

如何应对注会CPA考试注会考试心得点滴 PDF转换可能丢失  
图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/218/2021\\_2022\\_\\_E5\\_A6\\_82\\_E4\\_BD\\_95\\_E5\\_BA\\_94\\_E5\\_c45\\_218645.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/218/2021_2022__E5_A6_82_E4_BD_95_E5_BA_94_E5_c45_218645.htm) 如何应对注会考试注会考试心得点滴 注会考试俗称“魔鬼”考试，可想而知考试的难度和及格率的低，但再难再低每年都有人过关。过关的人付出的辛苦得到了回报，没过关的人付出的艰辛不比过关的人少，可却得不到回报，那种感觉真的很痛很无奈。我应该算一个幸运者，两年通过了注会考试。并不是我比别人聪明，也不是我比别人下的功夫大，我想应该是综合了多方面的因素吧。我的理解是，注会考试不仅考综合素质、综合能力还考心理能力和心理素质，同时还考文字能力。

- 一、书要看透，书中的例题一定弄明白，例题不仅要看懂，而且要亲手做几次。
- 二、不依赖老师的讲义，自己动手整理笔记，俗话说：“眼过千遍不如手过一遍”，自己动手整理一遍笔记，很多知识点在写的过程中就记住了。
- 三、相关类型的题集中起来做，集中做完后，分析一下各题的相同点和区别，并与书中的知识点相比较，看看差别有多大，同时再想想如果换个角度提问，或少了某个已知条件，这题又该怎么做？做综合题时还要特别关注假设条件，不妨用个笔记本把假设条件记下来，比比，看看，想想。
- 四、练好基本功。做题时要一步一步像正规考试一样写下来，很多学友可能觉得麻烦，做练习有必要一步步写下来吗？多浪费时间呀！我认为有必要。理由有三：
  - 1、增强逻辑思维。平时练习时一步步写下来，就不会到考试时因为不知怎么写而去思量。考试是分秒必争的，平时增强了训练，考试时就会节省分分秒秒。
  - 2、

增强对数字的敏感度。做题时不要怕麻烦，只列公式不计算结果。其实按计算器也是一种训练。按的次数多了，会对数字产生一种敏感性，计算出的结果你自己就会感觉出对不对。这比考试时心里没把握多计算一次又会节省很多时间。

3、平时字写得多了，到了考场上写字的速度就会比较快，无形中又会节省时间。

五、注重考试技巧。要学会放弃，不会做的题就放弃掉，省出时间研究会做的题，并尽量做到会做的题一定要得分，要准确性。对只要结果不要中间过程的填表题目，在对子项没有绝对正确把握的前提下，小合计、总计等项根本没必要去填，在对所有调整事项没有绝对把握全部调整正确的情况下，所得税、未分配利润等项也没必要去填。考试时不要只用一个公式计算结果，最好分步做，分步的好处一是即便结果错了，分步还能得分，二是你把自己的思路给了老师，老师会根据你的思路酌情给分。

六、保持心态相信自己。不要给自己太大的压力，也不要逼自己一定要过，相信自己的实力，放松自己的心情，相信自己是那10%，告诉自己还有90%，他们付出的不比你少！你走进了90%也不丢人，因为你曾经努力过！有了良好的心态，进了考场才能发挥的更好！

所得税会计：一、掌握关键词：税法认可。一切围绕税法认可进行判断。当会计处理方法与税法处理不一致时才会产生差异。无论会计处理怎样变化，如折旧时间缩短、折旧比例提高、减值准备的计提和转回、税率变化等等，每次会计处理发生变化都和税法认可比比，看看有无差额，差额多少，然后确定递延税款（应付税款法除外）。涉及多笔时间性差异，分笔数单个与税法认可进行比较，一笔一笔确定递延税款借贷方向，利用丁字账进行汇总，求出总

差异的借贷方向。会计费用大于税法费用，递延税款在借方，反之在贷方；会计收入大于税法收入，递延税款在贷方，反之在借方。

二、容易漏掉的记忆：1、时间性差异：八大减值准备、预计负债、开办费的摊销等等费用支出，发生时税法不认可，要从会计利润中加回，但这些费用转回时，税法也不认，也就是说会计利润多计的这部份税法不认可，所以要从会计利润中减出。做题时往往容易漏掉的是从会计利润中减出转回的费用。

2、坏账准备税法认可（0.5%）部分。计入时间性差异的是会计计提部分减去税法认可部份的差。

三、分别理解：所得税会计中：应交税金（应交所得税）永远在贷方，所得税费用永远在借方。应付税款法：应交税金（应交所得税）=所得税费用，不产生递延税款

纳税影响会计法：应交税金（应交所得税）或-递延税款=所得税费用

相关联系：1、与会计政策变更相联系：2、与重大会计差错相联系：3、与资产负债表日后事项相联系：注意所得税汇算清缴前后的处理不同。4、与投资相联系计算时，时刻记住无论差异前后如何变化都与税法认可相比。根据税法要求判断差异数额及递延税款借贷方向。

四、相关知识点：资产减值计提方法、重点是固定资产折旧的计提及减值准备的计提和转回。

固定资产折旧计提注意点：1、看使用日期：当月使用当月不提，当月停用当月照提。2、看残值：双倍余额法前几年计算折旧不减残值，最后两年才减。3、看使用年限：计提减值准备后更要看尚可使用年限。4、看折旧计提方法：加速折旧法以实际使用期为一年的折旧计提期，而非会计年度。

会计政策变更与以前期间发生的重大会计差错更正相同点：都做追溯调整（不能追溯调整的会计政策变更除

外) 都调整资产负债表报告年度的年初数和利润表报告年度的上年数

不同点：适用会计科目不同：会计政策变更：不会涉及到以前年度损益调整和应交税金应交所得税科目 其累计影响额通过利润分配科目调整，涉及到的税金通过递延税款科目调整（应付税款法除外）以前期间发生的重大会计差错更正：影响损益变化的通过以前年度损益调整科目调整 涉及到的税金在正常报告年度调整应交税金应交所得税科目 如为资产负债表日后期间事项 所得税汇算清缴前：涉及到的税金在应交税金应交所得税科目核算 所得税汇算清缴后：涉及到的税金在递延税款科目核算（应付税款法除外）

董事会的现金股利现行制度已做为非调整事项处理 我的理解：1、资产负债表日后事项调整的只是提取盈余公积部分，也就是从未分配利润中将提取的盈余公积转出，不影响所有者权益总额的变化。2、由于是非调整事项并且不影响被投资企业所有者权益的变化，在合并会计报表时，投资企业也不冲减长期股权投资的损益调整明细。3、做纳税调整时应纳税所得额调整的是投资企业确认的投资收益（即从会计利润中减出），如果两企业所得税率相同，产生的是永久性差异，如果两企业税率不同产生递延税款贷差。4、做以前年度的考题时，答案要按现行制度调整过来。

重大会计差错和销售退回记住一点：不管是报告年度还是以前年度的重大会计差错和销售退回，发生在资产负债表日后期间的，按调整事项处理。发生在其他期间的按正常业务处理。重大会计差错要追溯调整，可能要调整报告年度的年初数，销售退回只调整报告年度发生额。

报表调整：1、会计政策变更：调整资产负债表报告年度的年初数和利润表报告年度的上年数 2、以前期间

发生的重大会计差错更正：调整资产负债表报告年度的年初数和利润表报告年度的上年数

3、资产负债表日后事项：调整资产负债表报告年度的当年发生额和利润表报告年度的当年发生额。

商品销售退回：无论是以前年度销售的商品还是报告年度销售的商品退回，如果退回所属时间发生在资产负债表日后事项期间，则冲减报告年度的主营业务收入以及相关的成本、税金、折扣、折让。其他时间退回的均冲减退回当月的主营业务收入以及相关的成本、税金、折扣、折让。

资产负债表日后事项期间退回的：

- 1、若退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前，还应调整报告年度的应交税金应交所得税科目。
- 2、若退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，按税法规定在此期间的销售退回所涉及到的应交所得税的调整作为本年度的纳税调整事项进行调整。
- 3、对应收账款计提坏账准备的，应一并调整。会计不确认收入，税法要调整应纳税所得额的事项：

- 1、在建工程试运行收入
- 2、企业将自产的产品对外投资、用于在建工程等。会计按成本转账，税法按计税价格调整应纳税所得额
- 3、售后回购 会计：售价与资产账面价值的差额通过“待转库存商品差价”科目核算，回购价与售价的差额计入财务费用。税法：按计税价格调整应纳税所得额，回购价与售价的摊销税法不认。
- 4、售后回租：会计：售价与资产账面价值之间的差额予以递延。要递延收益科目核算，并在该资产的租赁期内按照租金支付比例（经营租赁）或折旧进度（融资租赁）分摊，分别计入当期费用。税法：按计税价格调整应纳税所得额，同时调整分摊的递延收益。
- 5、非货币性交易：会计：按成本结转换出资产价值 税法：按计税价格确认收入调整应纳税所得额
- 6

、关联方交易：会计：按会计准则规定确认收入，不符合收入确认条件的部分计入资本公积。税法：按计税价格确认收入调整应纳税所得额。也即会计计入资本公积的部分税法不认。比例数字：1、投资权益法核算：投资单位占被投资企业所有权20%（含）以上 2、非关联交易：对非关联方销售量占20%（不含）以上 3、非货币性交易：补价小于25%（含） 4、或有事项：基本确定：大于95%（不含）小于100% 很可能：大于50%（不含）小于95%（含） 可能：大于5%（不含）小于50%（含） 级小可能：大于0%小于5%（含） 5、借款费用：非正常中断超过三个月（含），停止资本化 6、合并报表：持股比例过半，即大于50%（不含） 7、融资租赁：购买价低于租赁资产的公允价值5%（含）以下 租赁期占尚可使用年限75%（含）以上 最低租赁付款额的现值不低于租赁资产账面价值的90%（含） 关联方：一、正常的商品销售：确认收入、确认利润 1、与非关联方的销售额 $>20\%$ ，以与非关联方的加权平均价格确认收入 2、与非关联方的销售额有市价的：按市价确认收入 没有市价的：交易价格 $>$ 账面价值 $\times 120\%$ ，按账面价值 $\times 120\%$ 的部分确认收入。 交易价格二、非正常的商品销售：如果没有确凿的证据表明交易价格是公允的，应按出售商品的账面价值确认收入，不确认利润。 转移应收债权和出售固定资产、无形资产或债权投资或出售资产、负债（即净资产）等，按账面价值进行账务处理，不确认收入也不确认利润。 三、承担债务或费用：承担方计入营业外支出，被承担方计入资本公积。 四、委托及受托经营 1、受托经营资产：取得的收益其他业务收入 承担的费用其他业务支出 取得的收益 $>$ 受托资产账面价值 $\times 1$ 年期银行存款利

率\*110%的部分，计入资本公积。 2、受托经营企业：三个比较：受托协议确定的收益 受托企业实现的净利润 受托企业净资产收益率超过10%的，按10%计算的金额 按孰低确认收入。 若：受托企业净亏损，上市公司承担净亏损：承担额计入当期管理费用 受托企业净亏损，上市公司仍获收益：收益额计入资本公积 受托企业净亏损，上市公司部分承担净亏损：收益额-承担额的差计入资本公积。 五、关联方占用资金 收到的资金使用费=占用资金\*1年期银行存款利率部分，冲减当期财务费用，超过部分计入资本公积。 六、注意事项： 1、上述与关联方的账务处理是按会计原则进行的，税法并不认可。因此，在计算应纳税所得额时要对收入的费用进行调整。 2、关联方交易规范的是上市公司与关联方之间的交易。 投资： 一、科目设置： 成本法：长期股权投资XX企业 权益法：长期股权投资XX企业（投资成本） 长期股权投资XX企业（投资差额） 长期股权投资XX企业（损益调整） 长期股权投资XX企业（股权投资准备） 二、权益法下长期股权投资明细科目核算内容： 投资成本：购买股权和冲减投资成本 投资差额：购买价与占被投资企业所有者权益份额之差。一定是借差，如为贷差则计入资本公积。 每年摊销数。 损益调整：按被投资方实现的净利润确认的收益或损失及分红时的调整 股权投资准备：被投资方所有者权益变动，资本公积增减造成的 三、做题时注意事项： 1、四个明细科目必须考虑到，尤其是在追加投资后由成本法改为权益法时，容易忘记的是股权投资准备明细科目。 2、合并会计报表时，合并价差为投资差额的账面余额。长期股权投资是四个明细科目余额之和，而不是长期股权投资账面价值（即不减长期投资减

值准备)，减值准备另外抵销。3、长期股权投资账面余额  
简易核对方法： $\text{长期股权投资账面余额} = \text{被投资方所有者权益额} \times \text{持股比例}$  投资差额账面余额 四、股权转让时点的确定：  
企业股权转让收益的确认，应采用与转让其他资产相一致的原则，即：以被转让的股权的所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购买方，并且相关的经济利益很可能流入企业为标志。在会计实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时，才能确认股权转让收益。这些条件包括：1、出售协议已获股东大会（或股东会）批准通过 2、与购买方已办理必要的财产交接手续 3、已取得购买价款的大部分（一般应超过50%） 4、企业已不能再从所持的股权中获得利益或承担风险等。五、短期投资划转为长期投资时，应按成本与市价孰低结转。此处的成本是指短期投资账面余额而非账面价值。短期投资转为长期投资时。短期投资跌价准备同时结转，转平后的差额计入投资收益。六、投资企业将长期股权投资从权益法改为成本法时，应在中止采用权益法时，按该长期股权投资的账面价值（减除减值准备后的余额）作为新的投资成本。七、如果计提减值准备的各种迹象存在，但市价并未降低甚至还高于成本，投资企业应按被投资单位实际的财务状况预计未来可收回金额，并计提减值准备，而不应再按市价计提减值准备。八、权益法下确认的投资收益及摊销的股权投资差额，税法并不认可，在计算应纳税所得额时要进行调整： $\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} - \text{股权投资收益}$ （即当年按被投资企业净利润确认的收益，如两企业所得税率同，不产生时间性差异）当年摊销的股权投资差额（时间性差异，反映在递延税款借方）。借款费用：一、资本化范围

