

专题八  
外币折算  
政策变更、估计变更、差错更正  
资产负债表日后事项  
教材架构

外币折算	会计处理原则	初始确认	①采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额 ②单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易事项时，应当按照交易实际采用的汇率（即银行买入价或卖出价）折算 ③收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日的即期汇率折算。不产生外币资本折算差额
		资产负债表日或结算日	①结算货币性项，采用资产负债表日或结算当日即期汇率，差额计入财务费用；

教材架构

会计处理原则	资产负债表日或结算日	②结算非货币性项目： a. 以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。 b. 以成本与可变现净值孰低计量的存货，先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。
--------	------------	--

教材架构

外币折算	会计处理原则	资产负债表日或结算日	c. 对于以公允价值计量的外币非货币性项目，应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较： （a）交易性金融资产，差额计入公允价值变动损益； （b）其他权益工具投资，差额计入其他综合收益 （c）外币股利产生的汇兑差额计入当期损益
------	--------	------------	--

教材架构

外币折算	外币报表折算原则	资产负债项目→资产负债表日即期汇率 所有者权益项目(除未分配利润)→发生时即期汇率 收入费用项目→交易发生日即期汇率或近似汇率 外币报表折算差额→其他综合收益(倒挤)

教材架构

政策变更	会计政策	①原则:特定原则非一般原则(如会计信息质量要求为一般原则) ②会计基础:会计计量基础非会计确认基础 ③具体会计处理方法
	政策变更情形	①法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更; ②会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息; ③本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策和对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策不属于政策变更。
	方法	追溯调整法或未来适用法

教材架构

估计变更	估计变更与政策变更的区分		
	方法	未来适用法	
差错更正	方法	不重要	未来适用法
		重要	追溯重述法
	所得税的调整	政策变更	不调应交所得税,若涉及递延所得税需调整
		差错更正	按税法规定需要调应交所得税的则调整,若涉及递延所得税的需调整。

教材架构

日后事项	概念	资产负债表日至财务报告批准报出日（董事会批准财务报告报出日期或经理/厂长会议或类似机构批准财务报告报出日期）之间发生的有利或不利事项	
	内容	调整事项	①资产负债表日后诉讼案件结案 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

教材架构

日后事项	内容	非调整事项	资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺等
		调整事项处理原则	
		涉及损益的	以前年度损益调整→未分配利润
		涉及利润分配的	未分配利润
		其他	直接调整相关项目
		应交所得税	发生在报告年度汇算清缴前，调报告年度应交所得税； 发生在报告年度汇算清缴后，调本年度
		递延所得税	均调整入报告年度
		涉及现金收支的	均作为本年度会计事项处理

【例题■多选题】下列各项中，属于在选择记账本位币时应当考虑的因素有（）。

- A. 融资活动获得的货币
- B. 上交所得税时使用的货币
- C. 主要影响商品和劳务销售价格的货币
- D. 主要影响商品和劳务所需人工成本的货币

【答案】ACD

【解析】企业在选择其记账本位币时，不必考虑上交所得税时使用的货币。

【例题■单选题】企业确定境外经营活动记账本位币时应考虑相关因素，下列说法正确的是（）。

- A. 企业存在境外经营应选择所在地货币作为记账本位币
- B. 企业境外经营活动与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币
- C. 境外经营活动产生的现金流量可以随时汇回，境外经营应选择经营所在地的货币作为记账本位币
- D. 境外经营债务可以独立清偿，境外经营应选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币

币

【答案】B

【解析】企业选定境外经营的记账本位币，除考虑企业选择记账本位币因素外，还应当考虑的因素有：

（1）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。没有自主性则选择与企业相同的记账本位币，否则，选择不同的货币作为记账本位币。

（2）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。占较大比重的，选择与企业相同的记账本位币，否则，选择不同的货币作为记账本位币。

（3）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。直接影响且可随时汇回的应选择与企业相同的记账本位币，否则，选择不同的货币作为记账本位币。

（4）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。不足以偿还的，应选择与企业相同的记账本位币，否则，选择不同的货币作为记账本位币。

