

期后事项及其会计处理

□ 阴留军

根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定，期后事项是指资产负债表日与财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。在通常情况下，有两类期后事项需要公司管理当局予以考虑：一类是调整事项，另一类是非调整事项。

一、对调整事项的考虑和会计处理

(一) 调整事项的含义及特点

所谓调整事项是指资产负债表日后发生的、能对资产负债表日已存在情况提供进一步证据的事项。这类事项的特点是：在资产负债表日或以前就已显示了某种征兆，但最终结果需要在资产负债表日予以证实。

调整事项既可为被审计单位管理当局确定资产负债表日账户余额提供信息，也可为注册会计师核实这些余额提供补充证据。一般情况下，下列事项通常作为调整事项处理：

- 1、已被证实某项资产价值损失和永久性减值；
- 2、处于协商中的债务重整事项已达成协议；
- 3、公司的利润分配方案(但不包括宣告发放的属于财务报表编制期间的股票股利)；
- 4、发现资产负债表日或之前发生的错误或舞弊；

5、由于税法变动，改变了对资产负债表日以及之前的收益适用的税率；

6、发现资产负债表日对某些事项的估计错误；

7、属于财务报表编报期间的销售退回；

8、资产负债表日后发生的企业的一部分已不再持续经营；

9、其他能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项。

(二) 对调整事项的考虑和会计处理

对于资产负债表日后发生的调整事项，注册会计师须提请被审计单位管理当局予以调整，作出相关的账务处理，并对资产负债表日已编制的会计报表(包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表附注，但不包括现金流量表)进行相应的调整。由于需调整期后事项发生在次年，上年的有关账目已经结转，特别是损益类科目在当年年末结转后已无余额，资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行账务处理：

1、涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。具体地说，调整增加以前年度收益的事项或调减以前年度亏损的事项，及其调整减少的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度收益的事项或调增

(产成品)科目，按计算的增值税额贷记“应缴税金—应缴增值税”，按合同协议确认的价值或评估确认的价值与材料(产成品)的库存成本及应缴增值税的税额之差，借记或贷记“事业基金—投资基金”；同时按投出材料(产成品)的库存成本与应缴增值税的税额之和借记“事业基金—一般基金”，贷记“事业基金—投资基金”。如：某事业单位(小规模纳税人)用库存材料A1000公斤对外投资，该批材料的库存成本为50000元，目前的市场价为70000元，投资双方协商价60000元。会计处理应为：

借：对外投资 60 000

贷：材料—A材料 50 000

应缴税金—应缴增值税 4 200

事业基金—投资基金 5 800

同时，按材料的库存成本与应缴增值税的税额之和

借：事业基金—一般基金 54 200

贷：事业基金—投资基金 54 200

(作者单位：河北经贸大学会计学院 中华会计函授学校河北省分校)

以前年度亏损的事项,及其调整增加的所得税,记入“以前年度损益调整”科目的借方。“以前年度损益调整”科目的借方或贷方余额转入“利润分配——未分配利润”科目。

2、涉及利润分配调整的事项,直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

3、不涉及损益以及利润分配的事项,只需调整相关科目。

4、通过上述账务处理后,还应同时调整会计报表相关项目的数字,包括:(1)资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字;(2)当期编制的会计报表相关项目的年初数。

二、非调整事项的考虑和会计处理

(一)非调整事项的含义及特点

非调整事项是指资产负债表日后发生的、不影响资产负债表日存在情况的事项。这类事项的特点是:在资产负债表日以后才发生或存在的事项,与资产负债表日以前存在的状况没有丝毫联系,只对被审计单位资产负债表日后的财务状况、经营成果产生影响。一般情况下,下列事项应当作为非调整事项处理:

- 1、企业合并或购买控制权;
- 2、应付债券的提前收回;
- 3、所持用于短期投资和转卖的证券市价严重下跌;
- 4、股票和债券的发行;
- 5、由于政府禁止销售某种产品所造成的存货市价下跌;
- 6、需要为新的养老金计划在近期支付大笔现金;
- 7、偶然性的大笔损失(如自然灾害导致的资产损失等);
- 8、外汇汇率的变动;
- 9、开展新的经营或扩大原有经营。

(二)对非调整事项的考虑和会计处理

由于非调整事项是在资产负债表日以后才存在或发生的情况,与资产负债表日及其以前已存在或发生的状况没有联系,因而它不影响资产负债表日的资产、负债和所有者权益的金额,对此也不需要调整资产负债表日编制的会计报表。但是,为使会计报表使用者全面了解企业的财务状况和经营成果,引导会计报表使用者作出正确的判断与决策,注册会计师应提请被审计单位管理当局在会计报表附注中予以披露,说明其内容和对财务状况、经营成果的影响;如无法作出估计,则应说明不能合理估计的理由。

三、对几个概念的把握和区分

(一)注意区分期后事项和或有事项

由于期后事项和或有事项既存在区别又存在联系,在会计处理的实际操作中,很容易将二者混淆,因此应弄清这

两个概念之间的关系。笔者认为,期后事项和或有事项至少存在以下几个方面的区别:

1、含义不同。前者是指发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的所有不利和有利事项;后者是指就已存在的事实或状况,惟其确切结果需要未来一件或几件事情的发生或不发生才能予以证实。企业在编制会计报表时,如遇法律诉讼、经济索赔、债务担保(包括为自己和他人担保)、产品售后服务和质量担保、国外财产面临被没收和威胁和应收账款的可收回程度等,只要这些事项的确切结果尚未最终确定下来,都应该列入或有事项。

2、对财务报表的影响不同。前者能对存在于资产负债表日及其以前的不确定事项提供新的证据,从而影响财务报表的有关金额,或者虽不影响报表金额,但却能影响会计报表使用者对会计报表的阅读与分析,甚至影响其判断和决策。后者是存在于资产负债表日的不确定性,需要进行判断和估计,并根据判断和估计的结果确定其对会计报表的影响程度。

3、性质和发生的时点不同。前者发生于资产负债表日之后,财务报表批准报出日之前,是一种既定的事实;后者则是存在于资产负债表日的不确定的、有可能发生而并未发生的事项。

4、会计处理不同。前者依据《企业会计准则》分为调整事项和非调整事项两种情况分别处理,对调整事项要调整资产负债表日已编制的会计报表,而对非调整事项仅需在会计报表附注中披露;后者分为或有收益和或有损失,依据金额是否可以合理确定及发生的可能性大小而进行相应的会计处理和报表披露。

资产负债表日由于存在或有事项,可能使企业蒙受损失(即或有损失),也可能使企业获得收益(即或有收益)。如果这种不确定性在资产负债表日之后、财务报表报出日之前形成了既定事实或从某些发生的事项中得到了证实,或有事项就转化成为期后(调整)事项。因此说,或有事项是期后事项的雏形与萌芽状态。

(二)注意区分有利事项和不利事项

期后事项可能为企业带来经济利益(如收入与资产的增加、负债的减少等),也可能使企业蒙受经济损失(如负债、损失或费用的增加,资产的减少等),前者我们通常称为“有利事项”,后者称为“不利事项”。

对期后事项,我国《企业会计准则》遵循的是稳健性原则。如果期后事项属于“不利事项”,或有确凿证据证明能够实现,则应对资产负债表日确认的收入、费用、资产及负债进行相应的调整;如为“有利事项”,但没有确凿证据证明其能够实现则应在会计报表附注中予以说明。

(作者单位:河南省地质矿产厅第四地质勘探队)

责任编辑 温彦君