：借款费用资本化的资产范围仅限于固定资产，只有发生在固定资产购建过程中的借款费用，才能够在符合资本化的条件下予以资本化。发生在其他资产（如存货、无形资产）的购建或者建造过程中的借款费用不能够予以资本化。直接计入财务费用。该固定资产既包括自己购建的。也包括委托其他单位建造的。

二、累计支出加权平均数的计算：1、确定题目要求是按年、按半年、按季还是按月计算，以天计算还是以月计算。2、注意验证累计支出数不得超过专门借款额。3、暂停资本化期间：分两种，一是非正常中断，一是部分项目单独投入使用。

三、计算发行债券资本化利率时：1、资本化率=[利息-溢价（折价）]/发行额（实际收到的款额）第一次计算2、资本化率=[利息-溢价（折价）]/面值-溢价摊销的余额（折价摊销的余额）以后期间计算四、资本化时，领用产品计算的增值税销项税额，在实际支付时开始资本化，转出的产品成本在移动时开始资本化。领用的原材料成本及转出的增值税进项税额，在移动时开始资本化。

借款费用小结

1.借款费用

1)挂钩部分（1）借款利息（2）折（溢）价的摊销

2）不挂钩部分（1）汇兑损益（2）辅助费用

2.判断是前提

借款费用开始资本化的条件

3个条件

1）资产支出已经发生

2）借款费用已经发生

专门借款是关键

3）为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始

3.计算借款费用资本化步骤

1）挂钩部分（1）资本化率

分子=借款利息

折价摊销-溢价摊销

分母：实际收到的借款本金（除非用实际利率法摊销，实际利率即为资本化率，直线摊销分母不考虑溢价折价摊销）

（2）累计支出加权平均数

先判断累计支出是否超过借款的本金，如不超过，可不写出，直接计算；如

超出，则要说明。区分中断的性质 会计覆盖天数 上期的累计支出加权平均数绝对不能简单照搬到下期，上期发生的所有支出的累计数才是本期的期初支出数。（3）算出资本化利息金额（4）总的利息（5）财务费用 2）不挂钩部分 4.外币借款 1）借款利息与支出挂钩 2）汇兑损益 不挂钩（1）借款本金（2）应付利息 其余的汇兑损益打入财务费用 资本化率有新的看法，分母应是实际收到的借款金额，不应考虑折价溢价的摊销 流转税和所得税：1、企业按照规定实行所得税先征后返还的企业，应当在实际收到返还的所得税时，冲减当期的所得税费用。2、对企业减免或返还的流转税（含即征即退、先征后退）除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的以外，都应并入企业利润，照章征收企业所得税。3、企业取得的国家财政性补贴和其他收入，除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的以外，应一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额，予以征收企业所得税。合并报表的作题步骤(梦师兄总结的) 1.投资三部曲 1)所有者权益 2)投资收益 确定利润是关键 3)提取盈余公积 份额以内，莫要太贪 2.存货 1)三部曲（1）期初存货包含的未实现利润 借：期初未分配利润 贷：主营业务成本 理论基础：假定其末不再有存货 否则贷方应该是存货（2）本期内部销售 只管内部销售，决不多管闲事 借：主营业务收入 贷：主营业务成本（3）期末存货包含的未实现利润 借：主营业务成本 贷：存货 因为报表用，一定是存货，而非库存商品 2)存货跌价准备（1）期初存货跌价准备 借：存货跌价准备 贷：期初未分配利润（2）本期期末计提跌价准备 注意与上期的连续性 千万不可搞独立 3.应收账款 1)期初坏帐准备 借：坏帐准备 贷：期初

未分配利润 2) 本期期末应收帐款帐面余额, 而非实际发生额 3) 期末坏帐准备 注意与上期的连续性 千万不可搞独立 4. 无形资产 5. 固定资产 1) 关注销售方的销售性质, 确定收入类型 借: 主营业务收入 (营业外收入) 贷: 主营业务成本 固定资产原价 借: 累计折旧 贷: 管理费用 (制造费用) 2) 下一期 借: 期初未分配利润 贷: 固定资产原价 与存货不同 理论基础: 假定其末不再有存货 否则贷方应该是存货, 固定资产要继续用下去, 不做期末为零的假设 借: 累计折旧 贷: 期初未分配利润 借: 累计折旧 贷: 管理费用 (制造费用) 3) 处置 因为固定资产原价, 累积折旧最终要转入营业外收入, 所以要将有关这些科目进行转换 莫忘期初至处置日这一段的折旧, 当然折旧要更换包装 计划成本法下原材料移作他用 进项税转出问题 在使用计划成本法核算下, 企业原材料移作他用 (即用于固定资产、对外投资、对外捐赠、职工福利等) 进项税额转出时, 一定要将原材料的计划成本先换算为实际成本, 然后再计算税额。例: 某企业为增值税一般纳税人, 原材料采用计划成本核算, 当期在建工程领用原材料 500000 万元, 成本差异率为 2%, 计算计入在建工程的成本是多少。原材料实际成本 =  $500000 \times (1 + 2\%) = 510000$  进项税额 =  $510000 \times 17\% = 86700$  计入在建工程的成本 =  $510000 + 86700 = 596700$  借: 在建工程 596700 贷: 原材料 500000 材料成本差异 10000 应交税金 应交增值税 (进项税额) 86700 上题中还有一个考点: 运费的进项税转出问题。如: 某企业为增值税一般纳税人, 原材料采用计划成本核算, 当期在建工程领用原材料 500000 元, 其中含运费 10500 元, 成本差异率为 2%, 计算计入在建工程的成本是多少。这里的计入原材料成本的运费 10500 元已经扣除了增值税进项税额, 要将其先换算成

原运费成本 原实际支付的运费=10500/ ( 1-7% ) =11290 增值税进项税额=11290\*7%=790 原材料成本差异= ( 500000-10500 ) \*2%=9790 原材料实际成本= ( 500000-10500 ) 9790=499290 原材料进项税额=499290\*17%=84879 在建工程成本=499290 10500 84879 790=595459 借：在建工程 595459 贷：原材料 500000 材料成本差异 9790 应交税金应交增值税（进项税额） 85669

理解编制现金流量表的原理 基本思路: 1、现金流量表是以收付实现制为基础编制的，不管是前期发生的还是当期发生的业务，收到了（或支付了）现金和现金等价物就纳入编制范围，没收到（或没支付）现金和现金等价物，即使是当期发生的业务也不能纳入编制范围。这是与资产负债表和利润表最大的不同。 2、要弄明白现金流量表中每个项目的编制原理和编制起点含义。结合实际业务处理分录进行分析，弄清楚了原理，其他问题也就迎刃而解了。 3、一般情况下现金流量表是根据资产负债表和利润表数据结合有关科目明细账分析填列，记住这点很重要，否则就找不到填列基础了。

以销售商品、提供劳务收到的现金为例分析如下 销售商品、提供劳务收到的现金 企业销售商品、提供劳务最基本的会计分录是：假如当期销售商品全部收取的是现金，即没有赊销业务 借：银行存款 贷：主营业务收入（销售商品） 其他业务收入（销售材料） 应交税金应交增值税（销项税额）（销售商品、销售材料销项税额合计） 如果也不存在其他视同销售、抵偿债务的情况，也没有收回前期业务的现金，那么企业：当期销售商品、提供劳务收到的现金 =主营业务收入 其他业务收入 应交增值税（销项税额） 也就是利润表主营业务收入 其他业务收入和应交税金明细账中应交增值税（销项税

额) 的三项合计。这个公式也就是计算销售商品、提供劳务收到的现金的起点，它的假设条件就是：当期销售商品全部收取的是现金，没有赊销业务，也不存在其他视同销售、抵偿债务的情况，也没有当期收回前期业务的现金\*\*特别注意此处的应交增值税(销项税额)一定是应交税金明细账中的数字，而非(主营业务收入 其他业务收入)乘增值税税率计算而得的。因为有可能主营业务收入和其他业务收入中含有不缴纳增值税的收入，比如出口货物收入。如果用(主营业务收入 其他业务收入)乘增值税税率计算得出当期销售商品、提供劳务收到的现金的计算起点，那就错了。但企业的经营不可能那么单一，会发生很多种情况。

一、视同销售若存在视同销售，即企业将产品用于固定资产，用于对外投资，用于集体福利等等，企业账务处理：借：在建工程(或投资等) 贷：库存商品 应交税金 应交增值税(销项税额) 从分录中可以看出视同销售不影响主营业务收入的数额，影响的是应交税金 应交增值税(销项税额)，也就是说，如果企业发生了视同销售，那么应交税金 应交增值税(销项税额)明细账中就含了一部分非商品销售的销项税，这部分销项税记入了相关成本，企业并没收到，因此要从起点中扣除。即：当期销售商品、提供劳务收到的现金 = 主营业务收入 其他业务收入 应交增值税(销项税额) - 视同销售部分的增值税销项税额

二、赊销及抵债 假如当期销售商品既有现销，又有赊销业务，赊销业务账务处理：借：应收账款(或应收票据) 贷：主营业务收入 其他业务收入 应交税金 应交增值税(销项税额) 可见由于赊销的存在，计算销售商品、提供劳务收到的现金的起点：主营业务收入 其他业务收入 应交增值税(销项税

额)中并没收到现金,因此应该把赊销业务应收的现金从起点中扣除。但是企业的赊销也是边赊边收的,同时还存在上期赊销本期收回的部分,故从起点中扣除的只能是尚未收回部分,也即应收项目余额当期较上期增加的部分,如果当期应收项目余额较上期减少了,就说明当期除了全部收回当期的赊销外还收回了前期的赊销,就应该在计算起点的基础上加上多收回的部分。应收账款、应收票据都是一个道理。此时:当期销售商品、提供劳务收到的现金=主营业务收入其他业务收入 应交增值税(销项税额)-应收项目(应收账款、应收票据)较上期增加数 应收项目(应收账款、应收票据)较上期减少数 可是影响应收账款、应收票据增加或减少的并不只是销售业务,还有其他内容。1) 应收票据贴现:账务处理:借:财务费用 贷:应收票据 也就是说应收票据贴现减少了应收票据的当期余额,但并没有收到现金。可这个减少额是含在应收票据总账中的,也既反映在资产负债表中了。前面说过,一般情况下现金流量表是根据资产负债表和利润表结合有关科目明细账分拆填列,列入资产负债表中的应收票据当期余额减少在做起点调整时调增了现金,可计入财务费用的部分并没收到,故还要从起点中冲回。既:当期销售商品、提供劳务收到的现金=主营业务收入其他业务收入 应交增值税(销项税额)-应收项目(应收账款、应收票据)较上期增加数 应收项目(应收账款、应收票据)较上期减少数-应收票据贴现记入财务费用的部分 2) 应收账款 资产负债表反映的是应收账款净额。 应收账款净额=应收账款账面余额-坏账准备账面余额 销售商品、提供劳务收到的现金应该调整的是应收账款的账面余额。在没有坏账准备的前提下应收账

款净额=应收账款账面余额。看几个业务处理：A、提取坏账准备比如：前期企业应收账款账面余额=1000，前期坏账准备=0，前期应收账款账面净额=1000 本期企业应收账款账面余额=1000，本期提取坏账准备100 借：管理费用 100 贷：坏账准备 100 此时：本期应收账款账面净额=1000-100=900 如果用应收账款账面余额调整销售商品、提供劳务收到的现金，前期应收账款账面净额=1000，本期应收账款账面余额=1000，应收账款账面余额没有变动，调整额=0。提取坏账准备对销售商品、提供劳务收到的现金没有影响。但是在一般情况下都是用资产负债表的应收账款数据即应收账款账面净额调整销售商品、提供劳务收到的现金，那么，前期应收账款账面净额=1000，本期应收账款账面净额=900，应收账款账面净额减少100，调增销售商品、提供劳务收到的现金100 并没收回，故要在已经调增的基础上减回。再举个小例子企业（一般纳税人）当期主营业务收入=1000，应交增值税（销项税额）=204，自己的产品用于在建工程200，资产负债表相关数据：应收票据上年余额=300，应收票据本年余额=500，应收账款上年余额=1000，应收账款本年余额=1200 其他资料 票据贴现息=5，本年提取坏账准备200 销售商品、提供劳务收到的现金 =1000 204-200\*17%-(500-300)-(1200-1000)-5-200=565 B、确认坏账：如：前期企业应收账款账面余额=1000，坏账准备=400，前期应收账款账面净额=600 本期发生坏账200，其他无变化 确认坏账账务处理：借：坏账准备 200 贷：应收账款 200 本期企业应收账款账面余额=1000-200=800，坏账准备=400-200=200，本期应收账款账面净额=800-200=600 本期企业应收账款账面余额与上期相比

减少200 本期企业应收账款账面净额与上期相比无变化 C、前期确认的坏账收回 如，上例中确认的200坏账本期收回100，其他无变化。 账务处理：借：应收账款 100 贷：坏账准备 100 借：银行存款 100 贷：应收账款 100 期末：企业应收账款账面余额=800 100-100=800 坏账准备=200 100=300 企业应收账款账面净额=800-300=500 本期企业应收账款账面余额与上期相比无变化 本期企业应收账款账面净额与上期相比减少100 从上面两个小例子中可以看出，确认坏账影响应收账款的账面余额，而不影响应收账款的账面净额，收回前期确认的坏账影响应收账款的账面净额，而不影响应收账款的账面余额，而影响净额所对应的科目是现金。所以，在企业采用备抵法核算坏账的情况下，用资产负债表数据调整销售商品、提供劳务收到的现金流量时，只有提取坏账准备时影响现金流量，确认坏账和收回前期确认的坏账均不影响销售商品、提供劳务收到的现金流量。 \*\*此处特别强调的是用资产负债表数据中的应收账款数（也即应收账款的账面净额）对销售商品、提供劳务收到的现金流量进行调整。 如果用的是应收账款的账面余额对销售商品、提供劳务收到的现金流量进行调整则恰好相反：提取坏账准备不影响现金流量，确认坏账和收回前期确认的坏账均影响销售商品、提供劳务收到的现金流量。 结合上面的内容再想想！ 分析到这里：当期销售商品、提供劳务收到的现金 = 主营业务收入 其他业务收入 应交增值税（销项税额） - 应收项目（应收账款、应收票据）较上期增加数 应收项目（应收账款、应收票据）较上期减少数 - 应收票据贴现记入财务费用的部分 - 当期计提的坏账准备额 再次强调：主营业务收入、其他业务收入是利润表数据，应收账款、应

