

第十七章 资产负债表日后事项

【本章考情分析】

本章主要阐述资产负债表日后事项的会计处理。近三年考试题型为单项选择题、判断题和综合题。2013年综合题中大部分内容与收入相关,2014年综合题中大部分内容与或有事项内容相关,2015年综合题与本章内容有关。从近三年考试情况看,本章内容非常重要。

【主要内容】

- 第一节 资产负债表日后事项概述
- 第二节 资产负债表日后调整事项
- 第三节 资产负债表日后非调整事项

第一节 资产负债表日后事项概述

- ◇ 资产负债表日后事项的概念
- ◇ 资产负债表日后事项涵盖的期间
- ◇ 资产负债表日后事项的内容

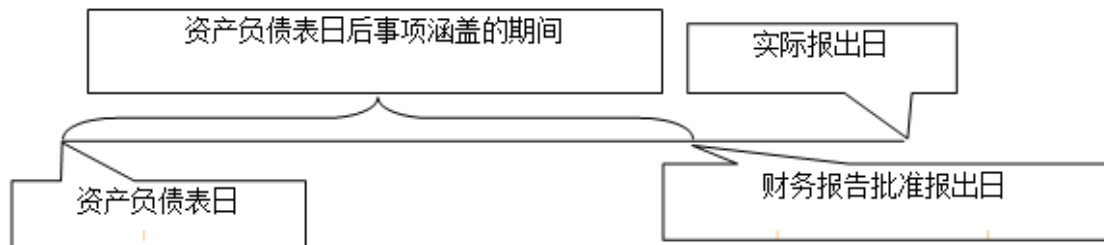
一、资产负债表日后事项的概念

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。它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。

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。

二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是资产负债表日至财务报告批准报出日之间。



【教材例 17-1】甲上市公司 20×9 年的年度财务报告于 2×10 年 3 月 20 日编制完成,注册会计师完成年度财务报表审计工作并签署审计报告的日期为 2×10 年 4 月 15 日,董事会批准财务报告对外公布的日期为 2×10 年 4 月 17 日,财务报告实际对外公布的日期为 2×10 年 4 月 21 日,股东大会召开日期为 2×10 年 5 月 12 日。

根据资产负债表日后事项涵盖期间的规定,甲上市公司 20×9 年度财务报告资产负债表日后事项涵盖的期间为 2×10 年 1 月 1 日至 4 月 17 日(财务报告批准报出日)。

如果在 2×10 年 4 月 17-21 日之间发生了重大事项,需要调整财务报表相关项目的数字或需要在财务报表附注中披露,假设经调整或说明后的财务报告再经董事会批准报出的日期为 2×10 年 4 月 26 日,实际报出的日期为 2×10 年 4 月 29 日,则资产负债表日后事项涵盖的期间为 2×10 年 1 月 1 日至 4 月 26 日。

三、资产负债表日后事项的内容

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。

(一) 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。

调整事项的特点有:(1)在资产负债表日已经存在,资产负债表日后得以证实的事项;(2)对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

资产负债表日后调整事项通常包括以下几项:

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。

值得注意的是, 在**估计存货可变现净值时**, 如果涉及资产负债表日后事项, 并有确凿证据表明资产负债表日后事项对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据, 应当作为资产负债表日后调整事项进行处理; 否则, 应当作为非调整事项进行处理。

【教材例 17-2】甲公司因产品质量问题被客户起诉。20×9 年 12 月 31 日人民法院尚未判决, 考虑到客户胜诉要求甲公司赔偿的可能性较大, 甲公司为此确认了 3 000 000 元的预计负债。2×10 年 2 月 25 日, 在甲公司 20×9 年度财务报告对外报出之前, 人民法院判决客户胜诉, 要求甲公司支付赔偿款 6 000 000 元。

本例中, 甲公司在 20×9 年 12 月 31 日结账时已经知道客户胜诉的可能性较大, 但不知道人民法院判决的确切结果, 因此确认了 3 000 000 元的预计负债。

2×10 年 2 月 25 日人民法院判决结果为甲公司预计负债的存在提供了进一步的证据。此时, 按照 20×9 年 12 月 31 日存在状况编制的财务报表所提供的信息已不能真实反映甲公司的实际情况, 应据此对财务报表相关项目的数字进行调整。

(二) 非调整事项

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。

以下属于资产负债表日后非调整事项:

1. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺;
2. 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化;
3. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失;
4. 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债;
5. 资产负债表日后资本公积转增资本;
6. 资产负债表日后发生巨额亏损;
7. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司;
8. 资产负债表日后, 企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

【教材例 17-3】甲公司 2×09 年度财务报告于 2×10 年 3 月 20 日经董事会批准对外公布。2×10 年 2 月 25 日, 甲公司与乙银行签订了 80 000 000 元的贷款合同, 用于生产设备的购置, 贷款期限自 2×10 年 3 月 1 日起至 2×11 年 12 月 31 日止。

