

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(55)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_ti2020/646/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_646038.htm

第三节 合并利润表 一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。利润表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间经营成果。在以其个别利润表为基础计算的收入和费用等项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并利润表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目，主要有：(1) 内部营业收入和内部营业成本项目。(2) 内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益。(3) 内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目计提额或摊销额中包含的未实现内部销售损益。(4) 内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益。(5) 内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部股权投资的投资收益项目等。

(一) 内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理 内部营业收入是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的商品销售(或劳务提供，下同)活动所产生的营业收入。内部营业成本是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的销售商品的营业成本。在购买企业将内部购进的商品用于对外销售时，可能

出现以下三种情况：第一种情况是内部购进商品全部实现对外销售.第二种情况是内部购进的商品全部未实现销售，形成期末存货.第三种情况是内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货。因此，对内部销售收入和内部销售成本进行抵销时，应分别不同的情况进行处理。

1. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售 在这种情况下，从整个企业集团来看，这一购销业务只是实现了一次对外销售，其销售收入只是购买企业向企业集团外部企业销售该产品的销售收入，其销售成本只是销售企业向购买企业销售该商品的成本。销售企业向购买企业销售该商品实现的收入属于内部销售收入，相应地，购买企业向企业集团外部企业销售该商品的销售成本则属于内部销售成本。因此在编制合并利润表时，就必须将重复反映的内部营业收入与内部营业成本予以抵销。应编制的抵销分录为：借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货的抵销处理 在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，在编制合并利润表时，应当将销售企业由此确认的内部销售收入和内部销售成本予以抵销。对于这一内部交易，从购买企业来说，则以支付的购货价款作为存货成本入账，并在其个别资产负债表中作为资产列示。这样，购买企业的个别资产负债表中存货的价值中就包含销售企业实现的销售毛利。编制合并资产负债表时，应将购买企业存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。应编制的抵销分录为：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目.同时，对于存货价值中包含的未实现内部销售损益，借

记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。3. 母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末部分实现对外销售、部分形成期末存货的抵销处理 在这种情况下，可以将内部购买的商品分解为两部分来理解：一部分为当期购进并全部实现对外销售.另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。对于内部营业收入的抵销，也可按照如下方法进行抵销处理：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，按期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“存货”项目，按其差额，贷记“营业成本”项目。(二) 购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理 在购买企业将内部购进的商品作为固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用时，则形成期固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产。在企业集团内母公司与子公司、子公司相互之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产(作为无形资产等的处理原则类似)使用的情况下，从整个企业集团来说，只能以销售企业生产该产品的成本作为固定资产原价在合并财务报表中反映。因此，编制合并利润表时，应将销售企业由于该内部交易产生的销售收入和销售成本予以抵销.并将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。在对销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。应编制的抵销分录为：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，按固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“固定资产原价”项目，按其差额，贷记“营业成本”项目.同

时，对于本期计提的折旧额或摊销额中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“固定资产累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。(三)内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理 编制合并资产负债表时，需要将内部应收款项与应付款项相互抵销，与此相适应需要将每部应收款项计提的坏账准备予以抵销。编制合并财务报表将资产减值损失中包含的本期内部应收款项计提的坏账准备抵销时，按照当期内部应收款项计提的坏账准备的金额，借记“应收账款坏账准备”等项目，贷记“资产减值损失”项目。(四)内部投资收益(利息收入)和利息费用的抵销 企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能发生相互提供信贷，以及相互之间持有对方债券的内部交易。在编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和持有至到期投资相关的利息费用与投资收益(利息收入)相互抵销。应编制的抵销分录为：借记“投资收益”项目，贷记“财务费用”项目。(五)母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理 在子公司为全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“未分配利润年初”项目，贷记“提取盈余公积”、“对所有者(或股东)的分配”、“未分配利润年末”项目。在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“少数股东损益”、“未分配利润年初”项目，贷记“提取盈余公积”、“对所有者(或股东)的分配”、“未分配利润年末”项目。

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