



专题五

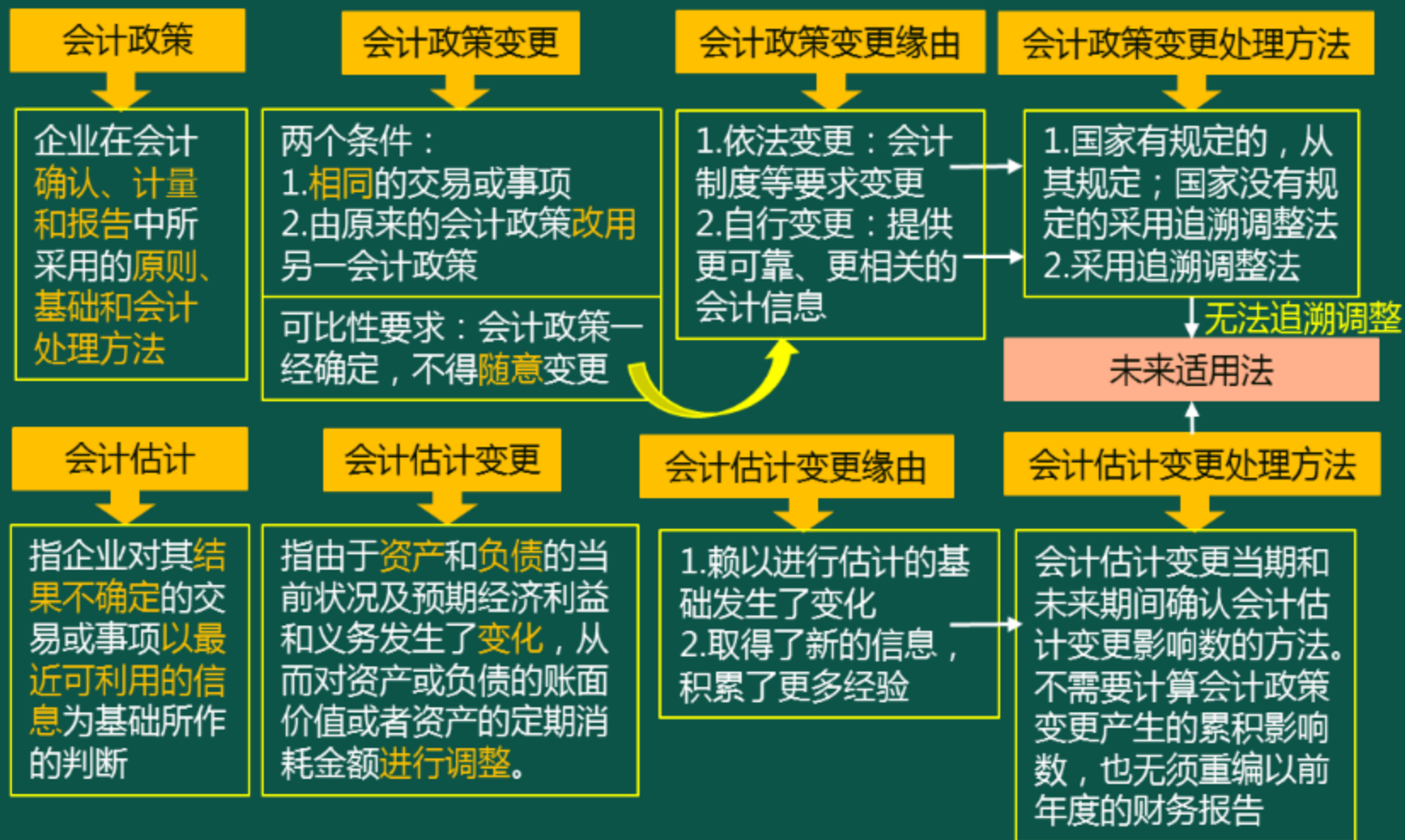
会计调整

第 22 章 会计政策、会计估计变更和差错更正

第 23 章 资产负债表日后事项



第二十二章 会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正





第二十二章 会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正

前期差错VS当期差错

当期差错	本期发现本期的会计差错：直接调整本期相关项目	
前期差错 本期发现 以前年度 差错	资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错	按资产负债表日后事项处理 (参见第二十三章)
	在报表批准报出之后至发现的差错(本章讲解)	不重要：视同当期差错进行处理 重要：追溯重述
【提示】 以前期间会计政策、会计估计存在错误的，按前期差错处理。		



