



# 资产负债表日后调整事项的 会计与税务处理



江西九江 陈爱林 梁瑞红

## 一、会计与税务对资产负债表日后调整事项的处理规定

按照《企业会计制度》、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定,资产负债表日后调整事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项。如果资产负债表日后获得新的或者进一步的证据,有助于对资产负债表日存在状况的有关金额做出重新估计,就要据此对资产负债表日所反映收入、费用、资产、负债及所有者权益进行调整,并调整报告年度相关数字及本年度报表年初数。而国家税务总局下发的《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号文件)规定,企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳所得税调整,应作为报告年度即上年度的纳税调整;企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳所得税调整,应作为本年度即报告年度下一年度的纳税调整。

假设某上市公司2003年度的财务报告经董事会批准于2004年4月20日报出,企业年终申报纳税汇算清缴日为2004年3月23日,那么该上市公司会计上所指资产负债表日后调整事项是指2004年1月1日至4月20日发生的交易事项,应按会计调整事项的原则、方法处理。而税务上资产负债表日后调整事项是指2004年1月1日至3月23日发生的涉及税务规定损益调整事项,应调整报告年度即2003年度的应纳税所得额,至于2004年3月23日至4月20日发生的涉及税务规定损益调整事项,应调整本年度即2004年度应纳税所得额。

## 二、资产负债表日后调整事项发生于报告年度所得税汇算清缴前的处理

例1:A公司2003年11月销售给B公司一批产品,价款200000元,增值税34000元,销售成本140000元,货款于2003年12月31日尚未收到。2003年12月20日接到B公司通知,B公司在验收货物时,发现该批产品存在严重的质量问题并要求退货。A公司希望与B公司协商解决办法。A公司在2003年12月31日将价税款列入“应收账款”账户,并按5%计提了坏账准备,其中按应收账款余额的5%计提的坏账准备可计入应纳税所得额。双方协商未成,2004年3月15日B公司全部退货。A公司收到退回商品并入库,收到增值税进货退出的证明单,已开具红字增值税专用发票。A公司适用所得税税率为33%,A公司2003年度财务报告经董事会批准报出日是2004年4月25日,汇算清缴日为2004年3月28日。A公司按净利润的10%提取法定盈余公积,按5%提取法定公益金。对报告年度所得税费用的计量根据企业采用的所得税

会计处理方法分别确定,如下表所示。

| 方法摘要                           | 应付税款法分录  | 纳税影响会计法分录  |
|--------------------------------|--|--|
| ①调减2003年度收入                    | 借:以前年度损益调整200000元,应交税金——应交增值税(销项税额)34000元;贷:应收账款234000元。                   | 同应付税款法   |
| ②调减2003年度应收账款而冲减多提坏账准备         | 借:坏账准备11700元(234000×5%);贷:以前年度损益调整11700元。                                  |  |
| ③调减2003年度销售成本                  | 借:库存商品140000元;贷:以前年度损益调整140000元。   |  |
| ④调减2003年度多计提应交所得税              | 借:应交税金——应交所得税19413.90元;贷:以前年度损益调整19413.90元[(200000-140000-234000×5%)×33%]。 |  |
| ⑤调减2003年度会计多计提坏账费用而产生的可抵减时间性差异 | 无  | 借:以前年度损益调整3474.90元;贷:递延税款3474.90元[234000×(5%-5%)×33%]。 |
| ⑥结转“以前年度损益调整”                  | 借:利润分配——未分配利润28886.10元;贷:以前年度损益调整28886.10元。                                | 借:利润分配——未分配利润32361元;贷:以前年度损益调整32361元。                  |
| ⑦调减盈余公积                        | 借:盈余公积4332.92元;贷:利润分配——未分配利润4332.92元(28886.10×15%)。                        | 借:盈余公积4854.15元;贷:利润分配——未分配利润4854.15元(32361×15%)。       |

现行会计制度要求对该项业务按资产负债表日后调整事项的会计处理方法,调整报告年度即2003年度会计报表收入、费用及相关税费等,分别进行财务处理;涉及损益事项的通过“以前年度损益调整”科目核算;涉及利润分配事项的通过“利润分配——未分配利润”科目核算;不涉及损益及利润分配事项的,调整相关科目,同时调整会计报表相关项目数字。税法要求涉及损益调整事项的应冲减报告年度即2003年度应纳税所得额58830元(200000-140000-234000×5%),无论是应付税款法还是纳税影响会计法,均应调减2003年度的应交所得税19413.90元[(200000-140000-234000×5%)×33%],同时调减2003年度所得税费用。按税法规定,企业计提坏账准备只有5%部分计入应纳税所得额,



