

# 税法下追溯调整法运用例解

张建坤<sup>1</sup> 王斌<sup>2</sup> 毕春晖<sup>1\*</sup>

1 山东工程职业技术大学 2 山东乐邦财税服务集团有限公司

DOI:10.12238/ej.v7i11.2081

**[摘要]** 结合文献成果和会计政策要求,列报前期最早期初时间点是调整会计政策变更累积影响数后应有金额对应的时间点,确定会计政策累积影响数是从前期和各个会计项目进行计算,结合财务报表的勾稽关系确定需要调整的会计科目和比较财务报表;企业变更会计政策导致递延所得税的产生,从时间和异同两个维度论证导致所得税的三种情况及细分,并以案例演示追溯调整法的实际操作。

**[关键词]** 追溯调整法; 会计政策变更; 递延所得税

中图分类号: F23 文献标识码: A

## Example Explanation of the Application of Retroactive Adjustment Method under Tax Law

Jiankun Zhang<sup>1</sup> Bin Wang<sup>2</sup> Chunhui Bi<sup>1\*</sup>

1 Shandong Vocational and Technical University of Engineering

2 Shandong Lebang Finance and Tax Service Group Co., Ltd

**[Abstract]** Combining the achievements of literature and the requirements of accounting policies, the earliest time point in the pre-reporting period is the corresponding time point for the due amount after adjusting the cumulative impact of changes in accounting policies. It is determined that the cumulative impact of accounting policies is calculated from the perspectives of the previous period and each accounting item. By combining the articulation relationship of financial statements, the accounting subjects and comparative financial statements that need to be adjusted are determined. The change of accounting policies by enterprises leads to the generation of deferred income tax, and the three situations and subdivisions leading to income tax are demonstrated from the two dimensions of time and similarity and difference, and the actual operation of the retrospective adjustment method is demonstrated through cases.

**[Key words]** Retrospective adjustment method; Accounting policy changes; Deferred income tax

## 引言

会计政策变更的追溯调整法是财会人员的难题,因其在普通企业实务中不常见,教材也较少阐述且举例局限于3年及以内,对会计政策累积影响数的计算和编制会计分录较为典型,不全面。本文整理相关文献资料和教材,按政策要求举例,全面演示追溯调整法的具体操作,旨在帮助财会人员熟练运用该方法,解决实际问题。

### 1 会计政策变更概念界定

会计政策是企业事务性交易时受法律法规约束的指导性要求。会计确认是记录会计数据并将事项归类为会计要素的过程,以确保数据准确可靠。会计计量用货币等衡量业务结果,会计报告以核算资料为基础反映企业经济活动和成果。会计原则是会计要素确认的指导性规范,会计处理方法是契合原则和基础的实务具体措施。追溯调整法在会计政策变更时,依新政策重新计算

财务信息并在报表中调整,以确保财务报表准确反映企业状况。

## 2 追溯调整法理论解释

### 2.1 追溯调整法步骤解释

#### 2.1.1 追溯调整法步骤

追溯调整法是会计上用来处理某项交易或事项变更会计政策的方法。它能确保财务报表的准确性和一致性,为利益相关者提供可靠的财务信息。追溯调整法核心理念是变更后的会计政策会被视同该项交易或事项初次发生时就已经采用。这意味着历史财务数据将按照新政策进行重新计量,从而避免了误导性的信息呈现。通过追溯调整法的应用,财务报表中相关项目会得到准确的调整,为利益相关者提供了更加真实和全面的财务信息,这对企业的经营决策和外部投资者的决策都具有重要意义。

#### 2.1.2 累积影响数计算步骤

步骤	内容
①	计算会计政策变更的累积影响数
②	编制相关项目的调整分录
③	调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额
④	附注说明

图2-1追溯调整法步骤

步骤	内容
①	根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项
②	计算两种会计政策下的差异
③	计算差异的所得税影响金额
④	确定前期中每一期的税后差异
⑤	计算会计政策变更的累积影响数

图2-2累积影响数计算步骤

根据财务报表追溯调整的要求，我们需要重新计算每股收益以反映这些调整。重新评估以前年度的财务数据，并根据调整后的数据重新计算每股收益。

会计政策变更的追溯调整不会影响以前年度应交所得税的变动，即不会涉及应交所得税的调整；根据会计政策变更的追溯调整，如果涉及暂时性差异，需要考虑递延所得税的调整。在追溯调整时，需要考虑前期所得税费用的调整，以反映新的会计政策变更对递延所得税的影响。这种调整是为了确保财务报表能够准确反映公司的财务状况和业绩，同时遵守相关的会计准则和法规。

