

# 两套企业会计准则下的 以前年度损益调整事项核算

卫慧芳 孙自愿

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】** 针对以前年度损益调整事项,本文举例对比分析了《企业会计准则》与《小企业会计准则》下该类业务会计处理的异同。分析结果表明,虽然两种准则的调整路径短期不一致,但长期来看,二者的调整结果无本质差异。

**【关键词】** 以前年度损益调整 适用原则 路径 调整结果

《企业会计准则应用指南》(2008)指出,“以前年度损益调整”科目主要核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及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。另外,企业发生的资产负债表日后调整事项涉及损益的也通过该科目核算。然而,《小企业会计准则》规定,小企业不采用追溯调整,不设置“以前年度损益调整”科目。那么,在小企业发生该类业务时,如何进行相关账务处理呢?

## 一、小企业以前年度损益调整事项核算原则——未来适用法

未来适用法是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或事项,或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。《小企业会计准则》规定:小企业在处理会计政策、会计估计变更时遵循未来适用法。本年度发现的前期差错,无论重要与否,都不进行追溯调整,将损益直接记入当期利润表。《小企业会计准则》还规定,资产负债表日后发生的会计差错,小企业不论年度财务报告是否批准报出,均视为发现当期的差错进行会计处理,直接调整发现当期的财务报表。这实际上是未来适用法的延伸,本文将其定义为未来适用原则。

## 二、基于两套准则的以前年度损益调整事项核算比较

例:甲公司作为一家制造企业,适用所得税税率为25%,按净利润的10%提取盈余公积,不计提任意盈余公积。甲公司2012年的汇算清缴工作已于2013年4月1日前完成。

2013年7月1日,甲公司内部审计人员对账务进行复核时发现:甲公司自行建造的办公楼已于2012年6月30日达到预定可使用状态并投入使用。但甲公司至今并未办理竣工决算及结转固定资产手续。2012年6月30日,“在建工程”科目的账面余额为2000万元。

2012年12月31日,“在建工程”科目的账面余额为2190万元,其中包括建造该办公楼相关的专门借款在2012年7月至12月期间发生的利息50万元,应计入管理费用的支出

140万元。该办公楼竣工决算的建造成本为2000万元,甲公司预计该办公楼使用年限为20年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。

1.《企业会计准则》下的会计核算。若甲公司作为一家大型或中型企业,按照《企业会计准则》的要求,上述前期差错更正业务需要进行追溯调整:

(1)调整固定资产账面价值:借:固定资产2000;贷:在建工程2000。借:以前年度损益调整50;贷:累计折旧50(2000/20×6/12)。

(2)确认前期借款费用与管理费用:借:以前年度损益调整190;贷:在建工程190。

(3)调整所得税:借:应交税费——应交所得税60[(50+190)×25%];贷:以前年度损益调整60。

(4)调整所有者权益:借:利润分配——未分配利润180;贷:以前年度损益调整180。借:盈余公积18;贷:利润分配——未分配利润18。

(5)确认当期折旧:借:管理费用50(2000/20×6/12);贷:累计折旧50。

以上调整分录中,(1)~(4)调整2012年度的报表相关数据,(5)仅在本期报表中体现。

2.《小企业会计准则》下的会计核算。若甲公司是一家小型制造企业,则其适用《小企业会计准则》的规定,调整分录中不涉及年初利润分配类科目。

(1)调整固定资产账面价值:借:固定资产2000;贷:在建工程2000。借:管理费用50;贷:累计折旧50。

(2)确认借款费用与管理费用:借:管理费用140,财务费用50;贷:在建工程190。

(3)确认当期折旧:借:管理费用50;贷:累计折旧50。

以上调整分录全部在本期财务报表中体现。

上述调整事项对企业财务状况的影响数额对比分析如下表所示:

# 《平行结转分步法、约当产量法之结合探微》质疑

王玉英

(青岛科技大学经济与管理学院 青岛 266061)

