

07中级会计实务相关会计新准则学习会计政策 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/254/2021_2022_07_E4_B8_AD_E7_BA_A7_E4_BC_c67_254479.htm

一、会计政策变更 1. 会计政策的概念：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。在理解会计政策时，要注意：会计政策包括会计核算的原则、会计核算的基础（权责发生制）和会计处理方法（新准则下会计核算方法的可选择性变小）。 2. 可以进行会计政策变更的条件 企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，下列两种情况可以变更会计政策：（1）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。例如，财政部有关法规规定，从2007年1月1日起，上市公司从执行《企业会计制度》转为执行《企业会计准则》体系。（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。 3. 下列情形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。比如，以前租入固定资产属于经营租赁，本次租入固定资产属于融资租赁，两者有本质差别，分别差异不同方法进行处理，不属于会计政策变更。（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。对初次发生的交易，比如企业本期新增了期货交易业务，应按相应办法进行处理，不属于会计政策变更；对不重要的交易，比如将低值易耗品的摊销由五五摊销法改为一次摊销法，不属于会计政策变更。之所以这样规定，是因为会计政策变更一般情况下应采用追溯调整法进行处理，如果对不重要的交易也采取追溯调整，不

符合成本效益原则，因此，明确规定不重要的交易采用新的会计政策不属于会计政策变更，就不用进行追溯调整了。4

· 会计政策变更的处理思路（1）企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。比如，在2007年1月1日上市公司将由原执行《企业会计制度》转变为执行新准则，属于会计政策变更，财政部已作了相关规定，即按照《企业会计准则第38号首次执行企业会计准则》的规定进行处理。（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，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，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。（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。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。通俗地说，就是可追溯的要进行追溯；不能追溯的就不追溯，采取未来适用法。5．追溯调整法的运用（1）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。采用追溯调整法时，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。

(2) 追溯调整法在会计处理时有四个步骤： 计算确定会计政策变更的累积影响数 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。留存收益包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。调整期初留存收益是指对期初未分配利润和盈余公积两个项目的调整。（注：2006年1月1日起施行的新《中华人民共和国公司法》，取消了提取法定公益金的规定） 进行相关的账务处理，即将累计影响数及相关项目记录到变更年度中。 调整会计报表相关项目 企业在会计政策变更当年，应当调整资产负债表年初留存收益，以及利润表上年数栏有关项目。 附注说明【例1】甲公司于2007年1月1日起执行企业会计准则，从2007年1月1日起，所得税的核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法，所得税率为33%。2006年末，资产负债表中应收账款账面价值为800万元，计税基础为900万元；固定资产账面价值为2000万元，计税基础为2200万元；预计负债的账面价值为300万元，计税基础为0。假定甲公司按10%提取法定公积金。按照规定，在首次执行日对资产、负债的账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异的所得税影响进行追溯调整，并将影响金额调整留存收益。

(1) 计算累计影响数，确认递延所得税资产

应收账款项目产生的可抵扣暂时性差异=900-800=100（万元）递延所得税资产余额=100×33%=33（万元）

固定资产项目产生的可抵扣暂时性差异=2200-2000=200（万元）递延所得税资产余额=200×33%=66（万元）

预计负债项目产生的可抵扣暂时性差异=300（万元）递延所得税资产余额=300×33%=99（万

元) 递延所得税资产合计 = 33 + 66 + 99 = 198 (万元) (2

) 2007年进行相关的账务处理 调整累计影响数 借: 递延所得税资产 198 贷: 利润分配未分配利润 198 由于净利润的增加

调增的盈余公积 借: 利润分配未分配利润 19.8 贷: 盈余公积 (198 × 10%) 19.8 (3) 调整会计报表相关项目

利润表 (部分项目) 编制单位: 甲公司 2007年度 单位: 万元 项目 上年数 调整前 调整数 调整后 利润总额 (略) (略) (略) 减: 所得税 -198 净利润 198

资产负债表 (部分项目) 编制单位: 甲公司 2007年12月31日 单位: 万元 资产 年初数 调整前 调整数 调整后 负债和所有者权益 年初数 调整前 调整数 调整后

