

内部存货交易抵销原理解析

夏维华^{1,2}

【摘要】 内部存货交易的抵销经常发生,是企业编制合并财务报表时应关注的重点。为使会计理论工作者和实务工作者能深入理解和熟练掌握抵销内部存货交易的会计处理,本文采用对比法结合公式推演法的思路对内部存货交易抵销原理进行推导,为大会计人员提供参考。

【关键词】 内部存货交易; 抵销原理; 对比法; 公式推演法

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)19-0098-4

母子公司之间、子公司与子公司之间发生的内部存货交易在个别报表层面和合并报表层面的会计处理是有差异的。编制合并报表一方面要以个别报表为基础;另一方面又要将集团看成一个整体,抵销未实现的内部交易损益。这对于许多会计人员而言较难理解,容易产生思路混淆、角度转换不过来等问题,尤其是涉及连续编制合并财务报表时,更是难以理出头绪,导致不能独立编制抵销分录。为解决该问题,本文运用对比法结合公式推演法的思路对内部存货交易抵销分录进行总结,并形成固定式,使得存货抵销处理变得易于理解。

一、内部存货交易抵销原理的整体设计

本文首先介绍内部存货交易的产生过程及存货的处置和流转情况;然后,借助合并财务报表编制的一体性原则,解释进行内部存货交易抵销的原因;接着,通过案例,采用对比法的思路将母子公司个别报表的会计处理合计作为现状,而将合并财务报表中的处理结果视为目的,提出编制抵销分录的作用就是将现状调整为目的,从而通过比较现状和目的得出抵销分录;最后,总结内部存货交易抵销分录的固定式,便于记忆。

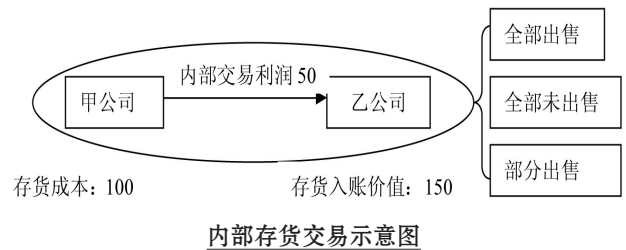
二、内部存货交易抵销原理的基础

(一) 抵销前提

理解内部存货交易抵销原理前,应当明确内部存货交易的产生及存货的流转情况,本文通过案例结合图示方式予以展示。

例:甲公司和乙公司为同一集团内的两家公司,2012年2月1日甲公司将成本为100万元的存货以150万元出售给乙公司。乙公司持有的该批存货,在交易当年可能会出现如下三种情况:①全部出售至集团外部;②全部未出售至集团外部;③部分出售至集团外部。同理,若交易当年出现的是②、

③种情况,则在交易以后的年度,还会出现①、②、③三种情况。如下图所示:



引入该案例的目的包括以下三种:

1. 明确购买方持有该内部交易存货后,存货在交易当年及以后各年的流转情况有三种:①全部出售;②全部未出售;③部分出售。

2. 理解集团内部两家公司之间的存货交易对双方个别报表的影响:无论出现上述三种情况中的哪种,甲公司的个别报表中均确认营业收入150万元,营业成本100万元,形成营业利润50万元;乙公司的个别报表将会随着这三种情况的不同而不同,若有对外出售的,则确认营业收入和营业成本,若未对外出售,则确认存货150万元。需要说明的是,在该处理过程中,甲公司和乙公司都会涉及增值税,但增值税是针对集团外部的,不需要抵销,故不考虑;同时,甲公司会收到银行存款,乙公司会付出同等金额的银行存款,两者体现了银行存款在集团内部的流转,亦不必考虑。

3. 引入集团内部交易利润(亏损)的概念。内部交易利润是指因集团内部交易而产生的利润(或亏损)。本例中因该内部存货交易形成内部交易利润50万元。

(二) 内部交易利润的性质

如上例所述,甲公司确认的利润50万元属于内部交易利润,站在个别报表的角度,应当确认为甲公司当期的营业利

润,同时,包含在乙公司的“存货”项目中。而编制合并报表时应遵循一体性原则,即将集团看成一个整体,只有集团与外部主体交易过程中产生的利润才予以确认。存货流转至集团外部的,存货中包含的内部交易利润通过转嫁得以实现。若存货还在集团内部,则存货中包含的内部交易利润未实现,企业需对未实现的内部交易利润进行抵销处理。

三、内部存货交易抵销的原理

本文采用对比法结合公式推演法的方式对内部存货交易抵销的原理进行推导。

对比法的原理是将内部存货交易在个别报表层面和合并报表层面的会计处理进行对比,以交易双方个别报表会计处理合计数为现状,以合并报表会计处理为目的,从而推导出将现状转换为目的时的会计分录,即抵销分录。

