

第十七章 资产减值准备的追溯调整方法

企业执行《企业会计制度》以后，要计提八项资产减值准备，即应收款项坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备。

一、合理计提减值准备

《企业会计制度》规定：企业应当定期或者至少于每年年度终了，对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。

企业应当合理地计提各项资产减值准备，但不得计提秘密准备。如有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎性原则计提秘密准备的，应当作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额，以及对企业财务状况、经营成果的影响。

二、短期投资跌价准备

企业应当在期末对各项短期投资进行全面检查。短期投资应按成本与市价孰低计量，市价低于成本的部分，应当计提短期投资跌价准备。

企业在运用短期投资成本与市价孰低时，可以根据其具体情况，分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计提跌价准备，如果某项短期投资比较重大（如占整个短期投资 10% 及以上），应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价准备。

企业应当对委托贷款本金进行定期检查，并按委托贷款本金与可收回金额孰低计量，可收回金额低于委托贷款本金的差额，应当计提减值准备。在资产负债表上，委托贷款的本金和应收利息减去计提的减值准备后的净额，并入短期投资或长期债权投资项目。

可收回金额，是指资产的销售净价与预期从该资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者。其中，销售净价是指资产的销售价格减去所发生的资产处置费用后的余额。对于长期投资而言，可收回金额是指投资的出售净价与预期从该资产的持有和投资到期处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中较高者。其中，出售净价是指出售投资所得价款减去所发生的相关税费后的金额。

三、应收款坏账准备

企业应当在期末分析各项应收款项的可收回性，并预计可能产生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失，计提坏账准备。企业计提坏账准备的方法由企业自行确定。企业应当制定计提坏账准备的政策，明确计提坏账准备的范围、提取方法、账龄的划分和提取比例，按照法律、行政法规的规定报有关各方备案，并备置于企业所在地。坏账准备计提方法一经确定，不得随意变更，如需变更，应当在会计报表附注中予以说明。

在确定坏账准备的计提比例时，企业应当根据以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量等相关信息予以合理估计。除有确凿证据表明该项应收款项不能够收回或收回的可能性不大以外（如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产，而在短时间内无法偿付债务等，以及3年以上的应收款项），下列各种情况不能全额计提坏账准备：

- （1）当年发生的应收款项。
- （2）计划对应收款项进行重组。
- （3）与关联方发生的应收款项。
- （4）其他已逾期，但无确凿证据表明不能收回的应收款项。

企业的预付账款，如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当将原计入预付账款的金额转入其他应收款，并按规定计提坏账准备。

企业持有的未到期应收票据，如有确凿证据证明不能够收回或收回的可能性不大时，应将其账面余额转入应收账款，并计提相应的坏账准备。

四、存货跌价准备

企业应当在期末对存货进行全面清查，如由于存货毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因，使存货成本高于可变现净值的，应按可变现净值低于存货成本部分，计提存货跌价准备。可变现净值是指企业在正常经营过程中，以估计售价减去估计完工成本及销售所必须的估计费用后的价值。

存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量，如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关，且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货，可以合并计量成本与可变现净值；对于数量繁多、单价较低的存货，可以按存货类别计量成本与可变现净值。当存在以下 1 项或若干项情况时，应当将存货账面价值全部转入当期损益：

- (1) 已霉烂变质的存货。
- (2) 已过期且无转让价值的存货。
- (3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。
- (4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

当存在下列情况之一时，应当计提存货跌价准备：

- (1) 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
- (2) 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。

(3) 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本。

(4) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变，而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。

- (5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

五、长期投资、固定资产、无形资产减值准备

企业应当在期末对长期投资、固定资产、无形资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌、被投资单位经营状况恶化，或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因，导致其可收回金额低于其账面价值的，应当计提长期投资、固定资产、无形资产减值准备。

长期投资、固定资产和无形资产减值准备，应按单项项目计提。

对有市价的长期投资可以根据下列迹象判断是否应当计提减值准备：

- (1) 市价持续 2 年低于账面价值。
- (2) 该项投资暂停交易 1 年或 1 年以上。
- (3) 被投资单位当年发生严重亏损。
- (4) 被投资单位持续 2 年发生亏损。
- (5) 被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。

对无市价的长期投资可以根据下列迹象判断是否应当计提减值准备：

(1) 影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损。

(2) 被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变，而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化。

(3) 被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等。

(4) 有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

如果企业的固定资产实质上已经发生了减值，应当计提减值准备。对存在下列情况之一的固定资产，应当全额计提减值准备：

(1) 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产。

(2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产。

(3) 虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产。

(4) 已遭毁损，以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产。

(5) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。

当存在下列一项或若干项情况时，应当将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益：

(1) 某项无形资产已被其他新技术等所替代，并且该项无形资产已无使用价值和转让价值。

(2) 某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益。

(3) 其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。

当存在下列一项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备：

(1) 某项无形资产已被其他新技术等所替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响。

(2) 某项无形资产的市价在当期大幅下跌，在剩余摊销年限内预期不会恢复。

(3) 某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值。

(4) 其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。

企业计算的当期应计提的资产减值准备金额如果高于已提资产减值准备的账面余额，应按其差额补提减值准备；如果低于已提资产减值准备的账面余额，应按其差额冲回多提的资产减值准备，但冲减的资产减值准备，仅限于已计提的资产减值准备的账面余额。实际发生的资产损失，冲减已提的减值准备。

已确认并转销的资产损失，如果以后又收回，应当相应调整已计提的资产减值准备。

如果企业滥用会计估计，应当作为重大会计差错，按照重大会计差错更正的方法进行会计处理，即企业因滥用会计估计而多提的资产减值准备，在转回的当期，应当遵循原渠道冲回的原则(如原追溯调整的、当期转回时仍然追溯调整至以前各期；原从上期利润中计提的，当期转回时仍然调整上期利润)，不得作为增加当期的利润处理。

处置已经计提减值准备的各项资产，以及债务重组、非货币性交易、以应收款项进行交换等，应当同时结转已计提的减值准备。

企业对于不能收回的应收款项、长期投资等应当查明原因，追究责任。对有确凿证据表明确实无法收回的应收款项、长期投资等，如债务单位或被投资单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，根据企业的管理权限，经股东大会或董事会，或经理(厂长)会议或类似机构批准作为资产损失，冲销已计提的相关资产减值准备。

六、在建工程减值准备

企业在建工程预计发生减值时，如长期停建并且预计在3年内不会重新开工的在建工程，也应当根据上述原则计提资产减值准备。

原《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》规定，股份有限公司要计提四项减值准备，即应收款项坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备和长期投资减值准备。股份有限公司执行《企业会计制度》，则需增提固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备。按照财政部财会[2001]17号文件“贯彻实施《企业会计制度》有关政策衔接问题的规定”，股份有限公司执行《企业会计制度》引起的计提固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备，采用追溯调整法进行处理。

原分行业会计制度只需计提应收账款坏账准备，原执行分行业会计制度的企业，在实施《企业会计制度》时，将引起资产减值准备政策的全面调整。

(1) 调整坏账准备计提政策。需调整坏账准备计提范围，由应收账款扩大到应收账款和其他应收款；计提方法可由应收账款余额百分比法改为应收款项余额百分比法、应收款项账龄分析法、销售百分比法中的任何一种；计提坏账比例由原来国家统一规定改为企业根据实际情况自行确定。

(2) 新增加计提七项资产减值准备，即需计提存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备。

由于原执行分行业会计制度的企业，暂未实施《企业会计制度》，国家没有规定其具体衔接办法，但参照财政部的“贯彻实施《企业会计制度》有关政策衔接问题的规定”，除坏账准备之外的其他各项资产

