

## 第十五章 财务报告

### 【本章考情分析】

本章主要阐述合并财务报表的编制。近三年考试题型为单项选择题、多项选择题、判断题和综合题，分数较高。综合题主要将长期股权投资与合并财务报表结合出题。从近三年出题情况看，本章内容非常重要。

### 【主要内容】

- 第一节 财务报告概述
- 第二节 合并财务报表概述
- 第三节 合并财务报表的编制
- 第四节 合并财务报表附注
- 第五节 合并财务报表综合举例

### 第一节 财务报告概述

- ◇ 财务报表概述
- ◇ 财务报表列报的基本要求
- ◇ 现金流量表
- ◇ 终止经营

财务报告（又称“财务会计报告”）是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

**财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。**财务报表是财务报告的核心内容。

#### 一、财务报表概述

（一）财务报表的构成

**财务报表是会计要素确认、计量的结果和综合性描述。**

财务报表是会计要素确认、计量的结果和综合性描述。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。

（二）财务报表的分类

财务报表可以按照不同的标准进行分类。

1. 按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表
2. 按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表

#### 二、财务报表列报的基本要求

（一）依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

（二）列报基础

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。

（三）权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

（四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比。

（五）重要性和项目列报

如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；如具有重要性，则应当单独列报。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。

以下三种情况不属于抵销，可以以净额列示：

- （1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示，但具有重要性的除外；
- （2）资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示；

(3) 非日常活动的发生具有偶然性, 并非企业主要的业务。

【例题·多选题】关于财务报表项目金额间的相互抵销, 下列说法中正确有 ( )。

- A. 汇兑损益应当以净额列报, 不属于抵销
- B. 资产计提的减值准备, 不属于抵销
- C. 非流动资产处置形成的利得或损失, 应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报, 不属于抵销
- D. 为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失应当以净额列报, 不属于抵销

【答案】ABCD

(七) 比较信息的列报 (略)

(八) 财务报表表首一列报要求 (略)

(九) 报告期间 (略)

### 三、现金流量表

(一) 现金流量表的内容和结构

#### 1. 现金流量表的内容

现金流量表, 是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

现金, 是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。

【提示】不能随时支取的定期存款不属于此处的现金; 提前通知金融企业便可支取的定期存款, 则应包括在此处现金范围内。

现金等价物, 是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短, 一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的短期债券等。权益性投资变现的金额通常不确定, 因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况, 确定现金等价物的范围, 一经确定不得随意变更。

【例题·单选题】下列各项中, 能够引起现金流量净额发生变动的是 ( )。

- A. 以存货抵偿债务
- B. 以银行存款支付采购款
- C. 将现金存为银行活期存款
- D. 以银行存款购买 2 个月内到期的债券投资

【答案】B

【解析】选项 A, 不涉及现金流量变动; 选项 B, 使现金流量减少, 能够引起现金流量净额发生变动; 选项 C, 银行活期存款属于银行存款, 不涉及现金流量变动; 选项 D, 2 个月内到期的债券投资属于现金等价物, 以银行存款换取现金等价物不涉及现金流量的变动。

#### 2. 现金流量表的结构

现金流量表在结构上将企业一定期间产生的现金流量分为三类: 经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。

P253 表 15-1

(二) 现金流量表的填列方法

#### 1. 经营活动产生的现金流量

**经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。**各类企业由于行业特点不同, 对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言, 经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。对于商业银行而言, 经营活动主要包括吸收存款、发放贷款、同业存放、同业拆借等。对于保险公司而言, 经营活动主要包括原保险业务和再保险业务等。对于证券公司而言, 经营活动主要包括自营证券、代理承销证券、代理兑付证券、代理买卖证券等。

【提示】企业实际收到的政府补助, 无论是与资产相关还是与收益相关, 均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。

在我国, 企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。直接法, 是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

#### 2. 投资活动产生的现金流量

**投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。**长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个正常营业周期以上的资产。这里所讲的投资活动, 既

包括实物资产投资，也包括金融资产投资。这里之所以将“包括在现金等价物范围内的投资”排除在外，是因为已经将包括在现金等价物范围内的投资视同现金。不同企业由于行业特点不同对投资活动的认定也存在差异。例如，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产所产生的现金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量。

### 3. 筹资活动产生的现金流量

**筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。**这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。通常情况下，应付账款、应付票据等商业应付款等属于经营活动，不属于筹资活动。

此外，对于企业日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。如对于自然灾害损失和保险赔款如果能够确指属于流动资产损失，应当列入经营活动产生的现金流量；属于固定资产损失，应当列入投资活动产生的现金流量。

**【例题·多选题】**下列各项现金收支中，属于工业企业经营活动现金流量的有（ ）。（2019年）

- A. 偿还银行借款
- B. 缴纳企业所得税
- C. 收到商品销售款
- D. 收到现金股利

**【答案】**BC

**【解析】**选项A，偿还银行借款属于筹资活动现金流量；选项D，收到现金股利属于投资活动现金流量。

**【例题·多选题】**工业企业发生的下列现金收支中，属于筹资活动现金流量的有（ ）。（2019年）

- A. 向银行借款收到的现金
- B. 债券投资收到的利息
- C. 发放现金股利
- D. 转让股票投资收到的现金

**【答案】**AC

**【解析】**选项B和D属于投资活动现金流量。

**【例题·多选题】**下列各项现金收支中，应作为企业经营活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 销售产品收到的现金
- B. 购买原材料支付的现金
- C. 支付的生产工人的工资
- D. 购买生产用设备支付的现金

**【答案】**ABC

**【解析】**选项D，属于投资活动的现金流出。

**【例题·多选题】**下列各项中，作为企业筹资活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 购买固定资产支付的现金
- B. 预收的商品销售款
- C. 支付的借款利息
- D. 支付的现金股利

**【答案】**CD

**【解析】**选项A，属于投资活动的现金流量；选项B，属于经营活动的现金流量。

**【例题·多选题】**下列各项中，应作为现金流量表中经营活动产生的现金流量的有（ ）。

- A. 销售商品收到的现金
- B. 取得短期借款收到的现金
- C. 采购原材料支付的增值税
- D. 取得长期股权投资支付的手续费

**【答案】**AC

**【解析】**“选项B”属于筹资活动产生的现金流量；“选项D”属于投资活动产生的现金流量。

### 4. 汇率变动对现金及现金等价物的影响

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

### （三）现金流量表的编制方法和程序

#### 1. 直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接法。

在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

#### 2. 工作底稿法、T型账户法和分析填列法

企业在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

### 四、终止经营

终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够**单独区分**的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- （1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- （2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- （3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

需要注意的是，不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报；终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。

企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益。

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

**【例题·判断题】**某快餐企业甲在全国拥有600家零售门店，甲企业决定将其位于W市的8家零售门店中的一家门店A出售，并于2017年8月20日与企业乙正式签订了转让协议，假设该门店A符合持有待售类别的划分条件，该种情形构成甲企业的终止经营。（ ）

**【答案】**×

**【解析】**该组成部分不构成一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，故不属于终止经营。

## 第二节 合并财务报表概述

- ◇合并财务报表概念
- ◇合并财务报表合并范围的确定
- ◇合并财务报表的编制原则
- ◇合并财务报表编制的前期准备事项
- ◇合并财务报表的编制程序

### 一、合并财务报表概念

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

### 二、合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以**控制**为基础予以确定。

#### （一）控制的定义和判断

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

**企业要实现控制，必须具备两项基本要素，一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。**

除此之外，还应该综合考虑所有相关事实和情况，其中，对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终。

实际工作中，企业在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。相关事实和情况主要包括：被投资方的设立目的和设计；被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；企业享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；企业是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；企业是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；企业与其他方的关系。其中，**对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终，也是分析上述其他事实和情况的基础。**

**【真题·多选题】**下列各项中，投资方在确定合并财务报表合并范围时应予考虑的因素有（ ）。

- A. 被投资方的设立目的
- B. 投资方是否拥有对被投资方的权力
- C. 投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报
- D. 投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

**【答案】** ABCD

**【解析】**合并财务报表的合并范围是指纳入合并财务报表编报的子公司的范围，应当以控制为基础予以确定。投资方要实现控制，必须具备两项基本要素：一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。除此之外，还应该综合考虑所有相关事实和情况，其中，对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终。

从控制的定义中可以发现，要达到控制，投资方需要满足以下要求：

1. 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以仅是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

2. 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

投资方能够**主导**被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方享有“权力”。

在判断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：权力只表明投资方主导被投资方相关活动的**现时能力，并不要求投资方实际行使其权力**；权力是一种实质性权利，**而不是保护性权利**；权力是为自己行使的，**而不是代其他方行使**；权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

#### （1）相关活动

从上述权力的定义中可以看出，要判断投资方是否拥有对被投资方的权力，首先需要识别被投资方的相关活动。相关活动是指对被投资方的回报产生**重大影响**的活动。这些活动可能包括但不限于：商品或劳务的销售和购买；金融资产的管理；资产的购买和处置；研究与开发活动；

