

3. 连续编制合并财务报表时内部交易形成固定资产的抵销处理

- (1) 将内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销，并调整期初未分配利润；
- (2) 将以前会计期间内部交易固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润；
- (3) 将当期由于该内部交易固定资产因包含未实现内部销售损益而多计提的管理费用予以抵销。

【计算分析 20】接【计算分析 19】，B 公司 20×2 年（第 2 年年末）其个别资产负债表中，该内部交易固定资产原价为 1 680 万元，累计折旧为 840 万元，该固定资产净值为 840 万元。该内部交易固定资产 20×2 年计提折旧为 420 万元。

解析：甲公司编制 20×2 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

- (1) 抵销上期未实现内部交易损益

借：未分配利润——年初 480

贷：固定资产——原价 480

- (2) 抵销上期多计提的折旧

借：固定资产——累计折旧 120

贷：未分配利润——年初 120

- (3) 抵销本期多提的折旧

借：固定资产——累计折旧 120 (480÷4)

贷：管理费用 120

如果考虑所得税的影响：

- (1) 考虑上期调减固定资产原价的影响

借：递延所得税资产 90

贷：未分配利润——年初 90

- (2) 考虑本期抵销折旧中包含的未实现内部销售损益的影响

借：所得税费用 30 (120×25%)

贷：递延所得税资产 30

【计算分析 21】接【计算分析 20】，B 公司 20×3 年个别资产负债表中，该内部交易固定资产原价为 1 680 万元，累计折旧为 1 260 万元，该固定资产净值为 420 万元。该内部交易固定资产 20×3 年计提折旧为 420 万元。

解析：甲公司编制 20×3 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

- (1) 抵销上期未实现的内部交易损益

借：未分配利润——年初 480

贷：固定资产——原价 480

- (2) 抵销前 2 年多提的折旧

借：固定资产—累计折旧 240
 贷：未分配利润——年初 240

(3) 抵销本年多提的折旧

借：固定资产——累计折旧 120 (480÷4)
 贷：管理费用 120

如果考虑所得税的影响：

(1) 考虑上期调减固定资产原价的影响

借：递延所得税资产 60
 贷：未分配利润——年初 60

(2) 考虑本期抵销折旧中包含的未实现内部销售损益的影响

借：所得税费用 30 (120×25%)
 贷：递延所得税资产 30

4. 内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理

固定资产清理时可能出现三种情况：期满清理、超期清理、提前清理。

第一种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命届满进行清理时的抵销处理

【计算分析 22】接【计算分析 21】，20×4 年 12 月（资产到期）该内部交易固定资产使用期满，B 公司于 20×4 年 12 月对其进行清理。B 公司对该固定资产清理时实现固定资产清理净收益为 14 万元，在 20×4 年度个别利润表中以“资产处置收益”项目列示。随着对该固定资产的清理，该固定资产的原价和累计折旧转销，在 20×4 年 12 月 31 日个别资产负债表固定资产中已无该固定资产的列示。

解析：甲公司编制 20×4 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

(1) 抵销上期未实现的内部交易损益

借：未分配利润——年初 480
 贷：资产处置收益 480

(2) 抵销前 3 年多提的折旧

借：资产处置收益 360
 贷：未分配利润——年初 360

(3) 抵销本年多提的折旧

借：资产处置收益 120 (480÷4)
 贷：管理费用 120

解释：为什么用资产处置损益代替固定资产原价

个表的账务处理

借：固定资产清理

 累计折旧

 贷：固定资产

借：银行存款

 贷：固定资产清理

借：固定资产清理

 贷：资产处置损益

因为内部交易，只是购买方的固定资产的原值存在虚增，那么在清理的时候就会挤占固定资产清理的份额，进而挤占资产处置损益的金额，而在合并报表上，将虚增的价值冲减，所以也应相应恢复资产处置损益的份额。

如果考虑所得税的影响：

（1）考虑上期调减固定资产原价的影响

借：递延所得税资产 30

 贷：未分配利润—年初 30

（2）考虑本期抵销折旧中包含的未实现内部销售损益的影响

借：所得税费用 30（120×25%）

 贷：递延所得税资产 30

第二种情况：内部交易固定资产超期使用进行清理期间的合并处理

【计算分析 23】接【计算分析 21】，20×4 年 12 月 31 日该内部交易固定资产使用期满，但该固定资产仍处于使用之中，B 公司未对其进行清理报废。B 公司 20×4 年度个别资产负债表固定资产仍列示该固定资产的原价 1 680 万元，累计折旧 1 680 万元；在其个别利润表列示该固定资产当年计提的折旧 420 万元。

解析：甲公司编制 20×4 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

（1）抵销上期未实现的内部交易损益

借：未分配利润—年初 480

 贷：固定资产—原价 480

（2）抵销前 3 年多提的折旧

借：固定资产—累计折旧 360

 贷：未分配利润—年初 360

(3) 抵销本年多提的折旧

借：固定资产—累计折旧 (480÷4) 120

贷：管理费用 120

如果考虑所得税的影响：

(1) 考虑上期调减固定资产原价的影响

借：递延所得税资产 30

贷：未分配利润——年初 30

(2) 考虑本期抵销折旧中包含的未实现内部销售损益的影响

借：所得税费用 30 (120×25%)

贷：递延所得税资产 30

【计算分析 24】接【计算分析 23】，该内部交易固定资产 20×5 年（第 5 年）仍处于使用之中。B 公司个别资产负债表中内部交易固定资产为 1 680 万元，累计折旧为 1 680 万元；由于固定资产超期使用不计提折旧，B 公司个别利润表中无该内部固定资产计提的折旧费用。

解析：甲公司编制 20×5 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

(1) 抵销上期未实现的内部交易损益

借：未分配利润—年初 480

贷：固定资产—原价 480

(2) 抵销前 4 年多提的折旧

借：固定资产—累计折旧 480

贷：未分配利润—年初 480

注：递延所得税资产已经在上一年度全部转回，本年无需处理。

第三种情况：内部交易固定资产使用期限未满提前进行清理期间的合并处理

【计算分析 25】接【计算分析 21】，B 公司于 20×3 年 12 月（第 3 年）对该内部交易固定资产进行清理处置，在对其清理过程中取得清理净收益 25 万元。

解析：甲公司编制 20×3 年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

(1) 抵销上期未实现的内部交易损益

借：未分配利润——年初 480

贷：资产处置收益 480

(2) 抵销前 2 年多提的折旧

借：资产处置收益 240

贷：未分配利润——年初 240

(3) 抵销本年多提的折旧

借：资产处置收益 120 (480÷4)

贷：管理费用 120

如果考虑所得税的影响：

(1) 考虑上期调减固定资产原价的影响

借：递延所得税资产 60

贷：未分配利润—年初 60

(2) 因固定资产销售，故应将所有暂时性差异引起的所得税影响全部转回

借：所得税费用 60

贷：递延所得税资产 60

五、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。