### 2.1.3 会计政策变更累积影响数理解

会计政策变更累积影响数的定义是按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。其目的在于确保会计政策的准确性和一致性。需要注意的是留存收益剔除了所得税的影响，同时不包括分配的利润或股利。这意味着在计算累积影响数时，应该将这些元素排除在外。在会计操作中，需要考虑各种会计政策的影响，包括有关收入、费用和资产负债表项目等的会计政策。对于每个会计政策，需要计算变更前后各期的会计数据，以及留存收益应有金额与现有金额之间的差额。这个差额的合计就是会计政策变更累积影响数。

CPA教辅对列报前期最早期初留存收益的时间范畴体现在变更年度所有者权益变动表中，因为变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目的留存收益对应左侧栏目有“上年年末余额”和“本年初余额”，“上年年末余额”属于上年的上年年末，时间范畴横跨3年，上年的上年年末留存收益不等于上年年初留存收益，中间需要会计政策变更，变更年度所有者权益变动表中左侧“上年年末余额”到“本年初余额”需要调整会计政策变更，调整的会计政策变更就是会计政策变更累积影响数，其中，变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目的留存收益包括“盈余公积”和“未分配利润”，所以，调整的会计政策变更是会计政策变更累积影响数也是变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目“盈余公积”和“未分配利润”项目

的调整金额。变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目的留存收益对应左侧栏目“上年年末余额”就是按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额，变更年度所有者权益变动表中“上年金额”栏目的留存收益对应左侧栏目“本年初余额”就是未按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益现有金额。会计政策变更累积影响数就是留存收益的差值，该差值的时间是前年年末现有金额和上年年初应有金额的差，列报前期最早期初对应两个时间点，而调整后的时间点是上年年初，按照调整之后的留存收益对相关财务报表和比较数据进行调整，所以应调整列报前期最早期初财务报表相关项目的时间点是上年年初，具体情况参考图2-3会计政策累积影响数图解。此外，所有者权益变动表提供了3年的数据，2年的数据变化加一次会计政策数据调整，参考图2-4所有者权益变动表（简表）。

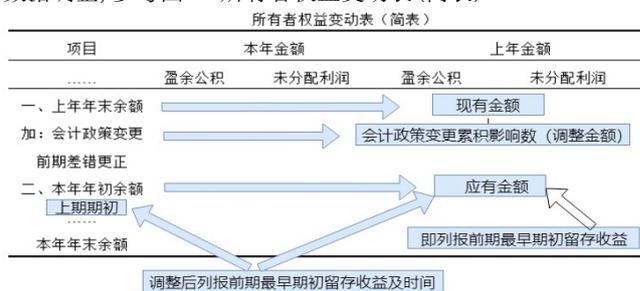


图2-3会计政策累积影响数图解

项目	本年金额		上年金额	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加：会计政策变更				
前期差错更正				
二、本年初余额				
.....				
本年年末余额				

图2-4所有者权益变动表（简表）

### 2.1.4 可比性会计信息质量要求推出比较财务报表

根据《企业会计准则第28号》规定，企业变更会计政策应按国家相关规定执行。若变更能提供更可靠、相关的会计信息，应采用追溯调整法，调整列报前期最早期初留存收益及其他相关项目期初余额和比较数据，但变更累积影响数不切实可行的除外。其他比较数据不涉及现金流量表，因现金流量按收付实现制编制，追溯调整不影响收付款，且货币资金应反映实际可动数，涉及货币资金时应调整到其他应收（应付）款，故不调整现金流量表。

从会计政策变更累积影响数可以看出应调整所有者权益变动表时间范畴为变更年度，变更年度所有者权益变动表体现3个年度数据。利润表栏目有“本期金额”和“上期金额”，利润表为时期报表，反映了整年的数据变化，可比会计期间利润表为上年，上年利润表栏目包括“本期金额”和“上期金额”，上年利润表“本期金额”等于变更年度利润表“上期金额”，上年利润

表“上期金额”反映了第3年的数据,所以两年利润表反映了3年数据,根据可比性会计信息质量要求,3年数据的所有者权益变动表对应3年数据的利润表,变更年度所有者权益变动表对应两年利润表(变更年度利润表和上年度利润表)。资产负债表栏目有“期末余额”和“上年年末余额”,资产负债表为时点报表,一年的资产负债表反映了一个完整年度财务状况的变化,根据可比性会计信息质量要求,3年数据的所有者权益变动表需要提供3年数据的资产负债表,即变更年度所有者权益变动表对应三期资产负债表(变更年度资产负债(年末数)、上年度资产负债表(年末数)、上上年度资产负债表(年末数)),如图2-5所示。

