

# 谈会计调整分录的编制

郑宇梅<sup>1</sup> 陈泽明<sup>1</sup> 李荣耀<sup>2</sup> 陈晨<sup>1</sup>

(1.河北工程技术高等专科学校经贸系 河北沧州 061001 2.沧州医学高等专科学校基础部 河北沧州 061001)

**【摘要】**会计调整分录的编制是会计教学的难点之一。笔者借鉴章爱文(2013)编制审计调查分录的思路,总结了一套关于会计调整分录的教学方法,分别利用“减法”和“替代”的原理进行处理。

**【关键词】**会计调整 以前年度损益调整 调整分录 借贷记账法

会计调整分录的编制是财务会计实务部分教学的重难点之一,学生往往不知从何下手,掌握起来比较困难。笔者根据多年的会计、审计教学工作,针对不同的调整事项分别采用“减法”、“替代”进行分析调整,达到了比较好的教学效果。

## 一、针对年度内调整事项

《财会月刊》2013年第2期(上)刊发了章爱文的论文《基于借贷记账法的数学意义制作审计调整分录》。借鉴其提出的基于借贷记账法的数学意义分四步编制审计调整分录的思路,本文将分三步分析如何完成会计调整分录编制。

第一步:仍然是写出正确的会计分录,统称为分录①,因为正确的会计分录是我们进行调整所要达到的最终目标。

第二步:列示原来错误的会计分录,统称为分录②,其意义在于这让我们明白现在的起点在哪里。

第三步:将分录①与②相同的账户金额相减,主要是比较出两者的差距。在金额方面,若 $①-②>0$ ,则说明原来错误的金额记少了,只需要按照与原来账户相同的记账方向补记差额;若 $①-②<0$ ,则说明原来错误的金额记多了,则需要按照与原来相反的记账方向登记差额的绝对数,以冲销多余金额;若 $①-②=0$ ,则说明原来的登记金额正确,不需要做调整。

**例1:**某企业将成本价为100元的产品出售,售价为150元,该企业适用增值税率为17%,款项收到并存入银行。该企业对该业务编制的会计分录为:借:银行存款100;贷:库存商品100。则编制调整分录过程如下:

第一步:做出正确的会计分录①。借:银行存款175.5,主营业务成本100;贷:库存商品100,主营业务收入150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

第二步:列示原来错误的会计分录②。借:银行存款

100;贷:库存商品100。

第三步:将分录①与②对应的账户金额相减。

银行存款:  $175.5-100=75.5>0$ ,说明记少了,应补充登记;主营业务成本:  $100-0=100>0$ ,说明也记少了,应补充登记;库存商品:  $100-100=0$ ,说明记对了,不用调整;主营业务收入:  $150-0=150>0$ ,说明记少了,应补充登记;应交税费:  $25.5-0=25.5>0$ ,说明记少了,应补充登记。

经计算,其调整分录为:借:银行存款75.5,主营业务成本100;贷:主营业务收入150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

**例2:**接例1,假设该企业为该业务编制的会计分录为:借:银行存款100;贷:库存商品100。则编制调整分录过程如下:

第一步:做出正确的会计分录①。借:银行存款175.5,主营业务成本100;贷:库存商品100,主营业务收入150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

第二步:列示原来错误的会计分录②。借:银行存款200;贷:库存商品200。

第三步:将分录①与②对应的账户金额相减。

银行存款:  $175.5-200=-25.5<0$ ,说明记多了,应冲销多余金额。主营业务成本:  $100-0=100>0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额;库存商品:  $100-200=-100<0$ ,说明记多了,应冲销多余金额;主营业务收入:  $150-0=150>0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额;应交税费:  $25.5-0=25.5>0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额。

经计算,其调整分录为:借:库存商品100,主营业务成本100;贷:银行存款25.5,主营业务收入150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

**例3:**接例1,假设该企业对该业务编制会计分录为:借:库存商品100;贷:银行存款100。则编制调整分录过程如下:

## 小企业包装物核算浅见

浙江淳安县地方税务局 黄世平

第一步:做出正确的会计分录①。借:银行存款 175.5,主营业务成本 100;贷:库存商品 100,主营业务收入 150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

第二步:列示原来错误的会计分录②。借:库存商品 100;贷:银行存款 100。

第三步:将分录①与②对应的账户金额相减。银行存款  $175.5 - (-100) = 275.5 > 0$ ,应补充登记少记金额。主营业务成本  $100 - 0 = 100 > 0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额。库存商品  $100 - (-100) = 200 > 0$ ,应补充登记少记金额。主营业务收入  $150 - 0 = 150 > 0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额。应交税费  $25.5 - 0 = 25.5 > 0$ ,说明记少了,应补充登记少记金额。

