

2023 年中级会计实务《母仪天下第六季之会计调整》

甲公司是一家上市公司，采用资产负债表债务法核算所得税，适用所得税税率为 25%，预计未来期间保持不变，假设未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。2022 年年报于 2023 年 4 月 11 日批准报出，2023 年 1 月 1 日至 4 月 11 日发现如下经济业务：

【专题一：年报销售日后退】 甲公司于 2022 年 12 月 1 日赊销商品给乙公司，售价为 500 万元，成本为 300 万元，增值税税率为 13%，截至 2022 年末款项一直未收，甲公司基于对方的信用状况计提了 10% 坏账准备。乙公司于 2023 年 3 月 1 日退回 40% 的商品，对此退货开具了红字增值税专用发票，退回货物已入库。假定税法规定，企业计提的坏账损失不允许税前扣除，发生实质性损失时可予税前扣除。

【要求】 根据此业务，完成如下要求：

(1) 此业务是否为资产负债表日后调整事项？

【解析】 此业务属于年报期间的销售在资产负债表日后期间发生了退货，此退货业务属于年报事项，应作为资产负债表日后调整事项修正年报。

(2) 如果属于资产负债表日后调整事项，请作出相关调整分录。

【解析】 此销售退货的相关调整分录如下：

- ①借：以前年度损益调整 (500×40%) 200
 应交税费——应交增值税（销项税额） 26
 贷：应收账款 226
- ②借：库存商品 120
 贷：以前年度损益调整 (300×40%) 120
- ③借：坏账准备 22.6
 贷：以前年度损益调整 [500×40%×(1+13%)×10%] 22.6
- ④借：以前年度损益调整 (22.6×25%) 5.65
 贷：递延所得税资产 5.65
- ⑤借：应交税费——应交所得税 [(200-120)×25%] 20
 贷：以前年度损益调整 20
- ⑥借：利润分配——未分配利润 43.05
 贷：以前年度损益调整 43.05
- ⑦借：盈余公积 4.305
 贷：利润分配——未分配利润 4.305

【分析】 (1) 递延所得税资产的调整理解：

原来企业计提坏账准备时，产生了可抵扣暂时性差异，所以确认了递延所得税资产。日后期间冲销了一部分坏账准备，因此要将对应的递延所得税资产也转销。

(2) 应交所得税的调整理解：

对此退回事项，开具了红字增值税专用发票，说明税法是认可的，即站在税法角度，要按冲减的收入和成本的差额 (200-120=80) 调减应纳税所得额，即调减应交所得税 80×25%。坏账准备计提时税法不认可，日后期间这里只是调减了坏账准备，并不是实际发生了损失，所以税法也是不认可的，所以坏账准备调整时对应的损益在调整应交所得税时不考虑。

【专题二：年报减值日后调】 甲公司于 2022 年 5 月 1 日销售给丙公司的一批商品形成应收账款 500 万元，款项一直未收。甲公司于 2022 年年末针对此应收账款提取了 10% 的坏账准备。由于丙公司长期经营不善于 2023 年 2 月 5 日宣告破产，预计甲公司的应收账款只

能收回 60%。假定税法规定，企业计提的坏账损失不允许税前扣除，发生实质性损失时可予税前扣除。

【要求】根据此业务，完成如下要求：

(1) 此业务是否为资产负债表日后调整事项？

【解析】此业务属于年报期间的减值损失在资产负债表日后期间得以证实，且此减值损失应归入年报，应作为资产负债表日后调整事项处理。

(2) 如果属于资产负债表日后调整事项，请作出相关调整分录。

【解析】

- ①借：以前年度损益调整 (500×30%) 150
贷：坏账准备 150
- ②借：递延所得税资产 (150×25%) 37.5
贷：以前年度损益调整 37.5
- ③借：利润分配——未分配利润 112.5
贷：以前年度损益调整 112.5
- ④借：盈余公积 11.25
贷：利润分配——未分配利润 11.25

【分析】报告年度，甲公司对应收账款 500 万元计提了 10% 的坏账准备，日后期间还不是实际发生坏账损失，也是预计不能收回，日后期间证实预计 40% 不能收回，即说明报告年度少确认了 $500 \times (40\% - 10\%)$ 的坏账准备，因此要补计提坏账准备 $500 \times 30\%$ ，同时确认相应的递延所得税资产。

