

会计政策变更与前期差错更正 会计处理问题分析

毛新述 姚淑瑜 ■

为了提高企业财务报表的相关性和可靠性,并使同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表可比,《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(以下简称新准则)对企业会计政策的应用,会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量和相关信息的披露进行了规范。新准则对会计政策变更和前期差错更正的会计处理规定发生了较大变化。本文将结合新会计准则体系中报表的勾稽关系来阐述其会计处理和报表项目调整。

一、会计政策变更和前期差错更正会计处理的主要变化与步骤

同2001年修订的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(以下简称原准则)相比,新准则的主要变化包括:

1、改变了追溯调整法的应用,要求将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益,而不是调整变更年度的期初留存收益,其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整,除非该项会计政策变更累积影响数不切实可行。

2、提出了前期差错的概念,要求采用追溯重述法进行处理。原准则规定了“重大会计差错”定义,要求对影响损益的重大会计差错进行追溯调整。新准则取消了“重大会计差错”的定义,提出“前期差错”的概念,要求所有重要前期差错都应采用追溯重述法进行处理。应用指南同时指出,追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。

3、增加了有关无法进行追溯调整和追溯重述的规定,即如果追溯调整和追溯重述不切实可行,则无需进行追溯调整和追溯重述。

新准则中的难点是追溯调整法和追溯重述法的应用。所谓追溯调整法,是指对某项交易或事项变更会计政策,视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。追溯重述法,是指

在发现前期差错时,视同该项前期差错从未发生过,从而对财务报表相关项目进行更正的方法。在运用追溯调整法和追溯重述法时,关键是确定会计政策变更和前期差错的累积影响数。在确定累积影响数时,考虑到比较报表项目前期金额的调整,特别是所有者权益变动表比较报表项目前期金额的调整,需要首先确定变更事项和前期差错发生的时点(指最早发生时点),然后分别情况进行处理:

1、如果变更事项和前期差错发生在比较报表前期,则直接调整比较前期各期的净损益和其他有关项目。由于《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,资产负债表比较报表前期只要求提供年初数,利润表和所有者权益变动表比较报表前期只要求提供上期数(所有者权益变动表还会提供列报前期最早期初留存收益和其他所有者权益项目的金额),因此资产负债表和利润表比较报表项目前期金额的调整只包括资产负债表项目年初金额和利润表项目上期金额的调整。

2、如果变更事项和前期差错发生在比较报表最早前期以前,考虑到所有者权益变动表比较报表项目前期金额的调整,应区分为两个时期分别处理:

(1)对比较报表最早前期以前的累积影响,应当调整列报前期最早期初留存收益,涉及其他所有者权益项目(如资本公积)的也应相应调整,即将相关的累积影响数调整所有者权益变动表中“上年年末余额”项目下“会计政策变更”和“前期差错更正”项目所对应“上年金额”栏中的“盈余公积”和“未分配利润”栏。注意,不是调整上期资产负债表所反映的期初留存收益,因为上期资产负债表不会在当期列报。

(2)对于比较报表前期的影响,直接调整比较前期各期的净损益和其他有关项目。涉及损益的,应先调整利润表比较报表项目前期金额,然后调整所有者权益变动表比较报表相关项目的前期金额。

从报表的勾稽关系看,对比较报表最早前期以前损益的累积影响数,应直接调整所有者权益变动表中的相关项目(会计处理时无需再通过“以前年度损益调整”账户);对比

较报表前期损益的影响数,应先调整利润表的比较报表项目前期金额(会计处理时通常需要先通过“以前年度损益调整”账户),然后再调整所有者权益变动表比较报表相关项目的前期金额。上述两项影响数的合计将反映在资产负债表比较报表中的所有者权益项目的前期金额中。

例如:20×7年,甲公司根据新企业会计准则的规定,对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。假定甲公司从20×3年起应用完成合同法,相关会计资料均可以获得。则甲公司应运用追溯调整法对这一变更进行会计处理。由于变更事项发生在比较报表前期(20×6年)以前,考虑到所有者权益变动表比较报表项目前期金额的调整,因此应区分两个期间分别对其影响数进行处理:

(1)对20×6年以前(不包括20×6年,即20×3年—20×5年)的累积影响应调整列报前期最早留存收益(指20×6年年初的留存收益),即调整20×7年所有者权益变动表中“上年年末余额”项目下“会计政策变更”项目所对应“上年金额”栏中的“盈余公积”和“未分配利润”栏(表示调整20×6年年初的留存收益金额)。

(2)对20×6年的影响,涉及损益的,应首先调整20×7年利润表中“上期金额”栏中的相关项目(即20×6年的相关项目),然后将其影响转入20×7年所有者权益变动表中“本年增减变动金额”项目下“净利润”项目以及“利润分配”项目下“提取盈余公积”项目所对应“上年金额”栏中的“盈余公积”和“未分配利润”栏(表示调整20×6年的金额)。

上述两项调整后,20×7年所有者权益变动表中“本年年末余额”项目对应的“上年金额”栏各栏金额(表示20×6年年末金额)为调整比较报表前期及其之前累积影响后的金额,该金额直接转入20×7年所有者权益变动表中“上年年末余额”项目和“本年年初余额”项目对应的“本年金额”栏,并同时转入20×7年资产负债表年初余额栏对应的所有者权益项目。

