

会计日后事项和审计期后事项的比较

河北大学管理学院 杨桂花 马彦玲(教授)

【摘要】 本文结合《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》和《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》，探讨了会计日后事项和审计期后事项的相关理论知识，从会计角度和审计角度对它们的处理原则进行了比较。

【关键词】 日后事项 期后事项 资产负债表日 审计报告日

企业的年度财务报告经过审计后，注册会计师要签发审计报告(审计报告日)，再由董事会或类似机构批准对外公布审计过的财务报告(财务报告批准报出日)。会计和审计关于这几个日期的关系是：资产负债表日——审计报告日——财务报告批准公布日——实际对外公布日。

企业会计人员编制年度会计报表时要考虑日后事项对会计信息质量的影响，审计人员在年度会计报表审计时要考虑期后事项对财务报表和审计报告的影响。

根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定，日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。在会计实务处理中，对于财务报告批准公布日至实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，由此影响财务报告对外公布日期的，应以再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期，即承认财务报告批准公布日至实际对外公布日之间发生的事项为日后事项。根据《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定，期后事项是指资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实。可见，会计上的日后事项和审计上的期后事项所涵盖的会计期间大致相同，但又有区别。会计准则对于日后事项所涵盖的期间特别明确；审计准则对于期后事项虽然没有指明终点，但是指明了注册会计师对不同日期期后事项的责任。

一、会计关于日后事项和审计关于期后事项的分类

会计上将日后事项分为调整事项和非调整事项。日后调整事项是指对资产负债表日已存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。这类事项直接影响报告年度的财务状况、经营成果和现金流量。它为管理当局确定账户余额提供信息，为注册会计师核实账户余额提供证据，并且属于资产负债表日就已存在的事项，因而这类事项需提请被审计单位调整会计报表。日后非调整事项是表明资产负债表日后发生情况的事项。这类事项是日后新出现的情况，与报告年度的事项没有关系。

审计是对会计报表发表审计意见，因此审计上所指的期后事项就是会计上的日后事项，根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》，具体分类为：

1. 资产负债表日后调整事项。①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。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。如对购入的固定资产、存货暂估入账，或资产负债表日前已销售的商品在日后时期退回。④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

2. 资产负债表日后非调整事项。①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。④资产负债表日后发行股票、债券以及其他巨额举债。⑤资产负债表日后资本公积转增资本。⑥资产负债表日后发生巨额亏损。⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

二、会计对日后事项的处理原则

1. 会计对于日后调整事项的调整原则。对于日后调整事项，应视同资产负债表所属期间发生的事项进行账务处理，并对已编制的会计报表的相关科目进行调整。由于报告年度的会计账目已经结转完毕，损益类科目已无余额，因此，对日后事项的调整有其特殊之处。

(1)对报告年度来说只调表不调账。即对报告年度的资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及报表附注的相关项目进行调整，但对账项的账簿记录不予调整，反映在日后时期所属年度的账户中。

(2)调整所涉及的会计科目。调整涉及损益的事项均通过“以前年度损益调整”科目核算；涉及利润分配的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；既不涉及损益又不涉及利润分配的事项，直接调整各相关科目。

(3)会计分录中损益类科目调整与报表中损益类项目的调整存在不一致。比如销售退回调整时，涉及损益类的调整有主营业务收入、主营业务成本、所得税费用等，在编制调整分录时均在“以前年度损益调整”科目中反映。但在调整利润表

时,则应分别调整主营业务收入、主营业务成本、所得税费用等项目。

(4)资产负债表日后事项与收入的关系。日后期间的销售退回,既包括报告年度销售的商品在日后时期退回,又包括报告年度前销售的商品在日后时期退回。只要是日后时期退回的,均按《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定进行处理,但上述销售的商品如在年度财务报告对外公布以后退回的,则应根据《企业会计准则第14号——收入》的处理原则处理。即冲减退回当月的销售收入和销售成本,不再调整报告年度的相关报表和附注,而是体现在退回年度的会计报表中。

(5)资产负债表日后事项与或有事项的区别。日后事项的确认时间是期后日期,是对报告年度及以前年度事项的最终佐证,其结果是肯定的。而或有事项是指截至财务报告批准报出日存在的或有事项,这些或有事项的缘由出现在报告年度或报告年度以前,但截至财务报告批准报出日前还没有一个确切的结果,处在或有状态,或有事项按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。