确定资本结构和获取融资。同一企业不同环境和情况下，相关活动也可能有所不同。两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生**最重大影响**活动的一方拥有对被投资方的权力。

#### （2）“权力”是一种实质性权利

在判断一项权利是否可能构成“权力”时，仅实质性权利才应当被加以考虑。实质性权利是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权利。而保护性权利旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉及的主体的权力。仅持有保护性权利的投资方不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他方对被投资方实施控制。

#### （3）权力的持有人应为主要责任人

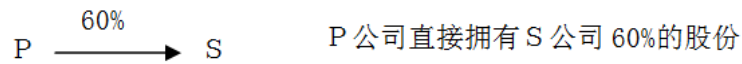
权力是能够“主导”被投资方相关活动的现时能力，可见，权力是为自己行使的（行使人为主要责任人），而不是代其他方行使权力（行使人为代理人）。

#### （4）权力的一般来源——来自表决权

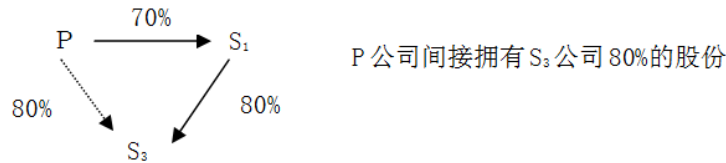
##### ①通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力

值得注意的是，在进行控制分析时，投资方不仅需要考虑**直接**表决权，还需要考虑其持有的**潜在表决权**以及其他方持有的潜在表决权的影响，进行**综合考虑**，以确定其对被投资方是否拥有权力。

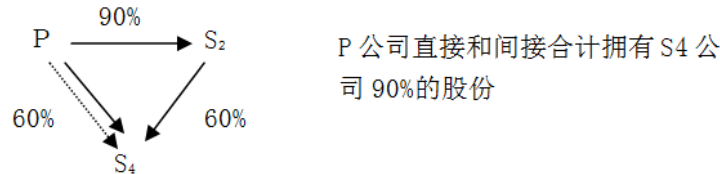
##### （1）直接拥有半数以上



(2) 间接拥有半数以上



(3) 直接和间接合计拥有半数以上



②持有被投资方半数以上表决权但并无权力

如果投资方虽然持有被投资方半数以上表决权，但这些表决权并不是实质性权利时，则投资方并不拥有对被投资方的权力。

有些情况下，根据相关章程、协议或其他法律文件，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例（如三分之二以上）。

③直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判断拥有权力

(5) 权力来自于表决权以外的其他权利——来自合同安排

在某些情况下，某些主体的投资方对其的权力并非源自于表决权，（例如，表决权可能仅与日常行政活动工作有关），被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政性管理事务相关。

(6) 权力与回报之间的联系

只有当投资方不仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。

(二) 母公司与子公司

1. 母公司

母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

2. 子公司

子公司是指被母公司控制的主体。

已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司，不再是母公司的子公司，不纳入合并财务报表范围。

(三) 合并范围的豁免——投资性主体

母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体）纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金；二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。

投资性主体通常应当符合下列四个特征：一是拥有一个以上投资；二是拥有一个以上投资者；三是投资者不是该主体的关联方；四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

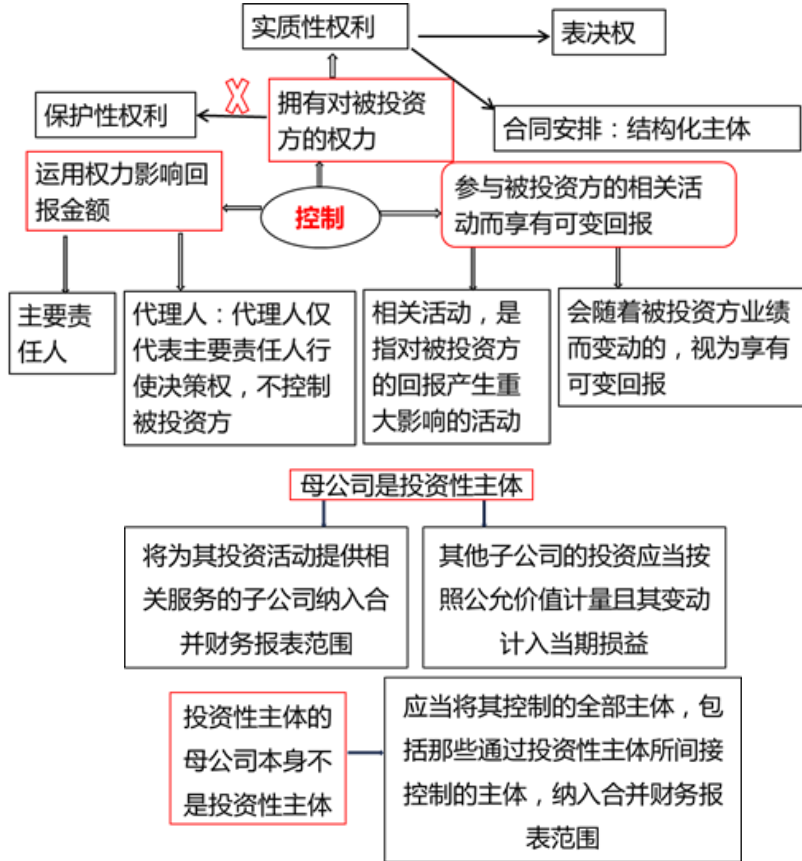
当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表

范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不再予以合并。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处理的方法进行会计处理。

(四) 控制的持续评估

如果有任何事实或情况表明控制的基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。



【例题·单选题】母公司是投资性主体的，对不纳入合并范围的子公司的投资应当按照公允价值进行后续计量，公允价值变动应当计入的财务报表项目是（ ）。

- A. 其他综合收益
- B. 公允价值变动收益
- C. 资本公积
- D. 投资收益

【答案】B

【解析】母公司是投资性主体的，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益，所以对其公允价值变动应计入公允价值变动收益项目中，选项 B 正确。

【例题·多选题】下列各项中，被投资方不应纳入投资方合并财务报表合并范围的有（ ）。

- A. 投资方和其他投资方对被投资方实施共同控制
- B. 投资方拥有被投资方半数以上表决权但不能控制被投资方
- C. 投资方未拥有被投资方半数以上表决权但有权决定其财务和经营政策
- D. 投资方直接拥有被投资方半数以上表决权但被投资方已经被宣告清理整顿

【答案】ABD

【解析】纳入投资方合并财务合并范围的前提是实施控制，选项 A 和 B 没有达到施控制；选项 D 已宣告被清理整顿的原子公司不是母公司的子公司，不纳入合并报表范围。

【例题·多选题】关于合并范围，下列说法中正确的有（ ）。

- A. 在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应仅考虑投资方及其他方享有的实质性权利
- B. 在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应同时考虑投资方及其他方享有的实质性权利和保护性权利
- C. 投资方仅持有保护性权利不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他方对被投资方实施控制
- D. 在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应仅考虑投资方及其他方享有的保护性权利

【答案】AC

【解析】在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应仅考虑投资方及其他方享有的实质性权利，不考虑保护性权利，选项 B 和 D 错误。

【例题·多选题】下列项目中，属于 A 公司合并范围的有（ ）。

- A. A 公司持有被投资方半数以上投票权，但当这些投票权不是实质性权利
- B. A 公司持有被投资方 48% 的投票权，剩余投票权由数千位股东持有，但没有股东持有超过 1% 的投票权，没有任何股东与其他股东达成协议或能够作出共同决策
- C. A 公司持有被投资方 40% 的投票权，其他十二位投资者各持有被投资方 5% 的投票权，股东协议授予 A 公司任免负责相关活动的管理人员及确定其薪酬的权利，若要改变协议，须获得三分之二的多数股东表决权同意
- D. E 公司拥有 4 名股东，分别为 A 公司、B 公司、C 公司和 D 公司，A 公司持有 E 公司 40% 的普通股，其他三位股东各持有 20%，董事会由 6 名董事组成，其中 4 名董事由 A 公司任命，剩余 2 名分别由 B 公司、C 公司任命

【答案】BCD

【解析】投资方虽然持有被投资方半数以上投票权，但当这些投票权不是实质性权利时，其并不拥有对被投资方的权力，选项 A 不纳入合并范围。

### 三、合并财务报表的编制原则

- (一) 以个别财务报表为基础编制
- (二) 一体性原则
- (三) 重要性原则

### 四、合并财务报表编制的前期准备事项

- (一) 统一母子公司的会计政策
- (二) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间
- (三) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算
- (四) 收集编制合并财务报表的相关资料

【真题·多选题】母公司在编制合并财务报表前，对子公司所采用会计政策与其不一致的情形进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。（2015 年）