减值准备极有可能采用追溯调整法进行处理。由于计提坏账准备的调整既有会计方法的变更,也有计提比例、会计估计的变更,按《企业会计制度》第一百三十一条规定和《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定,可以采用未来适用法,但其会计处理相对简单。股份有限公司在执行原《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》时,财政部就曾在财会字[1999]第35号《关于印发股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定的通知》界定,股份有限公司计提“四项减值准备”为会计政策变更,采用追溯调整进行会计处理。因此,可以这样认为,原执行分行业会计制度的企业,在实施新《企业会计制度》时,计提资产减值准备的会计政策变更要采用追溯调整法进行会计处理。

本章将介绍资产减值准备的追溯调整方法。应当注意,资产减值准备的追溯调整应当在交易的追溯调整完成后进行。

第一节 应收账款坏账准备会计政策变更的追溯调整

应收款项坏账准备会计政策变更,会计处理方法应当采用追溯调整法。将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

在《企业会计制度》下,为方便编制资产负债表和资产减值明细表,“坏账准备”账户应设置“应收账款坏账准备”和“其他应收款坏账准备”两个明细账户。

《企业会计制度》规定: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数,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。《企业会计制度》又规定:在编制比较会计报表时,对于比较会计报表期间的会计政策变更,应当调整该期间的净损益和其他相关项目,视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数,应当调整比较会计报表最早期间的期初留存收益,会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

例 17-1 江西东方实业有限公司(非股份有限公司)原坏账损失会计政策为：采用备抵法进行核算，在期末按应收账款余额的 0.5% 计提坏账准备。根据财政部的规定，经同级财政部门批准后从 2001 年 1 月 1 日起开始执行《企业会计制度》，并从 2001 年起将坏账损失会计政策变更为：

(1) 采用备抵法进行会计核算。

(2) 计提坏账准备的范围由应收账款扩大到应收账款和其他应收款。

(3) 计提坏账准备方法由应收账款余额百分比法变更为应收款项账龄分析法。

(4) 计提坏账准备的比例为：①账龄在 1 年以内的，计提比例为 0.5%。②账龄在 1~2 年之间的，计提比例为 2%。③账龄在 2~3 年之间的，计提比例为 5%。④账龄在 3 年以上的，计提比例为 10%。

江西东方实业有限公司适用所得税率为 33%，采用递延法核算企业所得税；按净利润的 10% 提取法定盈余公积金，按净利润的 5% 提取法定公益金。

江西东方实业有限公司变更会计政策前与坏账准备相关科目情况见表 17-1。

表 17-1 江西东方实业有限公司变更会计政策前与坏账准备相关科目情况

(单位：万元)

项 目	1999 年	2000 年
应收账款年末余额	58 800.00	64 400.00
其他应收款年末余额	31 500.00	25 200.00
坏账准备年初余额	252.00	294.00
当年核销的坏账损失	672.00	742.00
当年计提坏账准备金额	714.00	770.00
坏账准备年末余额	294.00	322.00

一、计算坏账损失会计政策变更的累积影响数

计算方法如下：

(1) 根据新的坏账损失会计政策重新计算 1999 ~ 2000 年各年坏账准备账户期末余额, 其计算结果见表 17-2。

表 17-2 估计坏账损失计算表

(单位: 万元)

账龄分析	估计坏账 损失率	1999 年		2000 年	
		账面余额	估计坏账 损失额	账面余额	估计坏账 损失额
应收账款					
1 年之内	0.5%	29 400.00	147.00	32 200.00	161.00
1 ~ 2 年之间	2%	11 200.00	224.00	8 400.00	168.00
2 ~ 3 年之间	5%	8 960.00	448.00	11 480.00	574.00
3 年以上	10%	9 240.00	924.00	12 320.00	1 232.00
合计		58 800.00	1 743.00	64 400.00	2 135.00
其他应收款					
1 年之内	0.50%	15 400.00	77.00	12 600.00	63.00
1 ~ 2 年之间	2%	8 400.00	168.00	5 600.00	112.00
2 ~ 3 年之间	5%	3 500.00	175.00	1 400.00	70.00
3 年以上	10%	4 200.00	420.00	5 600.00	560.00
合计		31 500.00	840.00	25 200.00	805.00
总计		90 300.00	2 583.00	89 600.00	2 940.00

在会计政策变更前后坏账准备账户的应收账款坏账准备和其他应收款坏账准备两个明细账户期末余额对照见表 17-3。

表 17-3 会计政策变更前后坏账准备明细账户期末余额对照表

(单位: 万元)

项 目	1999 年		2000 年	
	变更前	变更后	变更前	变更后
坏账准备——应收账款明细账户	294.00	1 743.00	322.00	2 135.00
坏账准备——其他应收款明细账户	0	840.00	0	805.00
坏账准备账户余额	294.00	2 583.00	322.00	2 940.00

三、调整会计报表相关项目

由于江西东方实业有限公司在 2001 年变更坏账损失会计政策，故应当调整 2001 年年初留存收益数和会计报表其他相关项目的期初数。

江西东方实业有限公司尚需在 2001 年年末编制 2000 ~ 2001 年比较会计报表，则需调整 2000 年年初留存收益数和 2000 年净损益及其他相关项目。

正因如此，本例需调整 2000 年资产负债表的年末数(即 2001 年资产负债表的年初数)和利润表、利润分配表的本年数。其他相关会计报表及附表也应当进行相应调整，因为调整方法相似，本书从略。

(一) 对 2000 年资产负债表期末数进行调整

江西东方实业有限公司应在变更坏账损失会计政策后调整 2000 年资产负债表期末数，即 2001 年资产负债表年初数。

应调减应收账款 1 813 万元 [(2 135 - 322)万元，即调整后的金额为(64 400 - 2 135)万元 = 62 265 万元]

调减其他应收款 805 万元(即其他应收款的坏账准备余额)。

调增递延税款 863.94 万元。

调减盈余公积 263.13 万元，其中调减法定公益金 87.71 万元。

调减未分配利润 1 488.41 万元。

所有者权益共调减 1 754.06 万元。

调整过程及调整后的资产负债表见表 17-6。

表 17-6 资产负债表

会企 01 表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 31 日

(单位：元)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产				流动负债			
货币资金	7 560.00		7 560.00	短期借款	25 760.00		25 760.00
短期投资	3 920.00		3 920.00	应付票据	3 150.00		3 150.00
应收票据	3 150.00		3 150.00	应付账款	53 760.00		53 760.00

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
应收账款	64 078.00	- 1 813.00	62 265.00	预收账款	3 780.00		3 780.00
其他应收 款	25 200.00	- 805.00	24 395.00	应付工资	1 260.00		1 260.00
预付账款	336.00		336.00	应 付 福 利 费	1 820.00		1 820.00
存货	68 880.00		68 880.00	应付股利	63 280.00		63 280.00
待摊费用	168.00		168.00	应交税金	2 100.00		2 100.00
流动资产 合计	173 292.00	- 2 618.00	170 674.00	其 他 应 交 款	140.00		140.00
长期投资				其 他 应 付 款	84.00		84.00
长期股权 投资	31 990.00		31 990.00	预提费用	336.00		336.00
长期债权 投资	4 760.00		4 760.00				
长期投资 合计	36 750.00		36 750.00	流 动 负 债 合计	155 470.00		155 470.00
固定资产							
固定资产 原价	132 300.00		132 300.00	长期负债			
减：累计 折旧	4 550.00		4 550.00	长期借款	19 600.00		19 600.00
固定资产 净值	127 750.00		127 750.00	应付债券			
减：固定 资产减值准 备				长 期 负 债 合计	19 600.00		19 600.00
固定资产 净额	127 750.00		127 750.00	递延税项			
工程物资	560.00		560.00	递 延 税 款 贷项			

