

# 资产负债表日后调整事项的会计与税务处理差异

刘世承 邓亦文

(湖南外贸职业学院 长沙 410003 湖南涉外经济学院 长沙 410205)

**【摘要】** 本文通过列举案例阐释资产负债表日后调整事项中所涉及的会计与税法差异的处理,以期帮助广大财会人员突破难关,打开思路,轻松而顺利地展开日后调整事项的会计实务工作。

**【关键词】** 资产负债表日后调整事项 会计 税法 差异

企业发生的资产负债表日后调整事项,有涉及报告年度损益的事项和不涉及报告年度损益的事项,如果是涉及损益的事项,则无论是发生在报告年度所得税汇算清缴之前还是发生在报告年度所得税汇算清缴之后,必然涉及报告年度的纳税调整问题,也就是涉及报告年度会计与税法差异的分析及账务调整处理问题。这是广大财会人员开展该方面实务工作所遇到的一个难题。本文拟就这一难题,以案例的形式予以阐释,供同行们参考。

## (一)

案例:宏光公司为上市公司,系增值税一般纳税人,适用的所得税税率为25%,预计未来不会发生改变,所得税采用资产负债表债务法核算。

宏光公司2011年度财务报告经董事会批准对外报出日为2012年3月31日,2011年度所得税汇算清缴于2012年2月28日完成,在此之前发生的2011年度纳税调整事项,均可进行纳税调整。宏光公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。不考虑其他纳税调整因素。

宏光公司发生的有关交易或事项如下:

**事项(1)** 2011年12月6日,宏光公司因合同违约被兴达公司告上法庭,要求宏光公司赔偿违约金800万元。至2011年12月31日,该项诉讼尚未判决,宏光公司咨询法律顾问后,认为很可能赔偿的金额为600万元。2011年12月31日,宏光公司对该项未决诉讼事项确认了预计负债和营业外支出600万元。根据税法规定,该项预计负债产生的损失不允许在税前扣除。2012年2月12日,经法院判决,宏光公司应赔偿兴达公司违约金700万元,宏光、兴达公司均不再上诉。

**事项(2)** 2012年1月24日,宏光公司接到通知,债务企业兴源公司宣告破产,其上年度所欠货款200万元(含增值税)确定只能收回60%。宏光公司在2011年12月31日前已被告知该债务企业资不抵债,面临破产,并已经为该项应收账款计提了坏账准备60万元。税法规定,企业计提的坏账准备不得计入应纳税所得额(下同)。

**事项(3)** 2012年3月12日,宏光公司收到兴旺公司退

回的2011年11月20日从其购入的一批商品,以及税务机关开具的进货退出证明单。当日,宏光公司向兴旺公司开具红字增值税专用发票。该批商品的销售价格(不含增值税)为400万元,增值税税额为68万元,销售成本为350万元。假定宏光公司销售该批商品时,销售价格是公允的,也符合收入确认的条件。至2011年12月31日,该批商品的货款尚未收回,宏光公司对该项应收账款计提了坏账准备16万元。

要求:为宏光公司对上述(1)至(3)项交易或事项进行会计与税法的差异分析、纳税调整,并作出涉及所得税的账务调整处理(其他账务调整处理略)。

## (二)

分析:由上述案例资料可知,宏光公司发生的(1)至(3)项交易或事项均属于资产负债表日后调整事项。

### 一、事项(1)的处理

该调整事项是发生在报告年度所得税汇算清缴之前涉及损益的事项。

宏光公司在2011年12月31日对该项未决诉讼事项确认很可能赔偿的违约金时,会计上根据准则指南的规定,计入了营业外支出,并作出了如下账务处理:借:营业外支出——罚款支出6 000 000;贷:预计负债——兴达公司6 000 000。

这必然导致报告年度(2011年)宏光公司利润总额的减少,从而减少报告年度的应纳税所得额600万元,进而减少报告年度的应交所得税150万元(600×25%)。但在年度纳税时,根据税法规定,该项预计负债产生的损失不允许在税前扣除,原因是税法遵循据实扣除原则,企业预计的损失不是真正发生的损失,只有在以后年度经法院判决证实宏光公司真正应赔偿的损失金额时,才允许在该年度予以税前抵扣,抵减该年的应交所得税。于是,在报告年度会计与税法之间产生了一项差异600万元。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,该项差异600万元属于可抵扣暂时性差异,应当调增宏光公司报告年度的应纳税所得额。由于案例所给资料中宏光公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异,因此,宏光公司该项可抵扣暂时性差异600万元在

报告年度末可确认为递延所得税资产 150 万元 ( $600 \times 25\%$ ), 作出如下账务处理: 借: 递延所得税资产 1 500 000; 贷: 所得税费用 1 500 000。

然而, 2012 年 2 月 12 日法院已判决, 证实宏光公司确实应赔偿违约金 700 万元, 且不再上诉, 这时(日后)宏光公司应赔偿的损失 700 万元是真正发生的损失, 税法允许在税前扣除。由于 2011 年度的财务报告尚未对外报出, 所以, 2012 年 2 月 12 日宏光公司应将 2011 年 12 月 31 日确认递延所得税资产的账务处理予以冲回, 作出相反的账务调整处理。但由于“所得税费用”账户在年末已结转“本年利润”账户, 年末无余额, 故只能通过“以前年度损益调整”账户借方反映, 表示减少报告年度的净利润。借: 以前年度损益调整——调增报告年度所得税费用 1 500 000; 贷: 递延所得税资产 1 500 000。

