

（三）存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理（内部交易抵销——存货）

1. 交易当期

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动所引起的。从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会产生利润，也不会增加商品的价值。因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。（3种情况）

第一种情形：购买企业内部购进的商品当期全部实现销售时抵销处理

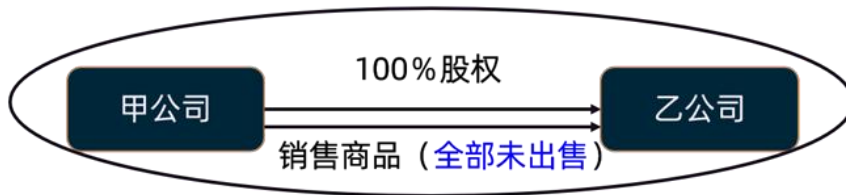


【计算分析 13】甲公司拥有 A 公司 70% 的股权，系 A 公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有 3 000 万元，系向 A 公司销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为 2 100 万元。A 公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为 3 750 万元，销售成本为 3 000 万元，并分别在其个别利润表中列示。

解析：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，应编制如下抵销分录：

借：营业收入 3 000  
贷：营业成本 3 000

第二种情形：购买企业内部购进的商品全部未对外销售时的抵销处理



**汇总数据**

收入：100万元  
成本：60万元  
存货：100万元

借：银行存款 100  
贷：营业收入 100  
借：营业成本 60  
贷：存货 60

借：存货 100  
贷：银行存款 100

**合并报表数据**

存货：60万元

**抵销数据**

借：营业收入 100  
贷：营业成本 100  
借：营业成本 40  
贷：存货 40

借：营业收入 100  
贷：营业成本 60  
存货 40

【计算分析 14】甲公司系 A 公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有 2 000 万元，系向 A 公司销售商品实现的收入，其商品成本为 1 400 万元，销售毛利率为 30%。A 公司本期从甲公司购入的商品本期均未实现销售，期末存货中包含有 2 000 万元从甲公司购进的商品，该存货中包含的未实现内部销售损益为 600 万元。

解析：编制合并利润表时，将内部销售收入、内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部销售损益抵销时，其抵销分录如下：

借：营业收入 2 000  
贷：营业成本 2 000  
借：营业成本 600  
贷：存货 600

如果考虑所得税影响：

借：递延所得税资产 150 (600×25%)  
贷：所得税费用 150

第三种情形：购买企业内部购进的商品当期部分实现销售、部分结存时抵销处理

可以分成两个部分理解：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的期末存货。

【计算分析 15】甲公司本期个别利润表的营业收入有 5 000 万元，系向 A 公司销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为 3 500 万元，销售毛利率为 30%。A 公司在本期将该批内部购进商品的 60% 实现销售，其销售收入为 3 750 万元，销售成本为 3 000 万元，销售毛利率为 20%，并列示于其个别利润表中；该批商品的另外 40% 则形成 A 公司期末存货，即期末存货为 2 000 万元，列示于 A 公司的个

别资产负债表中。

理解思路一：

在编制合并财务报表时，其抵销分录如下：

(1) 假设全部出售

借：营业收入 5 000  
 贷：营业成本 5 000

(2) 考虑未实现销售部分

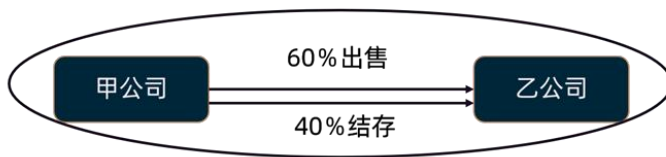
期末存货中未实现内部销售利润

$$= (5\,000 - 3\,500) \times 40\% = 600 \text{ (万元)}$$

借：营业成本 600  
 贷：存货 600

提示：考试按照以上分录书写。

理解思路二：



综上：

借：营业收入 5000  
 贷：营业成本 4400  
 存货 600

60%：  
 收入：5000×60% = 3000  
 成本：3500×60% = 2100

40%：  
 收入：5000×40% = 2000  
 成本：3500×40% = 1400

60%：  
 收入：3750  
 成本：3000 = 3750 × (1 - 20%)

40%：  
 存货：2000

抵销数据	合并报表数据
借：营业收入 3000 贷：营业成本 3000	收入：3750 成本：2100
借：营业收入 2000 贷：营业成本 1400 存货 600	存货：1400

如果考虑所得税的影响：

借：递延所得税资产 (600×25%) 150  
 贷：所得税费用 150