

2011年中级会计职称考试中级会计实务强化辅导(54)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_645903.htm 第四节 合并财务报表综合举例

【例19-10】20×8年1月1日，P公司用银行存款30 000 000元购得S公司80%的股份，取得对S公司的控制权(假定P公司与S公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并，也属于应税合并)。P公司在20×8年1月1日建立的备查簿(见表19-2)中记录了购买日(20×8年1月1日)S公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值信息。20×8年1月1日，S公司股东权益总额为35 000 000元，其中：股本为20 000 000元，资本公积为15 000 000元，盈余公积为0元，未分配利润为0元。P公司和S公司20×8年12月31日个别资产负债表分别见表19-3和表19-4，20×8年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表19-5、表19-6和表19-7。假定S公司的会计政策和会计期间与P公司一致。P公司和S公司适用的所得税率均为25%。除S公司可供出售金融资产存在暂时性差异外，P公司的资产和负债、S公司的其他资产和负债均不存在暂时性差异，在合并财务报表层面出现暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债的确认条件。P公司在编制由P公司和S公司组成的企业集团20×8年合并财务报表时，存在以下内部交易或事项需在合并工作底稿中进行抵销或调整处理。

- 1.P公司20×8年利润表的营业收入中35 000 000元系向S公司销售产品实现的销售收入，该产品销售成本为30 000 000元。S公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为50 000 000元，销售成本为35 000 000元，反映在S公司20×8年的利润表中。对此，编制合并财务

报表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时，应在合并工作底稿(见表19-8)中编制如下抵销分录：(1)借：营业收入 35 000 000 贷：营业成本 35 000 000 注：1.因为S公司本期将该产品全部售出，所以不存在购买方有剩余存货的问题。借营业收入，贷营业成本为内部结算价。2.本题中如果开具了增值税专用发票，对抵销分录没有影响。3.如果款项未结，对应收和应付账款有影响。若款项未结且开具了增值税专用发票，应收账款和应付账款为含税的价款。2.S公司20×8年确认的应向P公司支付的债券利息费用为200 000元(假设该债券的票面利率与实际利率相差较小，发生的债券利息费用不符合资本化条件)。在编制合并财务报表时，应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相互抵销，在合并工作底稿中其抵销分录为：(2)借：投资收益 200 000 贷：财务费用 200 000 3.S公司20×8年利润表的营业收入中有10 000 000元系向P公司销售商品实现的销售收入，对应的销售成本为8 000 000元。P公司购进的该商品20×8年末未对外销售，全部形成期末存货。在编制合并财务报表时，在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：(3)借：营业收入 10 000 000 贷：营业成本 10 000 000 (4)借：营业成本 2 000 000 贷：存货 2 000 000 抵销存货的金额=购买方的剩余存货×销售方的毛利率 (5)同时，确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响： $2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000$ (元)。借：递延所得税资产 500 000 贷：所得税费用 500 000 引申：若涉及到存货跌价准备，站在个别报表或合并报表的角度来看，存货的可变现净值是一样的，但是成本是不同的，会形成暂时性差异，产生递延所得税资产。4.S公司20×8年以3 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，销售成本为2

700 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为300 000元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按3 000 000元入账。假设P公司对该固定资产按3年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0元。该固定资产交易时间为20×8年1月1日，本章为简化抵销处理，假定P公司该内部交易形成的固定资产20×8年按12个月计提折旧。在合并工作底稿中有关抵销处理如下：(6)与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：营业收入 3 000 000 贷：营业成本 2 700 000 固定资产原价 300 000

(7)同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响： $(300\,000 - 100\,000) \times 25\% = 50\,000$ (元)，其中，100 000元为当年已在P公司所得税前扣除的金额。

借：递延所得税资产 50 000 贷：所得税费用 50 000

注：造成暂时性差异的原因有两个，一个是固定资产原值不同产生的暂时性差异，二是由于年固定资产折旧导致的暂时性差异。

(8)抵销该固定资产当期多计提的折旧额。该固定资产折旧年限为3年，原价为3 000 000元，预计净残值为0元，20×8年计提的折旧额为1 000 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价20×8年应计提的折旧额为900 000元，当期多计提的折旧额为100 000元。应当按100 000元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：固定资产累计折旧 100 000 贷：管理费用 100 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少100 000元，管理费用减少100 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为900 000元，该固定资产当期计提的折旧费为900 000元。

5.P公司将其账面价值为1 300 000元某项固定资产以1 200 000元的价格出售给S公司作为管理用固定资产

使用。P公司因该内部固定资产交易发生处置损失100 000元。假设S公司以1 200 000元作为该项固定资产的成本入账，S公司对该固定资产按5年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0元。该固定资产交易时间为20×8年7月1日，本章为简化抵销处理，假定S公司该内部交易形成的固定资产20×8年按6个月计提折旧。在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

(9)该固定资产的处置损失与固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。借：固定资产原价 100 000 贷：营业外支出 100 000

(10)同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响： $(100\ 000-10\ 000) \times 25\%=22\ 500$ (元)，其中，10 000元为当年已在S公司所得税前扣除的金额。借：所得税费用 22 500 贷：递延所得税负债 22 500

(11)抵销该固定资产当期少计提的折旧额。该固定资产折旧年限为5年，原价为1 200 000元，预计净残值为0元，20×8年计提的折旧额为120 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价20×8年应计提的折旧额为130 000元，当期少计提的折旧额为10 000元。应当按10 000元分别抵销管理费用和累计折旧。借：管理费用 10 000 贷：固定资产累计折旧 10 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额增加10 000元，管理费用增加10 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为130 000元，该固定资产当期计提的折旧费为130 000元。

注：如果涉及连续抵销的问题，要注意存货的连续要和354页【例19-4】相联系。固定资产的连续要和356页【例19-5】的账务处理相联系。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