

会计政策变更等三类业务事项 会计处理异同探究

付春^{1,2}(教授)

【摘要】 会计调整通常涉及会计政策变更、前期差错更正及资产负债表日后事项等业务,对于这些极易混淆的会计处理,只有引得“源头活水来”,才能让处理“清如许”。本文认为,会计政策变更强调“追”,资产负债表日后事项重在“调”,会计差错更正既要“追”又要“调”。基于此,本文对三者会计处理的异同进行了探讨,为会计实务和理论工作者提供借鉴。

【关键词】 会计政策变更; 前期差错更正; 资产负债表日后事项

【中图分类号】 F234.4

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0037-3

在会计实务中,会计调整通常涉及会计政策变更、前期差错更正及资产负债表日后事项等业务,本文拟对三者的会计处理异同做如下探讨。

一、三类事项的会计处理原则

为保证会计信息的可比性,《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)要求企业采用的会计政策在每一个会计期间和前后各期应当保持一致,不得随意变更。企业根据法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更会计政策的,应当按照国家相关会计规定执行。某项经济业务涉及的会计政策变更若采用“追溯调整法”(本文暂不讨论“未来适用法”)处理,则视同该业务从一开始就采用新政策,并依此思路对以前旧政策下所有会计核算指标进行重新计算。首先需要计算会计政策变更的累计影响数,即税后净利润影响数,在此基础上编制相关项目的调整分录;然后调整列报前期最早期初财务报表相关项目及金额;最后在报表附注中说明。

根据CAS 28的规定,企业应当对发现的重要前期差错进行更正,并且前期差错的累计影响数能够确定时采用“追溯重述法”更正,即视同该项差错从未发生过,从而追溯到最早期间,调整留存收益及其他相关项目的期初余额。可见,“追溯调整法”与“追溯重述法”从本质上讲是一样的,都强调“追”。由于两种方法都可能跨越一个或一个以上会计期间,会计处理时一定要把握一条主线,即“追根溯源”到最早的时间。此外,差错既然需要更正,则必须将其调整为正确的做法,因此前期差错更正不但重视“追”,而且着眼于“调”。

对于企业在资产负债表日已经存在的,而资产负债表日至财务报告批准报出日之间又提供了新的或进一步证据需要调整的事项(本文暂不讨论“非调整事项”),《企业会计准

则第29号——资产负债表日后事项》(CAS 29)要求企业应当视同编制资产负债表时就知道该事项,从而将报表相关项目的期末数或本年发生数调整为最新数据,当期财务报表相关项目的期初数或上年数也应一并调整。由于业务调整的时间距离业务发生时间通常小于一个会计期间,一般情况下在半年之内,最初业务发生的各项资料都容易取得,因此该处理方法不强调“追”,而是重在“调”,将会计处理“调”到与新的或进一步证据匹配为止。

二、三类事项的会计处理实务比较

(一) 会计政策变更

例1:甲公司2014年初开始将其一栋写字楼出租给乙公司,该写字楼购置于2013年12月26日,原价1200万元,预计使用年限为20年,净残值为0,采用直线法计提折旧。假定甲公司对其采用成本模式进行后续计量,并得到了税务机关的认可。2014年12月1日,由于当地房地产交易市场成熟,具备采用公允价值模式计量的条件,甲公司决定对该写字楼采用公允价值模式计量,当日公允价值为1600万元。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积,采用资产负债表债务法核算所得税,所得税税率为25%。

甲公司投资性房地产会计政策变更产生的累计影响数计算过程如下:①成本模式下影响当期损益金额为-55万元 $(-1200/20 \times 11/12)$;②公允价值模式下影响当期损益金额为400万元 $(1600-1200)$;③两种政策下税前差异为455万元 $[400 - (-55)]$;④所得税影响金额为113.75万元 $(455 \times 25\%)$;⑤政策变更的累计影响数为341.25万元 $(455 - 113.75)$ 。

甲公司2014年12月相关会计处理如下:①转换原价,借:投资性房地产——成本1200;贷:投资性房地产1200。②冲销成本模式下计提的折旧,借:投资性房地产累计折旧

