

# 集团内部商品交易合并抵销处理的推导

——引用“成本毛利率”

骆长琴

**【摘要】** 内部交易商品的抵销处理涉及交易当年及连续年度的未实现内部交易损益及存货跌价准备的抵销。随着内部交易商品的销售,各年度期末存货的未实现内部交易损益及存货跌价准备不断变化,连续年度的抵销处理较复杂。引用“成本毛利率”能够清晰地展现出成员企业和集团整体期末各项目应确认的金额及合并时需抵销的金额,从而很容易地推导其合并抵销处理。

**【关键词】** 未实现内部交易损益; 抵销处理; 成本毛利率

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)22-0058-4

## 一、引言

集团内部商品交易是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的购销活动。成员企业(销售方)销售商品时在其个别报表中按照内部售价确认收入,成员企业(购买方)在其个别报表中按照内部买价确认商品的成本。当购买方往集团外销售时,按照内部买价计算并结转本期已销商品成本,购买方的期末存货也是以其内部买价为基础确认成本。集团作为一个整体,应按照成员企业(销售方)的成本计算并结转本期的销售成本和确认期末存货成本。因此,在编制合并财务报表时,集团作为整体需要抵销存货价值中包含的未实现内部交易损益。

同时,根据现行企业会计准则规定,企业应定期或至少于年度终了时对存货进行全面清查,采用成本与可变现净值孰低法计提存货跌价准备。对于成员企业(购买方)来说,应以内部买价为基础确认的期末存货成本与其可变现净值进行比较确定存货跌价准备。集团作为一个整体,应以成员企业(销售方)的成本为基础计算确定的期末存货成本与其可变现净值进行比较确定存货跌价准备。由于购买方期末存货的成本与集团作为一个整体时确认的期末存货成本不一致,导致购买方计提的存货跌价准备与集团作为一个整体计提的存货跌价准备不一致,所以在编制合并财务报表时需要抵销购买方多提或者少提的存货跌价准备。

存货对外销售包括全部对外销售、部分对外销售、全部未对外销售三种情况。随着企业不断地将内部交易商品对外销售,企业每年存货的期末成本是不同的,可变现净值在不同年度也可能存在变化,所以对各年存货价值中包含的未实现内部交易损益及存货跌价准备的抵销处理较复杂。本文引

用的“成本毛利率”能够清晰地显示各成员企业及集团整体各期应确认的收入及应结转的成本和期末存货价值中包含的未实现内部交易损益,从而使每期末实现内部交易损益的抵销处理变得简单。连续编制合并财务报表时,只需要对本期期初与上期期末的未实现内部交易损益金额进行收尾对接。引用“成本毛利率”也能够清晰地展现出购买方以及企业集团各期期末的存货跌价准备应确认的金额及合并时需要抵销的金额,从而很容易地推导其合并抵销处理。

## 二、内部交易商品未实现内部交易损益的抵销

### 1. 未实现内部交易损益的抵销处理的思路。

#### (1) 交易当年(第1年)的抵销处理思路。

交易当年合并抵销的营业收入=本年成员企业(销售方)内部交易确认实现的收入+本年成员企业(购买方)对外销售确认实现的收入-集团作为整体对外实现的收入

交易当年合并抵销的营业成本=本年成员企业(销售方)内部交易结转的营业成本+本年成员企业(购买方)内部交易商品结转的营业成本-集团作为整体结转的营业成本

交易当年抵销的营业收入减去交易当年抵销的营业成本就剩余存货价值中包含的未实现内部交易损益,其抵销分录为:借:营业收入;贷:营业成本,存货(若为内部交易损失,存货记借方)。

(2) 以后年度(第n年, n>1时)的抵销思路:①抵销年初未实现内部交易损益,即抵销销售方以前年度多确认的损益(期初未分配利润),同时抵销购买方虚增的存货,其抵销分录为:借:未分配利润——年初;贷:存货(若为内部交易损失,做相反的会计分录)。②抵销交易第n年购买方多转销的营业成本及存货,其抵销分录为:借:存货;贷:营业成本(若