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
在建工程	16 800.00		16 800.00	负债合计	175 070.00		175 070.00
固定资产 清理							
固定资产 合计	145 110.00		145 110.00	所有者权 益			
无形资产 及其他资产				实收资本	151 900.00		151 900.00
无形资产	840.00		840.00	资本公积	5 950.00		5 950.00
长期待摊 费用				盈余公积	17 150.00	- 1 841.91	16 886.87
无形资产 及其他资产 合计	840.00		840.00	其 中：法 定公益金	6 860.00	- 87.71	6 772.29
递延税项				未 分 配 利 润	7 518.00	- 1 490.93	6 027.07
递延税款 借项	1 596.00	863.94	2 459.94	所有者权 益合计	182 518.00	- 1 754.06	356 183.94
资产总计	357 588.00	- 1 754.06	356 183.94	负 债 和 所 有 者 权 益 总 计	357 588.00	- 1 754.06	356 183.94

注：会计报表各项目的“未调整数”系据企业原账面记录，按《企业会计制度》的要求进行新旧制度会计科目衔接后，并按照《企业会计制度》的会计报表编制要求调整后编制的，但各项目均未考虑会计政策变更应追溯调整的累积影响数。资产负债表中的“年末未调整数”为变更坏账损失会计政策之前的金额，即为原 2000 年 12 月 31 日资产负债表的期末数。

(二) 对 2000 年度利润表进行调整

由于 2000 年应补提“坏账准备”329 万元，故管理费用应调增 329 万元，相应地，利润总额调减 329 万元，所得税调减 329 万元 $\times$ 33% = 108.57 万元，净利润调减(329 - 108.57)万元 = 220.43 万元，调整后的利润表见表 17-7。

表 17-7 利 润 表

会企 02 表

编制单位：江西东方实业有限公司

2000 年 12 月

(单位：万元)

项 目	调整前金额	调 整 金 额	调整后金额
(1) 主营业务收入	900 550.00		900 550.00
减：主营业务成本	695 506.00		695 506.00
主营业务税金及附加	5 950.00		5 950.00
(2) 主营业务利润	199 094.00		199 094.00
加：其他业务利润	1 736.00		1 736.00
减：营业费用	22 876.00		22 876.00
管理费用	69 090.00	329.00	69 419.00
财务费用	8 715.00		8 715.00
(3) 营业利润	100 149.00	- 329.00	99 820.00
加：投资收益	2 814.00		2 814.00
补贴收入			
营业外收入	3 115.00		3 115.00
减：营业外支出	1 715.00		1 715.00
(4) 利润总额	104 363.00	- 329.00	104 034.00
减：所得税	35 756.00	- 108.57	35 647.43
(5) 净利润	68 607.00	- 220.43	68 386.57

(三) 调整 2000 年度利润分配表

由于坏账损失会计政策变更在 1999 年的累积影响数为 1 484.63 万元,因此要调减 2000 年年初未分配利润 $1\,484.63 \text{ 万元} \times (1 - 15\%) = 1\,261.93 \text{ 万元}$;由于 2000 年净利润调减 220.43 万元,相应地,提取盈余公积金减少 $220.43 \text{ 万元} \times 10\% = 22.04 \text{ 万元}$,提取公益金减少 $220.43 \text{ 万元} \times 5\% = 11.02 \text{ 万元}$,调整后的 2000 年利润分配表见表 17-8。

表 17-8 利润分配表

会企 02 表附表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 (单位：万元)

项 目	本年末调整数	调 整 数	本年调整后数
(1) 净利润	68 607.00	- 220.43	68 386.57
加：年初未分配利润	12 482.05	- 1 303.61	11 178.44
其他转入			
(2) 可供分配利润	81 089.05	- 1 524.04	79 565.01
减：提取法定盈余公积	6 860.7	- 322.05	6 838.65
提取法定公益金	3 430.35	- 10.99	3 419.36
(3) 可供投资者分配的利润	70 798.00	- 1 490.93	69 307.07
减：应付优先股股利			
应付普通股股利	63 280.00		63 280.00
(4) 未分配利润	7 518.00	- 1 490.93	6 027.07

第二节 对外投资减值准备会计政策 变更的追溯调整

对外投资减值准备会计政策变更，会计处理方法应当采用追溯调整法。将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

例 17-2 江西东方实业有限公司原来未计提短期投资跌价准备和长期投资减值准备。在执行《企业会计制度》时，公司需按该制度规定计提短期投资跌价准备和长期投资减值准备。公司拟采用的计提短期投资跌价准备和长期投资减值准备会计政策要点是：①在期末(中期期末或年末)，采用投资总体比较法对短期投资(不包括并入短期投资在资产负债表中列出的委托贷款本金及应收利息)按成本与市价孰低进行计算，在当期将市价低于成本的部分计提短期投资跌价准备。②采用单个项目逐项比较法对委托贷款可收回金额与其本金比较，在当期将委托贷款的可收回金额低于其本金的差额计提委托贷款减值准

备。③采用单个项目逐项比较法对长期投资的可收回金额与其账面价值比较，在当期将委托贷款的可收回金额低于其账面价值差额计提长期投资减值准备。

经检查，江西东方实业有限公司与对外投资相关的科目余额及期末可收回金额见表 17-9。

表 17-9 江西东方实业有限公司与对外投资

相关的科目余额及期末可收回金额表（单位：万元）

项 目	1999 年		2000 年	
	账面余额	可收回金额	账面余额	可收回金额
短期投资账户	5 250.00	5 110.00	3 920.00	3 675.00
委托贷款——A 公司账户	840.00	700.00	910.00	490.00
长期债权投资——B 公司账户	3 500.00	3 535.00	3 780.00	3 850.00
长期股权投资——C 公司账户	27 860.00	29 750.00	29 960.00	31 500.00
长期股权投资——D 公司账户	2 030.00	1 680.00	2 030.00	1 400.00
对外投资合计	39 480.00		40 670.00	

注：委托贷款在资产负债表上列入“长期债权投资”。

一、计算对外投资减值准备会计政策变更的累积影响数

（1）根据新的对外投资减值准备会计政策计算 1999～2000 年各年短期投资跌价准备、委托贷款——减值准备、长期投资减值准备账户期末余额，计算结果见表 17-10。

表 17-10 会计政策变更前后对外投资减值

准备账户期末应保留余额表

（单位：万元）

项 目	1999 年		2000 年	
	变更前	变更后	变更前	变更后
短期投资跌价准备年末余额	—	140.00	—	245.00
委托贷款——减值准备年末余额	—	140.00	—	420.00
长期投资减值准备年末余额	—	350.00	—	630.00
合 计		630.00	—	1 295.00

(2) 确定各年应补提的对外投资减值准备金额, 见表 17-11。

表 17-11 会计政策变更后对外投资减值准备应补提数

(单位: 万元)

项 目	1999 年	2000 年	合 计
短期投资跌价准备补提数	140.00	105.00	245.00
委托贷款——减值准备补提数	140.00	280.00	420.00
长期投资减值准备补提数	350.00	280.00	630.00
合计	630.00	665.00	1 295.00

