

母仪天下第四季——合并报表

【基础版----非同一控制+应税合并+抵销分录，评估增值不考虑所得税】

甲公司是一家上市公司，主营汽车及配件的生产和销售，法定盈余公积按净利润的 10% 提取，丙公司是一家轮胎生产企业，长期为甲公司提供轮胎配件，两家公司除了业务往来，没有投资关系，假定不考虑所得税。2021 年至 2022 年发生如下经济业务：

【资料一】为了达到产业整合，甲公司于 2021 年 3 月 1 日与丙公司签订了合并协议，约定以 2021 年 5 月 31 日的丙公司评估价值为基准，通过定向增发 500 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 80% 的股份，以完成控股合并。5 月 31 日甲公司股价为每股 10 元。2021 年 6 月 21 日换股合并协议经双方股东大会批准，2021 年 6 月 30 日证监会批准此合并事宜，2021 年 7 月 1 日通过上交所定增股份完成，甲公司于当天改组了丙公司董事局，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 12 元，发行费用 11 万元和合并中的审计咨询费用 200 万元，一并以银行存款支付。丙公司当日账面净资产为 5400 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 600 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 1800 万元。当日丙公司有一栋总部办公楼账面价值为 1000 万元，公允价值为 1500 万元，尚可折旧期为 10 年，假定无残值，直线法折旧。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，当年全部卖掉。税务上界定此合并为应税合并。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并？

【解析】由于两者没有关联方关系，所以此合并属于非同一控制下的控股合并。

(2) 如果是非同一控制下的控股合并，则界定哪一天是购买日？

【解析】2021 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了控制，当天为购买日。

(3) 如果属于非同一控制下的控股合并，请计算合并成本及商誉。

【解析】

① 合并成本 = $500 \times 12 = 6000$ (万元)

② 商誉 = $6000 - (5400 + 500 + 100) \times 80\% = 1200$ (万元)

(4) 编制甲公司合并当日的会计分录。

【解析】

① 借：长期股权投资 6000

贷：股本 500
资本公积——股本溢价 5500

② 借：资本公积——股本溢价 11

贷：银行存款 11

③ 借：管理费用 200

贷：银行存款 200

(5) 请编制合并当日甲公司编制合并资产负债表的相关会计分录。

【解析】

① 合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500
 存货 100
 贷：资本公积 600

② 合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000
 资本公积 1200 (600+600)
 盈余公积 2000
 未分配利润 1800
 商誉 1200
 贷：长期股权投资 6000
 少数股东权益 1200 【(1000+1200+2000+1800) × 20%】

【资料二】丙公司 2021 年下半年发生如下经济业务：

- (1) 实现净利润 800 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 90 万元；
- (2) 2021 年 8 月 1 日丙公司赊销一批轮胎给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，适用的增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40% 用于汽车生产，截止年末此批汽车仍未加工完毕。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备；
- (3) 2021 年 9 月 1 日甲公司销售丙公司一辆汽车，成本 60 万元，售价 100 万元，适用的增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 5 年，假定无残值，直线法折旧，双方以银行存款方式结清款项；
- (4) 2021 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价 700 万元，累计摊销 100 万元，卖价为 1000 万元，适用的增值税税率为 9%，款项结清。丙公司买入后按 20 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

- (1) 编制 2021 年末内部投资相关的抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

① 将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500
 存货 100
 贷：资本公积 600
 借：管理费用 25 (500/10 × 6/12)
 贷：固定资产 25
 借：营业成本 100
 贷：存货 100

② 将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 540 【(800-25-100) × 80%】 贷：投资收益 540
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 (100 × 80%) 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 72

	贷：其他综合收益 72 (90×80%)
追溯后的长期股权投资余额=6000+540-80+72=6532 (万元)	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 1000

资本公积 1200

其他综合收益 90

盈余公积 2080 (2000+800×10%)

未分配利润——年末 2295 (1800+675-80-100)

商誉 1200

贷：长期股权投资 6532

少数股东权益 1333 [(1000+1200+90+2080+2295)×20%]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 540

少数股东损益 135 (675×20%)

