

会计政策变更中相关问题管见

冷琳(副教授)

(湖南财政经济学院会计系,长沙 410205)

【摘要】 会计政策变更与会计估计变更的区分、会计政策变更中追溯调整法的涉税问题及财务报表调整一直是困扰初学者的难题。本文结合案例对这些问题提出自己的观点。

【关键词】 会计政策变更; 追溯调整; 重大差错; 所得税

会计政策变更与会计估计变更在某些情况下不易区分,并且会计政策变更中采用的追溯调整法在涉及所得税业务时非常容易混淆,而在涉及调整变更当期的财务报表相关项目时,目前注会教材篇幅不少,但却没有讲述清楚,使初学者时有雾里看花的感觉。本文结合案例,总结在教学过程中的思考,对此提出个人观点。

一、存货发出计量方法的改变到底是属于会计政策变更还是会计估计变更?

目前注会教材将存货发出计量方法的改变作为会计政策变更,而将固定资产折旧方法的变更作为会计估计变更。对此笔者有不同观点。因为我们通常是以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为区分会计政策变更与会计估计变更的标准。而当存货发出计量方法改变时,并没有改变历史成本的计量属性,也不会涉及要素确认和财务报表列报项目的变更,改变的只是资产负债表中的“存货”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目的期末余额和利润表中的“营业成本”、“管理费用”等项目的本期发生额,即只会影响财务报表中相关确定项目的金额或数值;并且原本存货发出的先进先出法或加权平均法等计量方法也只是一物发出的假设或者说是估计。它的改变与固定资产由年限平均法变更为双倍余额递减法的折旧方法变更并无本质不同,都应属于会计估计的变更,而非会计政策的变更。

二、会计政策变更中的追溯调整法涉税问题与前期重大差错追溯重述时的涉税问题有无区别?

会计政策变更中的追溯调整法涉及的所得税问题,是初学者比较难以掌握的,而将其与前期重大差错更正的涉税问题放在一起时,更是难上加难。但其实我们可以总结出一个规律:会计政策变更的追溯调整通常不涉及应交税费的调整,但如果政策变更后产生了暂时性差异,应确认相关的递延所得税;而前期重大差错更正时,则可能会涉及应交税费和递延所得税的调整,具体情况要视这

个重大差错涉及的损益类事项,会计准则与税法认定的标准或时间是否一致,如果一致则可能会涉及应交税费的调整,如果不一致,则可以不考虑应交税费的调整。例如,企业漏提了上年的产品质量保证费用100万元,由于税法与会计准则对产品质量保证费用认可扣除的时间不同,因此即使更正此重大差错,也不会涉及对上年应交税费的调整;但如果是企业漏提了上年的折旧费用100万元,假定该折旧费用是税法规定可以税前扣除的金额,则会调减上年的应交税费。如果前期重大差错更正时,产生了暂时性差异,应调整递延所得税,这点与追溯调整法一致。下面通过两个例题进行说明:

例1:冬林公司2014年对一栋对外出租的写字楼由成本模式改为公允价值模式进行后续计量。2014年1月1日,该写字楼的原价8000万元,已计提折旧200万元,公允价值9600万元。假定税法规定的折旧方法、预计使用年限和净残值与原成本模式的处理相同,企业所得税税率为25%,盈余公积的提取比例为10%。

分析:投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式,属于计量基础改变,是会计政策变更,应采用追溯调整法进行会计处理,但由于税法认可的是该资产原成本模式下的账面价值7800万元(8000-200),不认可变更当日的公允价值9600万元,因此该项变更不会对往年的应交税费产生影响,但由于产生了账面价值9600万元(变更当日公允价值)大于计税基础7800万元的应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债。相关会计分录如下:

借:投资性房地产——成本	9 600
投资性房地产累计折旧	200
贷:投资性房地产	8 000
利润分配——未分配利润	1 800
借:利润分配——未分配利润	450(1 800×25%)
贷:递延所得税负债	450

借:利润分配——未分配利润 135(1 350×10%)
贷:盈余公积 135

例2:冬林公司2014年4月发现2013年有一笔销售费用200万元挂在其他应收款账上,未及时结转。假定税法允许调整应交所得税,其他条件同例2。

分析:由于该事项涉及200万元的费用少计,属于重大前期差错,应采用追溯重述法在2014年的财务报表相关项目中更正。由于税法允许调整应交所得税,因此差错更正时会计与税法对该笔费用的认定口径一致,不会产生暂时性差异,但应调整应交税费。

