

中级职称考试总结：会计实务（五）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/503/2021_2022__E4_B8_AD_E7_BA_A7_E8_81_8C_E7_c44_503660.htm

合并报表编制妙则合并报表的编制表面看繁而杂，其实合并过程的难点就是怎样编制抵销分录，本文将其归结为抵销过程九步曲，（为了使读者能够清晰的了解具体的抵销程序，本文采用简洁的会计分录语言来表达这一繁杂的抵销过程）其具体过程如下：

第一步曲：资产负债表项目抵销 由于子公司的净权益项目要么归属于母公司，要么归属于少数股权，对于体现整体的合并报表来说，需将这两部分抵销。具体分录为：借：实收资本（股本）.....（子公司所有者权益中数据）

资本公积.....
.....（同上）

盈余公积.....

（同上）未分配利润.....

（同上）合并价差.....（轧差数、

借贷方位置视具体情况而定）贷：长期股权投资.....

（母公司对子公司的投资）少数股东权益.....

（子公司所有者权益之和*少数股权所占份额）

第二步曲：利润表和利润分配表项目抵销 子公司的本期净利润要么归属于母公司，要么归属于少数股东，对于体现整体的合并报表来说，需将这两部分抵销。具体分录为：借：

投资收益.....（子公司本年

净利润*母公司所占份额）少数股东收益.....

（子公司本年净利润*少数股权所占份额）

期初未分配利润.....（子公司利润分配

表中数据) 贷：提取盈余公积.....

... (同上) 应付利润..... (同上)

) 未分配利润..... (同上) 第三步

曲：母子公司内部业务的抵销 母子公司经常会发生业务往来，这部分业务很容易造成内部未实现的利润，从母子公司的整体而言，这部分未实现的利润属于虚增利润，应予以抵销，抵销过程视不同的业务类型而定。

存货业务 本期销售额抵销 借：主营业务收入..... (本期销售额=销售价格*数量) 贷：主营业务成本 本期购进但本期未销出的部分，属于本期未实现利润，予以抵销 借：主营业务成本..... (本期未实现利润=本期销售额*利润率*未售出比率) 贷：存货 上期购进，上期未售出，本期仍未售出的部分 借：期初未分配利润..... (上期销售额*上期利润率*上期未售出比率) 贷：存货 上期购进，上期未售出，本期售出的部分 借：期初未分配利润 贷：主营业务成本 固定资产业务 A 子公司购进母公司存货用作为固定资产业务 购进当年： 将未实现的利润抵销 借：主营业务收入..... (本期销售价格) 贷：主营业务成本..... (本期销售成本) 固定资产..... (未实现利润部分) 上述分录还视具体情况可能变为： 借：主营业务收入 累计折旧 贷：主营业务成本 固定资产 借：主营业务收入 固定资产 贷：主营业务成本 累计折旧 此时，未实现利润部分就为固定资产的净值 未实现利润部分的摊销 借：累计折旧..... (购进当年可以摊销部分) 贷：管理费用 购进之后第n年： 将未实现利润抵销 借：期初未分配利润.....

..... (数额等于购进当年的未实现利润部分) 贷：固定资产
 第n年的未实现利润的摊销 借：累计折旧.....
 (未实现利润/折旧年限) 贷：管理费用
 以前年度未实现利润累计部分的抵销 借：累计折旧.....
 (购进时至上年末已摊销部分) 贷：
 期初未分配利润 B 子公司购进母公司固定资产用作本公司的
 固定资产业务 购进当年： 将未实现的利润抵销 借：营
 业外收入..... (本期未实现利润) 贷
 ：固定资产 未实现利润部分的摊销 借：累计折旧
 (购进当年可以摊销部分) 贷：管理费用
 购进之后第n年： 将未实现利润抵销 借：期初未分配利润
 (数额等于购进当年的未实现利润部
 分) 贷：固定资产 第n年的未实现利润的摊销 借：累计折
 旧..... (未实现利润/折旧年限) 贷
 ：管理费用 以前年度未实现利润累计部分的抵销 借：累计
 折旧..... (购进时至上年末已摊
 销部分) 贷：期初未分配利润 C 子公司将其从母公司购进的
 固定资产出售时的业务 期初出售： 借：期初未分配利润...
 (固定资产净值-已抵销未实现利润的累计数
 额) 贷：营业外收入 期末出售： 借：期初未分配利润...
 (固定资产净值-期初已抵销未实现利润的累计
 数额) 贷：营业外收入 管理费用..... (本
 年末未实现利润部分的抵销) 债券业务 将母子公司之间
 由于债券引起的资产负债账户抵销，差额进合并价差 借：应
 付债券..... (子公司对母公司的应付债券
 账面价值) 合并价差..... (轧差数，借贷