本例中, 2×10 年 2 月 25 日, 2×09 年度财务报告尚未批准对外公布前, 甲公司发生了向银行贷款的事项, 该事项在 2×09 年 12 月 31 日尚未发生, 与资产负债表日存在的状况无关, 不影响资产负债表日甲公司的财务报表数字。但是, 该事项属于重要事项, 会影响甲公司以后期间的财务状况和经营成果, 因此, 需要在附注中予以披露。

(三) 调整事项与非调整事项的区别

调整事项是事项存在于资产负债表日或以前, 资产负债表日后提供证据对以前已存在的事项所作的进一步说明; 而非调整事项是在资产负债表日尚未存在, 但在财务报告批准报出日之前发生或存在。

【教材例 17-4】甲公司 20×9 年 11 月向乙公司出售原材料 30 000 000 元, 根据销售合同, 乙公司应在收到原材料后 3 个月内付款。至 20×9 年 12 月 31 日, 乙公司尚未付款。假定甲公司在编制 20×9 年度财务报告时有两种情况:

(1) 20×9 年 12 月 31 日甲公司根据掌握的资料判断, 乙公司有可能破产清算, 估计该应收账款将有 30%无法收回, 故按 30%的比例计提坏账准备; 2×10 年 1 月 10 日, 甲公司收到通知, 乙公司已被宣告破产清算, 甲公司估计有 70%的应收账款无法收回。

(2) 20×9 年 12 月 31 日乙公司的财务状况良好, 甲公司预计应收账款可按时收回; 2×10 年 1 月 10 日, 乙公司遭受重大雪灾, 导致甲公司 60%的应收账款无法收回。

2×10 年 3 月 10 日, 甲公司的财务报告经批准对外公布。

本例中: (1) 导致甲公司应收账款无法收回的事实是乙公司财务状况恶化, 该事实在资产负债表日已经存在, 乙公司被宣告破产清算只是证实了资产负债表日乙公司财务状况恶化的情况, 因此, 乙公司破产清算导致甲公司应收账款无法收回的事项属于调整事项。(2) 导致甲公司应收账款损失的因素是雪灾, 不可预计, 应收账款发生损失

这一事实在资产负债表日以后才发生，因此乙公司遭受雪灾导致甲公司应收账款发生坏账的事项属于非调整事项。

【例题·单选题】在资产负债表日至财务报表批准报出日之间发生的下列事项中，属于资产负债表日后非调整事项的是（ ）。

- A. 以资本公积转增股本
- B. 发现了财务报表舞弊
- C. 发现原预计的资产减值损失严重不足
- D. 实际支付的诉讼费赔偿额与原预计金额有较大差异

【答案】A

【解析】资产负债表日后事项期间，企业以资本公积转增资本的，该事项在资产负债表日或资产负债表日以前并不存在，属于资产负债表日后非调整事项，不需对资产负债表日相关项目金额进行调整。因此选项A正确。

【例题·单选题】甲公司2009年度财务报告于2010年3月5日对外报出，2010年2月1日，甲公司收到乙公司因产品质量原因退回的商品，该商品系2009年12月5日销售；2010年2月5日，甲公司按照2009年12月份申请通过的方案成功发行公司债券；2010年1月25日，甲公司发现2009年11月20日入账的固定资产未计提折旧；2010年1月5日，甲公司得知丙公司2009年12月30日发生重大火灾，无法偿还所欠甲公司2009年货款。下列事项中，属于甲公司2009年度资产负债表日后非调整事项的是（ ）。

- A. 乙公司退货
- B. 甲公司发行公司债券
- C. 固定资产未计提折旧
- D. 应收丙公司货款无法收回

【答案】B

【解析】选项A，报告年度或以前期间所售商品在日后期间退回的，属于调整事项；选项C是日后期间发现的前期差错，属于调整事项；选项D，因为火灾是在报告年度2009年发生的，所以属于调整事项，如果是在日后期间发生的，则属于非调整事项。

第二节 资产负债表日后调整事项

◇资产负债表日后调整事项的处理原则

◇资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

一、资产负债表日后调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已经编制的财务报表进行调整。这里的财务报表包括资产负债表、利润表及所有者权益变动表等内容，但不包括现金流量表正表。

由于资产负债表日后事项发生在次年，上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，应当分别以下情况进行处理：

（一）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。

（二）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

（三）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

（四）通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：

1. 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；
2. 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；
3. 经过上述调整后，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。

二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

假定甲公司财务报告批准报出日是次年3月31日，所得税税率为25%，按净利润的10%提取法定盈余公积，提取法定盈余公积后不再作其他分配；调整事项按税法规定均可调整应缴纳的所得税；涉及递延所得税资产的，均假定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；不考虑报表附注中有关现金流量表项目的数字。

