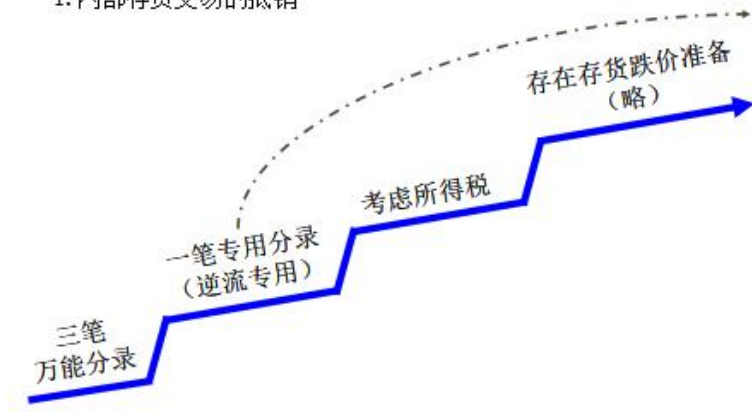


第三节 至 第七节 合并财务报表的编制

(五) 合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销

1. 内部存货交易的抵销



(1) 三笔万能分录推导 (无论顺流逆流都适用)

(6 种假设)

【例题】(不考虑所得税) 2021 年 S 公司向 P 公司销售产品一批, 售价 1500 万元, 该产品销售成本为 1200 万元, 货款已收存银行。假设 S 公司和 P 公司是母子公司。



【假设 1】P 公司至年末该产品全部对外销售, 售价为 X

项目	S 公司	P 公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500	X	1500		X
营业成本	1200	1500		1500	1200

借: 营业收入 1 500
贷: 营业成本 1 500

【假设 2】P 公司至年末尚未对外销售该商品

项目	S 公司	P 公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500		1500		0
营业成本	1200			1200	0
存货		1500		300	1200

借: 营业收入 1 500
贷: 营业成本 1 500
借: 营业成本 300
贷: 存货 300

--	--	--	--	--

【假设3】P公司至年末已对外销售该产品40%，售价为Y

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500	Y	1500		Y
营业成本	1200	$1500 \times 40\% = 600$		1320	$1200 \times 40\% = 480$
存货		$1500 \times 60\% = 900$		180	$1200 \times 60\% = 720$

借：营业收入 1 500
 贷：营业成本 1 500
借：营业成本 180
 贷：存货 180

--	--	--	--	--	--

【假设4】P公司第一年年末全部未出售，至第二年全部对外销售该产品，售价为X

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入		X			X
营业成本		1500		300	1200
未分配利润	300		300		0

借：未分配利润—年初 300
 贷：营业成本 300

【假设5】P公司第一年年末全部未出售，至第二年年末未全部对外销售该产品

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
未分配利润	300		300		0
存货		1500		300	1200

借：未分配利润—年初 300
 贷：营业成本 300
借：营业成本 300
 贷：存货 300

【假设6】P公司第一年年末全部未出售，至第二年对外销售该产品40%，售价为Y

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
未分配利润	300		300		0
营业收入		Y			Y
营业成本		$1500 \times 40\% = 600$		120	$1200 \times 40\% = 480$
存货		$1500 \times 60\% = 900$		180	$1200 \times 60\% = 720$

借：未分配利润—年初 300
 贷：营业成本 300
借：营业成本 180

【总结】 三笔万能分录

假设 1: 期初内部交易存货当期已全部出售

借: 未分配利润一年初 (期初存货内部交易利润)

贷: 营业成本

假设 2: 本期新增的内部交易存货也已全部出售

借: 营业收入 (内部交易收入)

贷: 营业成本

调整: 期末留存内部交易存货, 营业成本“降过了头”

借: 营业成本

贷: 存货 (期末存货内部交易利润)

(2) 一笔专用分录 (逆流专用)

【例题·计算分析题】假设同一集团内的 A 公司向 B 公司出售商品 100 件, 成本为 10 元/件, 售价为 12 元/件。B 公司买入该批商品后当年对外出售 60 件, 第二年又出售 30 件。不考虑所得税。

【假设 1】 A 是 B 的母公司, 持股比例 80%

第一年

借: 营业收入 1200=100×12

贷: 营业成本 1200

借: 营业成本 80=(100-60)×(12-10)

