

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

六、合并财务报表综合举例

例题 6

2021 年 1 月 1 日, P 公司用银行存款 30 000 000 元购得 S 公司 80% 的股份, 取得对 S 公司的控制权 (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, 初始取得成本等于计税基础)。P 公司在 2021 年 1 月 1 日建立的备查簿 (见表 19-2) 中记录了购买日 (2021 年 1 月 1 日) S 公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值信息。

2021 年 1 月 1 日, S 公司股东权益总额为 35 000 000 元, 其中: 股本为 20 000 000 元, 资本公积为 15 000 000 元, 盈余公积为 0 元, 未分配利润为 0 元。

P 公司和 S 公司 2021 年 12 月 31 日个别资产负债表分别见表 19-3 和表 19-4, 2021 年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表 19-5 至表 19-7。

假定 S 公司的会计政策和会计期间与 P 公司一致; P 公司和 S 公司适用的所得税税率均为 25%; 除 S 公司其他债权投资存在暂时性差异外, P 公司的其他资产和负债、S 公司的其他资产和负债均不存在暂时性差异, 在合并财务报表层面出现暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债的确认条件。

例题 6-1

P 公司在编制由 P 公司和 S 公司组成的企业集团 2021 年合并财务报表时, 存在以下内部交易或事项需在合并工作底稿中进行抵销或调整处理。

1.P 公司 2021 年利润表的营业收入中 35 000 000 元系向 S 公司销售产品实现的销售收入, 该产品销售成本为 30 000 000 元。S 公司在本期将该产品全部售出, 其销售收入为 50 000 000 元, 销售成本为 35 000 000 元, 反映在 S 公司 2021 年的利润表中。

分析

对此, 编制合并财务报表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时, 应在合并工作底稿 (见表 19-8) 中编制如下抵销分录:

(1) 借: 营业收入	35 000 000
贷: 营业成本	35 000 000

例题 6-2

2.S 公司 2021 年确认的应向 P 公司支付的债券利息费用为 200 000 元 (假设该债券的票面利率与实际利率相差较小, 发生的债券利息费用不符合资本化条件)。

在编制合并财务报表时, 应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相互抵销, 在合并工作底稿中其抵销分录为:

(2)	
借: 投资收益	200 000
贷: 财务费用	200 000

例题 6-3

3.S 公司 2021 年利润表的营业收入中有 10 000 000 元系向 P 公司销售商品实现的销售收入, 对应的销售成本为 8 000 000 元。P 公司购进的该商品 2021 年末未对外销售, 全部形成期末存货。

分析

在编制合并财务报表时, 在合并工作底稿中应进行如下抵销处理:

(3) 借: 营业收入	10 000 000
贷: 营业成本	8 000 000
存货	2 000 000
(4) 借: 少数股东权益	300 000
贷: 少数股东损益	300 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。 $2\,000\,000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 300\,000$ （元）。

(5) 同时，确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响：

个报无暂时性差异，未确认递延所得税资产，合报该存货账面价值为内部成本 8 000 000 元，计税基础为 10 000 000 元，形成可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产 $2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000$ （元）。

借: 递延所得税资产	500 000
贷: 所得税费用	500 000

例题 6-4

4.S 公司 2021 年以 3 000 000 元的价格将其生产的产品销售给 P 公司，销售成本为 2 700 000 元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 300 000 元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 3 000 000 元入账。假设 P 公司对该固定资产按 3 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 2021 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 2021 年按 12 个月计提折旧。

分析

在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

(6) 与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借: 营业收入	3 000 000
贷: 营业成本	2 700 000
固定资产——原价	300 000
借: 少数股东权益	45 000
贷: 少数股东损益	45 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。 $300\,000 \times (1 - 25\%) \times 20\% = 45\,000$ （元）。

(7) 抵销该固定资产当期多计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为 3 年，原价为 3 000 000 元，预计净残值为 0 元，2021 年计提的折旧额为 1 000 000 元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价 2021 年应计提的折旧额为 900 000 元，当期多计提的折旧额为 100 000 元。应当按 100 000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

借: 固定资产——累计折旧	100 000
贷: 管理费用	100 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少 100 000 元，管理费用减少 100 000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 900 000 元，该固定资产当期计提的折旧费为 900 000 元。

借: 少数股东损益	15 000
贷: 少数股东权益	15 000

$100\,000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 15\,000$ （元）。

第八节 合并财务报表综合举例

(8) 同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响：

$(300\,000 - 100\,000) \times 25\% = 50\,000$ （元），其中，100 000 元为当年已在 P 公司所得税前扣除的金额。

借: 递延所得税资产	50 000
贷: 所得税费用	50 000

例题 6-5

5.P 公司将其账面价值为 1 300 000 元某项固定资产以 1 200 000 元的价格出售给 S 公司作为管理用固定资产使用。P 公司因该内部固定资产交易发生处置损失 100 000 元。假设 S 公司以 1 200 000 元作为该项固定资产的成本入账，S 公司对该固定资产按 5 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 2021 年 7 月 1 日，本章为简化抵销处理，假定 S 公司该内部交易形成的固定资产 2021 年按 6 个月计提折旧。

分析

在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

(9) 该固定资产的处置损失与固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：固定资产——原价	100 000
贷：资产处置收益	100 000

(10) 抵销该固定资产当期少计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为 5 年，原价为 1 200 000 元，预计净残值为 0，2021 年计提的折旧额为 120 000 元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价 2×19 年应计提的折旧额为 130 000 元，当期少计提的折旧额为 10 000 元，应当按 10 000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：管理费用	10 000
贷：固定资产——累计折旧	10 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额增加 10 000 元，管理费用增加 10 000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 130 000 元，该固定资产当期计提的折旧费为 130 000 元。

(11) 同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响：

$(100\,000 - 10\,000) \times 25\% = 22\,500$ (元)，其中，10 000 元为当年已在 S 公司所得税税前扣除的金额。

借：所得税费用	22 500
贷：递延所得税负债	22 500