



石家莊鐵道大學
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

合并财务报表

内部商品交易的合并处理

主讲：李素英

目录

- 一、**初次编制**合并财务报表时
内部销售收入和内部销售成本
的抵销处理
- 二、**连续编制**合并财务报表时
内部销售商品的合并处理
- 三、**存货跌价准备**的合并处理

一、初次编制合并财务报表时内部销售收入和内部销售成本的抵销处理



在线开放课程

- **内部销售收入**，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所产生的销售收入。
- **内部销售成本**，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内部销售商品的销售成本。

- 在内部购销活动中，**销售企业**将集团内部销售 作为收入确认 并计算销售利润。而**购买企业**则是以支付购货的价款作为其成本入账；
- 在本期内 全部未实现对外销售 而形成期末存货时，其存货价值中相应包括两部分内容：
 - 一部分为**真正的存货成本**（即销售企业销售该商品的成本）；
 - 另一部分为**销售企业的销售毛利**（即其销售收入减去销售成本的差额）；

- 对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利润。
- 因为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，既不会实现利润，也不会增加商品的价值。

- 正是从这一意义上来说，将期末存货价值中包括的这部分 **销售企业作为利润确认的部分**，称之为未实现内部销售损益。
- 因此，在编制合并报表时，应将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

- 企业集团内部销售的存货，在期末，存在三种情况：
- （一）全部售出集团外抵销分录的编制
- （二）全部未售出集团外抵销分录的编制
- （三）部分售出集团外抵销分录的编制
- 分两种方法，第一种方法：

(一) 全部售出集团外抵销分录的编制

- **例1**：2015年3月10日，甲公司向其子公司A公司销售产品一批，该批产品**销售收入25万元，销售成本20万元**，价款已经存入银行。A公司在2015年已将从甲公司购入的商品全部售出集团，其**销售收入30万元，销售成本25万元**。
- **要求**：编制甲公司抵销分录。

- 分析：甲公司向A子公司销售产品，产品销售收入25万元，销售成本20万元（真正成本），价款存入银行。A公司已将商品全部售出集团其销售收入30万元（真正收入），销售成本25万元。

。

- 借：营业收入 25
- 贷：营业成本 25

(二) 全部未售出集团外抵销分录的编制



- 母公司将成本为800元的产品以1000元的价格卖给了子公司

- 原来，母公司分录：

- 借：存货 800

- 贷：生产成本800

- 借：银行存款1000 v

- 贷：主营业务收入1000

- 借：主营业务成本800

- 贷：存货(真正成本) 800

- 原来子公司：

- 借：存货 1000

- 贷：银行存款1000 v

存货真正成本
800，应抵销200

- 编制合并报表时的抵销分录：
- 借：营业收入 1000
- 贷：营业成本 800
- 存货 200
- 举例：

- **例2：**2015年5月10日，甲公司向其A子公司销售产品一批，**销售收入为30万元，销售成本为24万元**。款项已收存银行。A公司从甲公司购入的商品**全部未售出**。请做出甲公司编制合并报表时的抵销分录。
 - 借：营业收入 30
 - 贷：营业成本 24
 - 存货 6（未实现内部销售毛利）

（三）部分售出集团外（部分未售出集团外）抵销分录的编制

- **例3：**2015年5月10日，甲公司向其子公司A公司销售产品一批，该批产品销售收入为30万元，销售成本为24万元，款项已收存银行。A公司从甲公司购入的商品已对外售出40%。请编制甲公司的抵销分录。

- 分析：甲公司向A子公司公司销售收入为30万元，销售成本为24万元，期末A公司已对外售出40%。

- **第一种方法：**

- 前面（1）和（2）的综合

借：营业收入 $30 \times 40\% = 12$ (40%全部售出集团外)

• 贷：营业成本 12

借：营业收入 $30 \times 60\% = 18$ (60%全部未售出集团外)

