基于存货交易的抵销分录之规律探析

司玉娜

【摘要】内部存货交易的合并抵销不仅常见，而且反映了抵销分录的一般规律。本文基于存货交易市场价格波动中的合并抵销分录，发现了存货跌价准备、递延所得税资产抵销金额确认的原则，该原则在存货市场价格持续下跌与上涨的不同情形下，有着不同的表现形式与金额计算规律。

【关键词】企业合并；存货交易；抵销分录；抵销原则

【中图分类号】F230　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)16-0124-3

在集团内部交易事项中，存货因存在跌价准备的计提、补提与转回而具有代表性，对其合并抵销分录的深入分析，能够发现内部交易合并抵销分录的抵销原则与一般规律。

一、简要且完整的事例

内部存货交易在外销前的持有期间，购买方需要持续地进行两类会计处理：根据可变现净值（市场价格）变化及其与成本之间的差额，进行跌价准备的计提、补提或冲销；针对存货会计账面价值与计税基础所产生的差异，确认或调整期末递延所得税资产。

在编制合并资产负债表底稿时，需要按顺序编制以下三笔抵销分录：对内部交易期末未实现损益与存货账面价值的调整；对存货跌价准备与损益影响的调整，调整金额虽不固定但有规律可循；对递延所得税资产与损益影响的确认。在存货持有期间，第一笔分录中的抵销项目与金额未发生变化，故合并抵销分录规律仅针对后两笔分录而言。为使所编制的抵销分录过程清晰且能够用于资产负债表附注的披露，本文将用“期初余额+本期变化”来反映“期末余额”。为发现其规律，本文将通过案例来进行分析说明。

例：2000年年末，S公司将成本600万元的商品以700万元（计税基础）销售给集团内P公司，两公司企业所得税税率均为25%。2006年年末，P公司将该存货以720万元的价格向集团外销售，2001～2005年期间该存货市场价格分别为：660万元、580万元、540万元、560万元、620万元。2000～2006年个别报表、抵销（调整）分录、合并报表相关数据见表1。

需要说明的是，个别报表与抵销（调整）分录所列示的金额均为会计分录数据，实际编制时仅涉及本期金额，列示个别报表的期初与期末余额仅是为了清晰地展示与校验其中的勾稽关系。另外，合并报表可看作是按“期初余额+本期增加-本期减少=期末余额”披露的报表附注。

表1　个别报表、抵销（调整）分录、合并报表相关数据对比

期间	数据性质	科目/项目	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
2000年	个别报表	存货跌价准备				
		递延所得税资产				
	抵销（调整）分录	存货——未实现损益		100		
		存货——跌价准备				
		递延所得税资产		25		
	合并报表	存货		600		600
		递延所得税资产		25		25
2001年	个别报表	存货跌价准备		40		40
		递延所得税资产		10		10
	抵销（调整）分录	存货——未实现损益	100			
		存货——跌价准备		-40		
		递延所得税资产	25	-10		
	合并报表	存货	600			600
		递延所得税资产	25	0		25
2002年	个别报表	存货跌价准备	40	80		120
		递延所得税资产	10	20		30
	抵销（调整）分录	存货——未实现损益	100			
		存货——跌价准备	-40	-60		
		递延所得税资产	15	-15		
	合并报表	存货	600	-20		580
		递延所得税资产	25	5		30

【基金项目】中国会计学会全国会计科研课题“大数据环境下企业整合报告构建与应用研究”（项目编号：2015KJB022）

续表 1

期间	数据性质	科目/项目	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
2003年	个别报表	存货跌价准备	120	40		160
		递延所得税资产	30	10		40
	抵销(调整)分录	存货-未实现损益	100			
		存货-跌价准备	-100			
		递延所得税资产				
	合并报表	存货	580	-40		540
		递延所得税资产	30	10		40
2004年	个别报表	存货跌价准备	160		20	140
		递延所得税资产	40		5	35
	抵销(调整)分录	存货-未实现损益	100			
		存货-跌价准备	-100			
		递延所得税资产				
	合并报表	存货	540		-20	560
		递延所得税资产	40		5	35
2005年	个别报表	存货跌价准备	140		60	80
		递延所得税资产	35		15	20
	抵销(调整)分录	存货-未实现损益	100			
		存货-跌价准备	-100		20	0
		递延所得税资产			-5	
	合并报表	存货	560		-40	600
		递延所得税资产	35		-10	25
2006年	个别报表	存货跌价准备	80		80	0
		递延所得税资产	20		20	0
	抵销(调整)分录	存货-未实现损益				
		存货-跌价准备	-80		-80	
		递延所得税资产	5		5	
	合并报表	存货	600		600	0
		递延所得税资产	25		25	0

