

合并财务报表(下)



本章学习提示

- 本章重点: 企业集团内部交易及其内容; 各种内部交易、内部未实现损益的抵销; 内部推定损益的确认; 各种合并财务报表的编制; 相互交叉持股下的有关抵销处理; 母公司在报告期内增加或处置子公司的处理。
- 本章难点: 各种内部交易、内部未实现损益的抵销调整分录; 内部推定损益的确认分录; 合并财务报表编制的综合运用; 相互交叉持股下库存股法、交互分配法的运用。

第一节 企业集团内部交易及抵销调整项目概述

无论是同一控制还是非同一控制下的企业合并, 只要企业合并完成后形成了以控制为基础的纳入合并范围的母子公司关系, 每个会计期末均应由母公司组织编制合并财务报表。而编制合并财务报表的关键性工作, 将主要表现为由于企业集团内部交易所引起的有关需要抵销调整的项目及其处理。

一、内部交易的性质及其种类

企业集团内部交易也称公司间交易, 是指纳入合并范围的企业集团内部各成员企业相互之间发生的各种交易。将企业集团作为一个独立的会计个体, 企业集团中各成员企业对外从事的交易都应作为企业集团的交易予以记录和反映, 而各成员企业之间相互发生的内部交易从性质上则应视为“无交易行为”, 现实中各自又都做出了会计记录, 并反映在各自的财务报表中, 因此, 在编制合并财务报表时均应予抵销。如果不作抵销处理, 合并财务报表的结果将会出现大量的重复或者虚列。例如, 同属于一个企业集团的 A 企业销售给 B 企业商品取得收入 1 000 元, 该商品的成本为 800 元, 而 B 企业又对企业集团外部销售并取得收入 1 200 元, 这样, 两个企业列示的收入、成本就出现了重复, 如果不加抵销处理, 反映企业集团的收入就虚增 1 000 元, 而营业成本也虚增了 1 000 元; 如果 B 企业未将该商品对外出售, 站在企业集团角度就不存在收入问题, 但 A 企业的综合收益表却记录了该商品的收入 1 000 元和营业成本 800 元, 并显示营业利润 200 元, 如果不将其抵销处理, 合并财务报表将会造成虚增收入 1 000 元、虚列成本 800 元, 虚计利润 200 元(内部交易未实现利润), 并虚增存货 200 元。

企业集团的内部交易一般表现为以下几种类型。

(1) 内部债权债务交易。即各成员企业之间在从事各种交易活动过程中, 由于利用

商业信用而形成的应收和应付款项。

(2) 内部存货交易。即各成员企业之间发生的存货购销交易。这种交易特征是,在交易发生前后并不改变存货的经济性质。

(3) 内部固定资产交易。即各成员企业之间发生的固定资产销售或租赁交易,包含与此相关的工程物资、在建工程等交易。这种交易的特征是,在交易发生前后固定资产的经济性质可能会改变或不改变,如销售方销售的是存货或固定资产,而购买方最终则形成固定资产并使用。

(4) 内部无形资产交易。即各成员企业之间发生的无形资产转售交易。这种交易的特征是,不论交易前的情形如何,交易的最终结果必然表现为无形资产。

(5) 内部土地使用权交易。即各成员企业之间发生的土地使用权交易。在我国,由于土地全部属于国家所有,土地交易的内容是土地的使用权交易,并不是土地的所有权交易。

(6) 内部资金借贷交易。即各成员企业之间按规定允许发生的资金拆借交易。

(7) 内部债券购销交易。即各成员企业之间发生的公司债券发行与购买交易。这种交易可能是各成员企业之间公司债券的直接购销,也可能是某一企业从企业集团外部购回另一企业的已发行债券。

