

资产负债表日后事项的涉税处理分析

郭艳峥 付荣霞 许文静

(河北科技师范学院 河北秦皇岛 066004)

【摘要】资产负债表日后调整事项因涉及资产、负债及损益的调整,进而影响递延所得税的调整,处理起来比较复杂。本文结合实例阐述了有关账务处理方法。

【关键词】资产负债表 日后事项 涉税 调整

一、资产负债表日后事项

资产负债表日后事项,是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。财务报告批准报出日,是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

资产负债表日后调整事项,是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项;资产负债表日后非调整事项,是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

根据《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》(以下简称“日后事项准则”)的规定,企业发生的资产负债表日后调整事项,应当调整资产负债表日的财务报表。企业发生的资产负债表日后调整事项,通常包括下列各项:①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。②资产负债表日后取得确凿证据,表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。③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。④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

资产负债表日后出现了调整事项,表明资产负债表日已经存在的事项出现了新的情况或有了进一步的证据。这些新情况或证据对事项的影响最终会反映到资产、负债和损益上面来,从而会影响资产负债表日的利润总额,进而涉及资产负债表日所得税的处理。

资产负债表日后事项是否涉及所得税的调整,主要受以下方面的影响:①所得税纳税申报汇算清缴完成日在财务报告批准日之前还是之后;②资产负债表日后调整事项按税法规定是否需要纳税调整;③根据资产负债表债务法的所得税会计处理规定,资产负债表日后调整事项涉及资产、负债变动的,必然会影响损益,因而还可能涉及递延所得税的会计处理问题。

下面根据前述的资产负债表日后调整事项的四种情况及三

种影响因素,分析资产负债表日后调整事项的所得税会计处理。

二、资产负债表日后调整事项发生在所得税汇算清缴前

1. 资产负债表日后调整事项一方面使收益减少,另一方面形成负债增加的涉税分析。例如资产负债表日诉讼案件结案,需要调整增加赔偿支出并确认一项新负债。赔偿支出的增加,应调减资产负债表日的利润总额(假设调增的该赔偿支出,按税法规定可以在所得税前扣除),由于资产负债表日的所得税尚未汇算清缴完毕,为此,应同时调减资产负债表日的应交所得税和当期所得税费用,作会计处理:借:应交税费——应交所得税;贷:以前年度损益调整——所得税费用。并按调整后的应交所得税进行汇算清缴。由于负债的增加,根据《企业会计准则第18号——所得税》规定,还应进行递延所得税的会计处理。在具体处理中又分为三种情况:

(1)如果资产负债表日后调整事项调增的负债与其计税基础相等,不产生暂时性差异,便不确认递延所得税;如果资产负债表日后调整事项调增的负债大于其计税基础,则产生可抵扣的暂时性差异,应确认相关的递延所得税资产(假设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),作会计处理:借:递延所得税资产;贷:以前年度损益调整——递延所得税费用。如果资产负债表日后调整事项调增的负债小于其计税基础,则产生应纳税的暂时性差异,应确认相关的递延所得税负债,作会计处理:借:以前年度损益调整——递延所得税费用;贷:递延所得税负债。

(2)如果资产负债表日调增的赔偿支出,按税法规定不得税前扣除的,那么该支出即使对资产负债表日的利润总额产生影响,也不影响应纳税所得额,所以,即使在所得税汇算清缴完成前也不调整资产负债表日的应交所得税,即按原已结转的应交所得税进行汇算清缴;对于负债的增加按所得税准则规定处理,具体会计处理如前所述。

(3)如果资产负债表日后调整事项涉及调增收益(调减资产负债表日已确认的赔偿支出),调减负债的,按税法规定应调增当期应交所得税,作会计处理:借:以前年度损益调整——所得税费用;贷:应交税费——应交所得税。并按调增后的应交所得税进行汇算清缴。因负债调减而减少的账面价

值,需要对资产负债表日原已确认的递延所得税资产或递延所得税负债作调整转回的处理。

2. 资产负债表日后调整事项一方面涉及损益减少,另一方面引起资产减少的涉税分析。损益减少使报告年度的利润总额减少,按税法规定可以调减应纳税所得额的(如资产负债表日之前已确认销售实现,资产负债表日后期间退回的),应调减以前年度损益调整(当期所得税费用)和当期应交所得税;若按税法规定不能调减应纳税所得额的(如资产负债表日之前已确认资产减值,资产负债表日后期间又进一步确认的),对资产负债表日的应交所得税不做调整。另外,因资产账面价值的减少,按所得税准则分析,确定是否需要递延所得税处理。因销售退回而减少了资产账面价值的,应对原确认的递延所得税资产或递延所得税负债作转回处理;若是因为调增资产减值准备而使资产的账面价值减少的,则应进一步确认递延所得税资产。