（一）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

【教材例 17-5】甲公司与乙公司签订一项销售合同，约定甲公司应在 20×9 年 8 月向乙公司交付 A 产品 3 000 件。但甲公司未按照合同发货，并致使乙公司遭受重大经济损失。20×9 年 11 月，乙公司将甲公司告上法庭，要求甲公司赔偿 9 000 000 元。20×9 年 12 月 31 日人民法院尚未判决，甲公司对该诉讼事项确认预计负债 6 000 000 元，乙公司未确认应收赔偿款。2×10 年 2 月 8 日，经人民法院判决甲公司应赔偿乙公司 8 000 000 元，甲、乙双方均服从判决。判决当日，甲公司向乙公司支付赔偿款 8 000 000 元。甲、乙两公司 20×9 年所得税汇算清缴均在 2×10 年 3 月 10 日完成（假定该项预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣，只有在损失实际发生时，才允许税前抵扣）。

本例中，人民法院 2×10 年 2 月 8 日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日（即 20×9 年 12 月 31 日）分别存在现实赔偿义务和获赔权利，因此两公司都应将“人民法院判决”这一事项作为调整事项进行处理。甲公司和乙公司 20×9 年所得税汇算清缴均在 2×10 年 3 月 10 日完成，因此，应根据法院判决结果调整报告年度应纳税所得额和应纳所得税税额。

1. 甲公司的账务处理如下：

（1）记录支付的赔偿款

借：以前年度损益调整——营业外支出 2 000 000
 贷：其他应付款——乙公司 2 000 000

借：预计负债——未决诉讼 6 000 000
 贷：其他应付款——乙公司 6 000 000

借：其他应付款——乙公司 8 000 000
 贷：银行存款 8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，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。本例中，虽然已经支付了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔和第二笔分录，第三笔分录作为 2×10 年的会计事项处理。

（2）调整递延所得税资产

借：以前年度损益调整——所得税费用 1 500 000（6 000 000×25%）
 贷：递延所得税资产 1 500 000

20×9 年末因确认预计负债 6 000 000 元时已确认相应的递延所得税资产，资产负债表日后事项发生后递延所得税资产不复存在，应予转回。

（3）调整应交所得税

借：应交税费——应交所得税 2 000 000（8 000 000×25%）
 贷：以前年度损益调整——所得税费用 2 000 000

（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 1 500 000
 贷：以前年度损益调整 1 500 000

（5）因净利润减少，调减盈余公积

借：盈余公积——法定盈余公积 150 000（1 500 000×10%）
 贷：利润分配——未分配利润 150 000

（6）调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）

①资产负债表项目的调整：

调减递延所得税资产 1 500 000 元；调减应交税费 2 000 000 元；调增其他应付款 8 000 000 元，调减预计负债 6 000 000 元；调减盈余公积 150 000 元，调减未分配利润 1 350 000 元。

②利润表项目的调整：

调增营业外支出 2 000 000 元，调减所得税费用 500 000 元，调减净利润 1 500 000 元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润 1 500 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 150 000 元，未分配利润调减 1 350 000 元。

（7）调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）

甲公司在编制 2×10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20×9 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外，

还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20×9 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

2. 乙公司的账务处理如下：

(1) 记录收到的赔款

借：其他应收款——甲公司 8 000 000
 贷：以前年度损益调整——营业外收入 8 000 000
 借：银行存款 8 000 000
 贷：其他应收款——甲公司 8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，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。本例中，虽然已经收到了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔分录，第二笔分录作为 2×10 年的会计事项处理。

(2) 调整应交所得税

借：以前年度损益调整——所得税费用 2 000 000 (8 000 000×25%)
 贷：应交税费——应交所得税 2 000 000

(3) 将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：以前年度损益调整——本年利润 6 000 000
 贷：利润分配——未分配利润 6 000 000

(4) 因净利润增加，补提盈余公积

借：利润分配——未分配利润 600 000
 贷：盈余公积 600 000 (6 000 000×10%)

(5) 调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）

①资产负债表项目的调整：

调增其他应收款 8 000 000 元；调增应交税费 2 000 000 元；调增盈余公积 600 000 元，调增未分配利润 5 400 000 元。

②利润表项目的调整：

调增营业外收入 8 000 000 元，调增所得税费用 2 000 000 元，调增净利润 6 000 000 元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调增净利润 6 000 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调增 600 000 元，未分配利润调增 5 400 000 元。

(6) 调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）

乙公司在编制 2×10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20×9 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，乙公司除了调整 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20×9 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

【例题·单选题】2010 年 12 月 31 日，甲公司对一起未决诉讼确认的预计负债为 800 万元。2011 年 3 月 6 日，法院对该起诉讼判决，甲公司应赔偿乙公司 600 万元；甲公司和乙公司均不再上诉。甲公司的所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取法定盈余公积，2010 年度财务报告批准报出日为 2011 年 3 月 31 日，预计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。不考虑其他因素，该事项导致甲公司 2010 年 12 月 31 日资产负债表“未分配利润”项目“期末余额”调整增加的金额为（ ）万元。

