# 对会计政策变更若干问题的思考

蔡战英[1](高级会计师)，俞海飞[2](高级会计师)

(1.温州医科大学附属第一医院，浙江温州 325015；2.轻工业杭州机电设计研究院，杭州 310004)

【摘要】判断会计政策变更的依据包括:会计要素计量基础是否发生变化、报表项目是否发生变化以及企业是否有自行选择会计政策的权利。所有者权益变动表中的会计政策变更累积影响数应反映在上年金额栏内,不在本年金额栏内反映。

【关键词】会计政策变更；所有者权益变动表；CAS 28

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告过程中所采用的原则、基础和会计处理方法。由于企业所面临的法律环境、经营环境不断发生变化,为了更好地向社会各界传递企业财务状况、经营成果等会计信息,不断审视会计政策并适当进行会计政策变更也就成为企业日常会计工作的重要组成部分。但是,许多财务人员对会计政策变更的认识较模糊,同时现行中级会计职称考试辅导教材和注册会计师考试教材对会计政策变更的追溯调整也有待商榷。为了帮助广大财务人员正确认识会计政策变更,现就有关问题谈谈个人的粗浅认识。

## 一、关于会计政策变更的判断

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(CAS 28)第四条规定,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,满足下列条件之一的,可以变更会计政策:①法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更;②会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

CAS 28第五条规定,下列各项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;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。

上述规定原则性比较强,应用过程中对财务人员职业判断能力要求比较高,同时现行准则及其应用指南并没有对有关问题做出解释,如发出存货计价方法的变化为什么属于会计政策变更,而固定资产折旧方法的变更却属于会计估计变更?为什么长期股权投资后续计量方法应作为会计政策加以披露,而长期股权投资成本法与权益法之间的转换却不属于会计政策变更?类似问题不解决,必然影响财务人员对会计政策变更的认识,导致实务工作中经常出现错误。笔者认为,企业对会计政策变更的判断要把握以下三点:

### (一)计量基础是否发生变化

计量基础是会计政策的重要组成部分,如果会计业务处理的变化使得会计计量基础也发生变化,那么这种变化就属于会计政策变更。

例如,企业在前期对投资性房地产采用历史成本计量,后改为公允价值计量,该事项的计量基础发生了变化,那么这种变更就属于会计政策变更;发出存货的计价方法为先进先出法时,期末存货的计价基础实质上是目前的市场价(或与市场价非常接近),如果发出存货的计价方法变更为加权平均法,则期末存货的计价为平均成本价,该价格与市价存在一定的差异,因此发出存货计价方法的变化导致存货的计量基础发生了变化,因此该变更是会计政策变更;固定资产折旧方法的变化只影响折旧额和固定资产净值的大小,并不改变固定资产的计价基础,因此准则将固定资产折旧方法的变化归类为会计估计变更而不是会计政策变更。

### (二)报表项目是否发生变化

会计政策的变更一般会引起财务报表列报项目的变更,如果会计业务处理的变化使得列报项目也发生变化,那么这种变化就属于会计政策变更。

例如,传统的会计收益计量采用收入费用观,它强调经济业务发生后,首先考虑该业务对当期收入、费用的影响,然后再考虑该业务对资产、负债的影响,因此发生类似支付下年报刊费等业务时,必须通过“待摊费用”科目进行核算,在财务报表列报中必须设置“待摊费用”项目进行反映;而新准则引入了资产负债观,它强调经济业务发生后,首先考虑该业务对当期资产、负债的影响,然后再考虑该业务对收入、费用的影响,因此发生类似支付下年报刊费等业务时,应直接作为当期损益进行核算。新旧准则对企业收益计量原则规定的变化,使得该业务的报表列报项目发生了变化,因此这种变化属于会计政策变更。

（三）企业是否有自行选择会计政策的权力

会计政策变更是指同样的经济业务在不同时期采用了不同的原则、基础和会计处理方法。需要注意的是，这句话隐含着两层含义：第一层含义是相同的经济业务用不同的会计政策进行处理，属于政策变更，但是不同的经济业务采用不同的会计政策，不属于会计政策变更；第二层含义是企业面对这些相同的经济业务，有自行选择会计政策的权利，既可以采用这种原则、基础和会计处理方法，也可以采用其他的原则、基础和会计处理方法，准则并没有对这些方法的应用作出限制。

如果新旧会计政策的适用范围并不相同，则新政策的应用不属于会计政策变更，只不过是因为本期发生的经济业务与以前的经济业务存在比较大的差异，几乎相当于是一笔新的经济业务，从而采用了新的原则、基础和处理方法。例如，投资性房地产后续计量，既可以采用成本计量，也可以采用公允价值计量，企业有自行选择的权利。如果这两种方法之间进行变更，那就属于会计政策变更（现行准则不允许从公允价值计量转为成本计量）。又如，成本法与权益法是长期股权投资核算的两种方法，但是这两种方法相互之间有严格的适用范围，对投资方而言，用哪一种方法核算长期股权投资，现行准则都已经明确规定，并不存在选择的可能性，因此由于持股比例发生变化导致长期股权投资后续计量在成本法与权益法之间转换，不属于会计政策变更。

