资产负债表日后调整事项的所得税处理

江西财经职业学院　谭玉林

我国所得税会计采用资产负债表债务法，在核算企业所得税时，要重点考虑暂时性差异的问题。所得税的处理是处理资产负债表日后调整事项的难点所在，基于此，笔者试图根据企业经常发生的资产负债表日后调整事项进行分类探讨。

一、资产负债表日后诉讼案件结案

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。

处理步骤：通过“以前年度损益调整”科目调整损益→调整所得税→把“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目→补提或冲销盈余公积。

处理难点：如何调整所得税？

处理方法：注意是否形成暂时性差异。形成暂时性差异的，调整递延所得税以及所得税费用。

例1：甲公司因违约，于2007年11月被乙公司告上法庭，要求赔偿90万元。2007年12月31日法院尚未判决，甲公司确认预计负债50万元，乙公司未确认收益。2008年3月9日，经法院判决甲公司应赔偿60万元，甲、乙双方均服从判决，甲公司已向乙公司支付赔偿款60万元。假设甲、乙公司2007年度所得税汇算清缴在2008年2月9日完成，两公司适用的所得税税率均为33%，所得税采用资产负债表债务法核算，甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。甲公司2007年度财务报表批准报出日为2008年3月31日。甲公司如何进行账务处理？

（1）2008年3月9日，记录支付的赔款。借：以前年度损益调整（调整营业外支出）10万元；贷：其他应付款10万元。借：预计负债50万元；贷：其他应付款50万元。借：其他应付款60万元；贷：银行存款60万元。

（2）调整报告年度的所得税。借：递延所得税资产3.3万元；贷：以前年度损益调整（调整所得税费用）3.3万元（10×33%）。解题说明：2007年年末负债账面价值60万元，在2008年所得税纳税申报时可抵扣，从而产生可抵扣暂时性差异60万元；因确认预计负债50万元时已确认相应的递延所得税资产，故资产负债表日后事项处理时再确认增加的10万元负债对应的递延所得税资产。在所得税汇算清缴前发生该调整事项的，账务处理相同。

（3）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6.7万元；贷：以前年度损益调整6.7万元（10−3.3）。

（4）因净利润变动，调整盈余公积。借：盈余公积0.67万元（6.7×10%）；贷：利润分配——未分配利润0.67万元。

对资产负债表日后诉讼案件结案的调整事项进行账务处理时，涉及所得税的调整，不管该调整事项是发生在所得税汇算清缴前还是清缴后，一律调整递延所得税，因为会计与税法对该预计负债的确认口径不一致，会产生暂时性差异。

二、资产负债表日后修正资产减值

在年度资产负债表日或以前，根据当时的资料判断某项资产可能发生损失或永久性减值，但没有最后确定是否会发生，应按照当时最佳的估计金额反映在财务报表中。但若在资产负债表日后期间，所取得的新的证据证明该事实成立，即某项资产已经发生了损失或永久性减值，则应对资产负债表日所作的估计予以修正。

例2：甲公司2007年9月销售一批产品给乙公司，取得含税收入500万元，双方约定，货款于11月末前支付。但因乙公司财务困难，此笔货款到年末尚未支付，甲公司按应收账款的10%计提了坏账准备。2008年3月5日，甲公司接到乙公司通知，乙公司已进行破产清算，甲公司预计有50%的货款无法收回。经税务机关批准在应收款项余额5‰的范围内计提的坏账准备可以在税前扣除，本年度除应收乙公司账款计提的坏账准备外，无其他纳税调整事项。甲公司适用的所得税税率为33%，所得税采用资产负债表债务法核算，2008年2月28日已完成2007年度所得税汇算清缴，甲公司预计今后3年内有足够的应税所得用以抵扣可抵扣暂时性差异。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。甲公司2007年财务会计报告在2008年3月31日经批准报出。甲公司针对该调整事项如何进行账务处理？

（1）2008年3月5日，补提坏账准备。借：以前年度损益调整（调整资产减值损失）200万元；贷：坏账准备200万元（250−50）。

（2）确认递延所得税资产。借：递延所得税资产66万元（200×33%）；贷：以前年度损益调整（调整所得税费用）66万元。解题说明：年末应收账款的账面价值为250万元，计税基础为497.5万元（500−500×5‰），产生可抵扣暂时性差异247.5万元；因在年末计提坏账准备时已处理了47.5万元，资产负债表日后期间要确认的是200万元暂时性差异对应的递延所得税资产。

（3）将“以前年度损益调整”科目余额（即减少的净利润）转入未分配利润。借：利润分配——未分配利润134万元；贷：

以前年度损益调整 134 万元(200-66)。

(4)因净利润减少,冲回多提的盈余公积。借:盈余公积 13.4 万元(134×10%);贷:利润分配——未分配利润 13.4 万元。

对资产负债表日后修正资产减值的调整事项进行账务处理时,涉及所得税的调整,不管该调整事项是发生在所得税汇算清缴前还是清缴后,一律调整递延所得税,因为会计对该资产减值进行修正与税法对该资产减值的确认的口径不一致,会产生暂时性差异。