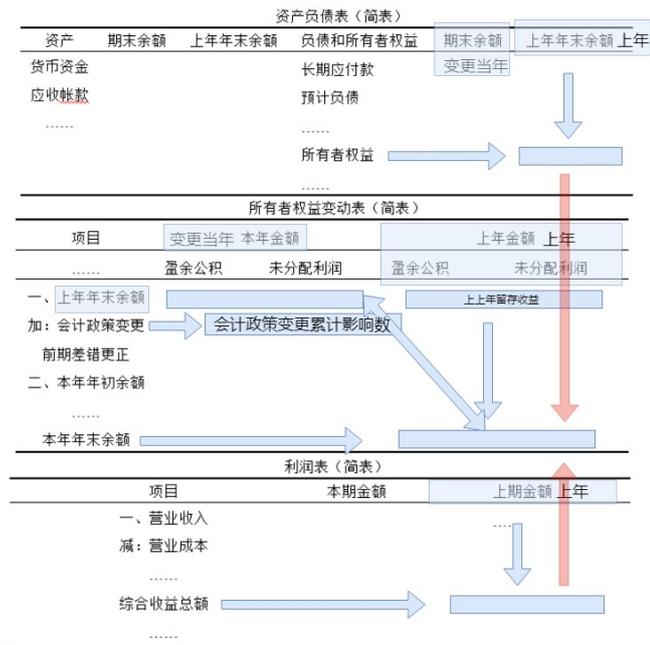


图2-5 3年度财务报表对应关系

按照财务报表准则要求,根据法规,企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表。至少需要列报三期资产负债表、两期其他各报表(包括利润表和所有者权益变动表),以及相关附注。一般情况下,企业应该在财务报表中包含上一个可比会计期间的比较数据,至少包括两期各报表以及相关附注。需要明确的是,财务报表的列报和追溯调整是两个不同的概念。列报涉及将最早可比期间的财务数据包含在报表中,而追溯调整则是指对之前的财务报表进行更正或调整,以反映当时未正确表达的信息。

2.1.5 调整列报前期最早期初财务报表相关项目

(1) 调整资产负债表项目。变更年度资产负债表包括上年年末余额(如下图2-6资产负债表简表所示),变更年度所有者权益变动表关联3个年度的资产负债表,变更年度可比报表仅是同一期(当期、变更年度)可比,变更年度所有者权益变动表关联的其他两期资产负债表(上年度和上上年度资产负债表)属于其他比较数据,另外,资产负债表本期期末余额的数值是在本期调整后的反馈,对追溯的调整只关注上年年末余额及之前的数据,资产负

债表的上上年末余额是累积的,资产负债表相关项目的列示是根据持续经营假设一体化编制累积下来的,可以反映以前期间由于会计政策变更影响后的留存收益,所以只需要调整变更年度资产负债表上年年末的相关项目。变更年度资产负债表上年年末的相关项目和变更年度所有者权益变动表上年金额对应的本年年末余额存在勾稽关系(如下图2-7所有者权益和资产负债表勾稽关系所示),是同一个数值。

所以调整上年资产负债表项目的期末数(本年资产负债表期初数),调整项目有:有关资产负债、所有者权益项目、递延所得税资产或负债、盈余公积和未分配利润。

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益	期末余额	上年年末余额
货币资金			长期应付款		
应收帐款			预计负债		
.....			.....		
			所有者权益		
			.....		

图2-6 资产负债表(简表)