二、跌价准备调整金额之规律

存货账面价值按照“成本与可变现净值孰低”金额列示，涉及存货跌价准备的计提、补提或转回。在合并报表层面，存货有内部销售价格IP、内部销售成本IC以及共同的可变现净值(市场价格)OP。三个数据的存在，使得存货在合并报表中的确认原则由“成本与可变现净值孰低”变为“内部成本、内部售价与市场价格”三者中的孰低。在编制合并报表时，存货跌价准备调整金额按以下顺序确定：①内部购买方个别报表中所确认存货跌价准备a；②合并报表中对内部存货未实现交易损益b的调整，该金额不变，可独立调整；③合并报表中对于存货跌价准备的调整，其金额为个别报表中存货跌价准备与存货内部交易未实现损益中的孰低金额。

合并报表中存货价值为IP、IC、OP三者的孰低金额，为此可能存在以下三种情况：①当OP>IP>IC时，三者中市场价格OP最大，内部购买方不会计提跌价准备，不涉及合并报表的调整，如2000年；②当IP>OP>IC时，市场价格OP介于两者之间，内部购买方计提的跌价准备a小于未实现损益b，因此调整金额应当为较低的a，如2001年、2006年；③当OP<IP<IC时，市场价格OP为三者中的最低者，内部购买方所确认跌价准备a要大于b，跌价准备的调整金额应当为b，如2003年、2004年。当期末余额用“期初余额+本期变化”表示时，对比后应当调整的金额就会有不同的表现。详见表2。

表 2　　存货跌价准备调整金额对比

年份	a	b	Min(a,b)	调整金额	市价变化
2000年	0	100	0	0	
2001年	0+40=40	100	40	0+40	下跌
2002年	40+80=120	100	100	40+60	下跌
2003年	120+40=160	100	100	100+0	下跌
2004年	160-20=140	100	100	100-0	上涨
2005年	140-60=80	100	80	100-20	上涨
2006年	80-80=0	0	0	80-80	上涨

表2中，Min(a,b)表示a、b中的较低金额，实际调整金额用“期初余额+本期变化”来反映，并且会因市场价格变化方向不同而有不同的规律。经过反复测试，笔者发现如下规律：

1. 市价持续下跌时，不论三者的大小关系如何，期末调整金额均为Min(a,b)。虽然调整金额用“期初余额+本期变化”来反映，但期初余额与本期变化(增加)之和依然符合该原则。根据市场价格与内部成本、内部售价三者大小关系的不同，期末调整金额有着不同的表现形式：

(1)当市场价格首次下跌时，金额介于内部成本与内部售价之间，仅需调整本期所计提的存货跌价准备金额，如2001年仅需调整40万元。

(2)当市价下跌低于内部成本时，市场价格成为三者中最小金额，则需要调整期初余额与本期变化两部分。如2002年，调整金额为100万元与120万元中孰低的100万元，具体表现为期初的40万元与本期的60万元。

(3)当市价在内部成本之下继续下跌时，因期初余额已大于a，故仅需调整期初余额。如2003年，需要调整金额为100万元与160万元中孰低的100万元，不涉及本期增加。

2. 市价持续上升时，期末余额的调整金额虽然依然为Min(a,b)，但用“期初余额+本期变化”反映后，实际调整金额则不像市价持续下跌时那么容易判断了。根据市场价格与内部成本、内部售价三者大小关系的不同，也有三种情况：

(1)当市场价格上升后依然小于内部成本时，仅需调整期初金额即可。如2004年存货期末市价为小于600万元的560万元，调整金额为100万元与140万元中孰低的100万元，并具体表现为期初的100万元。

(2)当市价上升至内部成本与内部售价之间时，需要进行期初余额与本期减少两次孰低的比较，其中本期减少的金额为“‘OP与IP中的孰低金额’减去IC”的差额，两次调整的

净额依然要符合孰低的原则。因期初市场价格为三者中最低者，故期初调整金额一定为a；而对于本期减少金额的比较，则需考虑市场价格与内部售价的大小关系。如2005年，期初调整金额为140万元与100万元孰低的100万元；本期变化中，市场价格620万元小于内部售价700万元，故调整金额为20万元（620-600）；两者调整的净额为80万元（100-20）。假如2005年末存货市场价格为720万元，高于内部售价600万元，故调整金额为100万元（700-600），但针对期末余额的调整金额实际为0（100-100），是个别报表期末余额0与未实现内部损益100万元中的孰低金额。

