

四、编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

（一）长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

1. 在子公司为全资子公司的情况下，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。（全资抵全额）
2. 在子公司为非全资子公司的情况下，应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销。（非全资按比例）

提示：

以上两部分在前面内容均已介绍。

3. 子公司持有母公司的长期股权投资

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项。

4. 子公司相互之间持有的长期股权投资

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

（二）内部债权与债务的抵销

1. 在编制合并财务报表时需要进行合并处理的内部债权债务项目主要包括：

- （1）应收账款与应付账款；
- （2）应收票据与应付票据；
- （3）预付账款与预收账款；
- （4）债权投资与应付债券
- （5）其他应收款与其他应付款。

【计算分析 8】甲公司系 A 公司的母公司。甲公司个别资产负债表应收账款中有 600 万元为应收 A 公司账款；应收票据中有 400 万元为应收 A 公司票据；债权投资中有 A 公司发行的应付债券 2 500 万元。

解析：（1）内部应收账款与应付账款抵销：

借：应付账款	600
贷：应收账款	600

（2）内部应收票据与应付票据抵销：

借：应付票据	400
贷：应收票据	400

（3）债权投资与应付债券抵销：

借：应付债券	2 500
贷：债权投资	2 500

2. 内部应收应付款项及其坏账准备的合并处理

在对子公司的应收款项计提坏账准备的情况下，在编制合并财务报表时，随着内部应收款项的抵销，与此相联系也须将该内部应收款项计提的坏账准备予以抵销。（抵余额、抵减值）

借：应付账款/应付票据/其他应付款

 贷：应收账款/应收票据/其他应收款

借：应收账款——坏账准备等

 贷：信用减值损失

【计算分析 9】 甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有 580 万元为应收 A 公司账款，该应收账款账面余额为 600 万元，甲公司当年计提坏账准备 20 万元；应收票据中有 390 万元为应收 A 公司票据，该应收票据账面余额为 400 万元，甲公司当年计提坏账准备 10 万元。A 公司本期个别资产负债表中应付账款和应付票据中列示有应付甲公司账款 600 万元和应付甲公司票据 400 万元。

解析：（1）应收账款与应付账款抵销：

借：应付账款	600	
贷：应收账款		600

（2）应收票据与应付票据抵销：

借：应付票据	400	
贷：应收票据		400

（3）坏账准备与信用减值损失抵销：

借：应收账款——坏账准备	20	
应收票据——坏账准备	10	
贷：信用减值损失		30

如果考虑所得税的影响：

因个别报表上计提的坏账准备转回，所以相对应的递延所得税资产也应转回。

借：所得税费用	7.5 (30×25%)	
贷：递延所得税资产		7.5

3. 连续编制合并财务报表时内部应收款项及其坏账准备的合并处理（抵余额、抵减值（含上期和本期）、所得税额来补差）

（1）将内部应收款项与应付款项予以抵销（当期余额）；

（2）将上期信用减值损失中抵销的各内部应收款项计提的相应的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销（期初影响）；

（3）对于本期各内部应收款项在个别报表中补提或者冲销的相应坏账准备的数额也应予以抵销。（当

期影响)

第一种情形：内部应收款项坏账准备本期余额与上期余额相等时的合并处理（抵余额、抵减值）

【计算分析 10】接【计算分析 9】甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 580 万元，该应收账款系上期发生的，账面余额为 600 万元，甲公司上期对其计提坏账准备 20 万元，该坏账准备结转到本期；应收 A 公司票据 390 万元，该应收票据系上期发生的，账面余额为 400 万元，甲公司上期对其计提坏账准备 10 万元，该坏账准备结转到本期。本期对上述内部应收账款和应收票据未计提坏账准备。

解析：甲公司应编制如下的抵销分录：

①抵销本年应收账款与应付账款（上年余额和本年余额相等）

借：应付账款	600
贷：应收账款	600

②抵销本年应收票据与应付票据

借：应付票据	400
贷：应收票据	400

③抵销上期坏账准备与信用减值损失

借：应收账款——坏账准备	20
应收票据——坏账准备	10
贷：未分配利润—年初	30

本期未发生计提新的坏账准备，所以不需要再进行其他处理。

如果考虑上期所得税的影响：

借：未分配利润—年初	7.5 (30×25%)
贷：递延所得税资产	7.5

第二种情形：内部应收款项坏账准备本期余额大于上期余额时的合并处理（抵余额、抵减值、所得税额来补差）

【计算分析 11】接【计算分析 9】甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 735 万元，该应收账款账面余额为 800 万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备 65 万元，其中 20 万元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备 45 万元；应收 A 公司票据 875 万元，该应收票据账面余额为 900 万元，甲公司对该应收票据累计计提坏账准备 25 万元，其中 10 万元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备 15 万元。

解析：甲公司应编制如下的抵销分录：

①抵销本年应收账款与应付账款

借：应付账款	800
--------	-----

贷：应收账款	800
②抵销本年应收票据与应付票据	
借：应付票据	900
贷：应收票据	900
③抵销上期计提的坏账准备	
借：应收账款——坏账准备	20
应收票据——坏账准备	10
贷：未分配利润——年初	30
④抵销本期新补提的坏账准备	
借：应收账款——坏账准备	45
应收票据——坏账准备	15
贷：信用减值损失	60

如果考虑所得税的影响：

借：未分配利润——年初	7.5 (30×25%)
贷：递延所得税资产	7.5
借：所得税费用	15 (60×25%)
贷：递延所得税资产	15

第三种情形：内部应收款项坏账准备本期余额小于上期余额时的合并处理（抵余额、抵减值、所得税额来补差）

【计算分析 12】接【计算分析 9】甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 538 万元，该应收账款账面余额为 550 万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备 12 万元，其中上期结转至本期的坏账准备 20 万元，本期冲减坏账准备 8 万元；应收 A 公司票据 374 万元，该应收票据账面余额为 380 万元，甲公司对其累计计提坏账准备 6 万元，其中上期结转至本期的坏账准备 10 万元，本期冲减坏账准备 4 万元。

解析：甲公司应编制如下的抵销分录：

①抵销本年应收账款与应付账款	
借：应付账款	550
贷：应收账款	550
②抵销本年应收票据与应付票据	
借：应付票据	380
贷：应收票据	380
③抵销上期计提的坏账准备	

借：应收账款——坏账准备 20
 应收票据——坏账准备 10
 贷：未分配利润——年初 30

④抵销本期新补提的坏账准备

借：信用减值损失 12
 贷：应收账款——坏账准备 8

 应收票据——坏账准备 4

如果考虑所得税的影响：

借：未分配利润——年初 7.5 (30×25%)

 贷：递延所得税资产 7.5

借：递延所得税资产 3 (12×25%)

 贷：所得税费用 3

4. 其他债权与债务项目的抵销处理

在某些情况下，债券投资而持有的企业集团内部成员企业的债券并不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上从第三方手中购进的。在这种情况下，债权投资（其他债权投资）中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。