为内部交易损失,做相反的会计分录)。

2. 具体的抵销处理。假设: $P_1$ 为集团成员企业(销售方)内部交易实现的收入; $P_2$ 为集团成员企业(购买方)对外实现的收入; $C_1$ 为集团成员企业(销售方)内部交易商品的销售成本; $R$ 为集团内部销售方的成本毛利率, $R=(P_1-C_1)/C_1$ ; $C_2$ 为集团成员企业(购买方)商品成本, $C_2=C_1 \times (1+R)$ ; $T_n$ 为集团内部购买方每年对外销售比例(第一年的销售比例为 $T_1$ ,第二年的销售比例为 $T_2$ ,以此类推)。

内部商品交易各年的合并抵销处理见表1。

表1 内部商品交易各年的合并抵销处理

交易当年合并抵销处理(n=1)	交易第n年合并抵销处理(n>1)
借:营业收入 $C_1 \times (1+R)$ 贷:营业成本 $C_1 \times (1+R \times T_1)$ 存货 $C_1 \times R \times (1-T_1)$	抵销期初内部未实现销售损益: 借:未分配利润——年初 $C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$ 贷:存货 $C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$ 抵销交易第n年多转销的营业成本及存货: 借:存货 $C_1 \times R \times T_n$ 贷:营业成本 $C_1 \times R \times T_n$ 交易第n年年末未实现内部交易损益为 $C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_n)$

(1)交易当年合并抵销处理。因为购买方对外实现的收入也是集团作为整体对外实现的收入,所以可得:

交易当年合并抵销的营业收入= $P_1+P_2-P_2=P_1=C_1 \times (1+R)$ ,交易当年合并抵销的营业成本=集团成员企业(销售方)结转的销售成本+集团成员企业(购买方)结转的销售成本-集团作为整体对外结转的销售成本= $C_1+C_2-C_1 \times T_1=C_1+C_1 \times (1+R) \times T_1-C_1 \times T_1=C_1 \times (1+R \times T_1)$

交易当年抵销的存货=交易当年剩余的存货价值中包含的未实现内部交易损益=交易当年内部交易损益 $\times$ 交易当年存货留存率= $C_1 \times R \times (1-T_1)$

或者:交易当年抵销的存货=交易当年合并冲减的营业收入-交易当年合并冲减的营业成本= $C_1 \times (1+R)-C_1 \times (1+R \times T_1)=C_1 \times R \times (1-T_1)$

(2)交易第n年(n>1)合并抵销处理。因为购买方对外实现的收入也是集团作为整体对外实现的收入,所以可得:

交易第n年(n>1)合并抵销的营业收入=第n年集团内部销售方实现的收入(内部交易商品销售方在交易当年确认收入,以后年度不再确认收入)+第n年购买方实现的收入-第n年集团作为整体对外销售实现的收入=0

交易第n年(n>1)合并抵销集团成员企业(购买方)多转销的营业成本=第n年集团成员企业(销售方)结转的成本(内部交易商品销售方在交易当年结转成本,以后年度不再结转成本)+第n年集团成员企业(购买方)结转的成本-第n年集团作为整体对外销售结转的销售成本=0+ $C_1 \times (1+R) \times T_n-C_1 \times T_n=C_1 \times R \times T_n$

交易第n年合并抵销购买方多转销的存货=交易第n年合并抵销购买方多转销的营业成本= $C_1 \times R \times T_n$

交易第n年年末存货价值中包含的未实现内部交易损益=第n年期初存货价值中包含的未实现内部交易损益-第n年实现的存货内部交易损益= $C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})-C_1 \times R \times T_n=C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_n)$

例1:甲公司系A公司的母公司,2 $\times$ 12年甲公司向A公司销售产品取得的销售收入为1200万元,该批产品的销售成本为1000万元,内部交易的成本毛利率=(1200-1000)/1000=20%。

若2 $\times$ 12年A公司将该批产品全部售出( $T_1=100\%$ )或全部未售出( $T_1=0\%$ ),则其抵销账务处理见表2(分录金额单位均为万元,下同)。

表2 内部交易当年全部售出及全部未售出的合并抵销处理

若2 $\times$ 12年A公司将该批产品全部售出( $T_1=100\%$ )	若2 $\times$ 12年A公司该批产品全部未售出( $T_1=0\%$ )
借:营业收入1200 $C_1 \times (1+R)=1000 \times (1+20\%)$ 贷:营业成本1200 $C_1 \times (1+R \times T_1)=1000 \times (1+20\% \times 100\%)$ 存货0 $C_1 \times R \times (1-T_1)=1000 \times 20\% \times (1-100\%)$	借:营业收入1200 $C_1 \times (1+R)=1000 \times (1+20\%)$ 贷:营业成本1000 $C_1 \times (1+R \times T_1)=1000 \times (1+0\% \times 0)$ 存货200 $C_1 \times R \times (1-T_1)=1000 \times 20\% \times (1-0\%)$

