



免费提供教
学资源下载

普通高校经济管理类**立体化**教材

财会系列

高级财务会计

主 编 刘三昌
副主编 韩伟爱 刘胜强

Accounting

Advanced Financial

清华大学出版社



普通高校经济管理类立体化教材·财会系列

高级财务会计

主 编 刘三昌

副主编 韩伟爱 刘胜强

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书适应教学改革的需要,在吸收国内外财务会计理论和分析国内工商企业财务会计实践的基础上进行编写。本书内容包括:财务报表调整、财务报表附注、租赁会计、企业合并、合并财务报表、中期财务报告、外币会计、物价变动会计、清算会计及合伙与分支机构会计等十二章。各章内容包括导读、学习目标、关键概念、正文、本章小结及复习参考题等。另外,为方便学生学习和教师教学,本书还附有网络专题拓展以及电子教案资源(网址 <http://lth.wenyuan.com.cn>)

本书的特点是通俗易懂、深入浅出、简明扼要、实用性强。可作为会计学及相关专业的专业基础课教材,也可供广大会计从业人员学习和工作参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/刘三昌主编;韩伟爱,刘胜强副主编. —北京:清华大学出版社,2007.9
(普通高校经济管理类立体化教材 财会系列)
ISBN 978-7-302-16086-1

I. 高… II. ①刘… ②韩… ③刘… III. 财务会计—高等学校—教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 140280 号

责任编辑:朱 颖

封面设计:杨玉兰

版式设计:北京东方人华科技有限公司

责任校对:李玉萍

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社 地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn> 邮 编:100084

c-service@tup.tsinghua.edu.cn

社 总 机:010-62770175 邮购热线:010-62786544

投稿咨询:010-62772015 客户服务:010-62776969

印 刷 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

装 订 者:三河市溧源装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:22.75 字 数:547千字

版 次:2007年9月第1版 印 次:2007年9月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:32.00元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:026285-01



前 言

本书是清华大学出版社组织编写的《高等院校经济管理系列精品规划教材》之一。本教材是为会计学专业及相关专业的本科生编写的，同时也可供广大会计从业人员学习和工作参考。主要讲述从事会计职业应具备的、《中级财务会计》所不能涵盖的会计基本知识和基本技能。相对于国内现有的《高级财务会计》教材，本教材具有以下特点。

1. 定位准确

本教材从编写宗旨、体例安排到内容设计，均从本科生应知、应会的知识出发，力求做到弱化理论阐述、突出会计实务处理、贴近企业实务。注意与研究生阶段对财务会计前沿领域或高、难、深问题的介绍相区分，凸显了本科生教材的特点。

2. 结构合理

本教材主要介绍了会计基本假设松动和会计原则延伸所产生的新业务，如租赁会计、企业合并、合并财务报表、中期财务报告、外币会计、物价变动会计、清算会计及合伙与分支机构会计等。又安排了多数《中级财务会计》教材未能涵盖但又是本科生必须掌握的内容，如财务报表调整、财务报表附注。

3. 现实性和前瞻性相结合

本教材对会计事项的账务处理的阐述主要依据新颁布的企业会计准则，同时适当介绍了国际会计准则和美国会计准则的有关规定及发展动态，使得教材既具现实性又具生命力。

本教材由石家庄经济学院刘三昌教授担任主编，韩伟爱、刘胜强担任副主编。教材编写分工如下：第一、三章由刘胜强编写，第二章由常有新编写，第四、五、六、七、十二章由刘三昌编写，第八、九、十、十一章由韩伟爱编写。主编负责拟定大纲，并在一定范围内征求意见，由主编、副主编负责修订、总纂、定稿。在本教材的编写和出版过程中，得到了清华大学出版社和朱颖老师的支持与帮助，在此表示衷心的感谢。

本书出版时逢我国新的企业会计准则颁布执行之日，限于编者学识和认识水平，对某些问题可能存在理解不深不透，加之本教材所讨论的问题有的难度较大，不妥和谬误之处在所难免，对此我们深表歉意，并恳切希望广大读者批评指正！

