

第五节 内部商品交易的合并处理

| | |
|---|--|
| 甲（母公司） | 乙（子公司） |
| 甲公司将价值 80 万元的一批商品按 100 万元卖给乙公司作存货，期末，乙公司全部积压在库。 | |
| 借：银行存款 100 贷：营业收入 100 借：营业成本 80 贷：存货 80 | 借：存货 100 贷：银行存款 100 |
| 先假定都卖出去： 借：营业收入 100 贷：营业成本 100 再对留存存货的虚增价值进行抵销 借：营业成本 20 贷：存货 20 | |
| 甲公司将价值 80 万元的一批商品按 100 万元卖给乙公司作存货，乙公司当期按 120 万元全部出售给独立第三方。 | |
| 借：银行存款 100 贷：营业收入 100 借：营业成本 80 贷：存货 80 | 借：存货 100 贷：银行存款 100 借：银行存款 120 贷：营业收入 120 借：营业成本 100 贷：存货 100 |
| 借：营业收入 100 贷：营业成本 100 | |

| | |
|--|--|
| 第 1 年（首次） | 第 2 年 |
| ①抵销本期内部销售收入与内部销售成本 借：营业收入 贷：营业成本 ②抵销本期未实现的内部交易损益 借：营业成本（未实现内部交易损益） 贷：存货 | ①抵销上期内部销售收入与内部销售成本 借：年初未分配利润 贷：年初未分配利润 ②抵销上期未实现的内部交易损益 【假定以前年度未出售部分当年全部出售】 借：年初未分配利润 贷：营业成本 【当年仍未出售部分对应内部交易损益】 借：营业成本（未实现内部交易损益） 贷：存货 |
| | ③抵销当年内部交易： 抵销本期内部销售收入与内部销售成本 借：营业收入 贷：营业成本 抵销本期未实现的内部交易损益 借：营业成本（未实现内部交易损益） 贷：存货 |

| | | |
|------------|------|--|
| 存货跌价准备抵销处理 | 一个前提 | 某一商品的 可变现净值 ，不论对于企业集团还是对于持有该商品的企业来说，基本上都是一致的。 |
| | 企业视角 | 按该存货的可变现净值低于其取得成本的金额计提 存货跌价准备 。 |
| | 集团视角 | 应当是将该商品的 可变现净值 与从 企业集团角度 确定的取得成本进行比较确定的计提金额。 |

(1) 集团**不减值**，购买企业减值，将减值**全部抵销**。

(2) 集团**减值少**，企业减值多，将差额抵销。

【举例】甲公司将一批成本为 80 万元的存货以 100 万元的价格出售给子公司乙公司，假设存货均未对外出售，期末，若这批存货的可变现净值为 90 万元，则站在集团角度，存货成本为 80 万元，未发生减值，则编制合并报表时，需要将乙公司个别报表计提的存货跌价准备 10 万元抵销，分录为：

借：存货 10
 贷：资产减值损失 10

期末，若这批存货的可变现净值为 70 万元，则站在集团角度，存货减值 10 万元，而乙公司个别报表计提减值 30 万元，则编制合并报表时，需要将多提 20 万元减值部分抵销，分录为：

借：存货 20
 贷：资产减值损失 20

提示：如果是母子公司之间发生**逆流交易**，此时还需要根据抵销的未实现内部交易损益等金额编制**少数股东**享有的份额的抵销分录，借记少数股东权益科目，贷记少数股东损益科目，或作相反处理。另外，在做抵销处理时，还应当考虑**所得税**问题。

【举例】甲公司将一批成本为 80 万元的存货以 100 万元的价格出售给子公司乙公司，存货均未对外出售，假定存货未发生减值，则期末需要编制调整抵销分录：

借：营业收入 100
 贷：营业成本 100

借：营业成本 20
 贷：存货 20

经过上述调整后，站在集团角度，存货的账面价值为 80 万元，但税法是认可该笔内部交易的，计税基础为 100 万元，因此产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产 5 万元（ $20 \times 25\%$ ）。

借：递延所得税资产 5
 贷：所得税费用 5

若期末存货可变现净值为 90 万元，则在编制合并调整抵销分录时，在上述调整抵销分录基础上，还要抵销个别报表确认的跌价准备的分录以及由此确认的递延所得税资产的分录：

借：存货 10
 贷：资产减值损失 10

借：所得税费用 2.5
 贷：递延所得税资产 2.5

拓展：上述交易为顺流交易，如果是子公司出售存货给母公司，则该交易为逆流交易，我们在编制上述所有抵销分录后，还要编制少数股东享有的份额的抵销分录。

经典例题

【综合题】20×8 年 12 月 31 日，甲公司存货中包括一批原材料，系于 20×7 年自其母公司（丁公司）购入，购入时甲公司支付 1 500 万元，在丁公司的账面价值为 1 000 万元，当年度未对外销售。20×8 年用该原材料生产的产品市场萎缩，甲公司停止了相关产品生产。至 12 月 31 日，甲公司估计其可变现净值为 700 万元，计提了 800 万元存货跌价准备。

本题中有关公司适用的所得税税率均为 25%，且预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异的所得税影响。不考虑除所得税以外的其他相关税费。编制丁公司各年合并财务报表有关的抵销分录。

解析：（1）20×7 年 12 月 31 日合并报表抵销分录：

借：营业收入 1 500
 贷：营业成本 1 500

借：营业成本 500
 贷：存货 500

借：递延所得税资产 125
 贷：所得税费用 125

解析：(2) 20×8年12月31日合并报表抵销分录：

| | | |
|-----------|-----|-----|
| 借：年初未分配利润 | 500 | |
| 贷：存货 | | 500 |
| 借：递延所得税资产 | 125 | |
| 贷：年初未分配利润 | | 125 |
| 借：存货 | 500 | |
| 贷：资产减值损失 | | 500 |
| 借：所得税费用 | 125 | |
| 贷：递延所得税资产 | | 125 |

(续) 20×9年甲公司将前述存货全部出售，20×9年又自丁公司购入另外一批存货且再次积压在库，为购买这批存货甲公司支付1 000万元，在丁公司的账面价值为700万元。至20×9年12月31日，甲公司估计其可变现净值为800万元，计提了200万元存货跌价准备。

解析：(3) 20×9年12月31日合并报表抵销分录：

| | | |
|-----------|-------|-------|
| 借：年初未分配利润 | 500 | |
| 贷：营业成本 | | 500 |
| 借：递延所得税资产 | 125 | |
| 贷：年初未分配利润 | | 125 |
| 借：营业成本 | 500 | |
| 贷：年初未分配利润 | | 500 |
| 借：年初未分配利润 | 125 | |
| 贷：递延所得税资产 | | 125 |
| 借：营业收入 | 1 000 | |
| 贷：营业成本 | | 1 000 |
| 借：营业成本 | 300 | |
| 贷：存货 | | 300 |
| 借：递延所得税资产 | 75 | |
| 贷：所得税费用 | | 75 |
| 借：存货 | 200 | |
| 贷：资产减值损失 | | 200 |
| 借：所得税费用 | 50 | |
| 贷：递延所得税资产 | | 50 |