

第十七章 会计调整

一、会计政策及其变更

(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。

典型的会计政策主要包括：

(1) 发出存货成本的计量，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，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，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) 无形资产的确认，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。

(6) 非货币性资产交换的计量，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。

(7) 借款费用的处理，资本化还是费用化。

(8) 金融资产的分类等。

(二) 会计政策变更

会计政策变更，是指企业对**相同的交易或者事项**由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

会计政策变更的条件（满足其中之一）	(1) 法律、行政法规或者国家统一的 会计制度等要求变更 【例子】 ①按新实施的《企业会计准则第 14 号——收入》准则确认产品销售收入； ②执行新会计准则时，所得税核算方法由应付税款法变更为资产负债表债务法； ③因执行新企业会计准则，按新的控制定义调整合并财务报表合并范围； ④会计准则修订要求将不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资由长期股权投资转为其他权益工具投资
	(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息 【例子】 ① 存货发出计价方法 由加权平均法改为先进先出法； ② 投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式
不属于会计政策变更的情形	(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
	(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

(三) 会计政策变更的会计处理

1. 会计处理原则

(1) 法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等要求变更的情况下，企业应当分别按以下情况进行处理：

①国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。

②国家没有发布相关的会计处理办法，则采用**追溯调整法**进行会计处理。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的：

①在能切实可行地确定该项会计政策变更累积影响数时，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。

②在不能切实可行地确定该项会计政策变更累积影响数时,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。

③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。

2. 追溯调整法

追溯调整法运用的步骤如下:

第一步, 计算确定会计政策变更的累积影响数;

第二步, 进行相关的账务处理;

第三步, 调整会计报表相关项目;

第四步, 披露信息。

其中, 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(新政策)**与**现有金额(旧政策)**之间的差额。即变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目“盈余公积”和“未分配利润”项目的调整数。

政策变更 调增利润 为例	(1) 损益调整 不通过“以前年度损益调整”核算 , 直接调整留存收益	借: 资产、负债等科目 贷: 利润分配——未分配利润
	(2) 政策变更 不调整应交所得税 , 但应当考虑由于损益变化所导致的 递延所得税费用	借: 利润分配——未分配利润 贷: 递延所得税负债(资产)
	(3) 不考虑 由于以前期间净利润变化而 需要分派的股利 , 只需调整期初的留存收益	借: 利润分配——未分配利润 贷: 盈余公积
报表项目 调整	在调整列报年度的财务报表时, 应调整 资产负债表 有关项目的 年初 余额、 利润表 有关项目的 上期 金额、所有者权益变动表有关项目的本年金额和上年金额、附注	

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。

二、会计估计及其变更

(一) 会计估计

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有:

- (1) 坏账准备计提的比率。
- (2) 存货可变现净值的确定。
- (3) **固定资产的预计使用寿命、预计净残值和折旧方法的确定。**
- (4) **使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法的确定。**
- (5) 可收回金额的确定。
- (6) **预计负债金额的确定。**
- (7) 收入金额的确定。
- (8) **合同履约进度的确定**等

(二) 会计估计变更

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。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：①赖以进行**估计的基础**发生了变化；②取得了**新的信息**，积累了更多的经验。

【提示 1】某项变更**难以区分**为会计政策变更和会计估计变更的，应作为**会计估计变更**处理。

【提示 2】会计估计变更，**并不意味着以前**期间的会计估计是**错误**的。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错。

（三）会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用**未来适用法**处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，**不改变以前期间的会计估计**，也**不调整以前期间的报告结果**。

1. 如果会计估计的变更**仅影响变更当期**，有关估计变更的影响应于当期确认。
2. 如果会计估计的变更**既影响变更当期又影响未来期间**，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。

三、前期差错更正

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、**存货及固定资产的盘盈**等。企业发现前期差错时，应当根据差错的性质及时纠正。

不重要的前期差错	重要的前期差错
采用 未来适用法 更正，调整发现当期与前期相同的相关项目	采用 追溯重述法 更正，涉及前期损益类的，通过“ 以前年度损益调整 ”科目进行调整，调整结束转入本期期初留存收益。涉及所得税的，按照所得税准则和税法规定进行处理。 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

四、资产负债表日后事项

（一）资产负债表日后事项的概念

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的**有利或不利事项**。

“资产负债表日”包括年度末和**中期期末**，“财务报告批准报出日”是指**董事会或类似机构批准**财务报告报出的日期。

（二）资产负债表日后事项的类型

资产负债表日后事项包括资产负债表**日后调整事项**和资产负债表**日后非调整事项**。

1. 调整事项

定义	资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日 已经存在的情况 提供了新的或进一步证据的事项
特点	（1）在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项； （2）对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项
实例	（1）资产负债表 日后诉讼案件结案 ，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。 （2）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要 调整该项资产原先确认的减值金额 。 （3）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。 （4）资产负债表日后发现了财务报表 舞弊或差错

2. 非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表**日后发生**的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策。

主要**例子**有：

- (1) 资产负债表**日后发生重大诉讼、仲裁、承诺**；
- (2) 资产负债表**日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化**；
- (3) 资产负债表**日后因自然灾害导致资产发生重大损失**；
- (4) 资产负债表日后**发行股票和债券**以及其他巨额举债；
- (5) 资产负债表日后资本公积转增资本；
- (6) 资产负债表日后发生巨额亏损；
- (7) 资产负债表日后发生**企业合并或处置子公司**；
- (8) 资产负债表日后，**企业利润分配方案中拟分配的，以及经审议批准宣告发放的股利或利润**。

3. 调整事项与非调整事项的区别

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要取决于该事项表明的情况在**资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在**。若该情况在资产负债表日或之前**已经存在**，则属于**调整事项**；反之，则属于非调整事项。

(三) 资产负债表日后事项的会计处理

1. 调整事项

资产负债表日后发生的调整事项，应当**如同资产负债表所属期间发生**的事项一样，做出相关账务处理，并对资产负债表日已经编制的财务报表进行调整。

应具体进行如下处理：

- (1) 涉及损益的事项，通过“**以前年度损益调整**”科目核算，调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。涉及应交所得税和递延所得税的，一并调整。
- (2) 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。
- (3) 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

经过上述处理后，应当同时调整财务报表相关项目的数字，包括：①资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数。②当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数。③经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应当调整报表附注相关项目的数字。

【提示】**不能调整**资产负债表中的**货币资金**和**现金流量表**项目的金额。

2. 非调整事项

对于资产负债表日后非调整事项，应当在发生时作为当年事项处理，不调整报告年度资产负债表日的财务报表，但需要在报告年度财务报表**附注中披露**。