目 录

第一章 财务报表调整 1	一、租赁的含义..... 63
第一节 会计政策、会计估计变更和 差错更正..... 2	二、租赁的分类..... 64
一、会计政策变更..... 2	第二节 承租人会计..... 67
二、会计估计变更..... 11	一、承租人融资租赁会计..... 67
三、前期差错更正..... 15	二、承租人经营租赁会计..... 74
第二节 资产负债表日后事项..... 18	第三节 出租人会计..... 76
一、资产负债表日后事项的概念及 内容..... 18	一、出租人融资租赁会计..... 76
二、资产负债表日后调整事项..... 20	二、出租人经营租赁会计..... 81
三、资产负债表日后非调整事项..... 26	第四节 售后租回会计..... 82
四、资产负债表日后事项的披露..... 30	一、售后租回交易形成融资租赁..... 82
本章小结..... 31	二、售后租回交易形成经营租赁..... 84
复习思考题..... 31	三、售后租回交易的披露..... 86
第二章 财务报表附注 33	本章小结..... 86
第一节 或有事项披露..... 34	复习思考题..... 87
一、与或有事项披露相关的概念..... 34	第四章 企业合并 88
二、或有事项的披露..... 36	第一节 企业合并概述..... 88
第二节 关联方披露..... 41	一、企业合并的动因与含义..... 88
一、关联方的概念和特征..... 42	二、企业合并分类..... 90
二、关联方关系及其判断..... 42	三、企业合并的会计处理..... 91
三、关联方交易..... 45	第二节 购买法..... 92
四、关联方披露..... 47	一、购买法的基本原理..... 92
第三节 分部报告..... 52	二、购买法应用举例..... 97
一、分部报告的概念..... 52	第三节 权益结合法..... 100
二、报告分部的确定..... 53	一、权益结合法的基本原理..... 100
三、分部报告的信息披露..... 57	二、权益结合法应用举例..... 102
本章小结..... 61	三、购买法和权益结合法的比较..... 107
复习思考题..... 62	本章小结..... 108
第三章 租赁会计 63	复习思考题..... 109
第一节 租赁概述..... 63	第五章 合并财务报表(上) 110
	第一节 合并财务报表编制的基本 原理..... 111
	一、合并财务报表的意义和构成..... 111



二、合并财务报表的编制理论.....	113	一、合并所有者权益变动表概述.....	183
三、合并财务报表的合并范围.....	115	二、合并所有者权益变动表的	
四、合并财务报表的编制程序.....	117	编制.....	184
第二节 购买法控制权取得日合并		本章小结.....	187
财务报表的编制.....	119	复习思考题.....	187
一、全资子公司合并财务报表的		第七章 合并财务报表(下)	189
编制.....	120	第一节 合并现金流量表.....	189
二、非全资子公司合并财务报表的		一、合并现金流量表主表部分的	
编制.....	129	编制.....	190
第三节 权益结合法控制权取得日合并		二、合并现金流量表补充资料的	
财务报表编制.....	135	编制.....	196
一、合并资产负债表的编制.....	136	第二节 集团内部交易逆流销售业务的	
二、合并日合并利润表、合并现金		抵销处理.....	200
流量表的编制.....	139	一、集团内部未实现损益抵销处理的	
本章小结.....	139	一般方法.....	200
复习思考题.....	140	二、集团内部存货逆流销售业务的	
第六章 合并财务报表(中)	141	抵销处理.....	200
第一节 长期股权投资.....	142	三、集团内部固定资产逆流	
一、长期股权投资的		销售业务的抵销处理.....	203
会计处理方法.....	142	第三节 控制权取得日后权益结合法的	
二、控股合并方式下长期股权投资,		会计处理.....	206
会计处理方法的运用.....	145	一、合并后权益结合法会计处理的	
三、控股合并方式下长期股权投资		原理.....	206
会计处理方法的转换.....	147	二、合并后权益结合法应用举例.....	207
第二节 首期合并资产负债表和		三、期中合并权益结合法的	
合并利润表.....	148	会计处理.....	210
一、合并资产负债表和合并利润表的		本章小结.....	212
抵销处理.....	149	复习思考题.....	213
二、合并资产负债表和合并利润表		第八章 中期财务报告	214
编制综合举例.....	158	第一节 中期财务报告概述.....	215
第三节 连续各期合并资产负债表和		一、中期财务报告的概念及意义.....	215
合并利润表.....	166	二、中期财务报告的理论基础.....	216
一、合并资产负债表和合并利润表的		三、中期财务报告的内容.....	217
抵销处理.....	166	第二节 中期财务报告编制原理.....	218
二、合并资产负债表和合并利润表		一、中期财务报告的编制原则.....	218
编制综合举例.....	176	二、中期财务报告的编制方法及	
第四节 合并所有者权益变动表.....	183	要求.....	220