若2 $\times$ 12年A公司售出50%该批产品,2 $\times$ 13年A公司售出30%,2 $\times$ 14年A公司售出20%,则抵销账务处理见表3。

表3 内部商品交易各年的合并抵销处理

2 $\times$ 12年A公司将该批产品售出50%( $T_1=50\%$ )	2 $\times$ 13年A公司将该批产品售出30%( $T_2=30\%$ )	2 $\times$ 14年A公司将该批产品售出20%( $T_3=20\%$ )
借:营业收入1200 $[C_1 \times (1+R)=1000 \times (1+20\%)]$ 贷:营业成本1100 $[C_1 \times (1+R \times T_1)=1000 \times (1+20\% \times 50\%)]$ 存货100 $[C_1 \times R \times (1-T_1)=1000 \times 20\% \times (1-50\%)]$	抵销2 $\times$ 13年年初内部未实现销售损益: 借:未分配利润——年初100 $[C_1 \times R \times (1-T_1)=1000 \times 20\% \times (1-50\%)]$ 贷:存货100 $[C_1 \times R \times (1-T_1)=1000 \times 20\% \times (1-50\%)]$ 抵销2 $\times$ 13年多转销的营业成本和存货: 借:存货60 $(C_1 \times R \times T_2=1000 \times 20\% \times 30\%)$ 贷:营业成本60	抵销2 $\times$ 14年年初内部未实现销售损益: 借:未分配利润——年初40 $[C_1 \times R \times (1-T_1-T_2)=1000 \times 20\% \times (1-50\%-30\%)]$ 贷:存货40 $[C_1 \times R \times (1-T_1-T_2)=1000 \times 20\% \times (1-50\%-30\%)]$ 抵销2 $\times$ 14年多转销的营业成本和存货: 借:存货40 $(C_1 \times R \times T_3=1000 \times 20\% \times 20\%)$ 贷:营业成本40
交易第2年(2 $\times$ 13年)年末未实现内部交易损益= $C_1 \times R \times (1-T_1-T_2)=1000 \times 20\% \times (1-50\%-30\%)=40$ (万元)	交易第3年(2 $\times$ 14年)年末未实现内部交易损益= $C_1 \times R \times (1-T_1-T_2-T_3)=1000 \times 20\% \times (1-50\%-30\%-20\%)=0$	

三、内部交易商品的存货跌价准备的抵销处理

内部交易存货的存货跌价准备的抵销处理思路如下：

1. 抵销处理思路。内部商品交易当年(第1年)的抵销处理思路:编制合并财务报表时,应抵销期末购买方多计提(或者少计提)的存货跌价准备。在连续编制合并财务报表的情况下,首先应抵销期初存货跌价准备,会计分录为:借:存货跌价准备;贷:未分配利润——年初。若期初少计提存货跌价准备,则做相反会计分录。然后,抵销本期集团成员企业(购买方)销售商品多转销(少转销)的存货跌价准备,会计分录为:借:营业成本;贷:存货跌价准备。若少转销,则做相反会计分录。最后,抵销期末成员企业(购买方)多计提(少计提)的存货跌价准备,会计分录为:借:存货跌价准备;贷:资产减值损失。若少计提,则做相反会计分录。

若成员企业(销售方)在交易活动中获得收益,即内部交易商品的成本毛利润率为正数,则在编制合并财务报表时需要抵销成员企业购买方多计提的存货跌价准备。若成员企业(销售方)在内部商品交易活动中遭受损失,即内部交易商品的成本毛利润率为负数,则存货价值中存在未实现内部交易损失,在编制集团合并财务报表时需要抵销(补提)成员企业(购买方)少计提的存货跌价准备。

