

2007年会计考试调整和抵销分录学习思路提示 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/263/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_263195.htm 大家都知道，合并财务报表是非常重要的，是全书的重点和难点，与长期股权投资结合，几乎每年是必考大题。每年平均分值在20分左右。今年与往年相比，合并财务报表在做抵销分录之前，首先要做调整分录。教材的思路是按照资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表这样的思路来讲解抵销分录，这样做的优点在于对各报表合并的学习比较系统，但其主要缺点也非常明显：对于同样的一笔抵销业务，如内部存货销售，即涉及到资产负债表项目，又涉及到利润表项目，那么在学习的时候会发现业务的举例有重复之嫌。其实，合并会计报表的编制过程和个别会计报表的编制过程并不相同，由于一笔抵销分录可能会同时涉及合并资产负债表项目、合并利润及利润分配表项目，所以合并资产负债表、合并利润及利润分配表并不是单独编制的，而是在一张合并工作底稿上同时完成的，不能孤立地加以看待。初次编制合并会计报表和连续编制合并会计报表的抵销分录在实质上并无区别，只不过初次编制合并会计报表要比连续编制合并会计报表少考虑抵销以前年度的项目。鉴于此，同时针对考试，要想掌握合并会计报表编制方法，就不能片面记忆，而应综合理解。下面对合并财务报表的调整分录以及抵销分录做一总结：一、调整分录的编制 1、对子公司的个别财务报表进行调整 (1)对同一控制下的企业合并取得的子公司 子公司采用的会计政策、会计期间与母公司一致的情况下，编制合并财务报表时，应以

有关子公司的个别财务报表为基础，不需要进行调整；子公司采用的会计政策、会计期间与母公司不一致的情况下，则需要考虑重要性原则，按照母公司的会计政策和会计期间，对子公司的个别财务报表进行调整。

(2) 非同一控制下企业合并中取得的子公司对于非同一控制下企业合并中取得的子公司，除应考虑会计政策及会计期间的差别，需要对子公司的个别财务报表进行调整外，还应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值，对子公司的个别财务报表进行调整，使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。

2、将对子公司的长期股权投资调整为权益法

由于母公司对子公司的投资采用成本法核算，而在合并财务报表的时候，要将其调整为权益法。在刚开始学习的时候，其思路是：先看用“成本法”的情况已经做的分录怎么做，然后再看用“权益法”应该怎么做，那么他们的差额部分即是我们所要做的调整分录。

二、抵销分录的编制

其整体思路是：站在整个企业集团的角度上来编制合并报表。编制合并会计报表，需要将母子公司之间的内部事项进行抵销。虽然母子公司的内部事项可能比较多，但是根据重要性原则，只对一些重要事项加以抵销，为了便于记忆，这些重要事项可以概括成三类：内部投资的抵销、内部债权债务的抵销、内部交易的抵销，其包括的内容见下表：

图表一 (二) 内部债权债务的抵销

1、内部债权债务的形式

- (1) 应收账款和应付账款
- (2) 其他应收款和其他应付款
- (3) 预收账款和预付账款
- (4) 持有至到期投资(假定该项债券投资，持有方划归为持有至到期投资，也可能作为交易性金融资

产等，原理相同)和应付债券 (5)应收票据和应付票据 2、内部应收账款和应付账款的抵销 (1)根据期末内部应收账款额作如下抵销 借：应付账款 贷：应收账款 (2)根据期初内部应收账款已提过的坏账准备作如下抵销 借：应收账款 贷：未分配利润年初 (3)根据当年内部应收账款所计提或反冲坏账准备的会计分录，倒过来即为抵销分录。 借：应收账款 贷：资产减值损失 或：借：资产减值损失 贷：应收账款 3、持有至到期投资(假定该项债券投资，持有方计划归为持有至到期投资，也可能作为交易性金融资产等，原理相同)和应付债券的抵销 (1)根据期末持有至到期投资的账面余额和应付债券的账面余额作如下分录： 借：应付债券 贷：持有至到期投资 (2)如果发行方所筹资金用于非工程项目，则根据当年投资方所提的利息收益和发行债券方所计提的利息费用作如下处理： 借：投资收益 贷：财务费用 如果这两项不相等,则就低不就高,高出部分是总集团认可的部分。 (3)如果发行方所筹资金用于工程项目，则分别以下两种情况来处理： 根据当年投资方所提的利息收益和发行方当年所提的利息费用作如下处理： 借：投资收益 贷：财务费用(计入当期财务费用的部分) 在建工程(计入当期工程的部分) 根据以前年度债券发行方所提的利息费用及资本化部分结合投资方所提的利息收益部分作如下调整： 借：未分配利润年初 贷：在建工程 如果工程已经完工，则需改计入“固定资产”并按固定资产内部交易原则来处理。