方视具体情况而定) 贷：长期债权投资..... (母公司对子公司的长期债权投资的账面价值) 将母子公司之间由于债券引起的损益科目抵销，差额进合并价差 借：投资收益..... (母公司对子公司由于债权投资产生的投资收益) 贷：财务费用..... (子公司对母公司的应付债券产生的费用) 第四步曲：内部积欠款项的抵销 借：应付账款 贷：应收账款 借：预收账款 贷：预付账款 第五步曲：子公司被抵销的盈余公积中属于母公司的部分，予以恢复 借：提取盈余公积..... (第二步曲分录中的提取盈余公积*母公司所占份额) 期初未分配利润..... (轧差数，借贷方视具体情况而定) 贷：盈余公积..... (第一步曲分录中盈余公积*母公司所占份额) 第六步曲：各项减值准备的抵销 2001年的会计准则新增了固定资产减值、无形资产减值等几项准备，这使该部分的抵销变得稍微复杂一点了，故将其单独作为一步。 应收账款的坏账准备的抵销 借：坏账准备..... (本期期末的应收账款确定的坏账准备) 管理费用..... (轧差数，借贷方视具体情况而定) 贷：期初未分配利润..... (本期期初的应收账款确定的坏账准备) 存货的跌价准备的抵销 借：存货跌价准备..... (截止期末累计计提的跌价准备) 管理费用..... (本期继续计提或冲回的跌价准备，借贷方视具体情况而定) 贷：期初未分配利润..... (截止期初累计计提的跌价准备) 资产的减值准备 借：无形资产减值准备/固定资产减值准备/在建工程减值准备..... (截止期末累计计提的减值准备) 营业外支

出.....（本期继续计提或冲回的减值准备，借贷方视具体情况而定）贷：期初未分配利润.....（截止期初累计计提的减值准备） 投资的减值准备 借：长期投资减值准备/短期投资减值准备.....（截止期末累计计提的减值准备） 投资收益.....（本期继续计提或冲回的减值准备，借贷方视具体情况而定） 贷：期初未分配利润.....（截止期初累计计提的减值准备）

第七步曲：将上述分录列示在合并工作底稿中，与其对应科目相应加以抵销，即得合并报表。合并报表科目列示在长期股权投资科目下，少数股东权益和少数股东收益在负债和所有者权益之间单独列示。

第八步曲：特殊的抵销分录 由于在一般的资产负债表中只列示固定资产减值准备科目，其他准备项目与其对应的科目相抵后以净值列示，所以对于第六步曲分录的大多数准备科目，无法在合并工作底稿中找到相对应的科目，即无法实现第七步曲中所述的抵销过程，对于此种情况，可在前五步不便的情况下，第六步作如下修改：除固定资产减值准备以外，其余涉及准备科目用长期股权投资代替，借贷方向视具体情况而定。 借：长期股权投资.....（代替各种准备科目） 贷：管理费用/营业外支出/投资收益.....（视不同的准备，用相应的科目）

将上述分录中的长期股权投资冲销 借：合并价差 贷：长期股权投资

第九步曲：验证 抵销完所得的合并报表是否正确，可采取一些方法验证，如母公司对子公司的长期股权投资为零，子公司的净权益为零，母公司对子公司的投资收益为零等。