



第二节 合并财务报表的编制

（三）内部应收账款计提坏账准备的抵销

在编制合并财务报表时，随着内部应收账款的抵销，与此相联系也需将内部应收账款计提的坏账准备抵销。

1、首先抵销坏账准备的期初数，抵销分录为：

借：应收账款——坏账准备

贷：未分配利润——年初



第二节 合并财务报表的编制

2、然后将本期计提（或冲回）的坏账准备数额抵销，抵销分录与计提（或冲回）分录借贷方向相反。

借：应收账款—坏账准备

贷：信用减值损失（原来计提）

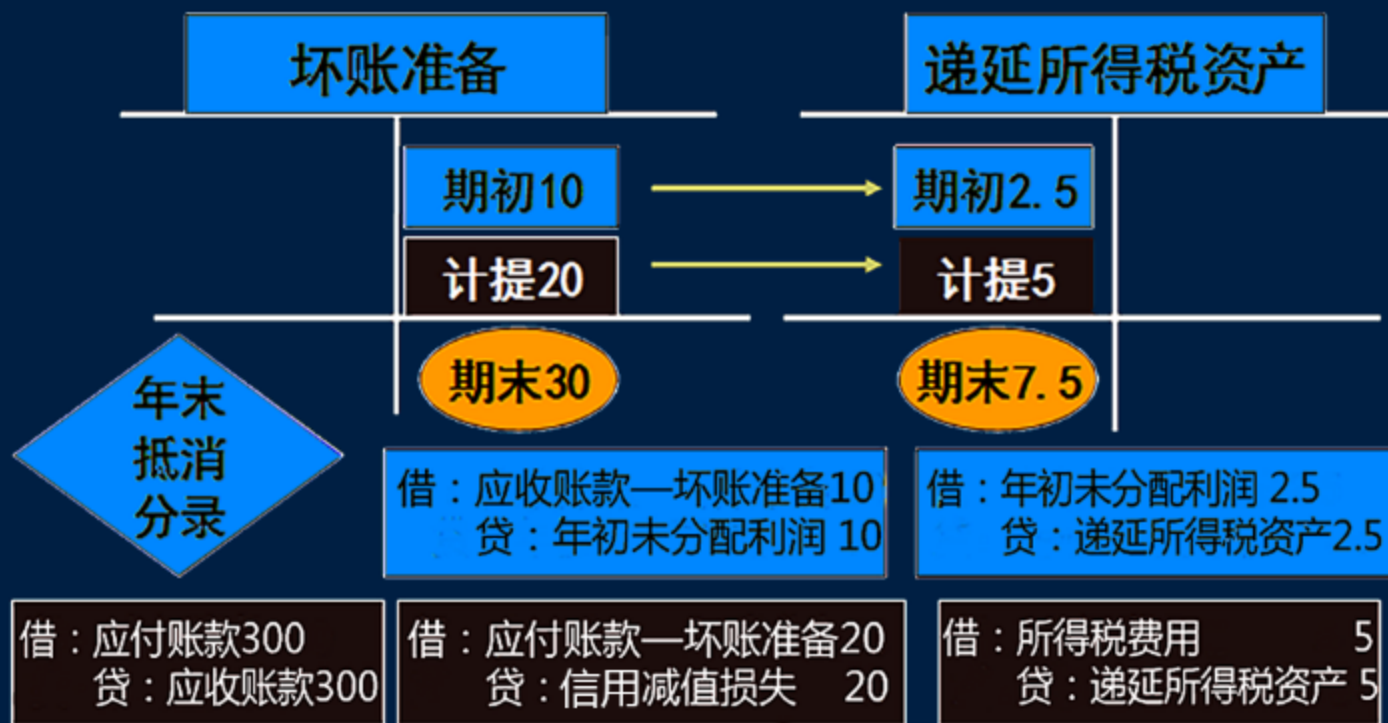
或：相反的分录

具体做法是：先抵期初数，再抵当年。



第二节 合并财务报表的编制

资料1（补提）：应收账款：期初数100，期末300；坏账比例10%





第二节 合并财务报表的编制

资料2（冲减）：应收账款：期初数300，期末100；坏账比例10%

坏账准备		递延所得税资产	
	30	期初余额	7.5
20	当年冲减		5
	期末10		期末2.5
借：应收账款—坏账准备30 贷：年初未分配利润 30		借：年初未分配利润 7.5 贷：递延所得税资产7.5	
借：应付账款100 贷：应收账款100	借：信用减值损失 20 贷：应收账款—坏账准备20	借：递延所得税资产 5 贷：所得税费用 5	