(一)交易当年的抵销处理

在交易当年,针对存货的三种流转情况,使用对比法结合公式推演法进行推导:

1. 全部未出售。无论在何种流转情况下甲公司个别报表中该内部交易的会计处理都一样,即确认营业收入150万元,结转营业成本100万元,下文不再赘述。乙公司在该种情况下个别报表中存货增加150万元,详见表1。

表1 当期全部未售出时个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目(1)	个别报表中的列报金额(2)		甲、乙公司个别报表合计数(3)(现状)	需抵销金额(4)	合并报表中应列示金额(5)(目的)
	甲公司	乙公司			
营业收入	150	0	150	150	0
营业成本	100	0	100	100	0
未分配利润——年末	50	0	50	-(自然抵销)	0
存货	0	150	150	50	100

从表1可以看出,甲、乙公司个别报表合计数(现状)为:营业收入150万元、营业成本100万元,从而增加当期的未分配利润50万元,存货为150万元,如第(3)列所示。按照一体性原则,该业务不涉及损益的确认,合并报表中应列示金额如第(5)列所示。对比之下,应当减少营业收入150万元,减少营业成本100万元(该两项减少自然会导致“未分配利润——年末”账户余额减少50万元),同时减少存货50万元,如第(4)列所示。公式推演如下:

甲公司当年确认的利润=150-100=50(万元)

乙公司当年确认的利润=0,存货=150(万元)

集团当年确认的利润 $P_{合}$ =0,存货=100(万元)

从上述公式可知,需要抵销的为甲公司的营业收入150万元、甲公司的营业成本100万元、乙公司存货50万元,未实现内部交易利润为50万元(因存货全部未向集团外部出售,故内部交易利润均未实现)。抵销分录如下:

借:营业收入 150(甲公司的营业收入)

贷:营业成本 100(甲公司的营业成本)

存货50(包含在乙公司存货中的未实现内部交易利润)

2. 全部出售,假设售价为200万元。在该情况下,甲公司会计处理不变,乙公司应确认营业收入200万元、营业成本150万元,对当期未分配利润的影响为50万元,存货结转后余额为0。

表2 当期全部售出时个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目(1)	个别报表中的列报金额(2)		甲、乙公司个别报表合计数(3)(现状)	需抵销金额(4)	合并报表中应列示金额(5)(目的)
	甲公司	乙公司			
营业收入	150	200	350	150	200
营业成本	100	150	250	150	100
未分配利润——年末	50	50	100	-(自然抵销)	100
存货	0	0	0	0	0

从表2可以看出,甲、乙公司个别报表合并后,共有营业收入350万元、营业成本250万元,对当期利润的影响为100万元。按照一体性原则,该业务的营业收入为200万元,营业成本100万元,对当期的利润影响为100万元,如表2第(5)列所示。对比得出应当抵销营业收入150万元、营业成本150万元,如表2第(4)列所示。公式推演如下:

甲公司当年确认的利润=150-100=50(万元)

乙公司当年确认的利润=200-150=50(万元)

集团当年确认的利润=200-100=100(万元)

或者,集团当年确认的利润=50+50=100(万元)

对于甲、乙公司及集团整体而言,存货皆为0,所以抵销分录不涉及存货的抵销。

从集团利润的第一种计算公式可以看到,集团真正的收入为乙公司对外销售的收入,真正的成本为甲公司对乙公司出售时确认的成本,所以需要抵销的是甲公司的营业收入和乙公司的营业成本。

从集团利润的第二种计算公式可以看到,因存货全部售出集团外部,内部交易利润均实现,所以集团的利润与甲、乙公司两者利润之和一致。按照一体性原则,应编制如下抵销分录:

借:营业收入 150(甲公司的营业收入)

贷:营业成本 150(乙公司的营业成本)

3. 部分出售(30%),售价为60万元。当乙公司将该批存货出售30%时,乙公司确认营业收入60万元,营业成本为45万元(150×30%),存货剩余为105万元(150-45),详见表3。

甲、乙公司合计共确认营业收入210万元、营业成本145万元,对当期利润的影响之和为65万元。而站在集团的角度,

□ 参考借鉴

表 3 当期部分售出时
个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目 (1)	个别报表中的 列报金额(2)		甲、乙公司个 别报表合计 数(3)(现状)	需抵销 金额 (4)	合并报表 中应列示 金额(5) (目的)
	甲公司	乙公司			
营业收入	150	60	210	150	60
营业成本	100	45	145	115	30
未分配利润 ——年末	50	15	65	-(自然 抵销)	30
存货	0	105	105	35	70

