资产负债表日后诉讼案件的会计处理辨析

河南濮阳职业技术学院 高凡修

笔者对 2008 年全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》第 322~323 页例 17-6 中关于资产负债表日后诉讼案件的会计处理存在不同意见,现结合会计准则和税法作以下分析。

一、例题介绍

例:甲公司与乙公司签订一项供销合同,约定甲公司在2007年11月份供应给乙公司一批物资。由于甲公司未能按照合同发货,致使乙公司发生重大经济损失。乙公司通过法律程序要求甲公司赔偿经济损失55000万元,该诉讼案件在12月31日尚未判决,甲公司确认了40000万元的预计负债,并将该项赔款反映在12月31日的财务报表中,乙公司未确认应收赔偿款。2008年2月7日,经法院一审判决,甲公司需要偿付乙公司经济损失50000万元,甲公司不再上诉,赔款已经支付。

假定甲、乙两公司均于 2008 年 2 月 15 日完成了 2007 年度所得税汇算清缴,财务报告批准报出日均为 2008 年 3 月 31 日,适用所得税税率均为 33%,均按净利润的 10%提取法定盈余公积,提取法定盈余公积后均不再作其他分配。假设甲公司 2007 年度会计利润为5 000 000 万元,无其他纳税调整项目;涉及递延所得税资产的,未来期间很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额; 2007 年 12 月 31 日在确认预计负债之前,"递延所得税资产"、"其他应付款"、"应交税费——应交所得税"、"预计负债"、"盈余公积"、"利润分配——未分配利润"、"营业外支出"、"所得税费用"等科目余额为 0。不考虑报表附注中有关现金流量表项目的数字,金额单位以万元表示。以上假设,只是为了更好地说明问题和简化会计核算分析,并不影响资产负债表日后事项的会计处理结果。

二、会计准则和税法的相关规定

根据会计准则的规定,企业发生资产负债表日后调整事项,应当调整资产负债表日已编制的财务报表。由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年,报告年度的有关账目已经结转,特别是损益类科目在结账后已无余额,因此,资产负债表日后发生的调整事项,应具体分别以下情况进行处理:①涉及损益的事项,通过"以前年度损益调整"科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项,记入"以前年度损益调整"科目的贷方;反之,记入"以前年度损益调整"科目的贷方;反之,记入"以前年度损益调整"科目的借方。②涉及利润分配的事项,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。④在进行上述账务处理的同时,还应调整财务报表相关项目的数字,包括:资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末或本年发生数;当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数;上述调整如果涉及报表附注内容的,还应当调整报表附注相关项目的数字。

依据《企业所得税法》第八条及《企业所得税法实施条例》 第二十八条的规定,除税法另有规定外,只有实际发生的成 本、费用、税金、损失和其他支出,企业方可按照税法的规定扣 除。因或有事项而确认的预计负债是纳税人根据有关情况预 计的,尚未实际发生,金额也是合理估计的,这与税法扣除的 真实发生原则和金额确定原则不符,因此不得在税前扣除。企 业本期计提的预计负债,不得扣除,应当调增应纳税所得额, 并确认一项递延所得税资产。企业应当将当期实际发生的诉 讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额, 直接计入 或冲减当期营业外支出。前期已计提并调增应纳税所得额,允 许在本年度作纳税调减处理,并相应转销递延所得税资产。为 降低纳税人财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本, 有利 于企业所得税政策的贯彻执行和加强征管, 凡涉及损益的调 整事项如果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,应按新会计准则要求调整报告年度应纳税 所得额、应纳所得税额;发生在报告年度所得税汇算清缴后 的,应按新会计准则要求调整本年度(即报告年度的次年)应 纳所得税额。

为了便于对比分析,首先还原甲公司 2007 年 12 月 31 日 与未决诉讼有关的会计处理,并对与财务报表项目有关的科目余额进行分析。

三、会计处理分析

(一)还原会计处理

甲公司已于 2007 年 12 月 31 日计提预计负债 40 000 万元,并确认递延所得税资产 13 200 万元(40 000×33%),应纳 所得税额=(5 000 000+40 000)×33%=1 663 200(万元)。

- 1. 与未决诉讼有关的会计处理。
- (1)确认预计负债。借:营业外支出 40 000 万元;贷:预计负债 40 000 万元。
- (2)确认递延所得税资产。借:递延所得税资产 13 200 万元;贷:所得税费用 13 200 万元。
- (3)确认当期应交所得税。借: 所得税费用 1 663 200 万元; 贷: 应交税费——应交所得税 1 663 200 万元。
 - (4)结转上述损益类科目余额。借:本年利润 1 690 000 万