(3) 计算确定各年税后利润差异。

(4) 计算对外投资减值准备会计政策变更的累积影响数。

第(3)~(4)步计算结果见表 17-12。

表 17-12 对外投资减值准备会计政策变更的累积影响数

(单位: 万元)

项 目	1999 年	2000 年	合 计
税前差异	630.00	665.00	1 295.00
所得税影响	207.92	219.45	427.35
税后差异	422.1	445.55	867.65

二、进行相关账务处理

(一) 调整对外投资减值准备会计政策变更的累积影响数

借: 利润分配——未分配利润	867.65 万元
递延税款	427.35 万元
贷: 短期投资跌价准备	245.00 万元
委托贷款——减值准备	420.00 万元
长期投资减值准备	630.00 万元

(二) 调整利润分配

借：利润分配——提取法定盈余公积	86.8 万元
利润分配——提取法定公益金	43.4 万元
贷：利润分配——未分配利润	130.2 万元

三、调整会计报表相关项目

江西东方实业有限公司在 2001 年变更对外投资减值准备会计政策，因此，应当调整 2001 年年初留存收益数和会计报表其他相关项目的期初数。

江西东方实业有限公司尚需在 2001 年年末编制 2000 ~ 2001 年比较会计报表，则需调整 2000 年年初留存收益数和 2000 年净损益及其他相关项目。

正因如此，本例需调整 2000 年资产负债表的年末数(即 2001 年资产负债表的年初数)和利润表、利润分配表的本年数。其他相关会计报表及附表也应当进行相应调整，因为调整方法相似，本书从略。

(一) 对 2000 年资产负债表期末数进行调整

江西东方实业有限公司应在变更对外投资减值准备会计政策后，调整 2000 年资产负债表期末数，即 2001 年资产负债表年初数。

应调减短期投资 245 万元 [即调整后的金额为 $(3\ 920 - 245)$ 万元 = 3 675 万元]

调减长期债权投资 420 万元。

调减长期股权投资 630 万元。

调增递延税款 427.35 万元。

调减盈余公积 130.2 万元，其中调减法定公益金 43.4 万元。

调减未分配利润 737.45 万元 [$(867.65 - 130.2)$ 万元]

所有者权益共调减 867.65 万元，调整过程及调整后的资产负债表见表 17-13。

(二) 对 2000 年度利润表进行调整

由于 2000 年应补提各种对外投资减值准备 665 万元，故投资收益应调减 665 万元，相应地，利润总额调减 665 万元，所得税调减 $665 \text{ 万元} \times 33\% = 219.45 \text{ 万元}$ ，净利润调减 $(665 - 219.45) \text{ 万元} = 445.55 \text{ 万元}$ ，调整后的利润表见表 17-14。

表 17-13 资产负债表

(单位:元)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产				流动负债			
货币资金	7 560.00		7 560.00	短期借款	25 760.00		25 760.00
短期投资	3 920.00	- 245.00	3 675.00	应付票据	3 150.00		3 150.00
应收票据	3 150.00		3 150.00	应付账款	53 760.00		53 760.00
应收账款	62 265.00		62 265.00	预收账款	3 780.00		3 780.00
其他应收 款	24 395.00		24 395.00	应付工资	1 260.00		1 260.00
预付账款	336.00		336.00	应付福利 费	1 820.00		1 820.00
存货	68 880.00		68 880.00	应付股利	63 280.00		63 280.00
待摊费用	168.00		168.00	应交税金	2 100.00		2 100.00
流动资产合 计	170 674.00	- 245.00	170 429.00	其他应交 款	140.00		140.00
长期投资				其他应付 款	84.00		84.00
长期股权 投资	31 990.00	- 630.00	31 360.00	预提费用	336.00		336.00
长期债权 投资	4 760.00	- 420.00	4 340.00				
长期投资 合计	36 750.00	- 1 050.00	35 700.00	流动负债 合计	155 470.00		155 470.00
固定资产							
固定资产 原价	132 300.00		132 300.00	长期负债			
减: 累计 折旧	4 550.00		4 550.00	长期借款	19 600.00		19 600.00
固定资产 净值	127 750.00		127 750.00	应付债券			

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
减：固定 资产减值准 备				长 期 负 债 合计	19 600.00		19 600.00
固定资产 净额	127 750.00		127 750.00	递延税项			
工程物资	560.00		560.00	递 延 税 款 贷项			
在建工程	16 800.00		16 800.00	负债合计	175 070.00		175 070.00
固定资产 清理							
固定资产 合计	145 110.00		145 110.00	所 有 者 权 益			
无形资产 及其他资产				实收资本	151 900.00		151 900.00
无形资产	840.00		840.00	资本公积	5 950.00		5 950.00
长期待摊 费用				盈余公积	16 886.87 - 130.20		16 756.67
无形资产及 其他资产合 计	840.00		840.00	其 中：法 定公益金	6 772.29 - 43.40		6 728.89
递延税项				未 分 配 利 润	6 027.07 - 737.45		5 289.62
递延税款 借项	2 459.94	427.35	2 887.29	所 有 者 权 益合计	180 763.94 - 867.65		179 896.29
资产总计	355 833.94	- 867.65	354 966.29	负 债 和 所 有 者 权 益 总 计	355 833.94 - 867.65		354 966.29

注：本表建立在例 17-1 的基础之上。“年末未调整数”为已进行了坏账损失会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行对外投资减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

表 17-14 利 润 表

会企 03 表

编制单位：江西东方实业有限公司

2000 年 12 月

(单位：万元)

项 目	调整前金额	调整金额	调整后金额
一、主营业务收入	900 550.00		900 550.00
减：主营业务成本	695 506.00		695 506.00
主营业务税金及附加	5 950.00		5 950.00
二、主营业务利润	199 094.00		199 094.00
加：其他业务利润	1 736.00		1 736.00
减：营业费用	22 876.00		22 876.00
管理费用	69 419.00		69 419.00
财务费用	8 715.00		8 715.00
三、营业利润	99 820.00		99 820.00
加：投资收益	2 814.00	- 665.00	2 149.00
补贴收入	—		—
营业外收入	3 115.00		3 115.00
减：营业外支出	1 715.00		1 715.00
四、利润总额	104 034.00	- 665.00	103 369.00
减：所得税	35 647.43	- 219.45	35 427.98
五、净利润	68 386.57	- 445.55	67 941.02

注：本表建立在例 17-1 的基础之上。“调整前金额”为已进行了坏账损失会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行对外投资减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

(三) 调整 2000 年度利润分配表

由于对外投资减值准备会计政策变更在 1999 年的累积影响数为 422.10 万元，因此要调减 2000 年年初未分配利润 $422.10 \text{ 万元} \times (1 - 15\%) = 358.82 \text{ 万元}$ ，由于 2000 年净利润调减 445.55 万元，相应地，提取盈余公积减少 $445.55 \text{ 万元} \times 10\% = 44.59 \text{ 万元}$ ，提取公益金减少 $445.55 \text{ 万元} \times 5\% = 22.26 \text{ 万元}$ ，调整后的 2000 年利润分配表见表 17-15。

表 17-15 利润分配表

会企 03 表附表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月

(单位：万元)

项 目	本年末调整数	调 整 数	本年调整后数
一、净利润	68 386.57	- 445.55	67 941.02
加：年初未分配利润	11 178.44	- 358.82	10 819.62
其他转入			
二、可供分配利润	79 565.01	- 804.37	78 760.64
减：提取法定盈余公积	6 838.65	- 44.59	6 794.13
提取法定公益金	3 419.36	- 22.26	3 397.03
三、可供投资者分配的利润	69 307.07	- 737.52	68 569.48
减：应付优先股股利			
应付普通股股利	63 280.00		63 280.00
四、未分配利润	6 027.07	- 737.52	5 289.55