- A. 按照子公司的会计政策另行编报母公司的财务报表
- B. 要求子公司按照母公司的会计政策另行编报子公司的财务报表
- C. 按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整
- D. 按照子公司的会计政策对母公司自身财务报表进行必要的调整

【答案】BC

【解析】编制财务报表前，应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致，选项 B 和 C 正确。

### 五、合并财务报表的编制程序

- (一) 设置合并工作底稿
- (二) 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿
- (三) 编制调整分录与抵销分录
- (四) 计算合并财务报表各项目的合并数额
- (五) 填列合并财务报表

## 第三节 合并财务报表的编制

- ◇调整分录的编制
- ◇与股权投资有关的抵销分录的编制
- ◇内部债权与债务项目的抵销



- ◇内部商品销售业务的抵销
- ◇内部固定资产交易的合并抵销处理
- ◇合并现金流量表

### 一、调整分录的编制

【提示】调整分录和抵消分录的特点：

1. 抵消分录或调整分录所用科目是会计报表项目。
2. 抵消分录或调整分录属于不记账分录，也不连续记录；只是草稿，无须记账。

【注】抵消分录或调整分录只调表不调账。

3. 抵消分录的编制坚持一体化原则(从集团整体考虑)。
4. 抵消分录的作用是消除内部会计事项对个别会计报表的影响，并不是对该内部会计事项重新记录。
5. 抵消分录或调整分录的编制对个别会计报表不产生任何影响。
6. 只要该内部会计事项反映的内容尚未消失，就要在其延续的若干合并期连续编制，涉及损益和利润分配的调整“未分配利润——年初”。

(一) 对子公司的个别财务报表进行调整

在编制合并财务报表时，首先应对各子公司进行分类，分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

1. 同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于同一控制下企业合并中取得的子公司，如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该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

**购买法：**

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外，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、负债及或有负债等的公允价值，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、负债及或有负债等在本期资产负债表日应有的金额。

(1) 购买日的调整

按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整

调整分录（以固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值）如下：

借：固定资产——原价（调增固定资产价值）

贷：资本公积

借：资本公积

贷：递延所得税负债

(2) 购买日后的调整

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。

被购买方一项固定资产，采用年限平均法计提折旧，无残值，预计尚可使用年限为10年，购买日2014年1月1日

	账面价值	公允价值	
2×19年1月1日	100	300	
		↓	在购买日公允价值基础上确定的在本期资产负债表日应有的金额
2×19年12月31日	90	270	
		↓	
2×20年12月31日	80	240	

调整分录（以固定资产购买日公允价值大于账面价值为例）如下：

(1) 投资当年

借：固定资产——原价（调增固定资产价值）

贷：资本公积

- 借：资本公积
- 贷：递延所得税负债
- 借：管理费用（当年应多提折旧）
- 贷：固定资产——累计折旧
- 借：递延所得税负债
- 贷：所得税费用

(2) 连续编制合并财务报表

应说明的是，本期合并财务报表中年初“所有者权益”各项目的金额应与上期合并财务报表中的期末“所有者权益”对应项目的金额一致，因此，上期编制合并财务报表时涉及股本（或实收资本）、资本公积、其他综合收益、盈余公积项目的，在本期编制合并财务报表调整和抵销分录时均应用“股本——年初”、“资本公积——年初”、“其他综合收益——年初”和“盈余公积——年初”项目代替；对于上期编制调整和抵销分录时涉及利润表中的项目及所有者权益变动表“未分配利润”项目，在本期编制合并财务报表调整分录和抵销分录时均应用“未分配利润——年初”项目代替。

所有者权益变动表(简表)  
2×19年度

项目	本年金额		上年金额	
	盈余公积	未分配利润	盈余公积	未分配利润
一、上年年末余额				
加：会计政策变更			xxx	xxx
前期差错更正				
二、本年初余额				
.....				

所有者权益变动表

项目	未分配利润				
	母公司	子公司	合计	抵销	合并
2×18年12月31日	1 000	200	1 200	100	1 300
2×19年1月1日	1 000	200	1 200	100	1 300

2×18年12月31日 借：应收账款—坏账准备 100 贷：信用减值损失 100	2×19年12月31日 借：应收账款—坏账准备 100 贷：未分配利润——年初 100
--	---

- 借：固定资产——原价（调整固定资产价值）
- 贷：资本公积——年初
- 借：资本公积——年初
- 贷：递延所得税负债
- 借：未分配利润——年初（年初累计补提折旧）
- 贷：固定资产——累计折旧
- 借：递延所得税负债
- 贷：未分配利润——年初
- 借：管理费用（当年补提折旧）
- 贷：固定资产——累计折旧
- 借：递延所得税负债
- 贷：所得税费用

## 一、调整分录的编制

### (二) 按权益法调整对子公司的长期股权投资

#### 1. 投资当年

##### (1) 调整子公司盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益

##### (2) 调整子公司亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资

**【提示】**按照合并财务报表准则讲解做法，合并报表中成本法改为权益法计算投资收益时，只考虑被购买方购买日资产、负债公允价值和账面价值不一致的差额对当期损益的影响，不考虑内部交易的影响。若内部交易影响少数股东损益和少数股东权益，则单独编制调整分录处理。

若内部交易减少少数股东损益和少数股东权益（如抵销逆流交易中的未实现的利润），应编制如下调整分录：

借：少数股东权益

贷：少数股东损益

若内部交易增加少数股东损益和少数股东权益（如抵销逆流交易中的以前未实现的利润，在本期实现部分），应编制如下调整分录：

借：少数股东损益

贷：少数股东权益

关注：母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销时，抵销分录是贷记“少数股东权益”，所以减少少数股东权益时，应借记“少数股东权益”，增加少数股东权益时，应贷记“少数股东权益”；母公司投资收益与子公司利润分配抵销时，抵销分录是借记“少数股东损益”，所以减少少数股东损益时，应贷记“少数股东损益”，增加少数股东损益时，应借记“少数股东损益”。

应说明的是，合并报表中成本法改为权益法计算投资收益时，可以同时考虑被购买方购买日资产、负债公允价值和账面价值不一致的差额对当期损益的影响及内部交易（逆流交易，见后续说明）的影响，按此处理，内部交易影响少数股东损益和少数股东权益无须单独编制调整分录，两种方法处理结果相同。建议考试时采用准则讲解的做法。

### (3) 调整子公司宣告分派现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资



### (4) 调整子公司其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——本年

（若减少作相反分录）

### (5) 调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

（若减少作相反分录）

#### 2. 连续编制合并财务报表

##### (1) 调整以前年度子公司盈利

借：长期股权投资

贷：未分配利润——年初

（若为亏损则作相反分录）

(2) 调整子公司本年盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益

(3) 调整子公司本年亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资

(4) 调整子公司以前年度分派现金股利

借：未分配利润——年初

贷：长期股权投资

(5) 调整子公司当年宣告分派现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资

(6) 调整子公司以前年度其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——年初

（若减少作相反分录）

(7) 调整子公司本年其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——本年

（若减少作相反分录）

(8) 调整子公司以前年度除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——年初

（若减少作相反分录）

(9) 调整子公司本年除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

（若减少作相反分录）

**【例题】**假设 P 公司能够控制 S 公司，S 公司为股份有限公司。2014 年 12 月 31 日，P 公司个别资产负债表中对 S 公司的长期股权投资的金额为 3 000 万元，拥有 S 公司 80% 的股份。P 公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。

该投资为 2014 年 1 月 1 日 P 公司用银行存款 3 000 万元购得 S 公司 80% 的股份（假定 P 公司与 S 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并）。购买日，S 公司有一栋办公楼，其公允价值为 700 万元，账面价值为 600 万元，按年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为 20 年，无残值。假定该办公楼用于 S 公司的总部管理。其他资产和负债的公允价值与其账面价值相等。

2014 年 1 月 1 日，S 公司股东权益总额为 3 500 万元，其中股本为 2 000 万元，资本公积为 1 500 万元，其他综合收益为 0，盈余公积为 0，未分配利润为 0。

2014 年，S 公司实现净利润 1 000 万元，提取法定盈余公积金 100 万元，分派现金股利 600 万元，未分配利润为 300 万元。S 公司因持有的其他债权投资的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为 100 万元，无其他导致所有者权益变动事项。

2015 年，S 公司实现净利润 1 200 万元，提取法定盈余公积金 120 万元，未分派现金股利，无其他所有者权益变动事项。

假定 S 公司的会计政策和会计期间与 P 公司一致，不考虑 P 公司和 S 公司的内部交易及合并财务报表中资产、负债的所得税影响。

要求：

(1) 在合并工作底稿中编制 2014 年 12 月 31 日对 S 公司个别财务报表的调整分录。

(2) 在合并工作底稿中编制 2015 年 12 月 31 日对 S 公司个别财务报表的调整分录。

(3) 在合并工作底稿中编制 2014 年 12 月 31 日对长期股权投资的调整分录。

(4) 在合并工作底稿中编制 2015 年 12 月 31 日对长期股权投资的调整分录。

### 【答案】

(1)