如果上述事项属于前期差错更正,也应按照相同步骤进行会计处理。

二、会计政策变更和前期差错更正的会计处理

例:假定20×7年末,P公司发现了如下会计差错:

1、20×7年,P公司发现已于20×6年出售的产品错误地记录在20×6年的存货中,金额是87 000元。P公司20×7年的会计记录显示营业收入为5 800 000元,营业成本为2 500 000元(包括期初存货误计的87 000元)。

2、20×7年末,P公司发现,于20×4年初开始建设的一建筑物直接相关借款费用被费用化。根据规定,与该建筑物建设直接相关的借款费用应当资本化。该建筑物正处于施工

阶段,将交付P公司使用。

P公司已将20×6年发生的借款费用20 000元以及20×6年以前期间发生的借款费用40 000元费用化。在以前年度,就建造建筑物发生的所有借款费用均已费用化。由于建筑物尚未使用,P公司还未对其计提任何折旧费用。

P公司20×7年的会计记录显示,该年财务费用为400 000元,包括当年应当资本化的利息费用20 000元,所得税影响为6 600元。

假定上述事项均发生在所得税汇缴清算之前,由于会计差错导致的所得税变化应当补交和允许抵扣。P公司适用所得税税率为33%。P公司按10%计提盈余公积,假定在上述年度P公司不存在股利分配事项,公司没有公开交易且不披露每股收益。并且假定20×7年度利润表列示的数据为上述差错发现前的数据。要求为上述前期差错编制调整分录。

1、对比较报表前期(20×6年)发生差错的更正(单位:元,以下同)

①结转成本	
借:以前年度损益调整	87 000
贷:库存商品	87 000
②调整所得税	
借:应交税费——应交所得税	28 710
贷:以前年度损益调整	28 710
③将以前年度损益调整转入利润分配	
借:利润分配——未分配利润	58 290
贷:以前年度损益调整	58 290
④调整利润分配的有关数字	
借:盈余公积	5 829
贷:利润分配——未分配利润	5 829

2、对比较报表前期以前发生差错的更正

对20×6年以前的累积影响(调整列报前期最早留存收益)

净利润增加(40 000-13 200)	26 800
对20×6年的影响(直接调整比较报表项目前期金额)	
利息费用减少	20 000
所得税费用的增加	6 600
净利润增加	13 400
20×6年留存收益增加	40 200

(1)对比较报表前期以前差错的累积影响数调整列报前期最早留存收益

借:在建工程	40 000
贷:应交税费——应交所得税	13 200
利润分配——未分配利润	24 120
盈余公积	2 680

间接持股关系下合并财务报表的编制

谢树志 ■

企业集团内部的控股关系可分为直接持股、间接持股和相互持股三种。间接持股和相互持股相对于直接持股，控股关系更为复杂。间接持股可分为“母子孙”结构和关联附属结构两种形式；相互持股实际上是间接持股的一种特殊形式，有时又称为交叉持股，它可以看作企业集团内部企业间接持有自己的股份。在会计实务中，间接持股是最常见的复杂控股形式。

一、“母子孙”结构

在“母子孙”结构下，母公司持有子公司半数以上股份，而子公司又持有其子公司半数以上股份，母公司从而间接地控制了孙公司的财务和经营政策。

在“母子孙”结构下，“母”公司的合并财务报表的编制有两种依据：一是根据“子”公司的合并财务报表编制（顺序法）；

即调整20×7年所有者权益变动表中“上年年末余额”项目下“会计政策变更”项目所对应“上年金额”栏中的“盈余公积”和“未分配利润”栏，调整金额分别为2 680元和24 120元。

(2) 对比较报表前期差错的影响直接调整比较报表项目前期金额

①记录利息费用的调整

借：在建工程 20 000
贷：以前年度损益调整 20 000

②调整所得税

借：以前年度损益调整 6 600
贷：递延所得税负债 6 600

③将以前年度损益调整转入利润分配

借：以前年度损益调整 13 400
贷：利润分配——未分配利润 13 400

④调整利润分配的有关数字

借：利润分配——未分配利润 1 340
贷：盈余公积 1 340

表1 20×7年1月3日 单位：万元

项目	甲公司	乙公司	丙公司
股本	40	20	10
资本公积	4	4	5
盈余公积	10	6	5

表2 单位：万元

项目	甲公司	乙公司	丙公司
经营利润	8	6	5
现金股利	5	4	3

二是根据“子”公司与“孙”公司的个别财务报表编制（同步法）。当持股比例为100%时，两种依据所编制的结果相同；当持股比例小于100%时，虽然合并财务报表中的合并资产总额（合并负债与所有者权益总额）是相同的，但是合并财务报表

如果上述对借款费用的处理属于会计政策变更，其会计处理同前期差错更正完全相同。

3、调整会计差错对20×7年当年的影响

(1)对结转成本差错应编制调整分录

借：库存商品 87 000
贷：主营业务成本 87 000
借：应交税费——应交所得税 28 710
贷：所得税费用 28 710

(2)对借款费用差错应编制调整分录

借：在建工程 20 000
贷：财务费用 20 000
借：所得税费用 6 600
贷：应交税费——应交所得税 6 600

上述调整后，将相关的数据过入利润表的本年金额栏。如果差错在资产负债表日以后才发现，则利润表项目的更正应通过“以前年度损益调整”账户进行调整。■

(作者单位：北京工商大学 中油财务有限责任公司)

责任编辑 武献杰