

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

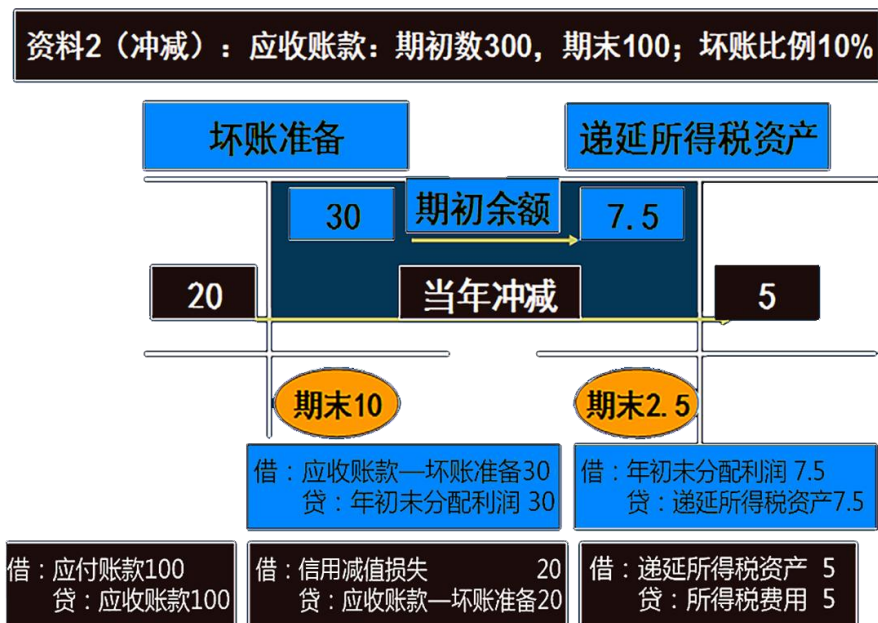
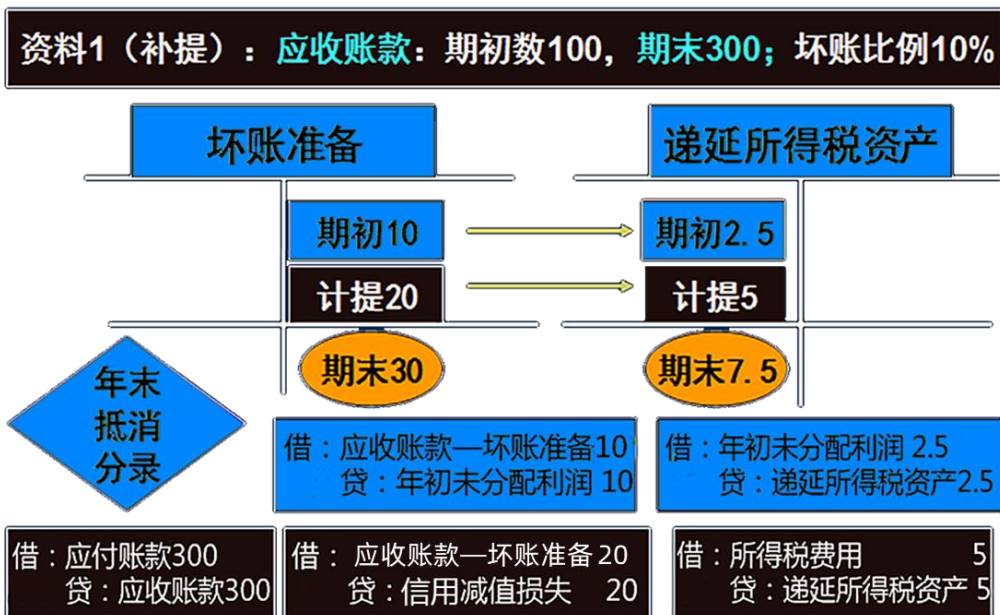
2、然后将本期计提（或冲回）的坏账准备数额抵销，抵销分录与计提（或冲回）分录借贷方向相反。