由于影响存货的可变现净值的因素很多,期末存货的可变现净值随着影响因素的变动而变动,期末存货成本与可变现净值的三种情况:第一种情况,期末存货可变现净值大于集团成员企业(购买方)计算的存货成本。此时成员企业(购买方)的存货没有减值,集团作为整体期末存货也没有减值,此时无抵销处理。第二种情况,期末存货可变现净值大于集团作为整体计算的存货成本,但小于成员企业(购买方)计算的存货成本。此时集团成员企业(购买方)的存货可变现净值小于成本,其存货跌价准备为其成本减去可变现净值的差额,集团作为整体存货可变现净值大于成本,集团存货没有减值,不必计提存货跌价准备,所以在编制合并财务报表时,应抵销购买方计提的存货跌价准备。第三种情况,期末存货可变现净值小于集团作为整体计算的存货成本。此时成员企业(购买方)的存货可变现净值小于其成本,其存货跌价准备为购买方的期末存货成本减去可变现净值的差额,集团作为整体存货可变现净值也小于其成本,集团计提的存货跌价准备为集团期末存货成本减去可变现净值的差额,所以在编制合并财务报表时,应抵销购买方与集团两方计提存货跌价准备的差额,也就是抵销期末存货价值中所包含的未实现内部交易损益。

2. 具体的抵销处理。集团作为整体第n年剩余存货成本 $=C_1 \times (1-T_1-\dots-T_n)$ ;第n年购买方剩余存货的成本 $=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)$ ;第n年的存货销售比例为 $T_n$ ;第n年年末剩余存货的可变现净值为 $K_n$ ;第n年年末购买方存货跌价准备余额为 $X_n$ ;第n年年末集团存货跌价准备余额为

$Y_n$ ;第n年年末剩余存货需要抵销的存货跌价准备 $A_n=X_n-Y_n$ 。具体的合并抵销处理见表4。

表4 内部商品交易各年存货跌价准备的合并抵销处理

交易第1年合并时抵销购买方多计提的存货跌价准备 $A_1$ 借:存货跌价准备 贷:资产减值损失 $A_1$	当 $K_1 > C_1 \times (1+R) \times (1-T_1)$ 时, $X_1=0, Y_1=0$ ,可得: $A_1=X_1-Y_1=0$ 。 当 $C_1 \times (1-T_1) < K_1 < C_1 \times (1+R) \times (1-T_1)$ 时, $X_1=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1)-K_1, Y_1=0$ ,可得: $A_1=X_1-Y_1=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1)-K_1$ 。 当 $K_1 < C_1 \times (1-T_1)$ 时, $X_1=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1)-K_1, Y_1=C_1 \times (1-T_1)-K_1$ ,可得: $A_1=X_1-Y_1=C_1 \times R \times (1-T_1)$
交易第n年(n>1)需要抵销存货跌价准备的期初数为 $A_{n-1}$ 借:存货跌价准备 贷:期初未分配利润 $A_{n-1}$	第n-1年年末(即第n年年初)存货的可变现净值为 $K_{n-1}$ 。 当 $K_{n-1} > C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$ 时, $X_{n-1}=0, Y_{n-1}=0$ ,可得: $A_{n-1}=X_{n-1}-Y_{n-1}=0$ 。 当 $C_1 \times (1-T_1-\dots-T_{n-1}) < K_{n-1} < C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$ 时, $X_{n-1}=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})-K_{n-1}, Y_{n-1}=0$ ,可得: $A_{n-1}=X_{n-1}-Y_{n-1}=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})-K_{n-1}$ 。 当 $K_{n-1} < C_1 \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$ 时, $X_{n-1}=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})-K_{n-1}, Y_{n-1}=C_1 \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})-K_{n-1}$ ,可得: $A_{n-1}=X_{n-1}-Y_{n-1}=C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_{n-1})$
交易第n年(n>1)合并时抵销当年购买方销售时多转出的存货跌价准备,即 $A_{n-1} \times [T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$ 借:营业成本 贷:存货跌价准备	购买方销售时转销的存货跌价准备 $=X_{n-1} \times [T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$ 集团作为整体销售时转销的存货跌价准备 $=Y_{n-1} \times [T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$ 合并时抵销购买方销售时多转出的存货跌价准备 $=$ 购买方销售时转销的存货跌价准备 $-$ 集团作为整体销售时转销的存货跌价准备 $=$ $(X_{n-1}-Y_{n-1}) \times [T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]=A_{n-1} \times [T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$
抵销第n年(n>1)年末购买方对剩余存货多计提的存货跌价准备 $A_n-A_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$ 借:存货跌价准备 贷:资产减值损失 若为负数,做相反的会计分录	当 $K_n > C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)$ 时, $X_n=0, Y_n=0, A_n=X_n-Y_n=0$ 。 当 $C_1 \times (1-T_1-\dots-T_n) < K_n < C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)$ 时, $X_n=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)-K_n, Y_n=0$ ,可得: $A_n=X_n-Y_n=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)-K_n$ 。 当 $K_n < C_1 \times (1-T_1-\dots-T_n)$ 时, $X_n=C_1 \times (1+R) \times (1-T_1-\dots-T_n)-K_n, Y_n=C_1 \times (1-T_1-\dots-T_n)-K_n$ ,可得: $A_n=X_n-Y_n=C_1 \times R \times (1-T_1-\dots-T_n)$