【例题■多选题】下列各项中，属于境外经营的有（）。

- A. 企业在境外的子公司
- B. 企业在境外的合营企业
- C. 企业在境外的联营企业
- D. 企业在境内采用不同于本企业的记账本位币的子公司

【答案】ABCD

【例题■单选题】甲公司以外币作为记账本位币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。2019年8月1日从境外购入存货一批，价款为400万美元，当日即期汇率为1美元=6.90元人民币，款项尚未支付。8月19日从境外购入一台固定资产，价款500万美元，当日即期汇率为1美元=6.91元人民币，款项已支付。8月31日即期汇率为1美元=6.85元人民币，假定不考虑增值税等其他因素，则甲公司因上述事项当月应计入财务费用的金额为（）万元人民币。

- A. 16
- B. 20
- C. 4
- D. -20

【答案】D

【解析】存货、固定资产属于外币非货币性项目，应付票据及应付账款属于外币货币性项目，所以甲公司因上述事项计入财务费用的金额=400×（6.85-6.9）=-20（万元人民币）（即应付账款期末产生的汇兑损益金额）。

【例题■单选题】企业收到境外投资者以外币投入的资本，应选择的折算汇率为（）。

- A. 即期汇率的近似汇率
- B. 合同约定汇率
- C. 收款当日的即期汇率
- D. 当月平均汇率

【答案】C

【解析】企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率或即期汇率的近似汇率折算，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

【例题■单选题】甲公司记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2019年9月1日以每股10美元的价格购入乙公司股票10万股，当日即期汇率为1美元=6.92元

人民币,甲公司将其划分为交易性金融资产核算。12月31日乙公司股票公允价值为每股11.5美元,当日的即期汇率为1美元=6.89元人民币。则12月31日甲公司因上述事项应计入财务费用的金额为( )万元人民币。

- A. 100.35
- B. 1.35
- C. 10.35
- D. 0

【答案】D

【解析】交易性金融资产属于外币非货币性项目,折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额全部计入公允价值变动损益,不影响财务费用。

【例题▪多选题】因外币业务汇率变动产生的差额可能计入的会计科目有( )。

- A. 公允价值变动损益
- B. 财务费用
- C. 在建工程
- D. 其他综合收益

【答案】ABCD

【例题▪单选题】甲公司人民币作为记账本位币,出口产品和进口原材料均以欧元结算。2017年12月31日,欧元对人民币的汇率为1:9,甲公司应收乙公司账款为3000万欧元;应付丙公司账款为2000万欧元;实质上构成对丁公司(为甲公司的子公司)净投资的长期应收款为4000万欧元。2018年,甲公司向乙公司销售产品形成应收乙公司账款10000万欧元,按即期汇率折算的人民币金额为88800万元;自丙公司进口原材料形成应付丙公司账款6800万欧元,按即期汇率折算的人民币金额为59840万元。2018年年末,欧元与人民币的汇率为1:8.94。下列各项关于甲公司2018年度因期末汇率变动产生汇兑损益的表述中,正确的是( )。

- A. 应收乙公司账款产生汇兑收益420万元
- B. 应付丙公司账款产生汇兑收益832万元
- C. 长期应收丁公司款项产生汇兑收益240万元
- D. 计入当期损益的汇兑损失共计196万元

【提示】算汇兑损益的方法:

外币余额×期末即期汇率-外币人民币余额

资产类结果为正,则为收益;

负债类结果为负,则为收益;

【答案】A

【解析】应收账款的汇兑差额=(3000+10000)×8.94-(3000×9+88800)=420(人民币万元)(收益);

应付账款的汇兑差额=(2000+6800)×8.94-(2000×9+59840)=832(人民币万元)(损失);

长期应收款的汇兑差额=4000×(8.94-9)=-240(人民币万元)(损失);

计入当期损益的汇兑损失=-420+832+240=652(人民币万元)。

【例题▪单选题】某中外合资企业采用人民币作为记账本位币,外币业务采用交易发生日的即期汇率折算。注册资本为600万美元,合同约定分两次投入。中、外投资者分别于2018年4月1日和9月1日投入450万美元和150万美元,2018年4月1日、9月1日,1美元对人民币汇率分别为6.70人民币元、6.75人民币元,该企业2018年年末资产负债表中实收资本项目的金额为( )人民币万元。

