

负债表日后事项,应按新《企业会计制度》及相关的规定进行处理。新《企业会计制度》第133条将非日后事项分为重大会计差错和非重大会计差错两类。重大会计差错应当“调整发现当期的期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。”也就是说根据重要性原则将其视同日后事项处理,处理方法同日后事项。非重大会计差错“应当直接计入本期净损益,其他相关项目也应作为本期数一并调整。”会计处理程序如下:①将需要调整的损益数结转至“以前年度损益调整”账户,调整方法同日后事项。②将“以前年度损益调整”账户的余额转入“本年利润”账户。③有关纳税调整并入当期期末所得税计算时一并进行;有关盈余公积的调整并入当期期末利润分配中进行。

如案例二,该有限责任公司应根据审计意见书作如下会计处理:

- ①借:固定资产 300万元
贷:以前年度损益调整 300万元
- ②借:以前年度损益调整 300万元
贷:本年利润 300万元

需要特别说明的是:在会计实务中,一般只有在企业“自查”中发现的以前年度损益调整事项,才按上述程序处理。如果是在税务稽查或审计检查中发现的以前年度损益调整事项,或许就不能按此程序处理了。因为税务或审计人员为了防止税源流失、保护国家利益不受侵害,通常会要求企业立即进行纳税调整,而非并入期末所得税计算中进行。此时会计处理程序就应作相应调整:①将需要调整的损益数结转至“以前年度损益调整”账户。②作所得税纳税调整。③将“以前年度损益调整”账户的余额转入“利润分配——未分配利润”账户。④调整盈余公积计提数。对比可知,此时的会计处理程序与日后事项基本相同,只是因其不是资产负债表日后事项,不需调整会计报表相关项目的数字。

如案例一,该国有工业企业应根据纳税调整通知书作如下会计处理:

- ①借:累计折旧 100万元
贷:以前年度损益调整 100万元
- ②借:以前年度损益调整 33万元
贷:应交税金——应交所得税 33万元
- 借:应交税金——应交所得税 33万元
贷:银行存款 33万元
- ③借:以前年度损益调整 67万元
贷:利润分配——未分配利润 67万元(100-33)
- ④借:利润分配——未分配利润 10万元
贷:盈余公积 10万元(67×15%)

三、案例点评

两个案例的性质完全相同,处理结果却大不一样。案例

一只作了纳税调整,未作损益调整。案例二正好相反,只作了损益调整,未作纳税调整。点评如下:

1、“本年利润”为所有者权益类账户,核算企业当期实现的利润。将上年度的损益调整计入后,会相应调增或调减当期利润,并影响应纳税所得额的计算。案例一中企业将已作了纳税调整的损益直接计入该账户,必将导致重复计征所得税;而案例二中企业将未作纳税调整的损益直接计入该账户,又将导致漏计所得税。

2、企业对不属于资产负债表日后事项的以前年度损益进行调整时,应记入“以前年度损益调整”账户。调整损益的同时未作纳税调整的,将“以前年度损益调整”账户的余额结转至“本年利润”账户,期末与当期利润一并纳税;调整损益的同时作了纳税调整的,将“以前年度损益调整”账户的余额结转至“利润分配——未分配利润”账户,以避免重复纳税。

3、案例的更正方法。案例一应首先用红字冲销原来所作的①、③、④三笔账,然后按前述正确方法进行账务处理;案例二可将“利润分配——未分配利润”账户的贷方发生额直接冲转至“本年利润”账户。

总之,处理以前年度发生的损益调整事项,必须区分实际情况,对具体问题作具体分析后再予以处理,才可避免发生错误及舞弊,保全国家和企业双方的利益不受侵害。

(作者单位:长沙电力学院财经系)

责任编辑 许太谊

·更正·

由于时间仓促,导致本刊2002年第4期“会计资格考试”自测试题及参考答案中的一些差错未得到及时纠正,现更正如下,望予谅解:

1、《经济法基础》参考答案:五、1、(4)本月应交消费税= $(585+46.8) \div (1+17\%) \times 25\% + 2\ 000 \times 1\ 388 \times 0.2 \div 10\ 000 = 190.52$ (万元)。

2、《经济法》自测试题:五、(一)1、“运费20万元”改为“运杂费20万元”。

3、《中级会计实务》(一)自测试题:五、5、加已知条件“并用存款支付短期借款利息40万元”。

参考答案:一、6、“B”改为“A”;四、(三)2、3、4、7、中的“140万”改为“200万”,其计算结果应为“2、28.6万元,3、28.6万元,4、52.8万元,7、(1)124.8万元(4)64.8万元”,同时会计分录作相应调整。

4、《中级会计实务》(二)参考答案:四、(一)1、(2)②③会计分录中的借贷方互换;2、等于“ $230+1.3+27=258.3$ (万元)”;

3、(3)会计分录中的借贷方互换,(4)等于“ $258.3+72-45+2.6=287.9$ (万元)”。

本刊编辑部