第二十二章 会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正

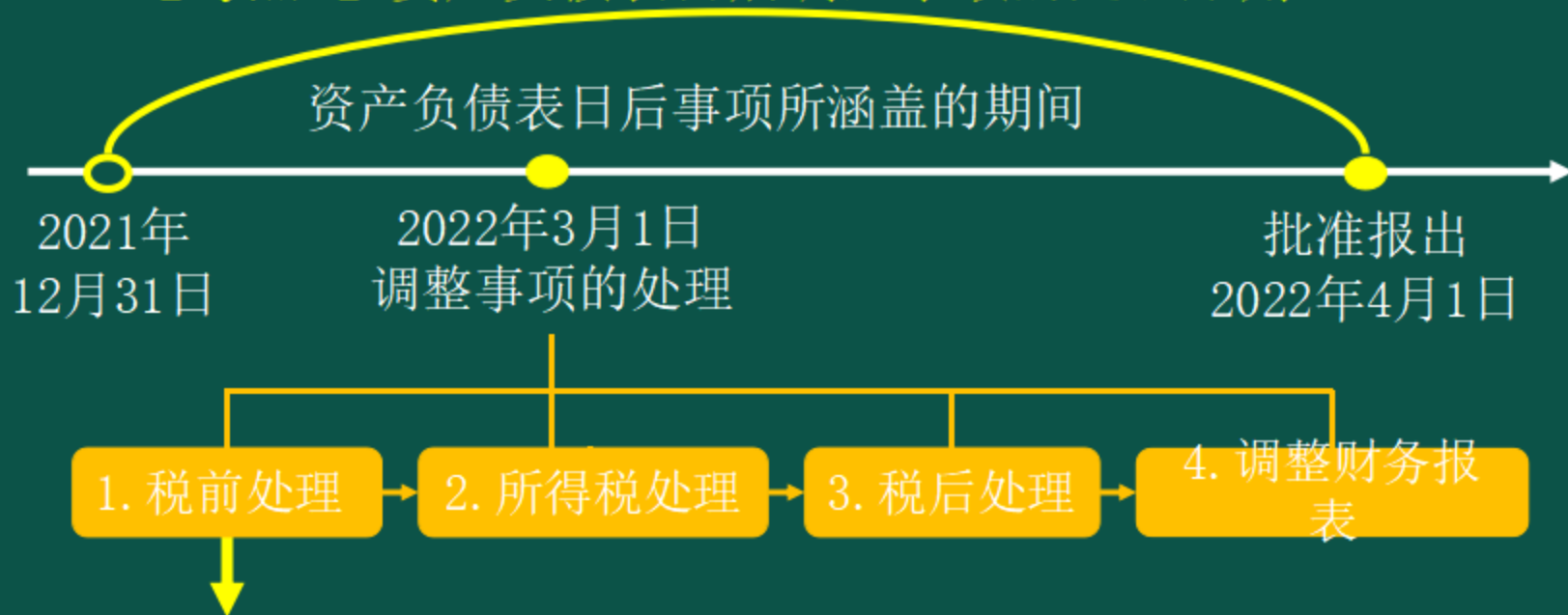
【对比】追溯重述法VS追溯调整法

对比	适用范围	区别
追溯重述法	适用于发现前期重大会计差错的更正	涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算，然后将该科目余额转入“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目
追溯调整法	适用于会计政策变更	涉及损益的，直接通过“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目核算，不通过“以前年度损益调整”科目核算



