

第二十七章 合并财务报表

【知识点 6】内部商品交易的合并处理 (★★★)

【教材例题-21】甲公司（子公司）本期（2019 年）个别利润表的营业收入有 5000 万元，系向 A 公司（母公司）销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为 3500 万元，销售毛利率为 30%。A 公司在本期将该批内部购进商品的 60%实现销售，其销售收入为 3750 万元，销售成本为 3000 万元，销售毛利率为 20%，并列示于其个别利润表中；该批商品的另外 40%则形成 A 公司期末存货，即期末存货为 2 000 万元，列示于 A 公司的个别资产负债表中。

在编制合并财务报表时，其抵销分录如下：

借：营业收入 5 000
 贷：营业成本 4400
 存货 600 【1500×40%】

期末存货中未实现内部销售利润=（5000-3 500）×40%
 =600（万元）

本期合并报表中确认营业收入 3750 万元

本期合并报表中确认营业成本=3500×60%=2100（万元）

本期期末合并报表中列示的存货=3500×40%=1400（万元）

（四）连续编制合并财务报表时内部销售商品的合并处理

发生内部交易当期资产负债表日	以后年度资产负债表日
借：营业收入【内部交易商品售价】 贷：营业成本【差额倒挤】 存货【未实现的内部销售损益=内部销售毛利×期末未销售%】	1. 将年初存货中未实现内部销售利润抵销【抄上年】 借：年初未分配利润 贷：营业成本 【调本年】 借：营业成本 贷：存货【内部销售毛利×期末未销售%】 2. 将本期内部商品销售收入抵销，期末存货中未实现内部销售利润抵销【调本年】 借：营业收入【本期内部商品销售收入】 贷：营业成本【差额倒挤】 存货【期末存货中未实现内部销售利润】

【承-教材例题-21】

2020 年 A 公司又出售 10%的存货，期末剩余存货比例为 30%。

2021 年该项存货又对外出售 20%，期末剩余存货比例 10%。

2019.12.31（剩余 40%）	2020.12.31（剩余 30%）	2021.12.31（剩余 10%）
借：营业收入 5000 贷：营业成本 4400 存货 600	借：年初未分配利润 600 贷：营业成本 600 借：营业成本 450 贷：存货 450 【1500×30%】	借：年初未分配利润 600 贷：年初未分配利润 600 借：年初未分配利润 450 贷：营业成本 450 借：营业成本 150 贷：存货 150 【1500×10%】

【提示】逆流交易的特殊分录：

(1) **【顺流交易】** 母公司向子公司出售资产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”。

(2) **【逆流交易】** 子公司向母公司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。

借：少数股东权益

 贷：少数股东损益（或相反分录）

【总结】少数股东损益只有在卖的一方，才需要抵销，如果是顺流交易，则不需要编制“少数股东权益”、“少数股东损益”的抵销分录。

1. 如果抵销未实现内部交易损益，使子公司的净利润减少，就会减少少数股东权益和少数股东损益的金额，分录为：

借：少数股东权益

 贷：少数股东损益【调减净利润×少%】

2. 反之，如果抵销未实现内部交易损益，使子公司的净利润增加，就会增加少数股东权益和少数股东损益的金额，分录为：

借：少数股东损益 【调增净利润×少%】

 贷：少数股东权益