

# “以前年度损益调整”的财税处理

伊虹(副教授)

(辽东学院会计学院 辽宁丹东 118001)

**【摘要】** 本文归纳了企业发生的“以前年度损益调整”的四种情况。根据在企业所得税处理方面的相关财税规定,结合实际工作的情况,具体分析了企业以前年度损益的财税处理。

**【关键词】** 会计差错 以前年度损益 财税处理

企业经常会因各种原因在本年度产生以前年度损益,按照《企业会计准则》的规定,本年度发现的重要前期差错更正,应通过“以前年度损益调整”科目核算。下面以案例的形式分别研究四种原因产生的以前年度损益在企业所得税方面的会计处理。

## 一、税务检查发现的会计差错

例1:2013年6月,税务稽查人员在对某酒厂的税务检查中发现,2012年10月,该酒厂将当年生产的2万瓶粮食白酒投资一烟酒经销公司,取得10%的股权。已知该批白酒的不含税出厂价为50万元,生产成本为15万元,每

瓶白酒为1斤装,粮食白酒定额税率为每斤0.5元,比例税率为20%。该企业的会计处理为:借:长期股权投资 150 000;贷:库存商品 150 000。税务人员指出该企业会计核算错误,造成企业少缴多种税款,当即要求补缴增值税、消费税、企业所得税等税款。假设不考虑城市维护建设税、教育费附加及税收滞纳金和税务罚款。

解析:该酒厂将生产的粮食白酒用于对外投资,是一种视同销售行为。  
(1)应补缴的增值税=500 000×17%=85 000(元),应补缴的消费税=500 000×20%+0.5×20 000=110 000(元),

量可以作为现金流量表的第四大部分,列示在筹资活动产生的现金流量项目下方,具体如下表所示:

范畴。如果是企业将应收账款质押所换取的现金流入应当属于筹资活动的现金流量;如果将应收账款对外出售换取的现金流入,还应当进一步细分应收账款出售是否附追索权,如果附有追索权则应当认为是筹资活动产生的现金流量,如果不附有追索权则应当计入经营活动产生的现金流量之中。

项目	解释
四、分配活动所产生的现金流量	在筹资活动下新设项目
(1)收到的税费返还	将其从经营活动中剔除。内容包括政府向企业返还的各类税款
(2)支付给职工以及为职工支付的款项	将其从经营活动中剔除。内容包括企业发放的离退休人员工资分配
(3)支付的各项税费	将其从经营活动中剔除,内容包括企业支付的除计入固定资产和无形资产账面价值之外的各类税款
(3)分配股利、利润或偿付利息支付的现金	将其从经营活动和筹资活动中剔除。偿付利息支付的金额应当扣除收取的利息收入,可以填列为负数。
(5)分配活动产生的现金流量净额	(5)=(1)-(2)-(3)-(4)

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010

应补缴的企业所得税=(500 000-150 000-110 000)×25%=60 000(元)。补缴税款的会计处理为:借:应交税费——增值税检查调整85 000、——应交消费税110 000、——应交企业所得税60 000;贷:银行存款255 000。

(2)因为是以前年度的会计核算错误,收入和成本对损益的影响均通过“以前年度损益调整”科目核算,影响金额为350 000元(500 000-150 000)。借:长期股权投资435 000;贷:以前年度损益调整350 000,应交税费——增值税检查调整85 000。补缴以前年度的消费税和企业所得税,影响的是以前年度损益,均应通过“以前年度损益调整”科目核算。借:以前年度损益调整170 000;贷:应交税费——应交消费税110 000、——应交企业所得税60 000。结转“以前年度损益调整”科目的差额:借:以前年度损益调整180 000;贷:利润分配——未分配利润180 000。

