

# “以前年度损益调整”科目 在不同类型企业的运用比较

张松青 侍建旻

财政部 1994 年 6 月印发的“企业所得税会计处理的暂行规定”(以下简称“暂行规定”)首次明确各企业应设置“以前年度损益调整”科目,用来核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项,并要求从 1995 年 1 月 1 日起在所有企业中执行。而近期印发的 8 个具体会计准则中有两个准则即《资产负债表日后事项》和《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(以下简称“具体准则”),也运用到“以前年度损益调整”科目,这两个“具体准则”目前只在上市公司执行,其他企业可暂不执行。从“以前年度损益调整”科目在“具体准则”和“暂行规定”中的运用要求对比来看,虽然该科目的核算对象都是用来调整企业以前年度多计(少计)的收益或费用,但是在科目的对应关系和核算要求等方面却有所区别,这样就带来了上市公司与非上市企业对“以前年度损益调整”科目运用上的差异,本文拟对此作一简单比较。

**一、核算对象基本相同。**“暂行规定”规定:“以前年度损益调整”科目核算企业本年度对以前年度多计(少计)的收益或费用的调整情况,且要求调整以前年度损益的数额构成调整年度利润。如果企业存在以前年度多计(少计)收益或费用的事项而在本年度调整时,就应该运用该科目。“具体准则”要求“以前年度损益调整”科目一方面要核算本年度发现的影响损益的以前年度的重大会计差错的调整情况;另一方面要核算资产负债表日后事项中涉及损益的所有调整事项。该科目不核算财务报告批准报出日之后发生的涉及损益的以前年度的非重大会计差错的调整情况,从这一点上来看核算对象的范围要比“暂行规定”小。“具体准则”是以差错金额的比重大小来划分重大会计差错与非重大会计差错的,如某项交易或事项的差错金额占该类交易或事项金额的 10% 以上,则认为是重大会计差错,反之为非重大会计差错。非重大会计差错视同调整年度会计事项进行会计处理。

**二、科目对应关系不同。**“暂行规定”规定:“以前年度损益调整”科目调整的损益数额构成调整年度的利润总额,期末时,要将“以前年度损益调整”科目余额转

入“本年利润”科目;同时规定由于调整以前年度损益影响交纳所得税的,企业可视同当年损益按有关规定进行所得税会计处理,即将因调整以前年度损益而调整的所得税数额在“所得税”科目内核算,不纳入“以前年度损益调整”科目核算。“具体准则”明确规定:在运用“以前年度损益调整”科目调整以前年度损益的同时,要相应调整所影响的所得税、留存收益(盈余公积和未分配利润)数额,调整完毕之后,该科目应无余额。该科目与“所得税”、“利润分配——未分配利润”、“递延税款”等科目发生对应关系,不与“本年利润”科目发生对应关系。因此不论调整以前年度损益的数额有多大,都不影响调整年度的利润总额,在这一点上区别较大。

**三、会计报表期初项目的处理要求不同。**“暂行规定”规定:调整以前年度损益后,不需要调整会计报表相关项目的期初数,如资产负债表中的期初数、利润表中的上年数等。而执行“具体准则”之后要求,凡是运用“以前年度损益调整”科目调整以前年度损益时均要调整期初留存收益以及会计报表其他项目的期初数,从而使会计报表期初数能反映会计期间初的财务状况。

**四、相关报表项目设置不同。**主要体现在:1. 利润(损益)表:“暂行规定”要求在利润表中应设置“以前年度损益调整”项目,反映对以前年度损益调整的净额;而“具体准则”不要求设置该项目。

2. 利润分配表:执行“暂行规定”后,年初未分配利润在一个会计期间内不会因调整以前年度损益而发生变动,因此利润分配表无需设置“年初未分配利润调整数”项目;执行“具体准则”后,上市公司如在财务报告批准报出日之后调整以前年度损益,就会相应地调整会计报表相关项目的期初数,而此时财政、企业主管等报表汇总部门已经将上年报表汇总报出,为了做到本年度报表期初数与上年期末数一致,势必要求汇总报表在“利润分配表”中设置“年初未分配利润调整数”项目,否则无法衔接。