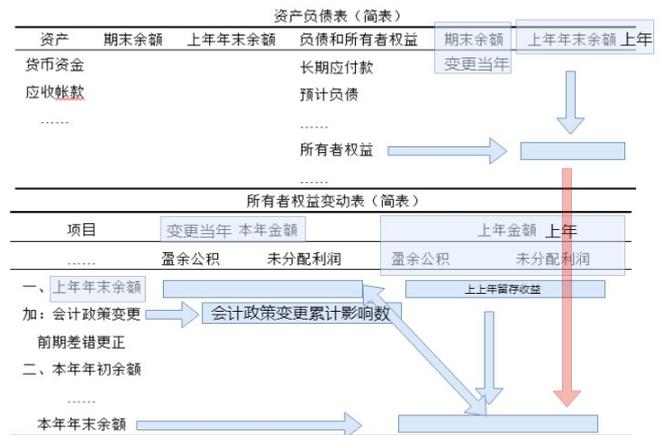


图2-7 所有者权益和资产负债表勾稽关系

(2) 调整利润表项目。变更年度利润表包括“上期金额”(如下图2-8利润表简表所示),变更年度所有者权益变动表关联2个年度的利润表,变更年度可比财务报表仅是同一期(当期、变更年度)可比,变更年度利润表“本期金额”的数值是在本期调整后的反馈,对追溯的调整只关注“上期金额”及之前的数据,利润表的“本期金额”和“上期金额”只反应两个完整年度周期的数据变化,不反映累积的留存收益,上年度利润表的“上期金额”与变更年度所有者权益变动表“上年金额”对应的“上年年末余额”不存在一一对应关系,因为所有者权益变动表“上年金额”对应“上年年末余额”的留存收益是累积的,对上年度利润表的“上期金额”会计政策的调整仅是变更年度所有者权益变动表“上年金额”对应“上年年末余额”之后的会计政策变更调整的一部分,不能全部反映累积留存收益的经济内容,而会计政策变更累积影响数是累积的,他的作用体现了全部年度利润表净利润的累积,所以存在变更年度所有者权益变动表“上年金额”对应的“会计政策变更”。确定会计政策累积影响数之后,

只需要调整变更利润表留存收益的期初金额(上期金额)。变更年度利润表“上期金额”的相关项目反映上年度期间的财务数据变化,该财务数据变化和变更年度所有者权益变动表“上年金额”中“本年年初余额”之后的留存收益具有勾稽关系,即变更年度所有者权益变动表“上年金额”对应的“本年年末余额”,也是变更年度所有者权益变动表“本年金额”对应的“上年年末余额”,对该财务数据的调整体现在变更年度所有者权益变动表“本年金额”对应的“会计政策变更”。如下图2-9所有者权益和利润表勾稽关系所示。

应调整变更年度利润表“上期金额”各项损益项目,如公允价值变动损益、收入、费用、所得税费用、净利润和每股收益等。

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		.....
减: 营业成本		
.....		
综合收益总额		
.....		

图2-8 利润表(简表)

所有者权益变动表(简表)				
项目	变更当年 本年金额		上年金额 上年	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				上上年留存收益
加: 会计政策变更	会计政策变更累积影响数			
前期差错更正				
二、本年年初余额				
.....				
本年年末余额				

利润表(简表)		
项目	本期金额	上期金额 上年
一、营业收入		
减: 营业成本		
.....		
综合收益总额		
.....		

图2-9 所有者权益和利润表勾稽关系

(3) 调整所有者权益变动表项目。调整变更年度所有者权益变动表中“上年金额”对应的“上年年末余额”,通过调整“上年金额”对应的“会计政策变更”中的盈余公积、未分配利润、所有者权益合计实现。调整变更年度所有者权益变动表中“上年金额”对应的“本年年末余额”,即“本年金额”对应的“上年年末余额”,通过调整“本年金额”对应的“会计政策变更”中的盈余公积、未分配利润、所有者权益合计实现。

## 2.2 会计政策变更与递延所得税的关系

### 2.2.1 会计政策变更导致递延所得税

在阐述所得税会计基本原理时提到,所得税会计采用资产负债表债务法核算所得税,资产负债表债务法是从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者之间的差异区分应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定

每一会计期间利润表中的所得税费用。也就是说递延所得税是由于税法不认可按照会计准则计算的所得税费用导致的。

所得税会计基本原理(税法和会计存在差异)会导致递延所得税产生,而导致税法和会计存在差异也分不同的情况。导致税法和会计存在差异是由于企业对会计项目初始计量时就与税法规定有差异,所以产生了递延所得税,除此之外,导致税法和会计存在差异的情况还有会计政策变更和资产负债表日后调整事项等。

### 2.2.2 导致递延所得税的三种情况

会计政策变更导致了递延所得税产生,而会计政策变更更是指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。会计政策变更体现了时间维度——原来和现在(原来的会计政策和现在的会计政策),所得税会计基本原理中提到的企业对会计项目初始计量时就与税法规定存在差异体现了税法和会计异同的维度,所以按照两个维度划分以下四种情况,如表2-1所示。

表2-1

	原来	相同	不相同
现在			
相同		①相同→相同(舍)	③不相同→相同
不相同		②相同→不相同	④不相同→不相同

由于在会计政策变更中,重新评估了先前交易或事项所采用的会计政策,转而采用另一种会计政策的行为,由此导致4种变化,舍弃第①种情况。需要注意的是,原来的一致或者不一致到现在的一致或者不一致都是由于企业变更了会计政策而不是税法变更,如果考虑税法变更就会存在八种情况,之所以目前不考虑税法变更情况,是因为税法的规定以现代会计阶段的原则或相关制度为基础,而现代阶段的会计原则和相关制度非常完善,基本不可能出现一种新的规定。所以由于会计政策变更导致的递延所得税分为三种情况,第一种,原来会计税法相同,经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法,第二种,原来会计税法不相同,经过会计政策变更后的初始计量会计相同于税法,第三种,原来会计税法不相同,经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法。

