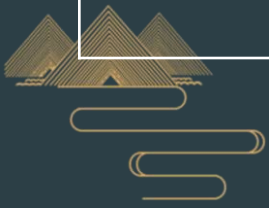




考点5·内部债权债务的抵销（以应收和应付账款为例）

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务在企业集团内部，一方在其个别资产负债表中反映为资产，而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度来看，它只是内部资金运动，既不能增加企业集团的资产，也不能增加负债。

情形	当年	连续编报
抵余额	借：应付账款（期末余额） 贷：应收账款（期末余额）	借：应付账款（期末余额） 贷：应收账款（期末余额）
计提减值	借：应收账款 贷：信用减值损失	①编报上年： 借：应收账款 贷：未分配利润——年初（以前年度计提的坏账准备） ②编报本年： 借：应收账款 贷：信用减值损失（本年计提的坏账准备）
转回减值	——	①编报上年： 借：应收账款 贷：未分配利润——年初（以前年度计提的坏账准备） ②编报本年： 借：信用减值损失（本年转回坏账准备金额） 贷：应收账款







考点6·内部商品交易的抵销

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动所引起的。从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会产生利润，也不会增加商品的价值。因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

情形	当年	连续编报
结存未售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本（内部交易成本，即销售方存货成本） 存货（期末留存存货虚增价值）	借：未分配利润——年初 贷：存货
全部出售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本（购买方存货成本）	借：未分配利润——年初 贷：营业成本
部分出售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（留存部分虚增价值）	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（期末留存部分虚增价值）
逆流交易： 借：少数股东权益[（内部交易商品售价-内部交易商品成本）×留存比例×少数股东持股比例] 贷：少数股东损益		



甲公司

乙公司

成本80, 售价100

成本100, 全部结存

~~借: 银行存款 100~~
贷: 主营业务收入 100
借: 主营业务成本 80
~~贷: 库存商品 80~~

借: 库存商品 ~~100~~ 20
~~贷: 银行存款 100~~

【合并报表层面】
没有这个交易
库存商品80

借: 营业收入 100
贷: 营业成本 80
存货20



甲公司

乙公司

成本80, 售价100

成本100, 以150万全部出售

~~借: 银行存款 100~~
贷: 主营业务收入 100
借: 主营业务成本 80
贷: 库存商品 80

~~借: 库存商品 100~~
~~贷: 银行存款 100~~
借: 银行存款 150
贷: 主营业务收入 150
借: 主营业务成本 100
~~贷: 库存商品 100~~

【合并报表层面】
借: 银行存款 150
贷: 主营业务收入 150
借: 主营业务成本 80
贷: 库存商品 80

借: 营业收入 100
贷: 营业成本 100



甲公司

乙公司

成本80, 售价100

成本100, 以150万出售60%

借: 银行存款 100
贷: 主营业务收入 100
借: 主营业务成本 80
贷: 库存商品 80

借: 库存商品 100
贷: 银行存款 100
借: 银行存款 150
贷: 主营业务收入 150
借: 主营业务成本 60
贷: 库存商品 60

【合并报表层面】
借: 银行存款 150
贷: 主营业务收入 150
借: 主营业务成本 48
贷: 库存商品 48

借: 营业收入 100
贷: 营业成本 92
存货 8





情形	当年	连续编报
结存未售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本（内部交易成本，即销售方存货成本） 存货（期末留存存货虚增价值）	借：未分配利润——年初 贷：存货
全部出售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本（购买方存货成本）	借：未分配利润——年初 贷：营业成本
部分出售	借：营业收入（内部交易售价，即销售方存货售价） 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（留存部分虚增价值）	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（期末留存部分虚增价值）
逆流交易： 借：少数股东权益[（内部交易商品售价-内部交易商品成本）×留存比例×少数股东持股比例] 贷：少数股东损益		