则编制调整分录:借:银行存款 275.5,主营业务成本 100;贷:库存商品 200,主营业务收入 150,应交税费——应交增值税(销项税额)25.5。

### 二、针对跨年度调整事项

对于涉及损益类账户,通过“以前年度损益调整”账户进行调整,对于不涉及损益的账户,仍用原账户进行调整。对于“以前年度损益调整”账户,学生往往分不清楚调整时该账户应登记的方向。其实,“以前年度损益调整”最初只是一个替代的作用,替代原来已经结转的损益类账户,只需要分析出原损益账户应调增还是调减,就知道“以前年度损益调整”账户的方向。最后“以前年度损益调整”账户也是用来过渡的,最终要将其余额全部转给“利润分配——未分配利润”,以修正前期差错对利润的影响。

**例4:**某公司会计2010年初在所得税汇算清缴前发现2009年度账簿时发现原管理部门使用的办公室房屋因计算错误,年度内少计提折旧2 000元(假定企业所得税率25%,不考虑盈余公积的影响)。则会计调整分录分析步骤如下:

(1)因费用少记,调整损益,借:管理费用 2 000 (“以前年度损益调整”替代);贷:累计折旧 2 000。所以调整分录为:借:以前年度损益调整 2 000;贷:累计折旧 2 000。

(2)因上年度所得税多交,调整所得税,借:应交税费——应交所得税 500;贷:所得税费用 (“以前年度损益调整”替代)。所以调整分录为:借:应交税费——应交所得税 500;贷:以前年度损益调整 500。

(3)最后结平“以前年度损益调整”账户,借:利润分配——未分配利润 1 500;贷:以前年度损益调整 1 500。

### 主要参考文献

章爱文.基于借贷记账法的数学意义制作审计调整分录.财会月刊,2013;2

《小企业会计准则》规定,包装物包含于周转材料中,可以单独设置“1412包装物”科目;对于包装物不多的小企业,可以不设置“周转材料”科目,将包装物并入“原材料”科目核算。笔者现简单归纳一下小企业的包装物会计核算。

1. 取得包装物的核算比较简单,可参照原材料进行处理。

2. 《小企业会计准则》规定,对于生产、施工领用包装物可以采用一次转销法,也可以采用分次摊销法,为了简便,小企业尽量采用一次转销法。

**例1:**甲公司为增值税一般纳税人,领用单独计价的包装物一批,实际成本8 000元,售价10 000元,适用的增值税税率为17%,款项收到并存入银行。

会计分录为:①结转包装物成本时:借:其他业务成本 8 000;贷:包装物 8 000。②收到款项时:借:银行存款 11 700;贷:其他业务收入 10 000,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700。

3. 出租或出借包装物的核算。小企业出租或出借包装物时,不需要结转其成本,但应进行备查登记。在确认逾期未退包装物收益时,应当结转其成本,计入营业外支出,但《小企业会计准则》未明确规定涉及增值税销项税额的,还应进行相应的账务处理。根据《国家税务总局关于取消包装物押金逾期期限审批后有关问题的通知》(国税函[2004]827号):纳税人为销售货物出租出借包装物而收取的押金,无论包装物周转使用期限长短,超过一年(含一年)以上仍不退还的均并入销售额征税。

**例2:**甲公司为增值税一般纳税人,2013年1月20日随同产品销售出租给乙公司包装箱一批,租期15个月。该批包装箱实际成本6 000元,收取押金8 000元,收取租金3 510元,存入银行。假设直到2014年5月20日乙公司包装箱仍未归还,经与乙公司联系,该批包装箱已损坏,没收押金。

会计分录为:①收到押金时:借:银行存款 8 000;贷:其他应付款——乙公司 8 000。②收到租金时:借:银行存款 3 510;贷:营业外收入 3 000,应交税费——应交增值税(销项税额)510。③2014年1月20日超过一年未退还的押金计征增值税销项税额,应注意将含税的押金换算成不含税的数额后再计算销项税额。借:其他应付款——乙公司 1 162.39;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)1 162.39(8 000÷1.17×0.17)。④2014年5月20日没收包装箱押金:借:其他应付款——乙公司 6 837.61(8 000-1 162.39);贷:营业外收入 6 837.61。⑤结转包装箱成本:借:营业外支出 6 000;贷:包装物 6 000。○