

会计政策变更累积影响数的分析与处理

袁荣京 罗映娜

(广州华立科技职业学院 广州 511325 广东增城市广播电视大学 广州 511300)

【摘要】 本文结合案例,对会计政策变更的累积影响数确定、会计处理及财务报表的调整进行分析,并总结出处理思路。

【关键词】 会计政策变更 累积影响数 调整

会计政策变更有两种处理方法即追溯调整法和未来适用法,采用追溯调整法需要计算政策变更的累积影响数。对于累积影响数的定义,会计准则和原制度规定不尽相同。

一、会计政策变更累积影响数的定义及分析

《企业会计制度》[简称“制度(2001)”]指出,会计政策变更的累积影响数,是指按变更后的会计政策对以前各项追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。制度(2001)所指的会计政策变更累积影响数,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,而得出的变更年度期初留存收益应有的金额,与现有的金额之间有差额。可见,制度(2001)强调会计政策变更若采用追溯调整法要追溯到变更年度的期初。《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(2001年)[简称“准则(2001)”]对会计政策变更累积影响数的定义与制度(2001)相同,均强调要追溯到变更年度的期初。如果会计政策变更是发生在报告当期,按准则(2001)的规定需要追溯两方面的内容:第一是列报期间的追溯;第二是列报前期即累积影响数的追溯,其追溯所产生的损益调整计入留存收益。

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(2006)[简称“CAS28(2006)”]对会计政策变更累积影响数的定义作了变动。CAS28(2006)第六条指出,会计政策变更的累积影响数,是指按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的金额与现有的金额之间的差额。根据CAS28(2006)的表述,会计政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额:①在变更会计政策当期,按变更后的会计政策对以前各期追溯计算,所得到列报前期最早期初留存收益金额;②在变更会计政策当期,列报前期最早期初留存收益金额。可见CAS28(2006)强调要追溯到列报前期最早期初,而不是追溯到变更年度的期初作为会计政策变更的累积影响数。如果会计政策变更是发生在报告当期,按CAS28(2006)规定需要追溯三方面的内容:第一是列报当期的追溯;第二是列报前期的追溯,所产生的损益调整计入留存收益;第三是至列报前期最早期初即累积影响数的追溯,所产生的损益调整计入留存收益。

《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差

错》(2003年修订)[简称“IAS8(2003修订)”]指出,应作由会计政策变更的追溯调整法而产生的调整时,与财务报表列报期间之前的期间相关的调整金额,应调整最早的以前列报期间的留存收益期初余额,任何与以前期间相关的其他信息,例如财务数据历史汇总数,也应当重新表述。

由此可以看出,IAS8(2003修订)及CAS28(2006)均强调要追溯到列报前期的最早期初。对累积影响数的界定不同,因追溯调整产生的净损益在财务报表上的列示也不尽相同。

二、会计政策变更累积影响数的相关会计处理

会计政策变更的会计处理核心问题是,是否要计算变更的累积影响数,累积影响数是计入期初留存收益还是计入变更当期净利润,以及是否重新表述以前期间的财务报表。依据CAS28(2006)的相关规定,会计政策变更若采用追溯调整法时,需要披露计算出的会计政策变更的累积影响数,当期和各个列报前期财务报表中需要调整的净损益及其影响金额,以及其他需要调整的项目名称和调整金额。以前期间的财务报表也应重新表述,以反映最新会计政策的影响,最早期间呈报的留存收益的期初余额应进行调整,以反映在此之前的期间会计政策变更的累积影响数。另外,财政部的《关于做好执行企业会计准则的企业2011年年报监管工作的通知》(财会[2011]25号)特别指出,企业应当按照企业会计准则的规定编制2011年合并所有者权益变动表。合并所有者权益变动表(会合04表)“本年金额”栏下“加:会计政策变更”和“前期差错更正”项目,不得填列金额。因此,会计政策变更采用追溯调整时产生的调整数(含累积影响数)应在所有者权益变动表“上年金额”栏下“加:会计政策变更”项目中填列。

例:中天公司2009年、2010年分别以450万元和110万元的价格从股票市场购入A、B两只以交易为目的的股票,市价一直高于成本,假定不考虑相关税费。公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量。公司从2011年起执行新企业会计准则,对其以交易为目的、从股票市场购入的股票由成本与市价孰低法改为公允价值计量,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25%,公司按净利润的10%提取法定盈余公积,按净利润的5%提取任意盈余公积。2010年公司发行在外普通股加权平均数为4500

行政事业单位现金流量表构建初探

洪媚丹 王剑波

(成都市交通运输委员会财务处 成都 610042)