### 2.2.3 对三种情况进行细分

第一种,原来会计税法相同,经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法,在确定会计政策累积影响数时需要考虑到会新增递延所得税资产或者新增递延所得税负债,或者在某一时间点虽然会计和税法存在不同,可能存在账面价值和计税基础相同的情况,恰好不产生递延所得税。在之后的第二年,由于时间变化对所得税产生影响,又需要考虑到递延所得税金额的具体变化,比如会导致递延所得税资产金额增加,会导致递延所得税资产金额减少但大于等于零,会导致递延所得税资产金额减少至零后又确认递延所得税负债等,具体如图2-10所示,共10种细分情况。

确定会计政策变更累积影响数 下一年	确认递延所得税 资产	确认递延所得税 负债	账面价值和计 税基础相同
递延所得税资产增加	✓	✓	✓
递延所得税资产减少	✓		
递延所得税负债增加	✓	✓	✓
递延所得税负债减少		✓	
账面价值和计税基础相同	✓	✓	

图2-10 细分情况图

第二种，原来会计税法不相同，经过会计政策变更后的初始计量会计相同于税法，在确定会计政策累积影响数时需要考虑会导致会计变更之前确定的递延所得税资产或者递延所得税负债消失，或者在某一时间点虽然会计和税法存在不同，可能存在账面价值和计税基础相同的情况，恰好不产生递延所得税，但之前存在递延所得税资产或者递延所得税负债，这时候需要将该递延所得税调整至零，具体如图2-11所示，共4种细分情况。

确定会计政策变更累积影响数 下一年	确认递延所 得税资产	确认递延所 得税负债	之前确认的递 延所得税资产	之前确认的递 延所得税负债
调整递延所得税资产为零	✓		✓	
调整递延所得税负债为零		✓		✓

图2-11 细分情况图

第三种，原来会计税法不相同，经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法，在确定会计政策累积影响数时需要考虑会新增递延所得税资产或者新增递延所得税负债，或者在某一时间点虽然会计和税法存在不同，可能存在账面价值和计税基础相同的情况，恰好不产生递延所得税，但之前存在递延所得税资产或者递延所得税负债。在之后的第二年，由于时间变化对所得税产生影响，又需要考虑到递延所得税金额的具体变化，比如会导致递延所得税资产金额增加，会导致递延所得税资产金额减少但大于等于零，会导致递延所得税资产金额减少至少零后又确认递延所得税负债等，具体如图2-12所示，共14种细分情况。

确定会计政策变更累积影响数 下一年	确认递延所 得税资产	确认递延所 得税负债	之前确认的递 延所得税资产	之前确认的递 延所得税负债
递延所得税资产增加	✓	✓	✓	✓
递延所得税资产减少	✓		✓	
递延所得税负债增加	✓	✓	✓	✓
递延所得税负债减少		✓		✓
账面价值和计税基础相同	✓	✓		

图2-12 细分情况图

2.2.4 确认递延所得税基本思路

对于解决原来会计税法相同，经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法的问题，在确定会计政策累积影响数阶段，需要明确的是会计政策变更之前会计和税法的规定是相同的，

会计变更视同在初次发生时就以新的会计政策记账，对利润的计算已经经过结转，只需要将新会计政策账面价值和原来税法规定计税基础（数值等于原来会计政策下的账面价值）的差值损益转入留存收益，差值在借方确认递延所得税资产，同时确认留存收益，差值在贷方确认递延所得税负债，同时确认留存收益。

因为在确定递延所得税资产的同时其对应的所得税费用结转到本年利润的贷方增加企业的留存收益，在确定递延所得税负债的同时其对应的所得税费用结转到本年利润的借方减少企业的留存收益，具体结转过程如图2-13所示，所以会计政策变更对前期损益的影响一方面计入相关递延另一方面直接计入留存收益。

所得税费用（递延资产）	本年利润	所得税费用（递延负债）
	结转各项费 用损失	结转各项收 益
		利润总额
	结转所得 税费用（当期）	
递延余额结转到本年利润		← 递延余额结转到本年利润 余额（净收益）

图2-13 所得税费用结转

对于原来会计税法不相同，经过会计政策变更后的初始计量会计相同于税法问题，在确定会计政策累积影响数阶段，需要确定原来会计政策账面价值和原来税法规定计税基础不同产生的递延所得税，然后对该递延所得税和相关会计资产分录进行反向调整。对于原来会计税法不相同，经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法问题，在确定会计政策累积影响数阶段，将现在（新）会计政策确定账面价值与原来税法规定计税基础作差，差值确认现在的递延所得税，同时将原来政策下会计账面价值和原来税法规定计税基础产生的递延所得税与现在确认的递延所得税进行比较，对于新旧递延所得税不同的情况，需要结转前期确认旧的递延所得税，对于新旧递延所得税相同的情况，需要调整新旧递延所得税的差值，然后再确定资产科目的变化，最后提取盈余公积。

