



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

（二）追溯调整法

【例24-1】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2×15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。2×16年12月15日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共120000000元，预计使用寿命10年，采用年限平均法计提折旧。2×22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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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10000000元。假定甲公司只有该开采平台一项固定资产，折现率(即为实际利率)为10%。不考虑相关税费及其他因素影响。

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(1) 计算确认弃置义务后的累积影响数(见表24-1)。

2×17年1月1日, 该开采平台计入资产成本弃置费用的现值 $=10000000 \times (P/F, 10\%, 10) = 10000000 \times 0.3855 = 3855000$ (元);
每年应计提折旧 $=3855000 \div 10 = 385500$ (元)。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

年份	计息金额	实际利率	利息费用①	折旧②	差异- (①+②)
2×17	3855000	10%	385500	385500	-771000
2×18	4240500	10%	424050	385500	-809550
2×19	4664550	10%	466455	385500	-851955
2×20	5131005	10%	513100.50	385500	-898600.50
小计	—	—	1789105.50	1542000	-3331105.50
2×21	5644105.50	10%	564410.55	385500	-949910.55
合计	—	—	2353516.05	1927500	-4281016.05

甲公司确认该开采平台弃置费用后的净影响额为
-4281016.05元，即为该公司确认资产弃置费用后的累积影响
数。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(2) 2×22年1月1日，编制有关项目的调整分录。

①调整确认的弃置费用。

借：固定资产——开采平台——弃置义务 3855000

贷：预计负债——开采平台弃置义务 3855000

②调整会计政策变更累积影响数。

借：利润分配——未分配利润 4281016.05

贷：累计折旧 1927500

预计负债——开采平台弃置义务

2353516.05

此处对留存收益的调整均计入未分配利润。实务中，影响盈余公积计提的，企业还应对盈余公积作相应调整。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(3) 财务报表调整和重述。

甲公司在编制2×22年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数(见表24-2)，利润表、股东权益变动表的上年数(见表24-3、表24-4)也应作相应调整。2×22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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

资产负债表（简表）

2×22年12月31日

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 000000	61927500	预计负债	0	6208516. 05
			...		
			未分配利润	5000000	718983. 95
.....					



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

利润表（简表）

编制单位：甲股份有限公司 2×22年度

单位：元	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18000000	18000000
减：营业成本	13000000	13385500
.....		
财务费用	260000	824410.55
.....		
二、营业利润	3900000	2950089.45
.....		
四、净利润	4060000	3110089.45
.....		



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

在利润表中，根据账簿的记录，甲公司重新确认了2×21年度营业成本和财务费用，分别调增385500元和564410.55元，其结果为净利润调减949910.55元(385500+564410.55)。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

所有者权益变动表（简表）

编制单位：甲股份有限公司 2×22年度

项目	单位：元		
.....		未分配利润	
一、上年年末余额		5000000	
加：会计政策变更		-4281016.05	
前期差错更正			
二、本年年初余额		718983.95	
.....			



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(4) 附注说明。

2×22年1月1日，甲公司按照企业会计准则规定，对2×16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，2×21年的比较报表已经调整。2×22年期初运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为-4281016.05元。会计政策变更对2×21年度财务报表的损益的影响为调减净利润949910.55元，调减2×21年的期末未分配利润4281016.05元。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

解释：

累积影响数仅包含列报前期最早期初之前的期间影响（如 $2\times 17-2\times 20$ 年）。

比较报表期间（ 2×21 年）的影响数需单独调整当年损益，并通过利润分配计入期末留存收益，最终体现在累积影响数中（因累积影响数是“列报前期最早期初留存收益”调整后的结果）。

案例中“累积影响数为 $-4,281,016.05$ 元”实际是 2×21 年年初留存收益调整额（ $-3,331,105.5$ 元）与 2×21 年当年影响（ $-949,910.55$ 元）的合计，即 2×21 年期末留存收益的调整额，符合“列报前期最早期初为 2×21 年 1 月 1 日”时的追溯调整逻辑。