自发性会计政策变更会计处理方法的缺陷及改进

金英姬

（黑龙江科技学院　哈尔滨　150027）

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种会计政策的做法。企业的会计政策变更，按照产生原因可分为强制性变更和自发性变更两种形式。我国对于会计政策变更的会计处理所规定的一般做法是：凡能够采用追溯调整法的都要求企业对账、表进行追溯调整；同时以会计处理上较为简便的未来适用法作为补充，以应对追溯调整法不适用时的情况。

一、对自发性会计政策变更的再认识

1. *追溯调整法的缺陷*。追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策时，如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策，并以此对相关会计报表项目进行调整的方法，即追溯计算会计政策变更的累积影响数，并相应调整会计政策变更年度的期初留存收益以及会计报表相关项目数额。持追溯调整法观点者认为：会计政策变更影响的相关项目变动是长期发展形成的，不应该只由本期来承担。即相对于会计政策最终发生变更的会计期间来说，最终导致该期会计政策发生变更的情况是在以往期间内就已经存在的。因而如果会计政策变更给企业带来或有利或不利的影响时，那么这种影响是过去若干期内形成的累积影响，因而需要对其在以前的一定期间内进行分摊。追溯调整法的反对者则认为，由于经营当局获得了新信息，从而能更为准确地修正目前的会计政策，所以会计政策变更只与现在和未来有关，而与过去无关。

追溯调整法也有着明显的缺陷：

（1）会计处理繁杂，实务操作中不可能面面俱到，最终导致作为追溯调整法主要工作的累积影响数计算的准确程度不高。同时其又受制于会计信息取得的成本效益原则，难以取得追溯调整所需要的全面信息，因此通过追溯调整很难达到其支持者所希望达到的一贯性，而至多是大体上的一贯性。

（2）追溯调整法所要达到的一贯性在较大程度上损害了会计信息最为基本的可靠性。追溯调整法可能被用来满足企业管理当局的私利。因为，追溯调整本身就是一种人为对本不可改变的会计历史信息的改动。另外，追溯调整中的人为差错也增加了损害会计信息可靠性的风险。

（3）追溯调整而来的利润并不是企业真实获得的收益，企业非但没有实际上的现金流入，相反，若对这些收益进行分配，将会加剧企业非正常的现金流出。从这一角度看，追溯调整法有违会计的谨慎性原则。

（4）从实质重于形式的角度来说，对过去发生的经济业务做数字上的追溯实际意义不大，信息使用者更关注企业在会计政策变更后的未来发展，而不是过去。

2. *自发性会计政策变更的滥用*。对于企业滥用自发性会计政策变更人为地调节企业当期的财务状况和经营成果，追溯调整法不但不能对其加以遏制，反而可能被进一步利用。上市公司通过追溯调整法将其所受的损失在以前年度分摊，并不是全部累积到会计政策变更的当年。更多的情况是上市公司故意把损失完全分摊到往年，而在会计政策变更的当年冲回一部分先前已经确认的损失，从而增加了会计政策变更年度的利润。所谓的追溯调整，其本身是建立在会计人员自身对经济业务的职业判断基础上，带有很大的不确定性。

二、对自发性会计政策变更会计处理方法的改进

为了避免追溯调整法可能给会计信息使用者造成的误导以及企业管理当局人为地利用其对会计信息进行调整，许多研究者都提出了自己的见解。他们主张通过其他方法与追溯调整法的配合来克服追溯调整法的不足，如同时使用未来适用法以及在会计报表附注中加大对会计政策变更的披露力度等等。其实质是在承认追溯调整法合理的基础上通过进一步增加取得会计信息成本的方法来弥补该方法本身的缺陷。但这样做就会使本已十分繁复的追溯调整法变得更加复杂，通过牺牲重要性原则提供在内容上过于全面的会计信息，结果给会计信息使用者带来新的麻烦。

从对自发性会计政策变更会计处理方法本身的改进或进行创新来说，引入国际会计准则中的当期确认法是一个较为成型的选择。该法将会计政策变更的累积影响数计入“会计变更的累积影响数”，作为当期收益表的一个项目列示，同时追溯计算以前各期净收益和每股收益，而不重编会计报表，也不对以前期间的会计报表重新表述。作为对当期确认法的补充，可以考虑将这部分以前年度的留存收益计入资本公积。因为从谨慎性的角度出发，追溯调整所增加的以前年度的留存收益并非一种真正意义上的收益，相对于调整以前年度的留存收益而言，将其列入资本公积无疑可以大大降低企业的财务风险。具体而言，可以比照“法定资产重估增值”的做法设立“资本公积——会计政策变更累积影响”科目，同时应对这部分资本公积转增资本给予严格限制，否则仍会给企业带来很大的财务风险。○