- A. 3620

- B. 3635  
C. 3680  
D. 4027.5

【答案】D

【解析】实收资本项目金额=450×6.70+150×6.75=4027.5（人民币万元）。

【例题▪ 单选题】某公司的记账本位币为人民币，外币业务采用交易发生日的即期汇率折算，因进口业务向银行购买外汇 2250 万美元，银行当日卖出价为 1 美元=6.82 人民币元，银行当日买入价为 1 美元=6.78 人民币元，交易发生日的即期汇率为 1 美元=6.80 人民币元，该项外币兑换业务产生的汇兑损失为（ ）人民币万元。

- A. 45  
B. -45  
C. 22.5  
D. -22.5

【答案】A

【解析】外币兑换业务产生的汇兑损失=2250×（6.82-6.80）=45（人民币万元）。

【例题▪ 计算题】甲有限责任公司（下称甲公司）系增值税一般纳税人，开设有外汇账户，会计核算以人民币作为记账本位币，外币交易采用交易发生日的即期汇率折算。该公司 2018 年 12 月份发生的外币业务及相关资料如下：

要求：（答案中的金额单位以万元表示。）

编制甲公司与外币业务相关的会计分录及期末确认的汇兑损益的相关会计分录。

资料一：5 日，从国外乙公司进口原材料一批，货款 200 万欧元，当日即期汇率为 1 欧元=8.50 人民币元，按规定应交进口关税 170 人民币万元，应交进口增值税 299.2 人民币万元。货款尚未支付，进口关税及增值税当日以银行存款支付，并取得海关完税凭证。

借：原材料 1870（200×8.5+170）

    应交税费—应交增值税（进项税额） 299.2

    贷：银行存款—人民币 469.2（170+299.2）

        应付账款—欧元 1700（200×8.5）

资料二：14 日，向国外丙公司出口销售商品一批（不考虑增值税），货款 40 万美元，当日即期汇率为 1 美元=6.34 人民币元，商品已经发出，货款尚未收到，但满足收入确认条件（假定不考虑成本结转的处理）。

借：应收账款—美元 253.6（40×6.34）

    贷：主营业务收入 253.6

资料三：16 日，以人民币从银行购入 200 万欧元并存入银行，当日欧元的卖出价为 1 欧元=8.30 人民币元，中间价为 1 欧元=8.26 人民币元。

借：银行存款—欧元 1652（200×8.26）

    财务费用 8

    贷：银行存款—人民币 1660（200×8.30）

资料四：20 日，因增资扩股收到境外投资者投入的 1000 万欧元，当日即期汇率为 1 欧元=8.24 人民币元，其中，人民币 8000 万元作为注册资本入账。

借：银行存款—欧元 8240（1000×8.24）

    贷：实收资本 8000

        资本公积—资本溢价 240

资料五：25 日，向乙公司支付部分前欠进口原材料款 180 万欧元，当日即期汇率为 1 欧元=8.51 人民币元。

借：应付账款—欧元 1530 (180×8.5)

财务费用 1.8

贷：银行存款—欧元 1531.8 (180×8.51)

资料六：28 日，收到丙公司汇来的货款 40 万美元，当日即期汇率为 1 美元=6.31 人民币元。

借：银行存款—美元 252.4 (40×6.31)

财务费用 1.2

贷：应收账款—美元 253.6 (40×6.34)

资料七：31 日，根据当日即期汇率对有关外币货币性项目进行调整并确认汇兑差额，当日有关外币的即期汇率为：1 欧元=8.16 人民币元；1 美元=6.30 人民币元。有关外币账户项目的余额如下表所示。

项目	外币金额	调整前的人民币金额
银行存款（美元）	40 万美元（借方）	252.4 万元（借方）
银行存款（欧元）	1020 万欧元（借方）	8360.2 万元（借方）
应付账款（欧元）	20 万欧元（贷方）	170 万元（贷方）
应收账款（美元）	0	0

