

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024年注会母仪天下第8季——会计调整专题

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，所得税率 25%。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，所得税汇算清缴于 2023 年 4 月 30 日完成，2023 年 1 月至 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 1000 万元，成本 600 万元，适用的增值税税率为 13%，2022 年末甲公司提取了 10%的坏账准备。根据合同规定，乙公司在 2023 年 3 月 1 日前有权退还商品。根据过去的经验，2022 年末甲公司预计退货率为 30%，乙公司于 2023 年 3 月 1 日退了 40%的货，对此退货开具了增值税红字专用发票，余款当日结清。不考虑其他因素的影响。

【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：

修正当初少认定的 10%的退货量	借：以前年度损益调整 100 预计负债 300 应交税费——应交增值税（销项税额） 52 库存商品 240 贷：以前年度损益调整 60 应收退货成本 180 应收账款 452 【提示】 22 年 12 月甲公司做的分录： 借：应收账款 1130 贷：主营业务收入 700 预计负债 300 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 借：主要业务成本 420 应收退货成本 180 贷：库存商品 600
------------------	--

	借：信用减值损失 113 贷：坏账准备 113 借：递延所得税资产 103.25 (300×25%+113×25%) 贷：所得税费用 103.25 借：所得税费用 45 贷：递延所得税负债 45 【备注】余下的应收账款当日结清： 借：银行存款 678 贷：应收账款 678
冲减所提坏账准备	借：坏账准备 113 贷：以前年度损益调整 113
调整应交所得税的多计额	借：应交税费——应交所得税 40 【(1000-600)×40%×25%】 贷：以前年度损益调整 40
冲减当初认定的可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异	借：以前年度损益调整 58.25 递延所得税负债 45 贷：递延所得税资产 103.25 (300×25%+113×25%)
调整年报净利润	借：以前年度损益调整 54.75 贷：利润分配——未分配利润 54.75
补提盈余公积	借：利润分配——未分配利润 5.475 贷：盈余公积 5.475

【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日破产，甲公司预计对丙公司的应收账款只能收回60%。

【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 150 (500×30%)
贷：坏账准备 150
- ②借：递延所得税资产 37.5 (150×25%)
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——法定盈余公积 11.25
贷：利润分配——未分配利润 11.25

【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日结清了此罚款。

【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或有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根据税法规定，税法允许在实际发生时税前扣除，将此赔偿支出列支于年报应税所得，则相关调整分录如下：

借：以前年度损益调整 15
 贷：递延所得税资产 15

借：应交税费——应交所得税 22.5
 贷：以前年度损益调整 22.5

④借：利润分配——未分配利润 22.5
 贷：以前年度损益调整 22.5

⑤借：盈余公积——法定盈余公积 2.25
 贷：利润分配——未分配利润 2.25

【提示】2023年4月2日结清了此罚款，所以还应该写上：

借：其他应付款 90
 贷：银行存款 90 （此笔分录不属于调整分录）

【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根据税法规定，税法需要在实际确认时纳入应纳税所得额，将此赔偿收入列入年报应税所得，则相关调整分录如下：

借：以前年度损益调整 22.5
 贷：应交税费——应交所得税 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借：利润分配——未分配利润 6.75
 贷：盈余公积——法定盈余公积 6.75

【提示】2023年4月2日结清了此罚款，所以还应该写上：

借：银行存款 90
 贷：其他应收款 90 （此笔分录不属于调整分录）

【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7月1日购入专利权，初始成本800万元，此专利权用于产品生产，假定当年投产的产品全部完工且有70%实现了对外销售，有30%并未售出。年末此无形资产出现减值迹象，可收回金额为700万元。会计上认定为使用寿命不确定的无形资产，而税法则按5年期直线法摊销，预计无净残值，为了与税务口径保持一致，会计上也按5年期直线作了摊销，预计无净残值，分录如下：

①借：制造费用 80
 贷：累计摊销 80

②借：资产减值损失 20



贷：无形资产减值准备 20

借：递延所得税资产 5

贷：所得税费用 5

【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】使用寿命不确定的无形资产，持有期间内会计上是不摊销的，但是应当在每个会计期间进行减值测试，基于此的减值提取金额计算也有错误。

2) 如果甲公司处理有误，请作出更正分录。

【解析】

借：累计摊销 80

贷：库存商品 24 (80×30%)

以前年度损益调整 56 (80×70%)

借：以前年度损益调整 80

贷：无形资产减值准备 80

借：递延所得税资产 6 (24×25%)

贷：以前年度损益调整 6

借：利润分配——未分配利润 18

贷：以前年度损益调整 18

借：盈余公积 1.8

贷：利润分配——未分配利润 1.8

(2) 2022年12月1日，甲公司与戊公司签订协议，向戊公司销售商品，成本为60万元，增值税专用发票上注明销售价格为100万元，增值税税额为13万元。协议规定，甲公司应在2023年5月1日将所售商品购回，回购价为120万元，另需支付增值税15.6万元。货款已实际收付。

甲公司于2022年12月1日发出商品时，作了如下账务处理：

借：银行存款 113

贷：主营业务收入 100

应交税费——应交增值税（销项税额）13

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

【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此业务的会计处理是错误的；

②售后回购且回购价高于原售价的，其本质是以商品作抵押，自戊公司借入100万元，五个月后归还120万元，负担20万元的利息费用。

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抵销多计的收入和成本

借：发出商品 60

贷：以前年度损益调整 60

借：以前年度损益调整 100

贷：其他应付款 100

②补提2022年度的利息费用

借：以前年度损益调整 4



贷：其他应付款 4[(120-100)/5]