二、内部交易损益及其处理

由于企业集团的各成员企业都是独立法人和独立的经营者,在进行内部交易过程中,必然会存在交易损益,这种损益称为内部交易损益,是指企业集团各成员企业之间因从事内部交易活动,而在内部交易的出让方所记录的交易收益或损失。这种内部交易损益由于是针对某项交易而言的,所以,就表现为内部交易毛损益,即交易收入减去交易成本的差额。

内部交易损益根据对外实现情况可分为内部交易未实现损益和内部交易已实现损益。如果一项内部交易未在企业集团外部再次进行交易,那么,这种内部交易损益就表现为未实现损益;如果已经在企业集团外部又进行了交易,那么,随着外部交易的进行,这种内部交易损益将会在外部得以实现,从而就表现为已实现损益。

内部交易损益按照在会计上是否反映可分为内部交易会计损益和内部交易推定损益。内部交易会计损益,是指因内部交易而发生的已经在内部交易出让方做出会计记录的交易损益。内部交易损益的大部分内容都将反映为内部交易会计损益。内部交易推定损益,简称推定损益,是指从企业集团角度来讲应当发生了交易损益,但是,按照会计程序并未做出反映的内部交易损益。如 A 成员企业从企业集团外部购入 B 成员企业已经发行在外的公司债券,这种债券的购买行为虽不是原发行企业购回,但站在企业集团的角度可以看成债券的赎回,在此称为债券的推定赎回,若该债券的原发行价格为 10 元/张, A 企业若以 11 元/张的价格购回,则认为每购回一张债券企业集团将损失 1 元,但在 A、B 企业的账面上并未做出反映,所以,将这种损失称为债券的推定赎回损失;反之,称为推定赎回收益。推定损益一般是已经实现的内部交易损益。

由于企业集团各成员企业之间经营的独立性,内部交易损益都独立进行了会计反映。

但是,将这些企业置于同一会计个体之下时,按照收益实现原则,对于内部交易已实现损益,在合并财务报表中就应当予以确认;而对于内部交易未实现损益,在未对外实现之前均不予认定,在编制合并财务报表时,应当随内部交易事项的抵销而抵销;对于推定损益,虽然个别财务报表未做出反映,但在编制合并财务报表时应当予以追加确认。

三、编制合并财务报表时应抵销调整的项目

随着企业合并的完成和以后企业集团内部交易的发生,每期编制合并财务报表时,需要对涉及重复记录的项目在合并工作底稿中进行抵销调整处理后,方可编制合并财务报表。应抵销调整的项目主要有:母公司长期股权投资、投资收益与子公司所有者权益、利润分配等引起的内部权益的抵销;内部债权债务的抵销;内部存货交易及其交易损益的抵销;内部固定资产交易、交易损益、使用期内多(少)计提累计折旧以及以后处置的抵销;内部无形资产交易、交易损益、使用期内多(少)摊销以及以后转让的抵销;内部土地使用权交易、交易损益以及以后转让的抵销;内部资金借贷交易及其利息的抵销;各成员企业之间相互持股、相互投资的增减变动的抵销等。这些项目中许多都会同时涉及合并财务状况表、合并综合收益表、合并所有者权益变动表等,因此,本章以下内容将其分别说明,以便理解和运用。

第二节 内部权益

一、内部权益及其变化内容

母公司的长期股权投资、投资收益、子公司的少数股东权益与子公司的所有者权益、利润分配等,我们将其统称为企业集团的内部权益。在企业合并日后,引起内部权益发生变化的内容主要是:①子公司发生的权益变动,包括各期发生的利润或亏损、利润分配、非同一控制下企业合并时产生的子公司可辨认净资产中账面价值与公允价值不等的项目在日后摊销所引起的对子公司净利润的调整、计入所有者权益的利得和损失等;②母公司在编制合并财务报表时将长期股权投资的成本法转为权益法引起的母公司长期股权投资和投资收益的调整等。

