



工业和信息化部普通高等教育“十三五”规划教材立项项目

21 世纪高等学校会计学系列教材

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

高级财务 会计

- ◆ 曹慧 常有新 主编
- ◆ 韩伟爱 副主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS



工业和信息化部普通高等教育“十三五”规划

21 世纪高等学校会计学系列教材

ADVANCED FINANCIAL
ACCOUNTING

高级财务 会计

◆ 曹慧 常有新 主编
◆ 韩伟爱 副主编

人民邮电出版社
北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 曹慧, 常有新主编. — 北京: 人民邮电出版社, 2017.1
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-44233-8

I. ①高… II. ①曹… ②常… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第294579号

内 容 提 要

本书以新企业会计准则和相关规范为基准, 分别就会计政策、会计估计变更和差错更正、资产负债表日后事项、企业合并、合并财务报表、或有事项、外币业务会计、租赁会计等专题, 介绍了高级财务会计的基本理论和基本方法, 对会计领域中的特殊业务和复杂业务从理论上进行了详细阐述。同时, 本书还提供了大量的与高级财务会计有关的案例、例题和练习题, 具有很强的实用性和操作性。

本书适用于高等院校会计学、财务管理、审计学等相关专业的本科教学, 也可作为企业和社会培训会计人员、会计人员职称考试和注册会计师考试以及会计人员后续教育等的参考书籍。

◆ 主 编 曹 慧 常有新

副 主 编 韩伟爱

责任编辑 刘向荣

责任印制 沈 蓉 彭志环

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

三河市潮河印业有限公司印刷

◆ 开本: 787×1092 1/16

印张: 15.5 2017年1月第1版

字数: 387千字 2017年1月河北第1次印刷

定价: 39.80元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

前言 Preface



2010年4月,财政部颁布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,明确了中国下一步会计准则改革的方向和持续趋同的目标,承诺中国会计准则的修订与制定将与国际财务报告准则保持同步。近年来,财政部一直致力于我国企业会计准则标准体系的建设,并与国际会计准则保持持续趋同,随之进行修订与完善。2012年,我国财政部8次发文对修订或新增会计准则征求意见,以进一步规范有关会计处理,并保持我国会计准则与国际会计准则的持续趋同与等效。财政部针对征求意见结果,历时一年多,于2014年初陆续发布了3条新增准则,修订了5条已有准则。新发布的准则有《企业会计准则第39号——公允价值计量》《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》;修订的准则包括《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第30号——财务报表列报》《企业会计准则第33号——合并财务报表》《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

目前,各高校使用的高级财务会计教材虽已达几十种,但大都还没有按2014年准则的变化做出相应的修订。本书以新企业会计准则和相关规范为基准,分别就会计政策、会计估计变更和差错更正、资产负债表日后事项、企业合并、合并财务报表、或有事项、外币业务会计、租赁会计等专题,介绍了高级财务会计的基本理论和基本方法,对会计领域中的特殊业务和复杂业务从理论上进行了详细阐述。由于本书是针对会计本科生的教材,因此,在难度上有所控制,如合并会计中的一些特殊问题没有加入;对一些前沿领域,如人力资源会计、衍生金融工具会计难度较深的内容等也没有涵盖。

另外,本书提供了大量的与高级财务会计有关的案例、例题和练习题,具有很强的实用性和操作性,可供读者阅读、训练使用,便于加强读者对所学知识的巩固和对财务会计操作能力的培养。

本书是集体耕耘的结果,其编者多年来从事“高级财务会计”课程的教学与研究工作,对高级财务会计领域内的发展动态有着

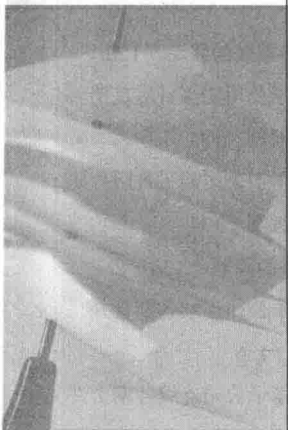
直接感触和敏锐的把握，并能够结合教学的实际情况来编写。本书各章编写具体分工如下：第1章和第2章由常有新老师编写，第3章由陈丽芹老师编写，第4章由曹慧老师编写，第5章由邓兴平老师编写，第6章和第7章由韩伟爱老师编写，全书由曹慧老师统稿。

