



# 试析企业亏损弥补的会计核算

长春 王彦卓

## 一、亏损弥补的相关概念

企业进行亏损弥补核算时,必须首先弄清什么样的亏损是税法所说的应该予以弥补的亏损。要注意分清以下概念:

1. 当年亏损与累计亏损。企业年终决算后,在损益表上的本年累计净利润为负数,即为当年发生的亏损额,即当年的总支出大于总收入的金额;而资产负债表上的未分配利润项目若为负数,则表示的是各年未分配利润与未弥补亏损相抵后的累计亏损额。税法和财务通则所说的弥补亏损,均是指弥补企业当年发生的亏损,而不是各年累计亏损。企业在弥补以前年度亏损时,一定要区分出是以前哪一年度的亏损,是否超出了税法所允许的延续弥补期限,而不能按累计数进行一次性的弥补。

2. 会计亏损与纳税亏损。如上所述,表现在损益表上的本年累计亏损额即为企业当年发生的亏损额,这一亏损额是企业按照会计制度的要求计算出来的,因而可称为会计亏损。税法所说的应弥补亏损不是“会计亏损”,而是“纳税亏损”。一般情况下,不能用会计利润直接乘以所得税税率来计算应缴纳的企业所得税,而是需要先按照税法的有关规定调整会计利润,确定企业的应纳税所得额,即计算应缴企业所得税的依据。企业计算出会计亏损后,还应按税法规定,加减纳税调整项目进行调整。若调整后的数额表现为盈利,则不能用以后年度的税前利润弥补;若调整后的数额仍表现为亏损,应按税法规定进行弥补。

3. 税前利润弥补亏损与税后利润弥补亏损。企业发生的年度经营性亏损,由下一年度开始计算,5年为一个弥补期限,5年内不论盈利或亏损,都作为实际弥补期限计算。由此划分出税前利润弥补亏损和税后利润弥补亏损,企业在弥补以前年度亏损时,一定要区分出是以前哪一年度的亏损,是税前利润弥补亏损还是税后利润弥补亏损,超出了税法所允许的延续弥补期限,为税后利润弥补亏损,在税法规定的弥补期限内为税前利润弥补亏损。在此还应特别指出的是,税前利润与税后利润中的“利润”也不是“会计利润”,而是按税法规定调整后的“纳税利润”或“纳税所得”。

## 二、亏损弥补的会计核算

### (一) 亏损弥补年限的正确计算

企业在进行亏损弥补核算时,往往会出现纳税人多次发生年度亏损或5年内既有盈利年度又有亏损年度的情况,正确计算弥补年限和弥补数额有一定的难度。

1. 纳税人连续多年发生年度亏损时。其亏损可以连续用从亏损年度的次年起5年内的所得弥补。例如,某企业2001

年度的亏损额为80万元,则该企业可以用2002~2006年度的所得弥补;如果2002年度又发生亏损30万元,则该企业可以用2003~2007年度的所得弥补;如果2003年度又发生亏损10万元,则该企业可以用2004~2008年度的所得弥补,依此类推。当然,各年发生的亏损是否能够弥补,要看从亏损年度次年起的5年内该企业是否有所得可以弥补。如果该企业2002~2006年度一直亏损,则2001年度的亏损额80万元就无法用税前利润弥补了。

2. 纳税人既有盈利年度又有亏损年度时。税法规定,亏损延续弥补的最长期限为5年,5年内不论盈利还是亏损都作为实际弥补年限计算。先亏先补,按顺序计算弥补期。

### (二) 亏损弥补的会计处理方法

1. 亏损年度以前结余的未分配利润的处理。亏损发生前结余的未分配利润是企业所有者权益的组成内容,而且这部分所有者权益既未分给投资者也未指定其他用途,将其用于弥补亏损是理所当然的。而从现行规定来看,企业年度亏损只能用以后年度利润(税前或税后利润)弥补。所以,亏损年度以前结余的未分配利润不应用于弥补企业当年亏损乃至税法规定的弥补期限内的亏损,而应用于弥补超过税法规定弥补期限后的应弥补亏损。因为亏损年度以前结余的未分配利润属于税后利润,而用税后利润弥补的亏损,当然应该是超过税法规定弥补期限后的应弥补亏损。

2. 会计亏损调整为纳税亏损后,亏损弥补的核算。当企业发生经营性亏损时,可在“利润分配——未分配利润”二级账户下再设置“应补亏损”和“应补超亏”两个三级明细账户,其中“利润分配——未分配利润——应补亏损”三级明细账户核算补亏期限内用税前利润弥补的“合理亏损”。“利润分配——未分配利润——应补超亏”三级明细账户不仅核算账面亏损大于纳税亏损的差异,还可核算需用税后利润弥补的亏损以及可用以前年度提取的盈余公积弥补的亏损。在补亏期间,这两个三级明细账户的发生额之和、余额之和与其所属的二级明细账户的发生额、余额对应相等;当企业经营由盈变亏或扭亏为盈时,“利润分配——未分配利润——应补亏损”三级明细账户的贷方余额与“利润分配——未分配利润”二级明细账户的贷方余额相对接。下面就经营性亏损弥补的几种情况的具体操作试举例说明。

例1:某企业2000年年末“利润分配——未分配利润”账户有贷方余额20000元,2001~2007年各年盈亏情况如下表,按税法规定需作调整的项目有(假设各年都相同):①企业购买国库券的利息收入15000元;②业务招待费超标准

列支 20 000 元;③支付给职工的工资超过计税工资标准及相应多提职工福利费等共计 25 000 元。该企业从 2001~2007 年亏损弥补计算过程如下(金额单位:万元):