借：固定资产——原价 100 (700-600)

贷：资本公积——年初 100

借：管理费用 5 (100÷20)

贷：固定资产——累计折旧 5

(2)

借：固定资产——原价 100

贷：资本公积——年初 100

借：未分配利润——年初 5

贷：固定资产——累计折旧 5

借：管理费用 5 (100÷20)

贷：固定资产——累计折旧 5

(3) 以 S 公司 2014 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础，重新确定的 S 公司 2014 年的净利润为 995 万元 (1 000-5)。

借：长期股权投资 796 (995×80%)

贷：投资收益 796

借：投资收益 480 (600×80%)

贷：长期股权投资 480

借：长期股权投资 80 (100×80%)

贷：其他综合收益——本年 80

(4)

借：长期股权投资 396 (796-480+80)

贷：未分配利润——年初 316

其他综合收益——年初 80

以 S 公司 2014 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础，重新确定的 S 公司 2015 年的净利润为 1 195 万元 (1 200-5)。

借：长期股权投资 956 (1 195×80%)

贷：投资收益 956

## 二、与股权投资有关的抵销分录的编制

### (一) 购买日的抵销分录

借：股本 (实收资本)

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉 (借方差额)

贷：长期股权投资

少数股东权益

【例题】P 公司发行 1 000 万股普通股 (每股面值 1 元，市场价格为 8.75 元)，取得了 S 公司 70% 的股权。P 公司和 S 公司资产负债表有关数据如表 X 所示：假定不考虑所得税影响。

表 X

单位：万元

项 目	P 公司	S 公司
-----	------	------

	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	4 312.50		450	450
存货	6 200		255	450
应收账款	3 000		2 000	2 000
长期股权投资	5 000		2 150	3 800
固定资产：				
固定资产原价	10 000		4 000	5 500
减：累计折旧	3 000		1 000	0
固定资产净值	7 000		3 000	5500
无形资产	4 500		500	1 500
商誉	0		0	0
资产总计	30 012.50		8 355	13 700
负债和所有者权益：				
短期借款	2 500		2 250	2 250
应付账款	3 750		300	300
其他负债	375		300	300
负债合计	6 625		2 850	2 850
实收资本（股本）	7 500		2 500	
资本公积	5 000		1 500	
盈余公积	5 000		500	
未分配利润	5 887.50		1 005	
所有者权益合计	23 387.50		5 505	10 850
负债和所有者权益总计	30 012.50		8 355	

(1) 确认长期股权投资：

借：长期股权投资 8 750  
 贷：股本 1 000  
 资本公积——股本溢价 7 750

(2) 计算确定商誉：

假定 S 公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，则 P 公司首先计算合并中应确认的合并商誉：  
 合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额=8 750-10 850×70%=1 155（万元）

(3) 编制调整和抵销分录：

借：存货 195  
 长期股权投资 1 650  
 固定资产 2 500  
 无形资产 1 000  
 贷：资本公积 5 345  
 借：实收资本 2 500  
 资本公积 6 845  
 盈余公积 500  
 未分配利润 1 005  
 商誉 1 155  
 贷：长期股权投资 8 750  
 少数股东权益 3 255

(4) 编制合并资产负债表如表 Y 所示。

表 Y

## 资产负债表（简表）

20×7年6月30日

单位：万元

项 目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	4 312.5	450			4 762.5
存货	6 200	255	195		6 650
应收账款	3 000	2 000			5 000
长期股权投资	13 750	2 150	1 650	8 750	8 800
固定资产：					0
固定资产原价	10 000	4 000	2 500		16 500
减：累计折旧	3 000	1 000			4 000
无形资产	4 500	500	1 000		6 000
商誉	0	0	1 155		1 155
资产总计	38 762.5	8 355			44867.5
负债和所有者权益：					0
短期借款	2 500	2 250			4 750
应付账款	3 750	300			4 050
其他负债	375	300			675
负债合计	6 625	2 850			9 475
实收资本（股本）	8 500	2 500	2 500		8 500
资本公积	12 750	1 500	6 845	5 345	12 750
盈余公积	5 000	500	500		5 000
未分配利润	5 887.5	1 005	1 005		5 887.5
少数股东权益				3 255	3 255
所有者权益合计	32 137.5	5 505			35 392.5
负债和所有者权益总计	38 762.5	8 355			44 867.5

## (二) 购买日后的抵销分录

## 1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润——年末

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）

【提示】在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的（即发生超额亏损），其余应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以为负数。

## 2. 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

## (1) 全资子公司

借：投资收益

未分配利润——年初

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配

未分配利润——年末

【提示】对于全资子公司来说，母公司的投资收益即子公司当期的净利润，所以上述抵销分录的借方相当于利润分配的来源，贷方相当于利润分配的去向。

年初未分配利润+本期净利润=提取的盈余公积+对所有者的分配+年末未分配利润

当子公司为全资子公司时：

**本期净利润=母公司的投资收益**

年初未分配利润+投资收益=提取的盈余公积+对所有者的分配+年末未分配利润

(2) 非全资子公司

借：投资收益【调整后母公司持有子公司净利润份额】

少数股东损益【调整后少数股东持有子公司净利润份额】

未分配利润——年初

贷：提取盈余公积【当年提取的盈余公积】

对所有者（或股东）的分配【当年宣告股利】

未分配利润——年末

【例题】假设 P 公司能够控制 S 公司，S 公司为股份有限公司。2016 年 12 月 31 日，P 公司个别资产负债表中对 S 公司的长期股权投资的金额为 3 000 万元，拥有 S 公司 80% 的股份。P 公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。

该投资为 2016 年 1 月 1 日 P 公司用银行存款 3 000 万元购得 S 公司 80% 的股份（假定 P 公司与 S 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并）。购买日，S 公司有一栋办公楼，其公允价值为 700 万元，账面价值为 600 万元，按年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为 20 年，无残值。

假定该办公楼用于 S 公司的总部管理。其他资产和负债的公允价值与其账面价值相等。

2016 年 1 月 1 日，S 公司股东权益总额为 3 500 万元，其中股本为 2 000 万元，资本公积为 1 500 万元，其他综合收益为 0，盈余公积为 0，未分配利润为 0。

2016 年，S 公司实现净利润 1 000 万元，提取法定盈余公积金 100 万元，分派现金股利 600 万元，未分配利润为 300 万元。S 公司因持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为 100 万元，无其他导致所有者权益变动事项。

2017 年，S 公司实现净利润 1 200 万元，提取法定盈余公积金 120 万元，未分派现金股利，无其他所有者权益变动事项。

假定 S 公司的会计政策和会计期间与 P 公司一致，不考虑 P 公司和 S 公司的内部交易及合并财务报表中资产、负债的所得税影响。

要求：

(1) 编制 2016 年与投资有关的抵销分录。

(2) 编制 2017 年与投资有关的抵销分录。

【答案】

(1)

借：股本	2 000	
资本公积	1 600 (1 500+100)	
盈余公积	100	
其他综合收益	100	
未分配利润——年末	295 (1 000-100-600-5)	
商誉	120 [3 000- (3 500+100) × 80%]	
贷：长期股权投资	3 396 (3 000+796-480+80)	
少数股东权益	819 [ (2 000+1 600+100+100+295) × 20%]	
借：投资收益	796	
少数股东损益	199 (995 × 20%)	
未分配利润——年初	0	
贷：提取盈余公积	100	



对所有者（或股东）的分配	600
未分配利润——年末	295

(2)

借：股本	2 000
资本公积	1 600
盈余公积	220 (100+120)
其他综合收益	100
未分配利润——年末	1 370 (295+1 200-120-5)
商誉	120
贷：长期股权投资	4 352 (3 000+396+956)
少数股东权益	1 058 [(2 000+1 600+100+100+120+1 370) × 20%]
借：投资收益	956
少数股东损益	239 (1 195 × 20%)
未分配利润——年初	295
贷：提取盈余公积	120
对所有者（或股东）的分配	0
未分配利润——年末	1 370

关注：合并财务报表准则规定，子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

【例题·单选题】2016年1月1日，甲公司从本集团内另一企业处购入乙公司80%有表决权的股份，构成同一控制下企业合并，2016年度，乙公司实现净利润800万元，分派现金股利250万元。2016年12月31日，甲公司个别资产负债表中所有者权益总额为9000万元。不考虑其他因素，甲公司2016年12月31日合并资产负债表中归属于母公司所有者权益的金额为（ ）万元。（2017年）

- A. 9 550
- B. 9 440
- C. 9 640
- D. 10 050

【答案】B

【解析】归属于母公司的所有者权益=9000+（800-250）×80%=9440（万元）。

### 三、内部债权与债务项目的抵销

#### （一）内部债权债务项目本身的抵销

抵销分录为：

借：债务类项目  
    贷：债权类项目

#### （二）内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销

企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能发生持有对方债券等内部交易。在编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和债权投资相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销。