- A. 135
- B. 150
- C. 180
- D. 200

【答案】A

【解析】该事项对甲公司 2010 年 12 月 31 日资产负债表中“未分配利润”项目“期末余额”调整增加的金额= $(800-600) \times (1-25\%) \times (1-10\%) = 135$ （万元）。

【例题·单选题】企业对该资产负债表日后调整事项进行会计处理时，下列报告年度财务报表项目中，不应调整的是（ ）。

- A. 损益类项目
- B. 应收账款项目

- C. 货币资金项目
D. 所有者权益类项目

【答案】C

【解析】日后调整事项中涉及的货币资金，是本年度的现金流量，不影响报告年度的货币资金项目，所以不能调整报告年度资产负债表的货币资金项目。

【例题·判断题】资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，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。（ ）

【答案】√

【解析】现金流量表是依据收付实现制原则编制的，因此资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，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。

【例题·综合题】甲公司适用的所得税税率为25%，且预计在未来期间保持不变，2013年度所得税汇算清缴于2014年3月20日完成；2013年度财务报告批准报出日为2014年4月5日，甲公司有关资料如下：

(1) 2013年10月12日，甲公司与乙公司签订了一项销售合同，约定甲公司在2014年1月10日以每件5万元的价格出售100件A产品，甲公司如不能按期交货，应在2014年1月15日之前向乙公司支付合同总价款的10%的违约金。签订合同时，甲公司尚未开始生产A产品，也未持有用于生产A产品的原材料。至2013年12月28日甲公司为生产A产品拟从市场购入原材料时，该原材料价格已大幅上涨，预计A产品单位生产成本为6万元。2013年12月31日，甲公司仍在与乙公司协商是否继续履行该合同。

(2) 2013年10月16日，甲公司与丙公司签订了一项购货合同，约定甲公司于2013年11月20日之前向丙公司支付首期购货款500万元。2013年11月8日，甲公司已从丙公司收到所购货物。2013年11月25日，甲公司因资金周转困难未能按期支付首期购货款而被丙公司起诉，至2013年12月31日该案尚未判决。甲公司预计败诉的可能性为70%，如败诉，将要支付60万元至100万元的赔偿金，且该区间内每个金额发生的可能性大致相同。

(3) 2014年1月26日，人民法院对上述丙公司起诉甲公司的案件作出判决，甲公司应赔偿丙公司90万元，甲公司和丙公司均表示不再上诉。当日，甲公司向丙公司支付了90万元的赔偿款。

(4) 2013年12月26日，甲公司与丁公司签订了一项售价总额为1000万元的销售合同，约定甲公司于2014年2月10日向丁公司发货。甲公司因2014年1月23日遭受严重自然灾害无法按时交货，与丁公司协商未果。2014年2月15日，甲公司被丁公司起诉，2014年2月20日，甲公司同意向丁公司赔偿100万元。丁公司撤回了该诉讼。该赔偿金额对甲公司具有较大影响。

(5) 其他资料

- ①假定递延所得税资产、递延所得税负债、预计负债在2013年1月1日的期初余额均为零。
- ②涉及递延所得税资产的，假定未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。
- ③与预计负债相关的损失在确认预计负债时不允许从应纳税所得额中扣除，只允许在实际发生时据实从应纳税所得额中扣除。
- ④调整事项涉及所得税的，均可调整应交所得税。
- ⑤按照净利润的10%计提法定盈余公积。
- ⑥不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断甲公司应否将与该事项相关的义务确认为预计负债，并简要说明理由。如需确认，计算确定预计负债的金额，并分别编制确认预计负债、递延所得税资产（或递延所得税负债）的会计分录。

(2) 根据资料(2)，判断甲公司应否将与该事项相关的义务确认为预计负债，并简要说明理由。如需确认，计算确定预计负债的金额，并分别编制确认预计负债、递延所得税资产（或递延所得税负债）的会计分录。

(3) 分别判断资料(3)和资料(4)中甲公司发生的事项是否属于2013年度资产负债表日后调整事项，并简要说明理由。如为调整事项，编制相关会计分录；如为非调整事项，简要说明具体的会计处理方法。

（答案中的金额单位用万元表示）

【答案】

(1) 甲公司应该确认与该事项相关的预计负债。

理由：甲公司如果履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益流入，所以属于亏损合同。该亏损合同不存在标的资产，企业应选择履行合同的成本与未履行合同而发生的处罚两者中的较低者，确认为预计负债。

履行合同发生的损失= $(6-5) \times 100=100$ (万元), 不履行合同发生的损失= $5 \times 100 \times 10\%=50$ (万元)。所以甲公司应选择 not 执行合同, 确认的预计负债金额为 50 万元。

会计分录为:

借: 营业外支出 50
 贷: 预计负债 50
 借: 递延所得税资产 12.5 ($50 \times 25\%$)
 贷: 所得税费用 12.5

(2) 甲公司应将与该诉讼相关的义务确认为预计负债。

理由: 甲公司估计败诉的可能性为 70%, 很可能败诉, 并且败诉需要支付的金额能够可靠计量, 所以甲公司应该确认与该诉讼相关的预计负债。

甲公司应确认的预计负债金额= $(60+100) / 2=80$ (万元)。

会计分录为:

借: 营业外支出 80
 贷: 预计负债 80
 借: 递延所得税资产 20 ($80 \times 25\%$)
 贷: 所得税费用 20

(3) 资料 (3) 属于资产负债表日后调整事项

理由: 该事项发生在资产负债表日后事项期间, 并且是对资产负债表日之前存在的未决诉讼取得进一步证据, 所以属于资产负债表日后调整事项。

会计分录为:

借: 预计负债 80
 以前年度损益调整 10
 贷: 其他应付款 90
 借: 以前年度损益调整 20
 贷: 递延所得税资产 20
 借: 应交税费——应交所得税 22.5 ($90 \times 25\%$)
 贷: 以前年度损益调整 22.5
 借: 利润分配——未分配利润 7.5
 贷: 以前年度损益调整 7.5
 借: 盈余公积 0.75
 贷: 利润分配——未分配利润 0.75

2014 年本期会计处理:

借: 其他应付款 90
 贷: 银行存款 90

资料 (4) 属于 2013 年资产负债表日后非调整事项。

理由: 该事项是表明资产负债表日后发生情况的事项, 与资产负债表日存在情况无关, 所以属于非调整事项。

会计处理原则: 自然灾害发生于 2014 年 1 月 23 日, 属于资产负债表日后发生的事项, 对甲公司资产负债表日后财务状况影响较大, 甲公司应在 2013 年财务报表附注中对该非调整事项进行披露。

【例题·计算分析题】 甲公司为上市公司, 适用的所得税税率为 25%, 按净利润的 10% 提取法定盈余公积。甲公司发生的有关业务资料如下:

(1) 2009 年 12 月 1 日, 甲公司因合同违约被乙公司告上法庭, 要求甲公司赔偿违约金 1 000 万元。至 2009 年 12 月 31 日, 该项诉讼尚未判决, 甲公司经咨询法律顾问后, 认为很可能赔偿的金额为 700 万元。

2009 年 12 月 31 日, 甲公司对该项未决诉讼事项确认预计负债和营业外支出 700 万元, 并确认了相应的递延所得税资产和所得税费用为 175 万元。

(2) 2010 年 3 月 5 日, 经法院判决, 甲公司应赔偿乙公司违约金 500 万元。甲、乙公司均不再上诉。

其他相关资料: 甲公司所得税汇算清缴日为 2010 年 2 月 28 日; 2009 年度财务报告批准报出日为 2010 年 3 月 31 日; 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; 不考虑其他因素。

要求：根据法院判决结果，编制甲公司调整 2009 年度财务报表相关项目的会计分录。

根据调整分录的相关金额，填列答题纸（卡）指定位置的表格中财务报表相关项目。（减少数以“-”表示，答案中的金额单位用万元表示）

【答案】

(1)

①记录应支付的赔款，并调整递延所得税资产：

借：预计负债 700
 贷：其他应付款 500
 以前年度损益调整 200

借：以前年度损益调整 50
 贷：递延所得税资产 50

②将“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

借：以前年度损益调整 150
 贷：利润分配——未分配利润 150

③调整盈余公积

借：利润分配——未分配利润 15
 贷：盈余公积 15

(2) 财务报表相关项目

单位：万元

调整项目	影响金额
利润表项目：	
营业外支出	-200
所得税费用	50
净利润	150
资产负债表项目：	
递延所得税资产	-50
其他应付款	500
预计负债	-700
盈余公积	15
未分配利润	135

(二) 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

【教材例 17-6】甲公司 20×9 年 6 月销售给乙公司一批物资，货款为 2 000 000 元（含增值税）。乙公司于 7 月份收到所购物资并验收入库。按合同规定，乙公司应于收到所购物资后 3 个月内付款。由于乙公司财务状况不佳，到 20×9 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司于 20×9 年 12 月 31 日已为该项应收账款计提坏账准备 100 000 元。20×9 年 12 月 31 日资产负债表上“应收账款”项目的金额为 4 000 000 元，其中 1 900 000 元为该项应收账款。甲公司于 2×10 年 2 月 3 日（所得税汇算清缴前）收到人民法院通知，乙公司已宣告破产清算，无力偿还所欠部分货款。甲公司预计可收回应收账款的 60%。

本例中，甲公司在收到人民法院通知后，首先可判断该事项属于资产负债表日后调整事项。甲公司原对应收乙公司账款计提了 100 000 元的坏账准备，按照新的证据应计提的坏账准备为 800 000 元（2 000 000×40%），差额 700 000 元应当调整 20×9 年度财务报表相关项目的数字。