注：1. 本表建立在例 17-1 的基础之上。“本年末调整数”为已进行了坏账损失会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行对外投资减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

2. 本表“未分配利润”之“调整数”和“本年调整后数”与资产负债表之“未分配利润”的数据相差 0.01 万元，是由计算过程中四舍五入而引起的。本表数据勾稽关系相差 0.01 万元，同样是因为电子表格在计算过程中四舍五入而引起的。

第三节 存货跌价准备会计政策变更的追溯调整

存货跌价准备会计政策变更，会计处理方法应当采用追溯调整法。将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

例 17-3 江西东方实业有限公司原来未计提存货跌价准备，在执行《企业会计制度》时，公司需按该制度规定计提存货跌价准备。公司拟采用的计提存货跌价准备会计政策要点是：在期末（中期期末或年末），期末存货采用成本与可变现净值孰低法计价，计提存货跌价准

备。具体方法是：①按单个存货项目的成本与可变现净值计量。②如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产的销售的产品系列相关，且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来估价价的存货，合并计量成本与可变现净值。③对于数量繁多、单价较低的存货，按存货类别计量成本与可变现净值。

经查明，江西东方实业有限公司存货之成本低于其可变现净值的品种或类别的相关资料见表 17-16。

表 17-16 江西东方实业有限公司成本低于其可变

现净值的存货品种或类别相关资料表 （单位：万元）

项 目	1999 年		2000 年	
	账面成本	可变现净值	账面成本	可变现净值
甲材料	5 250.00	4 200.00	4 620.00	3 640.00
乙材料	840.00	560.00	700.00	350.00
丙库存商品	3 500.00	3 150.00	3 500.00	2 800.00
丁库存商品	1 400.00	1 050.00	700.00	350.00
M类低值易耗品	630.00	420.00	630.00	280.00
合 计	11 620.00	9 380.00	10 150.00	7 420.00

一、计算存货跌价准备会计政策变更的累积影响数

（1）根据新的存货跌价准备会计政策计算 1999～2000 年各年存货跌价准备各明细账户期末余额，计算结果见表 17-17。

表 17-17 会计政策变更后存货跌价

准备各明细账户期末应保留余额表 （单位：万元）

项 目	1999 年		2000 年	
	变更前	变更后	变更前	变更后
甲材料跌价准备年末余额	—	1 050.00	—	980.00
乙材料跌价准备年末余额	—	280.00	—	350.00
丙商品跌价准备年末余额	—	350.00	—	700.00
丁商品跌价准备年末余额	—	350.00	—	350.00
M类低值易耗品跌价准备年末余额	—	210.00	—	350.00
合 计	—	2 240.00	—	2 730.00

(2) 确定各年应补提的存货跌价准备金额, 见表 17-18。

表 17-18 会计政策变更后存货跌价准备各年应补提数

(单位: 万元)

项 目	1999 年	2000 年	合 计
甲材料跌价准备补提数	1 050.00	- 70.00	980.00
乙材料跌价准备补提数	280.00	70.00	350.00
丙商品跌价准备补提数	350.00	350.00	700.00
丁商品跌价准备补提数	350.00	—	350.00
M类低值易耗品跌价准备补提数	210.00	140.00	350.00
合 计	2 240.00	490.00	2 730.00

(3) 计算确定各年税后利润差异。

(4) 计算存货跌价准备会计政策变更的累积影响数。

第(3)~(4)步计算结果见表 17-19。

表 17-19 存货跌价准备会计政策变更的累积影响数

(单位: 万元)

年 度	1999	2000	合 计
税前差异	2 240.00	490.00	2 730.00
所得税影响	739.20	161.70	900.90
税后差异	1 500.80	328.30	1 829.10

二、进行相关账务处理

(一) 调整存货跌价准备会计政策变更的累积影响数

借: 利润分配——未分配利润 1 829.10 万元

递延税款 900.90 万元

贷: 存货跌价准备——甲材料 280.00 万元

存货跌价准备——乙材料 350.00 万元

存货跌价准备——丙商品 700.00 万元

存货跌价准备——丁商品 350.00 万元

存货跌价准备——M类低值易耗品 350.00 万元

(二) 调整利润分配

借：利润分配——提取法定盈余公积	182.91 万元
利润分配——提取法定公益金	91.49 万元
贷：利润分配——未分配利润	274.40 万元

三、调整会计报表相关项目

(一) 对 2000 年资产负债表期末数进行调整

江西东方实业有限公司应在变更存货跌价准备会计政策后，调整 2000 年资产负债表期末数，即 2001 年资产负债表年初数。

应调减存货 2 730 万元 [即调整后存货的金额为 $(68\ 880 - 2\ 730)$ 万元 = 66 150 万元]。

调增递延税款 900.90 万元。

调减盈余公积 274.40 万元，其中调减法定公益金 91.49 万元。

调减未分配利润 1 554.70 万元 [$(1\ 829.10 - 274.40)$ 万元]。

所有者权益共调减 1 829.10 万元，调整过程及调整后的资产负债表见表 17-20。

(二) 对 2000 年度利润表进行调整

由于 2000 年应补提各种存货跌价准备 490 万元，故管理费用应调增 490 万元，相应地，利润总额调减 490 万元，所得税调减 $490 \times 33\% = 161.70$ 万元，净利润调减 $(490 - 161.70)$ 万元 = 328.30 万元，调整后的利润表见表 17-21。

表 17-20 资产负债表 (单位:万元)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产				流动负债			
货币资金	7 560.00		7 560.00	短期借款	25 760.00		25 760.00
短期投资	3 675.00		3 675.00	应付票据	3 150.00		3 150.00
应收票据	3 150.00		3 150.00	应付账款	53 760.00		53 760.00
应收账款	62 265.00		62 265.00	预收账款	3 780.00		3 780.00
其他应收 款	24 395.00		24 395.00	应付工资	1 260.00		1 260.00

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
预付账款	336.00		336.00	应付福利 费	1 820.00		1 820.00
存货	68 880.00	- 2 730.00	66 150.00	应付股利	63 280.00		63 280.00
待摊费用	168.00		168.00	应交税金	2 100.00		2 100.00
流动资产 合计	170 429.00	- 2 730.00	167 699.00	其他应交款	140.00		140.00
长期投资				其 他 应 付 款	84.00		84.00
长期股权 投资	31 360.00		31 360.00	预提费用	336.00		336.00
长期债权 投资	4 340.00		4 340.00				
长期投资合 计	35 700.00		35 700.00	流 动 负 债 合 计	155 470.00		155 470.00
固定资产							
固定资产 原价	132 300.00		132 300.00	长期负债			
减：累计 折旧	4 550.00		4 550.00	长期借款	19 600.00		19 600.00
固定资产 净值	127 750.00		127 750.00	应付债券			
减：固定 资产减值准 备				长 期 负 债 合 计	19 600.00		19 600.00
固定资产 净额	127 750.00		127 750.00	递延税项			
工程物资	560.00		560.00	递 延 税 款 贷 项			
在建工程	16 800.00		16 800.00	负债合计	175 070.00		175 070.00
固定资产 清理							

