



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

1. 追溯调整法概念及步骤

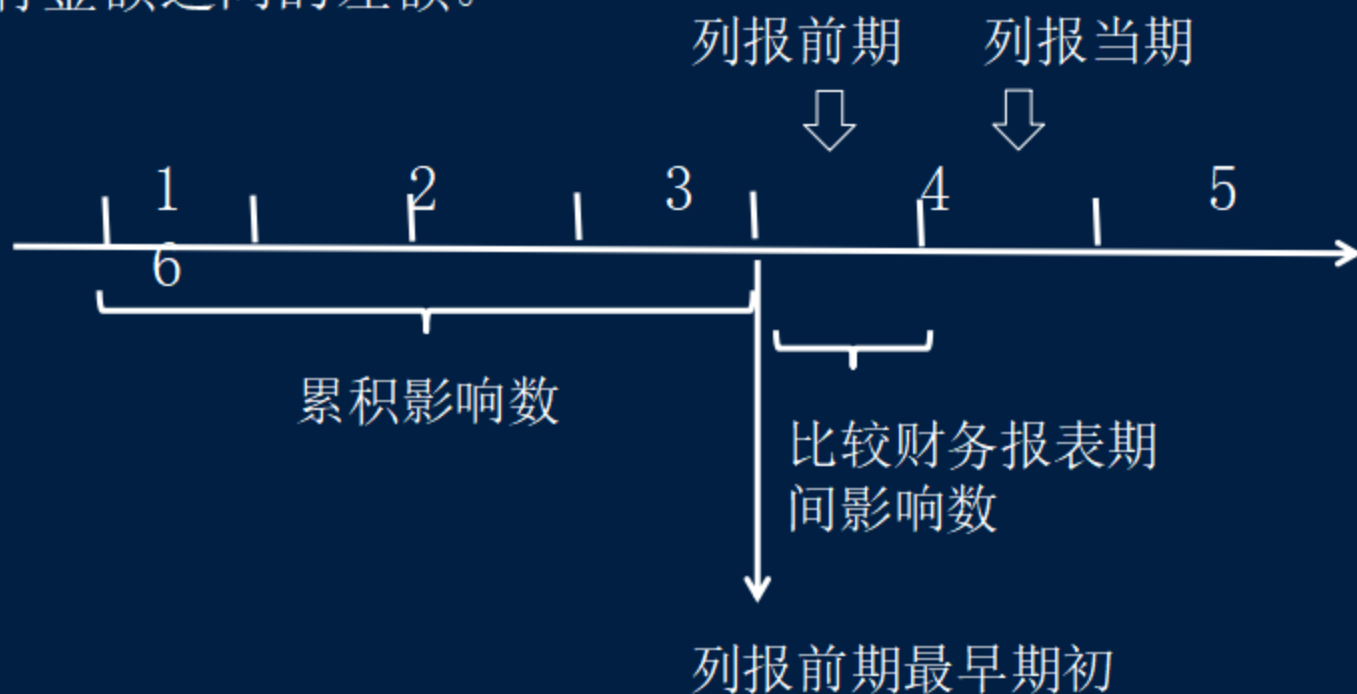
追溯调整法，是将会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，而不是计入当期损益。但是，确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

2. 会计政策变更累积影响数的概念及计算步骤

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。





第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

3. 不切实可行的判断

(1) 不切实可行：指企业在作出所有合理努力后，仍无法采用某项会计准则规定（如追溯调整法）。

(2) 存在以下情况时，应用追溯调整法对会计政策变更不切实可行：

① 累积影响数无法确定

无法计算会计政策变更对前期损益或其他项目的累积影响金额。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

②需假定管理层当时意图

追溯调整需推测管理层在前期交易发生时的主观意图，且无客观证据支持。

③需重大估计且信息不可区分

追溯调整需对前期金额进行重大估计，且无法将以下两类信息客观区分：

交易发生时的事实证据（如确认、计量或披露的依据）；
财务报表批准报出时可获得的后续信息。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(3) 前期比较信息调整的不切实可行

数据难以收集或再造：前期财务报表相关项目数据缺失（如账簿销毁、凭证遗失），重新构建会计信息成本过高或不可行。

估计困难：追溯调整需依赖对前期交易的估计，而时隔已久，相关证据或市场数据难以获取，导致估计缺乏可靠性（如早期金融工具公允价值的追溯计量）。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

（4）禁止 “后见之明”

在追溯调整或重述时，不得利用后续信息修正前期判断。

示例：企业前期将金融资产划分为摊余成本计量，后期因业务模式变更改为公允价值计量。即使管理层后续改变初衷，也不能追溯调整前期计量基础（需保持前期判断的客观性）。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

(5) 处理方式

当追溯调整法不切实可行时，企业应采用未来适用法，即从变更当期或可追溯的最早可行期间开始应用新会计政策，无需调整前期数据。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

（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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

【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2×17年1月1日起改用先进先出法。2×17年1月1日存货的价值为2500000元，公司当年购入存货的实际成本为18000000元，2×17年12月31日按先进先出法计算确定的存货价值为4500000元，当年销售额为25000000元，假设该年度其他费用为1200000元，所得税税率为25%。2×17年12月31日按后进先出法计算的存货价值为2200000元。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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2×17年及以后才适用，不需要计算2×17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：



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

表	当期净利润的影响数计算表		单位：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		



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

（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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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。



第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

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。