第三节 中期财务报告的确认和计量..... 225	一、物价、物价变动与物价指数 264
一、中期会计确认和计量的基本原则..... 225	二、物价变动对会计的影响 265
二、季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量..... 228	三、物价变动会计的产生 268
三、会计年度中不均匀发生费用的确认和计量..... 228	四、物价变动会计的基础理论 269
四、会计估计在中期财务报告中的应用..... 228	五、物价变动会计的基本模式 272
五、会计政策变更在中期财务报告中的应用..... 229	第二节 一般物价水平会计..... 272
本章小结..... 230	一、一般物价水平会计的概述 272
复习思考题..... 230	二、一般物价水平会计的特点 273
第九章 外币会计..... 232	三、一般物价水平会计的会计处理程序 274
第一节 外币会计概述..... 233	四、一般物价水平会计的会计处理综合举例 276
一、外币、外汇与记账本位币..... 233	五、一般物价水平会计的评价 280
二、外币业务..... 234	第三节 现行成本会计..... 281
三、外汇汇率..... 235	一、现行成本会计的概述 281
四、汇兑损益..... 236	二、现行成本会计的特点 282
第二节 外币交易会计..... 238	三、现行成本会计的会计处理程序 283
一、外币交易会计处理的基本方法..... 238	四、现行成本会计的会计处理综合举例 285
二、外币业务的记账方法..... 241	五、现行成本会计的评价 288
三、日常外币交易业务的会计处理..... 241	第四节 现行成本/币值不变会计 289
第三节 外币报表折算..... 246	一、现行成本/币值不变会计概述 289
一、外币财务报表折算的目的..... 246	二、现行成本/币值不变会计的特点 290
二、外币财务报表折算的基本方法..... 247	三、现行成本/币值不变会计的会计程序 290
三、外币报表折算损益的会计处理..... 252	四、现行成本/币值不变会计的评价 290
四、我国外币财务报表的折算..... 253	本章小结..... 291
第四节 期汇合同会计..... 255	复习思考题..... 292
一、期汇合同的概述..... 255	第十一章 清算会计..... 293
二、期汇合同的会计处理..... 256	第一节 企业清算..... 293
本章小结..... 262	一、企业解体、破产和重组 293
复习思考题..... 263	二、企业清算 294
第十章 物价变动会计..... 264	三、清算的程序 295
第一节 物价变动会计概述..... 264	四、企业清算对传统财务会计的影响 296





第二节 清算会计理论.....	298	第十二章 合伙和分支机构会计.....	319
一、清算会计的概念和特点.....	298	第一节 合伙企业会计.....	320
二、清算会计的基本前提.....	299	一、合伙企业的概念及其特征	320
三、清算会计的会计原则.....	300	二、合伙企业会计的特征	321
四、清算会计的会计要素.....	300	三、合伙企业的设立与经营	322
第三节 清算会计处理.....	302	四、合伙企业的权益变更	329
一、会计账户的设置.....	302	五、合伙企业的解散、清算	334
二、清算会计的会计处理程序.....	303	第二节 分支机构会计.....	338
三、经营期届满时清算的 会计处理.....	303	一、分支机构会计概述	338
四、发生重大亏损时清算的 会计处理.....	308	二、按成本计价的会计处理	341
五、破产时清算的会计处理.....	312	三、按高于成本计价的会计处理	344
本章小结.....	318	四、其他事项的会计处理	348
复习思考题.....	318	本章小结.....	352
		复习思考题.....	353
		参考文献	354





