复杂控股条件下集团内部存货交易及跌价准备的抵销

郑州航空工业管理学院　李现宗　陈　杰

此前,笔者在有关文章中详细论述了在“任意条件下”企业集团内部存货交易及存货跌价准备的抵销方法,即分析抵销法(六种类型)和综合抵销法(三个步骤)。

为了论述方便, 以上所有的举例说明都是基于这样的假设:整个企业集团只有一个母公司和一个子公司,子公司从母公司购进内部存货。然而在现实经济生活中,一个企业集团往往由若干个企业组成,而且企业集团中的核心企业通过对集团的其他成员进行直接控制或间接控制,形成多层控股和交叉控股,从而使所有的集团成员形成一个紧密联系的整体。当企业集团的各成员企业相互之间发生内部存货交易(包括顺销、逆销和平销)时,此前论述的抵销方法(受篇幅所限,不再详述)是否适用呢?这就是本文所要研究的问题。

例:某企业集团由 A、B、C、D 四个企业组成,其中核心企业 A 通过直接控股(A 与 B 之间)、间接控股(A 与 D 之间、A 与 C 之间),形成了具有多层控股和交叉控股(A 与 D 之间)的复杂股权结构的企业集团。A 公司、B 公司、C 公司和 D 公司分别生产甲产品、乙产品、丙产品和丁产品。各企业期初、期末结存的内部存货以及本期购进内部存货、对外销售内部存货的资料如下:

(1)期初内部存货结存情况:A 公司有乙产品,账面余额(即内部售价,以下用 R 表示)为 1 000 元,内部销售毛利率(以下用 r 表示)为 10%;B 公司有甲产品,R=500 元、r=−10%;C 公司有丁产品,R=2 000 元、r=5%;D 公司有丙产品,R=1 500 元、r=−5%。

(2)本期购入内部存货情况:A 公司从 C 公司购进丙产品,R=4 000 元、r=10%,从 D 公司购入丁产品,R=3 000 元、r=−10%;B 公司从 C 公司购入丙产品,R=6 000 元、r=10%;C 公司从 A 公司购入甲产品,R=8 000 元、r=5%;D 公司从 A 公司购入甲产品,R=9 000 元、r=5%,从 B 公司购入乙产品,R=10 000 元、r=−5%。

(3)本期对外(企业集团外部)销售内部存货情况:A 公司销售乙产品 1 000 元、丙产品 3 000 元;B 公司销售甲产品 500 元、丙产品 6 000 元;C 公司销售甲产品 8 000 元;D 公司销售乙产品 10 000 元、丙产品 1 000 元。

(4)期末内部存货结存情况:A 公司有丙产品,R=1 000 元、r=10%,有丁产品,R=3 000 元、r=−10%;B 公司无期末内部存货;C 公司有丁产品,R=2 000 元、r=5%;D 公司有丙产品,R=500 元、r=−5%,有甲产品,R=9 000 元、r=5%。

(5)期初(即上期期末)内部存货的可变现净值是其账面余额的 70%,期末内部存货的可变现净值是其账面余额的 96%。

要求:分别采用分析抵销法和综合抵销法编制该企业集团内部存货交易及存货跌价准备的抵销分录。

1.按存货的流转情况,将各企业的内部存货交易拆分为若干部分。

A 公司:期末内部存货的账面余额=(1 000−1 000)+3 000+(4 000−3 000)=4 000(元)。①上期转入的乙产品为 1 000 元(r=10%), 本期全部对外销售。②本期购进的丁产品为 3 000 元(r=−10%),全部转为本期期末存货。③本期购进的丙产品为 4 000 元(r=10%),部分(3 000 元)对外销售,部分(1 000 元)转为本期期末存货。

B 公司: 期末内部存货的账面余额=(500−500)+(6000−6000)=0。④上期转入的甲产品为 500 元(r=−10%),本期全部对外销售。⑤本期购进的丙产品为 6 000 元(r=10%),本期全部对外销售。

C 公司:期末内部存货的账面余额=2 000+(8 000−8 000)=2 000(元)。⑥上期转入的丁产品为 2 000 元(r=5%),全部转为本期期末存货。⑦本期购进的甲产品为 8 000 元(r=5%),本期全部对外销售。