收票据是资产负债表数据，应收票据贴现记入财务费用的部分及当期计提的坏账准备额为相关明细账内容。

3) 抵债：应收账款是一种债权，如果其他企业用自己的商品抵偿债务，也会影响应收账款净额的减少，但企业却不曾收到现金，调整方式：直接从起点中扣除。即：
$$\text{当期销售商品、提供劳务收到的现金} = \text{主营业务收入} + \text{其他业务收入} + \text{应交增值税（销项税额）} - \text{应收项目（应收账款、应收票据）较上期增加数} + \text{应收项目（应收账款、应收票据）较上期减少数} - \text{应收票据贴现记入财务费用的部分} - \text{当期计提的坏账准备额} - \text{其他企业用商品抵偿部分的数额}$$
注意：此处其他企业用商品抵偿部分的数额是抵掉的应收账款数额而不是换入商品的原价值。如某企业用18万元的商品抵偿20万元的债务，那么此处减掉的就是20万元而不能18万元。看看账务处理应该能明白：借：库存商品 20 贷：应收账款 20

4) 预收账款 这是赊销业务中的一个负债科目，收到预收账款时，业务处理：借：银行存款 贷：预收账款 发出商品实现销售后 借：预收账款 贷：主营业务收入（或其他业务收入） 应交税金 应交增值税（销项税额）

预收账款期末贷方余额反映企业已经收到货款尚未发出商品的数额，通过上面的分录不难看出，尚未发出商品，虽然收到了现金，但却没包含在主营业务收入 其他业务收入 应交增值税（销项税额）这个计算起点之中，因此要在起点中加上当期预收账款较上期预收账款的增加额，即：
$$\text{当期销售商品、提供劳务收到的现金} = \text{主营业务收入} + \text{其他业务收入} + \text{应交增值税（销项税额）} + \text{预收账款较上期增加额} - \text{预收账款较上期减少额}$$
此处的预收账款也是资产负债表期末数据。 综上所述：1、销售商品、提供劳务收到的现金的计算起点是：主营业务收入

入其他业务收入 应交增值税（销项税额）2、计算依据是：主营业务收入、其他业务收入用利润表数据 应交增值税（销项税额）用应交税金明细科目相关数据3、调整思路：凡是纳入起点而没收到现金的调减，如在建工程领用本单位产品的增值税销项税额，应收项目的增加等，没纳入起点而收到现金的调增，如预收账款的增加，应收项目的减少等。对特殊项目则要分折调整，如提取坏账、贴现票据、以物抵债等。

4、公式归纳：当期销售商品、提供劳务收到的现金 = 主营业务收入 其他业务收入 应交增值税（销项税额） - 应收项目（应收账款、应收票据）较上期增加数 应收项目（应收账款、应收票据）较上期减少数 预收账款较上期增加额 - 预收账款较上期减少额 - 应收票据贴现记入财务费用的部分 - 视同销售部分的增值税销项税额 - 当期计提的坏账准备额 - 其他企业用商品抵偿部分的数额

理解了原理，上面的公式也就没必要死记了。现金流量表的编制项目很多。我只分折了一个，甩砖引玉吧，祝大家好运！实例解析现金流量表补充资料的编制（一）基本原理 作者：香皂 或许你不知道现金流量表补充资料中的加加减减是基于何种理由，这使得你不得不花很多时间去死背，但苦于项目太多，增减复杂，结果是越背越糊涂，仔细看看这篇解析，掌握其基本分析方法，将有助于你在短时间内掌握补充资料的编制方法。这印证那句古话：授之以鱼不如授之以渔！

1、计提的资产减值准备 假设企业计提存货跌价准备1000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：存货跌价准备1000 显然，企业的净利润=0 - 1000= -1000元。由于上述分录并未涉及任何现金资产，所以企业并未发生任何经营活动

现金流量，即企业的经营活动现金流量净额为0元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及计提的资产减值准备之间的关系为： $经营活动现金流量净额(0) = 净利润(-1000) + 计提的资产减值准备(1000)$ 企业也可能因资产价值回升而相应地结转已计提的资产减值准备，而结转资产减值准备与计提资产减值准备对净利润的影响相反，所以，对于转销的资产减值准备，应作为减项调整，即： $经营活动现金流量净额 = 净利润 - 转销的资产减值准备$

2、固定资产折旧 假设企业行政部门计提固定资产折旧1000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：累计折旧1000 显然，企业的净利润=-1000元，而企业的经营活动现金流量净额为0元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及计提的固定资产折旧之间的关系为： $经营活动现金流量净额(0) = 净利润(-1000) + 计提的固定资产折旧(1000)$ 由于期初的累计折旧不影响当期的净利润，所以在编制现金流量表补充资料时，固定资产折旧项目应按当期实际计提数填列。

3、无形资产摊销 假设企业摊销无形资产1000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：无形资产1000 显然，企业的净利润=-1000元，而企业的经营活动现金流量净额为0元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及无形资产摊销之间的关系为： $经营活动现金流量净额(0) = 净利润(-1000) + 无形资产摊销(1000)$ 同理，经营活动现金流量净额、净利润及长期待摊费用摊销之间的关系为： $经营活动现金流量净额 = 净利润 + 长期待摊费用摊销$

4、待摊费用减少（减：增加） 假设企业新增一笔待摊费用5000元，此外未发生任何其他

他经济业务。则企业应做分录如下：借：待摊费用5000、贷：银行存款5000 显然，企业的净利润=0，而经营活动现金流量净额=-5000元。经营活动现金流量净额、净利润及待摊费用的增加的关系为：经营活动现金流量净额（-5000）=净利润（0）- 待摊费用的增加（5000）又假设企业仅摊销待摊费用1000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：待摊费用1000 显然，企业的净利润=-1000，而经营活动现金流量净额=0元。经营活动现金流量净额、净利润及待摊费用的减少的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+ 待摊费用的减少（1000）若上述两种情形同时存在，则经营活动现金流量净额、净利润、待摊费用减少及待摊费用增加间的关系为：经营活动现金流量净额（-5000）=净利润（-1000）+ 待摊费用减少（1000）- 待摊费用增加（5000）=净利润（-1000）- 待摊费用净增加（4000）由此可见，待摊费用减少（减：增加）是指待摊费用净减少（减：净增加），一般情况可以通过该项目在资产负债表中的期末数与期初数相抵减获得。

5、预提费用增加（减：减少）假设企业预提行政部门固定资产修理费5000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：管理费用5000、贷：预提费用5000 显然，企业的净利润=-5000元，而企业的经营活动现金流量净额为0元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及预提费用之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-5000）+ 预提费用增加（5000）假设企业行政部门以存款支付预提的固定资产修理费1000元，此外未发生任何其他经济业务。则企业应做分录如下：借：预提费用1000、贷：银行存

款1000 显然，企业的净利润=0元，而企业的经营活动现金流量净额为-1000元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及预提费用之间的关系为：经营活动现金流量净额（-1000）=净利润（0）- 预提费用减少（1000）若上述两种情形同时存在，不难得出经营活动现金流量净额、净利润、预提费用增加及预提费用减少之间的关系为：经营活动现金流量净额（-1000）=净利润（-5000）+ 预提费用增加（5000）- 预提费用减少（1000）=净利润（-5000）预提费用净增加（4000）由此可见，预提费用增加（减：减少）是指预提费用净增加（减：净减少），一般情况可以通过该项目在资产负债表中的期末数与期初数相抵减获得。

6、处置固定资产、无形资产及其他长期资产的损失（减：收益）假设企业处置一台设备，原价10000元，已提折旧4000元，售价5000元，无其他经济业务，则企业应做分录如下（此处只写简化分录）：借：银行存款5000、累计折旧4000、营业外支出1000、贷：固定资产10000 显然，企业的净利润=-1000元。同时，企业产生的现金流量净额为5000元，但这5000元的现金流量属于投资活动现金流量，与经营活动无关。因此，该笔业务下经营活动现金流量净额仍为0。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及处置固定资产、无形资产及其他长期资产的损失之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+ 处置固定资产、无形资产及其他长期资产的损失（1000）若将上述固定资产的售价改为7000元，则不难得出经营活动现金流量净额、净利润及处置固定资产、无形资产及其他长期资产的收益之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（1000）- 处置固定资产、无形资产及其他

长期资产的收益（1000）若企业在同一期间既实现处置收益、又有处置损失，则应按收益与损失相抵后的净损益金额列示于该项目。另外，固定资产报废也是固定资产清理的范畴，其核算与固定资产处置的核算是一样的，因而经营活动现金流量净额、净利润及固定资产报废损失之间的关系为：经营活动现金流量净额=净利润+固定资产处置损失

7、财务费用 假设企业以存款支付金融机构手续费1000元，此外未发生其他经济业务，则企业应做分录如下：借：财务费用1000、贷：银行存款1000 显然，净利润=-1000元。由于支付给金融机构的手续费用属于筹资活动的内容，故虽然企业发生现金流出1000元，但却不属于经营活动现金流出，故企业的经营活动现金流量净额为0。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润财务费用之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+财务费用（1000）财务费用可以从损益表中获得，但这里财务费用的内含是指因筹资活动而产生的财务费用。

8、投资损失（减：收益） 假设企业投资采用成本法核算，收到应确认为投资收益的现金股利1000元，此外无其他经济业务发生，则企业应做分录如下：借：银行存款1000、贷：投资收益1000 显然，企业的净利润=1000元。虽然企业收到1000元的现金，但这笔现金流入不属于经营活动现金流量，故企业的经营活动现金流量净额为0。因而经营活动现金流量净额、净利润及投资收益之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（1000）-投资收益（1000）若是投资损失，则经营活动现金流量净额=净利润+投资损失。所以，该项目的填列金额可从利润表中的投资收益项目直接获得。

9、递延税款贷项（减：借项） 假设企业本期产生

应纳税的时间性差异为1000元，企业的所得税率为30%，企业已于当期将所得税上缴，无其他经济事项发生，则企业应做分录如下：借：递延税款300、贷：银行存款300 显然，企业的净利润为0元。企业却因交纳所得税而产生现金流出300元，故企业的经营活动现金流量净额为-300元。即经营活动现金流量净额、净利润及递延税款借项之间的关系为：经营活动现金流量净额（-300）=净利润（0）-递延税款借项（300）若产生递延税款贷项则正好相反，即经营活动现金流量净额=净利润+递延税款贷项。在具体编制该项目时，应将递延税款的借项与贷项相抵后按净额分析填列。

10、存货的减少（减：增加）假设企业本期销售的产品成本为1000元，此外无其他经济事项发生，则企业应做分录如下：借：主营业务成本1000、贷：存货1000若不考虑主营业务收入的影响，企业的净利润应为-1000元。但该分录中并未出现现金资产，故企业的经营活动现金流量净额为0元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及存货减少之间的关系为：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+存货的减少（1000）假设企业本期以存款购入存货3000元，此外企业未发生任何其他经济事项，则企业应编制分录如下：借：存货3000、贷：银行存款3000 显然，企业的净利润为0元。但企业因购货而支出现金3000元是经营活动的现金流出，故企业经营活动现金流量净额为-3000元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及存货增加之间的关系为：经营活动现金流量净额（-3000）=净利润（0）-存货的增加（3000）若上述两项业务在同一期间发生，则企业的净利润仍为0元，而经营活动现金流量净额为-3000元，经营活动现金流量净额、净利润及存

货之间的关系为： $\text{经营活动现金流量净额} (-3000) = \text{净利润} (-1000) - \text{存货的增加} (3000) + \text{存货的减少} (1000) = \text{净利润} (-1000) - \text{存货的净增加} (2000)$  因此，在具体编制该项目时，存货的增加或存货的减少均指存货的净增加或净减少额。

11、经营性应收项目的减少（减：增加）假设企业收回客户以前期间的欠款1000元，引外企业未发生任何其他经济业务，则企业应做分录如下：借：银行存款1000、贷：应收账款1000 显然，企业的净利润为0。但企业通过收回欠款而获得经营活动现金流入1000元，故企业的经营活动现金流量净额为1000元。由此可见，经营活动现金流量净额、净利润及经营性应收项目的减少之间的关系为： $\text{经营活动现金流量净额} (1000) = \text{净利润} (0) + \text{经营性应收款项的减少} (1000)$  同理可得： $\text{经营活动现金流量净额} = \text{净利润} - \text{经营性应收项目的增加}$  在具体编制该项目时，经营性应收项目的增加或经营性应收项目的减少是指经营性应收项目增减相抵后的净变化额。

13、经营性应付项目的增加（减：减少）假设企业计提本期所得税共计1000元，但并未上缴税款，此外企业未发生任何其他经济业务，则企业应做分录如下：借：所得税1000、贷：应交税金应交所得税1000 显然，企业的将利润为-1000元。但由于企业并未支付该所得税，企业未发生任何经营活动现金流量，即企业的经营活动现金流量净额为0。故经营活动现金流量净额、净利润及经营性应付项目的增加之间的关系为： $\text{经营活动现金流量净额} (0) = \text{净利润} (-1000) + \text{经营性应付项目的增加} (1000)$  同理可得： $\text{经营活动现金流量净额} = \text{净利润} - \text{经营性应收项目的减少}$  可见，在具体编制该项目时，经营性应付项目的增加或经营性应付项目的减

少是指经营性应付项目增减相抵后的净变化额。实例解析现金流量表补充资料的编制（二）疑难解析作者：香皂 现金流量表补充料各项目的编制，虽然在现金流量表补充资料中已有明确规定（即：是加项还是减项），但具体编制起来，至少存在以下两个问题要进一步弄清：一是这些报表项目具体包括哪些内容；二是如何获得这些项目的金额。对于这两方面的内容，《企业会计准则现金流量表》及其《指南》均未做详细解释，而直接法下现金流量表（正表）的编制却得到《指南》的详细举例说明。以下笔者对补充资料的编制继续为大家做些分析，以供参考。