在本书的编写过程中，我们参考了国内外有关书籍、教材和资料，在此向有关作者表示衷心感谢。由于编者水平有限，资料收集可能不够充分，加之会计知识的不断更新，课程的改革和建设也在不断发展中，所以书中难免出现失误和缺陷，请读者不吝赐教，以便我们在再版能及时修正。

编者

2016年12月

目录 Contents



第1章 会计政策、会计估计变更和差错更正

- 1.1 会计政策及其变更 / 1
 - 1.1.1 会计政策的概念 / 1
 - 1.1.2 会计政策变更 / 4
 - 1.1.3 会计政策变更的会计处理 / 5
 - 1.1.4 会计政策变更的披露 / 11
- 1.2 会计估计及其变更 / 12
 - 1.2.1 会计估计 / 12
 - 1.2.2 会计估计变更 / 13
 - 1.2.3 会计估计变更的会计处理 / 14
 - 1.2.4 会计估计变更的披露 / 15
- 1.3 前期差错及其更正 / 15
 - 1.3.1 前期差错的概念 / 15
 - 1.3.2 前期差错更正的会计处理 / 16
 - 1.3.3 前期差错更正的披露 / 18

习题 / 19

第2章 资产负债表日后事项

- 2.1 资产负债表日后事项概述 / 23
 - 2.1.1 资产负债表日后事项的概念 / 23
 - 2.1.2 资产负债表日后事项的内容 / 24
- 2.2 资产负债表日后调整事项的会计处理 / 26
 - 2.2.1 资产负债表日后调整事项会计处理的原理 / 26
 - 2.2.2 资产负债表日后调整事项会计处理举例 / 27
- 2.3 资产负债表日后非调整事项 / 35
 - 2.3.1 资产负债表日后非调整事项的具体内容 / 35
 - 2.3.2 资产负债表日后非调整事项的会计处理 / 37
 - 2.3.3 综合案例 / 37