甲公司的账务处理如下：

(1) 补提坏账准备

应补提的坏账准备=2 000 000×40%-100 000=700 000（元）

借：以前年度损益调整——资产减值损失 700 000

贷：坏账准备 700 000

(2) 调整递延所得税资产

借：递延所得税资产 175 000

贷：以前年度损益调整——所得税费用 175 000 (700000×25%)

(3) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润

借：利润分配——未分配利润 525 000

贷：以前年度损益调整 525 000

(4) 因净利润减少，调减盈余公积

借：盈余公积——法定盈余公积 52 500

贷：利润分配——未分配利润 52 500 (525 000×10%)

(5) 调整报告年度财务报表相关项目的数字

(财务报表略)

①资产负债表项目的调整：调减应收账款 700 000 元，调增递延所得税资产 175 000 元；调减盈余公积 52 500 元，调减未分配利润 472 500 元。

②利润表项目的调整：调增资产减值损失 700 000 元，调减所得税费用 175 000 元，调减净利润 525 000 元。

③所有者权益变动表项目的调整：调减净利润 525 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 52 500 元，未分配利润调减 472 500 元。

(6) 调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数 (资产负债表略)

甲公司在编制 2×10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20×9 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20×9 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

(三) 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

【提示】发生于资产负债表日后至财务报告批准报出日之间的销售退回事项，可能发生于年度所得税汇算清缴之前，也可能发生于年度所得税汇算清缴之后，其会计处理分别为：

(1) 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**，应调整报告年度利润表的收入、成本等。并**相应调整**报告年度的应纳税所得额及**报告年度应缴纳的所得税**等；

(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**，应调整报告年度利润表的收入、成本等。但按照税法规定，在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，**应作为本年度的纳税调整事项**。

【提示】资产负债表日后事项期间是否调整应交所得税及递延所得税，如下表所示：

时间	税法允许扣除或补交税金	调整事项形成暂时性差异
汇算清缴日之前	借：应交税费——应交所得税 贷：以前年度损益调整 或 借：以前年度损益调整 贷：应交税费——应交所得税	调整递延所得税资产或递延所得税负债，考试主要涉及递延所得税资产，以递延所得税资产为例： 借：递延所得税资产 贷：以前年度损益调整
汇算清缴日之后	借：递延所得税资产 贷：以前年度损益调整 或 借：以前年度损益调整 贷：递延所得税负债	或相反分录

【教材例 17-7】甲公司 2×14 年 10 月 25 日销售一批 A 商品给乙公司，预计退货率为 0，取得收入 2 400 000 元（不含增值税），并结转成本 2 000 000 元。2×14 年 12 月 31 日，该笔货款尚未收到，甲公司未对该应收账款计提坏账准备。2×15 年 2 月 8 日，由于产品质量问题，本批货物被全部退回。甲公司于 2×15 年 2 月 20 日完成 2×14 年所得税汇算清缴。甲公司适用的增值税税率为 13%。

本例中，销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内，属于资产负债表日后调整事项。由于销售退回发生在甲公司报告年度所得税汇算清缴之前，因此在所得税汇算清缴时，应扣除该部分销售退回所实现的应纳税所得额。

甲公司的账务处理如下：

(1) 调整销售收入

借：以前年度损益调整——主营业务收入	2 400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	312 000
贷：应收账款——乙公司	2 712 000

(2) 调整销售成本

借：库存商品——A 商品	2 000 000
贷：以前年度损益调整——主营业务成本	2 000 000

(3) 调整应缴纳的所得税

借：应交税费——应交所得税	100 000[(2 400 000-2 000 000)×25%]
贷：以前年度损益调整——所得税费用	100 000

(4) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润

借：利润分配——未分配利润	300 000
贷：以前年度损益调整	300 000

(5) 因净利润减少，调减盈余公积

借：盈余公积——法定盈余公积	30 000(300 000×10%)
贷：利润分配——未分配利润	30 000

(6) 调整报告年度相关财务报表（财务报表略）

①资产负债表项目的调整：

调减应收账款 2 712 000 元，调增存货 2 000 000 元；调减应交税费 412 000 元；调减盈余公积 30 000 元，调减未分配利润 270 000 元。

②利润表项目的调整：

调减营业收入 2 400 000 元，调减营业成本 2 000 000 元，调减所得税费用 100 000 元，调减净利润 300 000 元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润 300 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 30 000 元，未分配利润调减 270 000 元。

(7) 调整 2×15 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）

甲公司在编制 2×15 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2×14 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 2×14 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×15 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2×14 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

(四) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

【例题·综合题】甲股份有限公司为上市公司（以下简称甲公司），系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。甲公司 2008 年度财务报告于 2009 年 4 月 10 日经董事会批准对外报出。报出前有关情况和业务资料如下：

其他资料

①上述产品销售价格均为公允价格（不含增值税）；销售成本在确认销售收入时逐笔结转。除特别说明外，所有资产均未计提减值准备。

②甲公司适用的所得税税率为 25%；2008 年度所得税汇算清缴于 2009 年 2 月 28 日完成，在此之前发生的 2008 年度纳税调整事项，均可进行纳税调整；假定预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。不考虑除增值税、所得税以外的其他相关税费。