1、坏账准备 假设企业当期计提坏账准备1000元，此外无其他交易事项，企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：坏账准备1000 则企业的净利润为-1000元，同时资产负债表中的应收账款项目为-1000元，即经营性应收项目减少1000元。于是，将净利润调整为经营活动现金流量净额时就面临一个选择问题，即是按计提的资产减值准备项目还是按经营性应收项目的减少项目来填补充资料，或者是两个都要调整呢？如果两个同时考虑，则结果如下：
$$\text{经营活动现金流量净额} (1000) = \text{净利润} (-1000) + \text{计提的资产减值准备} (1000) + \text{经营性应收项目的减少} (1000)$$
显然，上述的结果是错误的，因为企业只是计提了一笔坏账准备，并未发生任何经营活动现金流量，而错误的原因就是进行了重复调整。故只能在计提的资产减值准备与经营性应收项目的减少这两个项目中选择一个项目进行单项调整项目。由于资产负债表中的应收账款项目是按扣除坏账准备后的净额列示，计提的坏账准备不能直接从资产负债表中获得，故上述调整公式应选择经营性应收项目的减少项目作为调

整项目更为快捷。该例调整如下：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+ 经营性应收项目的减少（1000）因此，计提的资产减值准备项目不应再包括计提的坏账准备内容。

2、存货跌价准备 假设企业当期计提存货跌价准备1000元，此外无其他交易事项，企业应做分录如下：借：管理费用1000、贷：存货跌价准备1000 则企业的净利润为-1000元，同时资产负债表中的存货项目为-1000元，即存货项目减少1000元。于是，将净利润调整为经营活动现金流量净额时就面临一个选择问题，即是按计提的资产减值准备项目还是按存货项目的减少项目来填补充资料，或者是两个都要调整呢？如果两个同时考虑，则结果如下：经营活动现金流量净额（1000）=净利润（-1000）+ 计提的资产减值准备（1000）+ 存货的减少（1000）显然，上述的结果是错误的，因为企业只是计提了一笔存货跌价准备，并未发生任何经营活动现金流量，而错误的原因就是进行了重复调整。故只能在计提的资产减值准备与存货的减少这两个项目中选择一个项目进行单项调整项目。由于资产负债表中的存货项目是按扣除存货跌价准备后的净额列示，计提的存货跌价准备不能直接从资产负债表中获得，故上述调整公式应选择存货的减少项目作为调整项目更快捷。该例调整如下：经营活动现金流量净额（0）=净利润（-1000）+ 存货的减少（1000）因此，计提的资产减值准备项目不应包括计提的存货跌价准备内容。

3、财务费用 假设企业当期计提短期借款利息1000元，此外无其他交易事项，企业应做分录如下：借：财务费用1000、贷：预提费用1000 则企业的净利润为-1000元，同时资产负债表中的预提费用项目为1000元，即预提费用项目增加了1000元

。于是，将净利润调整为经营活动现金流量净额时就面临一个选择问题，即是按财务费用项目还是按预提费用增加项目来填补充资料，或者是两上项目都要调整呢？如果两个项目一同进行调整，则结果如下： $经营活动现金流量净额(1000) = 净利润(-1000) + 财务费用(1000) + 预提费用的增加(1000)$ 显然，上述的结果是错误的，因为企业只是计提了一笔短期借款利息，并未发生任何经营活动现金流量，而错误的原因就是进行了重复调整。故只能在财务费用与预提费用增加这两个项目中选择一个项目进行单项调整项目。假设企业当期收回客户前期欠款10000元，其中收到存款9000元，给予客户现金折扣1000元，此外无其他交易事项，企业应做分录如下（这里适当做了技术处理）：借：银行存款9000、贷：应收账款9000（分录1）借：财务费用1000、贷：应收账款1000（分录2）仅从分录2来看，企业的净利润为-1000元，同时财务费用项目为1000元，经营性应收项目减少1000元，而经营活动现金净流量显然为0元。于是，将净利润调整为经营活动现金流量净额时就面临一个选择问题，即是按财务费用项目还是按预提费用增加项目来填补充资料，或者是两上项目都要调整呢？如果两个项目一同进行调整，则结果如下： $经营活动现金流量净额(1000) = 净利润(-1000) + 财务费用(1000) + 经营性应收项目的减少(1000)$ 显然，上述的结果是错误的，因为企业只是有一笔应收账款因发生现金折扣而未收回，并未发生任何经营活动现金流量，而错误的原因就是进行了重复调整。故只能在财务费用与经营性就收项目的减少这两个项目中选择一个项目进行单项调整项目。由于财务费用代表的是非经营性损益，而现金折扣费用在会

计核算中属于经营活动，故补充资料中的财务费用不应包括由于发生现金折扣而产生的财务费用，而经营性应收项目的减少则应包括由于给予客户现金折扣而减少的应收账款。所以上述调整公式应为： $\text{经营活动现金流量净额}(0) = \text{净利润}(-1000) + \text{经营性应收项目的减少}(1000)$  该例的完整调整如下： $\text{经营活动现金流量净额}(9000) = \text{净利润}(-1000) + \text{经营性应收项目的减少}(10000)$  对于商业汇票贴现产生的财务费用与现金折扣产生的财务费用在补充资料中的调整方法相同。

现金流量表口诀 我的收藏，希望对大家有所帮助！  
现金流量表口诀 看到收入找应收，未收税金分开走 看到成本找应付，存货变动莫疏忽 有关费用先全调，差异留在后面找 财务费用有例外，注意分出类别来 所得税直接转，营业外去找固定资产 坏账，工资，折旧，摊销，哪来哪去 反向抵销 为职工支付的单独处理。每句话怎样理解呢？别急，我们逐个地看。第一句话针对销售商品，提供劳务收到的现金，因为直接法是以利润表中营业收入为起算点，所以，我们看到营业收入，就要找应收项目（应收账款，应收票据等）。未收的税金再单独作账（收到钱的增值税才作为现金流量）也就是说应收账款中包括的应收取的税金部分，若实际未收取现金则贷记应交税金，另外，有关贴现的处理，将应收票据因贴现产生的贴现息（已计入财务费用）作反调。简言之，在进行“销售商品，提供劳务收到的现金”的处理时，i) 借：经营活动现金流量—销售商品收到的现金（P334，111） 应收账款（借方或贷方） 贷：主营业务收入 应收票据 应交税金 ii) 对贴现息处理（P335，161） 借：财务费用 贷：经营活动现金流量-销售商品的收到现金 例如：应收票

据发生额10万元（假如3月发生）后5月份贴现，贴现息为1万元。但是从期初，期末的报表看，应收票据未发生变动，但你不能不作现金流量的调整，因为实际现金流量为9万元。

贴现时：借：财务费用 1万 作现金流量表时：银存 9万 借：财务费用1万 贷：应收票据 10万 贷：经营活动现金流量 1万 iii

）对应交税金的调整如书上P338，（20）借：经营活动现金流量 贷：应交税金 第 句"看到成本找应付，存货变动莫疏忽"--告诉你在进行"购买商品支付的现金"的处理时，找应付科目，同时考虑存货的期初，期末变动值，看是否与此项目有关，有关的调整。第 句"有关费用先全调，差异留在后面找"是指先把"管理费用""营业费用"的数额全部调整"支付的其他与经营活动有关的现金"。而后面把6项内容仅调回来。这6项内容是：坏账准备，待摊费用，累计折旧，无形资产摊销，应付管理员工资，应付管理人员的福利费（营业费用无任何调整）第 句"财务费用有例外，注意分出类别来"指的就是上面说的贴现息。第 句"所得税直接结转，营业外找固定资产" 所得税直接结转，营业外收入，营业外支出，都是从固定资产盘盈，盘亏那来的，自然就要找固定资产了。第 句是指这几个项目不影响现金流量，那么就反向抵回来就可以了 借：经营活动现金流量- 支付的其他与经营活动有关的现金 贷：坏账准备，累计折旧，无资摊销费等 第 句支付给职工，和为职工支付的现金项目较特殊，需单独核算。总的来说，有三项需要注意的（参考书中例子，大家自己看看各步的做法） 在进行"销售商品收到的现金"核算时，需调整2项内容。财务费用中贴现息和应交税金中收到的现金 [P334（1）（6）（20）] 在进行"购买商品支付的现金"核算

时，需调整5项内容。累计折旧，应付工资，应付福利费，待摊费用，应交税金（进项税额）。[P334，12（12），（14）（18）（19）（20）] 在进行“支付的其他与经营活动有关的现金”的核算时，需要调整6项内容。坏账准备，待摊费用，累计折旧，应付管理员工资，应付管理人员福利费，无形资产摊销。P334（5）（1）（2）（14）（16）（18）（19）掌握了这三种情况，我想现金流量表也就没什么难的了，其他内容都是很容易操作的，在这就不多述了。还有，大家对间接法的运用熟练吗？如果还不够熟练，那大家可以参考一下我为大家总结的间接法核算规律。

与损益有关的项目（9项）调整净利润。固定资产（4项）：减值准备，折旧，处置损失，报废损失。无形资产（1项）：无形资产摊销。财务费用：反映本期应属投资筹资的财务费用，不包括贴现息（我们上面已经谈过，贴现息是一项特殊的财务费用，实际做题时一定要留。）投资损失 预提费用 待摊费用

与损益无关的项目（四项）：存货，递延税款，经营性应收及应付，这几项的调整可以应用平衡式“资产=负债 所有者权益”当使所有者权益增加时，调减净利润；当使所有者权益减少时，调增净利润，从而实现了将权责发生制下的净利润调节为经营活动现金流量，去除不影响现金流量变化的项目。例如：若固定资产折旧增加，则说明“资产”方减少、负债不变情况下“所有者权益”减少，因为折旧不影响现金流量，所以要把这部分往净利润中增加，其他各项都仿照进行处理。除了现金流量表制作方面的内容以外，还有一些基本的知识点提醒大家。注意：因为我们前面提到过这章内容要么出小题，多选，判断之类的，要出大题肯定难度不小，至少

，15分以上吧！所以鉴于这两年的情况，大家在重视大题目的同时，关注小题目，没准他今年还是出选择题。举个例子吧：下列事项中，影响经营活动现金流量的是：A. 企业处置固定资产 B. 计提当期应付福利费 C. 支付广告费 D. 支付银行借款利息 E. 企业办理银行本票 正确答案: C 分析：AD不属于经营活动，A是投资活动产生现金流量的情形，D是筹资活动产生现金流量的情形。B没有现金流量发生，自然不是答案。E同样道理，由银行存款转到其他货币资金，也没有现金流量发生。还有，大家都知道，现金流量表中使用的现金，其中包括银行存款，但大家别忘了一点，银行存款是把"定期存款"排除在外的。（提前通知金融企业便可支取的定期存款，则不被排除在外。）会计中有八项资产减值准备，对于这八项减值准备大家要掌握两点： 各项减值准备都计入什么科目：计入"管理费用"的：坏账准备，存货跌价准备。计入"投资收益"的：短期投资跌价准备，长期投资减值准备。计入"营业外支出"的：其余四项，即：固定资产，无形资产，在建工程，委托贷款减值准备。 八项减值准备都在资产负债表中反映吗？答案是NO。只有固定资产减值准备反映在资产负债表中，其他七项都在相对应的资产科目中被减掉，反映在资产负债表的资产项目已经是扣除减值准备后的净值 长期股权投资成本法和权益法的转换 长期股权投资成本法和权益法的转换 一、权益法转为成本法（一）权益法改为成本法核算的原因 权益法转为成本法核算的主要原因主要包括：1、投资企业由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响，但仍部分或全部保留对被投资单位的投资；2、被投资单位已经宣告破产或依法律程序进行清理整顿

；3、原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的限制性条件下经营，其向投资企业转移资金的能力受到限制。

（二）处理方法

1、将原权益法下长期股权投资账面价值（账面余额扣除减值准备后）作为新的投资成本，与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理。投资单位如果存有因股权投资而产生的“资本公积股权投资准备”科目，该科目应在股权处置时结转“资本公积其他资本公积”科目。“与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理”的含义是，当权益法转为成本法核算时，不视为股权的处置行为而进行转账处理，原来因被投资单位除净损益以外的所有者权益变动而产生的“资本公积股权投资准备”，无需结转到“资本公积其他资本公积”科目。

2、其后，按成本法进行核算，收到宣告分派现金股利，原已计入投资账面价值部分，冲减投资成本；属于分派投资后年度现金股利，确认投资收益。

二、成本法转为权益法

（一）长期股权投资成本法转为权益法是否属于会计政策变更

长期股权投资由成本法核算转为权益法核算，一般有两个原因：一是法律法规要求，如行业会计制度规定投资企业拥有被投资单位50%（外商投资企业为25%）以上股权的，采用权益法核算；新企业会计制度规定投资企业拥有被投资单位20%及以上股权并且具有重大影响的，采用权益法核算。一个投资企业倘若拥有被投资单位20%股权，在新旧制度接轨衔接时，会产生成本法转为权益法的核算问题。二是增持股份导致，即在实行新企业会计制度的前提下，投资企业原拥有被投资单位股权份额低于20%，后通过增持股份，从而拥有被

投资单位股权份额超过20%并且具有重大影响，这时也会产生成本法转为权益法的核算问题。探讨长期股权投资由成本法转为权益法核算是否属于会计政策变更的目的，是为了确定其会计处理方法，即是否采用追溯调整法进行核算。《企业会计准则会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定，会计政策变更必须符合两个条件之一：（1）法律或会计准则等行政法规、规章的要求；（2）这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。对于法律法规要求而使长期股权投资由成本法转为权益法核算，无疑符合准则规定的会计政策变更的第一个条件，应采用追溯调整法进行核算。但是对于增持股份导致的长期股权投资由成本法转为权益法核算，是否属于会计政策变更，尚存在着一定的争议。

1、从形式上来看，增持股份导致的长期股权投资由成本法转为权益法核算，不应定性为会计政策变更。《企业会计准则会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定，当期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策，不属于会计政策变更。投资企业对被投资单位追加投资，使长期股权投资由成本法转为权益法核算，实际上是为新的交易或事项选择适当的会计政策，并没有改变原有的会计政策。

2、从实质上来看，增持股份导致的长期股权投资由成本法转为权益法核算，应该属于会计政策变更。无论采用成本法还是权益法核算，投资企业均按持股比例享有被投资单位所有者权益份额，这种状况并不受投资企业的长期股权投资的核算方式影响。当投资企业增持股份使长期股权投资由成本法转为权益法核算时，说明投资企业对被投资单位至少已具有重大影响，这种影响力