• 贷：营业成本 $24 \times 60\% = 14.4$

• 存货 $30 - 24 = 6$, $6 \times 60\% = 3.6$

第一种方法中的上述两笔分录中，营业收入 $12 + 18 = 30$ ；营业成本 $12 + 14.4 = 26.4$ ，存货 3.6 ，
同后页第二种方法。

- **第二种方法：分两个步骤**

- ① **假设内部交易的存货已全部实现对外销售**

- 借：营业收入 30

- 贷：营业成本 30

- ② **将未实现的内部销售利润抵销**

- 借：营业成本（收入30-成本24）*60%=3.6

- 贷：存货 3.6（**期末存货中未实现的内部销售利润**）

第二种方法中的上述两笔分录中，营业收入30；营业成本 $30-3.6=26.4$ ，存货3.6，同前页第一种方法。

二、连续编制合并财务报表时内部销售商品的合并处理



在线开放课程

- 对于上期内部购进商品全部实现对外销售的情况下，由于不涉及到内部存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理，在本期连续编制合并财务报表时不涉及对其进行处理的问题；

- 但在上期内部购进并形成期末存货的情况下，在编制合并财务报表进行抵销处理时，存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，直接影响上期合并财务报表中合并净利润金额的减少，最终影响合并所有者权益变动表中期末未分配利润金额的减少。

- 由于**本期编制合并财务报表时是以母公司和子公司本期个别财务报表为基础**，而母公司和子公司个别财务报表中未实现内部销售损益是作为其实现利润的部分包括在其期初未分配利润之中，以母、子公司个别财务报表中期初未分配利润为基础计算得出的合并期初未分配利润的金额就可能与上期合并财务报表中的期末未分配利润的金额不一致。

- 因此，上期编制合并财务报表时抵销的内部购进存货中包含的未实现内部销售损益，也对本期的期初未分配利润产生影响，本期编制合并财务报表时**必须**在合并母、子公司期初未分配利润的基础上，将上期抵销的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额。

- 在连续编制合并财务报表的情况下，**首先**必须将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额；**然后**再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销处理程序和方法如下：

- 抵销处理程序和方法如下：
- (1) 将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额：
- 借：期初未分配利润(上期内部利润)
- 贷：营业成本

- (2) 对于**本期**发生的内部购销活动，将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即**按照销售企业内部销售收入的金额**：
 - 借：营业收入（本期内部收入）
 - 贷：营业成本

- (3) 将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部购买形成的存货(包括上期结转形成的本期存货), 应按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额:
 - 借: 营业成本(上期+本期, 未实现内部利润)
 - 贷: 存货

- 例4： 2014年甲子公司用10 000元将乙母公司成本为8 000元的货物购入，全部形成存货，2015年子公司销售70%，售价9 000元；子公司2015年又用20 000元将母公司成本为17 000元的货物购入，没有销售，全部形成存货。
- 请做出母公司乙编制合并报表时应做的抵销分录。
- 1. 2014年 借：营业收入 10000
- 贷：营业成本 8000
- 存货 2000

• 2. 2015年，连续编制

第一步，假设上期购进的存货在本期全部实现了销售，抵销上期已实现的内部利润

借：期初未分配利润 2 000

上期内部利润 10 000 - 8 000

• 贷：营业成本 2 000

第二步，假设本期内部购进的存货全部实现了对外销售：

借：营业收入（本期内部收入） 20 000

• 贷：营业成本 20 000

$$\begin{aligned}
 & (10\,000 - 8\,000) * 30\% \\
 & + (20\,000 - 17\,000) \\
 & = 3600
 \end{aligned}$$

第三步，无论哪期内部销售形成的存货，都要将其中未实现的内部销售利润抵销：

借：营业成本（上期+本期未实现内部利润） 3 600

贷：存货 3 600

三、存货跌价准备的抵销

- **（一）初次编制合并财务报表时存货跌价准备的合并处理**
- 依据准则，企业需定期或者至少于年度终了时，对存货进行全面清查，采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价。

- 对于购买集团内存货的**甲公司**来讲，**甲**会站在个别财务报表角度对某一商品因毁损、陈旧过时而导致其可变现净值下跌，从而**计提跌价准备**。
- 站在整个企业集团的角度，对这一毁损、陈旧过时的商品同样必须计提准备。
- 即：某一商品在企业集团内**某一成员企业**计提跌价准备，对于**企业集团**来说也同样须计提跌价准备。