③甲公司按照当年实现净利润的 10%提取法定盈余公积。

要求：

- (1) 判断资料(1)中相关交易或事项的会计处理，哪些不正确(分别注明其序号)。
- (2) 对资料(1)中判断为不正确的会计处理，编制相应的调整分录。
- (3) 判断资料(2)相关资产负债表日后事项，哪些属于调整事项(分别注明其序号)。
- (4) 对资料(2)中判断为资产负债表日后调整事项的，编制相应的调整分录。

(逐笔编制涉及所得税的会计分录；合并编制涉及“利润分配—未分配利润”、“盈余公积—法定盈余公积”的会计分录；答案中的金额单位用万元表示)

(1) 甲公司在2009年1月进行内部审计过程中，发现以下情况：

①2008年7月1日，甲公司采用支付手续费方式委托乙公司代销B产品200件，售价为每件10万元，按售价的5%向乙公司支付手续费(由乙公司从售价中直接扣除)。当日，甲公司发出了B产品200件，单位成本为8万元。甲公司据此确认应收账款1900万元、销售费用100万元、销售收入2000万元，同时结转销售成本1600万元。

2008年12月31日，甲公司收到乙公司转来的代销清单，B产品已销售100件，同时开出增值税专用发票；但尚未收到乙公司代销B产品的款项。当日，甲公司确认应收账款170万元、应交增值税销项税额170万元。

②2008年12月1日，甲公司与丙公司签订合同销售C产品一批，售价为2000万元，成本为1560万元。当日，甲公司将收到的丙公司预付货款1000万元存入银行。

2008年12月31日，该批产品尚未发出，也未开具增值税专用发票。甲公司据此确认销售收入1000万元、结转销售成本780万元。

③2008年12月31日，甲公司对丁公司长期股权投资的账面价值为1800万元，拥有丁公司60%有表决权的股份。当日，如将该投资对外出售，预计售价为1500万元，预计相关税费为20万元；如继续持有该投资，预计在持有期间和处置时形成的未来现金流量的现值总额为1450万元。甲公司据此于2008年12月31日就该长期股权投资计提减值准备300万元。

【答案】

(1)

资料(1)中交易或事项处理不正确的有：①、②、③。

(2)

事项①调整分录：

借：以前年度损益调整 950 [(2000-100) × 50%]

贷：应收账款 950

借：发出商品 800 (1600 × 50%)

贷：以前年度损益调整 800

借：应交税费——应交所得税 37.5 [(950-800) × 25%]

贷：以前年度损益调整 37.5

事项②调整分录：

借：以前年度损益调整 1000

贷：预收账款 1000

借：库存商品 780

贷：以前年度损益调整 780

借：应交税费——应交所得税 55 (220 × 25%)

贷：以前年度损益调整 55

事项③调整分录：

借：以前年度损益调整 20

贷：长期股权投资减值准备 20

借：递延所得税资产 5 (20 × 25%)

贷：以前年度损益调整 5

(2) 2009年1月1日至4月10日，甲公司发生的交易或事项资料如下：

①2009年1月12日，甲公司收到戊公司退回的2008年12月从其购入的一批D产品，以及税务机关开具的进

货退出相关证明。当日，甲公司向戊公司开具红字增值税专用发票。该批D产品的销售价格为300万元，增值税税额为51万元，销售成本为240万元。至2009年1月12日，甲公司尚未收到销售D产品的款项。

②2009年3月2日，甲公司获知庚公司被法院依法宣告破产，预计应收庚公司款项300万元收回的可能性极小，应按全额计提坏账准备。

甲公司在2008年12月31日已被告知庚公司资金周转困难可能无法按期偿还债务，因而相应计提了坏账准备180万元。

【答案】

(3)

资料(2)中相关日后事项属于调整事项的有：①、②。

(4)

事项①调整分录：

借：以前年度损益调整 300
 应交税费——应交增值税（销项税额） 51
 贷：应收账款 351

借：库存商品 240
 贷：以前年度损益调整 240
借：应交税费——应交所得税 15（60×25%）
 贷：以前年度损益调整 15

事项②调整分录：

借：以前年度损益调整 120
 贷：坏账准备 120
借：递延所得税资产 30
 贷：以前年度损益调整 30

合并编制转入利润分配及计提盈余公积分录：

借：利润分配——未分配利润 427.5
 贷：以前年度损益调整 427.5
借：盈余公积——法定盈余公积 42.75
 贷：利润分配——未分配利润 42.75

第三节 资产负债表日后非调整事项

◇资产负债表日后非调整事项的处理原则

◇资产负债表日后非调整事项的具体会计处理方法

一、资产负债表日后非调整事项的处理原则

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。非调整事项的发生不影响资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。对于财务报告使用者来说，非调整事项说明的情况有的重要，有的不重要；