第一章 财务报表调整

本章导读

财务报表调整根据调整时间是在报表编制之前还是之后分为表前调整和表后调整。表前调整是会计政策、会计估计变更和差错更正引起的财务报表调整，需要在编制财务报表之前考虑上述事项对财务报表的影响。表后调整是资产负债表日后事项引起的财务报表调整，需要根据资产负债表日至财务报表报出日之间发生的对财务报表产生影响的事项进行的财务报表调整。

对于会计政策的变更，根据不同情况可供选择的会计处理方法有追溯调整法和未来适用法。会计估计变更一般采用未来适用法进行会计处理。重要的前期差错更正应采用追溯重述法进行会计处理，非重要的前期差错更正应采用未来适用法进行会计处理。资产负债表日后事项分为调整事项和非调整事项，其中调整事项需要调整已编制的财务报表，非调整事项不需要调整已编制的财务报表但需要在财务报表附注中予以披露。本章将针对会计政策、会计估计变更和差错更正，介绍追溯调整法、未来适用法和追溯重述法的原理、账务处理及适用条件；针对资产负债表日后事项，介绍调整事项的账务处理和财务报表调整，并简要介绍非调整事项的处理原则及方法。

学习目标

通过对本章的学习，了解会计政策、会计估计变更、差错更正、资产负债表日后调整事项和非调整事项的基本概念，熟悉会计政策、会计估计变更和差错更正以及资产负债表日后事项准则的适用范围和条件，掌握追溯调整法和未来适用法的具体账务处理方法，能判断一个事项是资产负债表日后的调整事项还是非调整事项。重点掌握追溯调整法的会计处理。

关键概念

会计政策变更(Accountant Policies Change)

追溯调整法(Retrospective Adjusting Methods)

未来适用法(Future Applicative Methods)

会计估计更正(Accountant Estimation Alteration)

前期差错(Accounting Errors)

追溯重述法(Retrospective Describing Methods)

资产负债表日后事项(Events After The Balance Sheet Date)

调整事项(Adjusting Events)

非调整事项(Non-Adjusting Events)



第一节 会计政策、会计估计变更和差错更正

一、会计政策变更

(一) 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。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。会计政策的选择和运用具有以下特点。

1. 会计政策涉及会计原则、会计基础和会计处理方法

会计政策定义中所指的原则，是指按照企业会计准则制定的企业内部从事会计工作所采用的会计原则；会计基础，是指按照企业会计准则制定的企业内部从事会计工作所用的基础；会计处理方法，是指按照企业会计准则在诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于企业具体情形的会计处理方法。该定义体现了会计政策的不同层次。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。

会计原则有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，借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。在我国，企业发生的借款费用，只有在满足一定条件后，才能够资本化，否则只能计入当期损益。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。

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。

具体会计处理方法是指企业根据国家统一的会计制度规定、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. 企业应在会计准则及应用指南规定的会计政策范围内选择适用的会计政策

通常情况下，同一笔经济业务的会计处理方法有多种。企业在发生某项经济业务时，应结合企业自身的实际情况，充分考虑政策选择的谨慎性、重要性和实质重于形式等特征，并且在国家统一会计制度规定的会计政策范围内选择最恰当的会计政策，来反映其财务状况和经营成果。例如，《企业会计准则第1号——存货》规定，企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。也就是说：①企业在进行成

本核算时,不能再选择移动平均法和后进先出法;②企业在进行成本核算时,应根据自己的实际情况决定到底是选择先进先出法、加权平均法还是选择个别计价法。

3. 企业所采用的会计政策是企业进行会计核算的基础

由于企业经济业务的复杂性和多样性,某些经济业务可以有多种会计处理方法,也就是说存在不止一种可供选择的会计政策。例如,固定资产折旧,可以采用年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法;存货的计价,可以采用先进先出法、加权平均法、个别计价法等;低值易耗品和包装物的摊销,可以采用一次转销法和五五摊销法。企业在发生某项经济业务时,必须在会计准则及准则应用指南规定的范围内,根据自身的实际情况,选择具体的会计原则、会计基础和会计处理方法。

4. 会计政策应当保持前后各期的一致性

财务报表使用者在借助财务报表了解企业的财务状况并进行相关财务决策时,通常要比较一个以上会计期间的会计信息,以判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势。财务报表编制者应在进行会计核算和报表编制时,以会计信息质量特征为指导,根据选择的具体会计原则、会计基础和会计处理方法进行确认、计量和报告。会计政策一般情况下不能也不应随意变更,以保持不同时期会计信息的一致性。

