



主讲老师：姜凯文

税务师 财务与会计 课程精讲



第十七章 会计调整



考情分析

一、各年涉及题型及考点（3—5分）





考情分析

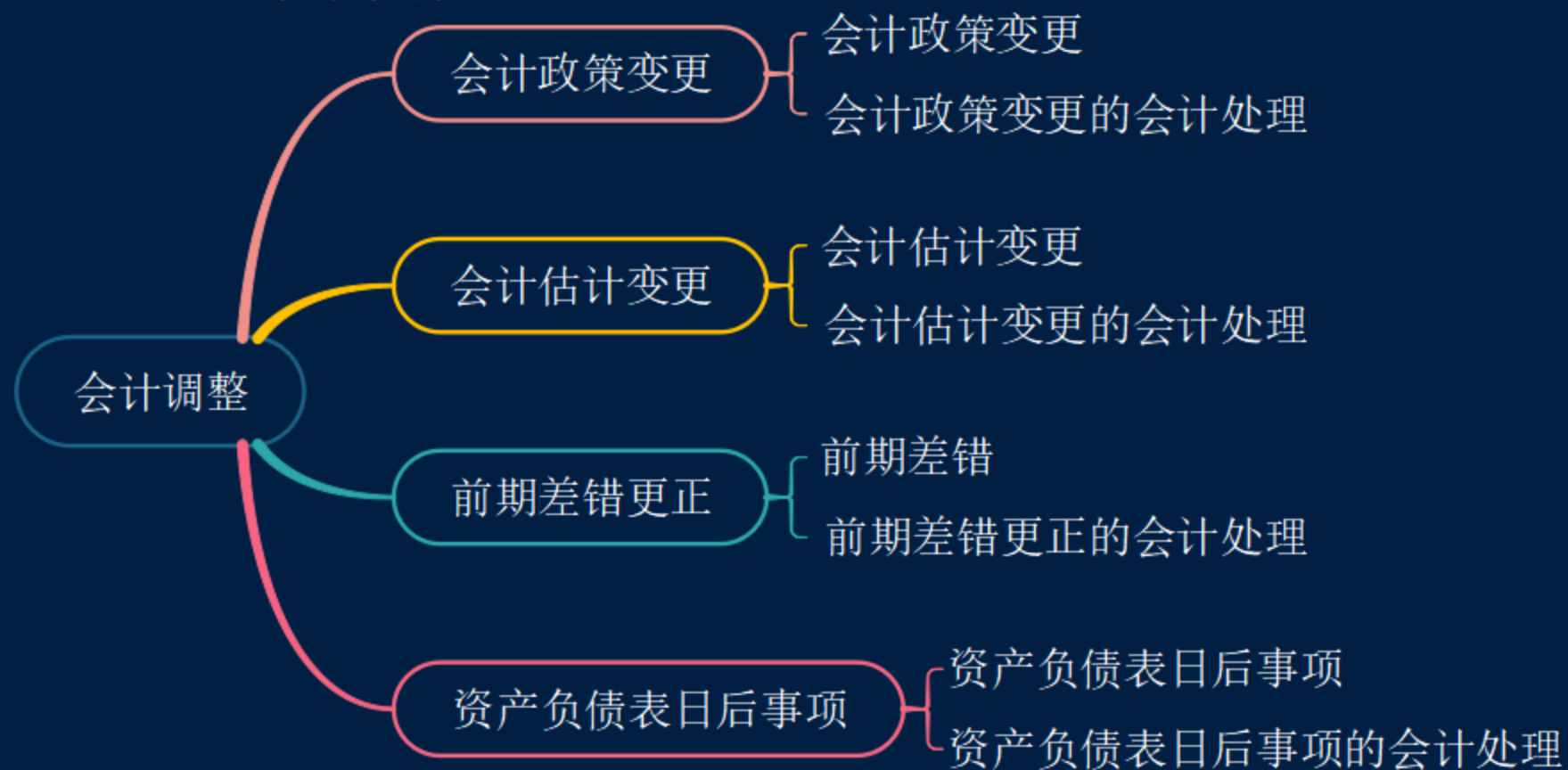
二、教材主要变化

1. 增加“会计估计的判断应考虑的内容”相关表述。
2. 修改“会计估计的举例”相关表述。



考情分析

三、章节框架





第一节

会计政策变更



目录

PART1 会计政策变更

PART2 会计政策变更的会计处理



第一节 会计政策变更

一、会计政策变更

（一）会计政策

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。



第一节 会计政策变更

（二）会计政策变更

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。

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

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。



第一节 会计政策变更

企业应当披露的重要会计政策包括但不限于下列各项：

1. 发出存货成本的计量。
2. 长期股权投资的后续计量。（成本法或权益法）
3. 投资性房地产的后续计量。（成本模式或公允价值模式）
4. 固定资产的初始计量。（是否需要折现）
5. 无形资产的确认。（研发支出费用化或资本化）
6. 非货币性资产交换的计量。（账面价值或公允价值为基础）
7. 借款费用的处理。（资本化或费用化）