# 长期股权投资成本法的简化处理

河北保定 刘国峰 冯海霞

目前,我国会计界对长期股权投资采用成本法进行核算时,普遍采用按照投资年度和投资年度以后分别考虑并给出相应计算公式的方法。该方法复杂烦琐、不易理解,且公式本身存在局限性。鉴于此,本文对长期股权投资成本法进行简化处理和案例解析。

## 一、具体处理方法

### 1.投资企业应冲减初始投资成本的确定。

(1)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利小于或等于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,如果投资企业在以前分得利润或现金股利时已经把一部分或全部金额作为投资成本收回处理,则本次应将已经冲减的初始投资成本累计数全部转回。

(2)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利大于投资企业累计应享有的利润份额时,差额就是投资企业应冲减的初始投资成本的总额,然后再用应冲减的初始投资成本的总额减去已经冲减的初始投资成本累计数。①结果大于零时,其差额为被投资单

位本次宣告分派利润或现金股利投资企业应冲减的初始投资成本数。②结果小于零时,其差额为被投资单位本次宣告分派利润或现金股利投资企业应转回的已经冲减的初始投资成本数。③结果等于零时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,既不冲减初始投资成本,也不转回已经冲减的初始投资成本。

### 2.投资企业应确认投资收益的确定。

(1)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利小于或等于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,并且确认的投资收益累计总额等于投资企业累计分得的利润或现金股利数。

(2)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利大于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应确认的投资收益累计总额等于投资企业累计应享有的利润份额。①如果投资企业以前累计确认的投资收益大于投资企业累计应享有的利润份额,其差额在

而会计按 5% 确认坏账费用, 会计与税法坏账准备差额部分 10 530 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%)]$  为可抵减时间性差异, 在报告年度即 2003 年会计比税法多确认坏账费用 10 530 元。由于应付税款法对时间性差异不作调整, 应付税款法的所得税费用等于应交税金, 所以, 在应付税款法下对 2003 年度的应交所得税、所得税费用均不作调整。在纳税影响会计法下, 时间性差异对所得税的影响反映在“递延税款”账户中, 只能调整所得税费用账户, 而不能调整应交所得税。因此, 调减报告年度 2003 年度会计多提坏账费用而产生可抵减时间性差异 10 530 元即转回可抵减时间性差异对所得税的影响的会计分录为: 借: 以前年度损益调整 3 474.90 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%) \times 33\%]$ ; 贷: 递延税款 3 474.90 元。

## 三、资产负债表日后调整事项发生于报告年度所得税汇算清缴后的处理

例 2: 在例 1 中若 A 公司汇算清缴日为 2004 年 3 月 10 日。对报告年度所得税费用的计量根据企业采用的所得税会计处理方法作如下处理。

分析: A 公司销售退回时间为 2004 年 3 月 15 日, 在年终所得税汇算清缴日 2004 年 3 月 10 日之后, 税法规定在此期间的销售退回所涉及应交所得税的调整, 应作为本年度的纳

税调整, 即不能作为报告年度即 2003 年度应交所得税调整。按现行会计制度, 该业务属于资产负债表日后调整事项, 应调减报告年度即 2003 年度相关的收入、成本等, 由于应付税款法下的应交所得税等于所得税费用, 汇算清缴后的资产负债表日后调整事项涉及损益类项目, 税法要求不能调整报告年度即 2003 年度的应交所得税, 所以在应付税款法下不能调减 2003 年度所得税费用和应交所得税。因为, 汇算清缴后的销售退回涉及损益调整, 税法要求冲减 2004 年应纳税所得额 58 830 元 $(200\ 000 - 140\ 000 - 234\ 000 \times 5\%)$ , 冲减 2004 年应交所得税 19 413.90 元 $(58\ 830 \times 33\%)$ , 却未冲减报告年度即 2003 年度应纳税所得额, 所以 2003 年产生可抵减时间性差异 58 830 元。纳税影响会计法下可抵减时间性差异对所得税影响金额为 19 413.90 元 $[(200\ 000 - 140\ 000 - 234\ 000 \times 5\%) \times 33\%]$ , 应记入“递延税款”账户借方, 同时应冲减报告年度即 2003 年度所得税费用, 记入“以前年度损益调整”账户贷方, 不能调减 2003 年度应交所得税。转回 2003 年度会计多提坏账费用而产生可抵减时间性差异对所得税影响金额 3 474.90 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%) \times 33\%]$ , 在“递延税款”账户中调整; 同时应调增 2003 年确认的所得税费用 3 474.90 元, 在“以前年度损益调整”账户中调整。○