银行存款—美元汇兑损益=40×6.3-252.4=-0.4（人民币万元）。

银行存款—欧元汇兑损益=1020×8.16-8360.2=-37（人民币万元）。

应付账款—欧元汇兑损益=20×8.16-170=-6.8（人民币万元）。

借：应付账款—欧元 6.8

财务费用—汇兑差额 30.6

贷：银行存款—美元 0.4

—欧元 37

【例题·多选题】下列各项中，属于会计政策变更的有（）。

- A. 所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法
- B. 投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式
- C. 开发费用的处理由直接计入当期损益改为有条件资本化
- D. 固定资产的预计使用年限由 15 年改为 10 年

【答案】ABC

【解析】选项 D，属于会计估计变更。

【例题·多选题】下列各项中，属于会计估计变更的有（）。

- A. 将一项固定资产的预计净残值由 10 万元变更为 2 万元
- B. 将产品保修费用的计提比例由销售收入的 2%变更为 3%
- C. 将发出存货的计价方法由移动加权平均法变更为个别计价法
- D. 将一台生产设备的折旧方法由年限平均法变更为双倍余额递减法

【答案】ABD

【解析】选项 C，存货计价方法的变更属于会计政策变更。

【提示】常见的会计政策变更与估计变更

（1）估计变更

- ①存货可变现净值的确定。
- ②固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。
- ③使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。
- ④可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现

现金流量的确定。

⑤履约进度的确定。

⑥公允价值的确定。

⑦预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

⑧承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。

## （2）政策变更

①财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。

②存货的计价。是指企业存货的计价方法。如企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。

③固定资产的初始计量。如企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。

④无形资产的确认。如企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。

⑤投资性房地产的后续计量。如企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。

⑥长期股权投资的核算。如企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

⑦非货币性资产交换的计量。

⑧收入的确认。收入确认采用的会计方法。

⑨借款费用的处理。借款费用的处理方法，即采用资本化还是费用化。

⑩外币折算。外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。

⑪合并政策。编制合并财务报表所采用的原则。

【例题■多选题】在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理，其条件包括（）。

- A. 企业账簿因不可抗力因素而毁坏引起累积影响数无法确定
- B. 企业因账簿超过法定保存期限而销毁，引起会计政策变更累积影响数无法确定
- C. 法律或行政法规要求对会计政策的变更采用追溯调整法，但企业无法确定会计政策变更累积影响数
- D. 经济环境改变，企业无法确定累积影响数

【答案】ABCD

【例题■多选题】下列关于未来适用法的各项表述中，正确的有（）。

- A. 在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法
- B. 将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项的方法
- C. 调整会计估计变更当期期初留存收益
- D. 对变更年度资产负债表年初余额进行调整

【答案】AB

【例题■多选题】下列各项中，关于会计政策变更、前期差错更正的会计处理表述正确的有（）。

- A. 会计政策变更涉及损益类会计科目应用利润分配—未分配利润科目进行核算
- B. 会计政策变更涉及损益的无须调整应交税费—应交所得税，但可以调整递延所得税
- C. 前期差错更正涉及损益类会计科目应用以前年度损益调整科目进行核算
- D. 前期差错更正涉及损益的符合规定的可以调整应交税费—应交所得税

【答案】ABCD

【例题■单选题】甲公司 2017 年 12 月 31 日外购一栋写字楼将其出租给乙公司，甲公司将



其作为投资性房地产核算，并采用成本模式进行后续计量，初始入账成本 5500 万元，预计净残值为 100 万元，预计使用年限为 40 年，采用年限平均法计提折旧。至 2019 年 12 月 31 日该写字楼未发生减值，同时甲公司能够持续、可靠取得该写字楼的公允价值，将后续计量模式改为公允价值模式，当日公允价值为 6000 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取盈余公积，甲公司已经完成当年年末结转。不考虑其他因素，甲公司应调整 2019 年资产负债表中未分配利润的金额为（ ）万元。