二、内部权益的抵销处理

企业集团存在的内部权益及其各期的变化情况,都完整地反映在母、子公司各自的个别财务报表中。但是,在以企业集团为统一报告主体的情况下,这些可以看成内部资本或者收益的划拨或转移,并不发生与企业集团外部利益主体之间的经济利益以及权益变动,因此,在每期编制合并财务报表时,应当予以抵销处理,从而减少其重复列计。抵销处理可分为以下三项内容来进行。

(1) 将子公司内部权益当年净变化数与引起的母公司长期股权投资净变化数抵销,同时将属于少数股东的部分列计为“少数股东权益”。内部权益增加时应做调整分录如下。借记“盈余公积——本年(提取数)”“未分配利润——本年(净增加数)”“资本公

积——本年(净增加数)”等项目,贷记“长期股权投资”“少数股东权益”等项目;内部权益减少时做相反调整分录。

(2) 按子公司当年实现的调整后净利润,抵销权益法下属于母公司的部分和列计属于少数股东的部分,同时抵销子公司利润分配和剩余净利润。应做调整分录如下。借记“投资收益”“少数股东损益”等项目,贷记“未分配利润——本年(对所有者的分配)”“未分配利润——本年(提取盈余公积)”“未分配利润——本年(剩余净利润)”等项目。

同时,将子公司本年结转净利润的分录抵销,借记“未分配利润——本年(实现数)”项目,贷记“净利润”项目。

(3) 将母公司长期股权投资与子公司所有者权益的年初数抵销。经过上述两种抵销调整处理后,母公司的长期股权投资和子公司的所有者权益当年的净变化数已经抵销完毕,剩余的将是对相关项目的年初数进行抵销调整。但如果是非同一控制下的企业合并,还需要将计子公司年初各项净资产的账面价值与公允价值不一致的项目以及商誉予以列计(当年摊销数已在子公司有关资产项目的调整时处理完毕,见上一章的相关内容),对属于少数股权年初数也应一并列计。

如果是同一控制下的企业合并,还应当将上述抵销分录中将子公司留存收益(盈余公积、未分配利润)的抵销数比照上一章的相关说明予以恢复,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”“未分配利润”项目。

【例 3-1】 承第二章例 2-4、例 2-10、例 2-11,为其编制 2012 年年末合并财务报表中内部权益抵销调整的会计分录如下。

(1) 将 M 公司内部权益当年净变化数抵销。

借: 盈余公积——本年	5 000
未分配利润——本年	6 600
贷: 长期股权投资	9 280
少数股东权益	2 320

(2) 将 M 公司当年实现净利润和利润分配抵销。

借: 投资收益	41 280
少数股东损益	10 320
贷: 未分配利润——本年(对所有者的分配)	40 000
未分配利润——本年(提取盈余公积)	5 000
未分配利润——本年(剩余净利润)	6 600

同时,将 M 公司本年结转利润的分录抵销。

借: 未分配利润——本年(实现数)	50 000
贷: 净利润	50 000

(3) 内部权益年初数的抵销:

借: 股本	300 000
资本公积——年初	200 000
盈余公积——年初	80 000
未分配利润——年初	20 000

固定资产	30 000
商誉	162 000
贷：长期股权投资	650 000
少数股东权益	122 000
应收账款	1 000
存货	5 000
无形资产	10 000
应付债券	4 000

第三节 内部债权债务及公司债券

一、内部债权债务

企业集团成立以后,随着各成员企业之间的各种内部交易的进行,在结算方面必然会产生各种各样的债权债务关系,这些债权债务在未结清之前,即构成了企业集团的内部债权债务,如应收与应付账款、应收与应付票据、预收与预付账款、其他应收与应付款、应收与应付股利或利息等。这些债权债务随着合并财务报表的编制将各成员企业纳入同一会计个体之后,应当予以抵销。抵销处理的相关内容主要包括以下几个方面。