2.4 资产负债表日后事项的披露 / 39

习题 / 40

第3章 企业合并

- 3.1 企业合并概述 / 46

3.1.1 企业合并的含义 / 46

3.1.2 企业合并的方式 / 48

3.2 同一控制下企业合并 / 50

3.2.1 同一控制下企业合并的会计处理
原则 / 50

3.2.2 同一控制下的企业合并的会计处理 / 51

3.3 非同一控制下企业合并的处理 / 55

3.3.1 非同一控制下企业合并的会计处理
原则 / 56

3.3.2 非同一控制下企业合并的会计处理 / 61

3.3.3 通过多次交易分步实现的企业合并 / 63

3.3.4 反向购买的处理 / 65

3.3.5 购买子公司少数股权的处理 / 69

3.3.6 不丧失控制权情况下处置部分对子
公司投资的处理 / 70

3.3.7 丧失控制权情况下处置子公司的
处理 / 71

3.3.8 被购买方的会计处理 / 72

习题 / 72

第4章 合并财务报表

4.1 合并财务报表概述 / 77

4.1.1 合并财务报表的含义和种类 / 77

4.1.2 合并财务报表的合并范围 / 79

4.2 合并财务报表的编制程序 / 84

4.2.1 合并财务报表的编制原则 / 84

4.2.2 编制合并财务报表的前期准备工作 / 85

4.2.3 合并财务报表格式 / 86

4.2.4 合并财务报表的编制程序 / 92

4.2.5 编制合并财务报表需要调整抵销的
项目 / 93

4.3 合并日合并财务报表的编制 / 95

4.3.1 同一控制下取得子公司合并日合并
财务报表的编制 / 95

4.3.2 非同一控制下取得子公司购买日合并
财务报表的编制 / 103

4.4 企业集团内部交易的抵销处理 / 111

4.4.1 内部商品交易的抵销处理 / 111

4.4.2 内部债权债务的抵销处理 / 116

4.4.3 内部固定资产、无形资产交易的抵销
处理 / 119

4.5 合并日后首期合并财务报表的编制 / 123

4.5.1 同一控制下取得子公司购买日后首期
合并财务报表的编制 / 123

4.5.2 非同一控制下取得子公司购买日后首期
合并财务报表的编制 / 134

4.6 连续各期合并财务报表的编制 / 136

4.6.1 同一控制下取得子公司连续各期合并
财务报表的编制 / 136

4.6.2 非同一控制下取得子公司连续各期合并
财务报表的编制 / 140

4.6.3 综合案例 / 142

习题 / 165

第5章 或有事项

5.1 或有事项概述 / 172

5.1.1 或有事项的含义 / 172

5.1.2 或有事项的特征 / 173

5.1.3 或有事项的分类 / 173

5.2 或有事项的确认 / 174

5.2.1 确认为预计负债的或有事项 / 174

5.2.2 或有负债的披露 / 175

5.2.3 或有资产 / 176

5.3 预计负债的计量 / 176

5.3.1 最佳估计数的确定 / 177

5.3.2 预期可获得补偿的处理 / 177

5.3.3 预计负债的计量需要考虑的其他
因素 / 178

5.3.4 对预计负债账面价值的复核 / 179

5.4 或有事项会计处理的具体应用 / 179

5.4.1 未决诉讼或未决仲裁 / 179

5.4.2 债务担保 / 180

5.4.3 产品质量保证 / 180

5.4.4 亏损合同 / 181

5.4.5 重组义务 / 182

5.5 或有事项的列报 / 183

5.5.1 预计负债的列报 / 183

5.5.2 或有负债的披露 / 183

5.5.3 或有资产的披露 / 184

习题 / 184

第6章 外币业务会计

6.1 外币业务概述 / 189

6.1.1 外币与外币业务 / 189

6.1.2 外汇汇率 / 191

6.1.3 汇兑损益 / 192

6.2 外币交易的会计处理 / 193

6.2.1 外币交易会计及其处理的基本方法 / 193

6.2.2 外币业务的记账方法 / 196

6.2.3 我国外币交易的会计处理 / 197

6.3 外币财务报表折算 / 201

6.3.1 外币财务报表折算的目的及主要会计问题 / 201

6.3.2 外币财务报表折算的基本方法 / 203

6.3.3 我国外币财务报表的折算 / 207

习题 / 209

第7章 租赁会计

7.1 租赁会计概述 / 214

7.1.1 租赁的含义、特点及分类 / 214

7.1.2 租赁类型的判断 / 215

7.1.3 租赁会计的概念及核算内容 / 217

7.2 承租人的会计处理 / 217

7.2.1 承租人经营租赁会计处理 / 218

7.2.2 承租人融资租赁会计 / 219

7.3 出租人的会计处理 / 225

7.3.1 出租人对经营租赁的会计处理 / 225

7.3.2 出租人对融资租赁的会计处理 / 227

7.4 售后租回的会计处理 / 232

7.4.1 售后租回交易的概述 / 232

7.4.2 售后租回交易的会计处理 / 232

7.4.3 售后租回交易的披露 / 235

习题 / 236

参考文献

会计政策、会计估计变更和 差错更正

第1章



【学习目标】

- 熟悉会计政策、会计估计变更和差错更正的基本概念；
- 了解掌握会计政策变更、前期差错更正的基本核算原理；
- 掌握会计政策、会计估计变更和前期差错更正的具体会计处理方法；
- 重点掌握追溯调整法的会计处理。

会计政策、会计估计变更和差错更正均会对财务报表所提供信息的可靠性和相关性，以及同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表可比性产生较大影响。因此，如何正确判断会计政策、会计估计变更和差错更正，并以此提高会计信息的质量，对于会计人员而言是至关重要的。

1.1

会计政策及其变更

1.1.1 会计政策的概念

会计政策是企业进行业务核算的基础，我国《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，会计政策是企业会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。也就是说企业进行会计核算时，应当以会计信息质量特征为指导，根据原则、基础和会计处理方法进行确认、计量、记录和报告。

对会计政策的定义，不同的国家和国际组织定义不尽相同，IASB 在《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》中，对会计政策的定义是“企业编报财务报表时所采用的特定原则（specific principles）、基础（basis）、惯例（convention）、规则（rule）和做法（practice）等”。美国《会计委员会意见书第 22 号——会计政策的披露》中，将会计政策定义为“企业管理当局依据一般公认会计原则，为公允地反映企业财务状况、财务状况变动以及经营成果，在编制财务报表过程中所采用的特定会计原则以及运用这些会计原则的方法”。《加拿大特许会计师手册 1505 章——会计政策的披露》对会计政策的定义与美国较为类似，即“企业所采用的、最适合于当时情形的特定会计原则，以及体现这些会计原则的方法”。英国标准会计实务公告（SSAP2）中对会计政策的解释为“企业所选定并一贯遵循的特定会计基础”。澳大利亚、中国香港等国家和地区的会计准则对会计政策的定义也基本与英国类似，都使用“会计基础”一词。以上各国或地区的会计准则对会计政策的定义中，美国强调“特定会计原则以及为遵循这些原则而采用的方法”，英国则直接以“会计基础”代替会计政策，并将会计基础解释为“出于财务报表的目的，为将基本会计概念应用于财务交易和事项所采用的方法”。而