（3）当市价上升大于内部售价时，调整金额为a的期初余额与本期减少金额，因为所处期间不会产生a大于b的情况。

上述六类情况中，相对复杂的是市价下跌后又持续上升的情形，尤其是市价上升超过内部成本价的情况，此时的孰低原则属于期初余额与本期减少金额的两次孰低比较。当市价持续下跌时，调整金额是单方向的增加，期末余额一定大于期初余额与本期变化中的任何一个。因此，当期初余额足额调整后则本期变化不需调整。但市价持续上升时则不同，此时调整金额（绝对值）是单方向减少，期末余额数值可能会小于期初余额与本期变化中的一个甚至两个，针对期末余额采用孰低原则调整时，有可能产生期初余额与本期变化的同时调整，绝对值可能不符合孰低的结果。

三、递延所得税资产调整金额规律

合并递延所得税资产的调整比存货跌价准备的调整更复杂，其在合并报表中列报的金额不是前述的“孰低原则”而是“孰高原则”。只要存货尚未对外销售就会存在对期末未实现损益的抵销，进而产生最小的递延所得税资产余额。而当个别报表中所确认金额大于该金额时，则在合并报表层面要列示两者中较大的金额。

递延所得税资产的确认是基于跌价准备的计提（个别报表）和期末未实现损益的抵销（合并报表）而产生的，所以其调整金额也可按照前述内部成本、内部售价、市场价格三者关系来分析。按照三者关系，结论如下：①当OP<IC<IP时，合并报表中的递延所得资产与个别报表所确认的金额相等，在合并工作底稿中不需做任何调整。②当OP>IP>IC时，个别报表不需确认递延所得税资产，合并报表层面仅需要针对抵销期末未实现损益后所产生的可抵扣差异直接确认即可。③IP>OP>IC时，合并报表中递延所得税资产金额虽为最小金额，但由于个别报表中已经确认了一个较小的金额，因此需要对其差额进行调整。

该结论看似有些复杂，但其背后的原理却很简单，即期末余额的孰高原则。当采用“期初余额+本期变化”反映期末余额时，则表现为如下规律（判断次序）：

第一步，根据个别报表所确认递延所得税资产的期末余额，对比未实现内部交易损益所确定的递延所得税资产的最小金额，两者中的孰高金额即为应列报的期末余额，该孰高金额与个别报表既有金额的差额即为需要调整净额。若孰高原则对比的结果不是该最小金额而是个别报表的金额，则调整净额为0；若孰高金额为该最小金额，则因其与个别报表上的金额有差额而需要调整。

第二步，如果个别报表中递延所得税资产期初余额大于上述最小金额，则不需要调整期初余额，合并报表中的金额即为个别报表的金额。如果列报金额为最小金额，则需要调整最小金额与个别报表金额的差额。

第三步，根据前两步的结果，确定本期变化的调整金额。若前两步所确定的调整净额、期初调整金额均为0，则本期调整金额必定为0；否则，就将剩余的可调整金额作为本期变化的调整金额，详见表3。

表3　　递延所得税资产调整金额分析

会计期间	最小额	个别报表	孰高	调整额（孰高-个别）	合并报表
2000年	25	0+0=0	25	25=0+25	0+25=25
2001年	25	0+10=10	25	15=25-10	25+0=25
2002年	25	10+20=30	30	0=15-15	25+5=30
2003年	25	30+10=40	40	0=0+0	30+10=40
2004年	25	40-5=35	35	0=0+0	40-5=35
2005年	25	35-15=20	25	5=0+5	35-10=25
2006年	0	20-20=0	0	0=5-5	25-25=0

四、结论

通过事例分析，笔者发现了存货跌价准备和递延所得税资产在合并报表层面调整金额确认的一般规律。但是，还有两个疑问需要进一步探讨：

其一，是否需要独立抵销存货期末未实现损益？虽然从合并报表中存货净额的角度来看，没有独立抵销存货期末未实现损益的必要。但是从编制合并报表附注、清晰揭示信息来龙去脉的立场看，有必要对其进行独立抵销。因为对未实现损益的抵销仅影响存货成本，而不影响存货跌价准备，与存货跌价准备调整分录调整的明细项目不同，如果不进行独立抵销，则难以获得两个项目会计报表附注的数据。

其二，可否仅针对期末余额进行抵销调整而不必采用“期初余额+本期变化”的方式？答案是肯定的。资产负债表是反映期末余额的时点报表，抵销调整也是针对期末余额而进行的。但是，采用“期初余额+本期变化”的模式来反映可以清晰反映期末余额的来龙去脉，并直接形成相应项目的报表附注。总之，不论是选择期末调整还是选择过程调整，都应当满足用户需求并符合相关会计准则的要求。

主要参考文献：

刘永泽，傅荣. 高级财务会计[M]. 大连：东北财经大学出版社，2014.

作者单位：西京学院会计学院，西安710123