不但施加于被投资单位的未来，也溯及被投资单位的过去。如果不对初始投资至追加投资期间的被投资单位所有者权益变动进行追溯调整，势必造成投资企业前后期的会计信息失去可比，从而违背会计核算的一贯性原则。因此，根据准则规定的会计政策变更的第二个条件，为了使企业财务状况、经营成果和现金流量等会计信息更可靠、更相关，投资企业应该作为会计政策变更进行追溯调整，视同权益法在原投资时就一直采用。财政部2001年对《企业会计准则投资》进行了修订，不论何种原因，成本法转为权益法核算一律作为会计政策变更，采用追溯调整法进行会计处理，这也是实质重于形式原则在会计核算中的体现。

（二）处理原则

- 1、企业因增持股份而使长期股权投资由成本法改为权益法核算的，在追加投资时作为会计政策变更，采用追溯调整法进行处理，视同权益法核算在初始投资时就一直采用。
- 2、对原有投资追溯调整，计算确定“投资成本”、“股权投资差额”、“损益调整”、“股权投资准备”等明细科目金额，并对追溯调整的股权投资差额在追加投资前的持有期间进行摊销（指借方差额，贷方差额计入“资本公积——股权投资准备”，不存在摊销问题）；然后以追加投资款和发生的相关税费，加上追溯调整后的原有投资账面价值（指“投资成本”、“损益调整”、“股权投资准备”明细科目合计数扣除减值准备的金额，不包括“股权投资差额”明细科目余额），作为追加投资后的初始投资成本，并计算追加投资时的股权投资差额，在此基础上确定投资企业新的投资成本。
- 3、追加投资以后，可能会形成两个股权投资差额（指借方差额，贷方差额计入“资本公积——股权投资准备”）。对于追溯

调整而形成的股权投资差额，应在剩余股权投资差额的摊销年限内摊销；追加投资新形成的股权投资差额，按会计制度规定的年限摊销，即股权投资差额分别计算，分别摊销。但如果追加投资新形成的股权投资差额不大，可以并入追溯调整后的股权投资差额余额，按剩余摊销年限一并摊销。处置长期股权投资时，未摊销的股权投资差额一并结转。

(三)处理步骤

1、计算累积影响数。这一步最为复杂也最为关键。考生应按下述顺序依次确定出相应金额，注意计算过程中上下存在因果关系，一步错会导致几步错，需格外小心。

(1) 初次投资成本 = 买价 + 相关税费 - 已宣告尚未发放的现金股利

如被投资方分配投资以前年度利润，应在初次投资成本中扣除。

(2) 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 = 初次投资时被投资单位所有者权益 × 原持股比例

初次投资后，因被投资单位的各种原因，如会计政策变更、会计差错更正、分配投资以前年度利润等，而影响被投资单位接受投资前所有者权益的，公式中“初次投资时被投资单位所有者权益”应作相应调整。

(3) 应追溯确认的股权投资差额 = (1) (2) 如是正数，属于借方差额，计入“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”；如是负数，属于贷方差额，计入“资本公积——股权投资准备”。

(4) 应追溯摊销的股权投资差额 = (3) ÷ 全部摊销期限 × 追溯期

仅指借方差额，贷方差额不考虑本步骤。

(5) 应追溯确认的股权投资差额摊余金额 = (3) (4) 仅指借方差额，贷方差额不考虑本步骤。

(6) 应追溯确认的投资收益 = 追溯期内被投资单位净损益 × 原持股比例

(7) 应追溯确认的股权投资准备 = 追溯期内被投资单位除净损益外的其他所有者权

益变动 × 原持股比例 (8) 累积影响数 = (6) (4) 编制会计分录如下，会计科目的金额与上述计算结果相对应：借：长期股权投资被投资单位（投资成本）（2）被投资单位（股权投资差额）（5）被投资单位（损益调整）（6）被投资单位（股权投资准备）（7）贷：长期股权投资被投资单位（1）利润分配未分配利润（8）资本公积股权投资准备（7）上述分录是建立在“应追溯确认的股权投资差额”为正数（即借方差额）的基础上，如果为负数（即贷方差额），则会计分录如下：借：长期股权投资被投资单位（投资成本）（2）被投资单位（损益调整）（6）被投资单位（股权投资准备）（7）贷：长期股权投资被投资单位（1）利润分配未分配利润（6）资本公积股权投资准备（3）+（7）教材上例题没有考虑“股权投资准备”追溯调整问题，如果出现，大家应会作出正确处理。有几个问题要提醒大家注意：一是追溯期内宣告发放的现金股利的处理（不含初次投资时已宣告尚未发放的现金股利）。对于这部分现金股利，应区分其在成本法核算下，是冲减了投资成本，还是确认了投资收益。这时，在上述分录中，对于冲减了投资成本部分，分别在“借：长期股权投资被投资单位（投资成本）（2）”和“贷：长期股权投资被投资单位（1）”中扣除；对于确认了投资收益部分，第一笔分录中分别在“借：长期股权投资某公司（损益调整）（6）”、“利润分配未分配利润（8）”中扣除，第2笔分录中分别在“借：长期股权投资某公司（损益调整）（6）”、“利润分配未分配利润（6）”中扣除。二是累积影响数的确定。累积影响数是指期初留存收益的差额，是个税后的概念，即“累积影响数 = 追溯确认的投

资收益追溯摊销的股权投资差额所得税费用影响额”（当股权投资差额为贷方差额时，不存在追溯摊销问题）。按照目前税法规定，对于股权投资差额摊销，发生时不得税前扣除，股权处置时可以税前扣除，产生时间性差异；对于投资确认的收益，可以税前扣除，分回的现金股利时，如果投资企业和被投资单位税率相同或投资企业税率低于被投资单位税率时不再补税，不产生差异，如果投资企业税率高于被投资单位税率时应补缴所得税，产生时间性差异。先看股权投资差额摊销对所得税费用有无影响。投资企业追溯调整前没有摊销股权投资差额无需纳税调整，追溯调整后摊销了股权投资差额应作为时间性差异进行纳税调整（这部分时间性差异在利润中调整，同时在纳税调整项目中调整，应纳税所得额不变），也就是说不论是否追溯调整都不会影响“应交税金”数额。当投资企业采用应付税款法核算时，利润和时间性差异计算的所得税金均计入所得税费用，一增一减，所得税费用影响正好为0。当投资企业采用纳税影响会计法核算时，利润计算的所得税金应计入所得税费用，时间性差异计算的所得税金应计入递延税款，所以会存在所得税影响，这时还要补作一笔分录：借：递延税款（摊销的股权投资借方差额×所得税税率）贷：利润分配未分配利润再看投资企业和被投资单位的税率对所得税费用有无影响。如果投资企业和被投资单位税率相同或投资企业税率低于被投资单位税率时，投资企业无论采用应付税款法还是纳税影响会计法核算，都不会对所得税费用产生影响。如果投资企业税率高于被投资单位税率时，应将“确认的投资收益÷（1-被投资单位所得税税率）×（投资企业税率-被投资单位税率）”作为时间性差

异进行纳税调整（确认的投资收益作为永久性差异，这部分时间性差异在永久性差异中扣除，同时在纳税调整项目中调增，应纳税所得额不变），这时不论是否追溯调整也不会影响“应交税金”数额。当投资企业采用应付税款法核算时，永久性差异和时间性差异计算的所得税金均计入所得税费用，一增一减，所得税费用影响正好为0。当投资企业采用纳税影响会计法核算时，永久性差异计算的所得税金应计入所得税费用，时间性差异计算的所得税金应计入递延税款，所以会存在所得税影响，这时还要补作一笔分录：借：利润分配未分配利润（应补缴的所得税）贷：递延税款

三是追加投资日在年度中期，累积影响数的处理。如果追加投资日在年度中期，计算出的累积影响数既包含了对以前年度净损益的调整，又包含了对当年度净损益的调整。这时大家要注意，累积影响数全部通过“利润分配未分配利润”核算，而不要画蛇添足，将对以前年度净损益的调整，计入“利润分配未分配利润”，将对当年度净损益的调整，计入“投资收益”，这是因为出现了《中期财务报告》准则的缘故。比如，企业按规定需对外披露季度报告，如果2002年7月2日追加投资，如果将累积影响数中对“2002年1-6月净损益的调整额”计入“投资收益”，则会混淆当年第3季度和前两个季度的经营成果。当然，如果是2002年8月2日追加投资，则可以将累积影响数中对“2002年1-6月净损益的调整额”计入“利润分配未分配利润”，对“2002年7月净损益的调整额”计入“投资收益”。

2、调整盈余公积 借：利润分配未分配利润 贷：盈余公积

如果累积影响数计算结果为负数，作相反分录。教材上例题解答没有考虑这一步，其实是不完整的。建议大家考试

时写上，“油多不坏菜”。3、确定追溯调整后的初次投资成本借：长期股权投资被投资单位（投资成本）贷：长期股权投资被投资单位（损益调整）长期股权投资被投资单位（股权投资准备）需要注意的是，对于借方股权投资差额的摊余金额，即追溯调整的“长期股权投资被投资单位（股权投资差额）”的余额不能转入“长期股权投资被投资单位（投资成本）”。4、计算追加投资成本按“追加投资金额+相关税费”，作如下分录：借：长期股权投资被投资单位（投资成本）贷：银行存款5、计算追加投资后的股权投资差额股权投资差额=追加投资成本追加投资时被投资单位所有者权益×追加持股比例借：长期股权投资被投资单位（股权投资差额）贷：长期股权投资被投资单位（投资成本）股权投资差额计算若为负数，则会计分录为：借：长期股权投资被投资单位（投资成本）贷：资本公积——股权投资准备6、摊销追加投资后的股权投资差额摊销金额=追溯确认的股权投资差额摊余金额÷（全部摊销期追溯期）×当年摊销期+追加投资后的股权投资差额÷全部摊销期×当年摊销期借：投资收益贷：长期股权投资被投资单位（股权投资差额）追溯确认的股权投资差额和追加投资后的股权投资差额，如全部或其中一个为贷方差额，则贷方差额计入“资本公积——股权投资准备”，不存在摊销问题。7、计算追加投资当年应享有投资收益投资收益=追加投资后至年末被投资单位当年净损益×（原持股比例+追加持股比例）借：长期股权投资某公司（损益调整）贷：投资收益（四）举例以教材例19为基础，我们来看一下几种特殊情况的处理。教材例19：A企业于1999年1月1日以520000元购入B公司股票，占B公司实

实际发行在外股数的10%，另支付2000元相关税费等，A企业采用成本法核算。1999年5月2日B公司宣告分派1998年度的股利，每股分派0.1元的现金股利，A企业可以获得40000元的现金股利。2000年1月5日，A企业又以1800000元购入B公司实际发行在外股数的25%，另支付9000元相关税费。至此持股比例达35%，改用权益法核算此项投资。如果1999年1月1日B公司所有者权益合计为4500000元，1999年度实现的净利润为400000元，2000年度实现净利润为400000元。A企业和B公司的所得税税率均为33%。股权投资差额按10年平均摊销。不考虑追溯调整时股权投资差额摊销对所得税的调整，即允许税前扣除。A企业按净利润10%提取法定公积金，按净利润5%提取法定公益金。（此条件为我个人所加，教材例题资料不完整，教材解答也不严谨）A企业的会计处理如下：

1999年1月1日投资时 借：长期股权投资B公司 522000  
 （520000 + 2000） 贷：银行存款 522000

1999年宣告分派现金股利时 借：应收股利 40000 贷：长期股权投资B公司 40000

2000年1月5日再次投资时 第一，对原按成本法核算的对B公司投资采用追溯调整法，调整原投资的账面价值 初次投资成本 = 520000 + 2000 - 40000 = 482000（元） 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 = 初次投资时被投资单位所有者权益 × 原持股比例 = （4500000 - 40000 ÷ 10%） × 10% = 410000（元） 应追溯确认的股权投资差额 = 初次投资成本 - 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 = 482000 - 410000 = 72000（元） 应追溯摊销的股权投资差额 = 应追溯确认的股权投资差额 ÷ 全部摊销期限 × 追溯期 = 72000 ÷ 10 × 1 = 7200（元） 应追溯确认的股权投资差额摊余金额 = 应追

溯确认的股权投资差额 - 应追溯摊销的股权投资差额 = 72000  
 - 7200 = 64800 (元) 应追溯确认的投资收益 = 追溯期内被投  
 资单位净损益 × 原持股比例 = 400000 × 10% = 40000 (元) 累  
 积影响数 = 应追溯确认的投资收益 - 应追溯摊销的股权投资差  
 额 = 40000 - 7200 = 32800 (元) 借：长期股权投资B公司 (投  
 资成本) 410000 长期股权投资B公司 (股权投资差额) 64800  
 长期股权投资B公司 (损益调整) 40000 贷：长期股权投资B  
 公司 482000 利润分配未分配利润 32800 第二，调整盈余公积  
 借：利润分配未分配利润 4920 贷：盈余公积——法定盈余公  
 积 3280 盈余公积——法定公益金 1640 第三，确定追溯调整后  
 的初次投资成本 借：长期股权投资B公司 (投资成本) 40000  
 贷：长期股权投资B公司 (损益调整) 40000 第四，追加投资  
 借：长期股权投资B公司 (投资成本) 1809000 (1800000  
 + 9000) 贷：银行存款 1809000 计算再次投资时的股权投  
 资差额 股权投资差额 = 1809000 - (4500000 - 400000 + 400000  
 ) × 25% = 1809000 - 1125000 = 684000 (元) 借：长期股权投  
 资B公司 (股权投资差额) 684000 贷：长期股权投资B公司 (投  
 资成本) 684000 2000年应摊销额 = 追溯确认的股权投资差  
 额摊余金额 ÷ (全部摊销期 - 追溯期) × 当年摊销期 + 追加投  
 资后的股权投资差额 ÷ 全部摊销期 × 当年摊销期 = 64800 ÷  
 (10 - 1) × 1 + 684000 ÷ 10 × 1 = 75600 (元) 借：投资收益股  
 权投资差额摊销 75600 贷：长期股权投资B公司 (股权投资差  
 额) 75600 计算2000年应享有的投资收益 = 400000 × 35%  
 = 140000 (元) 借：长期股权投资B企业 (损益调整) 140000  
 贷：投资收益股权投资收益 140000 1、假设税法规定对于股  
 权投资差额摊销不予税前扣除，A企业所得税采用纳税影响

