



会计政策变更与会计政策运用错误的会计处理比较

中国矿业大学(北京)管理学院 朱莲美

【摘要】 本文通过对同一例题分别按会计政策变更的追溯调整法和会计前期差错更正的追溯重述法进行处理,旨在说明两种方法的会计处理结果对企业的财务状况和经营成果的影响完全相同,并提出在会计处理上区别对待的建议。

【关键词】 会计政策变更 会计政策运用错误 追溯调整法 追溯重述法

会计政策变更与会计政策运用错误是两个不同的概念,追溯调整法与追溯重述法似乎也有差别,但按我国财政部新颁布的《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,其会计处理结果对企业的财务状况和经营成果的影响却完全相同。本文就此作以下比较分析。

一、两种方法会计处理结果比较

例:A上市公司按照与B远洋运输公司签订的销售合同,于2005年10月1日开工建造一艘大型运输货船,预计2007年3月1日完工交货。为建造该货船A公司于2005年8月1日按面值发行3年期一次还本付息公司债券,债券面值为30000000元(不考虑债券发行费用),票面年利率为3%。2005年至2006年A公司发生的与该货船建造有关的事项如下:2005年10月1日,工程动工并使用借款5000000元;2006年1月1日,使用借款10000000元;2006年4月1日至7月31日,因进行工程质量和安全检查停工;2006年8月1日重新开工;2006年9月1日使用借款5000000元。按《企业会计制度》的规定,该笔借款费用应计入当期费用。假定借款费用按年计算,每月按30天计算,未发生与建造该货船有关的其他借款。A公司的所得税税率为33%,并分别按净利润的10%和5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。

从2007年1月1日起,上市公司应执行2006年新颁布的企业会计准则,按其规定,该笔借款费用应予以资本化,并要求对这项会计政策变更按追溯调整法进行会计处理。

该项会计政策变更的会计处理如下:

第一步,A公司计算该笔借款费用由费用化改为资本化后的累积影响数(见表1)。

表1 会计政策变更累积影响数计算表 单位:元

年度	按原会计政策确定的存货成本	按新会计政策确定的存货成本	税前差异	所得税影响	税后差异
2005	0	37 500	37 500	12 375	25 125
2006	0	500 000	500 000	165 000	335 000
合计	0	537 500	537 500	177 375	360 125

按照新准则:2005年度应予以资本化的利息金额=5000000×90÷360×3%=37500(元);2006年度应予以资本化的利息金额=(5000000×360÷360+10000000×360÷

360+5000000×120÷360)×3%=500000(元)。

第二步,A公司进行账务处理:①调整会计政策变更累积影响数。借:生产成本——大型运输货船(借款费用)537500元;贷:递延税款177375元,利润分配——未分配利润360125元。②调整利润分配。借:利润分配——未分配利润54018.75元(360125×15%);贷:盈余公积54018.75元。

第三步,调整会计报表相关项目。A公司在编制2007年会计报表时,应作如下调整:

调整2007年度资产负债表中存货、递延税款(贷项余额)、盈余公积、未分配利润项目的年初数:即调增存货537500元,调增递延税款(贷项余额)177375元,调增盈余公积54018.75元,调增未分配利润306106.25元。同时调整2007年度利润及利润分配表中“上年数”栏的财务费用、年初未分配利润及未分配利润项目,即调减财务费用500000元,调增所得税165000元,调增年初未分配利润21356.25元(25125×85%),调增未分配利润306106.25元。报表列示如表2、表3。

表2 资产负债表相关项目调整表(局部)

编制单位:A公司		2007年12月31日		单位:元	
资产	年初数		负债和所有者权益	年初数	
	调增	调减		调增	调减
存货	537 500	-	递延税款(贷项余额)	177 375.00	-
……	-	-	盈余公积	54 018.75	-
……	-	-	未分配利润	306 106.25	-

上例中,如果是会计政策运用错误则需按前期重大会计差错进行处理,即按追溯重述法处理。具体处理如下:

第一步,会计差错分析及会计差错累积影响数的确定:因2005年会计政策运用错误,本应该将该笔借款费用资本化计入存货成本而错误地将其费用化计入了当期损益,从而导致2005年和2006年分别少确认存货成本为37500元和500000元。会计差错累积影响数计算表如表1所示(把表1名称改为会计差错累积影响数计算表即可)。

