

2022 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，所得税税率为 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，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 500 万元，成本 300 万元，增值税税率为 13%，截止 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 日退了 40% 的货，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——法定盈余公积 4.305
 贷：利润分配——未分配利润 4.305

【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，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——法定盈余公积 11.25
 贷：利润分配——未分配利润 11.25

【拓展】 年报期间减值计提差错

甲公司 2022 年末发现某设备出现减值迹象，经测定其公允处置净额为 800 万元，预计未来现金流量折现值为 900 万元，期末此设备的原价为 2000 万元，累计折旧 600 万元，已提减值准备 200 万元，甲公司认定此设备的可收回价值为 800 万元，并作出如下减值处理：

- 借：资产减值损失 400
 贷：固定资产减值准备 400

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——法定盈余公积 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根据准则标准，税法允许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 $(60 \times 25\%)$ 15

借：应交税费——应交所得税 $(90 \times 25\%)$ 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

【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根据准则口径，税法允许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 $(90 \times 25\%)$ 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

【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 1 日，甲公司与乙公司签订协议，向乙公司销售商品，成本为 60 万元，增值税专用发票上注明的销售价格为 100 万元，增值税额为 13 万元，商品已发出。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。根据税法规定，要将此收入计入当期应纳税所得额。

甲公司于 2022 年 12 月 1 日发出商品时，作了如下账务处理：

①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

②借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

【要求】

1) 请判断甲公司对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售价的，其本质是以商品作抵押，自乙公司借入 100 万元，五个月后归还 120 万元，负担 20 万元的利息费用。应当作为融资交易处理。

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
- ③确认暂时性差异
借：递延所得税资产（ $104 \times 25\%$ ） 26
贷：递延所得税负债（ $60 \times 25\%$ ） 15
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

(2) 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。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此业务的会计处理是错误的；

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（ $80 \times 80\%$ ），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（ $80 \times 20\%$ ）。

- 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

(3) 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%。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是一体的。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。

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 125 (500×25%)
 贷：递延所得税负债 100 (400×25%)
 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

(4) 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此业务的会计处理是错误的；

②委托方只有在收到代销清单时才可确认收入，显然此作法提前确认了 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