“基本会计概念”则指“作为企业期间财务报表基础的主要基本假设”，并列举了主要的“基本概念”：持续经营、权责发生制、一致性和谨慎性。可见，所谓“会计基础”即体现“基本会计概念”（相当于我们所说的会计原则或会计假设）的会计方法（即具体会计方法和程序）。因此，无论是美国会计准则中强调的会计原则、方法，还是英国会计准则中强调的会计基础，其内容基本相同，只不过措辞不同而已，而国际会计准则为兼顾各国会计准则制定体制以及用语习惯方面的差异，对会计政策做了最为宽泛的定义，包括了特定会计原则、会计基础、会计惯例、会计规则和会计方法等。但所有会计政策的定义并非指不同的对象，如美国倾向于使用“会计原则”“会计方法”等词描述会计政策，英国使用“会计基础”一词，而会计准则由政府部门制定的一些国家，如法国、德国，通常体现为会计制度或会计法规等。不管措辞如何，会计政策既包括总的、指导性的会计原则，也包括相对具体的、体现会计原则的会计方法。会计原则决定了会计方法，会计方法体现着会计原则，二者共同构成了会计政策的基本内容。通过以上比较，我们可以给出会计政策的初步定义：会计政策是企业管理当局在会计确认、计量和报告过程中所选用的会计原则和会计方法（程序）。

1. 会计政策的特点

（1）会计政策的选择性

会计政策是在允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中作出指定或具体选择。由于企业所处的环境千差万别，企业的经营规模、经营状况各不相同，为了使企业会计信息的披露能够从其所处的特定经营环境和经营状况出发，最恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量的情况，准则、制度就有必要留有一定的弹性空间，即在统一性的同时还需要一定的灵活性，允许企业在对经济业务事项进行会计处理时在不同的具体原则、多样的会计处理之间进行选择，从而也留给会计人员越来越多的进行职业判断的余地。所以在符合会计原则和计量基础的要求下，企业某些经济业务可以有多种会计处理方法，即存在不只一种可供选择的会计政策。例如，确定发出存货的实际成本时可以在先进先出法、加权平均法或者个别计价法中进行选择。

（2）会计政策的强制性

在我国，会计准则和会计制度属于行政法规，会计政策所包括的具体会计原则、计量基础和具体会计处理方法由会计准则或会计制度规定，具有一定的强制性。企业必须在法规允许的范围内选择适合本企业实际情况的会计政策。即企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中选择出适合本企业特点的会计政策。

（3）会计政策的层次性

会计政策的定义体现了会计政策的不同层次，包括会计原则、计量基础和会计处理方法三个层次。会计原则指导会计基础，会计基础指导具体的会计核算和会计处理。其中，原则是指按照企业会计准则规定的、适合企业会计核算的具体会计原则；基础是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等；会计处理方法是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

① 会计原则又分为一般原则和特定原则，会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。例如，《企业会计准则第 13

号——或有事项》规定的，以该义务是企业承担的现实义务、履行该义务很可能导致经济利益流出企业、该义务的金额能够可靠地计量作为预计负债的确认条件就是预计负债确认的具体会计原则。客观性、及时性、实质重于形式等属于会计信息质量要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的一般原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

② 会计基础，主要是指会计确认基础和会计计量基础。从会计实务的角度看，可供选择的会计确认基础有权责发生制和收付实现制。在我国，企业应当采用权责发生制作为会计确认基础。会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。企业在进行会计核算时，一般应当选用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值和公允价值时，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。例如，《企业会计准则第8号——资产减值》中涉及的公允价值就是计量基础。

③ 具体会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计制度、会计准则的规定，对某一类会计业务的具体处理方法做出的具体选择。例如，《企业会计准则第4号——固定资产》允许企业在年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法之间进行固定资产折旧方法的选择，这些方法就是具体的会计处理方法。

2. 会计政策的披露

在我国，企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露，不具有重要性的会计政策可以不予披露。判断会计政策是否重要，应当考虑与会计政策相关项目的性质和金额。通常情况下，需要披露的会计政策项目主要有以下几项。