5. 具体准则及其应用指南未作规定的,应依据基本准则确定选用的会计政策

准则或准则应用指南不可能对实务中所有的交易或事项均规定有会计政策。对于未作规定的交易或事项,应当根据《企业会计准则——基本准则》规定的原则、基础和方法进行判断和处理,待做出具体规定时,再从其规定。

在我国,企业在会计核算中所采用的会计政策,应在报表附注中加以披露。通常情况下,需要披露的会计政策项目主要有以下几项。

(1) 财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。

(2) 合并政策,指企业合并财务报表所采纳的具体会计原则和具体会计处理方法。例如,合并范围的确认原则,母公司和子公司的会计年度不一致的处理原则,母公司和子公司所采用会计政策不一致的处理原则,母公司和子公司的报告货币不一致时的处理原则等。

(3) 外币折算,指企业所采用的具体外币折算方法以及汇兑损益的具体会计处理原则。例如,企业的外币报表折算方法是采用现行汇率法,还是采用时态法或其他方法;企业的汇兑损益的具体会计处理是计入发生当期损益,还是资本化计入所购建固定资产成本。

(4) 收入确认,指企业收入确认的原则。例如,确认收入要同时满足以下条件:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制权;与交易相关的经济利益能够流入企业;相关的收入和成本能够可靠地计量作为收入的确认原则。

(5) 投资性房地产,指投资性房地产的会计处理方法。例如,投资性房地产是采用公允价值进行后续计量,还是采用历史成本进行后续计量。

(6) 存货的计价,指企业存货的计价方法。例如,企业发出和领用的存货是采用先进先出法,还是采用加权平均法或其他所允许的方法;存货的期末计价是采用历史成本法,还是采用成本与可变现净值孰低法。

(7) 长期投资的核算,指长期投资的核算方法。例如,长期股权投资是采用成本法核算,还是采用权益法核算。

(8) 借款费用的核算,指借款费用的处理方法。例如,借款费用是采用资本化,还是直接计入当期损益。

(9) 其他重要会计政策。

(二)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为另一会计政策的行为,也就是说,在不同的会计期间采用不同的会计政策。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

企业会计准则规定,企业应当对相同或相似的交易或者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,或修订了原有的企业会计准则,要求变更会计政策。例如,2006年2月15日发布并实施了所得税、资产减值及再保险合同等会计准则,对递延所得税资产和负债、资产减值损失、再保险合同资产或负债等的确认和计量,属于制定了新的企业会计准则;再如,2006年2月15日修订了非货币性资产交换、债务重组及长期股权投资等会计准则,对非货币性资产交换、债务重组、长期股权投资等的确认和计量,属于修订了原有的企业会计准则。

2) 会计政策的变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息

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。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已收的合同或协议价款确定。但在合同或协议价款的收取方面采用递延方式,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。

需要说明的是，企业因满足上述第二个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，视为滥用会计政策，按照前期差错更正的方法进行处理。

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) 本期发生的交易或者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 2006 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，2007 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 2006 年租入的 A 设备为经营性租赁，2007 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，因而使用不同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。

(三) 会计政策变更的会计处理

会计政策变更的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

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。

通常情况下，追溯调整法可以按如下步骤进行。

1) 计算确定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原有金额之间的差额。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的金额与现有的金额之间的差额，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，不包括分配的利润或股利。

会计政策变更累积影响数，可以看做如下两个金额之差：①在会计政策变更本期，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的期初留存收益金额；②变更会计政策当期期初原有的留存收益金额。这里的留存收益、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 20% 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。

会计政策变更的累积影响数，可以通过如下程序计算获得。

- ① 根据新的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。
- ④ 确定以前各期的税后差异。
- ⑤ 计算确定会计政策变更的累积影响数。

2) 进行相关的财务处理

3) 调整财务报表相关项目

4) 报表附注说明

需要说明的是，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】2007 年 1 月 1 日，甲公司按照企业会计准则规定，对建造合同的收入确认由完成合同法改为按完工百分比法。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 24%，税法按完工百分比法计算收入并计入应纳税所得额。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，两种方法计算的税前会计利润如表 1-1 所示。