D 公司:期末内部存货的账面余额=(1 500−1 000)+9 000+(10 000−10 000)=9 500(元)。⑧上期转入的丙产品为 1 500 元(r=−5%),部分(1000 元)对外销售,部分(500 元)转为本期期末存货。⑨本期购进的甲产品为 9 000 元(r=5%),全部转为本期期末存货。⑩本期购进的乙产品为 1 0000 元(r=−5%),本期全部对外销售。

根据内部存货的流转情况, 整个企业集团的内部存货交易可以拆分为上述 10 个部分。

2.分析抵销法(对上述 10 个部分分别编制抵销分录)。

(1)内部交易抵销分录为:借:期初未分配利润 100 元(1 000×10%);贷:主营业务成本 100 元。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=1 000×(1−70%)=300(元),应有准备 F=1 000×(1−10%)−1 000×70%=200(元),应补提的前期准备 H=200−300=−100(元)。借:期初未分配利润−100 元;贷:主营业务成本−100 元。

(2)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 3 000 元;贷:主营业务成本 3 300 元[3 000×(1+10%)],存货−300 元[3 000×(−10%)]。跌价准备抵销分录为:对本期期末该存货而言,已提准备 A=3 000×(1−96%)=120(元),应有准备 B=3 000×(1+10%)−3 000×96%=420(元),应补提的本期准备 G=420−120=300(元)。借:管理费用 300 元;贷:存货跌价准备 300 元。

(3)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 3 000 元;贷:主营业务成本 3 000 元。借:主营业务收入 1 000 元;贷:主营业务成本 900 元[1 000×(1−10%)],存货 100 元(1 000×10%)。跌价准备抵销分录为:就已对外销售部分(3 000 元)而言,不做抵销分录。就转为本期期末存货的部分(1 000 元)而言,已提准备 A=1 000×(1−96%)=40(元),应有准备 B=0[1 000×(1−10%)−1 000×96%=−60<0],应补提的本期准备 G=0−40=−40(元)。借:管理费用−40 元;贷:存货跌价准备−40 元。

(4)内部交易抵销分录为:借:期初未分配利润−50 元[500×(−10%)];贷:主营业务成本−50 元。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=500×(1−70%)=150(元),应有准备 F=500×(1+10%)−500×70%=200(元),应补提的前期准备 H=200−150=50(元)。借:期初未分配利润 50 元;贷:主营业务成本 50 元。

(5)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 6 000 元;贷:主营业务成本 6 000 元。不做跌价准备抵销分录。

(6)内部交易抵销分录为:借:期初未分配利润 100 元(2 000×5%);贷:存货 100 元。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=2 000×(1−70%)=600(元),应有准备 F=2 000×(1−5%)−2 000×70%=500(元),应补提的前期准备 H=500−600=−100(元)。对本期期末该存货而言,已提准备 A=2 000×(1−96%)=80(元),应有准备 B=0[2 000×(1−5%)−2 000×96%=−20<0],应补提的全部准备 M=0−80=−80(元),从而应补提的本期准备 K=−80−(−100)=20(元)。借:期初未分配利润−100 元;贷:存货跌价准备−100 元。借:管理费用 20 元;贷:存货跌价准备 20 元。

(7)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 8 000 元;贷:主营业务成本 8 000 元。不做跌价准备抵销分录。

(8)就已对外销售部分(1 000 元)而言,内部交易抵销分录为:借:期初未分配利润−50 元[1 000×(−5%)];贷:主营业务成本−50 元。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=1 000×(1−70%)=300(元),应有准备 F=1 000×(1+5%)−1 000×70%=350(元),应补提的前期准备 H=350−300=50(元)。借:期初未分配利润 50 元;贷:主营业务成本 50 元。

就转为本期期末存货的部分(500 元)而言,内部交易抵销分录为:借:期初未分配利润−25 元;贷:存货−25 元[500×(−5%)]。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=500×(1−70%)=150(元),应有准备 F=500×(1+5%)−500×70%=175(元),应补提的前期准备 H=175−150=25(元)。对本期期末该存货而言,已提准备 A=500×(1−96%)=20(元),应有准备 B=500×(1+5%)−500×96%=45(元),应补提的全部准备 M=45−20=25(元),从而应补提的本期准备 K=25−25=0。借:期初未分配利润 25 元;贷:存货跌价准备 25 元。

