

# “以前年度损益调整”科目 应用与财务报表调整

史新浩 王瑜

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 本文以现行企业会计准则为依据,详细介绍了“以前年度损益调整”科目的核算内容、具体应用及特点,并对会计政策变更、重要前期差错更正和资产负债表日后事项涉及的财务报表调整进行了分析和总结。

**【关键词】** 以前年度损益调整 财务报表调整 会计政策变更

## 一、“以前年度损益调整”科目的应用

1. “以前年度损益调整”科目的核算内容。现行《会计科目和主要账务处理》规定,设置“以前年度损益调整”科目,用以核算本年度发生或发现的应调整以前年度损益的事项。按照现行企业会计准则的规定,“以前年度损益调整”科目的核算内容主要包括以下两个方面:

(1)企业本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。重要的前期差错,是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质,是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来说,前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重,其重要性水平越高。

企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。追溯重述法是指在发现前期差错时,视同该项前期差错从未发生过,从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

对于年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错以及报告年度前不重要的前期差错,应按照资产负债表日后事项的规定进行处理。

(2)企业资产负债表日后事项涉及调整报告年度损益的事项。资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项,其涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。

资产负债表日后调整事项,是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项,包括:①资产负债表日后诉讼案件结案,法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务,需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债,或确认一项新负债;②资产负债表日后取得确凿证据,表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额;③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入;④在资产负债表日后事项涵盖期间发现的报告年度的会计差错及报告年度以前的不重要差错或财务报表舞弊。

需要指出的是,以下涉及以前年度损益的事项不通过“以前年度损益调整”科目核算:①会计政策变更的追溯调整。企业会计政策变更进行追溯调整时,涉及以前年度损益的,直接记入“利润分配——未分配利润”科目。②更正不重要的前期差错。对于不重要的前期差错,属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目;属于不影响损益的,应调整本期与前期相同的相关项目。③对以前年度损益项目金额的重分类。企业发现的以前年度损益科目核算有误,更正时只涉及损益而不涉及资产负债的,无需通过“以前年度损益调整”科目进行核算。

## 2. “以前年度损益调整”科目的具体应用。

(1)调整以前年度损益。企业调整增加以前年度(含调整资产负债表日后事项的报告年度,下同)利润或减少以前年度亏损,借记有关资产、负债科目(或所有者权益科目,下同),贷记本科目;调整减少以前年度利润或增加以前年度亏损,做相反的会计分录。

(2)调整所得税。主要包括:①涉及损益的调整事项,发生在资产负债表日所属年度(即报告年度)所得税汇算清缴前的,应调整报告年度应纳税所得额、应纳税所得税税额;发生在报告年度所得税汇算清缴后的,应调整本年度(即报告年度的次年)应纳税所得税税额。因调增以前年度利润而相应增加的所得税费用,借记本科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目;因调减利润按税法规定应减少的所得税费用,做相反的会计分录。②如果调整事项所在年度原为亏损,或者调整后出现亏损,或者调整减少亏损,且亏损时已按企业会计准则的规定确认了递延所得税资产,或者按企业会计准则的规定在调整后应确认或冲回递延所得税资产的,应当进行追溯重述调整。其中:调增亏损的,应按调增亏损或新确认的亏损涉及的所得税,借记“递延所得税资产”科目,贷记本科目;调减亏损的,应按调减亏损涉及的所得税,借记本科目,贷记“递延所得税资产”科目。③调整完成后,将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额转入“利润分配——未分配利润”科目。本科目如为贷方余额,借记本科目,贷记“利润分配——未分配利润”科

目;本科目如为借方余额,则做相反的会计分录。本科目结转后应无余额。

(3)调整利润分配。涉及利润分配调整的事项,直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。因调增净利润而应补提的盈余公积,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“盈余公积”科目;因调减净利润而冲回的盈余公积,做相反的会计分录。

3. “以前年度损益调整”科目的特点。与其他损益类科目相比,“以前年度损益调整”科目具有以下特点:

(1)该科目余额无需转入本年利润。期末,其他损益类科目的余额均需转入本年利润,结转后无余额,但“以前年度损益调整”科目的余额在调整完毕后需要转入利润分配(未分配利润),而不是本年利润。

(2)财务报表中没有与该科目对应的项目。无论是中期财务报告,还是年度财务报告,也无论是哪一张财务报表,均没有设置与“以前年度损益调整”科目相对应的项目。

(3)该科目调整的是上年报表、本年账务。“以前年度损益调整”科目涉及调整的财务报表均是上年报表,但该科目涉及的会计分录均登记在调整当期的总账和明细账中。比如,2010年10月发现上年度一项重要会计差错涉及损益,调整分录登记在2010年10月账簿中,但该项差错需要调整财务报表的年初数、上年数,即2009年度资产负债表的年末数和2009年度利润表的本年数。

(4)调整利润表时要对该科目涉及的损益项目进行分解。在调整或更正分录中,凡涉及以前年度损益的事项,均统一记入了“以前年度损益调整”科目。但是,记入该科目的损益都属于以前年度的收入、成本和费用,因此调整利润表时必须将其分解到该表相关项目中。例如,企业资产负债表日后调整事项中,因销货退回需调减报告年度收入时,其调账分录为:借记“以前年度损益调整”科目、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,贷记“应收账款”等科目。调整报告年度利润表时,需要将“以前年度损益调整”科目核算调减的收入分解到利润表“营业收入”项目中。

## 二、财务报表的调整

1. 会计政策变更涉及的财务报表调整。采用追溯调整法时,对于比较财务报表期间的会计政策变更,应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目,视同变更后的会计政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数,应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益,财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。例如,甲公司列报2009年度财务报表时,应调整2009年度资产负债表有关项目的年初余额和利润表有关项目的上年金额,所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额也应同时进行调整。

2. 重要前期差错更正涉及的财务报表调整。对于重要的前期差错,企业应当在其发现当期的财务报表中,调整前期比较数据。具体来说,企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中,通过下述处理对其进行追溯更正:①追溯重述差错

发生期间列报的前期比较金额;②如果前期差错发生在列报的最早前期之前,则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错,如影响损益,应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应调整财务报表相关项目的期初数。

在编制比较财务报表时,对于比较财务报表期间的重要的前期差错,应调整各该期间的净损益和其他相关项目,视同该差错在产生的当期已经更正;对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错,应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益,财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

3. 资产负债表日后调整事项涉及的财务报表调整。企业发生的资产负债表日后调整事项,应当调整资产负债表日的财务报表。年度资产负债表日后发生的调整事项,首先应进行以下账务处理:①涉及损益的事项,通过“以前年度损益调整”科目核算,并将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额转入“利润分配——未分配利润”科目;②涉及利润分配调整的事项,直接在“利润分配——未分配利润”科目核算;③不涉及损益及利润分配的事项,调整相关科目。

上述账务处理完成后,同时调整财务报表相关项目的数字,包括:①资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数;②当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数;③经过上述调整后,如果涉及报表附注内容的,还应当作出相应调整。例如,对于2009年度财务报告而言,假定2010年1月1日至4月30日为其资产负债表日后事项涵盖期间,2010年4月发生了资产负债表日后调整事项。在经过先期账务处理后,应调整2009年度资产负债表的年末数、利润表的本年数、所有者权益变动表的本年数,同时还应调整2010年4月资产负债表的年初数,其年初数按照2009年度资产负债表调整后的年末数填列。

### 4. 财务报表的调整方法。

(1)简易调整法。简易调整法是在原财务报表上采用划线更正等方式,对应调整或更正的报表项目进行改动并重新试算平衡从而确定调整后的财务报表。当调整以前年度损益涉及的财务报表项目较少时,可以选择该方法进行财务报表的调整。