会计法核算（递延法或债务法），其他资料不变。则原例题解答中，成本法改为权益法的累积影响数 = 40000 -

$(72007200 \times 33\%) = 35176$ （元）借：长期股权投资B公司（投资成本）410000 长期股权投资B公司（股权投资差额）64800 长期股权投资B公司（损益调整）40000 递延税款 2376 贷：长期股权投资B公司 482000 利润分配未分配利润 35176 第二，调整盈余公积 借：利润分配未分配利润 5276.4 贷：盈余公积——法定盈余公积 3517.6 盈余公积——法定公益金 1758.8 其他解答不变，但2000年要将当年摊销的股权投资差额

作为可抵减时间性差异，借：递延税款 24948  $(75600 \times 33\%)$  贷：所得税 24948 2、假设原例题中，B公司的所得税率为18%，A企业所得税采用纳税影响会计法核算（递延法或债务法），其他资料不变。则原例题解答中，成本法改为权益法的累积影响数 = 40000  $40000 \div (118\%) \times (33\% - 18\%) - 7200 = 25482.93$ （元）借：长期股权投资B公司（投资成本）410000 长期股权投资B公司（股权投资差额）64800 长期股权投资B公司（损益调整）40000 贷：长期股权投资B公司 482000 利润分配未分配利润 25482.93 递延税款 7317.07 第二，调整盈余公积 借：利润分配未分配利润 3822.44  $(25482.93 \times 15\%)$  贷：盈余公积——法定盈余公积 2548.29 盈余公积——法定公益金 1274.15 其他解答不变。 3、假设原例题中，A企业不是2000年1月5日，而是2000年7月2日追加持股25%，B公司2000年度实现净利润400000元中，上下半年的净利润各为200000元，其他资料不变。原例题解答 会有所变化。

2000年7月2日再次投资时 第一，对原按成本法核算的对B公司投资采用追溯调整法，调整原投资的账面价值 初次投资成

本 =  $520000 + 2000 - 40000 = 482000$  (元) 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 = 初次投资时被投资单位所有者权益  $\times$  原持股比例 =  $(4500000 - 40000 \div 10\%) \times 10\% = 410000$  (元) 1999年投资时应追溯确认的股权投资差额 = 初次投资成本 - 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 =  $482000 - 410000 = 72000$  (元) 1999年2000年6月, 应摊销股权投资差额 =  $72000 \div 10 \times 1.5 = 10800$  (元) 1999年2000年6月, 应确认的投资收益 =  $(400000 + 200000) \times 10\% = 60000$  (元) 成本法改为权益法的累积影响数 =  $60000 - 10800 = 49200$  (元) 借: 长期股权投资B公司 (投资成本) 410000 长期股权投资B公司 (股权投资差额) 61200 长期股权投资B公司 (损益调整) 60000 贷: 长期股权投资B公司 482000 利润分配未分配利润 49200 第二, 调整盈余公积 借: 利润分配未分配利润 7380 贷: 盈余公积——法定盈余公积 4920 盈余公积——法定公益金 2460 第三、确定追溯调整后的初次投资成本 借: 长期股权投资B公司 (投资成本) 60000 贷: 长期股权投资B公司 (损益调整) 60000 第四, 追加投资 借: 长期股权投资B公司 (投资成本) 1809000 (  $1800000 + 9000$  ) 贷: 银行存款 1809000 计算再次投资时的股权投资差额 股权投资差额 =  $1809000 - (4500000 - 400000 + 400000 + 200000) \times 25\% = 634000$  (元) 借: 长期股权投资B公司 (股权投资差额) 634000 贷: 长期股权投资B公司 (投资成本) 634000 股权投资差额按10年摊销, 由于1999年2000年6月, 已经摊销了1.5年, 因此, 原股权投资差额尚可摊销年限为8.5年; 追加投资时产生的股权投资差额按10年摊销。 2000年712月应摊销额 =  $(61200 \div 8.5 + 634000 \div 10) \times 6 \div 12 = 35300$  (

元) 借：投资收益股权投资差额摊销 35300 贷：长期股权投资B公司(股权投资差额) 35300 计算2000年712月应享有的投资收益 =  $200000 \times 35\% = 70000$  (元) 借：长期股权投资B企业(损益调整) 70000 贷：投资收益股权投资收益 70000

4、假设原例题中，B公司宣告分派给A企业的现金股利40000元中，1998年度和1999年度各为20000元，其他资料不变。原例题解答 会有所变化。 1999年宣告分派现金股利时 借：应收股利 40000 贷：长期股权投资B公司 20000 投资收益股权投资收益 20000

2000年1月5日再次投资时 第一，对原按成本法核算的对B公司投资采用追溯调整法，调整原投资的账面价值 初次投资成本 =  $520000 + 2000 - 20000 = 502000$  (元) 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 = 初次投资时被投资单位所有者权益  $\times$  原持股比例 =  $(4500000 - 20000 \div 10\%) \times 10\% = 430000$  (元) 1999年投资时应追溯确认的股权投资差额 = 初次投资成本 - 初次投资时所享有的被投资单位所有者权益份额 =  $502000 - 430000 = 72000$  (元) 1999年应摊销股权投资差额 =  $72000 \div 10 = 7200$  (元) 1999年应确认的投资收益 =  $400000 \times 10\% - 20000 = 20000$  (元) 成本法改为权益法的累积影响数 =  $20000 - 7200 = 12800$  (元) 借：长期股权投资B公司(投资成本) 430000 长期股权投资B公司(股权投资差额) 64800 长期股权投资B公司(损益调整) 20000 贷：长期股权投资B公司 502000 利润分配未分配利润 12800

第二，调整盈余公积 借：利润分配未分配利润 1920 贷：盈余公积——法定盈余公积 1280 盈余公积——法定公益金 640

第三、确定追溯调整后的初始投资成本 借：长期股权投资B公司(投资成本) 20000 贷：长期股权投资B公司(损益调整) 20000 第

四，追加投资借：长期股权投资B公司（投资成本）1809000  
（1800000 + 9000）贷：银行存款1809000 其他解答不变。当然，如果将这几种情形结合在一起，再加上追溯期内被投资单位存有净损益外的其他所有者权益变动等条件，大家可以比照上述原则加以分析处理，不再赘述。会计总复习上海财经大学资深cpa辅导专家钱逢胜的会计串讲 会计总复习上海财经大学资深cpa辅导专家钱逢胜的会计串讲 会计总复习 著名上海财经大学资深cpa辅导专家钱逢胜的会计串讲笔记！！！！

！第一节 有关确认 一、确认有时点和分类两层意思 二、确认的时点历来是考点 三、主要的时点有：1、投资完成日（购买日）：要求同时满足4个条件：（1）支付价款的大部分（50%以上）（2）办妥相关手续；（3）经过股东大会等权力机构的批准。（4）第四个一般不考。2、固定资产折旧开始日：当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。3、无形资产开始摊销的期间：使用之时。当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。4、长期待摊费用转销的期间：开始生产经营的当月，一次记入当月损益。5、借款费用开始资本化的时点：同时满足三个条件：资产支出已经发生；借款费用已经发生；为使固定资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。6、商品销售收入确认的时点：同时满足4个条件。7、递延法下累积影响转回的时点：时间性差异发生逆转的期间；8、债务法下累积影响转回的时点：税率变动的当期

第二节关于资产的计价 一、外部购进，按实际发生的成本计价。方法：先确定贷方，然后对借方进行修正。但必须考虑

：（1）增值税进项税额；（2）债权债务（应收利息，应收股利等）；（3）中介机构的费用（如律师费，评估费进管理费用）；（4）重要性原则

## 二、自制存货（考试不涉及）

## 三、自建固定资产（成本+可资本化的借款费用）

## 四、自创无形资产（原则上全部进管理费用，但成功后发生的相关注册费用等应计入成本）

## 五、捐赠之资产：有原始凭证的，按历史成本加上相关税费入账；无原始凭证的，按公允价值加上相关税费。

## 六、债务重组增加的资产

- 1、单项：债权的账面价值加相关税费（账面到账面）
- 2、多项：先确定入账总价值，然后按公允价值的比例进行分配
- 3、混合债务重组：涉及非货币资产，必然会告诉公允价值，债权人可能会出现营业外支出

## 七、非货币性交易

- 1、未涉及补价的：换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额。
- 2、涉及补价：贷方多一个银行存款。换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，加上应确认的收益，减去补价。

## 第三节关于期末计价

### 一、有关坏账准备的计提

计提基础：应收账款和其他应收款。计提方法包括应收账款余额百分比法，销售百分比法和账龄分析法。并且注意余额百分比法与账龄分析法之间的互换属于会计估计变更而不是会计政策变更。但直接转销法改为备抵法是会计政策变更。

注意事项：（1）应收票据到期应转为应收账款，然后计提坏账准备，预付账款不符合预付账款条件时，应先转为其他应收款然后再计提坏账准备。（2）不能全额计提坏账准备的应收账款：当年发生的；准备进行债务重组的；与关联方之间的应收账款；其他虽然已逾期，但没有证据表明不能收回的。（3）注销的坏账又收回，必须作两笔不可分的分录：借：

应收账款 借：银行存款 贷：坏账准备 贷：应收账款

## 二、有关存货跌价准备的计提

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本的同时，应结转对其已计提的存货跌价准备，结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用。借记“存货跌价准备”贷记“管理费用——计提的存货跌价准备”。对于因债务重组，非货币性交易转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备，但不冲减当期的管理费用，按债务重组和非货币性交易的原则进行处理。如果按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。应结转的存货跌价准备金额，可按照以下公式进行计算：因销售，债务重组，非货币性交易应结转的存货跌价准备 = 上期末该类存货所计提的存货跌价准备 / 上期末该类存货的账面余额 × 因销售，债务重组，非货币性交易而转出的存货的账面余额。可实现净值 原则上，存货跌价准备应按单项资产计提 计提跌价准备时，必须区分原材料和库存商品。库存商品又分为有合同约定和没有合同约定的，两者不能对冲。对于原材料，要看产成品的可实现净值与成本的比较。出售时，准备不能跟着销售走。借：主营业务成本 贷：库存商品 借：存货跌价准备 贷：管理费用

## 三、关于固定资产减值准备的计提

固定资产实务通常的处理方法：

- 1、固定资产修理费用，应当直接记入当期费用。
- 2、固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。
- 3、如果不能区分是固定资产修理不是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。
- 4、固定

资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

5、融资租赁方式租入的固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。发生的固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应在两次装修期间，剩余租赁期和固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

6、经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“1530经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

1、比较的基础：变现价值与未来现金流量的现值两者中较大者。

2、计提减值准备后，根据新的账面价值为基础计提折旧（应考虑预计净残值）

3、减值恢复后，借：固定资产减值准备 贷：营业外支出

4、涉及会计政策变更情况下的会计处理：若所得税采用纳税影响会计法，应考虑递延税款。

四、关于无形资产减值准备的计提：借：营业外支出——计提的无形资产减值准备 贷：无形资产减值准备 注意：与固定资产的区别 全额计提无形资产减值准备时，计入“管理费用”。

五、关于委托贷款减值准备的计提：借：投资收益 贷：委托贷款——减值准备 二级科目注：减值准备是委托贷款的一个明细科目。

六、关于出租人融资租赁下未担保余值的减值：两笔不可分的分录：借：递延收益 贷：未担保余值 借：营业外支出 贷：递延收益

七、长期投资和短期

投资减值准备的计提注：投资的减值准备均计入“投资收益”。

第四节负债（5分左右）

一、流动负债（几乎不考）：注：无法支付应付账款计入“资本公积——其他资本公积”。或有支出未发生时记入“资本公积”。但若债务人发生债务重组损失，未支付的或有支出应先冲减营业外支出，剩余部分记入“资本公积”。债务重组一章最后一个例题。

二、长期负债

1、利息资本化问题：融资租赁固定资产安装期间发生的利息计入当期财务费用，不能资本化。

2、可转换债券：（1）转换前应先计提利息，摊销溢折价。换算到转换时点上的价值。（2）按账面价值结转。所不同的是债务人是按账面价值的一定比例结转。溢折价的摊销：直线法，实际利率法。

借：财务费用 应付债券——可转换公司债券（溢价）  
贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息） 应付债券——可转换公司债券（折价）

在资产负债表上的表述问题：

1、一年内到期的长期借款应转为流动负债反映。

2、长期应付款——应付融资租赁款应减去未确认融资费用，使之表现为现值。

第五节关于所得税

一、永久性差异和时间性差异

二、应付税款法和纳税影响会计法

三、递延法和债务法

四、会计政策变更时的会计处理：在会计制度和税法对涉及的损益类调整事项处理的口径一致时，应考虑对应交所得税和所得税费用的调整。在会计制度和税法对涉及的损益类调整事项处理的口径不一致时，不应考虑对应交所得税的调整。若所得税采用纳税影响会计法核算，同时存在时间性差异调整时，应考虑对所得税费用和递延税款的调整。

五、资产负债表日后事项中的会计处理：正常情况下，应是“应交税金——应交所得税”，在存在预计负债的情况下，应是“递

延税款”。六、资产负债表日后事项发现前期的滥用会计政策变更和会计估计变更的会计处理

### 第六节关于投资

#### 一、短期投资：短期投资是资金的存放形式

#### 二、长期股权投资：权益法的适用范围与合并会计报表的范围。在会计考试中，有五个科目的明细账必须写：1、资本公积 2、利润分配 3、应交税金（一直要写在专栏为止） 4、权益法下的长期股权投资（写到专栏为止） 5、长期债权投资 还有应注意的：1、债务重组，新的债务债权要通过明细账写明。 2、货到单未到，在暂估应付账款时，一定要写明“暂估”二字。 3、成本法（不是考试的重点） 4、权益法