三、资产负债表日后调整事项发生在所得税汇算清缴后

1. 资产负债表日后调整事项一方面使收益减少,另一方面形成负债增加的涉税情况。收益的减少,使资产负债表日的利润总额减少,假设该收益的减少按税法规定其成本可以在应纳税所得额前扣除,只是由于资产负债表日的所得税汇算清缴已经完成,因此不需作调整资产负债表日的应交所得税的会计处理,而应确认为当期的应交所得税,可理解为资产负债表日预交的所得税,作为当年实际上缴的应交所得税的调整。由于损益的调整发生在资产负债表日后期间,根据日后事项准则规定,应调整资产负债表日损益,还应通过“以前年度损益调整”科目进行处理,作会计分录为:借:应交税费——应交所得税;贷:以前年度损益调整。

需要注意的是,在对会计报表进行调整时,应交所得税调整的是当期资产负债表;损益的减少需要调整资产负债表日的利润表。对于负债变动涉及所得税的调整同前所述。

如果资产负债表日后确认损益减少,按税法规定不得税前扣除。由于这既不影响资产负债表日应交所得税,也不影响当期应交所得税,所以无需作任何处理。

如果资产负债表日后调整事项涉及调增损益、调减负债的,按税法规定应调增当期应交所得税,作会计处理:借:以前年度损益调整——所得税费用;贷:应交税费——应交所得税。考虑到所得税的汇算清缴已经完成,调增的应交所得税应作为当年应交所得税处理,即对当期资产负债表日的利润表中的所得税费用作调增处理,这样,当期资产负债表的应交所得税便应进行调增处理。但这样会导致资产负债表日确认的负债账面价值相应减少,因此,需对原确认的递延所得税资产或递延所得税负债作调整转回,从而使调增的应交所得税的账面价值与其计税基础相等,不致产生暂时性差异。

2. 资产负债表日后调整事项涉及损益与资产同时变化的,其所得税的会计处理与上面相同。总的要求是,企业在取得资产、负债时应当确定其计税基础。资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时可以从应税经济利益中抵扣的金额。负债的计税基础是指负债的账面

价值减去未来期间计算应纳税所得额时准予抵扣的金额。

下面以资产负债表日后诉讼案件结案为例,对调整事项的涉税处理作些分析。

例1:甲公司因违约被乙公司告上法庭,至2007年12月31日法院尚未判决,甲公司按《企业会计准则第13号——或有事项》的规定已确认预计负债30万元。2008年2月16日经法院判决甲公司应赔偿50万元,甲乙双方均服从判决,甲公司尚未向乙公司支付赔偿50万元。甲公司的所得税汇算清缴在2008年2月28日完成,假设该赔款在实际支付时可以税前扣除,甲公司的所得税税率为33%,甲公司按10%提取法定盈余公积。假设资产负债表日已结转应交所得税50万元。

2008年2月16日记录赔偿时,甲公司作会计分录如下:

(1)借:以前年度损益调整——营业外支出 200 000元;
贷:其他应付款 200 000元。

(2)借:递延所得税资产 66 000元;贷:以年度损益调整前——递延所得税费用 66 000元。

(3)借:预计负债 300 000元;贷:其他应付款 300 000元。

(4)借:利润分配——未分配利润 134 000元;贷:以前年度损益调整 134 000元。

(5)借:盈余公积 13 400元;贷:利润分配——未分配利润 13 400元。

按税法规定赔款在实际支付时可在税前扣除,为此,不对应交所得税进行调整,则甲公司2008年2月28日按50万元上缴所得税。

例2:以例1资料为例,甲公司于2008年2月16日向乙公司支付赔款50万元,其他条件不变。

2008年2月16日甲公司记录赔偿时作会计分录:

(1)借:以前年度损益调整——营业外支出 200 000元;
贷:其他应付款 200 000元。

(2)借:预计负债 300 000元;贷:其他应付款 300 000元。

(3)借:其他应付款 500 000元;贷:银行存款 500 000元。

(4)借:应交税费——应交所得税 66 000元;贷:以前年度损益调整——当期所得税费用 66 000元。

(5)赔款已支付,将资产负债表日已确认的递延所得税转回,作会计分录:借:以前年度损益调整——递延所得税费用 99 000元;贷:递延所得税资产 99 000元。

调整盈余公积的会计处理略。

2008年2月28日所得税汇算清缴时,甲公司按43.4万元(50-6.6)的差额上缴报告年度应交所得税。

例3:资料同例2,假设所得税汇算清缴于2008年2月15日完成(按50万元上缴所得税)。则2008年2月16日记录赔偿时,甲公司会计处理同例2。其资产负债表日后事项调减的应交所得税为6.6万元,可视为当年预交的所得税。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006