

会计政策变更影响在所有者权益变动表的体现

赵志红 熊玉红

(山东青年政治学院工商管理学院 济南 250100 重庆工程职业技术学院财经与贸易学院 重庆 400060)

【摘要】 在当前的相关会计书籍里,关于会计政策变更在所有者权益变动表中的具体填列方法未作详细说明,因此实务运用中存在一定的难度。本文在结合会计准则理论规定的基础上,结合所有者权益变动表编制的实务运用进行分析,对深刻理解所有者权益变动表的编制原理、指导其运用都具有一定的参考价值。

【关键词】 会计政策变更 所有者权益变动表 累积影响数

一、会计政策变更与所有者权益变动表

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会计政策的行为。企业变更会计政策的原因或者是法律规定或者是为了对外提供更可靠、更相关的会计信息。企业会计政策变更的会计处理方法,除法律规定使用“首次执行企业会计准则”外,根据是否能可靠计算以前各期累积影响数分别使用追溯调整法和未来适用法。由于“首次执行企业会计准则”和“未来适用法”都不涉及“会计政策变更”等相关项目所有者权益变动表中单独反映的问题,所以,本文所阐述的会计政策变更均假设为适用追溯调整法。

所有者权益变动表是反映所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。所有者权益变动表一方面列示导致所有者权益变动的交易或事项,同时还提供所有者权益变动的比较数据,使报表使用者在分析所有者权益变动原因的同时还能了解所有者权益的纵向变动情况。

二、会计政策变更累积影响数及其对所有者权益变动表的影响

会计政策变更的累积影响数是指执行新政策后列报前期最早期初的应有留存收益(即假设从交易或事项的最早期就开始执行新政策所得到的期初留存收益)与旧政策下原有留存收益之间的差额。

所有者权益变动表一方面列示导致所有者权益变动的交易或事项,同时还提供所有者权益变动的比较数据,对每一项目既提供本年金额,又提供上年金额。为方便表述,现列示一张甲公司进行会计政策变更之前的2012年度所有者权益变动表,详见表1所示。

假设甲公司于2012年初采用新的会计政策,则在编制2012年度所有者权益变动表时累积影响涉及的调整项目有“会计政策变更”本年金额与上年金额、“净利润”上年金额、“提取盈余公积”上年金额。其中,“会计政策变更”是实现对上期末相关所有者权益余额的累积调整,“净利润”、“提取盈

余公积”是需要对上年金额中的本年增减变动金额进行单独调整的金额(本年金额栏的“净利润”、“提取盈余公积”已经是执行新政策后的数据,所以不需要另行调整)。

表1 所有者权益变动表(调整前简表)

编制单位:甲公司		2012年度			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	
一、上年年末余额	872	1 708	5 320	800	1 460	5 000	
加:会计政策变更							
前期差错更正							
二、本年初余额	872	1 708	5 320	800	1 460	5 000	
三、本年增减变动金额							
(一)净利润					720	720	
(二)直接计入所有者权益的利得和损失							
(四)利润分配				72	-72	0	
1.提取盈余公积					-400	-400	
2.对所有者的分配				872	1 708	5 320	
四、本年年末余额							

第一项目“上年年末余额”的“本年金额”是指2011年相关所有者权益的年末余额,“上年年末余额”的“上年金额”是指2010年相关所有者权益的年末余额。该项目可以直接根据2011年度的所有者权益变动表的“本年年末余额”金额直接填列。

第二项目“会计政策变更”是指截至本列报期初为止的累积影响数。结合具体时间来,如果本列报期为“本年金额”,则该累积影响数为截至2012年初为止的累积影响数,如果本列报期为“上年金额”,则该累积影响数为截至2011年初为止的累积影响数。

根据会计连续性特点,一般情况下,上年年末余额应该与

本年年初余额一致。但根据企业会计准则的规定,如果上年度所有者权益变动表各项目的名称和内容与本年度不一致,应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整。所以,如果在列报期采用新会计政策,就应当在上年年末余额的基础上进行对应调整,即“本年年初余额”项目应当为调整了累积影响金额之后的余额,从而保证其包含的内容与列报期“本年增减变动金额”所包含的内容一致,都是采用新会计政策下的计算结果。