未分配利润——年初 1800

贷：提取盈余公积 80

对所有者(或股东)的分配 100

未分配利润——年末 2295

(2) 编制存货内部交易抵销分录。

【解析】

① 借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

② 借：营业成本 80

贷：存货 80 [(1000-800)×40%]

③ 修正逆流交易对少数股东的影响

借：少数股东权益 16 [(1000-1000+80)×20%]

贷：少数股东损益 16

(3) 编制内部债权债务的抵销分录。

【解析】

① 借：应付账款 1130

贷：应收账款 1130

② 借：应收账款 113

贷：信用减值损失 113

③ 修正逆流交易对少数股东的影响

借：少数股东损益 (113×20%) 22.6

贷：少数股东权益 22.6

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录。

①借：营业收入 100

贷：营业成本 60
固定资产 40

②借：固定资产 2 $(40/5 \times 3/12)$

贷：销售费用 2

③借：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 113

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 113

【提示】合并现金流量表的抵销分录，考试一般不涉及，了解即可。

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

①借：资产处置收益 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5 $(400/20 \times 3/12)$

贷：管理费用 5

③借：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 1090

贷：处置固定资产、无形资产及其他长期资产收到的现金 1090

【资料三】丙公司 2022 年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 200 万元，其他综合收益增加了 80 万元；

(2) 截止 2022 年末甲公司完工并外销了使用丙公司轮胎的那个批次的汽车，并偿还了 1000 万元的丙公司账款。

【要求】请根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2022 年末内部投资相关的抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500

未分配利润——年初 100

贷：资本公积 600

借：管理费用 50

未分配利润——年初 25

贷：固定资产 75

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 1300 【 $(800-25-100) \times 80\% + (1000-50) \times 80\%$ 】 贷：投资收益 760 未分配利润——年初 540
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 160 $(200 \times 80\%)$ 未分配利润——年初 80 贷：长期股权投资 240
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 136 $[(90+80) \times 80\%]$

	贷：其他综合收益 136
追溯后的长期股权投资余额=6000+1300-240+136=7196（万元）	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销。

借：股本 1000

资本公积 1200

其他综合收益 170 (90+80)

盈余公积 2180 (2000+800×10%+1000×10%)

未分配利润——年末 2945 (2295+950-100-200)

商誉 1200

贷：长期股权投资 7196

少数股东权益 1499 [(1000+1200+170+2180+2945)×20%]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 760

少数股东损益 190 (950×20%)

未分配利润——年初 2295

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 200

未分配利润——年末 2945

(2) 编制存货内部交易抵销分录。

【解析】

借：未分配利润——年初 80

贷：营业成本 80

(3) 编制内部债权债务的抵销分录。

【解析】

① 借：应付账款 130

贷：应收账款 130

② 借：应收账款 113

贷：未分配利润——年初 113

③ 借：信用减值损失 100

贷：应收账款 100

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录。

① 借：未分配利润——年初 40

贷：固定资产 40

② 借：固定资产 2 (40/5×3/12)

贷：未分配利润——年初 2

③ 借：固定资产 8

贷：销售费用 8

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

①借：未分配利润——年初 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5

贷：未分配利润——年初 5

③借：无形资产 20

贷：管理费用 20

(6) 编制合并现金流量表的抵销分录。

【解析】

借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000

【拓展版----非同一控制+免税合并+抵销分录，评估增值考虑所得税】

甲公司是一家上市公司，主营汽车及配件的生产和销售，法定盈余公积按净利润的 10% 提取，丙公司是一家轮胎生产企业，长期为甲公司提供轮胎配件，两家公司除了业务往来，没有投资关系，适用的企业所得税税率均为 25%。2021 年至 2022 年发生如下经济业务：