相关会计分录如下:

借:以前年度损益调整 200
贷:其他应收款 200
借:应交税费——应交企业所得税 50(200×25%)
贷:以前年度损益调整 50
借:利润分配——未分配利润 150
贷:以前年度损益调整 150
借:盈余公积 15(150×10%)
贷:利润分配——未分配利润 15

另外笔者认为,重大前期差错更正涉及损益调整时,也可以不通过“以前年度损益调整”科目,直接记入“利润分配——未分配利润”科目,以达到简化与统一核算的双重目标。

三、会计政策变更的追溯调整法如何调整变更当期的财务报表?

目前注会教材对追溯调整法下如何调整变更当期的财务报表,涉及篇幅不短,但却阐述不清,容易让人误以为所有的财务报表项目调整都需要计算会计政策变更的累积影响数。然而事实并非如此,四张主要财务报表的格式和内容各不相同,调整时要依据具体报表的格式和内容进行:①资产负债表中的各项目金额,是一个历年结转下来的余额,在调整变更当年的年初余额时,就必须计算会计政策变更的累积影响数;②利润表的上年金额,反映的只是会计政策变更前一年的经营成果,因此不必计算累积影响数,只需要将变更前一年的相关损益项目金额按变更后的会计政策调整即可;③现金流量表正表不需要调整,但是上年同期的补充资料相关项目需要根据变更后的会计政策进行相应调整,但这个调整也不需要计算累积影响数;④所有者权益变动表中,设有专门的会计政策变更项目,如果会计政策变更涉及所有者权益项目调整的,变更前一年的调整金额,在“本年金额”下面的“会计政策变更”行相应项目中列报;变更前两年或以前的调整金额,在“上年金额”下面的“会计政策变更”行相应项目中列报,这里可能涉及累积影响数的计算。下面通过一个例题进行说明:

例3:冬林公司2×05年、2×06年分别以300万元和

400万元的价格购入A股票和B股票,两只股票均以交易为目的而持有,市价一直高于成本。冬林公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量,由于会计政策变更,从2×07年起采用公允价值计量。2×05年末、2×06年末A股票公允价值分别为400万元、420万元,2×06年B股票公允价值为500万元。假定公司适用的所得税税率为25%,按净利润的10%提取盈余公积。

分析:交易性金融资产由成本与市价孰低计量变更为公允价值计量,属于会计政策变更,应采用追溯调整法调整2×07年财务报表的相关比较数据。由于会计与税法对股票持有期间的公允价值变动损益认定的口径不一致,该项调整不涉及应交税费,但会确认由暂时性差异引起的递延所得税。

具体财务报表项目调整如下:

1. 2×07年资产负债表相关项目的年初余额(需计算会计政策变更的累积影响数):①“交易性金融资产”项目调增:(420-300)+(500-400)=220(万元)。②“递延所得税负债”项目调增:220×25%=55(万元)。③“盈余公积”项目调增:220×(1-25%)×10%=16.5(万元)。④“未分配利润”项目调增:220×(1-25%)×(1-10%)=148.5(万元)。

2. 2×07年利润表相关项目的上期金额(2006年):①“公允价值变动收益”项目调增:(420-400)+(600-500)=120(万元)。②“所得税费用”项目调增:120×25%=30(万元)。③“净利润”项目调增:120-30=90(万元)。

3. 2×07年现金流量表补充资料相关项目的上期金额(2×06年):①“净利润”项目调增90万元;②“公允价值变动损失”项目调减90万元。

4. 2×07年所有者权益变动表相关项目的本年金额和上年金额:①其中本年金额中“会计政策变更”栏调整的是2×06年的数据:“盈余公积”项目调增:90×10%=9(万元);“未分配利润”项目调增:90-9=81(万元);“所有者权益合计”项目调增90万元。②其中上年金额中“会计政策变更”栏调整的是2×05年的数据:“盈余公积”项目调增:(400-300)×(1-25%)×10%=7.5(万元);“未分配利润”项目调增:75-7.5=67.5(万元);“所有者权益合计”项目调增75万元。

如果冬林公司股票投资的初次交易发生在2×04年或以前,则可将2×05年及以前交易的累积影响数在所有者权益变动表中的上年金额“会计政策变更”栏中汇总调整。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

中国注册会计师协会.2014年度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.