

第二十七章 合并财务报表

【知识点 6】内部商品交易的合并处理（★★★）

【教材例题-25】甲公司系 A 公司的母公司，甲公司本期向 A 公司销售商品 2 000 万元，其销售成本为 1400 万元；A 公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存货。A 公司期末对存货进行检查时，发现该商品已经部分陈旧，其可变现净值已降至 1840 万元。

项目	成本	可变现净值	处理
个别报表角度	内部售价×剩余存货% =2000×100%=2000	1840 万元	借：资产减值损失 160 贷：存货跌价准备 160
集团角度	销售方的成本×剩余存货% =1400×100%=1400	1840 万元	无减值

调整分录：

借：存货——存货跌价准备 160
贷：资产减值损失 160

对内部销售形成的存货计提跌价准备的合并处理，从购买企业来看有两种情况：

情形	合并存货跌价准备的处理
1. 购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值低于其取得成本（个别角度减值），但高于销售企业销售成本（合并角度没有减值）	调整分录： 个别报表的减值全部冲回
2. 购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值既低于该存货的取得成本（个别角度减值），也低于销售企业的该存货的取得成本（合并角度也减值）	调整分录： 个别报表的减值部分冲回

【提示】最大调整金额为，未实现的内部交易损益的金额。

假设：期末存货的可变现净值为 400 万元。

项目	成本	可变现净值	处理
个别报表角度	内部售价×剩余存货% =2000×100%=2000	400 万元	借：资产减值损失 1600 贷：存货跌价准备 1600
集团角度	销售方的成本×剩余存货% =1400×100%=1400	400 万元	集团角度认可的存货跌价准备为 1000 万元

调整分录：

借：存货——存货跌价准备 600
贷：资产减值损失 600

对内部销售形成的存货计提跌价准备的合并处理，从购买企业来看有两种情况：

情形	合并存货跌价准备的处理
1. 购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值低于其取得成本（个别角度减值），但高于销售企业销售成本（合并角度没有减值）	调整分录： 个别报表的减值全部冲回
2. 购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值既低于该存货的取得成本（个别角度减值），也低于销售企业的该存货的取得成本（合并角度也减值）	调整分录： 个别报表的减值部分冲回

【提示】最大调整金额为，未实现的内部交易损益的金额。

1. 初次编制合并财务报表时存货跌价准备的合并处理

【教材例题-25】甲公司系 A 公司的母公司，甲公司本期向 A 公司销售商品 2 000 万元，其销售成本为 1400 万元；A 公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存货。A 公司期末对存货进行检查时，发现该商品已经部分陈旧，其可变现净值已降至 1840 万元。

此时，在编制本期合并财务报表时，应进行如下合并处理：

(1) 将内部销售收入与内部销售成本抵销，将内部销售形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益抵销：

借：营业收入 2 000
 贷：营业成本 1400
 存货 600

(2) 将 A 公司本期计提的存货跌价准备抵销：

借：存货——存货跌价准备 160
 贷：资产减值损失 160

若考虑所得税：

项目	账面价值	计税基础	递延所得税
个别报表角度	2000-160=1840	2000	递资：160×25%=40
合并报表角度	1400	2000	递资：600×25%=150

调整分录：

借：递延所得税资产 110
 贷：所得税费用 110

若为逆流交易：【假设少数股东持股比例为 20%】

借：少数股东权益 66 【330×20%】
 贷：少数股东损益 66

2. 连续编报的会计处理

(1) 首先抵销存货跌价准备期初数【上年的减值】，抵销分录为：

借：存货——存货跌价准备
 贷：期初未分配利润

(2) 然后抵销因本期销售存货，多结转的存货跌价准备，抵销分录为：

借：营业成本
 贷：存货——存货跌价准备

【提示】本期销售应结转的存货跌价准备的原理：

个别财务报表	合并财务报表
借：主营业务成本 贷：库存商品 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本 【提示】因为以前计提过存货跌价准备，结转时冲减了主营业务成本	借：营业成本 贷：存货——存货跌价准备 【提示】一方面，合并财务报表不承认计提的存货跌价准备，另一方面将挤占的营业成本还原

(3) 最后抵销存货跌价准备期末数与上述余额的差额，但存货跌价准备的抵销以存货中未实现内部销售利润为限。

借：存货—存货跌价准备
 贷：资产减值损失

或：

借：资产减值损失
 贷：存货—存货跌价准备