## 一、平行结转分步法和逐步结转分步法计算结果差异不大

《财会月刊》在 2012 年 4 月上旬刊登了邓少伟、王迪的《平行结转分步法、约当产量法之结合探微》一文。笔者发现该文在计算平行结转分步法时对此方法的使用存在问题，导致计算结果与逐步结转分步法差异较大。该文列出两种成本计算方法的区别，并做出推论：在连续生产的情况下，当有期初在产品时，采用平行结转分步法会导致各步骤半成品的成本以及狭义产成品的成本比实际低。为了说明问题，先引用原文平行结转分步法的计算表 4 和逐步结转分步法的计算表 5。

可以将原文表 4 和表 5 进行对照，原文表 4 在运用平行结转分步法计算二月份应计入产品份额时，本月费用一栏除三车间使用了平行结转分步法正确的计算了应计入产品份额以外，一车间和二车间均没有正确计算，导致错误的原因在于本月费用一栏直接材料、直接人工和制造费用均与逐步结转分步法一样，没有按照平行结转分步法一月末末在产品成本

作为二月份的期初在产品成本计算。在平行结转分步法下，各车间二月份的费用应是月初的在产品成本加上本月发生的费用。正确的计算结果见更正表(1)至更正表(4)(单位：元)。

原文表 4 平行结转分步法下 A 产品一、二月份成本计算

	一车间		二车间		三车间		计入产品成本合计
	本月费用	计入产品成本	本月费用	计入产品成本	本月费用	计入产品成本	
直接材料	9 000	3 600	0	0	0	0	3 600
直接人工	900	400	910	560	1 350	1 200	2 160
制造费用	1 800	800	1 755	1 080	2 250	2 000	3 880
一月份合计	11 700	4 800	2 665	1 640	3 600	3 200	9 640
直接材料	10 800	3 240	0	0	0	0	3 240
直接人工	1 045	330	1 120	480	1 500	1 125	1 935
制造费用	2 090	660	2 240	960	2 500	1 875	3 495
二月份合计	13 935	4 230	3 360	1 440	4 000	3 000	8 670

单位：万元

变化项	《企业会计准则》下			《小企业会计准则》下			
	短期影响	长期影响		短期影响	长期影响		
应纳税所得额	上年	-240	-290	上年	/	-290	
	本年	-50		本年	-290		
应交税费	上年	-60	-72.5	上年	/	-72.5	
	本年	-12.5		本年	-72.5		
留存收益	期初	未分配利润	-162	-217.5	期初	未分配利润	/
		盈余公积	-18			盈余公积	/
	本期	未分配利润	-33.75		本期	未分配利润	-195.75
		盈余公积	-3.75			盈余公积	-21.75

注：表中数据反映的是变化额，“/”表示没有变化。

《企业会计准则》下，上述调整事项使得企业财务状况发生如下变化：2012 年应纳税所得额减少 240 万元（50+190），应交税费减少 60 万元；2013 年期初留存收益减少 180 万元，其中未分配利润减少 162 万元、盈余公积减少 18 万元；2013 年当期应纳税所得额减少 50 万元，本期应交税费减少 12.5 万元（50×25%）。因为 2012 年所得税汇算清缴工作已经结束，上期多缴的所得税应转至本期抵减，因此，2013 年甲公司需抵减的所得税为 72.5 万元（60+12.5）。本期固定资产折旧费

的确认使得本期的“本年利润”减少 50 万元，假设其他条件不变，这一调整将使年末未分配利润减少 33.75 万元，盈余公积减少 3.75 万元。

《小企业会计准则》下，上述调整事项使得企业财务状况发生如下变化：2013 年当期应纳税所得额减少 290 万元（管理费用 240+财务费用 50），应交税费减少 72.5 万元。假设其他条件不变，则期末未分配利润减少 195.75 万元，盈余公积减少 21.75 万元。

从长期角度看，该调整事项对企业应纳税所得额的影响都为 -290 万元，企业可以抵减的所得税为 72.5 万元，企业的留存收益都减少了 217.5 万元。这说明，虽然两套准则对以前年度损益调整事项的处理方法不同，但是从长远来看，二者的影响额一致。

【注】本文系 2012 年度国家社科基金项目（项目编号：12BGL044）、2011 年教育部人文社会科学规划基金项目（项目编号：11YJA790137）、中国矿业大学大学生科研训练计划项目（项目编号：X1029012141）的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

吴尚宗，张子辉。“前期事项调整”会计处理之我见，财会月刊，2011；6