贷: 存货 80

第二年

借: 未分配利润一年初 80

贷: 营业成本 80

借: 营业成本 20=(100-60-30)×(12-10)

贷: 存货 20

【假设 2】 B 是 A 的母公司, 持股比例 80%

第一年

借: 营业收入 1200=100×12

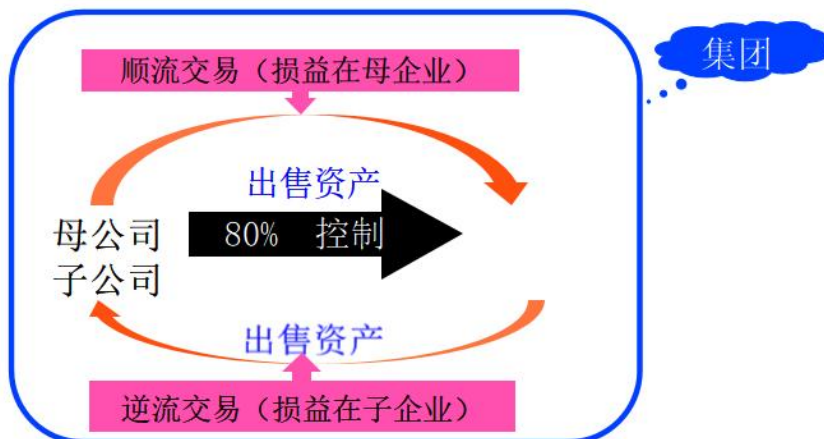
贷: 营业成本 1200

借: 营业成本 80=(100-60)×(12-10)

贷: 存货 80

借: 少数股东权益 16=80×20%

贷: 少数股东损益 16



合并利润表（表 19-10）

项目	本年金额	上年金额
五、净利润（净亏损以“-”号填列）		
1. 归属于母公司股东的净利润		
2. 少数股东损益		

(2) 一笔专用分录（逆流专用）

【例题·计算分析题】假设同一集团内的 A 公司向 B 公司出售商品 100 件，成本为 10 元/件，售价为 12 元/件。B 公司买入该批商品后当年对外出售 60 件，第二年又出售 30 件。不考虑所得税。

【假设 2】B 是 A 的母公司，持股比例 80%

第一年

借：营业收入 1200=100×12
 贷：营业成本 1200
 借：营业成本 80=(100-60)×(12-10)
 贷：存货 80
 借：少数股东权益 16=80×20%
 贷：少数股东损益 16

第二年

借：未分配利润一年初 80
 贷：营业成本 80
 借：营业成本 20=(100-60-30)×(12-10)
 贷：存货 20
 借：少数股东权益 16=80×20%
 贷：未分配利润一年初 16
 借：少数股东损益 12=60×20%
 贷：少数股东权益 12

(3) 考虑所得税

【例题·计算分析题】（考虑所得税）假设同一集团内的 A 公司向 B 公司出售商品 100 件，成本为 10 元/件，售价为 12 元/件。B 公司买入该批商品后当年对外出售 60 件，第二年又出售 30 件。

第一年：

个别报表：存货账面价值=480，计税基础=?

合并工作底稿	借：营业收入 1200		
	贷：营业成本 1200	借：递延所得税资产 20	假设B为A公司的母公司，持股80% 借：少数股东权益 12=60×20% 贷：少数股东损益 12
	借：营业成本 80	贷：所得税费用 20	
	贷：存货 80		

合并报表：存货账面价值=400，计税基础=? 递延所得税资产 20

第二年:

个别报表: 存货账面价值=120, 计税基础=?

合并工作底稿	借: 未分配利润—年初	80	借: 递延所得税资产	20	假设B为A公司的母公司, 持股80%		
	贷: 营业成本	80	贷: 未分配利润—年初	20		借: 少数股东权益	12
	借: 营业成本	20	借: 所得税费用	15		贷: 未分配利润—年初	12
	贷: 存货	20	贷: 递延所得税资产	15		借: 少数股东损益	9=45×20%
					贷: 少数股东权益	9	

合并报表: 存货账面价值=100, 计税基础=?

递延所得税资产=5

2. 内部债权债务抵销

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