

2. 连续编报

在连续编制合并财务报表的情况下，其具体合并处理程序和方法如下：

- (1) 将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。
- (2) 对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入及内部销售成本予以抵销。
- (3) 将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

账务处理如下：

- (1) 将上期存货中未实现内部销售利润抵销（假设全部出售）

借：未分配利润——年初（期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（包含上期和本期的未实现损益）

借：营业成本

贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）

【计算分析 16】上期甲公司向 A 公司销售产品，收入 5 000 万元，成本 3 500 万元，A 公司实现对外销售 60%，对外销售收入 3 750 万元，其余 40% 形成存货，本期甲公司的个别财务报表中向 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，甲公司本期销售毛利率与上期相同为 30%。

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；

期末内部购进形成的存货为 3 500 万元（期初存货 2000 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 1050 万元。（3 500 万元 × 30%）

- (1) 抵销上期为实现内部销售损益金额：

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 (3 500 × 30%) 1 050

贷：存货 1 050

提示：

本处的未实现内部销售损益既包括上期结存的部分，也包括本期的部分。

如果考虑所得税的影响：

借：递延所得税资产 (600×25%) 150
 贷：未分配利润—年初 150
借：递延所得税资产 112.5
 [(1050-600) × 25%]
 贷：所得税费用 112.5

递延所得税资产

150	
112.5	
262.5	

提示：

以上内容均为顺流交易，所以全部的未实现内部交易损益全由母公司自己承担；但是如果为逆流交易，则应按照母公司持股比例和少数股东持股比例分担未实现的内部交易损益。

借：少数股东权益

 贷：少数股东损益

后期如果相关未实现损益实现了，在编制相反分录即可。

【计算分析】甲公司 2020 年年初以现金 80 万元和另外一方投资 20 万元设立乙公司。假设当年乙公司将账面价值 100 万元存货作价 200 万元出售给甲公司，乙公司未计提盈余公积，没有进行其他分配。甲公司购进该存货尚未对外出售。假设甲当年净利润为零，乙公司除上述业务外，当年未发生其他经济业务。2020 年年底，乙公司个别报表所有者权益如下：实收资本 100 万元，未分配利润 100 万元。

解析：

1. 母公司个别报表长投 80 万元
2. 母公司合并调整，成本需要转权益

借：长期股权投资 80
 贷：投资收益 80

合并报表调整为权益法后，长期股权投资价值为 80+80=160 万元

3. 长投权益互相抵

借：实收资本 100
 未分配利润 100

贷：长投股权投资	160
少数股东权益	40
4. 利润分配不能留	
借：投资收益	80
少数股东损益	20
贷：年末未分配利润	100
5. 内部交易抵销	
借：营业收入	200
贷：营业成本	100
存货	100

根据上例发现，从集团整体来看，合并净利润为零，但是少数股东损益虚增 20，所以需要将少数股东涉及到的损益冲减掉。少数股东权益亦是如此，整体的价值仍为 100，根据少数股东的持股比例计算少数股东权益应为 20，虚增 20，所以也应冲减掉。

实际上，上述内容的调整就是源于在按照“成本转权益”的过程中使用的被投资单位利润并未考虑内部交易的事情，所以，存在上述调整，即该分录就是“打补丁”。

【计算分析】甲公司是 A 公司的母公司，持有 A 公司 80% 的股份。2×13 年 5 月 1 日，A 公司向甲公司销售商品 1 000 万元，商品销售成本为 700 万元，甲公司以银行存款支付全款，将购进的该批商品作为存货核算。截至 2×13 年 12 月 31 日，该批商品仍有 20% 未实现对外销售。2×13 年年末，甲公司对剩余存货进行检查，发现未发生存货跌价损失。除此之外，甲公司与 A 公司 2×13 年未发生其他交易（不考虑所得税等影响）。

解析：

本例中，2×13 年存货中包含的未实现内部销售损益为 60 万元 $[(1\ 000-700)\times 20\%]$ 。在 2×13 年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收入	1 000
贷：营业成本	1 000
借：营业成本	60
贷：存货	60

同时，由于该交易为逆流交易，应将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益在甲公司和 A 公司少数股东之间进行分摊。在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额为 12 万元 $(60\times 20\%)$ 。在 2×13 年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益	12
贷：少数股东损益	12