第n年年末购买方对期末存货计提的存货跌价准备 $=X_n-X_{n-1} \times [1-T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]=X_n-X_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$

第n年年末集团作为整体对期末存货计提的存货跌价准备 $=Y_n-Y_{n-1} \times [1-T_n \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]=Y_n-Y_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$

编制合并财务报表时抵销购买方多计提的存货跌价准备 $=$ 第n年年末购买方对期末存货计提的存货跌价准备 $-$ 第n年年末集团作为整体对期末存货计提的存货跌价准备 $=\{X_n-X_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]\}-\{Y_n-$

$$Y_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})] = (X_n - Y_n) - (X_{n-1} - Y_{n-1}) \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})] = A_n - A_{n-1} \times [(1-T_1-\dots-T_n) \div (1-T_1-\dots-T_{n-1})]$$

例2:接例1,甲公司系A公司的母公司,2×12年甲公司向A公司销售产品取得的销售收入为1200万元,该批产品的销售成本为1000万元,内部交易的成本毛利率=(1200-1000)/1000=20%。

A公司2×12年售出50%该批产品,年末剩余50%存货的可变现净值为540万元;2×13年售出30%,年末20%的剩余存货的可变现净值为180万元;2×14年售出15%,年末5%的剩余存货的可变现净值为65万元;2×15年售出比例为5%。

(1)2×12年合并时抵销存货跌价准备的账务处理。2×12年年初无存货跌价准备,则合并时抵销期初数为0,第1年年末剩余存货需要抵销的存货跌价准备为A<sub>1</sub>。

由于C<sub>1</sub>×(1-T<sub>1</sub>)<K<sub>1</sub><C<sub>1</sub>×(1+R)×(1-T<sub>1</sub>),即1000×(1-50%)<540<1000×(1+20%)×(1-50%),可得:

$$\text{期末首次抵销存货跌价准备 } A_1 = [C_1 \times (1+R) \times (1-T_1) - K_1] = 1000 \times (1+20\%) \times (1-50\%) - 540 = 60 \text{ (万元)}$$