(1) 发出存货成本的计量，是指企业确定发出存货成本所采用的会计处理。例如，企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。

(2) 长期股权投资的后续计量，是指企业取得长期股权投资后的会计处理。例如，企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

(3) 投资性房地产的后续计量，是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的会计处理。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是采用公允价值模式。

(4) 固定资产的初始计量，是指对取得的固定资产初始成本的计量。例如，企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。

(5) 生物资产的初始计量，是指对取得的生物资产初始成本的计量。例如，企业为取得生物资产而产生的借款费用，应当予以资本化，还是计入当期损益。

(6) 无形资产的确认，是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。例如，企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。

(7) 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。

(8) 收入的确认，是指收入确认所采用的会计原则。例如，企业确认收入时要同时满足已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方、收入的金额能够可靠地计量、相关经济利益很可能流入企业等条件。

(9) 合同收入与费用的确认，是指确认建造合同的收入和费用所采用的会计处理方法。例如，企业确认建造合同的合同收入和合同费用采用完工百分比法。

(10) 借款费用的处理,是指借款费用的会计处理方法,即是采用资本化,还是采用费用化。

(11) 合并政策,是指编制合并财务报表所采纳的原则。例如,母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。

(12) 其他重要会计政策。

1.1.2 会计政策变更

1. 会计政策变更的概念

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。会计政策的选择和变更是一个动态的发展过程,企业应该根据经济环境的变化,做出适时和有效的调整,即在指定范围内(一般由各国的会计准则、其他法规等组成的会计规范体系所限定),根据本企业的生产经营目标和特点,对可供选用的会计原则、方法、程序进行分析、比较,进而优化会计政策的过程。另外为保证会计信息的可比性,使财务报告使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时,能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势,企业一般情况下不得随意变更会计政策。特殊情况下,企业确实发生了会计政策变更,但这并不意味着前期的会计政策是错误的。

需要说明的是,如果是以前期间会计政策的运用错误,则属于前期差错,应按前期差错更正的会计处理方法进行会计处理。

2. 会计政策变更的条件或原因

企业会计准则规定,企业应当对相同或相似的交易或事项采用相同的会计政策进行处理,但其他会计准则另有规定的除外。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,但满足下列条件之一的,可以变更会计政策。

(1) 法律、行政法规或会计准则等要求变更

这种情况是指,会计政策制定者根据经济环境的改变,制定了新的企业会计准则,或者修订了原有的企业会计准则,要求企业变更会计政策。例如,2014年发布并实施了公允价值会计准则;再如,2014年修订了长期股权投资、职工薪酬、财务报表列报、合并财务报表等会计准则。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息

这一情况是指,由于经济环境、客观情况的改变,使企业原来采用的会计政策所提供的会计信息,已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况,进而影响了企业经营目标的实现。在这种情况下,应改变原有的会计政策,按新的会计政策进行核算,以对外提供更可靠、更相关的会计信息。例如,对销售商品收入金额的计量,企业原来是按照从购货方应收的合同或协议价款确定。但在合同或协议价款的收取采用递延方式,且实质是具有融资性质时,仍旧按照从购货方应收的合同或协议价款确定,就不能反映经济利益流入的实质。在这种情况下,企业按照从购货方应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额,能够提供更可靠、更相关的会计信息。

企业因满足上述条件要求变更会计政策时,必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性,并说明变更会计政策后,能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。企业在变更会计政策时,还必须经股



注意

东大会或董事会等类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性,或者未经股东大会等类似机构批准擅自变更会计政策的,或者连续、反复地自行变更会计政策的,应视为滥用会计政策,按照前期差错更正的方法进行处理。

3. 会计政策变更的特别认定

对会计政策变更的认定,直接影响到会计处理方法的选择。实务中,企业应当分清哪些属于会计政策变更,哪些不属于会计政策变更。具体说来,下列情况不属于会计政策变更。

(1) 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质区别而采用新的会计政策

这是因为,会计政策总是针对特定类型的交易或事项,如果发生的交易或事项与其他交易或事项有本质区别,那么,企业实际上是为新的交易或事项选择新的会计政策,并没有改变原有的会计政策。例如,甲企业2013年临时从乙企业租入A设备1台,甲企业按经营租赁会计处理方法进行核算;2014年甲企业由于经营扩张,又从丙企业以融资租入的方式租入B设备1台,甲企业对从丙企业租入的设备采用融资租赁会计处理方法进行会计核算。该企业2013年租入的A设备为经营性租赁,2014年租入的B设备为融资租赁,由于经营租赁和融资租赁有着本质差别,因而改变会计政策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