##### 1、起点：购买日。购买这一时点上被投资单位净资产的账面价值，不考虑其资产评估价值。

##### 2、股权投资差额：（今年新修订的内容）

##### （1）出现贷方差额时，借：长期股权投资——公司（股权投资准备） 贷：资本公积——股权投资准备

##### （2）追加投资形成新的股权投资差额时，股权投资差额应分开摊销。以前投资形成的股权投资差额的贷方余额应继续摊销下去。

##### （3）股权投资差额的暂停摊销：当长期股权投资的账面价值减记至零时。当账面价值恢复至投资成本时再开始摊销。

#### 3、被投资单位净损益的变化

##### （1）净利润：收益：外商投资企业应扣除两个基金 损失：减记到0

##### （2）资本的变化：接受捐赠（现金捐赠，非现金资产的捐赠）。股权投资准备要等到处置投资时，才将其转为“资本公积 - 其他资本公积”。4、成本法改为权益法的追溯调整：“损益调整”，“股权投资准备”一定要结转至“投资成本”。借：长期股权投资——公司（投资成本） 贷：长期股权投资——公司（损益调整）（股权投资准备） 只能剩下两个明细科目：投资成本，股权投资

差额 五、长期债权投资：相关费用：重要的，记入“长期债权投资——债券投资（债券费用）”，不重要的，记入“投资收益”。

第七节关于合并会计报表

一、子公司净权益与母公司长期股权投资的抵销

借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 合并价差 贷：长期股权投资 少数股东权益

二、母公司投资收益与子公司利润分配项目的抵销

借：期初未分配利润 投资收益 少数股东收益 贷：提取盈余公积 应付利润 未分配利润

三、归属于母公司盈余公积的恢复

借：期初未分配利润 贷：盈余公积 借：贷：提取盈余公积

四、存货内部交易抵销

1、销售收入，成本，期初，期末未实现毛利的抵销

2、应收账款，应付账款的抵销

3、坏账准备，存货跌价准备的抵销

五、固定资产内部交易的抵销

特别注意：2004-2-9 20:05 楼兰 Moderator 积分 245 发帖 165 注册 2004-1-26 来自 sh 状态 离线

1、被投资单位净权益为负数时，记入“未确认投资损益”

2、合并范围发生变化：（1）出售持有的子公司：假设7月1号出售子公司，在编制年报时，子公司的资产负债表已经不存在，但子公司1月1号至7月1号的利润表和利润分配表还应纳入合并范围。在编制合并报表时，要有第2笔分录。（2）并购子公司：子公司的资产负债表纳入合并范围，且其利润表和利润分配表只能是从并购日至期末的数字。（3）出售，并购子公司，不作追溯调整，但应作充分披露。

第八节会计政策，会计估计变更与会计差错更正

一、会计政策变更：二、会计估计变更：涉及递延税款

1、与政策变更一起，作为干扰因素

2、无法识别是政策变更还是估计变更，作为会计估计变更，采用未来适用法。

3、滥用会计估计变更，视同重大的会计差错。

三、差错更正：确定差错的类型

，确定调整哪一期报表，哪一个项目（期初数，期末数，本期数）

#### 四、中期会计报表中的会计政策变更

区分是第一季度还是其他季度发生会计政策变更。

#### 第九节或有事项和日后事项

##### 一、或有事项：概念 3 - 5分

##### 二、日后事项：出题时应回避。今年要重新修订。

#### 第十节收入

一般出小题，8 - 10分

##### 一、商品销售收入：折扣，折让，退货，后续服务，安装

##### 二、劳务收入：完工百分比法。劳务成本一定要结转至主营业务成本

##### 三、建造合同：今年考试的一个小重点。

#### 第十一节债务重组和非货币交易

##### 一、债务重组

- 1、看清是否有债务人，债权人的协议或法院的裁决。
- 2、债务重组日，一定要在答题时写明。（注意债务重组日的明确定义）
- 3、债务人的会计处理：相对简单（1）涉及资产的，准备跟着资产走（2）或有支出的结转：当期结转还是最后结转（3）混合债务重组中，债务人发生营业外支出的，未发生的或有支出先冲减营业外支出，
- 4、债权人的会计处理：（1）现金清偿：介于账面价值和账面余额之间的，应调整坏账准备。（2）收到多项资产，总计价是债权的账面价值，然后按公允价值比例进行分配（注意存货）（3）收到的股权，账面到账面（4）混合重组：必须按公允价值。

##### 二、非货币交易：至少一题

- 1、货币性资产与非货币性资产
- 2、判断是否属于非货币交易：补价占整个交易的公允价值的比例。
- 3、不涉及补价：账面到账面 涉及补价：确认的收益 注：印花税在长期股权投资中进成本。

#### 第十二节租赁（10分左右）

##### 一、分类标准：5条标准。表述：因为，所以属于融资租赁。

##### 二、承租人的会计处理：（考试的重点）

- 1、经营租赁
- 2、融资租赁（1）租赁开始日：确定最低租赁付款额：特别注意担保余值 选择适

当的折现率，一般是合同约定的利率比较最低租赁付款额的现值与租赁资产的原账面价值的较低者。另外：租赁资产的账面价值占资产总额的比例低于30%的，也可以借：固定资产——融资租入固定资产 贷：长期应付款——应付融资租赁款（2）租赁期：A、折旧（a）折旧期间（b）折旧总额：存在担保余值，应减去。B、支付的款项：履约成本 C、未确认融资费用：记入“财务费用”（应当递减）。只能是财务费用，不能予以资本化。在实际利率法下，（长期应付款 - 未确认融资费用）实际利率。D、或有租金（3）终了时归还给出租人，存在担保余值，借：累计折旧 长期应付款——应付融资租赁款 贷：固定资产——融资租赁固定资产

三、出租人会计处理

1、租赁开始日：最低收款额：2、收到租金 借：银行存款 贷：应收融资租赁款 借：递延收益——未实现融资收益 贷：主营业务收入——融资收入 定期检查未担保余值 应收租赁款不能收回

四、售后回购：递延收益的分摊：经营租赁 融资租赁：第一年一般会少一个月，看清是12月31号还是1月1号。

第十三节 外币业务 区分是外币业务还是外币报表折算。

一、外币报表折算：1、货币性和非货币性 2、时态法 存货：如果按成本法计价，采用历史成本计价；如果按成本与市价孰低法，则应采用现时汇率；主营业务成本：历史汇率或现时汇率

二、外币交易

1、采用什么时候的汇率：即时汇率或期初汇率

2、外币业务：（1）外币兑换：财务费用一定在借方。套算汇率：以人民币为中间货币。（2）外币资本投资：约定汇率，市场汇率，差额记入“资本公积”（3）外币性资产与负债（4）复币记账：借：银行存款——美元户（1000 8.20）8200 期末汇兑损益的处理：

财务费用 长期待摊费用 在建工程：与资产支出无法 外币借款  
用于在建工程：假设1.8 借：在建工程 贷：银行存款——美  
元户（1000 8.20）8200.1.31根据贷方数字相加作为累积支出  
数。汇率8.30 第十四节现金流量表（历来不是考试的重点）  
一、 现金等价物的概念：不超过3个月的短期债权投资 间接  
法：1、 以投资活动为起点：长期资产（固定资产，无形资  
产，长期待摊费用，长期股权投资）2、 筹资活动 3、 经营  
活动 直接法：注意包装物的押金 支付的相关税费：以主营业  
务税金及附加和所得税（应交税金，递延税款）为起点 增值  
税是：已交税金 其他支付的现金：以管理费用为起点，补充  
资料。 第十五节其他注意事项 中期报告：1、 不涉及摊提 2  
、 大修理费用不可以预提 3、 年报编制合并报表，中报也要  
编。 关联方：上市公司：区别哪些是关联方交易 一、 固定资  
产历来可出大题： 固定资产一章 借款费用一章 租赁 投资业  
务：追溯调整：尤其是对方税率比我们低。 股权投资差额：  
不追溯不调整 股权投资准备：子公司是上市公司，子公司发  
生关联交易产生资本公积。 二、 会计政策变更与中期报表结  
合考 三、 计提准备：去年高，今年低，属于滥用会计政策变  
更，作为重大会计差错更正。 四、 或有事项，日后事项（正  
在修订，考试有一部分要回避） 五、 建造合同：今年的小重  
点 六、 租赁，借款费用必考一个] 《合并会计报表》精华篇  
！ 个人认为这篇学起来要实在，希望能对大家有点帮助！ 合  
并会计报表 本章是历年来考试的重点章，几乎每年必出大题  
，大部分情况下为综合题，有时是计算分析题。特别容易与  
长期投资等结合形成综合题。 重点、难点 合并范围有质和量  
两个标准（1）量的标准：母公司拥有其50%以上（50%本身

不行)的股权,可以是直接拥有、间接拥有、直接加间接拥有;如A为母公司,拥有B公司70%的股权;B公司拥有C公司21%的股权;A公司直接拥有C公司30%的股权。则C公司应该列入合并范围:因为在决定C公司经营、财务政策的会议上,A公司直接拥有30%的表决权,而通过B公司又拥有21%的表决权(B公司派出的人必定服从A公司的意志),从而在会议上控制了51%的表决权。(2)质的标准:被母公司控制的其他被投资企业,强调“控制”,有四种表现形式。无论是量的标准还是质的标准,其实质都是“控制”。只有“控制”才能将资产合并进来(因为资产是企业拥有和控制的经济资源)。正因为如此,对那些表面上是企业的子公司,但实际上没有控制权的企业,就不能合并进来(书中罗列的6种情况)。如果合并进来,合并后的资产就夸大了,就会误导会计报表的使用者。

1. 关于合并报表的前期准备事项

- (1) 统一报表时点:因为不同时点的报表不能汇总;
- (2) 统一会计政策:会计政策包括具体原则和具体方法,不同的会计政策将产生不同的信息。在母子公司内会计政策应该一致,会计信息才有一致性,才是可汇总的和可理解的;
- (3) 对子公司股权投资采用权益法核算:因为只有采用权益法核算,才能顺利抵销有关项目;
- (4) 外币报表折算:如果子公司报送的是外币报表,不折算成人民币报表是不能汇总的。

2. 合并报表编制原则

- (1) 以个别会计报表为基础编制:直接通过个别会计报表相加得出汇总数后,抵销重复因素,得到合并数;每年编制都是如此。这一点,在理解连续编制时尤为重要。
- (2) 一体性原则:在编制合并报表时,必须将母子公司理解为一个整体,这样内部债权债务的抵销、内部

销售收入的抵销就好理解了。这一原则是理解合并抵销分录的关键。（3）重要性原则：合并报表并不是反映某一会计主体的具体经济业务过程，而是反映母子公司所组成的企业集团财务状况、经营成果的信息，对于不重要的信息，即使不抵销，也不会误导会计报表的使用者。因此，在编制合并报表时，特别强调重要性原则的运用。

3. 合并报表编制程序（1）编制合并工作底稿：将利润表、利润分配表、资产负债表放到一个工作底稿中，可以互相平衡。要注意三点：按照利润表、利润分配表再到资产负债表的顺序排列是有道理的，因为在年终编表时，就是按照这一顺序进行的；在子公司多于一个时，最好单列子公司汇总表，这样合并底稿清晰，有利于抵销；实际工作中用电子版自动平衡，工作效率高。（2）计算出母子公司个别报表的汇总数。（3）编制抵销分录，这是最关键的一步，要将重要的重复因素都抵销。（4）过入抵销分录，计算出合并数。由此可见，汇总报表是个别报表的简单相加，而合并报表则是在汇总报表的基础上，抵销了重复性的因素而得到的，这就是两者的区别。

（5）将合并数抄到正表中去，就是合并报表。

4. 在合并资产负债表、合并利润及利润分配表中，主要阐述了合并报表编制的一般原理，要求掌握8笔抵销分录：（1）将母公司长期股权投资与子公司所有者权益相抵销（P686，例1）借：实收资本 20000 \* 资本公积 8000 \* 盈余公积 1000 \* 未分配利润 6000 \* 合并价差 2000 \*\*\*\* 贷：长期股权投资 30000 \*\* 少数股东权益 7000 \*\*\* 做这笔分录的技巧是，按顺序做分录。\*先将子公司的净资产（多个子公司即为汇总数）抵销；\*\*再将母公司的长期股权投资全部转平（注意：必须是合并范围的长期

股权投资)；\*\*\*少数股东权益是子公司的净资产与少数股权比例的乘积，一定要计算准确；\*\*\*\*最后倒推出合并价差。

(2) 将内部债权和内部债务相抵销 (P688例2) 借：应付账款 3000 贷：应收账款 3000 借：坏账准备 15 贷：管理费用 15 等内部债权债务在抵销时，借方是负债，贷方是债权，只有这样才能将虚增的内部债权债务抵销。(3) 未实现内部销售利润的抵销 (包括存货购销、固定资产交易、无形资产转让等，P690例3，691例4) 如例3，2000年母公司销售给子公司一批商品，销售收入20000元 (不含增值税，增值税率17%)，成本14000元，则母子公司的分录为：母：借：银行存款 23400 贷：主营业务收入 20000 应交税金应交增值税 (销项税额) 3400 子：借：库存商品 20000 应交税金应交增值税 (进项税额) 3400 贷：银行存款 23400 合并抵销分录：借：主营业务收入 20000 贷：主营业务成本 14000 存货 6000 在母子公司分别是两个会计主体时，必须各自反映自身的经济业务。在编制合并报表时，母子公司为一个整体，根本不存在销售，只是将库存商品14000元由母公司的仓库搬到子公司的仓库，其实质是：借：库存商品 子 14000 贷：库存商品 母 14000 所以，应将内部销售收入20000，内部销售成本14000，以及虚增的存货价值 (即未实现的销售利润) 6000进行抵销。至于其余的项目，如银行存款23400的一增一减；增值税销项税额与进项税额，已在集团内相互抵销。要注意：母子公司所做的分录，用的是会计科目；合并抵销所做的分录，用的是报表项目。不能将抵销分录中的存货写成库存商品，因为存货是报表项目，而库存商品则是会计科目。这个问题在以后做抵销分录时，一定要注意。(4) 盈余公积的抵销 (恢复)

( P693例5 ) 借：提取盈余公积 800 贷：盈余公积 800 这个抵销分录的意义是：盈余公积是根据国家的法定要求提取的，并不会因为编制合并报表而消失；但在上述第（1）笔抵销分录中，已将子公司的盈余公积抵销，因此，必须将被抵销的盈余公积再抵销，即予以恢复（相当于负负得正）。本笔抵销的实质是恢复盈余公积，与其说是抵销不如说是恢复。同样要注意，提取盈余公积不能写成“利润分配提取盈余公积”，因为抵销分录必须用报表项目，而不能用会计科目。