【拓展】年报期间减值计提差错

甲公司某设备的原价为 2000 万元，累计折旧 600 万元，已提减值准备 200 万元。2022 年年末出现减值迹象，经测定设备公允处置净额为 800 万元，预计未来现金流量折现值为 900 万元，甲公司认定此设备的可收回价值为 800 万元，并作出如下处理：

- 借：资产减值损失 $[(2000 - 600 - 200) - 800]$ 400
贷：固定资产减值准备 400
- 借：递延所得税资产 $(400 \times 25\%)$ 100
贷：所得税费用 100

此处理在资产负债表日后期间的内审中发现。假定税法规定的折旧方法、折旧年限与会计准则相同，企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

【要求】根据此业务，完成如下要求：

(1) 此业务是否为资产负债表日后调整事项？

【解析】固定资产可收回价值应当选择公允处置净额与预计未来现金流量折现值的较高口径认定，所以应认定设备的可收回价值为 900 万元，而不是 800 万元，相应的减值提取额为 300 万元，而不是 400 万元，此差错在资产负债表日后期间发现，应作为资产负债表日后调整事项处理。

(2) 如果属于资产负债表日后调整事项，请作出相关调整分录。

【解析】

- ①借：固定资产减值准备 100
贷：以前年度损益调整 100
- ②借：以前年度损益调整 25
贷：递延所得税资产 25
- ③借：以前年度损益调整 75
贷：利润分配——未分配利润 75

- ④借：利润分配——未分配利润 7.5
贷：盈余公积 7.5

【专题三：年报官司日后判】甲公司于 2022 年 8 月 1 日被丁公司以侵犯专利权为由告上法庭，索赔 100 万元，经律师推定，预计赔付的可能性为 80%，最可能的赔付额为 60 万元，甲公司根据此意见认定了 60 万元的预计负债。2023 年 3 月 6 日法院最终判决甲公司赔付 90 万元，甲公司对此判决未提出异议，于 2023 年 4 月 2 日结清了此赔款。假定税法规定，企业侵犯专利权的诉讼赔偿可以在实际发生时税前扣除。

【要求】根据此业务，完成如下要求：

- (1) 此业务是否为资产负债表日后调整事项？

【解析】此业务属于年报期间的未决诉讼事项在资产负债表日后期间有了定论，此业务属于年报事项，应作为资产负债表日后调整事项修正年报。

- (2) 如果属于资产负债表日后调整事项，请作出相关调整分录。

【解析】

- ①借：以前年度损益调整 30
贷：其他应付款 30
- ②借：预计负债 60
贷：其他应付款 60
- ③借：以前年度损益调整 15
贷：递延所得税资产 (60×25%) 15
- ④借：应交税费——应交所得税 (90×25%) 22.5
贷：以前年度损益调整 22.5
- ⑤借：利润分配——未分配利润 22.5
贷：以前年度损益调整 22.5
- ⑥借：盈余公积 2.25
贷：利润分配——未分配利润 2.25

【拓展】丁公司的调整处理如下：

- ①借：其他应收款 90
贷：以前年度损益调整 90
- ②税法允许将此赔偿收入列入年报应税所得，相关调整分录如下：
借：以前年度损益调整 22.5
贷：应交税费——应交所得税 (90×25%) 22.5
- ③借：以前年度损益调整 67.5
贷：利润分配——未分配利润 67.5
- ④假设丁公司按净利润的 10%计提法定盈余公积：
借：利润分配——未分配利润 6.75
贷：盈余公积 6.75

【分析】(1) 日后期间诉讼最终判决，双方认可，所以将预计负债转为真正的负债其他应付款，原来确认预计负债时确认了递延所得税资产，所以现在转销预计负债时，要将递延所得税资产转回。然后对于实际发生的赔偿，税法允许税前扣除了，所以按 90×25% 计算调减的应交所得税。