(2)工作底稿法。工作底稿法是在预先设定的工作底稿中填写调整前各项目的金额,根据所编制的调整或更正分录登记调整或更正金额并结算出各项目的调整后金额,然后根据调整后金额重新编制调整后的财务报表。当调整以前年度损益涉及的财务报表项目较多时,可以选择采用该方法调整财务报表。

(3)报表附注的更正或补充。①对于资产负债表日后调整事项,因报告年度财务报表已做调整,只需以调整后的报表数据为准改动原报表附注,无需做更正或补充说明。②企业更正前期差错,应当在报表附注中披露与前期差错更正有关的下列信息:前期差错的性质;各个列报前期财务报表中受影响的

# 公益性捐赠支出税前扣除的改进建议

朱特红 张瑜 付璐茜

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】**《企业所得税法》规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12%的部分准予扣除,然而在《企业会计制度》下企业是将该费用全部扣除的,从而导致二者之间出现差异。笔者认为,公益性捐赠支出税前扣除以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数进行计算更为恰当。

**【关键词】** 公益性捐赠 税前扣除 应纳税所得额 年度利润总额

## 一、现行税法关于公益性捐赠支出税前扣除的规定及存在的问题

《企业所得税法实施条例》第五十一条规定,《企业所得税法》第九条所称公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。具体范围包括:①救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动;②教育、科学、文化、卫生、体育事业;③环境保护、社会公共设施建设;④促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12%的部分,准予扣除。

企业发生的公益性捐赠支出可以税前扣除,主要原因有:一是弥补政府职能的缺位;二是有利于调动企业积极参与社

会公共事业发展的积极性。

现行税法中关于公益、救济性捐赠税前扣除的规定与原有政策相比有两点变化:一是扣除比例在原有 3%的基础上提高到 12%;二是计算基数由应税所得额改为年度利润总额。从形式上看,现行税法提高了公益、救济性捐赠税前扣除的额度,在一定程度上增加了捐赠者的免税收益,计算方法变得简便易行。但是笔者认为,上述税收政策仍存在一定问题,集中体现在以年度利润总额作为计算基数不恰当。因为在计算年度利润总额时已经从中扣除了各种捐赠,在其他收入、成本、费用一定的情况下,企业捐赠越多,利润越少,企业获得的税前扣除的金额就越少;在企业亏损时,企业获得的税前扣除的金额为 0。由此可见,此项税收政策的实施对捐赠者并不能起

项目名称和更正金额;无法进行追溯重述的,说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。在以后期间的财务报表中,不需要重复披露在以前期间的报表附注中已披露的前期差错更正的信息。

例:东海股份有限公司(简称“东海公司”)在 2010 年发现公司 2009 年漏记一项固定资产折旧费 500 000 元,纳税申报表中未扣除该项费用。2009 年适用企业所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为 200 万股。假定税法允许调整应交所得税。“以前年度损益调整”科目的应用如下:

(1)调整以前年度损益。	
借:以前年度损益调整	500 000
贷:累计折旧	500 000
(2)调整所得税。	
借:应交税费——应交所得税	125 000
贷:以前年度损益调整	125 000
(3)结转“以前年度损益调整”科目余额。	
借:利润分配——未分配利润	375 000
贷:以前年度损益调整	375 000

(4)调整利润分配有关数字。

借:盈余公积	56 250
贷:利润分配——未分配利润	56 250

东海公司列报 2010 年度财务报表时,应作如下调整:

(1)调整资产负债表项目。调增累计折旧(调减固定资产项目)500 000 元;调减应交税费 125 000 元;调减盈余公积 56 250 元;调减未分配利润 318 750 元。

(2)调整利润表项目。调增营业成本上年金额 500 000 元;调减所得税费用上年金额 125 000 元;调减净利润上年金额 375 000 元;调减基本每股收益上年金额 0.187 5 元。

(3)调整所有者权益变动表项目。调减前期差错更正项目中盈余公积本年金额栏 56 250 元、未分配利润本年金额栏 318 750 元、所有者权益合计本年金额栏 375 000 元。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 中国注册会计师协会编.2010 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010