借:存货跌价准备 60  
贷:资产减值损失 60

(2)2×13年和2×14年合并时抵销存货跌价准备的账务处理,见表5。

表5 2×13年和2×14年合并时存货跌价准备的抵销处理

2×13年度	2×14年度
合并时抵销期初数: 第2年存货跌价准备的期初数 A <sub>1</sub> =60(万元) 借:存货跌价准备60 贷:期初未分配利润60	合并时抵销期初数: 第3年存货跌价准备的期初数A <sub>2</sub> = 40(万元) 借:存货跌价准备40 贷:期初未分配利润40
第2×13年购买方对集团外销售 存货的比例T <sub>2</sub> =30% 借:营业成本36 贷:存货跌价准备36 A <sub>n-1</sub> ×[T <sub>n</sub> ÷(1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n-1</sub> )]= A <sub>1</sub> ×[T <sub>2</sub> ÷(1-T <sub>1</sub> )]=60× [30%÷(1-50%)]=36(万元)	第2×14年购买方对集团外销售存 货的比例T <sub>3</sub> =15% 借:营业成本30 贷:存货跌价准备30 A <sub>n-1</sub> ×[T <sub>n</sub> ÷(1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n-1</sub> )]= A <sub>2</sub> ×[T <sub>3</sub> ÷(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> )]=40× [15%÷(1-50%-30%)]=30(万元)
抵销第2×13年年末购买方对 剩余存货多计提的存货跌价 准备: 借:存货跌价准备16 贷:资产减值损失16 K <sub>2</sub> <C <sub>1</sub> ×(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> ),即180< 1000×(1-50%-30%),则A <sub>2</sub> = C <sub>1</sub> ×R×(1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n-1</sub> )= C <sub>1</sub> ×R×(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> )=1000× 20%×(1-50%-30%)=40(万 元) A <sub>n</sub> -A <sub>n-1</sub> ×[(1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n</sub> )÷ (1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n-1</sub> )]=A <sub>2</sub> -A <sub>1</sub> × [(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> )÷(1-T <sub>1</sub> )]=40- 60×[(1-50%-30%)÷(1- 50%)]=40-24=16(万元)	抵销第2×14年年末购买方对剩余 存货多转回的存货跌价准备: 借:资产减值损失10 贷:存货跌价准备10 K <sub>3</sub> >C <sub>1</sub> ×(1+R)×(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> -T <sub>3</sub> )即 65>1000×(1+20%)×(1-50%- 30%-15%)A <sub>3</sub> =0 A <sub>n</sub> -A <sub>n-1</sub> ×[(1-T <sub>1</sub> -...-T <sub>n</sub> )÷(1- T <sub>1</sub> -...-T <sub>n-1</sub> )]=A <sub>3</sub> -A <sub>2</sub> ×[(1-T <sub>1</sub> - T <sub>2</sub> -T <sub>3</sub> )÷(1-T <sub>1</sub> -T <sub>2</sub> )]=0-40× [(1-50%-30%-15%)÷(1-50%- 30%)]=0-10=-10(万元)

2×13年度存货跌价准备的抵销思路均分为三个部分:

第一,期初存货跌价准备的抵销。由于1000×(1-50%)<540<1000×(1+20%)×(1-50%)。站在集团角度而言期初无存货跌价准备,所以应抵销购买方A公司期初多计提的存货跌价准备60万元。

第二,购买方A公司本年销售此批存货时多转销存货跌价准备的抵销。A公司本年转销存货历史成本为360万元[1000×(1+20%)×30%],此时30%的存货在A公司负担的存货跌价准备36万元{60×[30%÷(1-50%)]},站在集团角度而言,此批存货期初无存货跌价准备,所以编制合并报表时需抵销A公司多转销的存货36万元。

第三,购买方多计提存货跌价准备的抵销。A公司2×13年年末剩余20%的存货可变现净值为180万元,站在集团角度而言其存货跌价准备应为20万元[1000×(1-50%-30%)-180],而期初未确认存货跌价准备,因此2×13年度期末集团应计提存货跌价准备为20万元。站在A公司角度而言,剩余20%的存货的存货跌价准备应为60万元[1000×(1+20%)×(1-50%-30%)-180],A公司期初确认的存货跌价准备为24万元(60-36),A公司在期末需要补提存货跌价准备为36万元(60-24)。所以2×13年度编制合并报表时需要抵销A公司多计提的存货跌价准备16万元(36-20)。

2×14年度与2×13年度存货跌价准备的抵销思路一致。

(3)2×15年售出5%。2×15年年初剩余5%的存货期初无存货跌价准备,本年又全部售出,期末存货为零,所以2×15年无存货跌价准备的抵销处理。

#### 四、结束语

在引用“成本利润率”的情况下,可以推导推理内部交易商品交易当年及连续年度存货未实现内部交易损益的抵销处理,在连续编制合并财务报表时,针对不同销售情况的期初数据及本期发生数据的抵销处理变得清晰。此外,通过引用“成本利润率”,可以推导存货跌价准备交易当年及连续年度的抵销处理,这充分考虑了期末存货成本与可变现净值关系三种情况下的存货跌价准备的金额,清晰地展示了购买方以及企业集团的存货跌价准备应确认的金额及其合并时需要抵销的金额,使复杂的抵销处理变得简单且易于理解,以供实务工作者借鉴参考。

#### 主要参考文献:

中国注册会计师协会编.会计[M].北京:中国财经经济出版社,2015.

张卫丽.合并报表存货抵销业务巧妙讲解“两步曲”[J].财会月刊,2015(7).

司玉娜.基于存货交易的抵销分录之规律探析[J].财会月刊,2016(16).

作者单位:郑州成功财经学院会计系,河南巩义451200