需要注意的是，以上三个方面，只要有一个方面满足，就可以视为会计政策变更。例如，企业对坏账损失的核算，以前的会计制度允许采用直接转销法，财务报表中的“应收账款”等项目反映债权的历史成本，而现行会计准则规定，企业对坏账损失的核算采用备抵法，财务报表中的“应收账款”等项目反映未来能够收回的价值。可见，计量基础已经发生变化，应作为会计政策变更处理。

在判断是否属于会计政策变更时，还要注意重要性的判断。重要性是会计信息质量要求的重要方面，它要求企业对有可能影响会计信息使用者的经济业务要详细、准确地核算和披露。根据CAS 28规定，重要的交易或事项采用新的会计政策时，除国家另有规定外，必须采用追溯调整的方法调整相关账户的期初余额，视同新政策一直在使用，从而确保会计信息的可比性；对于不重要的交易或事项，采用新的会计政策时不需要进行追溯调整，也不会影响会计信息的可比性，因此不作为会计政策变更处理。如周转材料的领用，既可以采用一次摊销法，也可以采用分期摊销法，这种政策的变更，不会对当期财务状况和经营成果产生重要影响，因此不作为会计政策变更。

**二、会计政策变更涉及以前年度损益的处理**

资产负债表日后事项和会计政策变更基本上都涉及以前年度损益的调整。根据企业会计准则规定，资产负债表后事项涉及以前年度损益调整时一律通过“以前年度损益调整”科目核算，而会计政策变更涉及以前年度损益调整时一律通过“利润分配——未分配利润”科目核算。为什么二者的处理方法不相同呢？这种处理差异引起了实务工作者的困惑。笔者认为，企业会计准则之所以规定资产负债表日后事项和会计政策变更采用不同的会计处理方法，根源在于“以前年度损益调整”科目主要反映以前年度损益核算过程中存在的差错。

众所周知，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。调整事项的特点在于资产负债表日已经客观存在，但是其结果并不确定，因此按照当时对该事项的合理估计进行确认、计量，资产负债表日后发生的事项或搜集的证据表明原来的估计与实际情况存在差异，按照权责发生制的原则应重新调整报告期间财务报告的相关数据，因此资产负债表日后调整事项实际上表示报告年度的经济业务处理存在差错，需要通过“以前年度损益调整”科目进行调整。但是会计政策变更引起以前年度损益调整时，并不表示以前年度损益存在差错，仅仅表示以前年度由于会计政策不同而引起的利润差异，因此这种差异只能通过“利润分配——未分配利润”科目直接调整，不能通过“以前年度损益调整”科目进行反映。

需要注意的是，会计政策变更虽然影响以前年度损益，但是并不影响以前年度应交所得税额。虽然会计政策变更对以前年度损益产生影响的同时，往往也影响资产、负债的账面价值，但并不影响这些资产、负债的计税基础，因此会计政策变更后，相关资产、负债的账面价值和计税基础之间的差异发生了变化，从而导致递延所得税资产或递延所得税负债发生变化。

**三、会计政策变更累积影响数在所有者权益变动表中的填列**

现行财务报表中只有所有者权益变动表反映会计政策变更对年初所有者权益的影响数，但是所有者权益变动表的框架设计是上年金额与本年金额进行对比，会计政策变更累积影响数反映在上年金额中还是反映在本年金额中，对此理论界和实务界都存在不同意见。2014年财政部发布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》和2014年中级职称考试辅导教材《中级会计实务》（简称“教材”）第十八章“会计政策、会计估计变更和差错更正”都将其列示在本年金额栏内。笔者认为这种处理方法值得商榷，现以教材中的例子为例，探讨这种填列方法的正确性。

例：甲股份有限公司（简称“甲公司”）20×3年12月15日建造完成并交付使用海上石油开采平台，建造成本为1.2亿元，预计使用寿命为10年，采用平均年限法计提折旧。20×9年1月1日开始执行现行企业会计准则，并要求对之前尚未计入资产成本的弃置费用，予以追溯调整。甲