【摘要】现金流量表是财务报表体系的重要组成部分,本文就行政事业单位的现金余额同结余之间存在的联系及构建反映行政事业单位现金增减变化的报表作一些探讨。

【关键词】行政事业单位 现金余额 现金流量表

行政事业单位会计核算的基础是收付实现制,但其现金的增减变化不一定同收入支出的增减变化同步。以事业单位为例,事业单位在计提医疗基金时,应是借记“事业支出——社会保障费”、“经营支出——社会保障费”等科目,贷记“专用基金——医疗基金”科目。这样的处理虽然反映了支出的增加,但是没有造成现金的减少。而当事业单位收到各项住房基金收入时,借记“银行存款”科目,贷记“专用基金——住房基金”科目。这样的处理造成了现金的增加,却没有反映收入的增加。

因此,为准确反映行政事业单位的资产负债情况,尤其是现金收支情况,科学控制财务风险,有必要编制现金流量表。本文先分析行政事业单位的现金余额同结余之间存在的联系,然后就构建行政事业单位现金流量表作一些探讨。

万股。A 股票、B 股票购入成本分别为 450 万元和 110 万元,2009 年年末 A 股票公允价值为 510 万元,2010 年年末 A 股票公允价值为 510 万元、B 股票公允价值为 130 万元。

根据上述资料,中天公司的会计处理如下:

1. 计算改变股票投资计量方法后的累积影响数。①若按准则(2001)的规定,需要追溯到变更年度期初即 2011 年 1 月 1 日,则会计政策变更的累积影响数 $= (640 - 560) \times (1 - 25\%) = 60$ (万元)。此时会计政策变更的累积影响数包括对列报前期的追溯 15 万元。②若按 CAS28(2006)的规定,需要追溯到列报前期最早期初即 2010 年 1 月 1 日,则会计政策变更的累积影响数 $= (510 - 450) \times (1 - 25\%) = 45$ (万元)。此时会计政策变更的累积影响数不包括对列报前期的追溯 15 万元。

2. 按 CAS28(2006)的规定编制会计政策变更相关项目的调整分录。①调整交易性金融资产。借:交易性金融资产 80;贷:利润分配——未分配利润 60,递延所得税负债 20。②调整利润分配。借:利润分配——未分配利润 9;贷:盈余公积 9。其中,按净利润的 10%提取法定盈余公积,按净利润的 5%提取任意盈余公积。

3. 按 CAS28(2006)及财会[2011]25 号文件对财务报表进行调整。①资产负债表项目的调整:调增交易性金融资产年

一、行政事业单位现金余额同结余的关系

1. 行政单位现金余额同结余的关系。行政单位的现金余额同结余之间的关系比较简单,具体为:

期末现金余额=期初结余+收入的期末数-支出的期末数+应付预收类科目的期末数+借款类科目的期末数-应收预付类科目的期末数-现金投资的期末数

2. 事业单位现金余额同结余的关系。事业单位由于存在结余分配及专用基金的提取和使用等情况,现金余额同结余之间的关系较行政单位复杂,具体为:

期末现金余额=期初结余+事业基金期初余额+专用基金期初余额+收入的期末数-支出的期末数+应付预收类科目的期末数+借款类科目的期末数-应收预付类科目的期末数-现金投资的期末数-材料科目的期末数

初余额 80 万元,调增递延所得税负债年初余额 20 万元,调增盈余公积年初余额 9 万元,调增未分配利润年初余额 510 万元。②利润表项目的调整:调增公允价值变动收益上年金额 20 万元,调增所得税费用上年金额 5 万元,调增净利润上年金额 15 万元,调增基本每股收益上年金额 0.003 3 元。③所有者权益变动表项目的调整:财会[2011]25 号文件发布以前,应调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额 6.75 万元,未分配利润上年金额 38.25 万元,所有者权益合计上年金额 45 万元(即调整政策累积影响数为 45 万元)。同时调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额 2.25 万元,未分配利润本年金额 12.75 万元。财会[2011]25 号文件发布以后,由于所有者权益变动表(会合 04 表)“本年金额”栏下“加:会计政策变更”和“前期差错更正”项目,不得填列金额,故应调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额 9 万元,未分配利润上年金额 51 万元,所有者权益合计上年金额 60 万元(含会计政策变更累积影响数 45 万元)。可见,财会[2011]25 号文件要求在所有者权益变动表“上年金额”栏下“加:会计政策变更”项目中填列的金额包括累积影响数及列报前期追溯而产生的调整金额。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006