



第二节 合并财务报表的编制

五、内部固定资产交易的合并处理



第二节 合并财务报表的编制

母公司

确认：

主营业务收入 200

主营业务成本 100

子公司

确认：

固定资产 200

累计折旧 20

当年

集团：

借：营业收入 200

贷：营业成本 100

固定资产 100

借：固定资产-折旧 10

贷：管理费用 10



第二节 合并财务报表的编制

母公司

次年

子公司

借：管理费用 20

贷：累计折旧 20

集团：

借：管理费用 10

贷：累计折旧 10

抵销：

借：未分配利润 100

贷：固定资产 100

借：固定资产-折旧 10

贷：未分配利润 10

借：固定资产-折旧 10

贷：管理费用 10



第二节 合并财务报表的编制

1、购入固定资产当年

将本期购入固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

1) 一方销售的商品，另一方购入后作为固定资产

借：营业收入（本期内部固定资产交易产生的收入）

贷：营业成本（本期内部固定资交易产生销售成本）

固定资产——原价（本期购入固定资产未实现内部利润）



第二节 合并财务报表的编制

2) 一方销售的固定资产，另一方购入后仍作为固定资产

借：资产处置收益

贷：固定资产——原价

3) 将本期多提折旧抵销

借：固定资产——累计折旧（本期多提折旧）

贷：管理费用



第二节 合并财务报表的编制

2、购入固定资产以后年度

1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

借：未分配利润——年初

贷：固定资产——原价

（期初固定资产原价中未实现内部销售利润）

2) 将期初累计多提折旧抵销

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



第二节 合并财务报表的编制

3) 将本期多提折旧抵销

借：固定资产——累计折旧（本期多提折旧）

贷：管理费用



第二节 合并财务报表的编制

【例调：逆流】假定P公司是S公司的母公司，假设S公司以30 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，其销售成本为27 000 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为3 000 000元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按30 000 000元入账，对该固定资产按15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2023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2023年按12个月计提折旧。



第二节 合并财务报表的编制

注：2023年（第1年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

①借：营业收入 30 000 000

贷：营业成本

27 000 000

固定资产——原价

3 000 000

②借：固定资产——累计折旧 200 000

贷：管理费用

200 000



第二节 合并财务报表的编制

2024年（第2年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

①借：未分配利润——年初 3 000 000

贷：固定资产——原价 3

000 000

②借：固定资产——累计折旧 200 000

贷：未分配利润——年初 200

000

③借：固定资产——累计折旧 200 000

贷：管理费用

200 000



第二节 合并财务报表的编制

六、编制合并现金流量表需要抵销的项目

(一) 编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目

(1) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金**投资**或收购股权增加的投资所产生的现金流量；

(2) 母公司与子公司、子公司相互之间当期**取得投资收益**收到的现金与**分配股利、利润或偿付利息**支付的现金；

(3) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算**债权与债务**所产生的现金流量；



第二节 合并财务报表的编制

(4) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量；

(5) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付现金；

(6) 母公司与子公司相互之间当期发生其他内部交易所产生现金流量等。



第二节 合并财务报表的编制

1、企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理

【例】A公司以银行存款10 000万元直接对B公司投资，持股比例80%，B公司接受投资增加股本。则A、B公司相应的会计处理如下：



第二节 合并财务报表的编制

A公司:

借: 长期股权投资 10 000

贷: 银行存款 10 000

(取得子公司及其他营业单位支付的现金净额)

B公司:

借: 银行存款 10 000 (吸收投资收到的现金)

贷: 股本 10 000

抵销分录:

借: 取得子公司及其他营业单位支付现金净额 10 000

贷: 吸收投资收到的现金

10 000



第二节 合并财务报表的编制

2、企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理

A公司收到B公司支付的现金股利300万元中自己享有的部分（80%）。则AB公司相应的会计处理如下：



第二节 合并财务报表的编制

A公司：

借：银行存款 240 （取得投资收益收到的

现金）

贷：应收股利（ $300 \times 80\%$ ） 240

B公司

借：应付股利 300

贷：银行存款 300

（分配股利、利润或偿付利息支付的现金）

抵销分录：

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 240

贷：取得投资收益收到的现金



第二节 合并财务报表的编制

3、企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

A公司向B公司销售商品的价款1 000万元，增值税130万元，

实际收到B公司支付的银行存款1 130万元。B公司作为存货入账。



第二节 合并财务报表的编制

A公司：

借：银行存款 1 130（销售商品、提供劳务收到的现金）

贷：主营业务收入

1 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 130

B公司：

借：库存商品 1

000

应交税费——应交增值税（进项税额） 130

贷：银行存款

1 130

（购买商品、接受劳务支付的现金）

抵销分录：

借：购买商品、接受劳务支付的现金 1 130



第二节 合并财务报表的编制

A公司向B公司销售商品的价款2 000万元，增值税260万元，实际收到B公司支付的银行存款2 260万元。B公司将所购入商品作为固定资产入账。则A、B公司相应的会计处理如下：



