

分录？

对于刚入行的财务朋友来说，脑子里会充满许多的问号：什么是分录？什么是会计分录？如何做正确的会计分录？如果做错账了，如何去做调账分录？等等。

分录！

对于入行多年的财务朋友来说，分录简直是小菜一碟。心中不免感慨：分录！也值得一谈吗？这其中还真有很多门道！

你知道分录有多少种吗？

我归纳了一下，至少有这几种：“会计分录”、“调账分录”、“合并报表中的调整分录和抵消分录”、“现金流量表中的调整分录”、“审计工作底稿中的调整分录”、“与税务稽查相关的调整分录”、“与税务审计相关的调整分录”。这些分录属于不同的领域。今天结合案例给大家分享前三个！

## 会计分录

会计分录三要素：

一笔正确的会计分录，必须同时满足三个要求：一是借贷方向正确；二是会计科目使用正确或恰当；三是金额正确。

先谈第一个要求

。对于财务人员来说，除非工作疏忽，一般不会出现借贷方向的错误。但对于会计小白来说，在做提现或存现等会计分录时会出现借贷方向反向的错误。

再谈第二个要求

。实务工作中对于会计科目正确或恰当的使用的确是一个难点。需要财务人员对准则正确的理解和自己的专业判断。

举一个例子吧：

天勤股份公司2x19年预付给供应商1,500万元用于进口某台机器设备。2x19年12月31日，该机器设备尚未到货。天勤股份公司将该笔1,500万元的预付设备采购款在“预付账款”科目进行核算。在编制2x19年度财务报表时，公司将该笔1,500万元的预付设备采购款包含在流动资产中的“预付款项”中进行列报。

（点评：

天勤股份公司将该笔1,500万元的预付设备采购款在“预付账款”科目进行核算是正确和恰当的。但财务人员对“预付账款”科目是否真正理解了呢？）

我们来分析该笔业务的列报：

用于购建固定资产的预付款项应该列报为流动资产还是非流动资产的问题，实务中存在不同的观点：

一种观点认为

，如何列报预付工程设备款应该取决于预付款结转为其所购买的资产的时间。如果预付款预计将在未来一年(或者一个营业周期)之内结转为其他资产，则预付款应作为流动资产列报。否则，应作为非流动资产列报。

另外一种观点认为

，判断预付款作为流动资产还是非流动资产列报应该依据该预付款所购买的标的资产的类别来决定。例如，为购买存货支付预付款应当列报为流动资产，而为购买固定资产而支付预付款则应该列报为非流动资产。

哪种观点妥当？

我们从预付账款的经济实质和报表使用者的角度来分析。

首先

，在分析预付账款经济利益的预期实现方式时，不能与其所购买的资产割裂开来，而是应该取决于其最终形成的资产的经济利益实现的时间及方式。

其次

，从为报表使用者理解财务报表所传达的信息来看，正常情况下，为购买长期资产而支付的预付账款不可能在短期内变现，而是会转化为一项非流动资产，企业在未来较长的时期内使用该项非流动资产并从中获利。在这种情况下，如果将预付账款分类为流动资产，则很可能对报表使用者产生误导，使其对企业的流动性、短期偿债能力等作出错误的评价，进而影响报表使用者的经济决策。

因此

，企业为购建固定资产而预付的款项，日常会计核算时在“预付账款”科目反映，在期末编制财务报表时，应分类为非流动资产，列示于其他非流动资产中，并在附注中披露其性质。

（点评：

从天勤股份公司对该笔1,500万元的预付设备采购款在资产负债表中的列报看，说明财务人员没有真正的理解“预付账款”科目的含义，且把会计科目与报表列报割裂开来。）

最后谈第三个要求

。金额正确包含汇总、计算等机械计算的准确性；同时会计核算中存在大量会计估计，比如折旧计提、费用摊销等，它需要财务人员专业判断；另外，成本核算对于中小企业来说，不是很复杂。所以成本核算中会计分录金额的确认也不复杂，但是，大中型企业、特殊行业成本核算非常复杂，所以这类企业成本核算中会计分录金额的确认非常复杂。