- A. 519.75
- B. 577.5
- C. 693
- D. 770

【答案】A

【解析】甲公司应调整 2019 年资产负债表中未分配利润的金额=  $[6000-5500+(5500-100)/40 \times 2] \times (1-25\%) \times (1-10\%) = 519.75$ （万元）。

甲公司应编制的会计分录：

借：投资性房地产 6000  
    投资性房地产累计折旧 270  
    贷：投资性房地产 5500  
        递延所得税负债 192.5  
        盈余公积 57.75  
        利润分配—未分配利润 519.75

【例题·单选题】A 公司于 2014 年 12 月 21 日购入一项管理用固定资产。该项固定资产的入账价值为 84000 元，预计使用年限为 8 年，预计净残值为 4000 元，按直线法计提折旧。2018 年年初由于新技术发展，将原预计使用年限改为 5 年，净残值改为 2000 元，所得税税率为 25%。不考虑其他因素，该会计估计变更对 2018 年净利润的影响金额是（ ）元。

- A. -12000
- B. -16000
- C. 12000
- D. 16000

【答案】A

【解析】已计提的折旧额=  $(84000-4000)/8 \times 3 = 30000$ （元），变更当年按照原估计计算的折旧额=  $(84000-4000)/8 = 10000$ （元），变更后 2018 年的折旧额=  $(84000-30000-2000)/(5-3) = 26000$ （元），故影响净利润的金额=  $(10000-26000) \times (1-25\%) = -12000$ （元）。

【例题·单选题】丙公司适用的所得税税率为 25%，2018 年年初用于生产产品的无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法。该项无形资产 2018 年年初账面余额为 7000 万元，原每年摊销 700 万元（与税法规定相同），累计摊销额为 2100 万元，未发生减值；按产量法摊销，每年摊销 800 万元。假定期末存货余额为 0。丙公司 2018 年年末不正确的会计处理是（ ）。

- A. 按照会计估计变更处理
- B. 改变无形资产的摊销方法后，2018 年年末该项无形资产将产生暂时性差异
- C. 将 2018 年度生产用无形资产增加的 100 万元摊销额计入生产成本
- D. 2018 年年末该业务应确认相应的递延所得税资产 200 万元

【答案】D

【解析】选项 D，2018 年年末该业务应确认的递延所得税资产=  $100 \times 25\% = 25$ （万元）。

【例题·计算题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 16%。2019 年 12 月 31 日，甲公司内部审计部门在审计过程中发现下列有关问题并要求会计部门予以更正。不考虑

所得税影响。

根据下列资料，判断各项会计处理是否正确；如果不正确，编制相关的更正分录。（答案中金额单位以万元表示，计算结果保留两位小数）

资料一：甲公司委托乙公司销售商品 10000 件，商品已经发出，每件成本为 0.4 万元。合同约定乙公司应按每件 0.6 万元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回商品或将其销售给其他的客户。2019 年 4 月 1 日，发出商品。2019 年 6 月 30 日，乙公司实际对外销售 2500 件商品。甲公司收到乙公司开来的代销清单，注明已销售代销商品 2500 件。

假定甲公司发出商品时尚未发生纳税义务，甲公司应当在乙公司将商品销售给最终客户时确认收入并开出增值税专票，货款尚未支付。甲公司所编制会计分录为：

借：应收账款 6000

贷：主营业务收入 6000

借：主营业务成本 4000

贷：库存商品 4000

【答案】会计处理不正确。

借：主营业务收入  $(7500 \times 0.6)$  4500

贷：应收账款 4260

应交税费—增（销）240  $(2500 \times 0.6 \times 16\%)$

借：发出商品 3000

贷：主营业务成本 3000  $(7500 \times 0.4)$

借：销售费用 150  $(2500 \times 0.6 \times 10\%)$

贷：应收账款 150

资料二：2019 年 4 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品共计 100 件，单位销售价格为 10 万元，单位成本为 8 万元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 1000 万元，增值税税额为 130 万元。协议约定，在 2019 年 6 月 30 日之前有权退回商品。商品已经发出，款项已经收到。甲公司根据过去的经验，估计该批商品退货率约为 10%。甲公司所编制会计分录为：