第一节 会计政策变更

以下两种情况**不属于**会计政策变更：

1. 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：将自用的办公楼改为出租，不属于会计政策变更，而是采用新的会计政策。

2. 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：低值易耗品由一次摊销法变更为五五摊销法。



第一节 会计政策变更

二、会计政策变更的会计处理

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法。

（一）追溯调整法

1. 概念

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。



第一节 会计政策变更

2. 基本步骤

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，编制相关项目的调整分录；

第三步，调整列报前期财务报表相关项目及其金额；

第四步，附注说明。

解释：

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。



第一节 会计政策变更

3. 累积影响数的确定

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定以前各期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。



第一节 会计政策变更

【计算分析】 甲公司20×5年、20×6年分别以4 500 000元和1 100 000元的价格从股票市场购入A、B两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市价一直高于购入成本。公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量。

公司从20×7年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，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。

假设所得税税率为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。



第一节 会计政策变更

公司发行普通股4 500万股，未发行任何稀释性潜在普通股。两种方法计量的交易性金融资产账面价值如下表所示。

单位：无	成本与市价孰低	20×5年末公允价值	20×6年末公允价值
A股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B股票	1 100 000	——	1 300 000



第一节 会计政策变更

解析：

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

1. 计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数如下表

单位：元 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
20×5年年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
20×6年年末	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



第一节 会计政策变更

甲公司20×7年12月31日的比较财务报表列报前期最早期初为20×6年1月1日。

甲公司在20×5年年末按公允价值计量的账面价值为5 100 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为4 500 000元，两者的所得税影响为150 000元，两者差异的税后净影响额为450 000元，即为该公司追溯至20×6年期初由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。



第一节 会计政策变更

甲公司在20×6年年末按公允价值计量的账面价值为6 400 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为5 600 000元，两者的所得税影响合计为200 000元，两者差异的税后净影响额为600 000元，其中，450 000元是调整20×6年年初累积影响数，150 000元是调整20×6年当期金额。

甲公司按照公允价值重新计量20×6年年末B股票账面价值，其结果为公允价值变动收益少计了200 000元，所得税费用少计了50 000元，净利润少计了150 000元。



第一节 会计政策变更

2. 编制有关项目的调整分录:

(1) 对20×5年有关事项的调整分录:

①调整会计政策变更累积影响数:

借: 交易性金融资产——公允价值变动	600 000
贷: 利润分配——未分配利润	450 000
递延所得税负债	150 000



第一节 会计政策变更

②调整利润分配：

按照净利润的10%提取法定盈余公积，按照净利润的5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积 $450\ 000 \times 15\% = 67\ 500$ （元）。

借：利润分配——未分配利润	67 500
贷：盈余公积	67 500



第一节 会计政策变更

(2) 对20×6年有关事项的调整分录:

①调整交易性金融资产:

借: 交易性金融资产——公允价值变动	200 000
贷: 利润分配——未分配利润	150 000
递延所得税负债	50 000



第一节 会计政策变更

②调整利润分配：

按照净利润的10%提取法定盈余公积，按照净利润的5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积 $150\ 000 \times 15\% = 22\ 500$ （元）。

借：利润分配——未分配利润	22 500
贷：盈余公积	22 500



第一节 会计政策变更

3. 财务报表调整和重述

甲公司在列报20×7年财务报表时，应调整20×7年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额。

①资产负债表项目的调整：

调增以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产年初余额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。



第一节 会计政策变更

②利润表项目的调整：

调增公允价值变动收益上年金额200 000元；

调增所得税费用上年金额50 000元；

调增净利润上年金额150 000元；

调增基本每股收益上年金额0.0033元。

注：

调增基本每股收益上年金额

= 调增净利润/公司流通在外普通股股数

= (150 000 ÷ 10 000) / 4 500

= 0.0033 (元/股)



第一节 会计政策变更

③所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中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。

调增盈余公积上年金额22 500元，未分配利润上年金额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初金额90 000元，未分配利润本年年初金额510 000元，所有者权益合计本年年初金额600 000元。



第一节 会计政策变更

（二）未来适用法

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。

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，也无须重新编制以前年度的财务报表。



第一节 会计政策变更

【单选·2024】下列交易或事项的会计处理中，需要进行追溯调整的是（ ）。

- A. 存货计价方法由月末一次加权平均法改为先进先出法
- B. 盘点清查后发现部分库存商品陈旧过时
- C. 政府补助的会计处理方法由总额法改为净额法
- D. 为上一年度出售的设备提供售后服务发生重大支出



第一节 会计政策变更

答案：C

解析：选项A，属于会计政策变更，但应采用未来适用法，不追溯调整；选项BD，属于当年发生的正常事项，不需要追溯调整。



第一节 会计政策变更

（三）会计政策变更会计处理方法的选择

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当**分别**以下情况进行处理：

（1）国家发布相关的会计处理方法，则**按照国家发布的相关会计处理规定**进行会计处理。

（2）国家没有发布相关的会计处理方法，则采用**追溯调整法**进行会计处理。



第一节 会计政策变更

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用**追溯调整法**进行会计处理，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；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。