应编制的抵销分录为：

借：投资收益  
    贷：财务费用、在建工程等

#### （三）内部应收账款计提坏账准备的抵销

在应收账款采用备抵法核算其坏账损失的情况下，某一会计期间坏账准备的数额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表时，随着内部应收账款的抵销，与此相联系也需将内部应收账款计提的坏账准备抵销。其抵销程序如下：

首先抵销坏账准备的期初数，抵销分录为：

借：应收账款——坏账准备

贷：未分配利润——年初

然后将本期计提（或冲回）的坏账准备数额抵销，抵销分录与计提（或冲回）分录借贷方向相反。

即：

借：应收账款——坏账准备

贷：信用减值损失

或：

借：信用减值损失

贷：应收账款——坏账准备

具体做法是：先抵期初数，然后抵销期初数与期末数的差额。

【提示】资产负债表中的项目可采用“先抵期初、再抵差额”或“先调期初、再调差额”的方法进行合并处理。

（四）内部应收款项相关的所得税会计合并抵销处理（先抵期初、再抵差额）

首先抵销期初坏账准备对递延所得税的影响

借：未分配利润——年初（期初坏账准备余额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

然后确认递延所得税资产期初期末余额的差额，递延所得税资产的期末余额=期末坏账准备余额×所得税税率

若坏账准备期末余额大于期初余额

借：所得税费用（坏账准备增加额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

若坏账准备期末余额小于期初余额

借：递延所得税资产

贷：所得税费用（坏账准备减少额×所得税税率）

先抵期初，再抵差额。

【例题】P公司2014年12月31日个别资产负债表中的内部应收账款为475万元，坏账准备余额为25万元。假定P公司2014年系首次编制合并财务报表。

抵消分录为：

借：应付账款 500

贷：应收账款 500

借：应收账款——坏账准备 25

贷：资产减值损失 25

借：所得税费用 6.25

贷：递延所得税资产 6.25

连续编制合并财务报表情况：

（1）若P公司2015年12月31日个别资产负债表中的内部应收账款仍为475万元，坏账准备余额仍为25万元。

抵消分录为：

借：应付账款 500

贷：应收账款 500

借：应收账款——坏账准备 25

贷：未分配利润——年初 25

借：未分配利润——年初 6.25

贷：递延所得税资产 6.25

（2）若P公司2015年12月31日个别资产负债表中的内部应收账款为570万元，坏账准备余额为30万元。

借：应付账款 600

贷：应收账款 600

借：应收账款——坏账准备 25

贷：未分配利润——年初 25

借：应收账款——坏账准备 5

贷：资产减值损失 5

应抵消递延所得税资产余额=30×25%=7.5（万元）

借：未分配利润——年初 6.25

贷：递延所得税资产 6.25

借：所得税费用 1.25

贷：递延所得税资产 1.25

(3) 若 P 公司 2015 年 12 月 31 日个别资产负债表中的内部应收账款项目为 380 万元，坏账准备账户期末余额为 20 万元。

借：应付账款 400

贷：应收账款 400

借：应收账款——坏账准备 25

贷：未分配利润——年初 25

借：资产减值损失 5

贷：应收账款——坏账准备 5

应抵消递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）

借：未分配利润——年初 6.25

贷：递延所得税资产 6.25

借：递延所得税资产 1.25

贷：所得税费用 1.25

(4) 若 P 公司 2015 年 12 月 31 日个别资产负债表中的内部应收账款项目为 0。

抵消分录为：

借：应收账款——坏账准备 25

贷：未分配利润——年初 25

借：资产减值损失 25

贷：应收账款——坏账准备 25

应抵消递延所得税资产余额为 0

借：未分配利润——年初 6.25

贷：递延所得税资产 6.25

借：递延所得税资产 6.25

贷：所得税费用 6.25

**【教材例 15-1】**假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×12 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额与 2×11 年相同仍为 4 750 000 元，坏账准备余额仍为 250 000 元，2×12 年内部应收账款相对应的坏账准备余额未发生增减变化。S 公司个别资产负债表中应付账款 5 000 000 元系 2×11 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。

P 公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

①内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款 5 000 000

贷：应收账款 5 000 000

②将上期（2×11 年）内部应收账款计提的坏账准备抵销。在这种情况下，P 公司个别财务报表附注中坏账准备余额实际上是上期结转而来的余额，因此只需将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，同时调整本期期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备 250 000

贷：未分配利润——年初 250 000

**【教材例 15-2】**假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×12 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额为 6 270 000 元，坏账准备余额为 330 000 元，本期对 S 公司内部应收账款净增加 1 600 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备增加 80 000 元。S 公司个别资产负债表中应付账款 6 600 000 元系 2×11 年和 2×12 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。其他资料同【例 15-1】。

P 公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

①将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款                   6 600 000  
    贷：应收账款                   6 600 000

②将上期（2×11年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备 250 000  
    贷：未分配利润——年初       250 000

③将本期（2×12年）对S公司内部应收账款相对应的坏账准备增加的80 000元予以抵销。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备       80 000  
    贷：资产减值损失               80 000

**【教材例 15-3】**假定P公司是S公司的母公司，假设P公司2×12年个别资产负债表中对S公司内部应收账款余额为3 040 000元，坏账准备余额为160 000元。内部应收账款比上期（2×11年）净减少1 800 000元，本期内部应收账款相对应的坏账准备余额减少90 000元。S公司个别资产负债表中应付账款3 200 000元系2×11年向P公司购进商品存货发生的应付购货款的余额。其他资料同【例 15-1】。

P公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

①将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款                   3 200 000  
    贷：应收账款                   3 200 000

②上期（2×11年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备       250 000  
    贷：未分配利润——年初       250 000

③将本期（2×12年）因内部应收账款相对应的坏账准备减少的90 000元予以抵销。其抵销分录如下：

借：资产减值损失               90 000  
    贷：应收账款——坏账准备       90 000

#### 四、内部商品销售业务的抵销

（一）不考虑存货跌价准备情况下内部商品销售业务的抵销

**【举例】**假定P公司是S公司的母公司，假设2014年S公司向P公司销售商品10 000 000元，S公司2014年销售毛利率为20%，销售成本为8 000 000元。P公司购入的上述存货至2014年12月31日未对外销售。

2014年12月31日抵销分录：

借：营业收入                   10 000 000  
    贷：营业成本                   8 000 000  
        存货                       2 000 000

连续编制合并报表时：

借：未分配利润——年初（年初存货中包含的未实现内部销售利润）  
    营业收入（本期内部商品销售产生的收入）  
    贷：营业成本（倒挤）  
        存货（期末存货中未实现内部销售利润）

上述抵销分录的原理为：本期发生的未实现内部销售收入与本期发生存货中未实现内部销售利润之差即为本期发生的未实现内部销售成本。抵销分录中的“未分配利润—年初”和“存货”两项之差即为本期发生的存货中未实现内部销售利润。

针对考试，将上述抵销分录分为：

1. 将年初存货中未实现内部销售利润抵销

借：未分配利润——年初（年初存货中未实现内部销售利润）  
    贷：营业成本

2. 将本期内部商品销售收入抵销

借：营业收入（本期内部商品销售产生的收入）  
    贷：营业成本

3. 将期末存货中未实现内部销售利润抵销

借：营业成本

贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）

【提示】存货中未实现内部销售利润可能应用毛利率计算确定。

毛利率=（销售收入-销售成本）÷销售收入

存货中未实现内部销售利润=未实现销售收入-未实现销售成本

存货中未实现内部销售利润=购货方内部存货结存价值×销售方毛利率

【教材例 15-4】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 2×12 年 S 公司向 P 公司销售产品 15 000 000 元，S 公司 2×12 年销售毛利率与 2×11 年相同（为 20%），销售成本为 12 000 000 元。P 公司 2×12 年将此商品实现对外销售收入为 18 000 000 元，销售成本为 12 600 000 元；期末存货为 12 400 000 元（期初存货 10 000 000 元+本期购进存货 15 000 000 元-本期销售成本 12 600 000 元），存货价值中包含的未实现内部销售损益为 2 480 000 元（12 400 000×20%）。

P 公司编制合并财务报表时应进行如下抵销处理：

①调整期初（2×12 年）未分配利润的金额

借：未分配利润——年初 2 000 000

贷：营业成本 2 000 000

②抵销本期（2×12 年）内部销售收入和内部销售成本

借：营业收入 15 000 000

贷：营业成本 15 000 000

③抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益

借：营业成本 2 480 000

贷：存货 2 480 000

【例题·单选题】2012 年 10 月 12 日，甲公司向其子公司乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为 3 000 万元，增值税税额为 510 万元，款项尚未收到；该批商品成本为 2 200 万元，至当年 12 月 31 日，乙公司已将该批商品对外销售 80%，不考虑其他因素，甲公司在编制 2012 年 12 月 31 日合并资产负债表时，“存货”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 160
- B. 440
- C. 600
- D. 640