借：银行存款 1160

贷：主营业务收入 1000  $(100 \times 10)$

应交税费—应交增值税（销项税额） 160

借：主营业务成本 800  $(100 \times 8)$

贷：库存商品 800

会计处理不正确。

借：主营业务收入 100  $(100 \times 10 \times 10\%)$

贷：预计负债—应付退货款 100

借：应收退货成本 80  $(100 \times 8 \times 10\%)$

贷：主营业务成本 80

资料三：2019 年 11 月 1 日，甲公司决定自 2020 年 1 月 1 日起终止与丁公司签订的厂房租赁合同。该厂房租赁合同于 2016 年 12 月 31 日签订。合同规定：甲公司从丁公司租用一栋厂房，租赁期限为 4 年，自 2017 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日止；每年租金为 120 万元，租金按季在季度开始日支付；在租赁期间甲公司不能将厂房转租给其他单位使用；甲公司如需提前解除合同，应支付 50 万元违约金。

甲公司对解除该租赁合同的事项未进行相应的会计处理。

会计处理不正确。

借：营业外支出 50

贷：预计负债 50

资料四：2019年甲公司与B公司签订一项产品的销售合同，合同约定甲公司向B公司销售一批产品，售价为206万元。甲公司承诺该批售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，甲公司根据“三包”规定，免费负责保修（含零部件的更换），同时甲公司还向B公司提供一项延保服务，即在法定保修期1年之外，延长保修期3年。该批产品和延保服务的单独标价分别为不含税200万元和不含税6万元。甲公司根据以往经验估计在法定保修期（1年）内将很可能发生的保修费用为销售收入的2%。该批产品的成本为60万元。

合同签订当日，甲公司将该批仪器交付给B公司，开出增值税发票，价款206万元，增值税为32.96万元。收到全部货款238.96万元。甲公司所编制会计分录为：

借：银行存款 238.96

贷：主营业务收入 206

应交税费—应交增值税（销项税额）32.96

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

会计处理不正确。A公司确认的延保服务收费4万元应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

借：主营业务收入 6

贷：合同负债 6

借：销售费用 4（200×2%）

贷：预计负债 4

资料五：甲公司于2019年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合同总收入300万元，至年底已预收安装费220万元，实际发生安装费用为140万元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用60万元。假定甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定安装的履约进度，不考虑增值税等其他因素。甲公司2019年12月的相关会计分录。

甲公司所编制的会计分录为：

借：合同履约成本—设备安装 140

贷：应付职工薪酬 140

借：银行存款 220

贷：合同负债 220

会计处理不正确。

2019年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。

实际发生的成本占估计总成本的比例=140/（140+60）×100%=70%

2018年12月31日确认的劳务收入=300×70%-0=210（万元）

借：合同负债 210

贷：主营业务收入 210

借：主营业务成本 140

贷：合同履约成本 140

【例题■单选题】下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的是（ ）。

A. 资产负债表日后发生的现金折扣事项

B. 在资产负债表日后外汇汇率发生较大变动

C. 已确定将要支付的赔偿额小于该赔偿在资产负债表日的合理估计金额

D. 溢价发行债券

【答案】C

【解析】选项 A，属于正常事项；选项 B、D，属于资产负债表日后非调整事项。

【例题■多选题】下列各项中，属于资产负债表日后非调整事项的有（）。

- A. 资产负债表日后资产价格、外汇汇率发生重大变化
- B. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
- C. 资产负债表日后发生巨额举债
- D. 资产负债表日后处置子公司

【答案】ABCD

【例题■单选题】下列有关资产负债表日后事项的表述中，正确的是（）。

- A. 资产负债表日至财务报告批准报出日之间，由董事会制订的财务报告所属期间利润分配方案中的盈余公积的提取，应作为调整事项处理
- B. 资产负债表日后发生的调整事项如涉及现金收支项目的，均可以调整报告年度资产负债表的货币资金项目，但不调整报告年度现金流量表各项目数字
- C. 资产负债表日后事项，作为调整事项调整会计报表有关项目数字后，还应在会计报表附注中进行披露
- D. 资产负债表日至财务报告批准报出日之间，由董事会制订的财务报告所属期间利润分配方案中的现金股利的分配，应作为调整事项处理