涉及存货跌价准备的抵销：

①确认合并层面应计提的存货跌价准备：将可变现净值与合并报表层面认可的存货余额进行比较。

②确认个别报表层面已计提的存货跌价准备。

③根据①和②之间的差额做出相应调整（多冲少补）

分录：

借：存货——存货跌价准备

贷：资产减值损失







考点7·内部固定资产交易的抵销

情形		当年	连续编报
抵交易损益	存货→ 固定资产	借：营业收入（内部交易收入） 贷：营业成本（内部交易成本） 固定资产（内部交易利润）	借：未分配利润——年初 贷：固定资产（内部交易利润）
	固定资产 → 固定资产	借：资产处置收益 贷：固定资产 或相反分录	
抵后续折旧		借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等（内部交易当期多提折旧）	①编报上年： 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 ②编报本年： 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等（内部交易当期多提折旧）

甲公司

乙公司

存货
成本80, 售价100

固定资产 成本100

~~借: 银行存款 100~~
贷: 主营业务收入 100
借: 主营业务成本 80
贷: 库存商品 80

借: 固定资产 100
~~贷: 银行存款 100~~

【合并报表层面】
没有这个交易
固定资产80

借: 营业收入 100
贷: 营业成本 80
固定资产20



甲公司

乙公司

固定资产
账面价值80 售价100

固定资产 成本100

~~借：固定资产清理 80~~
~~贷：固定资产等 80~~
~~借：银行存款 100~~
~~贷：固定资产清理 100~~
~~借：固定资产清理 20~~
贷：资产处置损益 20

借：固定资产 ~~100~~ 20
贷：~~银行存款 100~~

【合并报表层面】
没有这个交易
固定资产80

借：资产处置收益 20
固定资产 20



甲公司

乙公司

固定资产
账面价值80 售价100

固定资产 成本100 10年, 残值0, 直线法折旧

已经处理, 不折旧

借: 管理费用 10
贷: 固定资产 10

【合并报表层面】
认为固定资产按80万
元计提折旧
借: 管理费用 8
贷: 固定资产 8

借: 固定资产 2
贷: 管理费用 2





考点8·内部无形资产交易的抵销

情形	当年	连续编报
抵交易损益	借：资产处置收益 贷：无形资产 或相反分录	借：未分配利润——年初 贷：无形资产（内部交易利润）
抵后续摊销	借：无形资产——累计摊销 贷：管理费用等（内部交易当期多提摊销）	①编报上年： 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 ②编报本年： 借：无形资产——累计摊销 贷：管理费用等（内部交易当期多提摊销）



【解题思路】

分类	步骤	购买日	资负日
调整分录	子公司个别报表从账面调公允（投资时点评估增值）	√	√
	母公司长投从成本法调为权益法	×	√
抵销分录	抵权益	√	√
	抵损益	×	√
	抵内部债权债务	×	√
	抵内部商品交易	×	√
	抵内部固定资产交易	×	√
	抵内部无形资产交易	×	√





甲公司和乙公司2×23年有关长期股权投资及其内部交易或事项如下：

其他资料：不考虑增值税、所得税等相关税费及其他因素。



资料一：1月1日，甲公司用银行存款19 000万元自非关联方购入乙公司80%有表决权的股份。交易前，甲公司不持有乙公司的股份且与乙公司不存在关联方关系；交易后，甲公司取得乙公司的控制权。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为22 000万元，其中股本4 000万元，资本公积4 800万元、盈余公积1 200万元、未分配利润12 000万元；除一批存货公允价值高于账面价值1 000万元以外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。

(1) 计算甲公司取得乙公司80%在购买日合并报表中应确认商誉的金额，并编制购买日个别报表与乙公司股权相关会计分录。



资料一：1月1日，甲公司用银行存款19 000万元自非关联方购入乙公司80%有表决权的股份。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为22 000万元，其中股本4 000万元，资本公积4 800万元、盈余公积1 200万元、未分配利润12 000万元；除一批存货公允价值高于账面价值1 000万元以外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。

(2) 编制2×23年1月1日取得日甲公司合并乙公司财务报表时的调整及抵销分录。



资料一：乙公司当日可辨认净资产的账面价值为22 000万元，其中股本4 000万元，资本公积4 800万元、盈余公积1 200万元、未分配利润12 000万元；除一批存货公允价值高于账面价值1 000万元以外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。