(9)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 9 000 元;贷:主营业务成本 8 550 元[9 000×(1−5%)],存货 450 元(9 000×5%)。跌价准备抵销分录为:对本期期末该存货而言,已提准备 A=9 000×(1−96%)=360(元),应有准备 B=0[9 000×(1−5%)−9 000×96%=−90<0],应补提的本期准备 G=0−360=−360(元)。借:管理费用−360 元;贷:存货跌价准备−360 元。

(10)内部交易抵销分录为:借:主营业务收入 10 000 元;贷:主营业务成本 10 000 元。不做跌价准备抵销分录。

3.综合抵销法(将企业集团的全部内部存货交易综合在一起进行抵销)。

第一步,假设期初内部存货(即上期转入的内部存货),本期全部对外销售。内部交易抵销分录为:期初内部存货中包含的内部销售损益 P=1 000×10%+500×(−10%)+2 000×5%+1500×(−5%)=75(元)[根据例题中的资料(1)计算]。借:期初未分配利润 75 元;贷:主营业务成本 75 元。跌价准备抵销分录为:对上期期末该存货而言,已提准备 E=1 000×(1−70%)+500×(1−70%)+2 000×(1−70%)+1 500×(1−70%)=1 500(元),应有准备 F=[1 000×(1−10%)−1 000×70%]+[500×(1+10%)−500×70%]+[2 000×(1−5%)−2 000×70%]+[1 500×(1+5%)−1 500×70%]=1425(元),应补提的前期准备 H=1 425−1 500=−75(元)。借:期初未分配利润−75 元;贷:主营业务成本−75 元。

第二步,假设本期购进的内部存货,本期全部对外销售。内部交易抵销分录为:本期购进内部存货的内部销售额=4 000+3 000+6 000+8 000+9 000+10 000=40 000(元)[根据例题中资料(2)计算]。借:主营业务收入 40 000 元;贷:主营业务成本 40 000 元。不做跌价准备抵销分录。

第三步,根据本期期末内部存货的实际情况,对前两步假设进行调整。内部交易调整分录为:期末内部存货中包含的内部销售损益 P=3 000×(−10%)+(4 000−3000)×10%+2 000×5%+(1 500−1 000)×(−5%)+9 000×5%=325 (元)[根据例题中资料(4)计算]。借:主营业务成本 325 元;贷:存货 325 元。跌价准备调整分录为:对期末内部存货中上期转入的部分[丁产品为 2 000 元(r=5%)和丙产品为 500 元(r=−5%)]而言,已提准备 E=2 000×(1−70%)+500×(1−70%)=750(元),应有准备 F=[2 000×(1−5%)−2 000×70%]+[500×(1+5%)−500×70%]=675(元),应补提的前期准备 H=675−750=−75(元)。对本期期末全部内部存货而言,已提准备 A=4 000×(1−96%)+2 000×(1−96%)+9 500×(1−96%)=620 (元),应有准备 B=[3 000×(1+10%)−3 000×96%]+0[(4 000−3 000)×(1−10%)−(4 000−3 000)×96%<0]+0 [2 000×(1−5%)−2 000×96%<0]+[(1 500−1 000)×(1+5%)−(1 500−1 000)×96%]+0 [9 000×(1−5%)−9 000×96%<0]=465(元),应补提的全部准备 M=465−620=−155(元),其中,应补提的前期准备 H=−75(元),应补提的本期准备 K=−155−(−75)=−80(元)。借:主营业务成本−75 元;贷:存货跌价准备−75 元。借:管理费用−80 元;贷:存货跌价准备−80 元。

显然,对整个企业集团而言,上述综合抵销法和分析抵销法的抵销结果完全一致。

本文再次验证了以下结论:在任意条件下,企业集团可同时采用分析抵销法和综合抵销法编制内部存货交易及存货跌价准备的抵销分录;分析抵销法主要适用于理论研究,而综合抵销法主要适用于编制合并会计报表的实务。○