盈余公积 (略) 19.8 (略) 递延所得税资产 (略) 198 (略) 未分配利润 (略) 178.2 (略) (4) 编写会计报表附注: 企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息: 会计政策变更的性质、内容和原因。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。彩缤纷策变更累积影响数的或会计政策变更可能对未来期间产生影响的除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 (略)。二、会计估计变更 1. 会计估计是指, 企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。需要进行会计估计的项目通常有: 坏账; 存货遭受毁损, 全部或部分陈旧过时; 固定资产的使用年限与净残值; 无形资产的受益期限等等。会计估计变更, 是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化, 从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。2. 企业发生会计估计变更的情形 (1) 赖以进行估计的基础发生了变化。例如, 固定资产使用年

限原预计为30年，后因发生地震，导致建筑物的结构受到一定影响，应将使用年限缩短为25年。（2）取得了新的信息、积累了更多的经验以及后来的发展变化。例如，对甲公司原按10%计提坏账准备，新的信息表明，甲公司的财务状况发生恶化，计提比例改为20%。

3．对于会计估计变更，企业应采用未来适用法。如果无法分清会计政策变更和会计估计变更，也应按会计估计变更，采用未来适用法进行会计处理。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；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。

4．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。（2）会计估计变更对当期和未来期间的影响数。（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。

【例2】甲公司2006年12月购入一台管理用电子设备，原价为32万元，预计使用年限5年，预计净残值2万元。购入时，企业采用直线法计提折旧，2008年1月1日起，折旧方法由直线法改为年数总和法，净残值由2万元改为1万元，折旧年限由5年改为4年。要求对2008年会计估计变更采用未来适用法进行处理。假设甲公司按直线法计提的折旧可在所得税前抵扣，所得税采用资产负债表债务法核算，所得税税率为33%。

（1）会计估计变更前2008年折旧额=（32万-2万）/5=6（万元）

（2）会计估计变更后2008年折旧额=应计提折旧总额×尚可使用年限/年数总和=（32万-6万-1万）×3/6=25×3/6=12.5（万元）

（3）会计估计变更对净利润的影响数=（6-12.5）×67%=-4.355（万元），即由于估计变更，使2008年净利润减少了4.355万元。[注：2008年末固定资产账

面价值为13.5万元（32-6-12.5），计税基础为20万元(32-6-6)，可抵扣暂时性差异为6.5万元(20-13.5)，故在增加递延所得税资产2.145万元($6.5 \times 33\%$)同时，减少所得税费用2.145万元]

（4）在会计报表附注中披露：会计估计变更的内容和原因、会计估计变更的影响数（略）。三、会计差错更正 1．会计差错的类型（1）会计差错分为本期差错和前期差错。本期差错直接更正当期相关项目，更正后才编制会计报表，不存在“重述”报表问题。前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。（2）前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。应特别注意的是，存货和固定资产盘盈作为差错进行更正，改变了原会计制度计入当期营业外收入的做法。例如，2005年6月购入一台设备，价值100万元，货款未付；2006年末财产清查时，盘盈设备一台，应作为会计差错更正，借记“固定资产”科目，贷记“应付账款”科目，同时补提折旧。这种做法，比原制度将盘盈结果100万元转入营业外收入要合理得多。2．前期差错的处理办法（1）企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。比如，2005年年报中的收入为1100万元，在2006年10月发现多计收入100万元；在编制2006年年报时，应重编2005年年报，视同该差错在2005年没有发生过，即2005年的年收入应改为正

确的1000万元。 企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。这里应注意：a.在发现前期重要差错时，才需要采用“追溯重述法”；如果不是重要差错，可以直接调整当期损益等相关项目。b.在发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。比如，2006年12月发现2005年少提折旧500万元，则在编制2006年年报时，调整2006年利润表中作为比较基础的2005年利润表中的相关数据；调整2006年资产负债表的年初数。 企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：前期差错的性质；各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额；无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。 在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的会计政策变更和前期差错更正的信息。（2）确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。即对于前期重要差错，本应追溯重述，但因无法取得数据等原因无法重述，则不重述。【例3】甲公司2007年财务报告在2008年4月30日批准报出，报告年度为2007年度。甲公司的所得税税率为33%，所得税采用资产负债表债务法核算，2007年度所得税申报在2008年3月15日完成；按净利润的10%提取盈余公积。（1）如果2007年12月5日，发现2007年3月管理用固定资产漏提折旧300万元，则在2007年12月补提折旧：借：管理费用 3000000 贷：累计折旧 3000000（注：当年发现当年的差错，直接调整相关项目）（2）如果2007年12月5日，发现2006年3月管理用固定资产漏