(一) 内部债权债务本身的抵销

内部债权债务本身的抵销处理比较简单,在进行抵销处理之前,应当先核对各自记录的债权债务的正确性,因为这些债权债务应当存在一一对应的关系,并且数额也应当相等,否则,抵销处理将无法进行。如果出现未达账项,应当比照银行存款未达账项调节方法进行调节后,再进行有关抵销处理。抵销的分录可概括如下。借记“各内部债务”项目,贷记“各内部债权”项目。

(二) 内部债权衍生事项的抵销

企业只要存在债权,按照国际上通行的做法,都有可能存在坏账准备计提等相关衍生事项,内部债权的存在也同样如此。由于内部债权在编制合并财务状况表时已经消失,对应的坏账准备赖以存在的基础也就不存在,所以,当期计提的坏账准备将会导致合并资产减值损失多计,期末母公司应当予以抵销处理。由于坏账准备年末余额是由年初余额和本年净变化数计算出来的,因此,需要分别进行抵销处理。

(1) 坏账准备本年净变化数的抵销。本年净变化数即本年计提数,是根据年末应计提坏账准备的应收款项的年末余额情况和对应的计提比例计算出本年坏账准备应计提额后,对比“坏账准备”科目的余额情况,分别编制不同相关会计分录形成的。对其进行抵销处理时,按照当年计提的会计分录编制成相反抵销分录即可。如果本年净变化数为增加时,应借记“应收账款等——坏账准备”项目,贷记“资产减值损失”项目;如果为减少,则做作相反抵销分录。

(2) 坏账准备年初余额的抵销。年初的坏账准备在采用备抵法时其余额肯定在贷方,而计提坏账准备时对应的项目是“资产减值损失”,上年计入资产减值损失的坏账准备

计提数,随着年终结账的处理已经最终归入了“未分配利润”项目,也就是说,坏账准备的年初数最终已经进入了财务状况表和所有者权益变动表“未分配利润”项目的年初余额,因此,编制抵销调整分录如下。借记“应收账款等——坏账准备”项目,贷记“未分配利润——年初余额”项目。

总之,对于内部债权债务以及衍生事项的抵销,如果是初次编制合并财务报表,需要进行内部债权债务本身和坏账准备本年净变化数两项内容的抵销处理;如果是以后连续编制合并财务报表,则需要进行内部债权债务本身、坏账准备本年净变化数和年初余额三项内容的抵销处理(业务举例见后述相关内容)。

二、内部公司债券交易

(一) 内部公司债券交易的方式

内部公司债券交易,是指企业集团内部的一个企业通过不同渠道购买另一企业发行的公司债券的一种内部金融资产与负债交易。

对内部公司债券交易的发行方来说,都属于应付债券,应在企业“应付债券”科目中进行核算。但是,对购买方来说,因购买渠道、购买目的、持有时间长短、该公司债券是否在证券市场上进行公开交易等不同,则可能需要分别按照“交易性金融资产”“持有至到期投资”和“可供出售金融资产”等金融资产进行核算^①。

从购买渠道来说,内部公司债券交易的方式可以分为以下两种。

(1) 直接交易。即企业集团内部的一个企业发行公司债券时,另一企业直接予以购买的交易。这种方式下由于购买方和发行方在有关账目上具有直接的对应关系,所以,在编制合并财务报表时只需要进行两个方面的抵销处理。一是将债券投资与应付债券相互抵销,因各自对债券折溢价的摊销方法不同导致的抵销差额计入投资收益或财务费用;二是将债券投资方列计的投资收益与债券发行方列计的利息费用相互抵销。

(2) 间接交易。即一个企业在证券市场上从该企业集团外部的第三方购买另一成员企业已经发行在外而尚未到期的公司债券的交易。从企业集团角度来说,成员企业发行的公司债券也是企业集团发行的债券,因此,这种间接交易实质上是企业集团进行的债券赎回,由于不是发行企业购回,所以,这种购回称为债券的推定赎回(constructive retirement)。