【答案】A

【解析】选项 B，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；选项 C，除法律、法规以及其他会计准则另有规定外，不需要在会计报表附注中进行披露；选项 D，应作为非调整事项处理。

【例题■多选题】甲公司 2019 年度财务报告于 2020 年 4 月 1 日批准对外报出，4 月 5 日正式对外报出。2020 年 2 月 1 日甲公司被乙公司上诉至人民法院，要求甲公司赔偿 1200 万元；2020 年 2 月 19 日上年度销售的商品被退回；2020 年 3 月 1 日甲公司得知丙公司发生火灾，造成重大损失，货款很难全额收回；2020 年 4 月 12 日甲公司另一客户丁公司因长期经营不善导致破产，货款预计全部不能收回。关于上述业务甲公司下列会计处理正确的有（）。

- A. 因乙公司诉讼，甲公司应在 2019 年度财务报告中确认预计负债 1200 万元
- B. 因丙公司火灾，甲公司应在 2019 年度财务报告附注中进行披露
- C. 因丁公司破产，甲公司应在 2019 年财务报告中确认坏账准备
- D. 因丁公司破产发生于 4 月 12 日，不属于资产负债表日后调整事项

【答案】BD

【解析】选项 A 诉讼发生在资产负债表日后期间，在资产负债表日并不存在，属于非调整事项，无须调整；选项 C 财务报告于 4 月 1 日批准对外报出，在此之后发生事项属于当期正常的事项，不需要对报告期间的财务报告进行调整。

【例题■单选题】甲公司 2020 年 3 月 20 日披露 2019 年财务报告。2020 年 3 月 3 日，甲公司收到所在地政府于 3 月 1 日发布的通知，规定自 2018 年 6 月 1 日起，按照上网电量 0.005 元/千瓦时征收库区基金。按照该通知界定的征收范围，甲公司所属已投产电站均需缴纳库区基金。不考虑其他因素，下列关于甲公司对上述事项会计处理的表述中，正确的是（）。

- A. 作为 2020 年发生的事项在 2020 年财务报表中进行会计处理
- B. 作为会计政策变更追溯调整 2019 年财务报表的数据并调整相关的比较信息
- C. 作为重大会计差错追溯重述 2019 年财务报表的数据并重述相关的比较信息
- D. 作为资产负债表日后调整事项调整 2019 年财务报表的当年发生数及年末数

【答案】D

【解析】因 2019 年财务报告尚未报出，所以应作为资产负债表日后调整事项，调整 2019 年财务报表的当年发生数及年末数

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2018 年 11 月 1 日向乙公司销售一批产品，开具增值税专用发票注明价款 1000 万元，增值税税额为 160 万元，款项尚未收取。至 12 月 13 日甲公司得知乙公司发生严重财务困难，款项很难全额收回，甲公司按预期信用损失法对应收账款计提 50%坏账准备。2019 年 1 月 31 日甲公司得知乙公司已资不抵债宣告破产，预计能够收回应收账款的 10%。甲公司 2018 年度财务报告批准报出日为 2019 年 3 月 19 日。税法规定实际发生坏账损失时可以税前扣除，甲公司适用所得税税率为 25%。则下列会计处理中正确的是（ ）。

- A. 借：信用减值损失 464  
贷：坏账准备 464
- B. 借：所得税费用 116  
贷：应交税费—应交所得税 116
- C. 借：以前年度损益调整 348  
递延所得税资产 116  
贷：坏账准备 464
- D. 借：应交税费—应交所得税 116  
贷：递延所得税负债 116

【答案】C

【解析】此事项为资产负债表日后调整事项，涉及损益类会计科目的调整应通过以前年度损益调整科目，甲公司应补提坏账准备=1160×40%=464（万元），同时确认递延所得税资产=464×25%=116（万元），因未实际发生坏账损失，所以不得调整应交税费—应交所得税。

