

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

二、资产负债表日后调整事项

(一) 资产负债表日后调整事项的处理原则

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**。

调整事项的处理原则：**既调账又调表**

对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项**发生在报告年度的次年**，报告年度的**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，应具体分别以下情况进行处理：

1. 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**”。

涉及损益的调整事项包括：

- (1) 发生在报告年度**所得税汇算清缴前**的，应调整**报告年度**应纳税所得额、应纳税所得税税额。
- (2) 发生在报告年度**所得税汇算清缴后**的，应调整本年度（即**报告年度的次年**）应纳税所得税税额。
2. 涉及**利润分配**调整的事项（调整提取盈余公积），直接在“**利润分配——未分配利润**”科目核算。
3. **不涉及损益及利润分配**的事项（资产负债表相关的科目），**调整相关科目**。
4. 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（报告年度）编制的财务报表相关项目的期末数（资产负债表）或本年发生数（利润表）
 - (2) 当期编制（报告年度的次年）的财务报表相关项目的期初数（资产负债表）或上年数（利润表）
 - (3) 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应的调整

【提示】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**。凡是**涉及货币资金的不调整报告年度的资产负债表货币资金项目和现金流量表正表各项目数**。**销售退回**发生在**日后期间以外**，不调整报告年度的报表金额，而作为**当年调整事项处理**。

(二) 资产负债表日后调整事项的具体会计处理

资产负债表日后调整事项，采用**追溯重述法**进行会计处理。

1. 具体调整步骤：

分为税前、所得税、税后3步，与追溯调整类似。

(1) 调整税前：

涉及**损益**的事项，通过“**以前年度损益调整**”科目核算（与差错更正相同）。应不涉及损益以及利润分配的事项直接调整相关科目。

凡是涉及到**货币资金科目**的，需要先通过往来帐户（**其他应付款、应付账款等**）过渡一下，然后再编制一笔本年收款或付款的会计分录。

(2) 调整所得税：

① 应交所得税

汇算**清缴前**，调整**报告年度**的应交所得税。

汇算**清缴后**，调整**报告年度次年**的应交所得税。

② 递延所得税是否需要调整，根据调整后资产和负债的账面价值和计税基础是否产生了差异来判断，同时考虑调整前已经确认的递延所得税是否需要转回或追加确认。

(3) 调整税后：

将“以前年度损益调整”的余额，转入“**利润分配——未分配利润**”科目，再根据本科目的调整金额×10%

调整盈余公积。

【总结】日后调整事项是否影响应交所得税

【结论】凡是会计上影响会计利润，而税法规定不计入应纳税所得额或不得税前扣除的项目（即不影响应纳税所得额的项目），如计提坏账准备、计提减值准备、发生公允价值变动、确认预计负债、长投权益法下营业外收入、投资收益的确认等，在日后期间发生的该类事项，均不影响报告年度已经调整好的应纳税所得额，不调整报告年度的应交所得税。

为简化处理，如无特别说明，本章所有的例子均假定如下：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。

业务一：资产负债表日诉讼案件日后结案

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。

例题 12

甲公司与乙公司签订一项销售合同，约定甲公司应在2019年8月向乙公司交付A产品3000件。由于甲公司未按照合同发货，致使乙公司遭受重大经济损失。2019年11月，乙公司将甲公司告上法庭，要求甲公司赔偿9000000元。2019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6000000元，乙公司未确认应收赔偿款。2020年2月8日，经人民法院判决甲公司应赔偿乙公司8000000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8000000元。甲、乙两公司2019年所得税汇算清缴均在2020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）。

分析

本例中，人民法院2020年2月8日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日（即2019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2019年所得税汇算清缴均在2020年3月10日完成，因此，应根据人民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

【提示】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2020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

2019年末因确认预计负债6000000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
贷：利润分配——未分配利润 150 000

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 2020 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 2020 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2019 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 2019 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2020 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2019 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

【提示】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 2020 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 2020 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 2020 年 1 月份的资产负债表时, 按照调整前 2019 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 2019 年度资产负债表相关项目的数字外, 还应当调整 2020 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数, 其年初数按照 2019 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

【总结】资产负债表日诉讼案件日后结案

1.调相关项目	2.调应交所得税	3.调递延所得税
税法规定相关支出 实际发生时允许税前扣除, 企业认同判决且支付赔偿款		
预计负债实际发生的同时进一步确认损失: 借: (营业外支出) 预计负债 贷: 其他应付款 借: 其他应付款 贷: 银行存款	损失实际发生, 允许税前扣除, 调减应交所得税: 借: 应交税费——应交所得税 贷: (所得税费用)	递延所得税资产随预计负债的转销而转销: 借: (所得税费用) 贷: 递延所得税资产【原预计负债×所得税税率】

业务二: 调整资产负债表日资产减值金额

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。

例题 13

甲公司 2019 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 2019 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司于 2019 年 12 月 31 日按预期信用损失法为该项应收账款计提坏账准备 100 000 元。2019 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 2020 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%。

分析

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。

甲公司原按预期信用损失法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 2019 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——信用减值损失 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
 (700 000×25%)

(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

(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：调增信用减值损失 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 2020 年 2 月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 2020 年 1 月的资产负债表时，按照调整前 2019 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 2019 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2020 年 2 月资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2019 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

【总结】调整资产负债表日资产减值金额

1.调相关项目	2.调应交所得税	3.调递延所得税
补提坏账准备： 借：（信用减值损失） 贷：坏账准备	——	对补提的坏账准备继续确认递延所得税资产： 借：递延所得税资产 贷：（所得税费用）

业务三：调整资产负债表日前入账资产成本

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

若资产负债表日前购入的**资产已经按暂估金额**等入账，资产负债表日后获得证据，可以进一步确定该资产的成本，则应该对已入账的资产成本进行调整。例如，购建固定资产已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算，企业已办理暂估入账；资产负债表日后办理决算，此时应根据竣工决算的金额调整暂估入账的固定资产成本等。

业务四：调整资产负债表日前售出资产的收入

资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前售出资产的收入。

企业在报告年度已根据收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后获得关于资产收入的进一步证据，如**发生销售退回、销售折让**等，此时也应调整财务报表相关项目的金额。

【提示】需要说明的是，资产负债表日后发生的销售退回，既包括报告年度或报告中期销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回，也包括以前期间销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回。

例题 14

甲公司 2019 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。2019 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。2020 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 2020 年 2 月 20 日完成 2019 年所得税汇算清缴。甲公司适用的增值税税率为 13%。

分析

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
 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 2020 年 2 月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 2020 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2019 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 2019 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2020 年 2 月资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2019 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

业务四：调整资产负债表日前售出资产的收入

【提示】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，应调整报告年度会计报表的收入、成本等，但按照税法规定，在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年度的纳税调整事项。

【总结】调整资产负债表日前售出资产的收入

1.调相关项目	2.调应交所得税	3.调递延所得税
发生销售退回： 借：（主营业务收入） 应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：应收账款 借：库存商品 贷：（主营业务成本） 【提示】 如果计提了坏账准备，还	（主营业务收入－主营业务成本） ×适用税率”调减应交所得税： 借：应交税费——应交所得税 贷：（所得税费用）	—— 【提示】 如果计提了坏账准备，冲回坏账准备的同时应冲回原确认的递延所得税资产

要冲回坏账准备。		
----------	--	--

业务五：资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错

这一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。

【提示】具体会计处理参照差错更正。