资料四：乙公司当年实现的净利润为6 000万元，提取法定盈余公积600万元，向股东分派现金股利2 000万元，购买日账面价值与公允价值存在差异的存货尚未出售；因持有其他债权投资公允价值上升计入当期其他综合收益的金额为400万元。

(3) 编制2×23年12月31日甲公司合并乙公司财务报表时的调整分录。



资料一：乙公司当日可辨认净资产的账面价值为22 000万元，其中股本4 000万元，资本公积4 800万元、盈余公积1 200万元、未分配利润12 000万元；除一批存货公允价值高于账面价值1 000万元以外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。

资料四：乙公司当年实现的净利润为6 000万元，提取法定盈余公积600万元，向股东分派现金股利2 000万元，购买日账面价值与公允价值存在差异的存货尚未出售；因持有其他债权投资公允价值上升计入当期其他综合收益的金额为400万元。

(4) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表时相关抵销分录。



资料一：乙公司当日可辨认净资产的账面价值为22 000万元，其中股本4 000万元，资本公积4 800万元、盈余公积1 200万元、未分配利润12 000万元；除一批存货公允价值高于账面价值1 000万元以外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。

资料四：乙公司当年实现的净利润为6 000万元，提取法定盈余公积600万元，向股东分派现金股利2 000万元，购买日账面价值与公允价值存在差异的存货尚未出售；因持有其他债权投资公允价值上升计入当期其他综合收益的金额为400万元。

(4) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表时相关抵销分录。



资料二：3月10日，甲公司向乙公司销售A产品一批，售价为2 000万元，成本为1 400万元。至当年年末，乙公司已向集团外销售A产品的60%。剩余部分形成年末存货，其可变现净值为600万元，计提了存货跌价准备200万元；

(4) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表时相关抵销分录。



资料二：甲公司应收款项2 000万元尚未收回，计提坏账准备100万元。

(4) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表时相关抵销分录。



资料三：7月1日，甲公司将其一项专利权以1 200万元的价格转让给乙公司，款项于当日收存银行。甲公司该专利权的原价为1 000万元，预计使用年限为10年、预计净残值为0，采用年限平均法进行摊销，至转让时已摊销5年。乙公司取得该专利权后作为管理用无形资产核算，预计尚可使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法进行摊销。

(4) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表时相关抵销分录。

【答案】

(1) 购买日合并报表中应确认商誉=19 000- (22 000+1 000)
×80%=600 (万元)。

会计分录：

借：长期股权投资 19 000

贷：银行存款 19 000



(2)

借：存货1000

贷：资本公积 100

借：股本 4 000

资本公积 (4 800+1 000) 5 800

盈余公积 1200

未分配利润 12000

其他综合收益 400

商誉 600

贷：长期股权投资 19000

少数股东权益 4600



(3)

借：存货 1 000

贷：资本公积 1 000

借：长期股权投资 4 800

贷：投资收益 4 800

借：长期股权投资 320

贷：其他综合收益 320

借：投资收益 1 600

贷：长期股权投资 1 600



(4) ①长期股权投资和子公司所有者权益的抵销分录:

借: 股本 4 000

 资本公积 (4 800+1 000) 5 800

 盈余公积 (1 200+600) 1 800

 未分配利润——年末 (12 000+6 000-600-2 000) 15 400

 其他综合收益 400

 商誉 600

贷: 长期股权投资 22 520

 少数股东权益 5 480



借：投资收益 4 800

少数股东损益 1 200

未分配利润——年初 12 000

贷：提取盈余公积 600

对所有者（或股东）的分配 2 000

未分配利润——年末 15 400



借：营业收入 2 000

贷：营业成本 2 000

借：营业成本 240

贷：存货 $(600 \times 40\%)$ 240

借：存货 200

贷：资产减值损失 200

借：应付账款 2 000

贷：应收账款 2 000

借：应收账款 100

贷：信用减值损失 100



借：资产处置收益 700

贷：无形资产 700

借：无形资产 $(700/5 \times 6/12)$ 70

贷：管理费用 70



感谢倾听



【讲师：橙子老师】