

# “以前年度损益调整”科目的会计属性探究

孙建文 黄国俊

《企业会计准则——应用指南》(财会[2006]18号)之附录“会计科目及主要账务处理”(以下简称指南附录)将“以前年度损益调整”科目归属为损益类科目,它与其他损益类科目甚至与其他所有者权益类科目有何区别与联系?其是否一定要被归属为损益类科目?本文拟结合具体案例来对此分析。

## (一) 案例解析

甲公司向乙公司销售一批商品,甲公司在发出商品之后即按正常情况确认收入(不含税)120万元,同时结转该批商品销售成本105万元。若干期间后,由于乙公司发现该批商品存在严重的质量问题,故被全部退回;且该情形发生时,甲公司既未收到该笔销售款,也未对该应收账款计提坏账准备。假设:增值税适用税率13%,企业所得税适用税率25%,因退货进行的账务调整之前不存在应弥补亏损,且不考虑相关利润分配的问题(本案例改编自2019年中国注册会计师全国统一考试辅导用书《会计》例24-5)。

分析:当商品退回业务分别发生在销售实现的当年度,或报告年度资产负债表日后且尚未进行企业所得税汇算清缴时,甲公司应如何进行账务处理?

1. 销售退回业务发生在销售实现的当年度,甲公司应将该商品退回业务直接作为当期业务处理。账务处理为:(1)冲回当初确认的商品销售收入,借记“主营业务收入”

120万元,“应交税费——应交增值税(销项税额)”15.6万元,贷记“应收账款”135.6万元;(2)冲回相应的商品销售成本,借记“库存商品”105万元,贷记“主营业务成本”105万元;(3)调整应纳税所得额,借记“应交税费——应交企业所得税”3.75万元,贷记“所得税费用”3.75万元;(4)结转当期损益金额,借记“本年利润”11.25万元,“主营业务成本”105万元,“所得税费用”3.75万元,贷记“主营业务收入”120万元;(5)结转未分配利润,借记“利润分配——未分配利润”11.25万元,贷记“本年利润”11.25万元。

2. 销售退回业务发生在甲公司报告年度资产负债表日后,且尚未进行企业所得税汇算清缴。该情形下,该商品退回业务属于甲公司的资产负债表日后调整事项,其账务处理为:(1)冲回当初确认的商品销售收入,借记“以前年度损益调整”120万元,“应交税费——应交增值税(销项税额)”15.6万元,贷记“应收账款”135.6万元;(2)冲回相应的商品销售成本,借记“库存商品”105万元,贷记“以前年度损益调整”105万元;(3)调整应纳税所得额,借记“应交税费——应交企业所得税”3.75万元,贷记“以前年度损益调整”3.75万元;(4)结转未分配利润,借记“利润分配——未分配利润”11.25万元,贷记“以前年度损益调整”11.25万元。

## (二) 属性探究

回看上述案例在两种不同情形下的账务处理,如果将第一种情形下账务处理中的所有损益科目直接替换成“本年利润”,那么第四步“结转当期损益金额”的账务处理就可以忽略不计(第二种情形下本来就没有对应的本步程序)。这样替换处理后,两种情形下除了“本年利润”与“以前年度损益调整”两个科目不同外,其他都完全相同。

指南附录中,“以前年度损益调整”科目的最终核算归属,是将其余额结转入“利润分配——未分配利润”科目后,保证其“结转后无余额”;而“本年利润”科目的最终核算归属,也是将本年收支相抵后结出的本年实现的净利润,结转入“利润分配”科目,且同样是“结转后无余额”。而“利润分配”科目与“利润分配——未分配利润”科目实质上核算口径一致。所以,“本年利润”和“以前年度损益调整”两个科目的最终核算归属实质上是完全相同的。

## (三) 建议

一是应将“以前年度损益调整”科目归类为所有者权益类科目,而不是损益性科目;二是相对于“本年利润”科目,“以前年度损益调整”科目核算和归集的是影响“以前年度利润”的交易或事项,本着简洁、直观的原则,应将其更名为“以前年度利润”。

(作者单位:苏州科技大学天平学院  
数豆人财务咨询<上海>有限公司)

责任编辑 陈利花