3 追溯调整法案例例解

3.1 原来会税相同，经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法

东风公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量，与税法规定相同，该投资性房地产原价为26000万元，东风公司将一部分出租给丙公司，每年租金收入2200万元，预计使用年限20年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零，投资性房地产从2014年1月1日开始计提折旧；在2017年1月20日，东风公司以1200万元的价格购入股票，企业按照成本与市价孰低法对短期投资进行期末计价，在税法和公司计提折旧方法一致。2022年12月31日，公司认为该项投资性房地产和股票存在活跃市场并能连续取得其公允价值，满足按公允价值模式进行后续计量的条

件, 决定将此项投资性房地产核算由成本模式改为公允价值模式计量, 股票由按成本与市价孰低法计量改为以公允价值计量, 2020年末该投资性房地产的公允价值为16000万元, 2021年末该投资性房地产的公允价值为16600万元。2020年末该股票的公允价值为1400万元, 2021年末该股票的公允价值为1500万元。公司相关资料保存路径和方法得当, 具体资料可以查询, 符合《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定, 决定采用追溯计算。东风公司股票已经发行的数额总共4000万股。假设该公司所得税税率为25%, 公司按净利润的10%提取法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。

### 3.1.1 会计政策变更累积影响数计算

年末	步骤	原政策成本模式(会税相同政策)①	新政策公允价值模式(新会计政策)②	政策差异(会税税前差异)③=①-②	差异对所得税影响④=③*25%	税后差异⑤=④-③
2020	房地产	16900	16000	900	225	-675
	股票	1200	1400	-200	-50	150
2021	房地产	15600	16600	-1000	-250	750
	股票	1200	1500	-300	-75	225
累积影响数						-525

图3-1 所得税会计基本原理确定会计政策变更累积影响数

年末	步骤	原政策损益①	新政策损益②	政策差异(税前差异)③=①-②	差异对所得税影响④=③*25%	税后差异⑤=④-③
2020	房地产	6300	5400	900	225	-675
	股票	0	200	-200	-50	150
2021	房地产	900	2800	-1900	-475	-1425
	股票	0	100	-100	-25	-75
累积影响数						-525

图3-2 损益确定会计政策变更累积影响数

由图3-1和图3-2进行分析, 差异对所得税影响④=③\*25%大于零表示产生可抵扣暂时性差异, 确认递延所得税资产, 小于零表示产生应纳税暂时性差异, 确认递延所得税负债。

2020年投资性房地产按照成本模式累积计算的收益=(租金收入2200-投资性房地产折旧1300)\*7=6300(万元)

2020年投资性房地产按照公允价值模式累积计算的收益=租金收入2200\*7+公允价值变动收益(-10000)=5400(万元), 交易性金融资产确认投资收益200万元。

2020年末投资性房地产按公允价值模式的资产账面价值为16000万元, 其计税基础为16900万元(26000-1300\*7), 产生可抵扣暂时性差异900万元, 应确认递延所得税资产225万元(900×25%)。

2021年投资性房地产按照成本模式计算的收益=租金收入2200-投资性房地产折旧1300=900(万元)

2021年投资性房地产按照公允价值模式计算的收益=租金收入2200+公允价值变动收益600=2800(万元), 交易性金融资产确认投资收益200万元。

2021年末投资性房地产按公允价值模式的资产账面价值为

16600万元, 其计税基础为15600万元(26000-1300\*8), 产生应纳税暂时性差异1000万元, 应确认递延所得税负债250万元(1000×25%), 同时应该转回2020年确认的递延所得税资产225万元。

会计政策累积影响数是会计政策变更对各项资产或项目前期累积产生影响的总和, 既包括不同资产或项目的数值, 也包括以前各期的累积影响数。本案例2020年会计政策累积影响数为-525(-675+150)万元, 即减少净利润525万元, 确认递延所得税资产225万元, 递延所得税负债50万元, 减少盈余公积52.5万元, 减少利润分配——未分配利润472.5(525-52.5)万元。列报前期最早期初留存收益仅反映在所有者权益变动表“上年金额”对应的会计政策变更(会计政策变更累积影响数)。对会计政策累积影响数的确定不涉及资产负债表和利润表的调整。2021年各项资产或项目的账面价值是按照2020年会计政策变更后的政策进行连续计算, 此时留存收益的计算不属于列报前期最早期初范畴。

所得税会计基本原理体现的账面价值和计税基础可以算出会计政策变更累积影响数, 账面价值的期末数据体现在资产负债表中, 资产负债表的数据是累积的, 损益也可以确定会计政策变更累积影响数, 资产账面价值的变化和损益的变化共同反映了资产的转化形式, 损益的经济数据变化体现在利润表中。