## 二、因企业提供有效凭证时间滞后产生的会计差错

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第六条规定:“企业当年度实际发生的相关成本、费用,由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证,企业在预缴季度所得税时,可暂按账面发生金额进行核算;但在汇算清缴时,应补充提供该成本、费用的有效凭证。”企业会因暂估入账金额与实际结算金额不一致,产生以前年度损益,该损益应调整汇算清缴年度的应纳税所得额。

例2:甲企业2013年11月从乙企业购入一批原材料,合同约定收到货款后开具发票,按开票日的市场价格结算。甲企业收到原材料后,按当时不含税市场价格46 000元暂估入账。2014年2月,甲企业在所得税在汇算清缴时,支付货款并取得增值税专用发票,当时的不含税市场价格50 000元,增值税税率为17%。假设以该批原材料生产的产品在2013年已全部售出。

解析:由于以该批原材料生产的产品在2013年已全部售出,暂估入账金额与实际结算金额的差额应影响2013年的应纳税所得额。甲企业可以合并编制简化的调整分录:借:以前年度损益调整4 000,应付账款——暂估应付账款46 000,应交税费——应交增值税(进项税额)8 500;贷:银行存款58 500。借:利润分配——未分配利润4 000;贷:以前年度损益调整4 000。

甲企业汇算清缴时报送的2013年度报表,资产负债表应将“存货”和“未分配利润”项目的年末数调减4 000元,利润表应将“营业成本”项目调增4 000元。

## 三、固定资产盘盈产生的会计差错

按照《企业会计准则》的规定,固定资产盘盈应计入“以前年度损益调整”科目。税法规定,企业资产溢余即固定资产盘盈属于其他收入,应并入当年的应纳税所得额。笔者认为,固定资产盘盈应结合具体情况进行财税处理。

(1)盘盈的固定资产使用期限未超过一年时,将其确认为以前年度损益是不合理的,应直接计入“营业外收入”科目。会计处理和税法规定一致,不需要进行纳税调整。

(2)盘盈的固定资产使用期限超过一年时,将其确认为以前年度损益是合理的。但按照税法规定,该损益不能影响以前年度的应纳税所得额,应确认为本年度的收入,在企业所得税汇算清缴时应调增应纳税所得额。

## 四、以前年度应扣未扣支出产生的会计差错

《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)第六条规定:“企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出,企业做出专项申报及说明后,准予追补至该项目发生年度计算扣除,但追补确认期限不得超过5年。”

例3:某食品生产企业于2012年1月支付24万元购买一非专利技术,将其计入无形资产,因无法准确估计该无形资产使用年限,一直未进行摊销。2013年6月新上任的财务主管认为,根据税法规定无形资产的摊销期不得低于10年,可以按10年进行摊销。

解析:该企业做出专项申报及说明后,可以调整2012年度的应纳税所得额。2012年度应确认的支出=240 000÷12=20 000(元)。借:以前年度损益调整20 000;贷:累计摊销20 000。

(1)如果该企业2012年盈利且已足额缴纳企业所得税,公告规定:“企业由于上述原因多缴的企业所得税税款,可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣,不足抵扣的,可以向以后年度递延抵扣或申请退税。”因此企业多缴纳的企业所得税=20 000×25%=5 000(元)。借:应交税费——应交企业所得税5 000;贷:以前年度损益调整5 000。借:以前年度损益调整15 000;贷:利润分配——未分配利润15 000。

该企业应同时调整2013年资产负债表相关项目的年初数,将“无形资产”项目调减20 000元、“应交税费”项目调减5 000元、“未分配利润”项目调减15 000元。

(2)如果该企业2012年亏损且未缴纳企业所得税。公告规定:“亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出,或盈利企业经过追补确认后出现亏损的,应首先调整该项支出所属年度的亏损额,然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款,并按前款规定处理。”借:以前年度损益调整20 000;贷:利润分配——未分配利润20 000。

该企业应同时调整2013年资产负债表相关项目的年初数,将“无形资产”项目调减20 000元、“未分配利润”项目调减20 000元。○