(2) 实际收付赔偿款的分录如下，这两笔分录都是当期的正常分录，不属于调整分录（调整分录不能调整货币资金收支项目）。

甲公司支付赔偿：

借：其他应付款 90
 贷：银行存款 90
丁公司收取赔偿：
借：银行存款 90
 贷：其他应收款 90

【专题四：年报差错日后调整】注册会计师于 2023 年 3 月入驻甲公司进行年审，在审计过程中发现如下业务及相应的会计处理：

(1) 2022 年 12 月 5 日，甲公司与丙公司签订一项销售商品合同，售价为 80 万元，已开具增值税专用发票，增值税税率为 13%。甲公司承诺售出后 1 年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，免费保修，同时还提供 2 年延保服务，商品单独标价 80 万元和延保单独标价 20 万元。甲公司根据以往经验估计在法定保修期（1 年）内将发生的保修费用为 6 万元。该批商品的成本为 60 万元。合同签订当日，甲公司将该批商品交付给丙公司，同时丙公司向甲公司支付价税款 90.4 万元。针对上述业务，甲公司作了如下会计处理：

①借：银行存款 90.4
 贷：主营业务收入 80
 应交税费——应交增值税（销项税额）10.4
②借：主营业务成本 60
 贷：库存商品 60

按税法规定，要将此销售商品收入计入当期应纳税所得额，但与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

【要求】

1) 请判断此业务的会计处理是否正确？如果不正确，请说明理由。

【解析】

①此业务的会计处理不正确；
②商品销售并附带免费延保服务是两笔单项履约义务，商品和法定质保服务构成一项单项履约义务，应确认收入 64 万元 $[80 \times 80 / (80 + 20)]$ ，而延保服务构成第二项单项履约义务，在未履行前计入合同负债 16 万元 $[80 \times 20 / (80 + 20)]$ 。

2) 如果甲公司的会计处理有误，请作出更正分录。

【解析】更正分录如下：

①追认合同负债并冲减多计的收入额
借：以前年度损益调整——主营业务收入 16
 贷：合同负债 16
②补提产品质量担保费用
借：以前年度损益调整——销售费用 6
 贷：预计负债 6
③补充认定可抵扣暂时性差异
借：递延所得税资产 $[(16 + 6) \times 25\%]$ 5.5
 贷：以前年度损益调整——所得税费用 5.5
④冲减多计的净利润
借：利润分配——未分配利润 16.5
 贷：以前年度损益调整 16.5
⑤调减多计的盈余公积
借：盈余公积 1.65

贷：利润分配——未分配利润 1.65

【分析】(1) 会计处理中“以前年度损益调整”科目加了明细科目，是为帮助考生理解的，真正考试时，题目如果不要求列明明细科目，则这里直接用“以前年度损益调整”即可，不用列示明细科目。

(2) 对此事项，甲公司正确的会计分录如下：

借：银行存款 90.4
 贷：主营业务收入 64
 合同负债 16
 应交税费——应交增值税（销项税额） 10.4
 借：主营业务成本 60
 贷：库存商品 60
 借：销售费用 6
 贷：预计负债 6
 借：递延所得税资产 5.5
 贷：所得税费用 5.5

(2) 甲公司 2022 年 10 月 1 日发货给戊公司，商品售价 500 万元，成本 400 万元，当日开出增值税专用发票，增值税税率为 13%，款项已收到并存入银行。合同约定由甲公司负责安装，且此安装工作是商品销售的关键组成部分，市场上没有提供单独安装服务的，即此商品的销售和安装具有高度关联性。截止 2023 年末此安装工作尚未完成，甲公司作了如下账务处理：

借：银行存款 565
 贷：主营业务收入 500
 应交税费——应交增值税（销项税额）65
 借：主营业务成本 400
 贷：库存商品 400

根据税法规定，要将此收入计入当期应纳税所得额。

【要求】

1) 请判断此业务的会计处理是否正确？如果不正确，请说明理由。

【解析】

①此业务的会计处理不正确；

②由于安装是商品销售的关键组成部分，即与商品销售具有高度关联性，因此商品的销售与安装构成一项单独履约义务，应在此义务完结时才可以确认收入。

2) 如果甲公司的会计处理有误，请作出更正分录。

【解析】更正分录如下：

①借：以前年度损益调整 500
 贷：合同负债 500
 ②借：发出商品 400
 贷：以前年度损益调整 400
 ③借：递延所得税资产 $[(500-400) \times 25\%]$ 25
 贷：以前年度损益调整 25