4、对于其他内部债权和债务只需作如下抵销 借：内部债务 贷：内部债权(三)存货内部交易的抵销 关于教材的一些基本概念的说明： $\text{毛利率} = (\text{销售收入} - \text{销售成本}) / \text{销售收入}$ 存货中包含的未实现内部销售利润 = 未实现的销售收入 - 未实现的

销售成本 = 购货方内部存货结存价值 × 销售方毛利率

1、 存货内部交易的界定 只有内部交易的买卖双方都将交易资产视为存货时才作存货内部交易来处理。

2、 抵销思路

(1) 内部交易的买方当年购入存货当年并未售出时：借：营业收入 贷：营业成本 存货

(2) 内部交易的买方当年购入存货当年全部售出时：借：营业收入 贷：营业成本

(3) 当年购入的存货，留一部分卖一部分 先假定都卖出去：借：营业收入 贷：营业成本 再对留存存货的虚增价值进行抵销 借：营业成本 贷：存货

(4) 上年购入的存货，本年全部留存 借：未分配利润年初 贷：存货

(5) 上年购入的存货，本年全部售出 借：未分配利润年初 贷：营业成本

(6) 上年购入的存货，本年留一部分，卖一部分 先假定都售出：借：未分配利润年初 贷：营业成本

对留存存货的虚增价值作如下抵销：借：营业成本 贷：存货

(7) 存货跌价准备在存货内部交易中的处理 先对上期多提的跌价准备进行反冲：借：存货 贷：未分配利润年初 对于本期末存货跌价准备的处理,先站在个别公司角度认定应提或应冲额,然后站在总集团角度再认定应提或应冲额,两相比较,补差即可。 分录如下:借：存货 贷：资产减值损失 或:借：资产减值损失 贷：存货

(五) 固定资产内部交易的抵销

1、 未发生变卖或报废的内部交易固定资产的抵销

(1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销 借：未分配利润年初 贷：固定资产原价(期初固定资产原价中未实现内部销售利润)

(2) 将期初累计多提折旧抵销 借：固定资产累计折旧(期初累计多提折旧) 贷：未分配利润年初

(3) 将本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润抵销 一方销售的商品，另一方购入后作为固定资产 借：营业收入(本期内部固定资产交易产生的收

入) 贷：营业成本(本期内部固定资交易产生的销售成本) 固定
资产原价(本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润)
一方的固定资产，另一方购入后仍作为固定资产 借：营业外
收入 贷：固定资产原价 (4)将本期多提折旧抵销 借：固定资
产累计折旧(本期多提折旧) 贷：管理费用 2、发生变卖或报废
情况下的内部交易固定资产的抵销 将上述抵销分录中的“固
定资产原价”项目和“固定资产--累计折旧”项目用“营业
外收入”项目或“营业外支出”项目代替。(1)将期初固定资
产原价中未实现内部销售利润抵销 借：未分配利润年初 贷：
营业外收入(期初固定资产原价中未实现内部销售利润) (2)将
期初累计多提折旧抵销 借：营业外收入(期初累计多提折旧)
贷：未分配利润年初 (3)将本期多提折旧抵销 借：营业外收
入(本期多提折旧) 贷：管理费用 注：内部无形资产交易的抵
销与内部固定资产交易的处理相同。 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