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
固定资产合 计	145 110.00		145 110.00	所有者权益			
无形资产及 其他资产				实收资本	151 900.00		151 900.00
无形资产	840.00		840.00	资本公积	5 950.00		5 950.00
长期待摊 费用				盈余公积	16 756.67	- 274.40	16 482.27
无形资产及 其他资产合 计	840.00		840.00	其 中：法 定 公益金	6 728.89	- 91.49	6 637.40
递延税项				未分配利润	5 289.62	- 1 554.70	3 734.92
递延税款 借项	2 887.29	900.90	3 788.19	所有者权益 合计	179 896.29	- 1 829.10	178 067.19
资产总计	354 966.29	- 1 829.10	353 137.19	负 债 和 所 有 者权益总计	354 966.29	- 1 829.10	353 137.19

注：本表建立在例 17-1 的基础之上。“年末未调整数”为已进行了坏账损失会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行对外投资减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

表 17-21 利 润 表

会企 04 表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月

(单位：万元)

项 目	调整前金额	调 整 金 额	调整后金额
一、主营业务收入	900 550.00		900 550.00
减：主营业务成本	695 506.00		695 506.00
主营业务税金及附加	5 950.00		5 950.00
二、主营业务利润	199 094.00		199 094.00
加：其他业务利润	1 736.00		1 736.00
减：营业费用	22 876.00		22 876.00
管理费用	69 419.00	490.00	69 909.00
财务费用	8 715.00		8 715.00

(续)

项 目	调整前金额	调 整 金 额	调整后金额
三、营业利润	99 820.00	- 490.00	99 330.00
加：投资收益	2 149.00		2 149.00
补贴收入	—		—
营业外收入	3 115.00		3 115.00
减：营业外支出	1 715.00		1 715.00
四、利润总额	103 369.00	- 490.00	102 879.00
减：所得税	35 427.98	- 161.70	35 266.28
五、净利润	67 941.02	- 328.30	67 612.72

注：本表建立在例 17-2 的基础之上。“调整前金额”为已进行了坏账损失和对外投资减值会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行存货跌价准备会计政策变更追溯调整之金额。

(三) 调整 2000 年度利润分配表

由于存货跌价准备会计政策变更在 1999 年的累积影响数为 1 500.80 万元，因此要调减 2000 年年初未分配利润 $1\,500.80 \text{ 万元} \times (1 - 15\%) = 1\,275.68 \text{ 万元}$ ；由于 2000 年净利润调减 328.30 万元，相应的，提取盈余公积减少 $328.30 \text{ 万元} \times 10\% = 32.83 \text{ 万元}$ ，提取公益金减少 $328.30 \text{ 万元} \times 5\% = 16.45 \text{ 万元}$ ，调整后的 2000 年利润分配表见表 17-22。

表 17-22 利润分配表

会企 04 表附表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 (单位：万元)

项 目	本年末调整数	调 整 数	本年调整后数
一、净利润	67 941.02	- 328.30	67 612.72
加：年初未分配利润	10 819.62	- 1 275.68	9 543.94
其他转入			
二、可供分配利润	78 760.64	- 1 603.98	77 156.66
减：提取法定盈余公积	6 794.13	- 32.83	6 761.30
提取法定公益金	3 397.03	- 16.45	3 380.65

(续)

项 目	本年末调整数	调 整 数	本年调整后数
三、可供投资者分配的利润	68 569.55	- 1 554.77	67 014.85
减：应付优先股股利			
应付普通股股利	63 280.00		63 280.00
四、未分配利润	5 289.55	- 1 554.77	3 734.85

注：1. 本表建立在例 17-2 的基础之上。“本年末调整数”为已进行了坏账损失和对外投资减值准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行存货跌价准备会计政策变更追溯调整之金额。

2. 本表“未分配利润”之“调整数”和“本年调整后数”与资产负债表之“未分配利润”的数据相差 0.01 万元，是由计算过程中四舍五入而引起的。本表数据勾稽关系相差 0.01 万元，同样是因为电子表格在计算过程中四舍五入而引起的。

第四节 固定资产和在建工程减值准备 会计政策变更的追溯调整

固定资产和在建工程减值准备会计政策变更，会计处理方法应当采用追溯调整法。将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

例 17-4 江西东方实业有限公司原来未计提固定资产和在建工程减值准备，在执行《企业会计准备》时，公司需按该制度规定计提固定资产和在建工程减值准备。公司拟采用的计提固定资产减值准备会计政策是：在期末（中期期末或年末），对固定资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌，或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于其账面价值的，则将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备，固定资产减值准备按单项固定资产计提。对存在下列情况之一的固定资产，应当全额计提减值准备：

（1）长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产。

（2）由于技术进步等原因，已不适用的固定资产。

（3）虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产。

(4) 已遭毁损, 以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产。

(5) 其他实际上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。已全额计提减值准备的固定资产, 不再计提折旧。

公司拟采用的计提在建工程减值准备会计政策是: 在期末(中期期末或年末), 对在建工程逐项进行检查, 如果有证据表明在建工程已经发生了减值, 则计提在建工程减值准备。

有下列 1 项或若干项情况时, 应当计提在建工程减值准备:

(1) 长期停建并且预计在未来 2 年内不会重新开工的在建工程。

(2) 所建项目无论在性能上还是在技术上已经落后, 并且给公司带来的经济利益具有很大的不确定性。

(3) 其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。

江西东方实业有限公司在 2001 年执行《企业会计制度》时, 按规定对固定资产和在建工程进行逐项检查。经查明, 在 2000 年年末, 固定资产累计发生减值 700 万元, 其中 1999 年及以前累计发生减值 560 万元, 2000 年发生减值 140 万元; 在建工程累计发生减值 1 400 万元, 其中 1999 年及以前累计发生减值 1 050 万元, 2000 年发生减值 350 万元。

一、计算固定资产和在建工程减值准备会计政策变更的累积影响数

(1) 根据新的固定资产和在建工程减值准备会计政策计算 1999 ~ 2000 年各年固定资产减值准备和在建工程减值准备账户期末余额, 计算结果见表 17-23。

表 17-23 会计政策变更前后固定资产和在

建工程减值准备账户期末应保留余额表 (单位: 万元)

项 目	1999 年		2000 年	
	变更前	变更后	变更前	变更后
短期投资跌价准备年末余额	—	140.00	—	245.00
固定资产减值准备年末余额	—	560.00	—	700.00
在建工程减值准备年末余额	—	1 050.00	—	1 400.00
合 计	—	1 610.00	—	2 100.00

三、调整会计报表相关项目

(一) 对 2000 年资产负债表期末数进行调整

江西东方实业有限公司应在变更固定资产和在建工程减值准备会计政策后, 调整 2000 年资产负债表期末数, 即 2001 年资产负债表年初数。

应增加固定资产减值准备 700 万元。

调减在建工程 1 400 万元。

调增递延税款 693 万元。

调减盈余公积 211.05 万元, 其中调减法定公益金 70.35 万元。

调减未分配利润 1 195.95 万元 [(1 407.00 - 211.05) 万元]

所有者权益共调减 1 407 万元。

调整过程及调整后的资产负债表见表 17-26。

(二) 对 2000 年度利润表进行调整

由于 2000 年应补提各种固定资产和在建工程减值准备 490 万元, 故营业外支出应调增 490 万元, 相应地, 利润总额调减 490 万元, 所得税调减 $490 \text{ 万元} \times 33\% = 161.70 \text{ 万元}$, 净利润调减 $490 - 161.70 \text{ 万元} = 328.30 \text{ 万元}$, 调整后的利润表见表 17-27。