(二) 债券推定赎回损益及其处理方法

上述公司债券赎回时,由于债券发行后市场利率变化、企业发展情况的变化等,将可能导致购买价与购买时发行公司记录的该债券账面价值不一致的现象,因而将会产生购回损益:若购买价高于其账面价值的差额视为购回损失,反之视为购回利得。这种购回损益从企业集团角度来说已经是已经实现的损益,但是,在购买债券时企业集团内部的有关企业并未对此做出会计记录,所以,会计上将其称为“债券推定赎回损益”。

对于债券推定赎回损益如何进行会计处理,在国际会计界存在以下不同的观点。

^① 按照2009年11月国际会计准则理事会修订发布的《IFRS9:金融工具》的规定,将这些金融资产划分为“后续以摊余成本计量的金融资产”和“后续以公允价值计量的金融资产”两大类。

(1) 面值理论(par value theory)。该理论认为,债券推定赎回损益是由于市场利率的变化导致了发行公司发行价与购买公司购买价的不同所致,与发行公司和购买公司都有关系,应当在二者之间分摊。分摊的方法是,以债券面值为标准,先由发行公司按债券账面价值与债券面值的差额计算分摊,剩余部分再由购买公司承担,归属于各自的债券赎回损益。例如,子公司从企业集团外部购回母公司发行的公司债券 10 000 张,每张购买价为 110 元,该债券每张面值为 100 元,截至购买日的未摊销溢价为 30 000 元,因此,该批债券的账面置存价值为 1 030 000 元,债券的赎回损失为 70 000(1 100 000—1 030 000)元。按照面值理论,该批债券的购买成本中的 1 000 000 元由债券面值承担,30 000 元由母公司债券溢价承担,剩余 40 000 元由购买的子公司承担。实际上也就是将赎回损失先分摊给母公司 30 000(1 030 000—1 000 000)元,剩余 40 000 元由子公司承担。

(2) 代理理论(agency theory)。该理论认为,推定赎回债券,是购买公司在母公司的指令下起着发行公司的代理机构作用而购回的,因此,债券推定赎回损益应当全部归发行公司,这实际上是一般企业债券赎回业务在企业集团中的延伸。

此外,还有人认为债券赎回损益应全部归购买公司或母公司。理由是,这种赎回损益是由于购回而产生的,谁购回就应当由谁承担;或者说,母公司在企业集团中起着龙头的作用,从合并财务报表的结果来看,最终各种损益都将归属于母公司,并且这种推定赎回是母公司认定的,所以,应当归母公司。

从实质重于形式的原则来看,代理理论体现了这种债券交易的实质和合并财务报表的要求,理论上较为完善。但是,我国的 CAS33 采取了简单的做法,将其一并作为债券购买方和债券发行方的抵销差额,计入合并综合收益表的“投资收益”项目中。

(三) 内部公司债券交易的抵销

依据我国的 CAS33 的规定,在编制合并财务报表时,内部公司债券交易需要抵销调整的内容包括以下几个方面。

(1) 债券投资与应付债券的抵销。二者的差额视为债券推定赎回损益列为投资收益(直接交易时无此项内容),借记“应付债券(账面价值)”项目,贷记“持有至到期投资(账面价值)”(依据会计处理时所列计的项目列示,下同)、“投资收益(债券推定赎回损失时记入借方)”等项目。

(2) 相关利息收入和利息费用的抵销。按照各自列计的财务报表项目,借记“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。

(3) 应付利息和应收利息抵销。借记“应付利息(当期列计未付的名义利息)”,贷记“应收利息(当期列计未收的名义利息)”项目。

【例 3-2】 承例 3-1,M 公司 2012 年 1 月 1 日对外发行面值 100 元、票面利率 8%、3 年期公司债券 20 000 张,发行价格为每张 97.60 元,每年的 6 月 30 日和 12 月 31 日为计息和付息日。P 公司于 2012 年 7 月 1 日以每张 95 元从证券市场上购买 M 公司发行的该债券 10 000 张,准备持有到期,双方对债券的折溢价(利息调整)均采用直线法进行摊销^①。此项内部债券交易产生的债券推定赎回利得为 30 000(980 000—950 000)元。据此