第二十三章 资产负债表日后事项

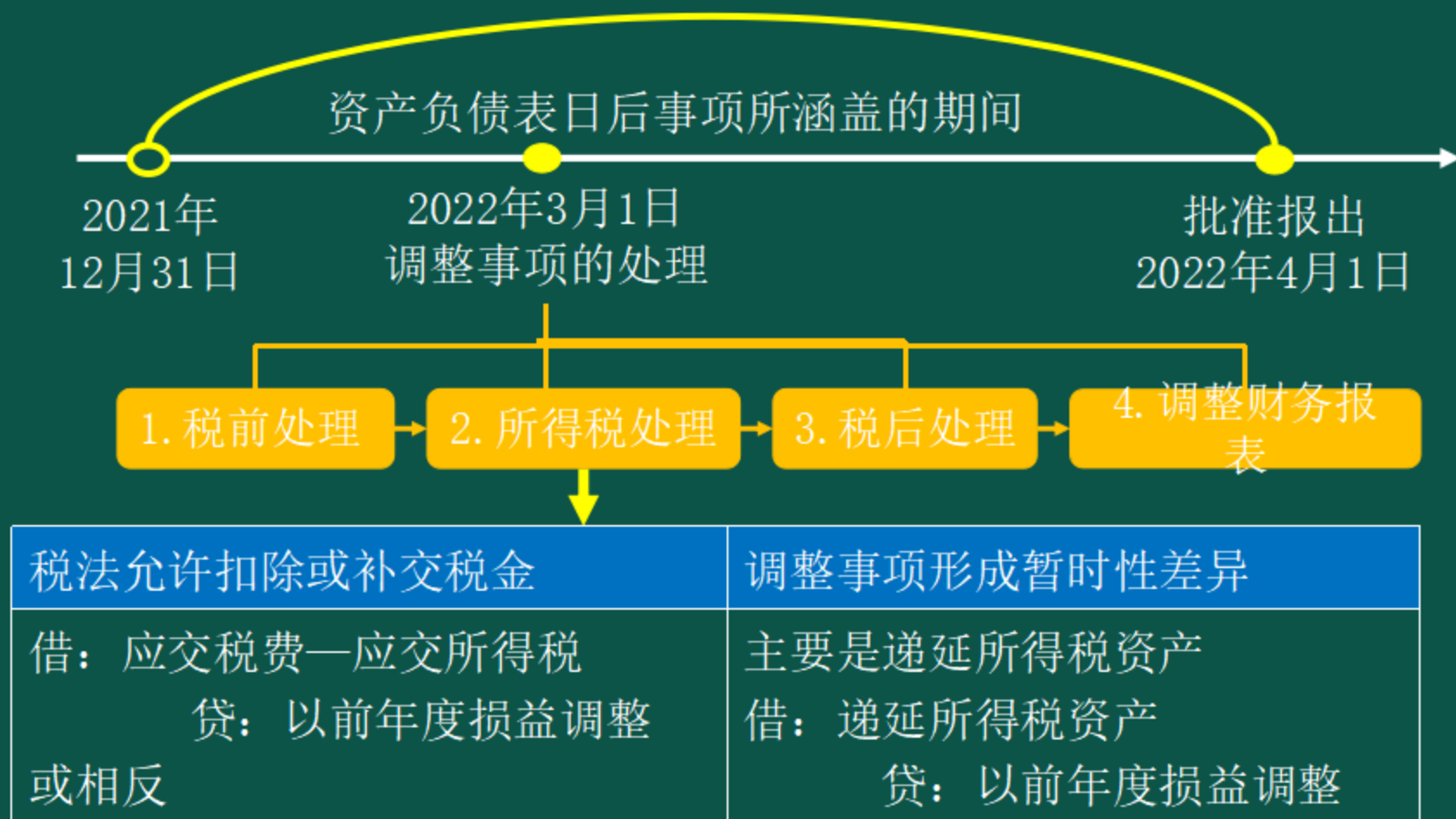
【考点1】资产负债表日后调整事项的处理原则



视同日后事项在报告期末（上年末已发生，然后进行相应的会计处理。所有损益科目用“以前年度损益调整”替代即可，不涉及损益的，直接调整相关科目。

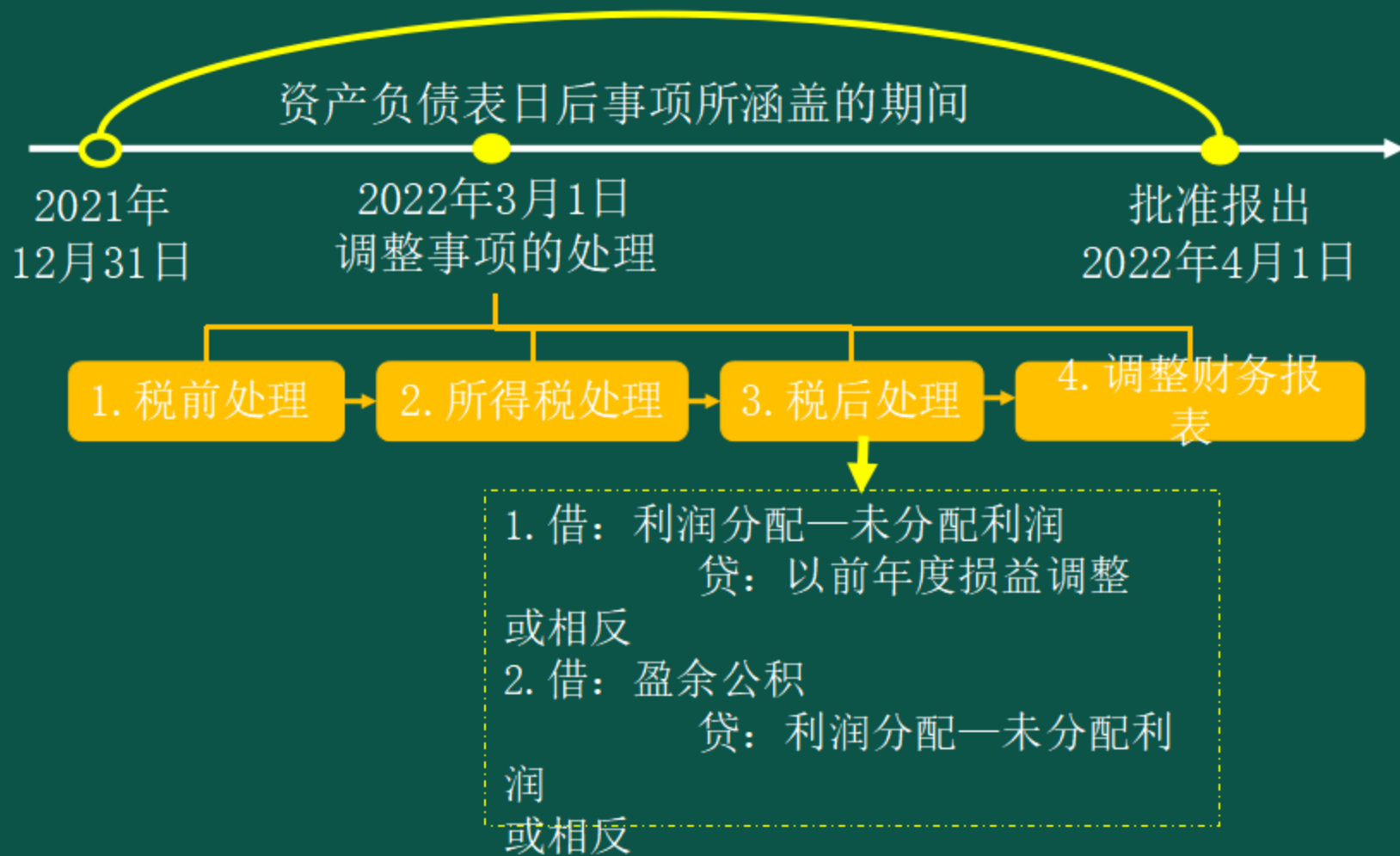


第二十三章 资产负债表日后事项



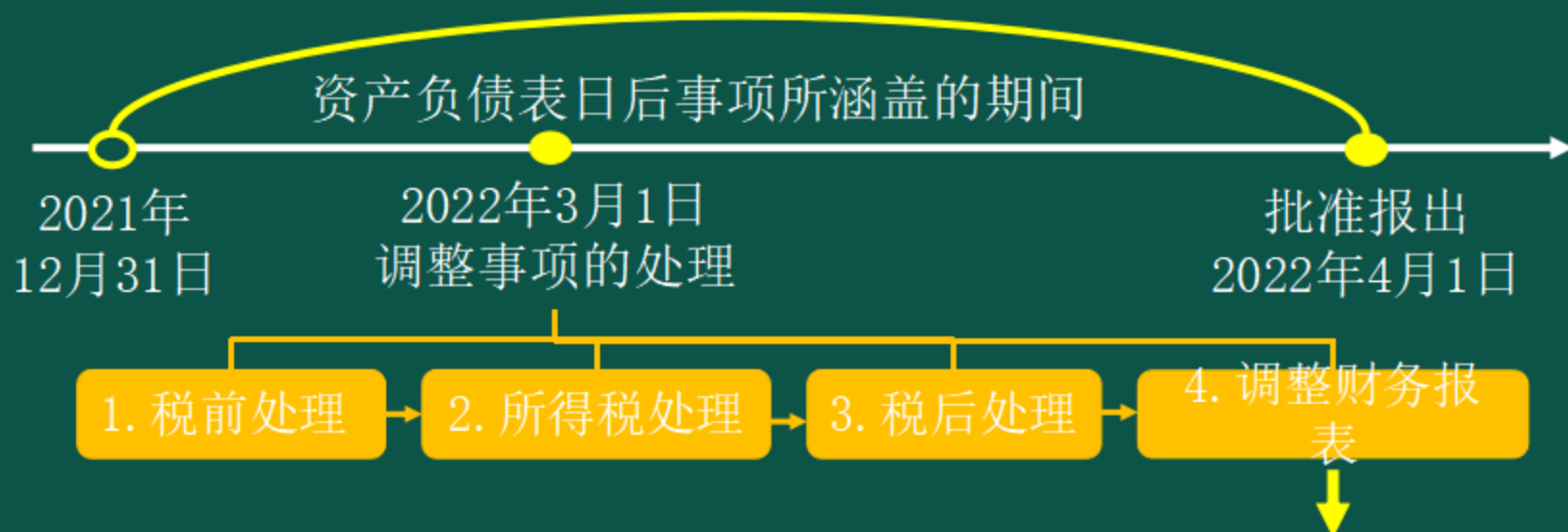


第二十三章 资产负债表日后事项





第二十三章 资产负债表日后事项



资产负债表	利润表	所有者权益变动表
调整2021年度期末数 调整2022年度期初数	调整2021年度本年数 调整2022年度上年数	调整2021年本年金额 调整2022年上年金额

【提示】 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应调整。（注意：日后调整事项不需要在附注中披露）



第二十三章 资产负债表日后事项

【考点2】 资产负债表日后调整事项涉及预计负债—未决诉讼
(发生在所得税汇算清缴之前的)

内容	应交所得税	递延所得税资产
1. 假定相关支出实际发生时允许税前扣除。如果企业不再上诉、赔款已经支付, 将“预计负债”转入“其他应付款”科目。	应调减	将原确认的递延所得税资产转回
2. 假定相关支出实际发生时允许税前扣除。如果企业不服, 决定上诉, 则不能确认“其他应付款”。	不能调整	应调整原已确认的递延所得税资产
3. 假定实际支付时税法也不允许扣除, 涉及对外担保的预计负债。	不能调整	不能调整



