的调整；但追溯调整时如果涉及暂时性差异，则应考虑递延所得税的调整，这种情况应考虑前期所得税费用的调整。

(4) 确定前期中每一期的税后差异；

(5) 计算会计政策变更的累积影响数。

如表 2 所示。

时间	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
2005 年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
2006 年末	1 300 000	1 100 000	200 000	50 000	150 000
合计	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

经典例题

【单选题】下列选项中，关于会计政策变更会计处理方法的核心问题是（ ）

- A. 计算会计政策变更对当年净利润的影响
- B. 计算会计政策变更的累积影响数，并调整列报前期最早期初留存收益
- C. 计算会计政策变更对以后年度净利润的影响
- D. 在会计报表附注中披露有关会计政策变更的情况

答案：B

解析：B 选项，会计政策变更一般采用追溯调整法，追溯调整法的核心问题就是计算累积影响数，并调整列报前期最早期初留存收益。一般来说我们报出的报表是比较报表，比如说报出 2013 年的报表，需要提供 2013 年及 2012 年的数据，所以假设在 2013 年发生了会计政策变更，那么其累积影响数即为截止至 2012 年期初对留存收益的影响。

(二) 会计政策变更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初）。
3. 不能追溯调整的，采用未来适用法处理。

(三) 未来适用法

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。

【例 24-2】乙公司原对发出存货采用后进先出法，由于采用新准则，按其规定，公司从 20×7 年 1 月 1 日起改用先进先出法。

20×7 年 1 月 1 日存货的价值为 2 500 000 元，公司当年购入存货的实际成本为 18 000 000 元，20×7 年 12 月 31 日按先进先出法计算确定的存货价值为 4 500 000 元，当年销售额为 25 000 000 元，假设该年度其他费用为 1200 000 元，所得税税率为 25%。20×7 年 12 月 31 日按后进先出法计算的存货价值为 2 200 000 元。

乙公司由于法律环境变化而改变会计政策，假定对其采用未来适用法进行处理，即对存货采用先进先出法从 20×7 年及以后才适用，不需要计算 20×7 年 1 月 1 日以前按先进先出法计算存货应有的余额以及对留存收益的影响金额。

计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数如表所示：

其中，采用先进先出法的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-4 500 000=16 000 000（元）；

采用后进先出法的销售成本为：

期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-2 200 000=18 300 000（元）。

公司由于会计政策变更使当期净利润增加了 1 725 000 元。

项 目	先进先出法	后进先出法
营业收入	25 000 000	25 000 000
减：营业成本	16 000 000	18 300 000

减：其他费用	1 200 000	1 200 000
利润总额	7 800 000	5 500 000
减：所得税	1 950 000	1 375 000
净利润	5 850 000	4 125 000
差额	1 725 000	

(四) 会计政策变更的披露

1. 会计政策变更的性质、内容和原因；

- (1) 对会计政策变更的简要阐述；
- (2) 变更的日期；
- (3) 变更前采用的会计政策和变更后新采用的新会计政策及会计政策变更的原因。

2. 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；

- (1) 采用追溯调整法时，计算出的会计政策变更的累积影响数；
- (2) 当期和各个列报前期财务报表中需要调整的净损益及其影响金额；
- (3) 其他需要调整的项目名称和调整金额。

3. 无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

- (1) 无法进行追溯调整的事实；
- (2) 确定会计政策变更对列报前期累积影响数不切实可行的原因；
- (3) 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原因；
- (4) 开始应用新会计政策的时点和具体应用情况。

知识点：会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

- (一) 会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。
- (二) 既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。
- (三) 企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础仍然难以对某项变更进行区分的，应当将其作为会计估计变更处理。

【例题】甲公司2×16年12月20日购入一台管理用设备，初始入账价值为100万元，原估计使用年限为10年，预计净残值为4万元，按双倍余额递减法计提折旧。由于固定资产所含经济利益预期实现方式的改变和技术因素的原因，已不能继续按原定的折旧方法、折旧年限计提折旧。甲公司于2×19年1月1日将设备的折旧方法改为年限平均法，将设备的折旧年限由原来的10年改为8年，预计净残值仍为4万元。甲公司适用的所得税税率为25%。

要求：

- (1) 计算上述设备2×17年和2×18年计提的折旧额。
- (2) 计算上述设备2×19年计提的折旧额。
- (3) 计算上述会计估计变更对2×19年净利润的影响。

答案：(1) 设备2×17年计提的折旧额=100×2/10=20(万元)

设备2×18年计提的折旧额=(100-20)×2/10=16(万元)

(2) 2×19年1月1日设备的账面净值=100-20-16=64(万元)

设备2×19年计提的折旧额=(64-4)÷(8-2)=10(万元)

(3) 按原会计估计，设备2×19年计提的折旧额=(100-20-16)×2/10=12.8(万元)

上述会计估计变更使2×19年净利润增加=(12.8-10)×(1-25%)=2.1(万元)

(四) 企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息

1. 会计估计变更的内容和原因；

- (1) 变更的内容；
- (2) 变更日期；
- (3) 为什么要对会计估计进行变更。

2. 会计估计变更对当期和未来期间的影响数。

- (1) 会计估计变更对当期和未来期间损益的影响金额;
 - (2) 对其他项目的影响金额。
3. 会计估计变更的影响数不能确定的, 披露这一事实和原因。

【多选题】根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定, 下列各项属于企业发生会计估计变更时应在会计报表附注中披露的内容的有 ()。

- A. 会计估计变更的内容和原因
- B. 会计估计变更的累积影响数
- C. 会计估计变更对当期的影响数
- D. 会计估计变更对未来期间的影响数

答案: ACD

解析: 企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息:

- (一) 会计估计变更的内容和原因;
- (二) 会计估计变更对当期和未来期间的影响数;
- (三) 会计估计变更的影响数不能确定的, 披露这一事实和原因。