表 17-26 资产负债表 (单位: 万元)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产				流动负债			
货币资金	7 560.00		7 560.00	短期借款	25 760.00		25 760.00
短期投资	3 675.00		3 675.00	应付票据	3 150.00		3 150.00
应收票据	3 150.00		3 150.00	应付账款	53 760.00		53 760.00
应收账款	62 265.00		62 265.00	预收账款	3 780.00		3 780.00
其他应收 款	24 395.00		24 395.00	应付工资	1 260.00		1 260.00
预付账款	336.00		336.00	应付福利 费	1 820.00		1 820.00
存货	66 150.00		66 150.00	应付股利	63 280.00		63 280.00
待摊费用	168.00		168.00	应交税金	2 100.00		2 100.00

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产合计	174 699.00		167 699.00	其 他 应 交 款	140.00		140.00
长期投资				其 他 应 付 款	84.00		84.00
长期股权投资	31 360.00		31 360.00	预提费用	336.00		336.00
长期债权投资	4 340.00		4 340.00				
长期投资合计	35 700.00		35 700.00	流 动 负 债 合计	155 470.00		155 470.00
固定资产							
固定资产 原价	132 300.00		132 300.00	长期负债			
减：累计 折旧	4 550.00		4 550.00	长期借款	19 600.00		19 600.00
固定资产 净值	127 750.00		127 750.00	应付债券			
减：固定 资产减值准 备	700.00		700.00	长 期 负 债 合计	19 600.00		19 600.00
固定资产 净额	127 750.00	- 700.00	127 050.00	递延税项			
工程物资	560.00		560.00	递 延 税 款 贷项			
在建工程	16 800.00	- 1 400.00	15 400.00	负债合计	175 070.00		175 070.00
固定资产 清理							
固定资产合 计	145 110.00	- 2 100.00	143 010.00	所 有 者 权 益			
无形资产及 其他资产				实收资本	151 900.00		151 900.00

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
无形资产	840.00		840.00	资本公积	5 950.00		5 950.00
长期待摊 费用				盈余公积	16 482.27	- 211.05	16 271.22
无形资产及 其他资产合 计	840.00		840.00	其 中：法 定公益金	6 637.40	- 70.35	6 567.05
递延税项				未 分 配 利 润	3 734.92	- 1 195.95	2 538.97
递延税款 借项	3 788.19	693.00	3 788.19	所 有 者 权 益 合 计	178 067.19	- 1 407.00	176 660.19
资产总计	353 137.19	- 1 407.00	351 730.19	负 债 和 所 有 者 权 益 总 计	353 137.19	- 1 407.00	351 730.19

注：本表建立在例 17-3 的基础之上。“年末未调整数”为已进行了坏账损失会计政策、对外投资减值准备会计政策和存货跌价准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行固定资产和在建工程减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

表 17-27 利 润 表

会企 05 表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 (单位：万元)

项 目	调整前金额	调整金额	调整后金额
一、主营业务收入	900 550.00		900 550.00
减：主营业务成本	695 506.00		695 506.00
主营业务税金及附加	5 950.00		5 950.00
二、主营业务利润	199 094.00		199 094.00
加：其他业务利润	1 736.00		1 736.00
减：营业费用	22 876.00		22 876.00
管理费用	69 909.00		69 909.00
财务费用	8 715.00		8 715.00

(续)

项 目	调整前金额	调整金额	调整后金额
三、营业利润	99 330.00		99 330.00
加：投资收益	2 149.00		2 149.00
补贴收入	—		—
营业外收入	3 115.00		3 115.00
减：营业外支出	1 715.00	490.00	2 205.00
四、利润总额	102 879.00	- 490.00	102 389.00
减：所得税	35 266.28	- 161.70	35 104.58
五、净利润	67 612.72	- 328.30	67 284.42

注：本表建立在例 17-3 的基础之上。“调整前金额”为已进行了坏账损失、存货跌价准备和对外投资减值准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行固定资产和在建工程减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

(三) 调整 2000 年度利润分配表

由于固定资产和在建工程减值准备会计政策变更在 1999 年的累积影响数为 1 078.70 万元，因此要调减 2000 年年初未分配利润 1 078.70 万元 $\times (1 - 15\%) = 916.86$ 万元；由于 2000 年净利润调减 328.30 万元，相应地，提取盈余公积减少 328.30 万元 $\times 10\% = 32.83$ 万元，提取公益金减少 328.30 万元 $\times 5\% = 16.45$ 万元。调整后的 2000 年利润分配表见表 17-28。

表 17-28 利润分配表*

会企 05 表附表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 (单位：万元)

项 目	本年未调整数	调 整 数	本年调整后数
一、净利润	67 612.72	- 328.30	67 284.42
加：年初未分配利润	9 543.94	- 916.86	8 627.08
其他转入			
二、可供分配利润	77 156.66	- 1 245.16	75 911.50
减：提取法定盈余公积	6 761.30	- 32.83	6 728.47
提取法定公益金	3 380.65	- 16.45	3 364.20

(续)

项 目	本年未调整数	调 整 数	本年调整后数
三、可供投资者分配的利润	67 014.71	- 1 195.88	65 818.83
减：应付优先股股利			
应付普通股股利	63 280.00		63 280.00
四、未分配利润	3 734.71	- 1 195.88	2538.83

注：1. 本表建立在例 17-3 的基础之上。“本年未调整数”为已进行了坏账损失、对外投资减值准备和存货跌价准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行固定资产和在建工程减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

2. 本表“未分配利润”之“调整数”和“本年调整后数”与资产负债表之“未分配利润”的数据相差 0.01 ~ 0.02 万元，是因为电子表格在计算过程中四舍五入而引起的。

第五节 无形资产减值准备会计政策变更的追溯调整

无形资产减值准备会计政策，会计处理方法采用追溯调整法。将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

例 17-5 江西东方实业有限公司原来未计提无形资产减值准备，在执行《企业会计制度》时，公司需按该制度规定计提无形资产减值准备。公司拟采用的计提无形资产减值准备会计政策是：在期末（中期期末或年末），对无形资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌，或技术陈旧等原因导致其可收回金额低于其账面价值的，则可将可收回金额低于其账面价值的差额作为无形资产减值准备，无形资产减值准备按单项无形资产计提。当存在下列 1 项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备：①某项无形资产已被其他新技术所替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响。②某项无形资产的市价在当期大幅下跌，在剩余摊销年限内预计不会恢复。③某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值。④其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。计提的无形资产减值准

备，借记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目；贷记“无形资产减值准备”科目。

江西东方实业有限公司在 2001 年执行《企业会计制度》时，按规定对无形资产进行逐项检查。经查明，在 2000 年年末，无形资产累计发生减值 140 万元，其中 1999 年及以前累计发生减值 105 万元，2000 年发生减值 35 万元。

一、计算无形资产减值准备会计政策变更的累积影响数

(1) 根据新的无形资产减值准备会计政策计算 1999 ~ 2000 年各年无形资产减值准备账户期末余额，计算结果见表 17-29。

表 17-29 会计政策变更前后无形资产减值
准备账户期末应保留余额表 (单位:万元)

项 目	1999 年		2000 年	
	变更前	变更后	变更前	变更后
无形资产减值准备年末余额	—	105.00	—	140.00

(2) 确定各年应补提的无形资产减值准备金额，见表 17-30。

表 17-30 会计政策变更后无形资产减值准备各年应补提数
(单位:万元)

项 目	1999 年	2000 年	合 计
无形资产减值准备补提数	105.00	35.00	140.00

(3) 计算确定各年税后利润差异。

(4) 计算无形资产减值准备会计政策变更的累积影响数。

第(3)~(4)步计算结果见表 17-31。

表 17-31 无形资产减值准备会计政策变更的累积影响数
(单位:万元)