【例题·计算题】甲公司系上市公司，属于增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率为 16%，适用的所得税税率为 25%。预计未来期间能够取得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。甲公司按当年实现净利润的 10%提取法定盈余公积。

甲公司 2019 年度所得税汇算清缴于 2020 年 4 月 30 日完成，在此之前发生的 2019 年度纳税调整事项，均可进行纳税调整。甲公司应交所得税和递延所得税已经计算完成。甲公司 2019 年度财务报告于 2020 年 3 月 31 日经董事会批准对外报出。

2020 年 1 月 1 日至 3 月 31 日，甲公司发生如下交易或事项：

要求：

（1）指出甲公司发生的上述事项资料一至资料六哪些属于调整事项。

（2）对于甲公司的调整事项，编制有关调整会计分录（合并编制将以前年度损益调整转入利润分配及提取盈余公积的会计分录；“应交税费”科目要求写出明细科目及专栏名称；“利润分配”科目要求写出明细科目）。

资料一：1 月 14 日，甲公司收到乙公司退回的 2019 年 10 月 4 日从其购入的一批商品，以及税务机关开具的进货退出证明单。当日，甲公司向乙公司开具红字增值税专用发票。该批商品的销售价格（不含增值税）为 200 万元，增值税税额为 32 万元，销售成本为 160 万元。甲公司销售该批商品时，销售价格是公允的，也符合收入确认条件。至 2020 年 1 月 14 日，该批商品的应收账款尚未收回。2019 年年末，甲公司已经对该项应收账款计提了 12 万元的坏账准备。税法规定，企业计提的坏账准备不得计入应纳税所得额。

【答案】属于调整事项

借：以前年度损益调整 200  
应交税费—应交增值税（销项税额） 32

贷：应收账款 232  
借：库存商品 160  
    贷：以前年度损益调整 160  
借：坏账准备 12  
    贷：以前年度损益调整 12  
借：应交税费—应交所得税 10 (40×25%)  
    贷：以前年度损益调整 10  
借：以前年度损益调整 3 (12×25%)  
    贷：递延所得税资产 3

资料二：2月20日，甲公司因电线短路引发火灾，造成办公楼严重损坏，直接经济损失100万元。

【答案】不属于调整事项

资料三：2月26日，甲公司获知丙公司被法院依法宣告破产，预计应收丙公司账款300万元（含增值税）收回的可能性极小，应按全额计提坏账准备。甲公司在2019年12月31日已被告知丙公司资金周转困难无法按期偿还债务，因而按应收丙公司账款余额的40%计提了坏账准备。税法规定，计提的坏账准备不得计入应纳税所得额。

【答案】属于调整事项

借：以前年度损益调整 180 (300×60%)  
    贷：坏账准备 180  
借：递延所得税资产 45 (180×25%)  
    贷：以前年度损益调整 45

资料四：3月5日，甲公司发现2019年度漏记某项生产设备折旧费用100万元（应纳税所得额同样漏记），金额较大。至2019年12月31日，该生产设备生产的产品已完工，并全部对外销售，假定税法与会计关于生产设备的折旧年限，折旧方法及预计净残值均相同。

【答案】属于调整事项

借：以前年度损益调整 100  
    贷：累计折旧 100  
借：应交税费—应交所得税 25 (100×25%)  
    贷：以前年度损益调整 25

资料五：3月15日，甲公司决定以2000万元收购丁上市公司股权。该项股权收购完成后，甲公司将拥有丁上市公司有表决权股份的10%。

【答案】不属于调整事项

资料六：3月28日，甲公司董事会提议的利润分配方案如下：提取法定盈余公积500万元，分配现金股利300万元。甲公司根据董事会提议的利润分配方案，将提取的法定盈余公积作为盈余公积，将拟分配的现金股利作为应付股利，并进行账务处理，同时调整2019年12月31日资产负债表相关项目。

【答案】属于调整事项

将以前年度损益调整转入利润分配及提取盈余公积：

“以前年度损益调整”科目借方余额= (200-160-12-10+3) + (180-45) + (100-25) =231 (万元)。

借：盈余公积 23.1  
    利润分配—未分配利润 207.9  
    贷：以前年度损益调整 231