(6)对于资产负债表日后发现差错的更正原则。①年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错,包括重大会计差错和非重大会计差错,应调整报告年度财务报表相关项目,发现当期的财务报表相关项目的期初数也一并调整。②年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的以前年度的非重大会计差错,应调整报告年度相关项目,发现当期的财务报表相关项目的期初数也一并调整。③年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的以前年度的重大会计差错,应调整报告年度财务报表的年初数和上年数,发现当期的财务报表相关项目的期初数也一并调整。④对于在财务报告批准报出日以后发现的以前年度的重大会计差错,则应根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理。即不调整报告年度的财务报表,而是采用追溯重述法更正,追溯到差错发生当期,更正当期的财务报表,对以后各期的财务报表只按累计影响数调整财务报表的期初数。如果确定前期差错影响数不切实际,可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额,财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整,可以采用未来适用法。

2. 会计对于非调整事项的处理原则。非调整事项虽然不影响企业财务报告年度的财务状况、经营成果和现金流量情况,却影响财务报告使用者的正确理解,因此这些事项需要在会计报表附注中加以披露。

三、注册会计师对期后事项的责任

注册会计师之所以关注期后事项,是因为期后事项直接影响注册会计师的审计意见,而且期后事项往往隐含重大错报风险。因此,注册会计师应保持特别的职业敏感,以识别被审计单位日后事项的会计处理是否符合企业会计准则。

1. 对于截至审计报告日发生的期后事项。注册会计师应当实施必要的审计程序,获取充分、适当的审计证据,以确定

截至审计报告日发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否均已按照企业会计准则得到体现。可见,注册会计师对于这一期间的期后事项负有直接的审计责任。要审计发生的期后事项是否属于调整事项。如果属于调整事项,需要检查相关的调整分录及有关资料,确认其会计处理是否正确,年度会计报表相关项目是否已作调整。否则,应当提请被审计单位调整会计报表。对于非调整事项,被审计单位是否均已披露,有无该披露未披露的事项,已披露的事项是否符合事实。如果不是,应该提请被审计单位做出正确披露。如果被审计单位拒绝调整或披露,应视重要性发表无保留意见(远远低于重要性水平)、保留意见(接近重要性水平)、否定意见(达到或超过了重要性水平)的审计报告。

2. 对于审计报告日至财务报表报出日前发现的事实。财务报表报出日,是指被审计单位对外披露已审计财务报表的日期。对于这段日期出现的期后事项,注册会计师没有责任针对财务报表实施审计程序或进行专门查询。在审计报告日至财务报表报出日期间,管理层有责任告知注册会计师可能影响财务报表的事实。如果知悉可能对财务报表产生重大影响的事实,注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表,并与管理层讨论,同时根据具体情况采取适当措施。根据具体情况实施必要的审计程序,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。取消了双重日期的做法。由此可见,注册会计师对于这段期间的期后事项承担的是一种间接责任。

3. 对于财务报表报出后发现的事实。在财务报表报出后,注册会计师没有义务针对财务报表进行查询,即没有责任关注这段期间的期后事项。但在财务报表报出后,如果知悉在审计报告日已存在的、可能导致修改审计报告的事实,注册会计师应考虑是否需要修改财务报表,并与管理层讨论,同时根据具体情况采取适当措施。如果管理层修改了财务报表,注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序,复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告应增加强调事项段,提请财务报表使用者注意财务报表附注中对修改原财务报表原因的详细说明,以及注册会计师出具的原审计报告。

如果管理层既没有采取必要措施确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况,又没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表,则注册会计师应当采取措施防止财务报表使用者信赖该审计报告,并将拟采取的措施通知治理层。采取的措施取决于自身的权利、义务以及征询的法律意见。

四、注册会计师要特别关注期后事项

注册会计师出具审计报告之前,要特别关注期后事项,因为期后事项直接关系到注册会计师审计意见的表达,而且往往隐含高风险事项。账目已结平,企业主观上不愿意对期后事项的影响加以调整或披露,如果不予以特别关注,将功亏

对《企业所得税税前扣除规定新变化》一文的异议

安徽天达饲料集团 刘军波

《财会月刊》(会计)2007年第7期发表了李明泰同志的《企业所得税税前扣除规定新变化》一文,文章对企业所得税税前扣除规定的新变化进行了深入的阐述,对指导企业进行正确纳税申报大有帮助。但对其所举事例二,笔者认为处理不妥,所举事例全文如下:

惠丰服饰有限责任公司2006年实现纳税调整后所得290万元,其中生产经营所得210万元,从投资方甲企业(适用所得税税率为15%)分回投资收益170万元,可在税前弥补以前年度亏损额为220万元,免税所得65万元,允许税前扣除公益救济性捐赠额为4万元,当年实际发生技术开发费为8万元。则该厂2006年应纳税所得额计算如下:①弥补以前年度亏损:以生产经营所得210万元与投资收益中的10万元用于弥补以前年度亏损220万元。②应补税投资收益=(170-10)-65=95(万元)。③应补税投资收益已缴所得税额=95÷(1-15%)×15%=16.76(万元)。④扣除公益救济性捐赠后的所得额=290-220-65+16.76-4=17.76(万元)。⑤税前准予加扣的技术开发费为4万元(因为 $8\times 50% < 17.76$)。⑥应纳税所得额=17.76-4=13.76(万元)。

一、

注册会计师在审计时要“前顾后盼”,对期后事项不可小视。在审计程序上:

一是要结合会计报表实施实质性测试程序对期后事项进行审计。如审计期后的销售和采购业务,以确定年度末大额的赊销及应收账款、存货、应付账款等余额是否正确。同样,许多与期后事项有关的审计,也是作为报表项目审计的一部分来进行的。如通过对期后现金收入的审计,来审计应收账款的可收回性。把后续期间存货的采购价格和记录成本进行比较,来测试成本与市价孰低。

二是专为发现审计年度必须弄清楚的事项另行实施的审计程序。这类审计是专门为获取那些必须并入审计年度账户余额或用会计报表附注说明的事项的有关资料而进行的审计,主要包括:①向被审计单位管理当局询问,如对负债、承诺、被审计单位资产及其结构的重大变化,资产负债日未完全解决项目的现状,资产负债表日后的一些异常调整项目、重大合同、担保、重组等进行调查。②复查被审计单位资产负债表日后编制的内部报表及相关管理报告。复查的重点应放在审计年度生产经营业务与同期结果有关的变化,特别是被审计

笔者认为,企业进行所得税纳税申报应依据企业所得税纳税申报表所列项目和次序逐行计算填列,不应脱离申报表进行主观想象。正确处理方法应该是:

1. 惠丰公司从甲企业分得的投资收益170万元应按甲企业适用的所得税税率换成不含税所得,金额为: $170\div(1-15\%)=200$ (万元),列示在企业所得税申报表第7行投资收益项目下,那么第14行“收入合计”应增加200万元,第42行“纳税调整前所得”应为490万元。

2. 企业技术开发费加计扣除部分应列示在第60行“其中:研究开发费用附加扣除”项目下,金额为4万元($8\times 50\%$);捐赠支出4万元应列示在第61行“其他应调整项目”下,那么第59行“纳税调整减少额”应增加8万元。

3. 经过上述调整,第62行“纳税调整后所得”为482万元($490-8$)。

4. 在第63行“弥补以前年度亏损”应列示需弥补以前年度亏损220万元,同时免税收入应列示在第65~71行对应的项目下,第64行“免税所得合计”应增加65万元。

5. 第72行“应税所得额”应为197万元($482-220-65$)。

6. 假如该企业适用所得税税率为33%,那么第74行“应缴所得税额”金额应为65.01万元($197\times 33\%$)。

7. 在第77行“应补税的境内投资收益抵免额”应列示惠丰公司从甲企业分得投资收益在甲企业所缴的所得税30万元($200\times 15\%$)。

8. 惠丰公司全年应缴的企业所得税为35.01万元($65.01-30$)。

通过以上测算,惠丰公司2006年全年应缴纳企业所得税35.01万元,如按作者李明泰的算法,该企业只需缴纳4.54万元($13.76\times 33\%$),会导致国家税收减少30.47万元。○

单位生产经营环境的主要变化上。应与被审计单位管理当局研讨内部报表及其他相关管理报告,以确定其编制基础与审计年度是否一致,并调查生产经营结果的重大变化。③复查被审计单位资产负债表日后所作的会计处理,注册会计师应重点复查被审计单位资产负债表日后的日记账和分类账,从而确定所有与审计年度相关业务的存在及内容。如果日记账尚未记载到目前为止,就应检查有关凭证。④检查被审计单位资产负债表日后发布的董事会和股东大会的会议记录,注册会计师应重点检查其中影响审计年度会计报表的重大期后事项。⑤获取被审计单位管理当局及其律师的声明书,从中判断他们对审计中各种不同事项的说明,其中包括有关期后事项的陈述。

【注】2007年度河北省社会科学基金项目(项目批准号:HB07BYZ018)。

主要参考文献

1. 李刚. 2006年注册会计师全国统一考试《会计》考点精讲. 会计之友, 2006; 8

2. 中国注册会计师协会. 审计. 北京: 经济科学出版社, 2007