表 1-1 不同方法确认的建造合同税前会计利润

单位: 万元

年 度	完工百分比法	完成合同法
2003 年以前	200	150
2003 年	150	100
2004 年	80	120
2005 年	100	80
2006 年	120	110

根据上述资料, 甲公司的会计处理如下。

(1) 计算改变确认收入方法后的累积影响数, 如表 1-2 所示。

表 1-2 改变建造合同收入确认方法后的累积影响数

单位: 万元

年 度	完工百分比法	完成合同法	税前差异	所得税影响	税后差异
2003 年以前	200	150	50	12	38
2003 年	150	100	50	12	38
2004 年	80	120	-40	-9.6	-30.4
2005 年	100	80	20	4.8	15.2
2006 年	120	110	10	2.4	7.6
合计	650	560	90	21.6	68.4

甲股份有限公司在 2007 年以前按完工百分比法计算的税前利润为 6 500 000 元, 按完成合同法计算的税前利润为 5 600 000 元, 两者的所得税影响合计为 216 000 元, 两者差异的税后净影响额为 684 000 元, 即为该公司由完成合同法改为完工百分比法的“累积影响数”。

(2) 会计处理。

① 调整会计政策变更累积影响数。

借: 工程施工 900 000
 贷: 利润分配——未分配利润 684 000
 递延所得税负债 216 000

② 调整利润分配。

借: 利润分配——未分配利润(684 000 × 10%) 68 400
 贷: 盈余公积 68 400

(3) 报表调整。

甲股份有限公司在编制 2007 年度的财务报表时, 应调整资产负债表的年初数(如表 1-3 所示); 利润表(如表 1-4 所示)、股东权益变动表的上年数(如表 1-5 所示)也应做相应调整。2007 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。



表 1-3 资产负债表

编制单位: 2007年12月31日 单位: 万元

资产	年初余额			负债和所有者 权益	年初余额		
	调整前	调增(或调减)	调整后		调整前	调增(或调减)	调整后
.....						
.....				递延所得税 负债	0	21.6	21.6
存货	92	90	182	盈余公积	150	6.84	156.84
				未分配利润	60	61.56	121.56
.....						

表 1-4 利润表

编制单位: 2007年 单位: 万元

项 目	上期金额		
	调 整 前	调增(或调减)	调 整 后
一、营业收入	1 700	24	1 724
减: 营业成本	1 200	14	1 214
.....			
二、营业利润	440	10	450
.....			
三、利润总额	350	10	360
减: 所得税费用	115	2.4	117.4
四、净利润	235	7.6	242.6
.....			

表 1-5 股东权益变动表

编制单位: 2007年 单位: 万元

项 目	上年金额			
	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额		1 500 000	600 000	
加: 会计政策变更		68 400	615 600	
前期差错更正				
二、本年初余额		1 568 400	1215600	

(4) 附注说明。

2007年甲公司按照企业会计准则规定,对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。此项会计政策变更采用追溯调整法,对2006年的比较报表已重新表述。应

当调整资产负债表存货、递延所得税负债、盈余公积和期初未分配利润，分别调增 900 000 元、216 000 元、68 400 元和 615 600 元；利润表中的上年营业利润、所得税、净利润分别调增 100 000 元、24 000 元和 76 000 元；所有者权益变动表中上年年末余额盈余公积和期初未分配利润，分别调增 68 400 元和 615 600 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，也不必调整变更当年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】甲公司按照会计制度规定，从 2007 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。2007 年 1 月 1 日的存货价值为 2 500 000 元，2007 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 2007 年会计政策没有改变，即一直采用后进先出法，2007 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 33%，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 2007 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 2007 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即可。

根据本例中给出的数据，2007 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 2007 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 1 541 000 元 (2 300 000 - 2 300 000 × 33%)。

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如表 1-6 所示。

表 1-6 当期净利润的影响数计算表

单位：元

项 目	后进先出法	先进先出法
销售收入	25 000 000	25 000 000
减：销售成本	18 300 000	16 000 000
主营业务利润	6 700 000	9 000 000