^① 我国《企业会计准则 22 号——金融工具确认和计量》规定只能采取实际利率法,本教材为了简化和减少篇幅,采用直线法进行举例。

编制 2012 年年末合并工作底稿中的有关抵销调整分录如下。

(1) 债券投资与应付债券的抵销。

借：应付债券	984 000
贷：持有至到期投资	960 000
投资收益	24 000

(2) 对当年的利息收入和利息费用进行抵销。

借：投资收益	50 000
贷：财务费用	44 000
债券推定赎回利得(30 000÷5)	6 000

需要说明的是,我国的 CAS33 中没有规定单独列示债权赎回损益的内容,而是将上述两笔抵销分录合并在一起,一并计入了合并综合收益表中的“投资收益”项目。即

借：应付债券	984 000
投资收益	50 000
贷：持有至到期投资	960 000
财务费用	44 000
投资收益	30 000

第四节 内部存货交易

一、内部存货交易概述

内部存货交易,是指企业集团各成员企业之间发生的商品购销(含劳务提供)交易。在内部存货交易中,作为内部销售方在综合收益表中将会列计营业收入、营业成本及营业利润,这部分利润由于不是在企业集团外部获得,不是企业集团的最终利润,因此称为内部存货交易未实现利润。作为内部购买方在购货时以内部销售方的营业收入列为购货成本,在未对外销售之前,计入财务状况表中的存货成本,该存货成本中包含有内部销售方的营业成本(真正的存货成本)和内部存货交易未实现利润两部分内容。若该存货对企业集团外部销售,在内部购买方的综合收益表中就以此内部销售方的营业收入作为营业成本,以对外的营业收入作为营业收入,该存货的销售利润也因此对外真正得以实现。

二、内部存货交易的抵销处理

内部存货交易实际上是一种存货在企业集团内部所发生的内部调拨或位置移动,在编制合并财务报表时,需要区分不同情况进行抵销调整处理后,方可纳入合并财务报表。

(一) 当年内部存货交易当年对外出售的抵销

在这种情况下,内部销售方列计了内部营业收入和营业成本(属企业集团的营业成本),内部购买方列计了对外营业收入(属企业集团的营业收入)和营业成本,因此,站在企业集团角度就出现了同一存货两次列计营业收入和营业成本现象,所以,在编制合并财务报表时,应当予以抵销,借记“营业收入(内部销售方列计的)”项目,贷记“营业成本(内部

购买方列计的)”项目。

（二）当年内部存货交易当年未对外出售的抵销

在这种情况下,内部销售方综合收益表中列计的营业收入、营业成本在合并综合收益表中均不能予以确认;其内部未实现利润也将随存货的转移进入了购买方的存货项目中,导致该存货成本多计。因此,应当予以抵销处理,借记“营业收入(内部销售方列计的)”项目,贷记“营业成本(内部销售方列计的)”、“存货(内部购货方列计的内部未实现利润部分,当为损失时记入借方)”项目。该内部未实现利润,随着年终结账的处理最终归入了“未分配利润”项目转入下期,以后期间则应在“未分配利润”项目中做抵销处理(此项内容将在以后的抵销处理中经常涉及,以后不再专门解释)。

（三）以前年度内部交易存货转入本年的抵销

在这种情况下,对本年造成影响的是随同存货转入的内部交易未实现利润。所以,在编制合并财务报表时仅注意内部交易未实现利润即可。而转入本年的存货,仍可能出现在本年已销售或未销售两种情况。

(1) 本年对外销售的抵销。在这种情况下,存货中的内部交易未实现利润在本年实现,转入了营业成本,导致营业成本多计,所以,在编制合并财务报表时,应按内部交易未实现利润数,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“营业成本”项目;损失时作相反处理。