第二十三章 资产负债表日后事项

【考点3】资产负债表日后调整事项涉及调整减值准备的：

内容	应交所得税	递延所得税资产
假定相关减值损失实际发生时允许税前扣除	不调整	补提减值准备后： 借：递延所得税资产 贷：以前年度损益调整



第二十三章 资产负债表日后事项

【考点4】资产负债表日后调整事项涉及销售退回和折让的

内容	调整报告年度 “应交税费—应交所得税”	调整报告年度 “递延所得税资产”
发生于报告年度所得税汇算清缴之前	调整减少	不调整



第二十三章 资产负债表日后事项

【考点5】资产负债表日后调整事项涉及会计差错的

所得税的调整原则

内容	应交所得税	递延所得税资产
1. 只涉及损益，没有暂时性差异、也没有永久性差异。例： ①上年漏记折旧；②上年多或少确认收入	借：应交税费—应交所得税 贷：以前年度损益调整 或相反	不调整
2. 只涉及损益，存在暂时性差异、没有永久性差异。例：补提资产减值等	不调整	调整递延所得税资产 调整递延所得税负债
3. 只涉及损益，不存在暂时性差异、存在永久性差异。例：违反法律的罚款，如果原未计入营业外支出	不调整	不调整



专题六

第21章 企业合并与合并财务报表



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点1】合并日（或购买日）会计处理

类型	个别报表会计处理原则	合并报表会计处理原则
同一控制下企业合并的会计处理原则	见长投（熟悉） 吸收合并（熟悉）	了解
非同一控制下企业合并的会计处理原则	见长投（重点） 吸收合并（熟悉）	见合并报表（重点）



第二十一章 企业合并与合并财务报表

（一）同一控制下的吸收合并

1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的**原账面价值**入账。

双方会计政策不同的，应将被合并方的资产、负债口径修正至合并方标准后再纳入合并方账簿和报表。



第二十一章 企业合并与合并财务报表

2. 合并差额的处理

(1) 换股合并方式

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应计入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积的余额不足以冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润。一般分录如下：

借：被合并方的账面资产

贷：被合并方的账面负债

股本

资本公积——股本溢价



第二十一章 企业合并与合并财务报表

(2) 支付现金、非现金资产方式

借：被合并方的账面资产

①资本公积

②盈余公积

③利润分配——未分配利润

贷：被合并方的账面负债

××资产（账面价值）

应交税费（价内税与价外税）



第二十一章 企业合并与合并财务报表

（二）非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点为在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点2】资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制（重点）

第一步：将子公司的账面价值调整为公允价值（如：公=账，不需调整）

(1) 将购买日子公司的账面价值调整为公允价值	(2) 期末调整其账面价值
<p>借：存货 【评估增值】 固定资产 【评估增值】 无形资产 【评估增值】 递延所得税资产 【评估减值】 贷：应收账款 【评估减值】 递延所得税负债 【评估增值】 资本公积 【差额】</p>	<p>借：营业成本【购买日评估增值的 存货对外销售】 管理费用【补提折旧、摊销】 应收账款 贷：存货 固定资产—累计折旧 无形资产—累计摊销 信用减值损失 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 所得税费用（或借方）</p>

如果题目中没有给所得税资料，则不需要编制



第二十一章 企业合并与合并财务报表

第二步：将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法

事项	调整分录
(1) 对于应享有子公司当期实现净利润的份额	借：长期股权投资【子公司调整后净利润× 母公司持股比例】 贷：投资收益 亏损份额，做相反分录
(2) 对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润	借：投资收益 贷：长期股权投资
(3) 对于子公司其他综合收益变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或做相反处理。
(4) 对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动	借：长期股权投资 贷：资本公积 或做相反处理。

