

2021 年中级会计实务《母仪天下第七季之合并报表》

【基础版——非同一控制+应税合并+抵销分录不考虑所得税】

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，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，一并以银行存款方式支付。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的账面价值为 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的账面价值为 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，当天为购买完成日。

(3) 如果属于非同一控制的控股合并，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) 请编制合并当日合并资产负债表的相关会计处理。

【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，增值税税率为 13%，甲公司当年外销售了 60%，余下的 40% 用于汽车生产，截止到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 日甲公司销售给丙公司一辆汽车，成本 60 万元，售价 100 万元，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 日甲公司将其一项土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价 800 万元，累计摊销 200 万元，卖价为 1000 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后按 20 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】假定不考虑所得税，根据上述资料，完成如下要求：

- (1) 编制 2021 年年末内部投资相关的调整、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
 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	调整后的净利润 = 800 - 25 - 100 = 675 (万元) 借：长期股权投资 540 【=675 × 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 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
追溯后的投资余额 = 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

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
 未分配利润——年初 1800
贷：提取盈余公积 80
 向所有者分配红利 100
 未分配利润——年末 2295

(2) 编制存货内部交易的抵销分录：

【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

(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

(4) 编制固定资产内部交易的抵销分录：

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 (40/5×3/12)
 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

(5) 编制无形资产内部交易的抵销分录：

①借：资产处置收益 400
 贷：无形资产 400 [1000 - (800 - 200)]

②借：无形资产 5 (400/20×3/12)
 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

(6) 修正逆流交易对少数股东的影响。

【解析】

借：少数股东权益 16 [(1000-800) × 40% × 20%]

贷：少数股东损益 16

【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) 截止到 2022 年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】假定不考虑所得税，请根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2022 年年末内部投资相关的调整、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	调整后的净利润 = 1000 - 50 = 950 (万元) 借：长期股权投资 1300 【= 675 × 80% + 950 × 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 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 贷：其他综合收益 136
追溯后的投资余额 = 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

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

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

未分配利润——年初 2295
贷：提取盈余公积 100
 向所有者分配红利 200
未分配利润——年末 2945

(2) 编制存货内部交易的抵销分录：

【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的抵销分录：

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 (40/5)
 贷：销售费用 8

(5) 编制无形资产内部交易的抵销分录：

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 (400/20)
 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

(7) 修正逆流交易对少数股东的影响。

【解析】

借：少数股东权益 16 [(1000-800)×40%×20%]
 贷：未分配利润——年初 16
借：少数股东损益 16
 贷：少数股东权益 16

【拓展版——非同一控制+免税合并+抵销分录考虑所得税】

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，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，一并以银行存款方式支付。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的账面价值为 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。上述企业适用的所得税税率均为 25%。**

【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，当天为购买完成日。

(3) 如果属于非同一控制的控股合并，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) 请编制合并当日合并资产负债表的相关会计处理。

【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，增值税税率为 13%，甲公司当年外销售了 60%，余下的 40% 用于汽车生产，截止到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 日甲公司销售给丙公司一辆汽车，成本 60 万元，售价 100 万元，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 日甲公司将其一项土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价 800 万元，累计摊销 200 万元，卖价为 1000 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。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调整、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
 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	调整后的净利润 = 800 - (25 + 100) × 75% = 706.25 (万元) 借：长期股权投资 565 (= 706.25 × 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 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的	借：长期股权投资 72

追溯	贷：其他综合收益 72
追溯后的投资余额 = 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

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

 少数股东损益 141.25

 未分配利润——年初 1800

贷：提取盈余公积 80

 向所有者分配红利 100

 未分配利润——年末 2326.25

(2) 编制存货内部交易的抵销分录：

【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

③借：递延所得税资产 20

 贷：所得税费用 20

(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) 编制固定资产内部交易的抵销分录：

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 × 3/12)

 贷：销售费用 2

③借：递延所得税资产 9.5

 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的抵销分录：

①借：资产处置收益 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5 (400/20×3/12)

贷：管理费用 5

③借：递延所得税资产 98.75

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

(6) 修正逆流交易对少数股东的影响

【解析】

借：少数股东权益 12 【(1000-800)×75%×40%×20%】

贷：少数股东损益 12

【资料三】甲公司 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) 截止到 2022 年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】假定不考虑所得税，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

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	调整后的净利润=1000-50×75%=962.5 (万元) 借：长期股权投资 1335 【=706.25×80%+962.5×80%】 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

	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 贷：其他综合收益 136
追溯后的投资余额 = 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

 盈余公积 2180 (2000 + 800 × 10% + 1000 × 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

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

 少数股东损益 192.5

 未分配利润——年初 2326.25

贷：提取盈余公积 100

 向所有者分配红利 200

 未分配利润——年末 2988.75

(2) 编制存货内部交易的抵销分录：

【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

(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的抵销分录：

- 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
- 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
- (5) 编制无形资产内部交易的抵销分录：
- ①借：年初未分配利润 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
- (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

(7) 修正逆流交易对少数股东的影响。

【解析】

借：少数股东权益 12 [(1000-800) × 75% × 40% × 20%]
贷：未分配利润——年初 12

借：少数股东损益 12
贷：少数股东权益 12