

## 会计政策变更采用追溯调整法应注意的问题

江苏常州 陈国平

### 一、追溯调整法的调账内容

《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定,在追溯调整法下,企业应计算会计政策变更的累积影响数,并相应调整变更年度期初留存收益以及会计报表的相关项目。这里的留存收益包括法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积和未分配利润。调整变更年度的期初留存收益实质上是调整上年度年末的留存收益,而影响上年度年末留存收益的主要因素是被追溯期间的收入、费用及其所得税影响金额和利润分配情况。

因此,追溯调整法下的调账内容应包括三个方面:一是调整被追溯期间的损益事项,即收入、费用事项。二是调整由于调整损益事项而引起的对所得税的影响金额。三是调整由此导致的对利润分配的累积影响金额,不包括分配的利润或股利。也就是说,只需要调整利润分配中涉及提取盈余公积(包括法定盈余公积、法定公益金和任意盈余公积)的部分,不需要调整利润分配中分配给投资者的利润或分配给股东的股利。

### 二、对所得税影响的会计处理

从会计处理的角度看,“对所得税的影响”应该全面理解,即它既可能影响应交所得税的金额,也可能影响所得税费用的金额,还可能影响递延税款的金额。由于追溯调整法是一种内部调账方法,因此对所得税的影响金额进行调账时,绝对不允许调整“应交税金——应交所得税”这一外部账户。

事实上,从实务操作角度看,企业在进行追溯调整前,应交所得税的金额是根据当时实际发生的应纳税所得额计算确定的,是符合税法规定并且得到了税务部门认可的金额,这一金额并没有任何错误,因此在追溯调整时就不应该调整应交所得税。在这一前提下,会计政策变更产生的税前差异对所得税的影响,在进行会计处理时就只可能涉及“所得税”和“递延税款”两个科目。如果企业所得税核算采用的是应付税款法,就不必进行所得税的会计处理,因为在应付税款法下,企业所得税费用的计算完全服从应交所得税的金额,而应交所得税不必调整,则所得税费用也就不必调整。如果企业所得税核算采用的是纳税影响会计法,而且会计政策变更产生的税前差异属于永久性差异,则也不必进行所得税的会计处理,因为这一永久性差异对所得税的影响金额为零。但当会计政策变更产生的税前差异为时间性差异时,企业就必须对所得税的影响金额进行追溯调整,调整分录为:借记或贷记“递延税款”科目,贷记或借记“利润分配——未分配利润”(追溯期间的所得税费用)科目。□

目前,我国审计市场上主要存在以下问题:①委托方与被审计单位合二为一;②被审计单位自己付费审计自己;③审计人员只关注自己的利益,催生审计产品交易商业化。笔者认为,为了改善审计委托关系,扭转审计市场的消费导向,应该在审计关系中加入第四方——公共审计服务中心。在实践中,可在证监会、注册会计师协会及财政部门下设立专门的公共审计服务中心。

### 一、第四方的特点及运作思路

第四方具有以下两个特点:一是非营利性。公共产品具有非排他性和非竞争性的特点,为公共产品服务的机构必须不以营利为目的,所以应是非营利性组织。二是政府干预性。适当的政府干预有利于增强第四方的权威性,可以形成高效的制衡关系。第四方的运作思路为:组织审计业务的招投标、监控审计收费,扭转审计委托虚置的局面,同时在注册会计师行业内形成一种按质论价的不成文规定。

### 二、第四方的工作范畴

1. 审计业务竞标。审计委托方与会计师事务所不直接接洽,所有审计业务必须经过正规的招投标程序,竞标工作由公共审计服务中心组织与策划。同时,审计业务约定书要在该中心进行电子文档的备案,具体可以采用网上申报的方式。

2. 审核审计收费。审核审计收费项目及标准,并将审计收费的项目和价格公开。笔者认为,首先应该制定全国统一的审计收费指导标准,然后由各省级财政部门及物价部门因地制宜地决定浮动范围。审核审计收费既能在一定程度上控制审计乱收费、或有收费等现象的发生,又可以据此了解各会计师事务所的收益水平,进而将其与审计质量水平的关系做跟踪对比。

3. 审计意见备案,送达审计委托方。对会计师事务所出具的审计意见进行备案,并在备案栏内签验,最后由公共审计服务中心将审计意见送达审计委托方。

4. 定期对审计工作进行复查和抽查。公共审计服务中心需配备专家,与注册会计师协会、财政部门一起定期抽查和复查审计工作。

5. 实行审计业务公告制。在网上对审计委托与受托的情况进行集中公告,公告内容包括委托结果、审计结论、审计费用、相关复查和抽查审计情况等。通过公开、透明化的公示,改变目前审计三方信息不对称的局面,就审计委托及审计收费等情况可以定期接受一定比例股东的质询,起到一种舆论监督的作用。□

## 审计委托关系的改进建议

广州 刘慧芬