第二步,A公司进行账务处理:①调整前期会计差错累积影响数。借:生产成本——大型运输货船(借款费用)537500元;贷:递延税款177375元,以前年度损益调整

表3 利润及利润分配表相关项目调整表

编制单位:A公司 2007年度 单位:元

项目	上年数	
	调增	调减
一、营业收入	-	-
减:营业成本	-	-
营业税费	-	-
销售费用	-	-
管理费用	-	-
财务费用	-	500 000.00
资产减值损失	-	-
加:公允价值变动净收益	-	-
投资净收益	-	-
二、营业利润	500 000.00	-
加:营业外收入	-	-
减:营业外支出	-	-
其中:非流动资产处置净损失	-	-
三、利润总额	500 000.00	-
减:所得税	165 000.00	-
四、净利润	335 000.00	-
加:年初未分配利润	21 356.25	-
五、可供分配利润	356 356.25	-
减:提取法定盈余公积	33 500.00	-
提取任意盈余公积	16 750.00	-
应付利润	-	-
六、未分配利润	306 106.25	-

注:为说明问题,将利润分配情况并入利润表,不再另行编制所有者权益变动表。

360 125 元。②将以前年度损益调整科目余额转入“利润分配——未分配利润”账户:借:以前年度损益调整 360 125 元;贷:利润分配——未分配利润 360 125 元。③补提盈余公积:借:利润分配——未分配利润 54 018.75 元(360 125×15%);贷:盈余公积 54 018.75 元。

第三步,调整会计报表相关项目。调整内容和格式与表2、表3完全相同。

二、会计政策变更与会计政策运用错误性质及会计处理方法分析

从上述会计处理结果看,会计政策变更采用追溯调整法处理与会计政策运用错误采用追溯重述法处理的结果是完全相同的。那么会计政策变更与会计政策运用错误有无区别呢?

按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,会计政策运用错误属于前期差错,是由于没有运用或错误运用下列两种信息,而对前期财务报表造成省略或错报:①编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;②前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息。而会计政策变更是指同一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。会计政策变更并非意味着以前的会计政策是错误的,由于法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策,或者由于经济

环境和客观情况发生改变,企业将会为了提供更为可靠、更为相关的会计信息而变更会计政策。

由此可见,会计政策变更与会计政策运用错误在性质上是截然不同的,前者或者是为了满足强制性要求,或者是为了提高会计信息的决策有用性,而后者则是由于企业非故意(非主观)的疏忽、误解或故意(主观上)误用会计政策,导致会计信息的不真实、不完整。那么,有关其会计处理方法的规定是否存在差别呢?对于会计政策变更,除法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策时规定相应的会计处理方法以及无法合理确定会计政策变更累积影响数外,一律采用追溯调整法。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。而按照新准则,会计政策运用错误导致重大差错的应当采用追溯重述法予以更正,除非无法确定前期差错累积影响数。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。可见,追溯调整法与追溯重述法从文字上看似乎存在差别,可是从定义内容以及前文会计处理结果上看却无实质性差别,两种方法的会计处理结果对企业财务状况和经营成果的影响完全相同。

三、政策建议

笔者认为,对具有不同经济实质的交易或事项应采取不同的方法处理,而不是相似的方法。会计政策变更与会计政策运用错误性质不同,理应区别对待,并且企业管理当局作为会计信息的供给方,完全有能力操纵前期会计差错更正以调节利润,实现其盈余管理的目的。笔者曾对2006年1月1日至2006年4月30日沪、深两市74家上市公司公开披露的重大会计差错更正公告进行过归纳、对比和分析,发现自愿进行会计差错更正的公司大多都调减了以前年度已确认的利润,从而相对调增了2005年度的净利润,并且其相对影响金额占报告期净利润比重很大,往往超过30%;在74家上市公司中只有18家相对调减了2005年度的净利润。笔者还发现,在进行会计差错更正的上市公司中,以前年度业绩不佳的上市公司比其他业绩较好的公司发生的差错多。可以推测,上市公司利用前期会计差错更正进行盈余管理的可能性比较大。

众所周知,会计信息是证券市场的生命线,是投资者据以决策的主要依据。上市公司利用前期会计差错更正进行盈余管理,不仅影响会计信息的可靠性,而且也影响披露的及时性,从而损害会计信息的有用性。因此,基于会计信息及时性、有用性原则以及遏制企业利用前期会计差错更正进行盈余管理的考虑,建议对前期会计差错更正的处理总体上采用“不利”原则,即如果企业利用追溯重述法调整会计报表使得前期费用增加而后期费用减少,导致更正当期扭亏为盈或对净资产收益率指标产生实质性影响,就应将前期会计差错累积影响数计入当期而不必追溯调整前期财务报表;但若将前期会计差错累积影响数调增前期利润,则按现行规定调整前期财务报表的相关项目。

主要参考文献

财政部.企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正.北京:经济科学出版社,2006