【资料一】为了达到产业整合，甲公司于 2021 年 3 月 1 日与丙公司签订了合并协议，约定以 2021 年 5 月 31 日的丙公司评估价值为基准，通过定向增发 500 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 80% 的股份，以完成控股合并。5 月 31 日甲公司股价为每股 10 元。2021 年 6 月 21 日换股合并协议经双方股东大会批准，2021 年 6 月 30 日证监会批准此合并事宜，2021 年 7 月 1 日通过上交所定向增发股份完成，甲公司于当天改组了丙公司董事局，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 12 元，发行费用 11 万元和合并中的审计咨询费用 200 万元，一并以银行存款支付。丙公司当日账面净资产为 5400 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 600 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 1800 万元。当日丙公司有一栋总部办公楼账面价值为 1000 万元，公允价值为 1500 万元，尚可折旧期为 10 年，假定无残值，直线法折旧。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，当年全部卖掉。税务上界定此合并为免税合并。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并？

【解析】由于两者没有关联方关系，所以此合并属于非同一控制下的控股合并。

(2) 如果是非同一控制下的控股合并，则界定哪一天是购买日？

【解析】2021 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了控制，当天为购买日。

(3) 如果属于非同一控制下的控股合并，请计算合并成本及商誉。

【解析】

① 合并成本 = $500 \times 12 = 6000$ (万元)

② 商誉 = $6000 - [5400 + (500 + 100) \times 75\%] \times 80\% = 1320$ (万元)

(4) 编制甲公司合并当日的会计分录。

【解析】

① 借：长期股权投资 6000

贷：股本 500
资本公积——股本溢价 5500

②借：资本公积——股本溢价 11

贷：银行存款 11

③借：管理费用 200

贷：银行存款 200

(5) 请编制合并当日甲公司编制合并资产负债表的相关会计分录。

【解析】

①合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500

存货 100

贷：资本公积 600

借：资本公积 150

贷：递延所得税负债 150

②合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000

资本公积 1050 (600+450)

盈余公积 2000

未分配利润 1800

商誉 1320

贷：长期股权投资 6000

少数股东权益 1170 【(1000+1050+2000+1800) × 20%】

【资料二】丙公司 2021 年下半年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 800 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 90 万元；

(2) 2021 年 8 月 1 日丙公司赊销一批轮胎给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，适用的增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40%用于汽车生产，截止年末此批汽车仍未加工完毕。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10%的坏账准备；

(3) 2021 年 9 月 1 日甲公司销售丙公司一辆汽车，成本 60 万元，售价 100 万元，适用的增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 5 年，假定无残值，直线法折旧，双方以银行存款方式结清款项；

(4) 2021 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价 700 万元，累计摊销 100 万元，卖价为 1000 万元，适用的增值税税率为 9%，款项结清。丙公司买入后按 20 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2021 年末内部投资相关的抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500

存货 100

贷：资本公积 450

递延所得税负债 150

借：管理费用 25 (500/10×6/12)

贷：固定资产 25

借：营业成本 100

贷：存货 100

借：递延所得税负债 31.25 (125×25%)

贷：所得税费用 31.25

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 565 $\{[800 - (25 + 100) \times 75\%] \times 80\}$ 贷：投资收益 565
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 (100×80%) 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 72 贷：其他综合收益 72 (90×80%)
追溯后的长期股权投资余额=6000+565-80+72=6557 (万元)	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 1000

资本公积 1050 (600+450)

其他综合收益 90

盈余公积 2080 (2000+800×10%)

未分配利润——年末 2326.25 (1800+706.25-80-100)

商誉 1320

贷：长期股权投资 6557

少数股东权益 1309.25 [(1000+1050+90+2080+2326.25)×20%]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 565

少数股东收益 141.25 (706.25×20%)

未分配利润——年初 1800

贷：提取盈余公积 80

对所有者(或股东)的分配 100

未分配利润——年末 2326.25

(2) 编制存货内部交易抵销分录。

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80 [(1000-800)×40%]

③借：递延所得税资产 20 ($80 \times 25\%$)

贷：所得税费用 20

④修正逆流交易对少数股东的影响

借：少数股东权益 12 $[(1000-800) \times 75\% \times 40\% \times 20\%]$

贷：少数股东损益 12

(3) 编制内部债权债务的抵销分录。

【解析】

①借：应付账款 1130

贷：应收账款 1130

②借：应收账款 113

贷：信用减值损失 113

③借：所得税费用 28.25

贷：递延所得税资产 28.25

④修正逆流交易对少数股东的影响

借：少数股东损益 ($113 \times 75\% \times 20\%$) 16.95

贷：少数股东权益 16.95

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录。

①借：营业收入 100

贷：营业成本 60

固定资产 40

②借：固定资产 2 ($40/5 \times 3/12$)