第二节 合并财务报表的编制

A公司:

借: 银行存款 2 260 (销售商品、提供劳务收到的现金)

贷: 主营业务收入

2 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 260

B公司:

借: 固定资产 2

000

应交税费——应交增值税(进项税额) 260

贷: 银行存款

2 260

(购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金)

抵销分录:

借: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付现金 2 260



第二节 合并财务报表的编制

4、企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

A公司向B公司出售固定资产的价款120万元全部收到（不考虑增值税）。则AB公司相应的会计处理如下：



第二节 合并财务报表的编制

A公司：

借：银行存款 120

（处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额）

贷：固定资产清理 120

B公司：

借：固定资产 120

贷：银行存款 120

（购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）

抵销分录：

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付现金 120

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回现金净额



第二节 合并财务报表的编制

（二）合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表的编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题是在子公司为非全资子公司的情況下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性资本投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下设置“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。



第二节 合并财务报表的编制

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下单设“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。



第二节 合并财务报表的编制

【例-综合题】甲公司与长期股权投资、合并财务报表有关的资料如下：

(3) 其他相关资料

①甲、乙、丙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。

②假定不考虑增值税、所得税及其他因素。



第二节 合并财务报表的编制

要求：

(1) 根据资料(1)，编制甲公司取得乙公司股份的会计分录。

(2) 根据资料(1)，计算甲公司在2023年1月1日编制合并财务报表时应确认的商誉。

(3) 根据资料(1)，逐笔编制与甲公司编制2023年度合并财务报表相关的抵销分录(不要求编制与合并现金流量表相关的抵销分录)。



第二节 合并财务报表的编制

(4) 根据资料(2)，计算甲公司出售乙公司股份的净损益，并编制相关会计分录。

(5) 根据资料(2)，分别说明在甲公司编制的2024年度合并财务报表中应如何列示乙公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润和现金流量。

(6) 根据资料(2)，逐笔编制与甲公司编制2024年度合并财务报表相关的调整、抵销分录(不要求编制与合并现金流量表相关的抵销分录)。

(答案中的金额单位用万元表示)



第二节 合并财务报表的编制

(1) 2023年度资料

①1月1日，甲公司与非关联方丁公司进行债务重组，丁公司以其持有的乙公司70%有表决权的股份，抵偿前欠甲公司货款16 000万元。甲公司对上述应收账款已计提坏账准备800万元，该债权当日公允价值为15 000万元。乙公司股东变更登记手续及董事会改选工作已于当日完成。



第二节 合并财务报表的编制

交易前，甲公司与乙公司不存在关联方关系且不持有乙公司任何股份；交易后，甲公司能够对乙公司实施控制并将持有的乙公司股份作为长期股权投资核算，当日，乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为20 000万元，其中股本10 000万元，资本公积5 000万元，盈余公积2 000万元，未分配利润3 000万元。



第二节 合并财务报表的编制

②12月1日，甲公司向乙公司销售A产品一台，销售价格为3 000万元，销售成本为2 400万元；乙公司当日收到后作为管理用固定资产并于当月投入使用，该固定资产预计使用年限为5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，12月31日，甲公司尚未收到上述款项，对其计提坏账准备90万元；乙公司未对该固定资产计提减值准备。

③2023年度，乙公司实现的净利润为零，未进行利润分配，所有者权益无变化。



第二节 合并财务报表的编制

答案：

(1)

2023年1月1日

借：长期股权投资 15 000

 坏账准备 800

 投资收益 200

 贷：应收账款 16 000

(2) 甲公司在2023年1月1日编制合并财务报表时应确认的商誉=15 000-20 000×70%=1 000（万元）。



第二节 合并财务报表的编制

(3)

①内部交易固定资产抵销

借：营业收入	3 000	
贷：营业成本		2 400
固定资产——原价	600	



第二节 合并财务报表的编制

②内部应收款项抵销

借：应付账款 3 000

贷：应收账款 3 000

借：应收账款——坏账准备 90

贷：信用减值损失 90



第二节 合并财务报表的编制

③长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借：股本	10 000	
资本公积	5 000	
盈余公积	2 000	
未分配利润	3 000	
商誉	1 000	
贷：长期股权投资	15 000	
少数股东权益	6 000	[20

000×30%]