(2) 本年仍未对外销售的抵销。在这种情况下,存货中的内部交易未实现利润在本年仍未实现,继续保留在存货项目中,所以,在编制合并财务报表时,应按内部交易未实现利润数,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“存货”项目;损失时作相反处理。

需要说明的是,由于内部存货交易和对外销售的不同步进行,各期间内部交易的存货很难分清是哪一期间形成的,因此,内部交易未实现利润的确认计算就比较困难。按照一般通行的简便做法,确定各期存货中的内部交易未实现利润的方法采用的是毛利率法,即按照内部未实现营业收入(具体体现为内部购买方购入而未对外销售的存货金额)和按照内部销售方确定的内部毛利率进行计算测定。

（四）内部交易存货减值的抵销

内部交易存货发生减值时,应随同存货的抵销一并做抵销处理,具体做法与计提坏账准备相似。对因内部存货交易未实现利润而在当期多计提的存货减值准备,应按存货毛利率计算出相应的减值准备金额后,在编制合并工作底稿中借记“存货——存货跌价准备”项目,贷记“资产减值损失”项目;如果其价值又得以恢复,做相反处理。对存货跌价准备的年初余额中多列计的,应借记“存货——存货跌价准备”项目,贷记“未分配利润——年初”项目。如果为未实现损失,上述抵销分录均做相反处理。

【例 3-3】 承例 3-1,2012 年 P 公司向 M 公司出售了 200 000 元的甲商品,该批商品成本为 140 000 元(内部毛利率为 30%),货款于当年收回 60%,以前年度 M 公司所欠 P 公司的货款已清偿完毕,P 公司对 M 公司所欠应收账款按其年末余额的 5%计提坏账准备。M 公司 2012 年对外已出售甲商品 50%,M 公司年末对未出售甲商品提取 10%的跌价准备。据此编制 2012 年年末合并工作底稿中的有关抵销调整分录如下。

(1) 当年已对外出售商品的抵销。

借: 营业收入	100 000
贷: 营业成本	100 000

(2) 当年尚未对外出售商品的抵销。

借: 营业收入	100 000
贷: 营业成本	70 000
存货	30 000

上述两笔抵销分录可合并如下。

借: 营业收入	200 000
贷: 营业成本	170 000
存货	30 000

(3) 多计提存货跌价准备的抵销($100\,000 \times 10\% \times 30\%$)。

借: 存货——存货跌价准备	3 000
贷: 资产减值损失	3 000

(4) 内部应收应付款项的抵销。

借: 应付账款	80 000
贷: 应收账款	80 000

(5) 内部坏账准备计提的抵销($80\,000 \times 5\%$)。

借: 应收账款——坏账准备	4 000
贷: 资产减值损失	4 000

【例 3-4】 承例 3-3, 2013 年 P 公司向 M 公司销售商品 100 000 元甲商品, 该批商品成本为 70 000 元, M 公司连同上年未销售完的甲商品, 在本年全部对外销售, 年末 M 公司尚欠 P 公司 150 000 元货款。据此编制 2013 年年末合并工作底稿中的有关抵销调整分录如下。

(1) 本年已对外出售商品的抵销。

借: 营业收入	100 000
贷: 营业成本	100 000

(2) 本年对外出售上年库存商品中的内部未实现利润的抵销($100\,000 \times 30\%$)。

借: 未分配利润——年初	30 000
贷: 营业成本	30 000

(3) 内部应收应付款项的抵销。

借: 应付账款	150 000
贷: 应收账款	150 000

(4) 本年内部坏账准备计提的抵销($150\,000 \times 5\% - 4\,000$)。

借: 应收账款——坏账准备	3 500
贷: 资产减值损失	3 500

(5) 坏账准备年初数的抵销。

借: 应收账款——坏账准备	4 000
---------------	-------