□工作研究

55;贷:以前年度损益调整 55。③确认公允价值模式下的价值变动,借:投资性房地产——公允价值变动 400;贷:以前年度损益调整 400。④确认新增递延所得税负债,借:以前年度损益调整 113.75;贷:递延所得税负债 113.75。2014年11月30日该写字楼的账面价值与计税基础相同,均为1145万元(1200-55),无暂时性差异;2014年12月1日公允价值模式下账面价值为1600万元,计税基础仍为1145万元,新增应纳税暂时性差异455万元(1600-1145)。⑤结转以前年度损益调整,借:以前年度损益调整 341.25;贷:利润分配——未分配利润 341.25。⑥调增盈余公积,借:利润分配——未分配利润 34.125;贷:盈余公积——法定盈余公积 34.125。

合并上述所有会计分录,借:投资性房地产——成本 1200、——公允价值变动 400,投资性房地产累计折旧 55;贷:投资性房地产 1200,递延所得税负债 113.75,盈余公积 34.125,利润分配——未分配利润 307.125。

甲公司2014年度财务报表调整如表1~表3所示(金额单位:万元)。

表1 甲公司2014年12月31日资产负债表(部分)

资产	年初余额	负债和股东权益	年初余额
.....		
投资性房地产	455	递延所得税负债	113.75
.....		盈余公积	34.125
.....		未分配利润	307.125
资产合计	455	负债和股东权益合计	455

表2 甲公司2014年度利润表(部分)

项目	上年金额
一、营业收入	
减:营业成本	-55
.....	
加:公允价值变动收益	400
.....	
二、营业利润	455
.....	
三、利润总额	455
减:所得税费用	113.75
四、净利润	341.25

表3 甲公司2014年度所有者权益变动表(部分)

项目	本金额			所有者权益合计
	盈余公积	未分配利润	
一、上年年末余额				
加:会计政策变更		34.125	307.125	341.25
前期差错更正				
二、本年初余额		34.125	307.125	341.25

(二)前期差错更正

例2:乙公司2010年初开始对某管理用设备计提折旧,该设备原价120万元,预计使用年限为6年,净残值为0,采用直线法计提折旧。税法规定的折旧方法与会计相同,但折旧年限为10年。2011年年末该设备的可收回金额为68万元,2013年末可收回金额为28万元,假定该设备计提减值准备后预计使用年限及折旧方法等均未发生变化。乙公司按净利润的10%提取法定盈余公积,采用资产负债表债务法核算所得税,所得税税率为25%,2013年的年报于2014年4月30日批准对外报出。2014年12月26日乙公司内审部门查阅财务报表时,发现会计上遗漏了该设备2013年相关的账务处理,因此报请审计委员会后要求会计上进行调整。

乙公司2010~2013年会计折旧等项目的计算如表4所示(金额单位:万元)。

表4 乙公司2010~2013年会计折旧等项目计算过程

年限 项目	2010年	2011年	2012年	2013年
会计折旧	20	20	17	17
税法折旧	12	12	12	12
账面价值	120-20=100	68	68-17=51	28
计税基础	120-12=108	108-12=96	96-12=84	84-12=72
可抵扣差异	108-100=8	96-68=28	84-51=33	72-28=44
新增可抵扣差异	8	20	5	11

乙公司2014年12月相关会计处理如下:①补计折旧,借:以前年度损益调整 17;贷:累计折旧 17。②补提减值准备,借:以前年度损益调整 6;贷:固定资产减值准备 6(34-28)。③确认新增递延所得税资产,借:递延所得税资产 2.75(11×25%);贷:以前年度损益调整 2.75。④调减所得税,借:应交税费——应交所得税 3(12×25%);贷:以前年度损益调整 3。会计上补计的17万元折旧和补提的6万元减值准备,税法均不认可,计税时允许扣除的折旧额为12万元。⑤结转以前年度损益调整,借:利润分配——未分配利润 17.25;贷:以前年度损益调整 17.25。⑥调减盈余公积,借:盈余公积——法定盈余公积 1.725;贷:利润分配——未分配利润 1.725。

乙公司2014年度财务报表调整如表5~表7所示(金额单位:万元)。

表5 乙公司2014年12月31日资产负债表(部分)

资产	年初余额	负债和股东权益	年初余额
.....		
固定资产	-23	应交税费	-3
递延所得税资产	2.75	盈余公积	-1.725
.....		未分配利润	-15.525
资产合计	-20.25	负债和股东权益合计	-20.25