## 调账分录

调账分录编制者为企业财务人员。

企业在日常会计核算时，难免会出现“会计差错”。根据“会计差错”的类型，会有不同的会计差错更正方法。

比如，当期发现当期业务未做账务处理，直接补做账务处理即可（也属于调账分录）；对于不重要的前期会计差错，需要调账（即做调账分录）；对于重要的前期会计差错，需要调账（即做调账分录），也需要调整财务报表。

举一个例子吧：

会计王娟2×19年1月应聘为一家中小企业的财务主管，2019年2月15日发现前任会计张莉2018年年末漏提管理部门折旧费80,000元，造成多计利润，多交企业所得税。

会计王娟在2019年2月28日做账：

补提2018年管理部门折旧费

借：以前年度损益调整 80,000

贷：累计折旧 80,000

调整所得税

借：应交税费——应交所得税 20,000

贷：以前年度损益调整 20,000

将以前年度损益调整转入利润分配——未分配利润

借：利润分配——未分配利润 60,000

贷：以前年度损益调整 60,000

## 合并财务报表中的调整分录和抵消分录

合并财务报表中的调整分录和抵消分录编制者为企业财务人员。

先谈谈调整分录：

同一控制下取得子公司合并日后及非同一控制下取得子公司购买日后编制合并财务报表时，需要将母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算的结果，调整为权益法核算的结果，这一调整过程是通过在合并工作底稿中编制调整分录进行的。

在谈谈抵销分录：

编制合并日后合并财务报表时，对母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目等内部交易相关的项目进行抵销处理，将内部交易对个别财务报表的影响予以抵销，这种抵销是通过编制合并抵销分录进行的。

需要抵销得

内容包括：母子公司之

间、子公司与子公司之间的内部交易

。在抵消分录中出现的是报表项目而不是会计科目，无需编制记账凭证，合并财务报表是财务工作中的几大难点之一。对于有众多子公司的企业集团而言，编制合并工作底稿比较复杂，工作量也比较大，有些抵销分录也比较难理解。

但是也不是没有规律可循。比如，实务工作中合并现金流量表比较难理解，一方面会计分录是在权责发生制下做的账务处理，而现金流量表是在收付实现制下编制的一张报表。财务人员需要转换思维，对于财务人员来说有一定难度。

举一个例子吧：（2019年税务师会计教材例题改编）

天勤股份公司系中勤股份公司的母公司。天勤股份公司本期个别利润表的营业收入中有2000万元，系向中勤股份公司销售商品实现的收入，其商品成本为1400万元，销售毛利率为30%。中勤股份公司本期从天勤股份公司购入的商品在本期均未实现销售，期末存货中包含有2000万元从天勤股份公司购进的商品，该存货中包含的未实现内部销售损益为600万元。

编制合并利润表时，将内部销售收入、内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部销售损益抵销时，其抵销分录如下：

借：营业收入 20,000,000

贷：营业成本 14,000,000

存货 6,000,000

## 现金流量表中的调整分录

前面说到编制合并财务报表时需要编制抵消分录，即调整分录。那么现金流量表（注：个别）中的调整分录又是怎么回事呢？

原来是这样的：现金流量表准则中提供了集中编制方法。其中，工作底稿法、T型账户法需要编制调整分录，但这种调整分录不是前面编制合并财务报表时的调整

注：现金流量表不存在抵销的问题

）。而是用分录形式表达的一种现金流量表项目的计算方法。所以说，会计分录很强大。有经验的财务人员非常重视会计分录。财务人员做账的功底决定了他（她）的财务工作能力。

举一个例子吧：

用工作底稿法编制现金流量表时，对销售商品、提供劳务收到的现金项目做如下的调整分录：

借：经营活动产生现金流量—销售商品提供劳务收到的现金1,115,625

坏账准备 765

应收账款 254,235

财务费用 25,500

贷：主营业务收入 1,062,500

应交税费 180,625

应收票据 153,000

这笔调整分录不太好懂！有没有什么诀窍？如何轻松的编制合并现金流量表？首先财务人员需要搞懂个别现金流量表的编制原理，掌握个别现金流量表的各种编制方法。

注：我国现金流量表准则提供了几种编制方法，同时实务工作中也提炼出了几种编制方法，在此基础上用巧妙的方式，能够很轻松的编出合并现金流量表。

本文为正保开放课堂原创文章，作者：熊飞老师，转载请联系授权违者必究！