提折旧300万元（属于重大会计差错），则在2007年12月会计处理如下：

补提折旧：借：以前年度损益调整（管理费用）3000000 贷：累计折旧 3000000 将调减的净利润转入未分配利润

借：利润分配未分配利润 3000000 贷：以前年度损益调整 3000000（注：按税法规定，当年应提折旧在当年提取可以在税前抵扣，2006年所得税申报后补提2006年折旧不得在税前抵扣；固定资产的账面价值与计税基础一致，没有暂时性差异）

调减盈余公积借：盈余公积（ $3000000 \times 10\%$ ）300000 贷：利润分配未分配利润 300000 在2007年年报中调整比较数据

对于2007年利润表，应调增上年度（2006年）管理费用3000000元；对于资产负债表，应调整2007年年报的年初数，调增累计折旧3000000元，调减盈余公积300000元，调减未分配利润2700000元（ $3000000 \times 90\%$ ）；在所有者权益变动表中，应在本金额栏中前期差错更正部分分别调减盈余公积和未分配利润300000元和2700000元。见下表：

利润表（部分项目）编制单位：甲公司 2007年度 单位：万元

项目	上年数	调整前	调整数	调整后
管理费用	(略)	300	(略)	
利润总额	-300			
减：所得税费用	0			
净利润	-300			

编制单位：甲公司 2007年12月31日 单位：万元

资产	年初数	调整前	调整数	调整后
累计折旧	300			
盈余公积	-30			
未分配利润	-270			
资产合计	-300			

负债和所有者权益	合计 <th>调整前</th> <th>调整数</th> <th>调整后</th>	调整前	调整数	调整后
负债和所有者权益合计	-300			

所有者权益变动表（部分项目）编制单位：甲公司 2007年度 单位：万元

项目	本金额	上年金额
盈余公积		
未分配利润		
一、上年年末数		
加：会计政策变更		
前期差错更正	300000	2700000
二、本年年初余额		

对于重大会计

差错更正，还需要在会计报表附注中披露重大会计差错的性质、受影响的项目名称和更正的金额（略）。（3）2007年12月5日，发现2005年3月管理用固定资产漏提折旧300万元（属于重要差错），则在2007年12月会计处理如下：

补提折旧：
 借：以前年度损益调整（管理费用）3000000
 贷：累计折旧3000000
 将调减的净利润转入未分配利润
 借：利润分配未分配利润3000000
 贷：以前年度损益调整3000000
 调减盈余公积
 借：盈余公积（ $3000000 \times 10\%$ ）300000
 贷：利润分配未分配利润300000

在2007年年报中调整比较数据对于2007年利润表，因只有2006年和2007年发生额，故不做调整；对于资产负债表，应调整2007年年报的年初数，调增累计折旧300万元，调减盈余公积30万元，调减未分配利润270万元；在所有者权益变动表中，应在上年金额栏中前期差错更正部分分别调减盈余公积和未分配利润300000元和2700000元。见下表：

资产负债表（部分项目）编制单位：甲公司2007年12月31日
 单位：万元

资产	年初数	调整前	调整数	调整后
累计折旧	300			300
盈余公积	-30			-30
未分配利润	-270			-270
资产合计	-300			-300
负债和所有者权益合计	-300			-300

所有者权益变动表（部分项目）编制单位：甲公司2007年度
 单位：万元

项目	本年金额	上年金额
一、上年年末数		
加：会计政策变更		
前期差错更正	300000	2700000
二、本年年初余额		

对于重大会计差错更正，还需要在会计报表附注中披露重大会计差错的性质、受影响的项目名称和更正的金额（略）。（4）如果在资产负债表日后期间发现报告年度或前期会计差错，按《企业会计准则资产负债

表日后事项》进行处理，详见“资产负债表日后事项”章。
100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com