

第七节 内部固定资产交易的合并处理

甲（母公司）	乙（子公司）
甲公司将价值 80 万元的一件商品按 100 万元卖给乙公司作固定资产用于管理部门，使用年限为 5 年，净残值为 0，直线法折旧	
借：银行存款 100 贷：营业收入 100 借：营业成本 80 贷：存货 80	借：固定资产 100 贷：银行存款 100

第一年	(1) 抵销固定资产原价中未实现内部交易损益； (2) 抵销多计提的累计折旧。	①借：营业收入 100 贷：营业成本 80 固定资产原价 20 ②借：累计折旧 4 贷：管理费用 4
第 N+1 年	(1) 抵销固定资产原价中未实现内部交易损益； (2) 抵销前 N 年多计提的累计折旧之和； (3) 抵销第 N+1 年多计提的累计折旧。	①借：年初未分配利润 20 贷：固定资产原价 20 ②借：累计折旧 4N 贷：年初未分配利润 4N ③借：累计折旧 4 贷：管理费用 4

固定资产处置清理（出售）	期满清理	将期满这一年的上述三项分录中的固定资产原价和累计折旧全部转换成资产处置收益。	①借：年初未分配利润 20 贷：资产处置收益 20 ②借：资产处置收益 4N 贷：年初未分配利润 4N ③借：资产处置收益 4 贷：管理费用 4
	提前清理	将出售这一年的上述三项分录中的固定资产原价和累计折旧全部转换成资产处置收益。	
固定资产处置清理（出售）	超期清理	从超期后的第一年起，为两项分录，以后清理时不再单独进行抵销处理。	①借：年初未分配利润 20 贷：固定资产原价 20 ②借：累计折旧 20 贷：年初未分配利润 20

如果售出方售出的是固定资产则第一年分录如下：

借：资产处置收益【内部交易收益】
 贷：固定资产【内部交易收益】

经典例题

【综合题】20×9 年 6 月 20 日，甲公司以 2 700 万元自子公司（丙公司）购入丙公司原自用的设备作为管理用固定资产，并于当月投入使用。该设备系丙公司于 20×6 年 12 月以 2 400 万元取得，原预计使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，未发生减值。甲公司取得该资产后，预计尚可使用 7.5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

本题中有关公司适用的所得税税率均为 25%，且预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异的所得税影响。不考虑除所得税以外的其他相关税费。假定甲公司持有丙公司 80% 的股权。要求：根据上述资料，编制甲公司 20×9 年合并财务报表有关的抵销分录。

解析：

固定资产原价中未实现内部交易损益 = $2\,700 - (2\,400 - 2\,400/10 \times 2.5) = 2\,700 - 1\,800 = 900$ （万元）

20×9 年多提的累计折旧 = $900/7.5/2 = 120/2 = 60$ （万元）

借：资产处置收益 900
 贷：固定资产原价 900

借：累计折旧	60	
贷：管理费用		60
借：递延所得税资产	210	
贷：所得税费用		210
借：少数股东权益	126	
贷：少数股东损益		126 (900-60-210=630, 630×20%=126)

第八节 内部无形资产交易的合并处理

内部无形资产交易抵销处理	第一年	(1) 抵销无形资产原价中未实现内部交易损益； (2) 抵销多计提的累计摊销。 借：资产处置收益 贷：无形资产 借：累计摊销 贷：管理费用
	第 N+1 年	(1) 抵销无形资产原价中未实现内部交易损益； (2) 抵销前 N 年多计提的累计摊销之和； (3) 抵销第 N+1 年多计提的累计摊销。 1. 借：年初未分配利润 贷：无形资产 2. 借：累计摊销 贷：年初未分配利润 3. 借：累计摊销【内部交易收益造成的当期摊销的多计额】 贷：管理费用【内部交易收益造成的当期摊销的多计额】
	注意事项	(1) 累计摊销的开始时间与固定资产折旧不同； (2) 内部无形资产的抵销同样会有所得税问题； (3) 逆流交易要做作出相关的会计处理。

经典例题

【综合题】甲公司是乙公司的母公司。2018年10月2日，甲公司以一项专利权交换乙公司生产的产品。交换日，甲公司专利权的成本为4800万元，累计摊销1200万元，未计提减值准备，公允价值为3900万元；乙公司换入的专利权作为管理用无形资产使用，采用直线法摊销，预计尚可使用5年，预计净残值为零。

乙公司用于交换的产品成本为3480万元，未计提跌价准备，交换日的公允价值为3600万元，乙公司另支付了300万元给甲公司；甲公司换入的产品作为存货，至年末尚未出售。上述两项资产已于10月10日办理了资产划转和交接手续，且交换资产未发生减值。

其他有关资料：甲公司与乙公司均以公历年作为会计年度，采用相同的会计政策。假定不考虑除所得税以外的其他因素，甲公司和乙公司均按当年净利润的10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。假定甲公司持有乙公司80%的股权。要求：编制甲公司2018年12月31日合并乙公司财务报表相关的抵销分录。

解析：

借：资产处置收益	300	
贷：无形资产		300
借：累计摊销	15	
贷：管理费用		15
借：递延所得税资产	71.25	
贷：所得税费用		71.25
借：营业收入	3600	
贷：营业成本		3480
存货		120

借：递延所得税资产	30	
贷：所得税费用		30
借：少数股东权益	18	
贷：少数股东损益		18