### 3.1.2 会计项目调整分录的编制

东风公司2022年12月31日应调整财务报表列报前期最早期初为2021年1月1日(2020年12月31日为留存收益现有金额)。

(1) 2020年末调整分录。对投资性房地产的调整:

借: 投资性房地产——成本16000

投资性房地产累计折旧9100

利润分配——未分配利润675

递延所得税资产225

贷: 投资性房地产26000

由于净利润减少调减的盈余公积

借: 盈余公积67.5

贷: 利润分配——未分配利润67.5

对交易性金融资产的调整:

借: 交易性金融资产——公允价值变动200

贷: 利润分配——未分配利润150

递延所得税负债50

借: 利润分配——未分配利润15

贷: 盈余公积15

(2) 2021年末调整分录

对投资性房地产的调整:

借: 投资性房地产——成本16600

投资性房地产累计折旧10400

贷: 投资性房地产26000

利润分配——未分配利润525

递延所得税负债250

递延所得税资产225

由于净利润增加调增的盈余公积

借：盈余公积52.5

贷：利润分配——未分配利润52.5

对交易性金融资产的调整：

借：交易性金融资产——公允价值变动100

贷：利润分配——未分配利润75

递延所得税负债25

借：利润分配——未分配利润7.5

贷：盈余公积7.5

### 3.1.3 财务报表相关项目及金额的调整

(1) 对变更当期2022年资产负债表项目进行追溯调整。如图3-3所示，调增投资性房地产“上年年末余额”1900万元；调增交易性金融资产“上年年末余额”300万元；调减递延所得税资产“上年年末余额”225万元；调增递延所得税负债“上年年末余额”275(250+25)万元；调增盈余公积“上年年末余额”150万元；调增利润分配——未分配利润“上年年末余额”1350万元。

资产	期末余额		负债和所有者权益	期末余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
交易性金融资产	X1	X1+300	递延所得税负债	X3	X3+325
投资性房地产	X2	X2+1000	盈余公积	X4	X4+97.5
			未分配利润	X5	X5+877.5
资产总计	X	X+1300	负债和所有者权益总计	X	X+1300

图3-3 资产负债表项目调整简表

(2) 对变更当期2022年利润表项目进行追溯调整。如图3-4所示，调增公允价值变动收益“上期金额”700万元；调增所得税费用“上期金额”500(225+275)万元；调增净利润“上期金额”1500(675+750+75)万元；调增基本每股收益“上期金额”0.375元。

项目	上期金额	
	调整前	调整后
营业成本	Y1	Y1-1300
公允价值变动收益	Y2	Y2+700 (600+100)
利润总额	Y3	Y3+2000
减：所得税费用	Y4	Y4+500 (475+25)
净利润	Y	Y+1500

图3-4 利润表项目调整简表

(3) 对变更当期2022年所有者权益项目进行追溯调整。如图3-5所示，调减“上年金额”对应“本年年初余额”盈余公积52.5万元；调减“上年金额”对应“本年年初余额”未分配利润472.5(525-52.5)万元；调减“上年金额”对应“本年年初余额”

所有者权益合计525(675-150)万元。

调增“上年金额”对应“本年年末余额”盈余公积150万元；调增“上年金额”对应“本年年末余额”未分配利润1350万元；调增“上年金额”对应“本年年末余额”所有者权益合计1500万元。

项目	本年金额			上年金额		
	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	M1-52.5	M2-472.5	M-525	M1	M2	M
加：会计政策变更	150	1350	1500	-52.5	-472.5	-525
前期差错更正						
二、本年年初余额	M1-52.5+150	M2-472.5+1350	M-525+1500	M1-52.5	M2-472.5	M-525
三、本年年末余额				M1-52.5	M2-472.5	M-525

图3-5 所有者权益项目调整简表

(4) 三张财务报表的对应关系。资产负债表和所有者权益变动表都是时点报表，反映了企业历年的累积资产，他们最终体现的所有者权益(留存收益)数据是相同的，如图3-6所示，利润表是时期报表反映了企业当年的经济数据，在确定会计政策累积影响数之后，将经过会计政策调整的上期净利润结转到所有者权益变动表中，最终的留存收益与资产负债表中的留存收益相同。

资产	期末余额		负债和所有者权益	期末余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
交易性金融资产	X1	X1+300	递延所得税负债	X3	X3+325
投资性房地产	X2	X2+1000	盈余公积	X4	X4+97.5
			未分配利润	X5	X5+877.5
资产总计	X	X+1300	负债和所有者权益总计	X	X+1300