包括：评估增值补提折旧对损益的影响、存货已经对外销售影响损益

不包括：内部交易的调整



第二十一章 企业合并与合并财务报表

第三步：抵销母公司长期股权投资

借：股本【子公司年末数】

其他权益工具【子公司：年初数+本年增减】

资本公积【子公司：年初数+评估增值+本年增减】

其他综合收益【子公司：年初数+本年增减】

盈余公积【子公司：年初数+本年提取】

未分配利润【子公司：年初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】

商誉并成本-被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额】

贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面

价值】

少数股东权益

【检验】购买日计算的商誉金额与上述抵销分录中的计算商誉金额
比对一致，一般说明上述抵销分录编制正确。



第二十一章 企业合并与合并财务报表

第四步：抵销母公司投资收益

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

未分配利润一年初【子公司】

贷：提取盈余公积【子公司本年计提的金额】

对所有者的分配【子公司本年分配的股利】

未分配利润一年末【从上笔抵销分录抄过来的金额】

可供分配的利润

利润的分配

(检验)



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点3】内部存货交易的抵销

第一年	第二年
<p>(1) 期末抵销未实现内部销售利润</p> <p>借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】</p> <p> 贷：营业成本</p> <p>借：营业成本</p> <p> 贷：存货【期末内部购销形成的存货价值×销售企业的毛利率】</p>	<p>(1) 假定上期未实现内部销售商品全部对集团外销售</p> <p>借：未分配利润—年初</p> <p> 贷：营业成本</p> <p>(2) 假定当期内部购进商品全部对集团外销售</p> <p>借：营业收入</p> <p> 贷：营业成本</p> <p>(3) 期末抵销未实现内部销售利润</p> <p>借：营业成本</p> <p> 贷：存货</p>



第二十一章 企业合并与合并财务报表

第一年	第二年
<p>(2) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中（存货 贷方发生额-借方发生额）×25%】</p>	<p>(4) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：未分配利润一年初 借：递延所得税资产 贷：所得税费用</p>
<p>(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益 贷：少数股东损益</p>	<p>(5) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益 贷：未分配利润一年初 少数股东损益</p>



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点4】内部债权债务抵销

第一年	第二年
借：应付账款 贷：应收账款	借：应付账款 贷：应收账款
借：应收账款—坏账准备 贷：信用减值损失	借：应收账款—坏账准备 贷：未分配利润—年初
借：所得税费用 贷：递延所得税资产	借：应收账款—坏账准备 贷：信用减值损失（或相反分录）
	借：未分配利润—年初 贷：递延所得税资产
	借：所得税费用 贷：递延所得税资产（或相反分录）



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点5】内部固定资产交易的抵销

第一年：

(1) 抵销当期固定资产原价中未实现内部销售损益

①内部销售方作为存货，购入方确认为固定资产

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

贷：营业成本【内部销售企业的成本】

固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】

②内部销售方作为固定资产，购入方也确认为固定资产

借：资产处置收益【内部销售企业的利得】

贷：固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】



第二十一章 企业合并与合并财务报表

(2) 抵销当期多计提的折旧

借：固定资产—累计折旧

贷：管理费用

(3) 确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

(4) 逆流交易专用分录

借：少数股东权益

贷：少数股东损益



第二十一章 企业合并与合并财务报表

第二年:

①抵销期初未分配利润中包含的未实现内部销售损益

借: 未分配利润—年初

贷: 固定资产—原价

②抵销上期和当期多计提的折旧费和累计折旧

借: 固定资产—累计折旧

贷: 未分配利润—年初(上期)

管理费用(当期)

③确认递延所得税资产

借: 递延所得税资产

贷: 未分配利润—年初(上期)

借: 所得税费用

贷: 递延所得税资产



第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点6】报告期内增加或处置子公司以及业务

方式		合并资产负债表	合并利润表	合并现金流量表
增加子公司	同一控制	调整期初数	期初至期末的收入费用利润纳入	期初至期末的现金流纳入
	非同一控制	不调整期初数	购买日至期末的收入费用利润纳入	购买日至期末的现金流纳入
处置子公司	同一控制	不调整期初数	期初至处置日的收入费用利润纳入	期初至处置日的现金流纳入
	非同一控制			



专题七（略）自己看

第二十四章 政府会计

第二十五章 民间非营利组织会计

【提示】考前看教材精讲班知识点即可

谢谢 观看
THANK YOU