

合并会计报表编制中资产减值准备抵销问题的会计处理会计从业资格考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文 https://www.100test.com/kao_ti2020/622/2021_2022__E5_90_88_E5_B9_B6_E4_BC_9A_E8_c42_622520.htm 财政部发布的《企业会计制度》规定，企业除应对应收账款和其他应收款计提坏账准备外，还要对存货、长短期投资、固定资产、在建工程、无形资产、委托贷款、应收融资租赁款的可收回金额加以分析，并计提相应的减值准备。那么在编制合并会计报表时，是否也要对内部交易形成的存货、投资、固定资产、无形资产相应的减值准备进行抵销呢？2002 年注册会计师考试辅导教材中只提到“如果对内部交易形成的存货计提了跌价准备，还应在编制合并会计报表时将其抵销。如果已对固定资产、无形资产计提了相关减值准备的，还应在编制合并会计报表时进行相应的抵销。”也未提及集团内部的长期股权投资和长期债权投资的减值准备是否应该抵销，存货、固定资产、无形资产的减值准备应如何抵销，抵销金额如何确定等具体问题。在此，笔者拟对这些问题提出一些初步的意见，仅供参考。

长期投资减值准备的抵销 内部长期投资计提的减值准备，是站在母公司的角度来看对子公司的投资而估计的资产减值，对整个集团来说，不存在该投资减值的问题，所以应将已计提的减值准备抵销掉，而且需作单独抵销处理。原因如下：1. 如果不作抵销，长期投资已不存在，单独保留投资减值准备显然不合理，而且会低估集团的资产、期初未分配利润和当期利润。因为原来站在母公司角度考虑的投资减值因素，已反映在子公司的报表相关资产的减值中，对整个集团来说，如不对母公司的投资减值准备进行抵销，将产

生重复计提问题。2.如果不单独作抵销，而是与股权投资差额作相同的处理，将其并在长期股权投资的价值中加以抵销，最后列入合并价差，也是不合理的。因为按照现行合并理论，母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益项目进行抵销时，产生的合并价差反映的是母公司在第三者手中购买子公司的股权时产生的股权投资差额的摊余价值。对整个集团来说，相关的股权投资差额是一种支出，所以不必对其摊销过程进行抵销。而长期投资减值准备则不同，对整个集团来说，并不存在投资减值问题。长期债权投资减值准备的抵销也是同样的道理。因此，在编制合并报表时，在将长期股权投资和长期债权投资项目进行抵销的同时，还应将相应的减值准备全部抵销掉，根据具体情况增加期初未分配利润或当期投资收益。抵销分录为：借：长期投资减值准备（报表项目为“长期股权（债权）投资”）贷：期初未分配利润投资收益

存货跌价准备的抵销 内部交易产生的存货与应收账款和长期投资不同，其抵销的不是存货全部，而是存货中包含的内部交易未实现的销售利润。该存货无论在销售方还是购买方都要按市价计提跌价准备，但计提准备的金额却不相同。因为购入方存货中包括了内部交易未实现的销售利润（即不真实的增值），致使其应计提的减值准备金额较大。例如母公司销售一批产品给其子公司，销售成本为500万元，销售收入为800万元，相应的子公司购买的这批存货的成本就成了800万元（在此，不考虑相关税费）。假设期末该批存货未能销售出去，期末市价为600万元，子公司就要为其计提200万元的减值准备。而站在整个集团的角度，上述内部交易形成的存货增值额在编制合并报表时已经抵销掉了，即期末存

货的账面成本仍为500万元，与市价600万元相比，根本不必计提减值准备。所以应将子公司计提的200万元存货跌价准备全部抵销。仍按上例，如果该批存货的市价是400万元，则不能将子公司计提的存货跌价准备（400万元）全部抵销，只能抵销因内部交易增值而多计提的部分300万元（800-500）。连续编制合并报表时的思路与坏账准备的抵销思路相似。相关抵销分录为：

（1）抵销以前年度计提的存货跌价准备 借：存货跌价准备（报表项目为“存货”） 贷：期初未分配利润

（2）当期若为补提，作如下抵销 借：存货跌价准备（报表项目为“存货”） 贷：管理费用

（3）当期若为转回，作如下抵销 借：管理费用 贷：存货跌价准备（报表项目为“存货”）

固定资产和无形资产减值准备的抵销 如同存货跌价准备的抵销理由一样，固定资产和无形资产减值准备也要作上述抵销，所不同的是，固定资产和无形资产减值准备还影响到折旧计提和无形资产的摊销额，在作上述抵销的同时，还需把因多计提减值准备而少计提的折旧额和无形资产分摊额加以抵销。相关分录为（仅以固定资产为例，无形资产的有关处理可比照进行）：

1.固定资产仍留在集团内部时

（1）抵销多计提的减值准备 借：固定资产减值准备 贷：期初未分配利润 借：固定资产减值准备 贷：营业外支出 或：借：营业外支出 贷：固定资产减值准备

（2）抵销因多计减值准备而少计提的折旧 借：期初未分配利润 贷：累计折旧 借：管理费用等 贷：累计折旧

2.固定资产处置当期：

（1）超期处置时，可不作会计处理。

（2）使用期满或提前处置时，将上述分录中的“固定资产减值准备”和“累计折旧”更换为“营业外支出”或“营业外收入”（视处置结果而定）即可。其他减值

准备的抵销 在建工程因不涉及折旧等问题可比照存货项目的处理进行。委托贷款和应收融资租赁款一般不会对集团内部发生，如存在此类交易，可比照应收账款的处理原则。另集团内部存在大量的资金调拨和占用现象，其他应收款也相应计提减值准备，这一事项应列入抵销范围，可比照应收账款的处理原则。编制合并会计报表要遵循重要性原则，判断上述准备项目是否应进行抵销，要视其金额大小及对合并报表影响程度而定。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com