

2025 年注会母仪天下第五季之——合并报表基础事项

甲公司是一家上市公司，所得税率为 25%，法定盈余公积按净利润的 10%提取，2024 年至 2025 年发生如下经济业务：

【资料一】甲公司 2024 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会，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 30 元，发行费用 9 万元和合并中的审计咨询费用 20 万元，一并以银行存款方式支付。丙公司当日账面净资产为 10000 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 4000 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 3000 万元。

合并当日有关资产、负债公允价值与账面价值不一致的数据如下： 单位：万元

	账面价值	公允价值	
一栋办公楼	1000	1600	尚可折旧 5 年，无残值，直线法
一批商品	400	500	当年卖出了 60%，第二年卖出了 40%
一项未决诉讼	可能赔付 80 万元，年末最终胜诉，无需赔付。		
一笔应收账款	评估减值 200 万元，截至年末，该应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销。		

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 如果控股合并属于非同一控制，确认购买日的时间，编制甲公司的个别报表口径下的会计分录，分别应税合并和免税合并计算合并成本及商誉，并最终作出合并当日合并报表相关会计处理；

【解析一】甲公司个别报表口径下的会计分录

1) 购买日应以

2) 购买日甲公司相关会计分录如下：

甲公司定向增发股份时	
另行支付发行费用时	
支付合并直接费用时	

【解析二】购买日合并报表相关会计处理

1) 合并成本及合并商誉的计算

	应税合并	免税合并
合并成本		
合并商誉		

2) 购买日当天的合并会计处理

	应税合并	免税合并
合并当日的准备工作		
合并当日的抵销分录		

(2) 如果控股合并属于同一控制, 请确认合并日的时间, 编制甲公司的个别报表口径下的会计分录, 以免税合并为前提作出合并报表合并当日相关会计处理;

【解析一】甲公司个别报表口径下的会计分录

1) 合并日应以

2) 合并日甲公司相关会计分录如下:

甲公司定向增发股份时	
另行支付发行费用时	
支付合并直接费用时	

【解析二】合并日免税合并前提下合并报表相关会计处理

合并报表准备工作:	
追调子公司以前年度的留存收益在合并报表角度下的再认定	
合并当日的抵销分录	

【资料二】丙公司 2024 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) 2024 年 9 月 1 日, 丙公司以其持有的库存商品与甲公司的厂房作了交换, 库存商品的账面余额 200 万元, 公允价值 300 万元, 增值税率 13%, 未计提减值准备, 甲公司厂房原价 500 万元, 累计折旧 300 万元, 公允价 260 万元, 增值税率 9%, 双方协商由甲公司另行支付补价 30 万元完成交换, 丙公司拿到厂房后用于生产, 假定所生产的产品均在当年售出, 采用五年期直线法折旧, 无残值, 甲公司拿到商品后当年留存 60%, 第二年都卖掉; 假定该交换具有商业实质。

(3) 甲公司 2024 年 10 月 1 日销售商品给丙公司, 成本 60 万元, 售价 100 万元, 增值税率为 13%, 商品已发出, 同时约定于 5 个月后回购, 回购价 120 万元。

(4) 丙公司承揽了一项甲公司办公楼的建造合同, 合同总报价 1000 万元, 预计总成本 600 万元, 工期 3 年, 丙公司此建造业务执行增值税率为 9%, 所发生成本一半是人工, 一半是材料费用, 其他相关资料如下:

	2024 年下半年	2025 年	2026 年
--	-----------	--------	--------

截止年末累计成本	150	500	750
尚需发生成本	450	300	0
约定结款	200	400	400
实际结款	100	300	600

丙公司针对应收账款提取了 10% 的坏账准备。

【要求】据上述资料，完成如下要求：

(1) 非同一控制前提下，分别应税合并和免税合并，编制 2024 年末内部投资相关的抵销分录（不包含内部交易的分录）；

【解析一】

		非同一控制下应税合并	非同一控制下免税合并																				
合 并 报 表 准 备 工 作	①将丙公司数据调整至公允口径																						
	②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法	<table><tr><td>追溯一：初始投资的追溯</td><td></td></tr><tr><td>追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整</td><td></td></tr><tr><td>追溯三：基于丙公司分红的追溯</td><td></td></tr><tr><td>追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯</td><td></td></tr><tr><td colspan="2">追溯后的投资余额＝</td></tr></table>	追溯一：初始投资的追溯		追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整		追溯三：基于丙公司分红的追溯		追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯		追溯后的投资余额＝		<table><tr><td>追溯一：初始投资的追溯</td><td></td></tr><tr><td>追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整</td><td></td></tr><tr><td>追溯三：基于丙公司分红的追溯</td><td></td></tr><tr><td>追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯</td><td></td></tr><tr><td colspan="2">追溯后的投资余额＝</td></tr></table>	追溯一：初始投资的追溯		追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整		追溯三：基于丙公司分红的追溯		追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯		追溯后的投资余额＝	
	追溯一：初始投资的追溯																						
	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整																						
	追溯三：基于丙公司分红的追溯																						
	追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯																						
	追溯后的投资余额＝																						
追溯一：初始投资的追溯																							
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整																							
追溯三：基于丙公司分红的追溯																							
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯																							
追溯后的投资余额＝																							

母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销		
母公司投资收益与子公司利润分配的抵销		

(2) 同一控制前提下, 免税合并前提下, 编制 2024 年末内部投资相关的抵销分录:

【解析】同一控制下免税合并的会计处理

1) 合并报表准备工作

①丙公司合并日前留在收益在合并报表中的追溯调整

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	
追溯二: 基于丙公司净利润的追溯调整	
追溯三: 基于丙公司分红的追溯	
追溯四: 基于丙公司其他综合收益的追溯	
追溯后的投资余额=	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

(4) 编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

(5) 针对建造合同的抵销处理

【资料三】丙公司 2025 年发生如下经济业务:

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;

【要求】请根据上述资料，完成如下要求：

(1) 非同一控制下，分别应税合并和免税合并编制 2025 年末内部投资相关的抵销分录（不包含内部交易的分录）：

		非同一控制下应税合并	非同一控制下免税合并
合 并 报 表 准 备 工 作	①将丙公司数据调整至公允口径		
	②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法		
母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销			
母公司投资收益与子公司利润分配的抵销			

(2) 同一控制下，免税合并前提下编制 2025 年末内部投资相关的抵销分录；

【解析】同一控制下免税合并的会计处理

1) 合并报表准备工作

① 丙公司合并日前留在收益在合并报表中的追溯调整

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	
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	
追溯三：基于丙公司分红的追溯	
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	
追溯后的投资余额＝	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

(4) 编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

(5) 针对建造合同的抵销处理