【拓展】也可以这样作：

借：递延所得税资产 $(500 \times 25\%)$ 125
 贷：递延所得税负债 $(400 \times 25\%)$ 100

以前年度损益调整 25

④借：利润分配——未分配利润	75	
贷：以前年度损益调整		75
⑤借：盈余公积	7.5	
贷：利润分配——未分配利润		7.5

【分析】（1）对此事项，甲公司正确的会计分录如下：

借：银行存款	500	
贷：合同负债		500
借：发出商品	400	
贷：库存商品		400
借：递延所得税资产	25	
贷：所得税费用		25

（2）递延所得税资产的处理分析如下：

合同负债的账面价值为 500 万元，计税基础为 0，产生 500 万元可抵扣暂时性差异。发出商品的账面价值为 400 万元，计税基础为 0，产生 400 万元应纳税暂时性差异。因是同一事项产生，所以将上述暂时性差异合并处理，按 100 万元可抵扣暂时性差异处理，确认递延所得税资产 25 万元（ $100 \times 25\%$ ）。

（3）2022 年 12 月 1 日，甲公司委托丁公司销售 A 商品 100 件，商品已全部移交丁公司，每件成本为 0.6 万元。合同约定，丁公司应按每件不含增值税的固定价格 1 万元对外销售，甲公司按每件 0.1 万元向丁公司支付代销售出商品的手续费；代销期限为 6 个月，代销期限结束时，丁公司将尚未售出的 A 商品退回甲公司；每月末，丁公司向甲公司提交代销清单。2022 年 12 月 31 日，甲公司收到丁公司开具的代销清单，注明已售出 A 商品 70 件，丁公司对外开具的增值税专用发票上注明的销售价格为 70 万元，增值税额为 9.1 万元。当日，甲公司向丁公司开具了一张相同金额的增值税专用发票，按扣除手续费 7 万元后的净额 72.1 万元与丁公司进行了货款结算，甲公司已将款项收存银行。根据税法规定，甲公司增值税纳税义务在收到代销清单时产生，按代销清单上注明的销售收入计入应纳税所得额。甲公司 2022 年对上述业务进行了如下会计处理：

借：应收账款	100	
贷：主营业务收入		100
借：主营业务成本	60	
贷：库存商品		60
借：银行存款	72.1	
销售费用	7	
贷：应收账款		70
应交税费——应交增值税（销项税额）		9.1

【要求】

1) 请判断此业务的会计处理是否正确？如果不正确，请说明理由。

【解析】

①此业务的会计处理不正确；

②委托方只有在收到代销清单时才可以确认收入，显然甲公司原做法多确认了 30% 的收入和成本。

2) 如果甲公司的会计处理有误，请作出更正分录。

【解析】更正分录如下：

- ①借：以前年度损益调整 30
 贷：应收账款 30
- ②借：发出商品 18
 贷：以前年度损益调整 18
- ③借：应交税费——应交所得税 3
 贷：以前年度损益调整 3
- ④借：盈余公积 0.9
 利润分配——未分配利润 8.1
 贷：以前年度损益调整 9

【分析】（1）对此事项，甲公司正确的会计分录如下：

- 借：发出商品 60
 贷：库存商品 60
- 借：应收账款 79.1
 贷：主营业务收入 70
 应交税费——应交增值税（销项税额） 9.1
- 借：主营业务成本 42
 贷：发出商品 42
- 借：银行存款 72.1
 销售费用 7
 贷：应收账款 79.1

（2）对于题目答案中的更正分录，不用与 12 月 1 日或 12 月 31 日应做的具体分录去对比，站在整个 12 月份来看就可以，按整个 12 月份该业务的处理对相关科目的影响金额进行更正即可。

（3）对此事项，丁公司正确的会计分录如下：

- 借：受托代销商品 100
 贷：受托代销商品款 100
- 借：银行存款 79.1
 贷：受托代销商品 70
 应交税费——应交增值税（销项税额） 9.1
- 借：受托代销商品款 70
 应交税费——应交增值税（进项税额） 9.1
 贷：应付账款 79.1
- 借：应付账款 79.1
 贷：银行存款 72.1
 其他业务收入（或主营业务收入） 7