该批存货总成本为100万元,对外出售30%,所以营业成本应当为30万元,营业收入为对外售价60万元,对当期利润的影响为30万元,存货剩余70万元(100×70%),故抵销营业收入150万元、营业成本115万元、存货35万元。公式推演如下:

甲公司当年确认的利润=150-100=50(万元)

乙公司当年确认的利润=60-150×30%=60-45=15(万元),存货=150×70%=105(万元)

集团当年确认的利润=60-100×30%=60-30=30(万元),存货=100×70%=70(万元)

从上面的分析可以看出,乙公司当年的营业收入为集团应确认的营业收入,而甲公司的营业收入、甲公司的营业成本及乙公司营业成本中包含的内部交易利润15万元(50×30%)需要抵销,同时需要抵销存货35万元。抵销分录如下:

借:营业收入 150(甲公司的营业收入)

贷:营业成本 115(甲公司的营业成本与售出存货包含的内部交易利润之和)

存货 35(未售出存货包含的内部交易利润)

(二)连续编制合并报表时的抵销处理

若交易当年存在内部交易存货全部未出售或部分出售的情况,则存在连续编制合并财务报表时的抵销处理,且又存在上述三种情况。本文仍以上例中交易当年全部未出售的情况为例进行说明。

对于甲公司而言,因2012年该笔交易已完成,无论乙公司是否将存货售出集团外部,甲公司的情况都一样,即在甲公司2013年的个别报表中,与该交易有关的项目为“未分配利润——年初”,金额为去年确认的内部交易利润50万元。由于利润表是时期性质的报表,本年末余额不作为下年初余额存续,甲公司2012年确认的营业收入和营业成本,在2013年的利润表中没有体现,营业收入和营业成本通过资产负债表中“未分配利润”项目延续到2013年。乙公司的会计处理视存货的流转情况不同而不同。

1. 全部未出售。全部未出售时,甲公司个别报表中年初未分配利润为50万元,乙公司个别报表中存货为150万元,详见表4。

甲、乙公司合计确认年初未分配利润50万元、存货150

表 4 第二年全部未出售时
个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目 (1)	个别报表中的 列报金额(2)		甲、乙公司个 别报表合计 数(3)(现状)	需抵销 金额 (4)	合并报表 中应列示 金额(5) (目的)
	甲公司	乙公司			
未分配利润 ——年初	50	0	50	50	0
营业收入	0	0	0	-	0
营业成本	0	0	0	-	0
未分配利润 ——年末	50	0	50	-(自然 抵销)	0
存货	0	150	150	50	100

万元,按照合并报表一体性原则,该业务不应确认损益,年初未分配利润应为0,存货为100万元,如表4第(5)列所示。所以,应当抵销年初未分配利润50万元、存货50万元,如表4第(4)列所示。公式推演如下:

甲公司年初未分配利润=150-100=50=50(万元)

乙公司当年确认的利润=0,存货=150(万元)

集团2013年年初未分配利润=0,当年的利润=0,存货=100(万元)

应当抵销甲公司的年初未分配利润及乙公司的存货,抵销分录如下:

借:未分配利润——年初 50(甲公司确认的未实现内部交易利润)

贷:存货 50(乙公司存货中包含的未实现内部交易利润)

2. 全部出售,售价为200万元。若全部出售,甲公司处理同上,乙公司确认营业收入200万元,结转营业成本150万元,对当期利润的影响为50万元,详见表5。

表 5 第二年全部出售时
个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目 (1)	个别报表中的 列报金额(2)		甲、乙公司个 别报表合计 数(3)(现状)	需抵销 金额 (4)	合并报表 中应列示 金额(5) (目的)
	甲公司	乙公司			
未分配利润 ——年初	50	0	50	50	0
营业收入	0	200	200	-	200
营业成本	0	150	150	50	100
未分配利润 ——年末	50	50	100	-(自然 抵销)	100
存货	0	0	0	-	0

甲、乙公司合计确认年初未分配利润50万元、营业收入200万元、营业成本150万元,对当期未分配利润的影响为100万元。而站在集团的角度,2012年未实现销售,所以2013年年初未分配利润应当为0,2013年该存货实现销售时,确认

营业收入 200 万元,结转营业成本 100 万元,增加当期的未分配利润 100 万元,所以应当抵销年初未分配利润 50 万元、营业成本 50 万元,如表 5 第(4)列所示。公式推演如下:

甲公司 2013 年年初未分配利润=50(万元)
 乙公司当年确认的利润=200-150=50(万元)
 集团 2013 年年初未分配利润=0
 集团 2013 年确认的利润=200-100=100(万元)

对于甲、乙公司及集团而言,存货皆为 0,所以抵销分录中不涉及存货的抵销。

从集团利润的计算公式可以看出,集团真正的收入为乙公司对外的收入,真正的成本为甲公司对乙公司出售时确认的成本,差额为乙公司存货中包含的内部交易利润。所以,需要抵销的是甲公司的营业收入和乙公司的营业成本中包含的未实现内部交易利润 50 万元。抵销分录如下:

借:未分配利润——年初 50(甲公司确认的内部交易利润)

贷:营业成本 50(乙公司的营业成本中包含的内部交易利润)

3. 部分出售(30%),售价为 60 万元。在该情况下,甲公司个别报表处理不变,而乙公司确认营业收入 60 万元,结转营业成本 45 万元(150×30%),对当期未分配利润的影响为增加 15 万元,存货剩余 105 万元(150×70%)。

表 6 第二年部分出售时个别报表和合并报表的对比分析 单位:万元

报表项目 (1)	个别报表中的 列报金额(2)		甲、乙公司个别 报表合计数(3)(现状)	需抵销 金额 (4)	合并报表 中应列示 金额(5) (目的)
	甲公司	乙公司			
未分配利润 ——年初	50	0	50	50	0
营业收入	0	60	60	-	60
营业成本	0	45	45	15	30
未分配利润 ——年末	50	15	65	-(自然 抵销)	30
存货	0	105	105	35	70

如表 6 所示,甲、乙公司个别报表合计确认年初未分配利润 50 万元、营业收入 60 万元、营业成本 45 万元,对期末未分配利润的影响为 65 万元,存货剩余 105 万元。而站在集团的角度,年初未分配利润为 0,营业收入为 60 万元,营业成本为 30 万元(100×30%),当期未分配利润增加 30 万元,存货剩余 70 万元。对比得知,应当抵销年初未分配利润 50 万元、营业成本 15 万元、存货 35 万元,如第(4)列所示。公式推演如下:

甲公司 2013 年年初未分配利润=50(万元)
 乙公司当年确认的利润=60-45=15(万元)
 集团 2013 年年初未分配利润=0
 集团 2013 年确认的利润=60-30=30(万元),存货=100×

70%=70(万元)

从集团利润的计算公式可以看出,集团真正的收入为乙公司对外的收入,真正的成本为 30 万元,所以需要抵销的是甲公司的年初未分配利润 50 万元和乙公司营业成本中包含的内部交易利润 15 万元(50×30%)以及乙公司剩余存货中包含的内部交易利润 35 万元(50×70%)。抵销分录如下:

借:未分配利润——年初 50
 贷:营业成本 15
 存货 35

四、内部存货交易抵销的总结归纳

对上述抵销分录进行汇总,得到内部存货交易抵销处理的规律,如表 7 所示:

表 7 内部存货交易抵销处理

	全部未出售	全部出售	部分(30%)出售
第一年 (交易 当年)	借:营业收入 150 贷:营业成本 100 存货 50	借:营业收入 150 贷:营业成本 150 存货 0	借:营业收入 150 贷:营业成本 115 存货 35
第二年 (连续 编制)	借:未分配利润 ——年初 50 贷:营业成本 0 存货 50	借:未分配利润 ——年初 50 贷:营业成本 50 存货 0	借:未分配利润 ——年初 50 贷:营业成本 15 存货 35

从表 7 得知,交易当年抵销分录固定式为:

借:营业收入
 贷:营业成本
 存货

记忆时可采用如下顺序:①确认营业收入(内部交易销售方确认的销售收入);②确认存货金额(内部交易利润×未出售存货比例);③确认营业成本(倒挤,或者营业成本=内部交易销售方确认的营业成本+内部交易利润×出售存货比例)。

以后年度连续编制时的抵销分录固定式为:

借:未分配利润——年初
 贷:营业成本
 存货

同样采用如下顺序:①确认年初未分配利润(内部交易利润×上年末未出售存货的比例);②确认存货金额(内部交易利润×本年末仍未出售存货比例);③确认营业成本(倒挤,或者营业成本=内部交易利润×当年出售存货比例)。

主要参考文献:

中国注册会计师协会. 2015 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M]. 北京:中国财政经济出版社,2015.

刘永泽,傅荣. 高级财务会计[M]. 大连:东北财经大学出版社,2010.

作者单位:1.华中科技大学经济学院,武汉 430074; 2.河南经贸职业学院会计系,郑州 454300