【答案】A

【解析】甲公司在编制 2012 年 12 月 31 日合并资产负债表时，“存货”项目应抵消的金额为未实现的内部销售损益，金额=（3 000-2 200）×20%=160（万元）。

关注：母公司向子公司出售资产（顺流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。子公司向母公司出售资产（逆流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

【例题】P 公司 2×18 年 10 月 1 日取得 S 公司 80% 股份，能够控制 S 公司的生产经营决策。2×19 年 P 公司实现净利润 1 000 万元，S 公司按购买日公允价值持续计算的净利润为 200 万元。2×19 年 3 月 1 日，S 公司向 P 公司出售一批存货，成本为 80 万元，未计提存货跌价准备，售价为 100 万元，至 2×19 年 12 月 31 日，P 公司将上述存货对外出售 70%。2×20 年 P 公司实现净利润 1 100 万元，S 公司按购买日公允价值持续计算的净利润为 300 万元，至 2×20 年 12 月 31 日，P 公司将上述存货全部对外销售，2×20 年未发生内部交易。假定不考虑所得税等其他因素的影响。

要求：

- （1）计算 2×19 年合并净利润。
- （2）计算 2×19 年少数股东损益。
- （3）计算 2×19 年归属于 P 公司的净利润。
- （4）计算 2×20 年合并净利润。
- （5）计算 2×20 年少数股东损益。

(6) 计算 2×20 年归属于 P 公司的净利润。

**【答案】**

(1) 2×19 年存货中包含的未实现利润= (100-80) × (1-70%) =6 (万元)。

2×19 年合并净利润= (1 000+200) -6=1194 (万元)。

(2) 2×19 年少数股东损益=200×20%-6×20%=38.8 (万元)。

(3) 2×19 年归属于 P 公司的净利润=1 194-38.8=1 155.2 (万元)。

或：2×19 年归属于 P 公司的净利润=1 000+200×80%-6×80%=1 155.2 (万元)。

(4) 2×19 年存货中包含的未实现利润 6 万元在 2×20 年实现。

2×20 年合并净利润= (1 100+300) +6=1 406 (万元)。

(5) 2×20 年少数股东损益=300×20%+6×20%=61.2 (万元)。

(6) 2×20 年归属于 P 公司的净利润=1 406-61.2=1 344.8 (万元)。

或：2×20 年归属于 P 公司的净利润=1 100+300×80%+6×80%=1 344.8 (万元)。

**【提示】**本题中为逆流交易存货，在计算少数股东损益时应当考虑逆流交易中未实现内部交易损益的影响。

**【例题】**P 公司 2×18 年 10 月 1 日取得 S 公司 80% 股份，能够控制 S 公司的生产经营决策。2×19 年 P 公司实现净利润 1 000 万元，S 公司按购买日公允价值持续计算的净利润为 200 万元。2×19 年 3 月 1 日，P 公司向 S 公司出售一批存货，成本为 80 万元，未计提存货跌价准备，售价为 100 万元，至 2×19 年 12 月 31 日，S 公司将上述存货对外出售 70%，假定不考虑所得税等其他因素的影响。

要求：

(1) 计算 2×19 年合并净利润。

(2) 计算 2×19 年少数股东损益。

(3) 计算 2×19 年归属于 P 公司的净利润。

**【答案】**

(1) 2×19 年存货中包含的未实现利润= (100-80) × (1-70%) =6 (万元)。

2×19 年合并净利润= (1 000+200) -6=1 194 (万元)。

(2) 2×19 年少数股东损益=200×20%=40 (万元)。

(3) 2×19 年归属于 P 公司的净利润=1 194-40=1 154 (万元)。

或：2×19 年归属于 P 公司的净利润=1 000+200×80%-6=1 154 (万元)。

**【提示】**本题中为顺流交易存货，在计算少数股东损益时不需考虑顺流交易中未实现内部交易损益的影响。

**【例题】**甲公司 2×18 年 10 月 1 日取得 A 公司 80% 股份，能够控制 A 公司的生产经营决策；2×18 年 12 月 1 日取得 B 公司 60% 股份，能够控制 B 公司的生产经营决策。2×19 年甲公司实现净利润为 1 000 万元，A 公司按购买日公允价值持续计算的净利润为 200 万元，B 公司按购买日公允价值持续计算的净利润为 100 万元。2×19 年 3 月 1 日，A 公司向 B 公司出售一批存货，成本为 80 万元，未计提存货跌价准备，售价为 100 万元，至 2×19 年 12 月 31 日，B 公司将上述存货对外出售 70%，A 公司和 B 公司之间无投资关系，假定不考虑所得税等其他因素的影响。

要求：

(1) 计算 2×19 年合并净利润。

(2) 计算 2×19 年少数股东损益。

(3) 计算 2×19 年归属于甲公司的净利润。

**【答案】**

(1) 2×19 年存货中包含的未实现利润= (100-80) × (1-70%) =6 (万元)。

2×19 年合并净利润= (1 000+200+100) -6=1 294 (万元)。

(2) A 公司少数股东损益=200×20%-6×20%=38.8 (万元)，B 公司少数股东损益=100×40%=40 (万元)，2×19 年少数股东损益=38.8+40=78.8 (万元)。

(3) 2×19 年归属于甲公司的净利润=1 294-78.8=1215.2 (万元)。

或：2×19 年归属于甲公司的净利润= (1 000+200×80%+100×60%) -6×80%=1 215.2 (万元)。

**【提示】**子公司之间发生的内部交易，将购买方子公司 (B 公司) 与母公司看成一个整体，从销售方子公司 (A 公司) 角度看属于逆流交易，A 公司确认相关损益，因此 A 公司的少数股东应当承担该内部交易未实现损益；将销售方子公司 (A 公司) 与母公司看成一个整体，从购买方子公司 (B 公司) 角度看属于顺流交易，不影响 B 公司损益，因此 B 公司少数股东不承担该内部交易未实现损益。

**【例题】**甲公司是A公司的母公司，持有A公司80%的股份。2×19年5月1日，A公司向甲公司销售一批商品，售价为1 000万元，商品成本为700万元，未计提存货跌价准备，甲公司以银行存款支付该交易款项，并将购进的该批商品作为存货核算。截至2×19年12月31日，该批商品仍有20%未实现对外销售。2×19年年末，甲公司对剩余存货进行检查，未发生存货跌价损失。除此之外，甲公司与A公司2×19年未发生其他交易，假定不考虑增值税、所得税等因素的影响，编制2×19年合并财务报表内部交易的抵销分录。

**【答案】**

2×19年存货中包含的未实现内部销售损益为60万元 $[(1\ 000-700)\times 20\%]$ 。在2×19年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收入	1 000
贷：营业成本	1 000
借：营业成本	60
贷：存货	60

同时，由于该交易为逆流交易，应将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益在甲公司和A公司少数股东之间进行分摊。

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为12万元 $(60\times 20\%)$ 。在2×19年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益	12
贷：少数股东损益	12

**(二) 存货跌价准备的抵销**

首先抵销存货跌价准备期初数，抵销分录为：

借：存货——存货跌价准备	
贷：未分配利润——年初	

然后抵销因本期销售存货结转的存货跌价准备，抵销分录为：

借：营业成本	
贷：存货——存货跌价准备	

最后抵销存货跌价准备期末数与上述余额的差额，但存货跌价准备的抵销以存货中未实现内部销售利润为限。

借：存货——存货跌价准备	
贷：资产减值损失	

或：

借：资产减值损失	
贷：存货——存货跌价准备	

**【例题】**假定P公司是S公司的母公司，假设2014年S公司向P公司销售产品1 500万元，销售成本为1 200万元，至2014年12月31日P公司未将上述商品对外出售。

**【解析】**

(1) 若2014年12月31日存货可变现净值为1 300万元，P公司计提存货跌价准备200万元，作为企业集团整体，不应计提存货跌价准备，合并报表应抵销200万元；

(2) 若2014年12月31日存货可变现净值为1 100万元，P公司计提存货跌价准备400万元，作为企业集团整体，应计提存货跌价准备100万元，合并报表应抵销300万元（存货中未实现内部销售利润。）