三、资产负债表日后进一步确定成本或收入

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,即资产负债表日前购入资产的成本或者售出资产的收入未确定,或售出的存货发生退回。该事项涉及退货的情况,可能涉及应交所得税,处理时要区分所得税汇算清缴前、所得税汇算清缴后两种情况。

1. 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前,应调整报告年度财务报表的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度的应交所得税等。

例 3:甲公司 2007 年 11 月 25 日销售一批商品给丙企业,取得收入 1 000 000 元(不含税,增值税税率为 17%),甲公司发出商品后,按照正常情况已确认收入,并结转成本 800 000 元。此笔货款到年末尚未收到,甲公司按应收账款的 4%计提了坏账准备 46 800 元。2008 年 1 月 10 日,由于产品质量问题,本批货物被退回。按税法规定,经税务机关批准在应收款项余额 5‰的范围内计提的坏账准备可以在税前扣除,本年度除应收丙企业账款计提的坏账准备外,无其他纳税调整事项。甲公司适用的所得税税率为 33%,所得税采用资产负债表债务法核算,2008 年 2 月 28 日完成了 2007 年度所得税汇算清缴工作,甲公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。甲公司 2007 年财务会计报告在 2008 年 3 月 31 日经批准报出。甲公司针对该调整事项如何进行账务处理?

(1)2008 年 1 月 10 日,调整销售收入。借:以前年度损益调整(调整主营业务收入) 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元;贷:应收账款 1 170 000 元。

(2)调整坏账准备余额。借:坏账准备 46 800 元;贷:以前年度损益调整(调整资产减值损失) 46 800 元。

(3)调整销售成本。借:库存商品 800 000 元;贷:以前年度损益调整(调整主营业务成本) 800 000 元。

(4)调整应交所得税。借:应交税费——应交所得税 64 069.5 元;贷:以前年度损益调整(调整所得税费用) 64 069.5 元[(1 000 000-800 000-1 170 000×5‰)×33%]。

(5)调整原已确认的递延所得税资产。借:以前年度损益调整(调整所得税费用)13 513.5 元;贷:递延所得税资产 13 513.5 元(40 950×33%)。解题说明:原应收账款的账面价值为 1 123 200 元(1 170 000-1 170 000×4%),计税基础为 1 164 150 元(1 170 000-1 170 000×5‰),产生可抵扣暂时性差异 40 950 元,按 33%的税率将原已确认的递延所得税资产冲回。

(6)将"以前年度损益调整"科目余额(即减少的净利润)转入未分配利润。借:利润分配——未分配利润 102 644 元;贷:以前年度损益调整 102 644 元(1 000 000-800 000-46 800-64 069.5+13 513.5)。

(7)因净利润减少,冲回多提的盈余公积。借:盈余公积 10 264.4 元(102 644×10%);贷:利润分配——未分配利润 10 264.4 元。

2. 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后,应调整报告年度财务报表的收入、成本等,但按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应交所得税,应作为本年度的纳税调整事项。

例 4:上例中,假如本批货物被退回是在 2008 年 3 月 10 日,则该事项是发生在报告年度所得税汇算清缴之后。那么,甲公司针对该调整事项如何进行账务处理?

只有第(4)笔调整所得税费用的处理不同,其余账务处理相同。笔者认为第(4)笔账务处理应为:借:递延所得税资产 64 069.5 元;贷:以前年度损益调整(调整所得税费用) 64 069.5 元。解题说明:由于销售退回,2007 年多交所得税=(1 000 000-800 000-1 170 000×5‰)×33%=64 069.5(元),只能在申报 2008 年所得税时抵扣,因为本期多缴纳所得税,未来可以抵扣,产生可抵扣暂时性差异,应计入递延所得税资产 64 069.5 元。

如果报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前,则应调整"应交税费——应交所得税";如果在所得税汇算清缴后发生销售退回,则应作为本年度的纳税调整事项,调整递延所得税。

四、资产负债表日后发现财务报表舞弊或差错

资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错,是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错。这种舞弊或差错应当作为资产负债表日后调整事项,调整报告年度的年度财务报告或中期财务报告相关项目的数字。该事项也通过"以前年度损益调整"来处理,但与《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的差错更正不同的是:调整财务报表时,后者调整的是发现错弊当期的财务报表;资产负债表日后发现的错弊,调整的则是报告年度的财务报表。

基于以上分析可以得出以下结论:①企业在对资产负债表日后调整事项进行处理的时候,要考虑调整事项是发生在报告年度所得税汇算清缴之前还是之后。②如果调整事项发生在报告年度所得税汇算清缴之前,会计准则规定与税法规定口径一致的情况下,则调整"应交税费——应交所得税",否则调整递延所得税。③如果调整事项发生在报告年度所得税汇算清缴之后,则应该调整递延所得税,具体分两种情况:如果报告年度多交了所得税,则本年度纳税申报时可以抵扣,因此产生了递延所得税资产;如果报告年度少交了所得税,则本年度纳税申报时应该补交,因此产生了递延所得税负债。○