项目	本年金额			上年金额		
	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	M1-52.5	M2-472.5	M-525	M1	M2	M
加：会计政策变更	150	1350	1500	-52.5	-472.5	-525
前期差错更正						
二、本年年初余额	M1-52.5+150	M2-472.5+1350	M-525+1500	M1-52.5	M2-472.5	M-525
三、本年年末余额				M1-52.5	M2-472.5	M-525

项目	上期金额	
	调整前	调整后
营业成本	Y1	Y1-1300
公允价值变动收益	Y2	Y2+700 (600+100)
利润总额	Y3	Y3+2000
减：所得税费用	Y4	Y4+500 (475+25)
净利润	Y	Y+1500

图3-6 3张表财务数据勾稽关系

### 3.1.4 附注说明

根据上述案例及财务报表的调整情况，东风公司应在报表附注中作如下说明：

(1) 公司认为该项投资性房地产和股票存在活跃市场并能连续取得其公允价值, 满足按公允价值模式进行后续计量的条件, 会计政策变更选择追溯调整法, 决定将此项投资性房地产核算由成本模式改为公允价值模式计量, 股票由按成本与市价孰低法计量改为以公允价值计量,

(2) 2022年的比较报表已重新表述。2021年初运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为-525(-675+150)万元, 减少净利润525万元, 减少盈余公积52.5万元, 减少利润分配——未分配利润472.5(525-52.5)万元。会计政策变更对当期2022年期初财务报表的影响, 在2020年调增净利润1500(675+750+75)万元, 转回2021年确认的递延所得税资产225万元, 调增2020年递延所得税负债275(250+25)万元, 调增盈余公积150万元, 调增利润分配——未分配利润1350万元, 调增所得税费用500(225+275)万元。

3.2 原来会税不相同, 经过会计政策变更后的初始计量会计相同于税法

东风公司在2021年1月1日开始经营短期投资, 并在2022年1月1日对短期投资计量方法由成本与市价孰低法改为公允价值法, 按照原计量方法确定2021年末确定股票的账面价值为1500万元, 税法规定的公允价值为2600万元, 假设该企业所得税税率为25%, 公司按净利润的10%提取法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。

会计分录:

借: 交易性金融资产1100

贷: 递延所得税资产275

利润分配——未分配利润825

借: 利润分配——未分配利润82.5

贷: 盈余公积82.5

3.3 原来会税不相同, 经过会计政策变更后的初始计量会计不同于税法

东风公司在2020年12月底建造完成一栋房屋, 2021年1月1日用于出租, 2022年1月1日东风公司对投资性房地产的计量模式由采用成本法改为公允价值计量, 东风公司2021年末确定的账面价值为2000万元, 税法按照成本模式确定的计税基础为2400万元, 变更计量模式后东风公司确定的账面价值为2500万元, 假设该企业所得税税率为25%, 公司按净利润的10%提取法定

盈余公积, 不计提任意盈余公积。

会计调整分录:

借: 投资性房地产100

利润分配——未分配利润25

贷: 递延所得税负债25

递延所得税资产100

借: 盈余公积2.5

贷: 利润分配——未分配利润2.5

#### 4 结语

本论文通过对税法下追溯调整法运用的深入探讨, 明确会计政策变更的相关概念, 详细解释追溯调整法的步骤, 包括计算会计政策变更的累积影响数、编制调整分录、调整财务报表相关项目及其金额等; 从时间和异同两个维度论证会计政策变更导致递延所得税的三种情况及细分, 并通过案例演示了追溯调整法的实际操作。丰富会计政策变更和递延所得税领域的理论知识, 为企业在实际应用中正确运用追溯调整法提供有益的参考。然而, 本研究仍存在一些局限性, 如案例的选取相对较少, 可能无法涵盖所有可能的情况; 未来的研究可以选取更多不同类型的企业和会计政策变更案例进行分析。

#### [参考文献]

[1] 史新浩. 追溯调整法在财务报表调整中的应用[J]. 财会月刊, 2010(22):50-51.

[2] 冯永琴. 会计政策变更的所得税调整[J]. 财会月刊, 2009(31):30-31.

[3] 邓亦文. 追溯调整法与追溯重述法之辨析[J]. 商业会计, 2020(24):79-81.

#### 作者简介:

张建坤(1994--), 男, 汉族, 山东省济南市人, 职称, 讲师, 会计师, 职务, 教师, 硕士研究生, 山东工程职业技术大学, 研究方向: 会计, 教育。

王斌(1973--), 男, 汉族, 山东德州人, 总经理, 大专, 单位: 山东乐邦财税服务集团有限公司, 研究方向: 财税公司的发展方向以及管理。

#### 通讯作者:

毕春晖(1983--), 女, 汉族, 山东省济南市人, 院长/教授, 硕士研究生, 智能会计。