与上述第一种情况相类似,初次发生某类交易或事项,采用的是新的会计政策,而不是改变原有的会计政策。例如,A企业第一次与B企业签订一项建造合同,由A企业为B企业建造办公大楼,A企业对该项建造合同采用完工百分比法确认收入。由于A企业与B企业的这项建造交易是首次交易,采用完工百分比法确认该项交易收入不属于会计政策变更。又如,甲公司以前在生产经营过程中使用少量的低值易耗品,并且价值较低,故该公司在领用低值易耗品时一次计入费用;由于近期生产新的产品,所需低值易耗品比较多,且价值较大,甲公司将领用低值易耗品的处理方法改为五五摊销法。由于甲公司改变会计处理方法对损益的影响不大,并且低值易耗品通常在企业生产经营中所占的比例不大,属于不重要的事项,因此改变会计政策不属于会计政策变更。

1.1.3 会计政策变更的会计处理

会计政策变更的本质是对同一交易或事项所涉及的会计政策的重新选择,会计政策的改变势必会对当期的会计信息产生影响,如何正确反映会计政策变更对信息的影响,是其会计处理的主要目标。按我国相关准则的要求,其会计处理方法有两种,即追溯调整法和未来适用法,企业在发生会计政策变更时,应当区分不同情况,选择具体的会计处理方法。

1. 追溯调整法

在企业内外环境不变时,企业的会计核算方法前后各项应当保持一致,从而保证会计信息的可比性。但在企业内外环境发生变化时,为了保证会计信息的可靠性、相关性,企业应当及时变更会计政策。为了减少对会计信息一致性和可比性的影响,企业应当(并不是所有会计政策变更)采取追溯调整法对相关业务进行会计处理。

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就采

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。也就是说，企业应当计算会计政策变更累积影响数，并相应调整变更当期期初留存收益以及财务报表相关项目。但对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目 and 财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间上一一直采用。

(1) 会计政策变更的累积影响数

会计政策变更的累积影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出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，是对变更会计政策所导致的对净损益的累积影响，以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累积影响金额，但不包括分配的利润或股利。

会计政策变更累积影响数，可以看作如下两个金额之差，即：

① 在会计政策变更本期，按变更后的会计政策对前期各期追溯计算，所得到的列报前期最早期初留存收益金额（应有数）；

② 变更会计政策前期最早期初原有的留存收益金额（变更前实有数）。

这里的留存收益包括法定盈余公积、任意盈余公积以及未分配利润各项目，不考虑由于损益的变化而应当补分配的利润或股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的 30% 分派现金股利。但在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，不应当考虑由于以前期间净利润的变化而需要分派的现金股利。

在财务报表只提供上一期可比会计期间比较数据的情况下，上述第②项，在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额，即为上期资产负债表所反映的期初留存收益，可以从上年资产负债表项目中获得；需要计算确定的是第①项，即按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的上期期初留存收益金额。

会计政策变更的累积影响数，可以通过如下程序计算获得：

第 1 步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第 2 步，计算两种会计政策下的差异；

第 3 步，计算差异的所得税影响金额；

第 4 步，确定前期中的每一期的税后差异；

第 5 步，计算确定会计政策变更的累积影响数。

(2) 追溯调整法运用的步骤

通常情况下，追溯调整法可以按如下步骤进行。

第 1 步，分析会计政策变更内容，计算确定变更的累积影响数。

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。

第 2 步，进行相关的财务处理。

会计政策变更涉及损益调整的事项通过“利润分配——未分配利润”科目核算，本期发现前期重要差错和资产负债表日后调整事项涉及损益调整的事项通过“以前年度损益调整”科目核算。

第 3 步，调整财务报表相关项目。

应调整会计政策变更涉及的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。

第 4 步，报表附注说明。

对于会计政策变更，企业应当在报表附注中披露会计政策变更的性质、内容和原因以及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，或累积影响数无法合理确定的理由。

注意

采用追溯调整法时，会计政策变更的累积影响数应包括在变更当期期初留存收益中。如果提供比较财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应当调整比较期间各期的净损益和有关项目，就像该变更后的会计政策在比较财务报表期间一直采用一样；对于比较财务报表期间以前的会计政策变更累积影响数，应当调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也做相应调整。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。