“净利润”和“提取盈余公积”项目则是根据会计政策变更对上年净利润和提取盈余公积的影响数。上年净利润的影响数应对“未分配利润”进行调整;上年提取盈余公积的影响数应对“盈余公积”和“未分配利润”同时进行调整。这些调整数仅限于属于上年的会计政策变更影响数。通过调整,将上年所有者权益增减变动金额由旧政策的执行口径调整为新政策下的执行口径,从而让“上年金额”与“本年金额”具有可比性。

三、案例解析

例:甲公司于2009年1月1日开始出租一幢自有商住楼并一直采用历史成本计量模式进行核算。截至2011年底的三年里,租金收益呈稳定增长趋势,在可预计的将来租金收益将会按照一定的规律稳定增长。

企业决定从2012年1月对出租的商住楼改用公允价值计量模式进行核算。三年的账面记录、公允价值以及累积影响数如表2所示。公司适用25%企业所得税税率,按净利润的10%提取法定盈余公积。企业所得税法规定公允价值变动损益不记入应税所得,投资性房地产按历史成本作为计税基础并计提折旧。

表2 甲公司投资性房地产会计政策变更累积影响数计算表
单位:万元

年度	年折旧额	账面价值①	公允价值②	应纳税暂时性差异③	递延所得税负债④	净利润调整⑤
2009	20	980	1100	120	30	90
2010	20	960	1300	340	55	165
小计	40	-	-	-	85	255※
2011	20	940	1600	660	80	240
合计	60	-	-	-	165	495※※

注:①是历史成本计量下原值减投资性房地产累计折旧后的净值,也是企业所得税法规定的计税基础;③=②-①,按资产负债表债务法规定,属于资产账面价值大于计税基础而形成的应纳税暂时性差异;④是应纳税暂时性差异在当期的所得税影响额,其计算公式为:④=③×25%-前期累计递延所得税负债;⑤=③-④。

※该累积影响数作为对比较期(2011年度)“上年年末余额”的调整依据;※※该累积影响数作为对报告期(2012年度)“上年年末余额”的调整依据。

根据表2可编制相关会计分录:

调增投资性房地产的账面价值:

借:投资性房地产——公允价值变动	660
贷:利润分配——未分配利润	660
确认递延所得税负债:	
借:利润分配——未分配利润	165
贷:递延所得税负债	165
净利润对盈余公积的影响分录:	
借:利润分配——未分配利润	49.5
贷:盈余公积	49.5

根据表2以及上述分录可知,会计政策变更的累积影响数为495万元。其中:属于调整2010年年末余额的累积影响数为255万元(盈余公积增加25.5万元,未分配利润增加229.5万元),属于调整2011年年末余额的累积影响数为495万元(盈余公积增加49.5万元,未分配利润增加445.5万元)。该政策变更对2011年净利润的影响为增加净利润240万元,对所有者权益变动的影响为:净利润项目下的未分配利润增加240万元;提取盈余公积项目下的盈余公积增加24万元,未分配利润减少24万元。上述影响见表3所有者权益变动表的调整计算表。

表3 所有者权益变动表的调整计算表

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
.....						
一、上年年末余额						
加:会计政策变更	+49.5	+445.5	+495	+25.5	+229.5	+255
前期差错更正						
二、本年年初余额	+49.5	+445.5	+495	+25.5	+229.5	+255
三、本年增减变动金额						
(一)净利润					+240	+240
(二)直接计入所有者权益的利得和损失						
(四)利润分配						
1.提取盈余公积				+24	-24	0
2.对所有者的分配						
四、本年年末余额				+49.5	+445.5	+495

由表3可以看出,2011年的“本年年末余额”项目的调整额与2012年会计政策变更累积影响数调整后的“本年年初余额”相一致。这是因为2012年的“本年年初余额”就是2011年年末的各所有者权益项目调整了所有累积影响数以后的余额,但却不是由2011年调整后的“本年年末余额”填入,而是根据2011年执行原政策下的所有者权益期末余额按照会计政策变更的累积影响数总额进行一次性调整而计算得到。