③确认暂时性差异

借：递延所得税资产 26 (104×25%)

贷：递延所得税负债 15 (60×25%)

以前年度损益调整 11

④修正年报期间的净利润

借：利润分配——未分配利润 33

贷：以前年度损益调整 33

⑤调减多提的盈余公积

借：盈余公积 3.3

贷：利润分配——未分配利润 3.3

(3) 2022年12月5日，甲公司与G公司签订一项销售商品合同，售价为80万元。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80万元和延保服务单独标价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G公司，同时G公司向甲公司支付了90.4万元价税款。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

【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此业务的会计处理是错误的；

②商品销售并附带免费延保是两笔单项履约义务，商品和法定履约义务构成一项，应确认收入64万元[80×80/(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[80×20/(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 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 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 5.5

贷：以前年度损益调整 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

(4) 甲公司 2022 年 3 月 2 日购入丁上市公司股票 10 万股，每股买价为 11 元，另付交易费用 3 万元，甲公司所持股份无法达到对丁公司的重大影响，甲公司打算长期持有此股份，指定为非交易性权益工具，但出于调整利润考虑，按交易性金融资产核算，6 月 30 日每股公允价值为 20 元，12 月 31 日公允价值为 30 元，税法认可初始成本，不认定公允价值变动。注册会计师在 2023 年审计甲公司年报时提出异议，提请甲公司修正。

【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】

此股份应界定为其他权益工具投资，所以甲公司的作法是错误的。且由于此差错发生年报，应作资产负债表日后调整事项处理。

2) 如果此业务是错误的，请作出修正分录。

【解析】

①借：其他权益工具投资 110

贷：交易性金融资产 110

②借：其他权益工具投资 3

贷：以前年度损益调整 3

③借：以前年度损益调整 190

贷：交易性金融资产 190

④借：其他权益工具投资 187

贷：其他综合收益 187

⑤借：递延所得税负债 47.5 (190×25%)

贷：以前年度损益调整 47.5

⑥借：其他综合收益 46.75 (187×25%)

贷：递延所得税负债 46.75

⑦借：利润分配——未分配利润 139.5

贷：以前年度损益调整 139.5

⑧借：盈余公积 13.95

贷：利润分配——未分配利润 13.95

⑨相关资产负债表项目修正如下：

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
交易性金融资产	-300	其他综合收益	140.25 (+187-46.75)
		递延所得税负债	-0.75 (-47.5+46.75)
其他权益工具投资	+300	盈余公积	-13.95
		未分配利润	-125.55
合计	0		0

(5) 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，增值税率为 13%。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从来都是一体的。截止 2022 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

【要求】

3) 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此业务的会计处理是错误的；

②由于安装是商品销售的一项关键组成部分，且组成一项单独履约义务，应在此义务完结时才可以确认收入。

4) 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 125

贷：递延所得税负债 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——法定盈余公积 7.5

贷：利润分配——未分配利润 7.5

(6) 2022年12月1日，甲公司委托丙公司销售A商品100件，商品已全部移交丙公司，每件成本为0.6万元。合同约定，丙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0.1万元向丙公司支付代销售出商品的手续费；代销售期限为6个月，代销售期限结束时，丙公司将尚未售出的A商品退回甲公司；每月月末，丙公司向甲公司提交代销清单。2022年12月31日，甲公司收到丙公司开具的代销清单，注明已售出A商品70件，丙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，增值税税额为9.1万元。当日，甲公司向丙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72.1万元与丙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。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此业务的会计处理是错误的；

②委托方只有在拿到代销清单时方可确认收入，显然此作法提前确认了30%的收入的成本。

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：

借：以前年度损益调整 30
 贷：应收账款 30

借：发出商品 18
 贷：以前年度损益调整 18

借：应交税费——应交所得税 3
 贷：以前年度损益调整 3

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

(7) 甲公司 2019 年末购入一栋商务楼，初始成本 3000 万元，进项税额 270 万元，用于出租，2020 年初出租给了 M 公司，会计上采用公允价值的后续计量模式，税法上采用 50 年直线法折旧，不考虑残值。2020 年末此房产的公允价值为 3050 万元，2021 年末房产公允价值为 3200 万元，2022 年初甲公司考虑公允价值波动较大，于企业利润平稳有影响，于是公司决定改用成本法后续计量，并采用追溯调整法作了会计处理，会计上的成本后续计量模式与税务口径相同。2022 年末房产的公允价值为 2700 万元。此业务的会计处理于 2023 年 3 月被注册会计师提请调整。

【要求】

①此处理的差错之处在哪里？请说明理由。

【解析】投资性房地产后续计量模式只能由成本模式转公允模式，而不能从公允模式转为成本模式。

②作出相应的调整分录。

【解析一】既然会计上在前三年已经按成本模式作了处理，只需在成本模式上修订成公允模式即可；

【解析二】

将成本模式下的投资房地产原价标注为二级明细账	借：投资性房地产——成本 3000 贷：投资性房地产 3000
冲减前三年的成本模式的折旧	借：投资性房地产累计折旧 180 贷：以前年度损益调整——其他业务成本 180
追认这三年的公允价值变动	借：以前年度损益调整——公允价值变动损益 300 贷：投资性房地产——公允价值变动 300
追认截止 2022 年末的可抵扣差异 120 万元	借：递延所得税资产 30 贷：以前年度损益调整 30
调减以前年度净利润 90 万元	借：利润分配——未分配利润 90 贷：以前年度损益调整 90
调整以前年度盈余公积多提额 9 万元	借：盈余公积 9 贷：利润分配——未分配利润 9