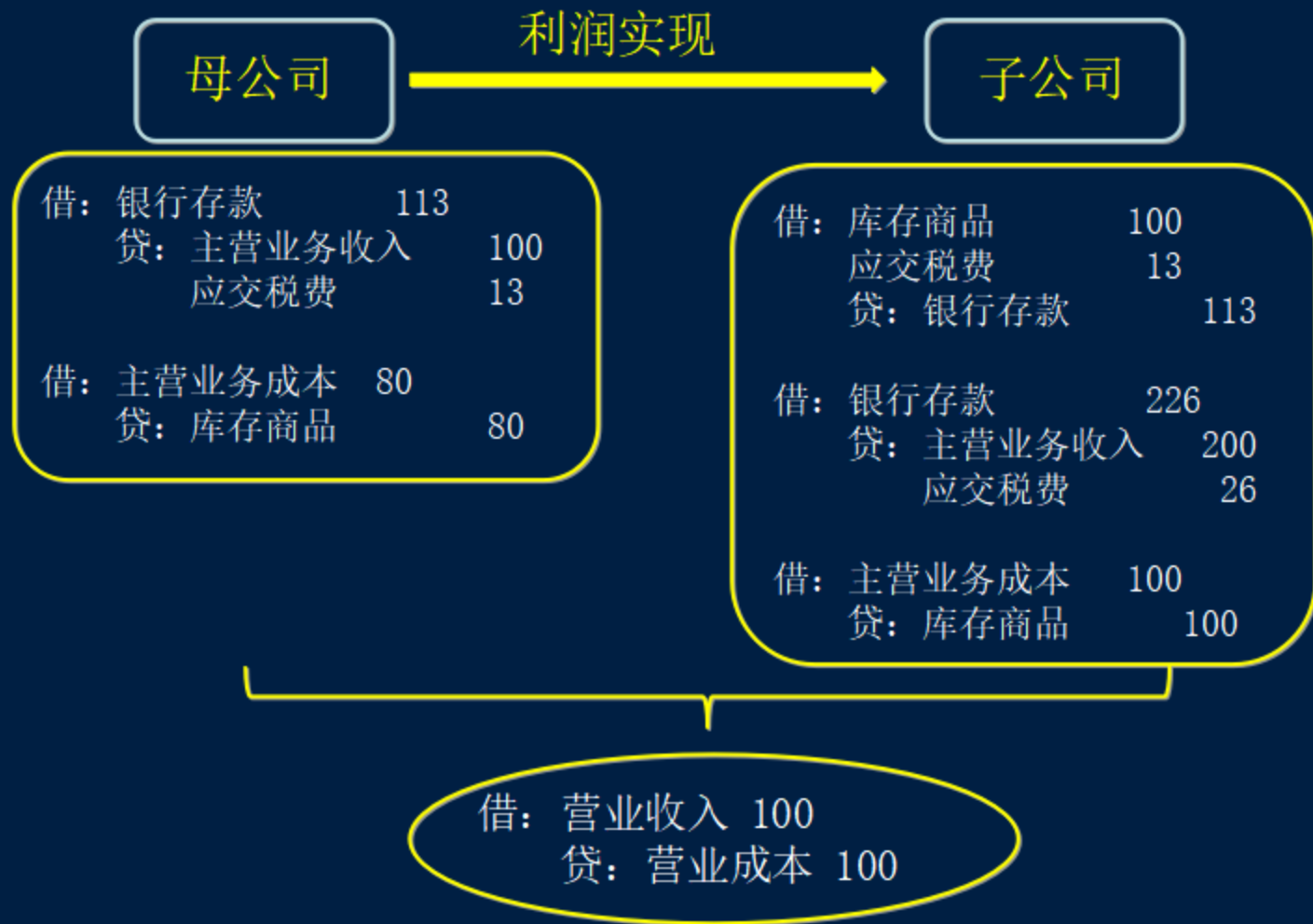
第二节 合并财务报表的编制

四、内部商品交易的合并处理



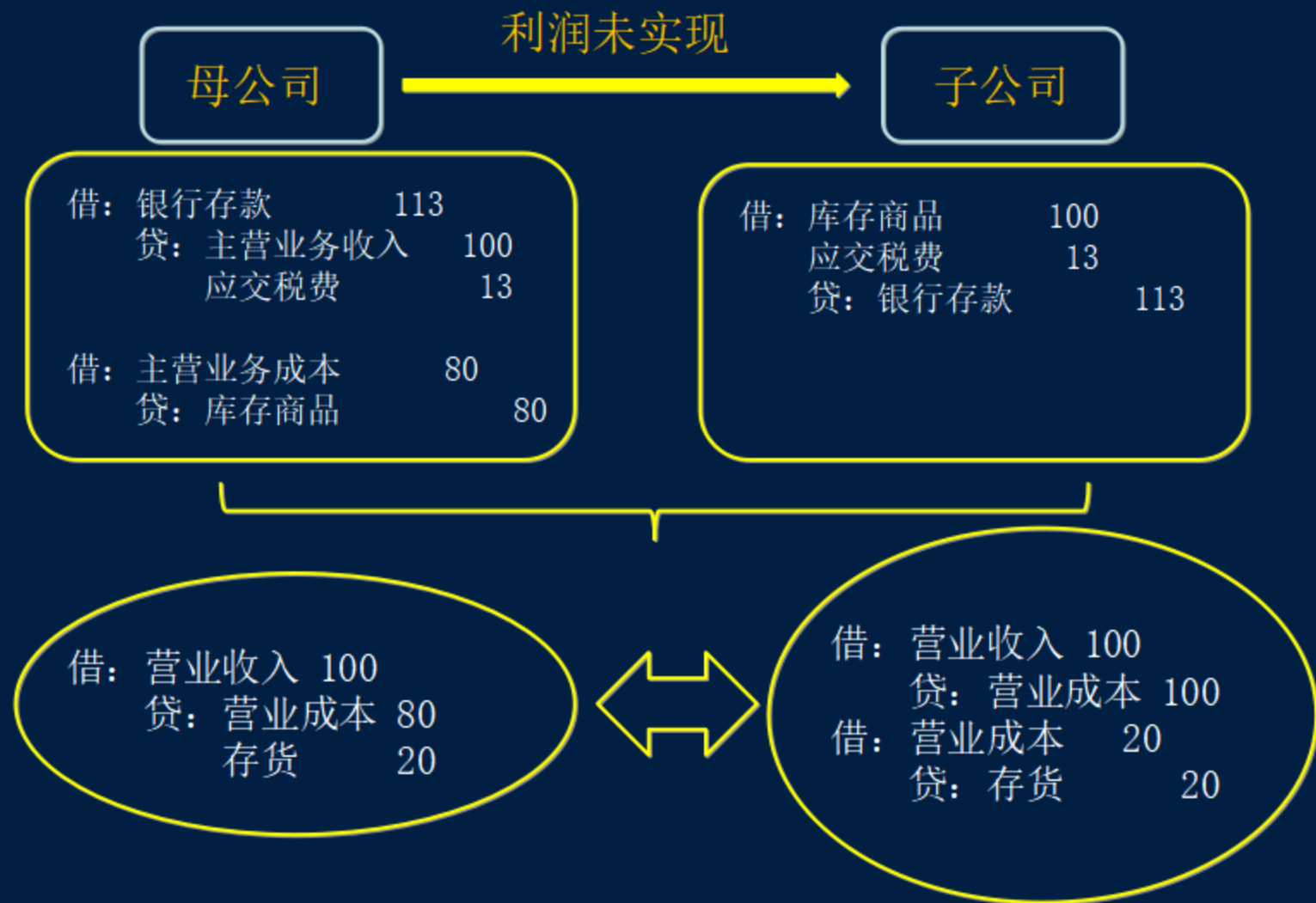
第二节 合并财务报表的编制

(一) 内部销售收入和销售成本的抵销处理



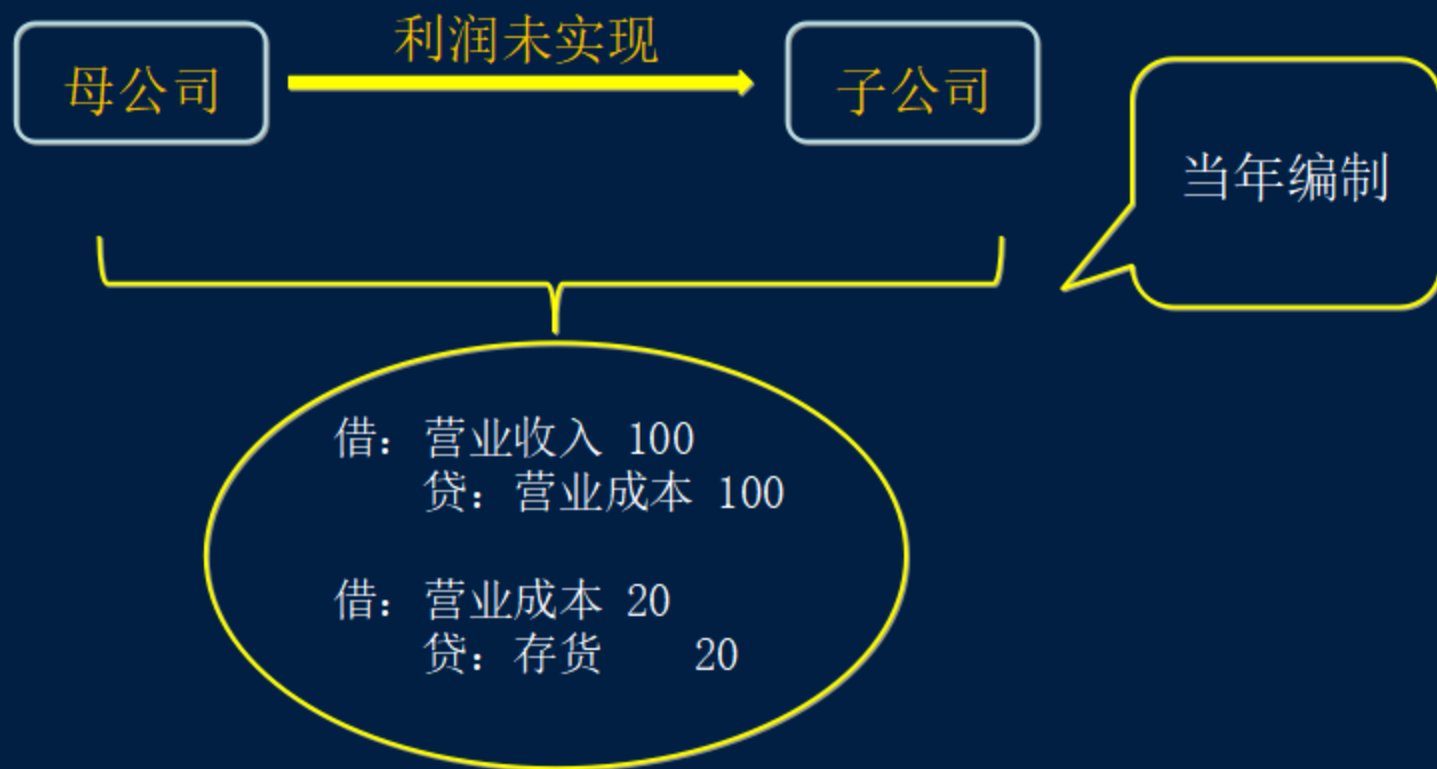


第二节 合并财务报表的编制



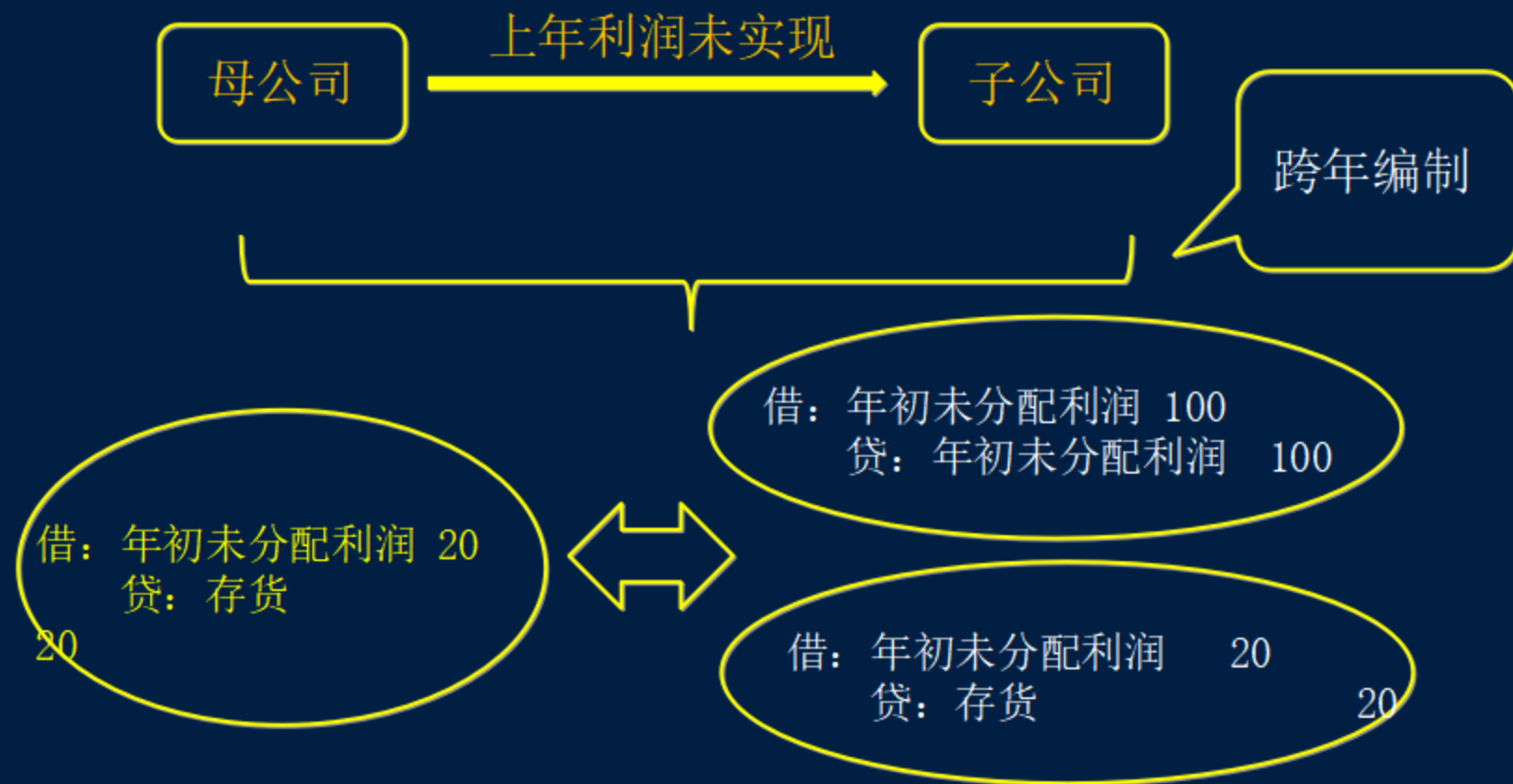


第二节 合并财务报表的编制





第二节 合并财务报表的编制





第二节 合并财务报表的编制

实务中：将上述抵销分录分为：

1、将年初存货中未实现内部销售利润抵销

借：未分配利润—年初（年初存货中未实现内部销售利润）

贷：营业成本

2、将本期内部商品销售收入抵销

借：营业收入（本期内部商品销售产生的收入）

贷：营业成本

3、将期末存货中未实现内部销售利润抵销