**(三) 内部交易存货相关所得税会计的合并抵销处理**

1. 确认本期合并财务报表中递延所得税资产期末余额（即列报金额）

递延所得税资产的期末余额=期末合并财务报表中存货可抵扣暂时性差异余额 $\times$ 所得税税率

合并财务报表中存货账面价值为站在合并财务报表角度期末结存存货的价值，即集团内部销售方（不是购货方）存货成本与可变现净值孰低的结果。

合并财务报表中存货计税基础为集团内部购货方期末结存存货的成本。

2. 调整合并财务报表中本期递延所得税资产

本期末递延所得税资产的调整金额=合并财务报表中递延所得税资产的期末余额-购货方个别财务报表中已确认的递延所得税资产

## (1) 调整期初数

借：递延所得税资产

贷：未分配利润——年初

注：合并财务报表中期初递延所得税资产调整金额即为上期期末合并财务报表中递延所得税资产的调整金额。

## (2) 调整期初期末差额

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

或作相反分录。

**【例题·计算分析题】**2014年1月1日，P公司以银行存款购入S公司80%的股份，能够对S公司实施控制。2014年S公司从P公司购进A商品400件，购买价格为每件2万元（不含增值税，下同）。P公司A商品每件成本为1.5万元。2014年S公司对外销售A商品300件，每件销售价格为2.2万元；2014年年末结存A商品100件。2014年12月31日，A商品每件可变现净值为1.8万元；S公司对A商品计提存货跌价准备20万元。2015年S公司对外销售A商品20件，每件销售价格为1.8万元。2015年12月31日，S公司年末存货中包括从P公司购进的A商品80件，A商品每件可变现净值为1.4万元。S公司个别财务报表中A商品存货跌价准备的期末余额为48万元。假定P公司和S公司均采用资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税税率均为25%。

要求：编制2014年和2015年合并财务报表中与存货有关的抵销分录（编制抵销分录时应考虑递延所得税的影响）。

**【答案】**

## (1) 2014年抵销分录

## ①抵销内部存货交易中未实现的收入、成本和利润

借：营业收入 800 (400×2)

贷：营业成本 800

借：营业成本 50

贷：存货 50[100×(2-1.5)]

## ②抵销S公司个别财务报表中计提的存货跌价准备

借：存货——存货跌价准备 20

贷：资产减值损失 20

## ③调整合并财务报表中递延所得税资产

2014年12月31日合并财务报表中结存存货成本=100×1.5=150（万元），可变现净值=100×1.8=180（万元），账面价值为150万元，计税基础=100×2=200（万元），合并财务报表中应确认递延所得税资产=(200-150)×25%=12.5（万元），因S公司个别财务报表中已确认递延所得税资产=20×25%=5（万元），所以合并财务报表中递延所得税资产调整金额=12.5-5=7.5（万元）。2014年合并财务报表中分录如下：

借：递延所得税资产 7.5

贷：所得税费用 7.5

## (2) 2015年抵销分录

## ①抵销期初存货中未实现内部销售利润

借：未分配利润——年初 50

贷：营业成本 50

## ②抵销期末存货中未实现内部销售利润

借：营业成本 40

贷：存货 40[80×(2-1.5)]

## ③抵销期初存货跌价准备

借：存货——存货跌价准备 20

贷：未分配利润——年初 20

## ④抵销本期销售商品结转的存货跌价准备

借：营业成本 4 (20÷100×20)

贷：存货——存货跌价准备 4

## ⑤调整本期存货跌价准备



2015年12月31日结存的存货中未实现内部销售利润为40万元，存货跌价准备的期末余额为48万元，期末存货跌价准备可抵销的余额为40万元，本期应抵销的存货跌价准备=40-(20-4)=24(万元)。

注：(20-4)为S公司2015年12月31日计提减值准备前“存货跌价准备”账户余额。

借：存货——存货跌价准备 24

贷：资产减值损失 24

#### ⑥调整合并财务报表中递延所得税资产

2015年12月31日合并财务报表中结存存货成本=80×1.5=120(万元)，可变现净值=80×1.4=112(万元)，账面价值为112万元，计税基础=80×2=160(万元)，合并财务报表中应确认递延所得税资产余额=(160-112)×25%=12(万元)，因S公司个别财务报表中已确认递延所得税资产=48×25%=12(万元)，所以本期合并财务报表中调整分录如下：

借：递延所得税资产 7.5

贷：未分配利润——年初 7.5

借：所得税费用 7.5

贷：递延所得税资产 7.5

## 五、内部固定资产交易的合并抵销处理

### (一) 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

##### (1) 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(本期内部固定资产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)

##### (2) 一方的固定资产，另一方购入后仍作为固定资产

借：资产处置收益

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：管理费用等

**【教材例 15-5】**假定S公司是P公司的全资子公司，假设S公司以30 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，其销售成本为27 000 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为3 000 000元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按30 000 000元入账，对该固定资产按15年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。该固定资产交易时间为2×19年1月1日，本章为简化抵销处理，假定P公司该内部交易形成的固定资产2×19年按12个月计提折旧。

注：2×19年(第1年)编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

(1) 借：营业收入 30 000 000

贷：营业成本 27 000 000

固定资产——原价 3 000 000

(2) 借：固定资产——累计折旧 200 000

贷：管理费用 200 000

2×20年(第2年)编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

(1) 借：未分配利润——年初 3 000 000

贷：固定资产——原价 3 000 000

(2) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 未分配利润——年初	200 000
(3) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 管理费用	200 000

假定 P 公司拥有 S 公司 80% 股份, 不考虑所得税的影响。

2×19 年 (第 1 年) 编制合并财务报表时, 应当编制如下抵销分录进行处理:

(1) 借: 营业收入	30 000 000
贷: 营业成本	27 000 000
固定资产——原价	3 000 000
(2) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 管理费用	200 000

(3) 2×19 年 12 月 31 日固定资产中未实现内部销售利润=3 000 000-200 000=2 800 000 (元)

借: 少数股东权益 (2 800 000×20%)	560 000
贷: 少数股东损益	560 000

2×20 年 (第 2 年) 编制合并财务报表时, 应当编制如下抵销分录进行处理:

(1) 借: 未分配利润——年初	3 000 000
贷: 固定资产——原价	3 000 000
(2) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 未分配利润——年初	200 000
(3) 借: 少数股东权益	560 000
贷: 未分配利润——年初	560 000
(4) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 管理费用	200 000
(5) 借: 少数股东损益 (200 000×20%)	40 000
贷: 少数股东权益	40 000

(二) 发生变卖的内部固定资产交易的抵销

若发生变卖, 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“资产处置收益”项目代替。

(1) 将期初固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润——年初
贷: 资产处置收益 (期初固定资产原价中包含的未实现内部销售利润)

(2) 将期初累计多提折旧抵销

借: 资产处置收益 (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: 资产处置收益 (本期多提折旧)
贷: 管理费用等

【提示 1】内部无形资产交易的抵销与内部固定资产交易的抵销处理原则一致。

【提示 2】内部固定资产、无形资产产生的未实现交易损益在归属于母公司和少数股东净利润的计算上也要区分顺流交易和逆流交易, 其核算方法与存货内部交易的处理原则一致。

【提示 3】因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理的内部固定资产交易的抵销, 则将前述抵销分录中的“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。

【教材例 15-6】沿用【教材例 15-5】, 假设 P 公司在 2×33 年 (第 15 年) 该固定资产使用期满时对其报废清理, 该固定资产报废清理时实现固定资产清理净损失 500 000 元, 在其当期个别利润表中以营业外支出项目列示。此时编制合并财务报表, 将本期多计提的折旧额抵销并调整期初未分配利润时, 应当编制如下抵销分录进行处理:

(1) 借: 未分配利润——年初	3 000 000
贷: 营业外支出	3 000 000

(2) 借: 营业外支出	2 800 000
贷: 未分配利润——年初	2 800 000
(3) 借: 营业外支出	200 000
贷: 管理费用	200 000

或:

借: 未分配利润——年初	200 000
贷: 管理费用	200 000

【教材例 15-7】沿用【教材例 15-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×33 年（第 15 年）后仍继续使用，即未对其进行报废清理，则 2×33 年（第 15 年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

(1) 借: 未分配利润——年初	3 000 000
贷: 固定资产——原价	3 000 000
(2) 借: 固定资产——累计折旧	2 800 000
贷: 未分配利润——年初	2 800 000
(3) 借: 固定资产——累计折旧	200 000
贷: 管理费用	200 000

或:

借: 未分配利润——年初	200 000
贷: 管理费用	200 000

【教材例 15-8】沿用【教材例 15-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×34 年（第 16 年）仍继续使用。此时编制合并财务报表时，无需编制相关抵销分录进行处理。

【教材例 15-9】沿用【教材例 15-5】，假设 P 公司于 2×32 年年末（第 14 年）对该项固定资产进行清理报废，该固定资产清理净损失为 200 000 元。此时，编制合并财务报表时，应编制如下抵销分录进行处理：

(1) 借: 未分配利润——年初	3 000 000
贷: 营业外支出	3 000 000
(2) 借: 营业外支出	2 600 000
贷: 未分配利润——年初	2 600 000
(3) 借: 营业外支出	200 000
贷: 管理费用	200 000

或:

借: 未分配利润——年初	400 000
贷: 营业外支出	200 000
管理费用	200 000

【例题·多选题】下列各项中，企业编制合并财务报表时，需要进行抵销处理的有（ ）。

- A. 母公司对子公司长期股权投资与对应子公司所有者权益中所享有的份额
- B. 子公司对母公司销售商品价款中包含的未实现内部销售利润
- C. 母公司和子公司之间的债权与债务
- D. 母公司向子公司转让无形资产价款中包含的未实现内部销售利润

