



考点1：会计政策及变更

【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。



考点1：会计政策及变更

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。

两种方法计量的交易性金融资产账面价值

单位：元

	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



考点1：会计政策及变更

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

改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数

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



考点1：会计政策及变更

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。



考点1：会计政策及变更

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。



考点1：会计政策及变更

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



考点1：会计政策及变更

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



考点1：会计政策及变更

(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



考点1：会计政策及变更

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



考点1：会计政策及变更

3. 财务报表调整和重述（财务报表略）

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。



考点1：会计政策及变更

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)



考点1：会计政策及变更

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。



考点1：会计政策及变更

（九）未来适用法

（1）基本原则

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。



考点1：会计政策及变更

(2) 不切实可行的判断

不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。即企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得采用某项规定所必需的相关信息，而导致无法采用该项规定，则该项规定在此时是不切实可行的。



考点1：会计政策及变更

（3）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，也无须重编以前年度的财务报表。