【例1-1】甲公司2012年、2013年分别以5 500 000元和1 300 000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2014年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低法改为公允价值计量，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。公司发行普通股5 500万股，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表1-1所示。

表 1-1两种方法计量的交易性金融资产账面价值单位：元

股票\会计政策	成本与市价孰低	2012 年年末公允价值	2013 年年末公允价值
A 股票	5 500 000	6 100 000	6 100 000
B 股票	1 300 000	—	1 500 000

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表1-2所示。

表 1-2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
2012 年末	6 100 000	5 500 000	600 000	150 000	450 000
2013 年末	1 500 000	1 300 000	200 000	50 000	150 000
合计	7 600 000	6 800 000	800 000	200 000	600 000

甲公司2014年12月31日的比较财务报表列报前期最早期初为2013年1月1日。

甲公司在2012年年末按公允价值计量的账面价值为6 100 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为5 500 000元，两者的所得税影响合计为150 000元，两者差异的税后净影响额为450 000元，即为该公司2013年期初由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。

甲公司在2013年年末按公允价值计量的账面价值为7 600 000元，按成本与市价孰低计量的

账面价值为6 800 000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2013年前累积影响数,150 000元是调整2013年当期金额。

甲公司按照公允价值重新计量2013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。

(2) 编制有关项目的调整分录。

① 对2012年有关事项的调整分录如下。

a. 对2012年有关事项的调整分录如下。

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

b. 调整利润分配如下。

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

② 对2013年有关事项的调整分录如下。

a. 调整交易性金融资产的分录如下。

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

b. 调整利润分配如下。

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

(3) 财务报表调整和重述(财务报表略)。

甲公司在列报2014年财务报表时,应调整2014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如下。

调增交易性金融资产年初余额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。

② 利润表项目的调整如下。

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0.003 3元。

③ 所有者权益变动表项目的调整如下。

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额67 500元,未分配利润上年金额382 500元,所有者权益合计上年金额450 000元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额22 500元,未分配利润本年金额127 500元,所

所有者权益合计本年金额150 000元。

(4) 报表附注说明。

2014年甲公司按照会计准则规定,对交易性金融资产计量由成本与市价孰低改为以公允价值计量。此项会计政策变更采用追溯调整法,2013年的比较财务报表已重新表述。2013年期初运用新会计政策追溯计算的会计政策变更累积影响数为450 000元。调增2013年的期初留存收益450 000元,其中,调增未分配利润382 500元。会计政策变更对2013年度报告的损益的影响为增加净利润150 000元。

2. 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,也不必调整变更当期期初留存收益和重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额,变更之日仍保留原有的金额,不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果,并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

【例1-2】甲公司按照会计准则规定,从2014年1月1日起变更存货的计价方法,由后进先出法改为先进先出法。2014年1月1日的存货价值为2 500 000元,2014年12月31日的存货价值为4 500 000元,当年销售额为25 000 000元,公司购入存货实际成本合计为18 000 000元。假设在2014年会计政策没有改变,即一直采用后进先出法,2014年12月31日的存货价值则为2 200 000元,假设该年度的其他费用为1 200 000元,所得税税率为25%,税法允许按先进先出法计算的成本在税前扣除。

由于采用先进先出法对2014年期初存货不能合理进行调整,因此,甲公司对上述会计政策变更为采用未来适用法进行处理。

(1) 计算会计政策变更对当期净利润的影响数。

甲公司采用未来适用法时,不调整采用后进先出法下的2014年期初存货余额,只对变更日后存货的计价改按先进先出法计算。

根据本例中给出的数据,2014年改变会计政策后甲公司的销售成本计算为: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)。

假设2014年甲公司没有变更会计政策,则其销售成本计算为: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)。

两者销售成本的差额为2 300 000元(18 300 000-16 000 000),甲公司由于会计政策变更使当期利润总额增加了2 300 000元。扣除所得税的影响,使当期净利润增加了1 725 000元(2 300 000-2 300 000×25%)。

存货计价方法由后进先出法改为先进先出法对当期净利润的影响见表1-3。

表 1-3

当期净利润的影响数计算表

单位:元

	后进先出法	先进先出法
营业收入	25 000 000	25 000 000
减:营业成本	18 300 000	16 000 000
减:其他费用	1 200 000	1 200 000