【答案】ABCD

【例题·单选题】2×19 年 3 月，母公司以 1 000 万元的价格（不含增值税）将其生产的设备销售给其全资子公司作为管理用固定资产，款项已收到。母公司该设备的生产成本为 600 万元。子公司购入该设备后立即投入使用，并对其采用年限平均法计提折旧，该设备预计使用年限为 10 年，预计净残值为零。假定不考虑所得税等其他因素影响，则编制 2×19 年合并财务报表时，因该设备相关的未实现内部销售利润的抵销而影响合并净利润的金额为（ ）万元。

- A. 30
- B. 370
- C. 400
- D. 360

【答案】B

【解析】该项设备影响 2×19 年合并净利润的金额 =  $(1\ 000 - 600) - (1\ 000 - 600) / 10 \times 9 / 12 = 370$  (万元)。

### (三) 内部交易固定资产等相关的所得税会计的合并抵销处理

#### 1. 确认本期合并财务报表中递延所得税资产期末余额 (即列报金额)

递延所得税资产的期末余额 = 期末合并财务报表中固定资产可抵扣暂时性差异余额 × 所得税税率  
 合并财务报表中固定资产账面价值为集团内部销售方 (不是购货方) 期末固定资产的账面价值  
 合并财务报表中固定资产计税基础为集团内部购货方期末按税法规定确定的账面价值。

【提示】如果考试涉及此项内容, 应该假定会计上固定资产折旧方法、年限和残值与税法一致且不考虑减值, 在这种情况下, 可抵扣暂时性差异余额即为期末固定资产中未实现利润, 即固定资产原价中未实现利润减去未实现利润中通过折旧实现的部分。

#### 2. 调整合并财务报表中本期递延所得税资产

本期期末递延所得税资产的调整金额 = 合并财务报表中递延所得税资产的期末余额 - 购货方个别财务报表中已确认的递延所得税资产期末余额

##### (1) 调整期初数

借: 递延所得税资产

贷: 未分配利润——年初

注: 合并财务报表中期初递延所得税资产调整金额即为上期期末合并财务报表中递延所得税资产的调整金额。

##### (2) 调整期初期末差额

借: 递延所得税资产

贷: 所得税费用

或作相反分录。

【例题】A 公司和 B 公司同为甲公司控制下的全资子公司。A 公司于 2×19 年 1 月 1 日, 将自己生产的产品销售给 B 公司作为固定资产使用, A 公司销售该产品的销售收入为 1 680 万元, 销售成本为 1 200 万元。B 公司以 1 680 万元的价格作为该固定资产的原价入账。B 公司购买的该固定资产用于公司的销售业务, 该固定资产属于不需要安装的固定资产, 当月投入使用, 其折旧年限为 4 年, 预计净残值为零。B 公司对该固定资产确定的折旧年限和预计净残值与税法规定一致。为简化合并处理, 假定该内部交易固定资产在交易当年按 12 个月计提折旧。

甲公司在编制合并财务报表时, 应当进行如下抵销处理:

借: 营业收入	1 680
贷: 营业成本	1 200
固定资产——原价	480
借: 固定资产——累计折旧	120
贷: 销售费用	120

2×19 年 12 月 31 日固定资产中未实现内部销售利润 =  $480 - 120 = 360$  (万元), 应确认递延所得税资产 =  $360 \times 25\% = 90$  (万元)。

借: 递延所得税资产	90
贷: 所得税费用	90

账面价值 =  $1\ 200 - 1\ 200 / 4 = 900$  (万元)

计税基础 =  $1\ 680 - 1\ 680 / 4 = 1\ 260$  (万元)

可抵扣暂时性差异 =  $1\ 260 - 900 = 360$  (万元)

2×20 年 12 月 31 日

应确认递延所得税资产余额 =  $(480 - 120 - 120) \times 25\% = 60$  (万元)

借: 递延所得税资产	90
贷: 未分配利润——年初	90
借: 所得税费用	30
贷: 递延所得税资产	30

### 补充: 内部无形资产交易的合并处理

#### (一) 未发生变卖或报废的内部交易无形资产的抵销

## 1. 将期初无形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：无形资产——原价（期初无形资产原价中未实现内部销售利润）

## 2. 将期初累计多提摊销抵销

借：无形资产——累计摊销（期初累计多提摊销）

贷：未分配利润——年初

## 3. 将本期购入的无形资产原价中未实现内部销售利润抵销

借：资产处置收益

贷：无形资产——原价

## 4. 将本期多提摊销抵销

借：无形资产——累计摊销（本期多提摊销）

贷：管理费用

## (二) 发生变卖情况下的内部无形资产交易的抵销

将上述抵销分录中的“无形资产——原价”项目和“无形资产——累计摊销”项目用“资产处置收益”项目代替。

## 1. 将期初无形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：资产处置收益（期初无形资产原价中未实现内部销售利润）

## 2. 将期初累计多提摊销抵销

借：资产处置收益（期初累计多提摊销）

贷：未分配利润——年初

## 3. 将本期多提摊销抵销

借：资产处置收益（本期多提摊销）

贷：管理费用

**【例题·多选题】**甲公司持有乙公司80%的股权，能够对乙公司实施控制，2×19年12月31日，乙公司无形资产中包含一项从甲公司购入的商标权。该商标权系2×19年4月1日从甲公司购入，购入价格为860万元。乙公司购入该商标权后立即投入使用，预计使用年限为6年，采用直线法摊销。甲公司该商标权于2×19年4月注册，有效期为10年。该商标权的入账价值为100万元，至出售日已累计摊销40万元。甲公司和乙公司对商标权的摊销均计入管理费用。下列会计处理中正确的有（ ）。

A. 乙公司购入无形资产时包含内部交易利润为800万元

B. 2×19年12月31日甲公司编制合并报表时应抵销该无形资产价值700万元

C. 2×19年12月31日甲公司合并报表上该项无形资产应列示为52.5万元

D. 抵销该项内部交易的结果将减少合并利润700万元

**【答案】** ABCD

**【解析】** A选项， $860 - (100 - 40) = 800$ （万元）；B选项， $800 - 800/6 \times 9/12 = 700$ （万元）；C选项， $60 - 60/6 \times 9/12 = 52.5$ （万元）；D选项，与B选项金额相同。

参考抵销分录：

借：资产处置收益 800（860-60）

贷：无形资产——原价 800

借：无形资产——累计摊销 100

贷：管理费用 100（800/6×9/12）

**六、合并现金流量表**

## (一) 编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目，主要有：

(1) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量；

(2) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金；

(3) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量；

(4) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量；

(5) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金等。

(二) 合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表的编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题是在子公司为非全资子公司的情况下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性资本投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下设置“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下单设“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

**【提示】**

(1) 用银行存款购买子公司少数股权，在个别报表中属于投资活动现金流出，而在合并报表中属于筹资活动现金流出。

(2) 出售部分投资收到现金但不丧失控制权，在个别报表中属于投资活动现金流入，而在合并报表中属于筹资活动现金流入。

**【例题·单选题】**2012年12月5日，甲公司向其子公司乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为2 000万元，增值税税额为340万元，款项已收存银行；该批商品成本为1 600万元，不考虑其他因素，甲公司在编制2012年度合并现金流量表时，“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 1 600
- B. 1 940
- C. 2 000
- D. 2 340

**【答案】**D

**【解析】**甲公司在编制2012年度合并现金流量表时，“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额为内部交易发生的现金流量，金额=2 000+340=2 340（万元）。

**【例题·单选题】**甲公司为乙公司的母公司。2009年12月3日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明的销售价款为1 000万元，增值税额为170万元，款项已收到；该批商品成本为700万元。假定不考虑其他因素，甲公司在编制2009年度合并现金流量表时，“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 300
- B. 700
- C. 1 000
- D. 1 170

**【答案】**D

**【解析】**“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额=1 000+170=1 170（万元）。

**【例题·单选题】**甲公司为乙公司的母公司。2014年12月3日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明的销售价款为2 000万元，增值税税额为340万元，已收2 000万元，其余340万元至2014年年末尚未收回；该批商品成本为1 700万元。假定不考虑其他因素，甲公司在编制2014年度合并现金流量表时，“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 340
- B. 1 700
- C. 2 340
- D. 2 000

**【答案】**D

**【解析】**“销售商品、提供劳务收到的现金”项目应抵销的金额为已收到的款项2 000万元。

**【本章小结】**

1. 掌握现金流量分类
2. 掌握终止经营概念及列报
3. 掌握合并财务报表的合并范围
4. 掌握编制合并财务报表的调整分录和抵销分录

**学习资源**

课程视频	讲义下载	课后练习	答疑解惑
 课程视频	 讲义下载	 课后作业	 答疑解惑