借：营业成本

贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）



第二节 合并财务报表的编制

【例：全部利润未实现】甲公司系A公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有2 000万元，系向A公司销售商品实现的收入，其商品成本为1 400万元，销售毛利率为30%。A公司本期从甲公司购入的商品本期均未实现销售，期末存货中包含有2 000万元从甲公司购进的商品，该存货中包含的未实现内部销售损益为600万元。



第二节 合并财务报表的编制

本年

1、将本期内部商品销售收入抵销

借：营业收入（本期内部商品销售产生的收入） 2 000

贷：营业成本

2 000

2、将期末存货中未实现内部销售利润抵销

借：营业成本

600

贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）

600



第二节 合并财务报表的编制

次年

3、将年初存货中未实现内部销售利润抵销

借：未分配利润——年初

（年初存货中未实现内部销售利润） 600

贷：营业成本

600



第二节 合并财务报表的编制

【例：部分利润未实现】甲公司本期个别利润表的营业收入有5 000万元，系向A公司销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为3 500万元，销售毛利率为30%。（利润1 500）

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3 750万元，销售成本为3 000万元，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公司个别资产负债表中。

（3 500， 5 000， +1 500， 40%， +600未实现）



第二节 合并财务报表的编制

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 5 000

期末存货中未实现内部销售利润

$= (5\ 000 - 3\ 500) \times 40\% = 600$ （万元）

借：营业成本 600

贷：存货 600

本期合并报表中确认营业收入3 750万元（对外实现）

本期合并报表中确认营业成本（当初原始的成本）

$= 3\ 500 \times 60\% = 2\ 100$ （万元）



第二节 合并财务报表的编制

(二) 连续编制合并财务报表内部销售商品的合并处理

【例：承上例：连续编制合并报表】上期甲公司与A公司内部购销资料、内部销售的抵销处理见上例（资料还原：3 500成本，5 000售价，40%即600利润未实现）

（借：未分配利润——年初600，贷：营业成本600）

本期甲公司个别财务报表中向A公司销售商品取得销售收入6 000万元，销售成本为4 200万元，甲公司销售毛利率与上期相同，为30%。（借：营业收入6 000，贷：营业成本6 000）



第二节 合并财务报表的编制

A公司个别财务报表中从甲公司购进商品本期实现对外销售收入为5 625万元，销售成本为4 500万元，销售毛利率为20%；

期末内部购进形成的存货为3 500万元（期初存货2 000万元+本期购进存货6 000万元-本期销售成本4 500万元），存货价值中包含的未实现内部销售损益为1 050万元。（ $3\ 500 \times 30\%$ ）

（借：营业成本1 050，贷：存货1 050）



第二节 合并财务报表的编制

(1) 调整期初未分配利润的数额:

借: 未分配利润——一年初 600

贷: 营业成本 600

(2) 抵销本期内部销售收入:

借: 营业收入 6 000

贷: 营业成本 6 000

(3) 抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益:

借: 营业成本 1 050

贷: 存货 1 050 (3

500 × 30%)