下面举一例来说明“以前年度损益调整”科目在

上市公司和非上市企业的运用。

ABC公司1998年5月发现1997年6月漏计管理用固定资产折旧3万元,假如1997年度该公司应提折旧27万元,所得税率为33%,采用应付税款法进行所得税会计处理,1997年会计利润为12万元,1998年会计利润为18万元(该会计利润未减补提的固定资产折旧),该公司无纳税调整事项。另外,该公司按净利润的10%和5%分别提取法定盈余公积金与法定公益金。要求分别上市公司和非上市企业进行会计处理:

(一)非上市企业的会计处理:根据“暂行规定”的要求其会计处理分为两步:

(1)补提固定资产折旧3万元:

借:以前年度损益调整 30 000  
贷:累计折旧 30 000

(2)期末时,将“以前年度损益调整”科目余额转入“本年利润”科目:

借:本年利润 30 000  
贷:以前年度损益调整 30 000

结转后“以前年度损益调整”科目无余额。

需要说明的是:在1998年末计提所得税费用时,应注意1997年多计提的所得税。1997年由于是以12万元为基数计提所得税,所以其会计处理为:“借:所得税 39 600 贷:应交税金——所得税 39 600”。如果1997年度不漏提固定资产折旧3万元,则只要计提所得税29 700元,因而1998年应以扣除了补提折旧后的利润为基数(15万元)计提所得税,会计分录为:“借:所得税 49 500 贷:应交税金——所得税 49 500”,使其抵减了1997年多计的所得税9 900元,而不能以折旧

调整前的利润来计算。此外也无需单独调整法定盈余公积金(公益金),最终其随同1998年净利润的分配而调整。

(二)上市公司的会计处理:根据“具体准则”的要求,其会计处理分以下三个环节:

(1)账务处理:

①补提固定资产折旧3万元:  
借:以前年度损益调整 30 000  
贷:累计折旧 30 000

②在补提折旧的同时,冲回上年多计的所得税:  
借:应交税金——所得税 9 900  
贷:以前年度损益调整 9 900

③将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目:

借:利润分配——未分配利润 20 100  
贷:以前年度损益调整 20 100

④调整利润分配有关数字:  
借:盈余公积 3 015(20 100×15%)  
贷:利润分配——未分配利润 3 015

(2)调整ABC公司1998年资产负债表的年初数、利润及利润分配表的上年数。本例资产负债表主要调整累计折旧、盈余公积、未分配利润等项目,利润及利润分配表主要调整管理费用、所得税、净利润、提取的法定盈余公积金(公益金)、未分配利润等项目。

(3)报表附注说明。1998年由于补提1997年固定资产折旧3万元,所以需要在会计报表附注中说明调整补提1997年折旧的相关情况,分析说明该会计差错对1997年末财务状况及该年度经营成果的影响。

(作者单位:东台市财政局 江苏农垦职大)

责任编辑 温彦君

·意见与建议·

## 国企财务应公开

裴璐辉

国有企业由国家、厂长(经理)、职工三方承担企业盈亏的责任,不同于集体和私营企业。国有企业推行厂务公开是健全监督机制的有效形式,而增加国企财务透明度,实行财务公开又是推行厂务公开的关键,有利于调动全体职工的积极性,发挥群体智慧,使国有企业早日走出困境。

国企财务公开应包括以下几个方面内容:1.有关企业资金投放计划的公开。包括生产经营计划、销售计划、扩大再生产计划、技术改造计划、引进资金计划、长期投资计划等的公开。2.企业日常财务活动与成本费用支出的公开,包括各职能部门包干费用的开支情况和各管理层办公费用的公开,成本核算单位实际发生成本、费用的公开,以及上述各项资金实际投入的公开。在实行责任成本核算的条件下,成本费用的公开还应包括各级责任中心的责任成本及责任成果公开。

另外还应包括企业财务预决算公开,企业主要材料的采购供应与产品销售情况的公开,各种产销合同、工程承包合同履行情况及招、投标情况的公开等。当然,这其中应剔除那些涉及商业机密方面的有关数据及报告。3.有关企业领导及管理层面个人收入及费用支出方面的财务公开。包括企业领导及各级主管的收入公开,办公费用公开,使用交通工具、通讯工具情况的公开,住房面积及购买、使用情况的公开,业务招待费公开,领导干部及财务主管离任审计情况的公开,子女投资办厂(公司)资金来源的公开等。4.有关职工福利方面的公开。包括住房分配方案的制定以及分配情况的公开,职工养老保险、医疗保险、失业保险等资金收缴及管理情况的公开,各种奖金发放的公开等。

责任编辑 许太谊