元;贷:所得税费用 1 650 000 万元,营业外支出 40 000 万元。

- (5)结转"本年利润"科目余额。借:本年利润 3 350 000 万元;贷:利润分配——未分配利润 3 350 000 万元。
- (6)提取盈余公积金。借:利润分配——提取法定盈余公积金 335 000 万元;贷:盈余公积 335 000 万元。
 - 2. 与会计报表项目有关的科目余额分析。
- (1)与资产负债表项目有关的科目余额。"利润分配——未分配利润"科目贷方余额为 3 015 000 万元;"递延所得税资产"科目借方余额为 13 200 万元;"预计负债"科目贷方余额为 40 000 万元;"应交税费——应交所得税"科目贷方余额为 1 663 200 万元;"盈余公积"科目贷方余额为 335 000 万元。
- (2)与利润表项目有关的科目余额。"营业外支出"科目借方余额为 40 000 万元;"所得税费用"科目借方余额为 1 650 000 万元。
- (3)与所有者权益变动表有关的项目数额。"净利润"项目为 3 350 000 万元;"利润分配——提取法定盈余公积"科目借方余额为 335 000 万元。

(二)2008年2月7日甲公司的会计处理

1. 会计处理。

(1)记录支付的赔款,并调整递延所得税资产。借:以前年度损益调整 10 000 万元;贷:其他应付款 10 000 万元。借:预计负债 40 000 万元;贷:其他应付款 40 000 万元。借:其他应付款 50 000 万元;贷:银行存款 50 000 万元。

应该注意的问题是:资产负债表日后事项如果涉及货币资金收支项目,均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。

- (2)调减递延所得税资产。由于 2007 年年末确认预计负债时已确认递延所得税资产,日后事项发生后递延所得税资产不复存在,故应冲销相应记录。借:以前年度损益调整 13 200 万元;贷;递延所得税资产 13 200 万元。
- (3)调整当期应交所得税。由于调整事项发生在所得税汇算清缴之前,企业应在报告年度扣除诉讼赔偿 50 000 万元,其中已计提的预计负债 40 000 万元不作纳税调整,同时调减已记入"以前年度损益调整"科目的金额 10 000 万元。合计调减所得税=50 000×33%=16 500(万元)。借:应交税费——应交所得税 16 500 万元;贷:以前年度损益调整 16 500 万元。

办理所得税汇算清缴时,实际应纳所得税=(5000000-10000)×33%=1646700(万元),这与"应交税费——应交所得税"科目核算的结果是一致的。辅导教材中,没有此项分录,因此是错误的。

- (4)将"以前年度损益调整"科目余额转入未分配利润。借:利润分配——未分配利润 6 700 万元;贷:以前年度损益调整 6 700 万元。
- (5)因净利润变动,调整盈余公积。借:盈余公积 670 万元;贷:利润分配——未分配利润 670 万元。
- 2. 与会计报表项目相关的科目余额分析。将上述调整分录人账后,与报告年度会计报表相关的科目余额变化及项目调整如下:

- (1)与资产负债表项目相关的科目余额:"递延所得税资产"科目借方余额为 0,减少了 13 200 万元;"其他应付款"科目贷方余额为 50 000 万元,增加了 50 000 万元;"应交税费——应交所得税"科目贷方余额为 1 646 700 万元,减少了 16 500 万元;"预计负债"科目贷方余额为 0,减少了 40 000 万元;"盈余公积"科目贷方余额为 334 330 万元,减少了 670 万元;"和润分配——未分配利润"科目贷方余额为3 008 970 万元,减少了 6 030 万元。
- (2)与利润表项目相关的科目余额:"营业外支出"科目借方余额为50000万元,增加了10000万元;"所得税费用"科目借方余额为1633500万元,减少了16500万元。
- (3)与所有者权益变动表相关的科目余额。"利润分配——提取法定盈余公积"科目借方余额为 335 000 万元,未发生变化。

(三)调整报告年度会计报表

在对上述与会计报表相关的科目余额分析的基础上,对 报告年度会计报表作出调整:

- 1. 资产负债表项目的调整。调减递延所得税资产 13 200 万元,调增其他应付款 50 000 万元,调减应交税费 16 500 万元,调减预计负债 40 000 万元,调减盈余公积 670 万元,调减 未分配利润 6 030 万元。
- **2.** 利润表项目的调整。调增营业外支出 10 000 万元,调减所得税费用 3 300 万元,调减净利润 6 700 万元。
- 3. 所有者权益变动表项目的调整。调减净利润 6 700 万元,调减提取盈余公积 670 万元。因为"利润分配——提取法定盈余公积"科目贷方余额为 335 000 万元,虽未发生变化,但是通过"利润分配——未分配利润"科目调减盈余公积 670 万元,故应调减提取盈余公积 670 万元。

(四)调整 2008 年 2 月份资产负债表相关项目年初数

2008年2月份资产负债表相关项目年初数按照2007年12月31日调整后的数字填列。○

财政部 国家税务总局 财税[2008]137号文件

调整房地产交易环节 税收政策的规定

- 一、对个人首次购买 90 平方米及以下普通住房的,契税税率暂统一下调到 1%。首次购房证明由住房所在地县(区)住房建设主管部门出具。
 - 二、对个人销售或购买住房暂免征收印花税。
 - 三、对个人销售住房暂免征收土地增值税。

本规定自2008年11月1日起实施。

(2008年10月22日印发)

法规制度