同时, 由于宏光公司该日后调整事项是发生在报告年度所得税汇算清缴之前涉及损益的事项, 因此, 宏光公司还应将法院 2012 年 2 月 12 日判决证实的赔偿损失 700 万元, 抵减报告年度的应纳税所得额, 进而抵减报告年度的应交所得税。需作出如下账务调整处理: 借: 应交税费——应交所得税 1 750 000 ( $7\,000\,000 \times 25\%$ ); 贷: 以前年度损益调整——调减报告年度所得税费用 1 750 000。

注: 报告年度应交所得税减少, 必然减少报告年度的所得税费用。

## 二、事项(2)的处理

该调整事项也是发生在报告年度所得税汇算清缴之前涉及损益的事项。

宏光公司上年度应收兴源公司 200 万元的账款, 于 2012 年 1 月 24 日得知其宣告破产, 确定只能收回 60%, 这意味着有 40% 兴源公司的账款 80 万元 ( $200 \times 40\%$ ) 收不回来, 估计会发生坏账损失。而宏光公司在 2011 年 12 月 31 日已为该项应收账款计提了坏账准备 60 万元, 这说明在资产负债表日估计不足, 需要日后(2012 年 1 月 24 日)补提坏账准备 20 万元 ( $80 - 60$ )。尽管债务企业兴源公司已于 2012 年 1 月宣告破产, 但破产清算还刚刚开始, 需等到破产清算结束, 兴源公司偿还所有债权人的债务后, 才知道宏光公司真正发生的坏账损失是多少, 税法才认可, 才允许税前扣除。会计上期末计提或补提的坏账准备是按会计准则的规定, 科学、合理地估计应收账款发生的坏账损失, 而非非应收账款真正发生的坏账损失, 因此, 按税法规定, 宏光公司 2012 年 1 月 24 日补提的坏账准备 20 万元, 在纳税时不得抵减报告年度的应纳税所得额, 抵减应交所得税。于是, 同前述事项(1)中的①分析一样, 报告年度会计与税法之间产生了可抵扣暂时性差异 20 万元, 应当调增宏光公司报告年度的应纳税所得额。由案例所给资料可知, 宏光公司该项可抵扣暂时性差异符合递延所得税资产的确认条件, 故应在报告年度确认递延所得税资产 5 万元 ( $20 \times 25\%$ ), 需作出如下账务调整处理: 借: 递延所得税资产 50 000; 贷: 以前年度损益调整——调减报告年度所得税费用 50 000。

由前述分析可知, 虽然该调整事项是发生在报告年度所

得税汇算清缴之前涉及损益的事项, 但宏光公司在 2012 年 1 月 24 日不能作出调减报告年度应交税费(应交所得税)的账务调整处理。

## 三、事项(3)的处理

该调整事项是发生在报告年度所得税汇算清缴之后涉及损益的事项。

宏光公司 2012 年 3 月 12 日, 由于发生了上年度的销售全部退回事项, 使得 2011 年 11 月会计上已确认的销售收入和已结转的销售成本应予以全部冲回, 从而导致会计上应调减报告年度实现的利润 50 万元 ( $400 - 350$ ), 这必然涉及调减报告年度的应交所得税 12.5 万元 ( $50 \times 25\%$ )。然而, 报告年度的所得税汇算清缴已于 2012 年 2 月 28 日完成, 因此, 宏光公司按税法规定不能再调减 2011 年度的应交税费(应交所得税), 只能将它递延到下一年度(2012 年)调减应纳税所得额, 抵减应交所得税。于是, 宏光公司在报告年度会计与税法产生了可抵扣暂时性差异 50 万元, 应调增报告年度的应纳税所得额。同样, 由案例所给资料可知, 宏光公司该项可抵扣暂时性差异符合递延所得税资产的确认条件, 故应在报告年度确认递延所得税资产 12.5 万元 ( $50 \times 25\%$ ), 作出如下账务调整处理: 借: 递延所得税资产 125 000; 贷: 以前年度损益调整——调减报告年度所得税费用 125 000。

宏光公司 2011 年 12 月 31 日, 会计上按准则规定, 对应收兴旺公司的账款计提了坏账准备 16 万元, 而按税法规定, 企业计提的坏账准备不得抵扣当年的应纳税所得额。综合上述事项(1)与(2)的分析可知, 宏光公司在报告年度末会计与税法之间产生了可抵扣暂时性差异 16 万元, 形成了递延所得税资产 4 万元 ( $16 \times 25\%$ ), 作出了如下账务处理: 借: 递延所得税资产 40 000; 贷: 所得税费用 40 000。

由于 2012 年 3 月 12 日, 宏光公司在收到兴旺公司全部退回的 2011 年 11 月 20 日销售给其的这批商品时, 会计上已在冲销 2011 年 11 月确认的销售收入的同时, 冲销了该项应收账款, 也冲销了与此相关联的备抵账户“坏账准备”16 万元。因此, 报告年度末宏光公司因计提坏账准备而产生的会计与税法之间的可抵扣暂时性差异 16 万元也随之消失, 因而会计上应作出冲回原已确认的递延所得税资产的账务调整处理: 借: 以前年度损益调整——调增报告年度所得税费用 40 000; 贷: 递延所得税资产 40 000。

总之, 资产负债表日后调整事项中所涉及的会计与税法差异的分析及账务调整处理问题, 虽对广大财会人员来说是一个难题, 但我们只要作认真、细致的理性分析, 就一定解开症结。

【注】本文系湖南省教育厅科学研究一般项目(编号: 12C1016)及教育部人文社会科学研究规划基金项目(批准号: 12YJA630024)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 梁莱歆. 高级财务会计. 上海: 上海财经大学出版社, 2010
2. 张志凤. 2011 年会计专业技术资格考试应试指导及全真模拟测试·中级会计实务. 北京: 北京大学出版社, 2010