

2009年中级会计职称会计实务知识点总结：第十九章会计师
资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/548/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_548581.htm

第十九章 合并报表 关于合并财务报表的理解思路 很多人觉得合并报表很难理解，说实话理解起来是比较困难，但是想通了也就那么回事儿。合并报表，顾名思义就是两张报表要合并成一张报表，为什么要合并？就是因为有内部交易，那么为什么叫内部交易呢？有人说是自己人之间的交易，话是没错，但是没有找到本质，本质就是内部交易不能确认损益，因为内部之间的瞎折腾根本不影响整体，所以合并报表的角度就是站在集团公司角度基础上的，把内部交易的影响要抵消。那么本质上理解合并报表就应该从两种角度入手。比方说有这么一家人，母亲送给儿子一个礼物，女儿看见了很喜欢，花钱把这个礼物买了过来，那么儿子有了钱，女儿有了礼物，回去告诉爸爸：我学会赚钱了，咱家有钱了，过两天就可以买车了。这个时候爸爸肯定会揪着儿子的耳朵：真是傻儿子，钱刚给妹妹的你就抢来了，小小年纪就这么势利，去把钱还给妹妹，礼物也不许要回来。儿子挨了骂不说，还没了礼物。这就是两种角度的问题，儿子卖礼物就是子公司之间的交易，这个交易在爸妈看来，那就是儿子的礼物变成了女儿的礼物了，有收入吗？根本没有收入，所以要肯定要吧收入和成本全部冲减。另外可能是礼物本来就值50元，卖给妹妹100元，妹妹就认为这个礼物就值100元，父母要告诉她这个东西不值，高出来的部分就是未实现内部损益。父母下一步就要教育儿子了，想赚钱可以，要自己去努力，把东西100元卖给别人才是本事，净

赚50元给家里，市场意识从娃娃抓起。上面这个例子就说明了合并报表要知道者两种角度，母子公司的个别报表的角度和集团公司角度。集团公司认为内部的东西不管是谁给了谁，只不过是一个东西从厨房搬到厕所一样简单，动一下就想确认收入？很明显是不可能的，所以内部交易的时候不仅要考虑交易本身怎么处理，还应该知道集团公司角度根本就不承认这个交易，对于私下里高价出售的情况肯定要挨骂，那么年终合并报表的时候，这些交易肯定要全部抵消才能还原这个家庭的本来收支情况。关于合并抵消分录的编制问题理解上没有了问题，就需要进入实战阶段了，针对具体的内部交易应该怎么去理解呢？知道了两种角度以后，下一步做抵消分录的时候就应该知道两种角度都是怎么处理的，然后找出两种处理方法的差异，那么抵消分录就出来了。不过这里需要注意的是两种角度做出来的是会计分录，最后抵消分录做出来的是调表分录。比方说母公司销售给子公司一批产品，账面价值100万，销售价格按照120万销售，那么子公司应该按照120万入账，母公司确认收入，但是集团公司不允许确认收入，所以应该首先把收入抵消，这个时候就需要考虑了，收入在个别报表中是主营业务收入，但是在利润表中是营业收入，对应的成本是营业成本，所以抵消分录：借：营业收入 120 贷：营业成本 120 然后还需要考虑的是，因为这个存货集团公司看来本来就不值120，而是100，母子公司这种交易完全就是瞎折腾，所以还要对报表中多出来的这个20，也就是未实现内部损益进行抵消，因为存货价值虚增了，肯定要冲减成本：借：营业成本 20 贷：存货 20 那么这个分录就完成了，但是第二年如果这个存货还没有出售，那么第二年