公司预计该开采平台的弃置费用为1 000万元,折现率为10%,假定不考虑企业所得税和其他因素的影响。

教材进行如下分析:10年、年利率10%计算的复利现值系数为0.385 5,因此1 000万元弃置费用的现值为385.5万元,计入固定资产成本,按10年期限计提折旧,因政策变更补提20×4~20×8年折旧额192.75万元;按复利计算20×4~20×8年利息费用合计为235.35万元,会计政策变更累积影响数为428.1万元;20×4~20×7年会计政策变更累积影响数为333.11万元。因此,20×9年资产负债表年初数中固定资产项目应增加192.75万元(原值385.5万元-2004~2008年累计折旧192.75万元),预计负债项目年初数增加620.85万元(弃置费用现值385.5万元+20×4~20×8年利息费用235.35万元),盈余公积项目年初数减少42.81万元(428.1×10%),未分配利润项目年初数减少385.29万元。

需要注意的是,20×9年所有者权益变动表除了要反映20×9年所有者权益的增减变化情况,还要反映20×8年所有者权益的增减变化情况。为了帮助报表使用者正确分析和评价企业所有者权益的增减变化情况,企业会计准则要求将会计政策变更和前期差错调整对以前年度所有者权益的影响数单独填列和反映。教材提供的解答显示:本年金额栏中会计政策变更引起的盈余公积影响数为-42.81万元、未分配利润为-385.29万元。

在本例中,会计政策变更对20×8年和20×9年年初所有者权益都产生影响,那么企业是否需要分年度反映会计政策变更和重大差错对年初留存收益的影响呢?教材限于篇幅只提供了20×9年所有者权益变动情况,其中会计政策变更的累计影响数为-428.1万元(其中盈余公积为-42.81万元),依此类推,20×8年所有者权益变动情况中会计政策变更对年初所有者权益的影响数为-333.11万元(其中盈余公积为-33.31万元)。笔者认为,这种填列方法无法使得所有者权益变动表保持应有的勾稽关系,如果依据教材思路,在原有数据的基础上,所有者权益变动表应调整变动的数据见表1。

**表1** 单位:万元

| 项　目 | 本年金额 | | | 上年金额 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 盈余公积 | 未分配利润 | 合计 | 盈余公积 | 未分配利润 | 合计 |
| 上年年末余额 | | | | | | |
| 加:会计政策变更 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | -33.31 | -299.79 | -333.1 |
| 本年年初余额 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | -33.31 | -299.79 | -333.1 |
| 本年变动数 | | | | -9.5 | -85.5 | -95 |
| 本年年末余额 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | -42.81 | -385.29 | -428.1 |

从表1可以看出,如果按照教材提供的思路编制所有者权益变动表,那么盈余公积、未分配利润项目上年金额栏的本年年末余额与本年金额栏的上年年末余额就会出现不相等的现象,从而破坏了所有者权益变动表不同项目和栏目之间应有的勾稽关系。

那么会计政策变更后,变更当年的所有者权益变动表应如何编制呢?笔者认为,会计政策变更的累计影响数,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,对于所有者权益变动表而言,列报前期期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额,实际上就是上年金额栏的会计政策变更项目。由于上年金额栏的本年年末数必须与本年金额栏的上年年末数相等,会计政策变更产生的累积影响数只能填列上年金额栏,本年金额栏的会计政策变更数不需要、也不应该填列,具体见表2。

**表2** 单位:万元

| 项　目 | 本年金额 | | | 上年金额 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 盈余公积 | 未分配利润 | 合计 | 盈余公积 | 未分配利润 | 合计 |
| 上年年末余额 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | | | |
| 加:会计政策变更 | | | | -33.31 | -299.79 | -333.1 |
| 本年年初余额 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | -33.31 | -299.79 | -333.1 |
| 本年变动数 | | | | -9.5 | -85.5 | -95 |
| 本年年末余额 | -42.81 | -385.29 | -428.1 | -42.81 | -385.29 | -428.1 |

2015年注册会计师考试辅导教材关于会计政策变更追溯调整的案例的处理方法也值得商榷。该案例指出,20×7年发生会计政策变更,在编制20×7年度所有者权益变动表时,上年金额栏的会计政策变更项目反映20×5年底会计政策变更累积影响数,本年金额栏的会计政策变更项目反映20×6年会计政策变更当期影响数。这种处理方法不恰当之处在于:在编制20×7年度所有者权益变动表时,上年金额栏的综合收益项目已经包括了20×6年会计政策变更当期影响数,如果本年金额栏的会计政策变更项目又反映20×6年会计政策变更当期影响数,就会导致数据上的重复,并且使得本年金额栏的本年年末数也出现错误。因此笔者认为,会计政策变更累计影响数应反映在上年金额栏,本年金额栏不反映会计政策变更影响数。

**主要参考文献**

财政部.关于印发修订《企业会计准则第30号——财务报表列报》的通知.财会[2014]10号,2014-01-26.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知.财会[2006]3号,2006-02-15.

**【基金项目】**浙江省医药卫生科技项目"大数据框架下医院预算管理和全过程控制研究"(项目编号:2015KYA161);浙江省卫生经济学会资助课题"等级医院评审中经济财务指标得失分析及指标构建研究"(项目编号:2014KYB156)