贷：销售费用 2

③借：递延所得税资产 9.5 $[(40-2) \times 25\%]$

贷：所得税费用 9.5

④借：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 113

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 113

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

①借：资产处置收益 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5 ($400/20 \times 3/12$)

贷：管理费用 5

③借：递延所得税资产 98.75 $[(400-5) \times 25\%]$

贷：所得税费用 98.75

④借：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 1090

贷：处置固定资产、无形资产及其他长期资产收到的现金 1090

【资料三】丙公司 2022 年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 200 万元，其他综合收益增加了 80 万元；

(2) 截止 2022 年末甲公司完工并外销了使用丙公司轮胎的那个批次的汽车，并偿还了 1000 万元的丙公司账款。

【要求】请根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2022 年末内部投资相关的抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

① 将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 500

未分配利润——年初 100

贷：资本公积 450

递延所得税负债 150

借：管理费用 50

未分配利润——年初 25

贷：固定资产 75

借：递延所得税负债 43.75 ($=31.25+12.5$)

贷：年初未分配利润 31.25

所得税费用 12.5 ($50 \times 25\%$)

② 将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 1335 $\{[800 - (25+100) \times 75\%] \times 80\% + (1000-50 \times 75\%) \times 80\%$ 贷：投资收益 770 未分配利润——年初 565
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 160 ($200 \times 80\%$) 未分配利润——年初 80 贷：长期股权投资 240
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 136 [$(90+80) \times 80\%$] 贷：其他综合收益 136
追溯后的长期股权投资余额 $=6000+1335-240+136=7231$ (万元)	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 1000

资本公积 1050

其他综合收益 170 ($90+80$)

盈余公积 2180 ($2000+800 \times 10\%+1000 \times 10\%$)

未分配利润——年末 2988.75 ($2326.25+962.5-100-200$)

商誉 1320

贷：长期股权投资 7231

少数股东权益 1477.75 [$(1000+1050+170+2180+2988.75) \times 20\%$]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 770 [$(1000-50 \times 75\%) \times 80\%$]

少数股东收益 192.5 [$(1000-50 \times 75\%) \times 20\%$]

未分配利润——年初 2326.25

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 200

未分配利润——年末 2988.75

(2) 编制存货内部交易抵销分录。

【解析】

- ①借：未分配利润——年初 80
贷：营业成本 80
- ②借：递延所得税资产 20
贷：未分配利润——年初 20
- ③借：所得税费用 20
贷：递延所得税资产 20
- ④借：少数股东权益 12
贷：未分配利润——年初 12
- ⑤借：少数股东损益 12
贷：少数股东权益 12

(3) 编制内部债权债务的抵销分录。

【解析】

- ①借：应付账款 130
贷：应收账款 130
- ②借：应收账款 113
贷：未分配利润——年初 113
- ③借：信用减值损失 100
贷：应收账款 100
- ④借：未分配利润——年初 28.25
贷：递延所得税资产 28.25
- ⑤借：递延所得税资产 25
贷：所得税费用 25

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录。

- ①借：未分配利润——年初 40
贷：固定资产 40
- ②借：固定资产 2 $(40/5 \times 3/12)$
贷：未分配利润——年初 2
- ③借：固定资产 8
贷：销售费用 8
- ④借：递延所得税资产 9.5
贷：未分配利润——年初 9.5
- ⑤借：所得税费用 2
贷：递延所得税资产 2 $(8 \times 25\%)$

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

- ①借：未分配利润——年初 400
贷：无形资产 400
- ②借：无形资产 5
贷：未分配利润——年初 5
- ③借：无形资产 20
贷：管理费用 20
- ④借：递延所得税资产 98.75
贷：未分配利润——年初 98.75
- ⑤借：所得税费用 5
贷：递延所得税资产 5 $(20 \times 25\%)$

(6) 编制合并现金流量表的抵销分录。

【解析】

借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000