在“本年增减变动金额”各所有者权益变动原因的项目中,只对属于2011年净利润240万元进行分析调整,这样,2011年的“年初余额”和“本期增减变动金额”都已调整为执行新会计政策的数据。

2012年“年初余额”在经过一次性的累积影响数调整后

上市公司非标准审计意见原因的相互关系研究

叶 莲 程腊梅(教授)

(长春工业大学工商管理学院 长春 130012)

【摘要】 本文对2009~2011年度上市公司收到的审计意见进行了分类整理,并仔细阅读了收到非标准审计意见的上市公司的年度审计报告,对注册会计师出具的审计意见具体内容进行分类统计分析,发现每种非标准审计意见的成因大都不是唯一的。文章通过联列表分析的方法找出各种原因之间的相互关系,并从报表使用者角度提出相关建议,为其全面、正确地理解非标准审计报告、减少投资风险提供参考。

【关键词】 上市公司 非标准审计意见 审计准则

一、前言

审计意见是注册会计师按照中国注册会计师执业准则的要求,对财务报表实施必要的审计程序,获得充分、适当的审计证据后,对于鉴证对象是否符合鉴证标准而发表的意见。对于财务报表审计而言,则是对财务报表是否已按照适用的会计准则编制,及财务报表是否在所有重大方面公允,反映了被审计者的财务状况、经营成果和现金流量发表意见。

目前,审计意见分为标准无保留审计意见和非标准审计

意见两大类。非标准审计意见可再分类为无保留意见加事项段、保留意见、否定意见和无法表示意见四类。现有的研究常常将审计意见二分类为标准无保留意见和非标准无保留意见,而忽略了非标准审计意见的不同类型,忽略了这些不同分类的意见的不同性质和严重性。在关于非标准审计意见的研究中,也只对审计报告中出现的原因进行汇总,而很少分析各种原因之间的相互关系。

本文选取2009~2011年沪深上市公司的年度审计报告,

再按已执行新会计政策的当年各项所有者权益变动数进行分析填列。所以,2012年的“本年增减变动金额”各项目不需要任何调整,到期末时直接根据账面记录数进行分析填列。

根据表1和表3可计算出调整后的所有者权益变动表:

表4 所有者权益变动表(调整后简表)

项目	2012年度			2011年度		
	本年金额	上年金额	上年金额	本年金额	上年金额	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
一、上年年末余额	872	1 708	5 320	800	1 460	5 000
加:会计政策变更	49.5	445.5	495	25.5	229.5	255
前期差错更正						
二、本年年初余额	921.5	2153.5	5 815	825.5	1 689.5	5 255
三、本年增减变动金额						
(一)净利润					960	960
(二)直接计入所有者权益的利得和损失						
(四)利润分配						
1.提取盈余公积				96	-96	0
2.对所有者的分配					-400	-400
四、本年年末余额				921.5	2 153.5	5 815

对比表1和表4可以看出,“上年年末余额”项目没做任何变动,都是按原政策执行的结果。通过调整后的所有者权益变动表,既可以很清楚地看出会计政策变更对本年和上年的原有所有者权益余额带来的影响,又可以保证“本年增减变动金额”各项目在本年和上年所有者权益变动因素中的可比性。

四、结论

会计政策变更对所有者权益变动表的调整,具体包括:
①对原会计政策下余额的调整,是通过分段计算累积影响数分别对报告期和比较期的“上年年末余额”进行一次到位的调整,直接将原有余额调整为新政策下的应有余额。这里的分段计算累积影响数是指分为比较期和比较期以前这两个时段的累积影响数。
②对比较年度所有者权益增减变动的调整,是通过单独计算比较年度影响所有者权益的净利润以及提取盈余公积数来实现的。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2008
2. 中级会计实务.财政部会计资格评价中心.北京:经济科学出版社,2010
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006