表 6 乙公司 2014 年度利润表(部分)

项 目	上年金额
一、营业收入	
减:营业成本	
……	
管理费用	17
……	
资产减值损失	6
二、营业利润	-23
……	
三、利润总额	-23
减:所得税费用	-5.75
四、净利润	-17.25

表 7 乙公司 2014 年度所有者权益变动表(部分)

项 目	本年金额			
	……	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额				
加:会计政策变更				
前期差错更正		-1.725	-15.525	-17.25
二、本年初余额		-1.725	-15.525	-17.25

(三)资产负债表日后事项

为清晰地揭示差错更正与资产负债表日后事项会计处理的差异,本文有意将例2中的差错发现时间界定于财务报表报出日之前,以满足资产负债表日后调整事项的处理特征。具体如下:

例3:仍沿用例2,将最后一句改为“2014年3月15日企业聘请的注册会计师在审计时,发现会计上遗漏了该设备2013年相关的账务处理,因此提请企业做出调整”。

乙公司2014年3月会计处理同例2,乙公司2013年度财务报表调整如下:①资产负债表需将表5中“2014年12月31日”改为“2013年12月31日”,“年初余额”改为“年末余额”,其余同;②利润表需将表6中“2014年”改为“2013年”,“上年金额”改为“本年金额”,其余同;③所有者权益变动表如表8所示。此外,乙公司还需调整2014年3月31日资产负债表,需将表5中“2014年12月31日”改为“2014年3月31日”,其余同。

表 8 乙公司 2013 年度所有者权益变动表(部分)

项 目	本年金额			
	……	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
……				
净利润			-17.25	-17.25
……				
提取盈余公积		-1.725	1.725	0
四、本年年末余额		-1.725	-15.525	-17.25

三、会计处理异同的原因

通过对比上述三种业务的会计处理可以发现,无论是会计政策变更、前期差错更正还是资产负债表日后事项,其处理本质均是要将以前的业务追溯或调整成最新口径,所以确定好目标会计分录应该怎么做,对比已有的会计分录,将两者之间的差额列出来即是调整分录。会计政策变更涉及损益调整的事项要通过“利润分配——未分配利润”科目反映,而差错更正及日后事项无此要求,应通过“以前年度损益调整”科目核算。这是因为会计政策变更是由于会计原则、会计基础或具体会计处理方法发生了变化而导致的,变更之后提供的会计信息会更相关、更可靠,但这并不意味着以前的会计处理错误,因此没有必要区分具体是哪个损益类科目。对于前期差错更正和资产负债表日后事项,从管理明细的角度考虑,企业应区分调整的具体损益类科目,从而保留清晰的脉络和调整线索,便于日后查账。涉及损益类的经济业务全部编制完调整分录后,应将“以前年度损益调整”科目的余额结转至“利润分配——未分配利润”科目,并调增或调减盈余公积。

在所得税的处理上,三种业务也存在差异。会计政策变更通常只是会计行为而非税务行为,税法并不会随着会计政策变更而进行调整,因此其会计处理不会涉及“应交税费——应交所得税”科目。考虑到资产或负债账面价值与计税基础的差异,企业应调整相应的递延所得税资产或递延所得税负债。差错更正业务和资产负债表日后事项如果涉及所得税应纳税额计算的,需按照税法的计算口径调整应交所得税;若资产或负债的账面价值与计税基础存在差异,还需相应地调整递延所得税资产或递延所得税负债。此外,根据相关税法规定,所得税汇算清缴日为次年5月31日之前,即年度终了后5个月内;而上市公司年报批准报出日通常要求在次年4月底之前,早于所得税汇算清缴日。因此日后事项凡是影响到应纳税所得额的,均应调整报告年度的应交所得税。

在财务报表的调整上,会计政策变更和前期差错更正需调整发生当期资产负债表的年初余额、利润表的上年金额及所有者权益变动表的本年年初余额。资产负债表日后事项需调整报告年度资产负债表的年末余额、利润表的本年金额、所有者权益变动表的本年年末余额及发生业务当月资产负债表的年初余额。

主要参考文献:

中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——税法[M].北京:经济科学出版社,2014.

作者单位:1.江西财经大学会计学院,南昌330013;2.江西外语外贸职业学院会计系,南昌330029