项 目	1999 年	2000 年	合 计
税前差异	105.00	35.00	140.00
所得税影响	34.65	11.55	46.20
税后差异	70.35	23.45	93.80

二、进行相关账务处理

(一) 调整无形资产会计政策变更的累积影响数

借：利润分配——未分配利润	93.80 万元
递延税款	46.20 万元
贷：无形资产减值准备	140.00 万元

(二) 调整利润分配

借：利润分配——提取法定盈余公积	9.38 万元
利润分配——提取法定公益金	4.69 万元
贷：利润分配——未分配利润	14.07 万元

三、调整会计报表相关项目

(一) 对 2000 年资产负债表期末数进行调整

江西东方实业有限公司应在变更无形资产减值准备会计政策后调整 2000 年资产负债表期末数，即 2001 年资产负债表年初数。

应调减无形资产 140 万元。

调增递延税款 46.20 万元。

调减盈余公积 14.07 万元，其中调减法定公益金 4.69 万元。

调减未分配利润 79.73 万元 $[(93.80 - 14.07) \text{ 万元}]$

所有者权益共调减 93.80 万元，调整过程及调整后的资产负债表见表 17-32。

(二) 对 2000 年度利润表进行调整

由于 2000 年应补提无形资产减值准备 35 万元，故营业外支出应调增 35 万元，相应地，利润总额调减 35 万元，所得税调减 $35 \times 33\% = 11.55$ 万元，净利润调减 $(35 - 11.55) \text{ 万元} = 23.45$ 万元，调整后的利润表见表 17-33。

表 17-32 资产负债表 (单位:万元)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
流动资产				流动负债			
货币资金	7 560.00		7 560.00	短期借款	25 760.00		25 760.00
短期投资	3 675.00		3 675.00	应付票据	3 150.00		3 150.00

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
应收票据	3 150.00		3 150.00	应付账款	53 760.00		53 760.00
应收账款	62 265.00		62 265.00	预收账款	3 780.00		3 780.00
其他应收 款	24 395.00		24 395.00	应付工资	1 260.00		1 260.00
预付账款	336.00		336.00	应付福利 费	1 820.00		1 820.00
存货	66 150.00		66 150.00	应付股利	63 280.00		63 280.00
待摊费用	168.00		168.00	应交税金	2 100.00		2 100.00
流动资产合 计	174 699.00		167 699.00	其 他 应 交 款	140.00		140.00
长期投资				其 他 应 付 款	84.00		84.00
长期股权 投资	31 360.00		31 360.00	预提费用	336.00		336.00
长期债权 投资	4 340.00		4 340.00				
长期投资 合计	35 700.00		35 700.00	流 动 负 债 合计	155 470.00		155 470.00
固定资产							
固定资产 原价	132 300.00		132 300.00	长期负债			
减：累计 折旧	4 550.00		4 550.00	长期借款	19 600.00		19 600.00
固定资产 净值	127 750.00		127 750.00	应付债券			
减：固定 资产减值准 备	700.00		700.00	长 期 负 债 合计	19 600.00		19 600.00
固定资产 净额	127 050.00		127 050.00	递延税项			

(续)

资 产	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数	负债和所有 者权益	年末未 调整数	调整 数	年末调 整后数
工程物资	560.00		560.00	递延税款 贷项			
在建工程	15 400.00		15 400.00	负债合计	175 070.00		175 070.00
固定资产 清理							
固定资产合 计	143 010.00		143 010.00	所有者权益			
无形资产及 其他资产				实收资本	151 900.00		151 900.00
无形资产	840.00	- 140.00	700.00	资本公积	5 950.00		5 950.00
长期待摊 费用				盈余公积	16 271.22	- 14.07	16 257.15
无形资产及 其他资产合 计	840.00	- 140.00	700.00	其中：法定 公益金	6 567.05	- 4.69	6 562.36
递延税项				未分配利润	2 538.97	- 79.73	2 459.24
递延税款 借项	4 481.19	46.20	4 527.39	所有者权 益合计	176 660.19	- 93.80	176 566.39
资产总计	351 730.19	- 93.80	351 636.39	负 债 和 所 有 者权益总计	351 730.19	- 93.80	351 636.39

注：本表建立在例 17-4 的基础之上。“年末未调整数”为已进行了坏账损失会计政策、对外投资减值准备会计政策、存货跌价准备及固定资产和在建工程减值准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行无形资产减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

表 17-33 利 润 表

会企 06 表

编制单位：江西东方实业有限公司

2000 年 12 月

(单位：万元)

项 目	调整前金额	调整金额	调整后金额
一、主营业务收入	900 550.00		900 550.00
减：主营业务成本	695 506.00		695 506.00
主营业务税金及附加	5 950.00		5 950.00

(续)

项 目	调整前金额	调整金额	调整后金额
二、主营业务利润	199 094.00		199 094.00
加：其他业务利润	1 736.00		1 736.00
减：营业费用	22 876.00		22 876.00
管理费用	69 909.00		69 909.00
财务费用	8 715.00		8 715.00
三、营业利润	99 330.00		99 330.00
加：投资收益	2 149.00		2 149.00
补贴收入	—		—
营业外收入	3 115.00		3 115.00
减：营业外支出	2 205.00	35.00	2 240.00
四、利润总额	102 389.00	- 35.00	102 354.00
减：所得税	35 104.58	- 11.55	35 093.03
五、净利润	67 284.42	- 23.45	67 260.97

注：本表建立在例 17-4 的基础之上。“调整前金额”为已进行了坏账损失、对外投资减值准备、存货跌价准备、固定资产和在建工程减值准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行无形资产减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

(三) 调整 2000 年度利润分配表

由于无形资产减值准备会计政策变更在 1999 年的累积影响数为 70.35 万元，因此要调减 2000 年年初未分配利润 $70.35 \text{ 万元} \times (1 - 15\%) = 59.78 \text{ 万元}$ ，由于 2000 年净利润调减 23.45 万元，相应地，提取盈余公积减少 $23.45 \text{ 万元} \times 10\% = 2.38 \text{ 万元}$ ，提取公益金减少 $23.45 \text{ 万元} \times 5\% = 1.19 \text{ 万元}$ ，调整后 2000 年利润分配表见表 17-34。

表 17-34 利润分配表

会企 06 表附表

编制单位：江西东方实业有限公司 2000 年 12 月 (单位：万元)

项 目	本年未调整数	调 整 数	本年调整后数
一、净利润	67 284.42	- 23.45	67 260.97
加：年初未分配利润	8 627.08	- 59.78	8 567.30
其他转入			

(续)

项 目	本年末调整数	调 整 数	本年调整后数
二、可供分配利润	75 911.50	- 83.23	75 828.27
减：提取法定盈余公积	6 728.47	- 2.38	6 726.16
提取法定公益金	3 364.20	- 1.19	3 363.01
三、可供投资者分配的利润	65 818.83	- 79.73	65 739.10
减：应付优先股股利			
应付普通股股利	63 280.00		63 280.00
四、未分配利润	2 538.83	- 79.73	2 459.10

注：1. 本表建立在例 17-4 的基础之上。“本年末调整数”为已进行了坏账损失、对外投资减值准备、存货、固定资产和在建工程减值准备会计政策变更后的追溯调整，但尚未进行无形资产减值准备会计政策变更追溯调整之金额。

2. 本表“未分配利润”之“本年调整后数”与资产负债表之“未分配利润”的数据相差 0.2 万元，是因为电子表格在计算过程中四舍五入而引起的。