的时候应该继续抵减，为什么？就是因为个别报表是一直延续下去的，每次也就是从集团公司看来这个错误肯定是一直存在的；另外每次合并报表还都是按照当年的个别报表为基础，那么这个存货始终在账上是多计了20的，那么第二年的时候肯定要冲减，只不过是当年交易影响的是当年的收入和成本，第二年时候肯定影响的不是当年收入了，影响的是未分配利润了：借：未分配利润 20 贷：存货 20 这个例子是个比较经典的例子，假如说还是上述的存货，交易当年发现可变现净值是80，那么子公司一看着急了，赶紧计提了减值 $=120-80=40$ ，但是集团公司认为你这个东西就本来值100，应该计提减值 $=100-80=20$ ，所以子公司多计提了减值20怎么办？当然要冲减，想想看，资产减值损失在利润表中有，但是存货跌价准备在报表中没有，所以调整的是存货：借：存货 20 贷：资产减值损失 20 假如说第二年出售了50%，那么意味着子公司结转了减值 $40*50%=20$ ，集团公司觉得应该结转减值 $=20*50%=10$ ，所以多结转了减值10，结转减值冲减的是成本，但是影响的是存货价值，因为多结转减值了，剩余存货的账面价值就受到影响：借：营业成本 10 贷：存货 10 假如说第二年剩余50%存货可变现净值变为60，子公司角度入账价值 $=60$ ，应该转回减值 $=20$ ，而集团公司认为这个存货科变现净值高于实际成本了，不应该计提减值，所以转回剩余的减值 $=10$ ，很明显子公司多转回了减值10，也就是说存货的账面价值虚增了：借：资产减值损失 10 贷：存货 10 上面这个例子的思考方法就是分析母子公司角度和集团公司角度两种角度的不同处理方法，进而找到两种处理方法的差异，这个差异就是需要抵消的。对于长期股权投资同样是这样的道理

，因为母子公司角度是用成本法核算的，而集团公司角度是按照权益法核算，所以就首先需要对长期股权投资进行权益法追溯调整，然后根据追溯调整出来的长期股权投资和投资收益按照既定的抵消分录进行抵消。相对于内部交易来说，长期股权投资的抵消分录是比较复杂的，但是又是固定的，只需要记住分录的含义就可以了。首先长期股权投资的抵消分录的实质是什么呢？借方是股本、资本公积等子公司所有者权益类科目，贷方是长期股权投资，本质上就是集团公司认为母子公司之间不需要做长期股权投资的分录，当然要对长期股权投资进行抵消了。为什么要抵消？就是认为母公司当初用其他资产取得了长期股权投资，对于集团公司来说资产总额并没有增加，所有者权益总额也没有增加？为什么？就是因为集团公司投资者并没有投入资本，而是母公司用自己的资产换成了其他的资产而已，也就是所谓的长期股权投资，但是这个并不能增加集团公司的所有者权益，除非是集团公司的股东对本公司增加投资，钱所以集团公司角度肯定不可能凭空多出子公司的所有者权益，因此长期股权投资抵消分录借方就把子公司的所有者权益给抵消了。相应的贷方是长期股权投资，少数股东权益的意思就是这部分权益不需要在合并报表中体现，所以也需要抵消。关于同一控制与非同一控制 关于同一控制下企业合并编制合并报表，用的是所有者权益的账面价值，为什么呢？原因就是本来大家都是一家人，只不过是把原来在卧室的电视机搬到了厨房，挪个位置而已，那么你应该怎么入账呢？肯定是原来多少钱，现在就是多少钱，这个道理很好理解，所以不管你拿多少出去，家当还是那么多，所有者权益是100就是100，装在两个兜是

一百，转到一个兜也是100。因此大家就可以理解为什么同一控制下长期股权投资入账按照所有者权益账面价值的份额入账了，本质上就是一家人闹半天，对家里一点贡献都没有，因此所有者权益该多少还是多少；至于你付出的成本高于账面价值了，这个调整的是资本公积，原因就在于不管付出多少钱都是这个家的钱，相当于是投资者互相投资，你愿意多付出资本拿到人家的股权，就当是给别人的压岁钱了，那么形成的是资本公积那么这部分很自然形成的是资本公积，那么没有什么难点。假如是非同一控制下企业合并，就相当于把别人家里的电视搬到自己家客厅了，这个是实实在在家里的资产总额增加，到底多少钱？你说是20，他说是100，谁也说服不了谁，打起来了。那么现在大家找个劝架的，你可以不承认对方，但是不能不承认公允价值，所以就是市场上说了算，也就是说你要把这个东西卖了能够拿回多少钱，这个对你是有意义的，所以用的是对方可辨认净资产的公允价值，要把子公司的账面价值调整到公允价值就是这个道理。公允价值就能够堵住所有人的嘴了。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com