（5）内部销售收入和内部销售成本的抵销(包括存货购销、固定资产交易、无形资产转让等，P702例7，703例8，705例9)如例8，原理已在上述抵销分录（3）中说明。其实本例的抵销方法有两种：方法一：借：主营业务收入 20000 贷：主营业务成本 14000 存货 6000 方法二：借：主营业务收入 20000 贷：主营业务成本 20000 借：主营业务成本 6000 贷：存货 6000（ $20000 \times 30\%$ ）方法二的思路是：将内部购入的存货20000假设全部已销，则抵销分录为：借：主营业务收入 20000 贷：主营业务成本 20000 再计算出内部购入存货中未实现的利润6000，则抵销分录为：借：主营业务成本 6000 贷：存货 6000（ $20000 \times 30\%$ ）因为存货虚增6000，应从贷方冲回；上笔抵销分录虚减了主营业务成本，应从借方增加。在实际工作中方法二比方法一更简便，更实用，要多加注意。（6）内部应收账款计提的坏账准备的抵销（P705例10）借：坏账准备 15 贷：管理费用 15 很显然，既然因为内部债权债务抵销使内部的应收账款、内部的其他应收款消失了，其相应计提的坏账准备当然要抵销。（7）内部利息收入和内部利息支出的抵销 如果2000年1月1日母公司发行100元二年期债券

，年利率10%，全部为子公司购入，相关会计处理如下：母：发行时借：银行存款 100 贷：应付债券面值 100 年末利息处理借：财务费用 10（假设用于生产经营）贷：应付债券应计利息 10 子：购入时借：长期债权投资面值 100 贷：银行存款 100 年末利息处理借：长期债权投资应计利息 10 贷：投资收益 10 合并抵销分录：借：应付债券 110 贷：长期债权投资 110 借：投资收益 10 贷：财务费用 10 在母子公司分别是两个会计主体时，必须各自反映自身的经济业务。在编制合并报表时，母子公司为一个整体，根本不存在发行债券的业务，只是将银行存款100从子公司转移到母公司，其实质是：借：银行存款 母 100 贷：银行存款 子 100 所以，应将由此业务所虚增的内部应付债券、内部长期债权投资；内部财务费用、内部投资收益相抵销。（8）将母公司内部投资收益与子公司利润分配相抵销（P708例11）借：投资收益 6400 少数股东收益 1600 年初未分配利润3000 贷：提取盈余公积 1000 应付利润 4000 未分配利润 6000 对这笔抵销分录，要注意三个问题：一是如何理解。假设子公司为全资子公司，2000年实现净利润 100元，则子公司对这100元净利润进行了分配；而母公司通过权益法核算，也已经将子公司的净利润100元，计入母公司的投资收益100元，从而母公司的净利润增加100元，又对这100元净利润进行了分配。从整个企业集团看，子公司实现的净利润100元，分配了两次，所以应冲回子公司的利润分配。另一方面，子公司实现的净利润100元，是通过子公司的收入-费用得到的，在编制合并工作底稿的利润表的汇总数时，已经直接还原成了损益项目，反映在汇总数中了；而这100元净利润，母公司通过权益法核算，也反映在了母公司的投

资收益中，计入了母公司的净利润，所以子公司实现的净利润100元，从整个企业集团看，也被计算了两次净利润，所以应冲回母公司投资收益。这就是为什么要将母公司内部投资收益与子公司利润分配相抵销的原理。二是抵销技巧。这个抵销分录可以从子公司的利润分配表来完成。借方反映的是子公司利润分配的来源（即净利润 年初未分配利润 其他转入=可供分配利润）；贷方反映的是利润分配的去向（即提取盈余公积、应付投资者利润和年末未分配利润；注意：年末未分配利润也必须理解为利润分配的一个去向）。可供利润分配的来源必然等于利润分配的去向，因而借方的金额必然等于贷方的金额。还要注意，如果存在少数股权，则子公司净利润要按照股权比例分解为母公司的投资收益和少数股东收益，反映在借方。三是强调，抵销分录用的是报表项目。如上述抵销分录贷方的应付利润，并不是会计科目“应付利润”，也不是资产负债表中的流动负债项目（如应付股利），而是利润分配表中的应付利润项目（相当于会计科目“利润分配应付利润”），这一点是一定要注意的。

### 5. 过分录中应注意的问题

在编制完抵销分录后，应将其过录到合并工作底稿中。其中有几点应特别注意：（1）“未分配利润”在工作底稿中有两行，第一行在利润分配表的最后一行，另一行在资产负债表的净资产部分。过分录时，只能过录到利润分配表中（因为在编表时总是先编利润表，再编利润分配表，最后编资产负债表；而且，如果抵销分录编制正确，未分配利润的借方与贷方总是相等，在实际工作中，过录与不过录结果一样）。在利润分配表中计算出未分配利润后，直接抄到资产负债表的未分配利润项目中。（2）“合并价差

”是长期投资的“其中数”，其结果应包括在长期投资中。

(3) 上述抵销分录(8)中的“应付利润”，是利润分配表中的项目，不是资产负债表中的负债。

6. 在连续编制合并报表时，主要掌握4笔抵销分录(1)连续编制时，内部应收帐款和坏帐准备的抵销(P721-724，例15，16，17)如例16：

第一年借：应付帐款 50000 贷：应收帐款 50000 (第一年末的内部债权债务的抵销) 借：坏帐准备 250 贷：管理费用 250 (内部应收帐款对应的本年所计提坏帐准备的抵销) 第二年借：应付帐款 66000 贷：应收帐款 66000 (第二年末的内部债权债务的抵销) 借：坏帐准备 250 贷：年初未分配利润 250 这是将第一年内部应收帐款计提的坏帐准备予以抵销，调整第二年年初未分配利润的数额。因为合并报表是根据个别报表编制的，不能直接将上年末合并报表的年末未分配利润抄到第二年合并报表的年初未分配利润中，否则合并工作底稿就平衡不了。由于第一年管理费用调减了250，年末未分配利润增加了250，第二年初的未分配利润也就增加了250。借：坏帐准备 80 贷：管理费用 80 (内部应收帐款净增加对应的本年所计提坏帐准备的抵销) (2) 连续编制时，内部购进商品的抵销(P729，例19) 第一年借：主营业务收入 10000 贷：主营业务成本 10000 借：主营业务成本 2000 贷：存货 2000 这是内部存货购入中的第二种抵销方法。 第二年借：年初未分配利润 2000 贷：主营业务成本 2000 借：主营业务收入 15000 贷：主营业务成本 15000 借：主营业务成本 2480 贷：存货 2480 第二年的三笔抵销分录，必须先从整体上看，是内部存货购入中的第二种抵销方法，即先假定内部购入的存货全部销售出去，再计算第二年末内部购入存货未实现利润，进行

抵销。第一笔分录调整由于第一年的抵销分录对第二年年初未分配利润的影响：上年的第一笔分录对年初未分配利润没有影响，上年第二笔分录：借：主营业务成本（改为：年初未分配利润）2000 贷：存货（改为：主营业务成本）2000 应该将上年的损益项目改为年初未分配利润；存货改为主营业务成本是因为假定存货全部都已销售出去，这样必然是存货减少，主营业务成本增加。本年的第二笔分录是假定本年内购入的存货全部销售出去；第三笔分录抵销年末存货中包含的未实现内部销售利润。（3）连续编制时，内部固定资产交易抵销（P737743，例25，26，27，28，29，30）\*例25，假设内部购入于2001年1月1日，并按12个月计提折旧。2001年年末编制合并报表时的抵销分录 将固定资产相关的销售收入、销售成本以及其原价中包含的未实现内部销售利润的抵销：借：主营业务收入 500000 贷：主营业务成本 300000 固定资产原价 200000 将固定资产本年计提的折旧抵销：借：累计折旧 40000 贷：管理费用 40000 2002年年末编制合并报表时的抵销分录 借：年初未分配利润 200000 贷：固定资产原价 200000（上年第一笔分录使本年初的未分配利润减少20000）借：累计折旧 40000 贷：年初未分配利润 40000（上年第二笔分录使本年初的未分配利润增加40000）借：累计折旧 40000 贷：管理费用 40000 2003年年末编制合并报表时的抵销分录 借：年初未分配利润 200000 贷：固定资产原价 200000（将第三年末固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销）借：累计折旧 80000 贷：年初未分配利润 80000（前两年此笔分录使本年初的未分配利润增加80000）借：累计折旧 40000 贷：管理费用 40000 2004年年末编制合并报表时的抵销分录

借：年初未分配利润 200000 贷：固定资产原价 200000（将第四年末固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销）

借：累计折旧 120000 贷：年初未分配利润 120000（前三年此笔分录使本年初的未分配利润增加120000）

借：累计折旧 40000 贷：管理费用 40000 2005年年末编制合并报表时的抵销分录(例27，2005年12月31日报废，清理收益计入营业外收入)

借：年初未分配利润 200000 贷：营业外收入 200000（第五年末固定资产已被清理，固定资产原价减少，改为营业外收入，因为固定资产价值在清理时都最终体现在营业外收支中。如果本例的清理结果是计入到营业外支出中，则上述贷方应改为营业外支出）

借：营业外收入 160000 贷：年初未分配利润 160000（将累计折旧改为营业外收入，是因为累计折旧是固定资产的备抵科目，在清理时都最终体现在营业外收支中）

借：营业外收入 40000 贷：管理费用 40000（将累计折旧改为营业外收入，是因为累计折旧是固定资产的备抵科目，在清理时都最终体现在营业外收支中）

（4）连续编制时，内部提取的盈余公积的抵销（P746，例32）

借：年初未分配利润 4000000 贷：盈余公积 4000000（恢复以前年度提取的盈余公积。留存收益分为两部分，被指定用途部分称为盈余公积，没有指定用途部分称为未分配利润；所以，如果盈余公积增加，必然未分配利润减少）

借：提取盈余公积 1600000 贷：盈余公积 1600000（恢复本年度提取的盈余公积）

所得税--资产减值的处理 [转帖]所得税--资产减值的处理

1、固定资产减值：（1）按帐面价值计提减值准备，按提取准备后的价值计提折旧，转回金额不得超过已计提的减值准备。

（2）未来可回收金额（较大者）： 固定资产销售净价（

销售价格减去相关费用和税金) 预期持续使用和使用年限结束时的处置中产生的预计未来现金流量的现值。(3) 可恢复账面价值(较小者): 无减值准备的账面价值(注意: 仅不考虑减值因素,其他政策变化仍要考虑) 未来可回收金额(4) 遵循原则: 转回的减值准备 原计提的减值准备 转回减值准备后的帐面价值 不考虑减值准备因素的帐面净值(4) 固定资产减值准备最终余额=不考虑减值准备时固定资产帐面净值-可收回金额(注意: 有“0”点)(5) 减值准备转回: 借: 固定资产减值准备 a 贷: 营业外支出---减值转回 b 累计折旧 c a=减值准备目前余额-(无减值准备账面净值-可恢复到账面价值) b=可恢复到账面价值-恢复前实际账面价值 c=a-b=转回的固定资产减值准备-转回的固定资产减值损失

2、计提减值准备以后各期的折旧额对所得税的影响: 按税法规定仍按原折旧额扣除, 计提减值准备以后折旧额与原折旧额的差额作为所得税费用的调整。

3、已计提减值准备的转回对所得税的影响: (1) 转回的减值准备计入损益的金额: 转回的固定资产减值损失("营业外支出"贷方) (2) 前期计提减值准备时确认的递延税款借方金额: 予以转回。(3) 计提减值准备的折旧差额: 予以转回。

4、会计处理: (假设折旧政策与税法一致)(下列“原折旧额”指未提取减值准备情况下应提折旧) 2001年末发生减值: (折旧按未提取减值前的原值计算,即先折旧再提取减值) 借: 所得税 递延税款 发生的减值 × 税率% 贷: 应交税金(会计利润发生的减值) × 税率% 2002年末会计处理: (折旧按上期提取减值后的价值计算) 借: 所得税 贷: 应交税金(会计利润-原折旧额与新折旧额差) × 税率% 递延税款 原折旧额

与新折旧额差  $\times$  税率% 2003年末转回减值：（折旧按转回减值前的价值计算,即先折旧再转回减值）借：所得税贷：应交税金 (会计利润-计入损益的转回额-原折旧额与新折旧额差)  $\times$  税率% 递延税款 (计入损益的转回额 原折旧额与新折旧额差)  $\times$  税率% 注意：“计入损益的转回额”减值准备转回时计入“营业外支出的贷方金额” 2004年末会计处理：（折旧按上期转回减值后的价值计算.计算账面价值时要考虑上期转回准备而调增的折旧）借：所得税贷：应交税金 (会计利润 - 原折旧额与转回后新折旧额差)  $\times$  税率% 递延税款 原折旧额与转回后新折旧额差  $\times$  税率% 2005年末发生永久性减值：（折旧按全额提取减值前的价值计算,即先折旧再提减值）借：所得税 递延税款 新发生减值  $\times$  税率% 贷：应交税金 (会计利润 新发生减值-原折旧额与转回后新折旧额差)  $\times$  税率% 递延税款 原折旧额与转回后新折旧额差  $\times$  税率% 注意：发生永久性减值提取准备额=固定资产账面价值=原值-累计折旧-减值准备 累计折旧 = 累计实际提取的折旧 以前发生的减值准备转回而调整增加的折旧 减值准备 = 前期累计提取的准备 - 前期累计冲回的准备 资产发生永久性减值经批准后处置：（注意：不折旧）计入损益的金额 = 原值 - 累计折旧 - 减值准备 - 相关赔偿 - 变价收入 清理费用 可税前扣除金额 = 原值 - 不考虑减值时累计折旧 - 相关赔偿 - 变价收入 清理费用 借：所得税 贷：应交税金 [会计利润 - (可税前扣除金额 - 计入损益的金额)]  $\times$  税率% 递延税款 (可税前扣除金额 - 计入损益的金额)  $\times$  税率% 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)