年份	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
会计利润	-80	10	20	-10	20	10	50
纳税调整数合计	3	3	3	3	3	3	3
纳税所得额	-77	13	23	-7	23	13	53
应补亏损借方余额	77	64	41	48	25	12	0
应补超亏借方余额	1	4	7	10	13	16	-6.82

该企业各年的会计处理如下:

(1)2001 年年末的会计处理。如上所述,该企业 2001 年年末可在“利润分配——未分配利润”二级明细账户下设两个三级明细账户,将二级明细账户的贷方余额 20 000 元,直接过入“利润分配——未分配利润——应补超亏”三级明细账户的贷方。计算 2001 年度的纳税调整数即“超规亏损额”为 30 000 元(20 000+25 000-15 000)(以下各年相同)，“合理亏损额”为 770 000 元(800 000-30 000),会计分录为:借:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)770 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:本年利润 800 000 元。

登账后,“利润分配——未分配利润——应补亏损”(为区别不同年份的亏损,可同时注明亏损年份)明细账户的借方余额(以下简称“应补亏损借方余额”)为 770 000 元,“利润分配——未分配利润——应补超亏”明细账户的借方余额(以下简称“应补超亏借方余额”)为 10 000 元(因被原贷方金额抵补亏损 20 000 元)。这也就解决了亏损年度以前结余的未分配利润的问题。

(2)2002 年年末的会计处理。该企业 2002 年度盈利 100 000 元,纳税调整数与 2001 年度相同,将实现的利润调整为应纳税所得额 130 000 元(100 000+20 000+25 000-15 000),以应纳税所得额补亏的会计分录为:借:本年利润 100 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)130 000 元。

登账后,应补亏损借方余额为 640 000 元(770 000-130 000),应补超亏借方余额为 40 000 元(10 000+30 000)。

(3)2003 年年末的会计处理。该企业 2003 年实现利润总额 200 000 元,纳税调整数与以前相同,则 2003 年年末补亏的会计分录为:借:本年利润 200 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)230 000 元。

登账后,应补亏损借方余额为 410 000 元(640 000-230 000),应补超亏借方余额为 70 000 元(40 000+30 000)。

(4)2004 年年末的会计处理。该企业 2004 年度又发生亏损 100 000 元,超规亏损额未变。应补“合理亏损额”为 70 000 元(100 000-30 000),则 2004 年年末的会计分录为:借:利润分配——未分配利润——应补亏损(2004)70 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:本年利润 100 000 元。登账后,应补亏损借方余额为 480 000 元(410 000+70 000),应补超亏借方余额为 100 000 元(70 000+30 000)。

(5)2005 年年末的会计处理。该企业 2005 年度盈利 200 000 元,纳税调整数与 2001 年度相同,虽然应纳税所得额 230 000 元可以弥补 2004 年度的亏损,但 2001 年度的亏损尚未弥补完,故应先弥补 2001 年度的亏损,补亏的会计分录为:借:本年利润 200 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)230 000 元。登账后,应补亏损借方余额为 250 000 元(480 000-230 000),应补超亏借方余额为 130 000 元(100 000+30 000)。

(6)2006 年年末的会计处理。该企业 2006 年度盈利 100 000 元,纳税调整数与 2001 年度相同,虽然有应纳税所得额 130 000 元,但还是不能弥补 2004 年度的亏损,仍应弥补 2001 年度未到期限的亏损,补亏的会计分录为:借:本年利润 100 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 30 000 元;贷:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)130 000 元。登账后,应补亏损借方余额为 120 000 元(250 000-130 000),应补超亏借方余额为 160 000 元(130 000+30 000)。

(7)2007 年年末的会计处理。该企业 2007 年度盈利 500 000 元,纳税调整数与 2001 年度相同,此时,2001 年合理亏损额 770 000 还差 50 000 元(770 000-130 000-230 000-230 000-130 000)未弥补完,由于已超过税法规定弥补期限,这部分亏损应由税后利润弥补,所以 2007 年度应纳税所得额可用于弥补 2004 年的亏损额 100 000 元,同时计算应交所得税。弥补 2004 年度的合理亏损额 70 000 元(100 000-30 000),可作为计算应纳税所得额的扣除项目(即调减项目):应纳税所得额=500 000+20 000+25 000-15 000-70 000=460 000(元)。应交所得税=460 000×33%=151 800(元)。借:所得税 151 800 元;贷:应交税金——应交所得税 151 800 元。

同时作会计分录:借:本年利润 500 000 元;贷:所得税 151 800 元,利润分配——未分配利润——应补亏损(2004)70 000 元,利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)50 000 元,利润分配——未分配利润——应补超亏 228 200 元。

登账后,“利润分配——未分配利润——应补亏损”三级明细账户结平,“利润分配——未分配利润——应补超亏”三级明细账户有贷方余额 68 200 元(贷方 228 200 元与借方 160 000 元相抵之余),也为“利润分配——未分配利润”二级明细账户贷方余额。若在弥补以前年度亏损后还进行利润分配,在编制分录时则需将本年已分配的净利润从“利润分配”账户统驭的其他二级账户转入“利润分配——未分配利润”二级明细账户,以结出“利润分配——未分配利润”二级明细账户的年终余额。

例 2:假设该企业 2001 年度的亏损已连续五年未弥补完,第六年(2007 年)该企业未用税后利润弥补,对不足弥补的亏损部分决定用以前盈利年度提取的盈余公积来弥补,则作会计分录:借:盈余公积——一般盈余公积 50 000 元;贷:利润分配——其他转入 50 000 元。再结转:借:利润分配——其他转入 50 000 元;贷:利润分配——未分配利润——应补亏损(2001)50 000 元。登账后,“利润分配——未分配利润——应补亏损”三级明细账户也已结平,无余额。○