- 但他们比较的基础不同：
- 如，母公司甲将存货卖给子公司乙，收入1000元，成本800元。
- 同一存货，针对企业集团，存货成本是800元，乙企业成本是1000元。
- 集团内某一企业，用**某一企业存货成本1000**与**可变现净值**比较
- 企业集团，用**集团的存货成本800**与**可变现净值**比较。
- 二者之间存在**差额**，需要将站在企业角度计提的准备金额**调整为**站在集团角度应计提准备的金额。

- **例5：** 甲公司是A公司的母公司，甲公司本期向A公司销售商品2000万元，其销售成本为1400万元；A公司购进的该商品**期末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**，为此，A公司期末对该存货**计提存货跌价准备160万元**，并在其个别财务报表中列示。
- **要求：** 编制甲公司与存货相关抵销分录

- **例5分析：**
- 1. 将内部销售收入与销售成本抵销
- 借：营业收入 2000
- 贷：营业成本 2000
- 2. 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：营业成本 600
- 贷：存货 600
- 3. 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

站在A公司角度，A公司存货成本2000，可变现净值1840，A提准备160；站在集团角度，集团成本1400低于可变现净值1840，不用提准备。应将A计提的准备抵销

- **例6：**甲公司是A公司的母公司，甲公司本期向A公司销售商品2000万元，其销售成本为1400万元；A公司购进的该商品**期末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1320万元，为此，**A公司期末对该存货计提存货跌价准备680万元**，并在其个别报表中列示。
- **要求：**编制甲公司与存货相关抵销分录

- **例6分析:**
- 1. 将内部销售收入与销售成本抵销
- 借：营业收入 2000
- 贷：营业成本 2000
- 2. 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：营业成本 600
- 贷：存货 600
- 3. 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 600
- 贷：资产减值损失 600

站在A公司角度，A公司存货成本2000，可变现净值1320，A提准备680；站在集团角度，集团成本1400高于可变现净值1320，需提准备80。A已计提680准备，应抵销600，保留集团准备80

三、存货跌价准备的抵销

- **（二）连续编制合并财务报表时存货跌价准备的合并处理**
- **首先**，将上期资产减值损失中抵销的存货跌价准备对本期未分配利润的影响予以抵销；
- **其次**，对于本期对内部购进存货在个别报表中补提或冲销的准备予以抵销

- **例7：**甲公司是A公司的母公司，甲公司**上期**向A公司销售商品2000万元，其销售成本为1400万元；A公司购进的该商品**期末全部未实现对外销售而形成期末存货**。A公司上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，为此，**A公司上期末对该存货计提存货跌价准备160万元**，并在其个别报表中列示。
- 甲、A之间**本期末**发生内部销售。**本期末存货可变现净值为1200万元**。
- **要求：**编制甲公司与存货相关抵销分录

- 初次编制（上期）
- 借：营业收入 2000
- 贷：营业成本 2000
- 借：营业成本 600
- 贷：存货 600
- 借：存货——存货跌价准备 160
- 贷：资产减值损失 160
- 连续编制（本期）
- 1. 抵销上期：
- 借：期初未分配利润 600
- 贷：存货 600
- 借：存货——存货跌价准备 160
- 贷：期初未分配利润 160
- 2. 抵销本期
- 借：存货——存货跌价准备 440
- 贷：资产减值损失 440

站在A公司角度，A公司本期末存货成本1840，净值1200，提准备640；站在集团角度，集团成本1400大于可变现净值1200，应提准备200。抵销A计提的准备440，使集团准备保留200

小结

- 1. 初次编制合并报表时内部销售商品的抵销处理
- 借：营业收入
- 贷：存货
- 营业成本
- （以全部未实现对外销售为例）

2. 连续编制合并报表时内部购进商品处理



在线开放课程

第一步，假设**上期**购进的存货在本期全部实现销售

- 借：期初未分配利润
- 贷：营业成本

第二步，假设**本期**内部购进的存货在本期全部实现对外销售：

- 借：营业收入（本期内部收入）
- 贷：营业成本

第三步，将**上期、本期**存货中未实现内部销售损益抵销：

- 借：营业成本（上期+本期未实现内部利润）
- 贷：存货

- 3. 减值准备的抵销处理

- (1) 分析个别企业已计提减值准备的情况；

- (2) 分析企业集团应计提减值准备的情况；

- (3) 比较二者之差，反向抵销。

个别企业比企业集团多计提或多冲减的减值准备，就是应抵销的部分。END