借：应收账款——坏账准备

贷：信用减值损失（原来计提）

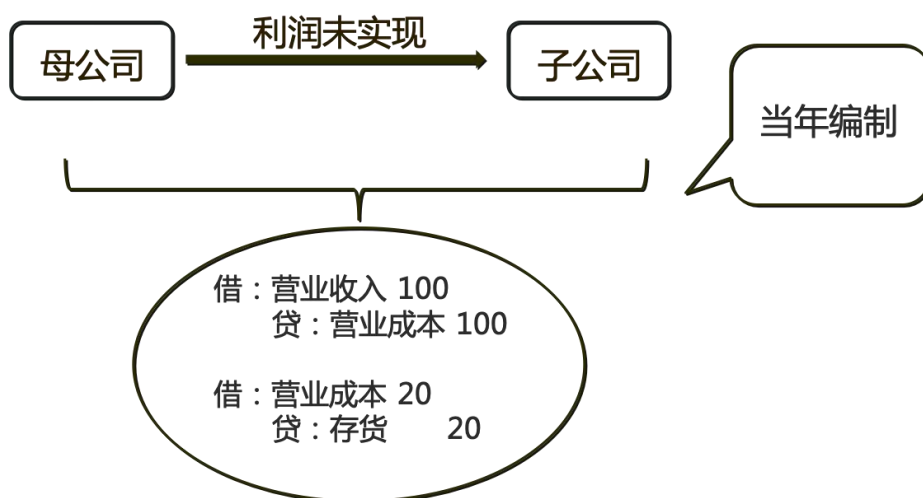
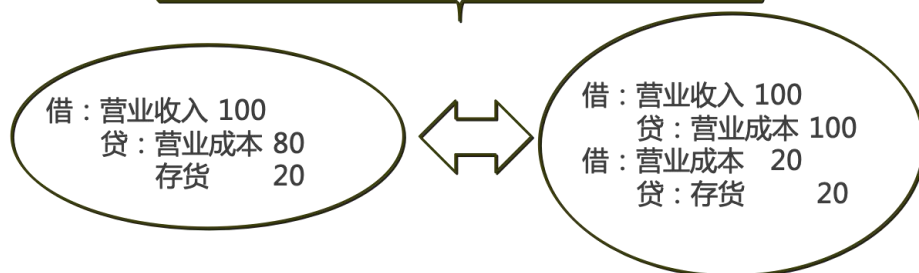
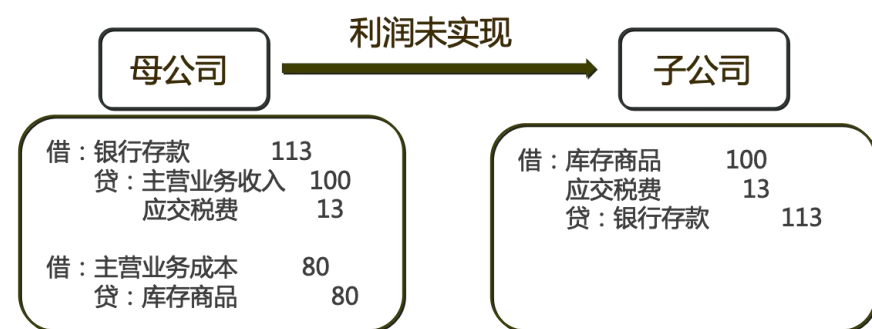
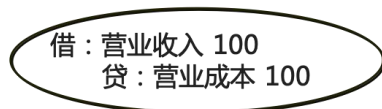
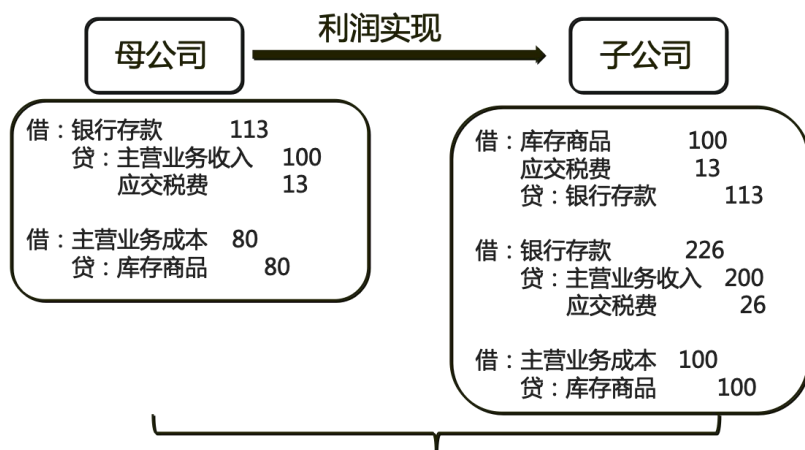
或：相反的分录

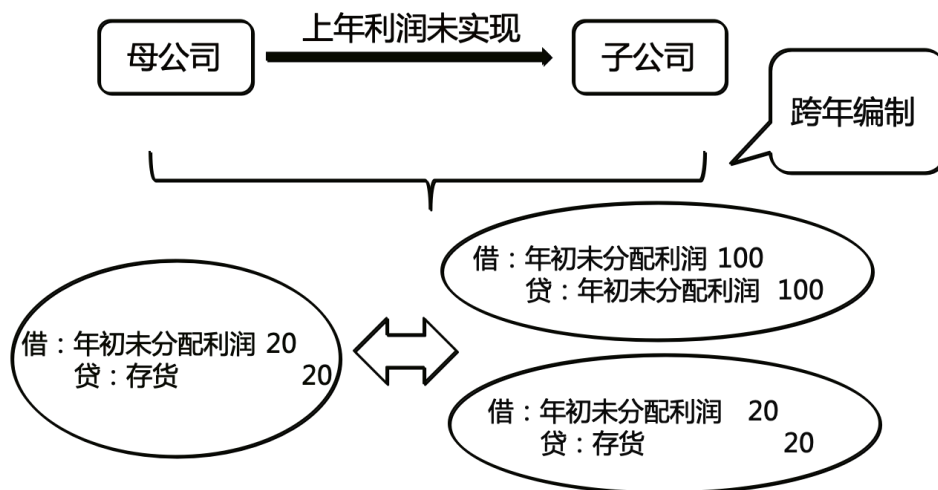
具体做法是：先抵期初数，再抵当年。



四、内部商品交易的合并处理

（一）内部销售收入和销售成本的抵销处理





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）

【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。

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

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

【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）

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)

(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)

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)

(1) 调整期初未分配利润的数额：

借：未分配利润——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 $(3\,500 \times 30\%)$