其中重要的非调整事项虽然与资产负债表日的财务报表数字无关，但可能影响资产负债表日以后的财务状况和经营成果，如不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策，因此，按准则规定应适当披露。

资产负债表日后，企业董事会利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日负债，但应当在附注中单独披露。

二、资产负债表日后非调整事项的具体会计处理方法

资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容及其对财务状况和经营成果的影响。

【例题·多选题】下列关于资产负债表日后事项的表述中，正确的有（ ）。

- A. 影响重大的资产负债表日后非调整事项应在附注中披露
- B. 对资产负债表日后调整事项应当调整资产负债表日财务报表有关项目
- C. 资产负债表日后事项包括资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的全部事项

D. 判断资产负债表日后调整事项的标准在于该事项对资产负债表日存在的情况提供了新的或进一步的证据

【答案】ABD

【解析】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，而非全部事项，所以选项C不正确。

【例题·综合题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%，适用的所得税税率为25%，按净利润的10%计提盈余公积。甲公司与收入有关的资料如下：

除上述资料外，不考虑其他因素。

要求：

- (1) 根据材料(1)至材料(3)，逐笔编制甲公司相关业务的会计分录(销售成本和劳务成本应逐笔结转)。
- (2) 根据资料(4)，判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项，如为调整事项，编制相应的会计分录。(“应交税费”科目要求写出明细科目及专栏名称；答案中的金额单位用万元表示)。

【解析】

(1) 2012年3月25日，甲公司向丙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为3 000万元，增值税税额为510万元，该批商品成本为2 400万元，未计提存货跌价准备，该批商品已发出，满足收入确认条件。

4月5日，丙公司在验收该批商品时发现其外观有瑕疵，甲公司同意按不含增值税的销售价格给予10%的折让，红字增值税专用发票上注明的价款为300万元，增值税税额为51万元。

5月10日，甲公司收到丙公司支付的款项3 159万元。

材料(1)

2012年3月25日

借：应收账款 3 510

贷：主营业务收入 3 000

 应交税费——应交增值税(销项税额) 510

借：主营业务成本 2 400

贷：库存商品 2 400

2012年4月5日

借：主营业务收入 300

 应交税费——应交增值税(销项税额) 51

贷：应收账款 351

2012年5月10日

借：银行存款 3 159 (3 510-351)

贷：应收账款 3 159

(2) 2012年9月1日至30日，甲公司开展A产品以旧换新业务，共销售A产品100台，每台不含增值税的销售价格为10万元，增值税税额为1.7万元，每台销售成本为7万元，同时，回收100台旧产品作为原材料验收入库，每台不含增值税的回收价格为1万元，增值税税额为0.17万元，款项均已支付。

材料(2)

借：银行存款 1 053

 原材料 100

 应交税费——应交增值税(进项税额) 17

贷：主营业务收入 1 000

 应交税费——应交增值税(销项税额) 170

借：主营业务成本 700

贷：库存商品 700

(3) 2012年11月20日，甲公司与戊公司签订一项为期3个月的劳务合同，合同总收入为90万元，当日，收到戊公司预付的合同款45万元。

12月31日，经专业测量师测量后，确定该项劳务的完工程度为40%。至12月31日，累计发生的劳务成本为30万元，估计完成该合同还将发生劳务成本40万元，该项合同的结果能够可靠计量，假定发生的劳务成本均为职工薪酬，不考虑税费等相关因素。

材料(3)

2012年11月20日

借：银行存款 45
贷：预收账款 45

2012年12月31日

确认提供劳务收入=90×40%-0=36(万元)，

确认提供劳务成本=(30+40)×40%-0=28(万元)。

借：劳务成本 30
贷：应付职工薪酬 30

借：预收账款 36
贷：主营业务收入 36

借：主营业务成本 28
贷：劳务成本 28

(4) 2013年1月18日，因产品质量问题，甲公司收到乙公司退回的一批商品，红字增值税专用发票上注明的价款为400万元，增值税税额为68万元，该批商品系2012年12月19日售出，销售成本为320万元，已于当日全部确认为收入，款项仍未收到，未计提坏账准备，甲公司2012年度财务报告批准报出日为2013年3月10日，2012年度所得税汇算清缴于2013年4月30日完成。

材料(4)该销售退回属于资产负债表日事项。

借：以前年度损益调整——主营业务收入 400
应交税费——应交增值税(销项税额) 68

贷：应收账款 468

借：库存商品 320

贷：以前年度损益调整——主营业务成本 320

借：应交税费——应交所得税 20[(400-320)×25%]

贷：以前年度损益调整——所得税费用 20

借：利润分配——未分配利润 60

贷：以前年度损益调整 60

借：盈余公积 6

贷：利润分配——未分配利润 6

【本章小结】

1. 资产负债表日后调整事项与非调整事项的内容；
2. 资产负债表日后调整事项的会计处理；
3. 资产负债表日后非调整事项的披露。