

2024 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 日通过向丙公司原股东定向增发股份取得丙公司 80% 的股权。甲公司共增发 300 万股，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。甲公司所发生的发行费用为 9 万元，合并中的审计咨询费用为 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。

合并当日丙公司有关资产、负债公允价值与账面价值不一致的数据如下（单位：万元）：

项目	账面价值	公允价值	备注
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，截至 2024 年 7 月 1 日，丙公司未对其确认预计负债。甲公司经评估认定其公允价值为 80 万元。2024 年年末，丙公司最终胜诉，无需赔付。		
一笔应收账款	评估减值 200 万元。截至 2024 年年末，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，确定购买日，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，并最终做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) 购买日应以实际控制权取得的日期为准，2024 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事会并取得控制权的时点，所以当日为购买日。
- 2) 2024 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下：

甲公司定向增发股份时	借：长期股权投资 9000 贷：股本 300 资本公积——股本溢价 8700
另行支付发行费用时	借：资本公积——股本溢价 9 贷：银行存款 9
支付合并直接费用时	借：管理费用 20 贷：银行存款 20

【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：

项目	应税合并	免税合并
合并成本	9000 万元	
合并商誉	$9000 - (10000 + 600 + 100 - 80 - 200) \times 80\% = 664$ (万元)	$9000 - [10000 + (600 + 100 - 80 - 200) \times 75\%] \times 80\% = 748$ (万元)

- 2) 购买日当天的合并会计处理：

项目	应税合并	免税合并
合并当日的准备工作	借：固定资产 600 存货 100 贷：资本公积 420 预计负债 80 应收账款 200	借：固定资产 600 存货 100 递延所得税资产 70 贷：资本公积 315 预计负债 80 应收账款 200 递延所得税负债 175
合并当日的抵销分录	借：股本 1000 资本公积 4420 盈余公积 2000 未分配利润 3000 商誉 664 贷：长期股权投资 9000 少数股东权益 2084	借：股本 1000 资本公积 4315 盈余公积 2000 未分配利润 3000 商誉 748 贷：长期股权投资 9000 少数股东权益 2063

(2) 如果控股合并属于同一控制（合并日丙公司的留存收益均是丙公司在合并双方处于同一方控制时所实现），请确定合并日，编制甲公司的个别报表口径下的会计分录，以免税合并为前提做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) 合并日应以实际控制权取得的日期为准, 2024 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事会并取得控制权的时点, 所以当日为合并日。
- 2) 2024 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下:

甲公司定向增发股份时	借: 长期股权投资 8000 (10000×80%) 贷: 股本 300 资本公积——股本溢价 7700
另行支付发行费用时	借: 资本公积——股本溢价 9 贷: 银行存款 9
支付合并直接费用时	借: 管理费用 20 贷: 银行存款 20

【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	借: 资本公积 4000 (5000×80%) 贷: 盈余公积 1600 (2000×80%) 未分配利润 2400 (3000×80%)
合并当日的抵销分录	借: 股本 1000 资本公积 4000 盈余公积 2000

	未分配利润 3000 贷：长期股权投资 8000 少数股东权益 2000
--	--

【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（不含税）	200	400	400

实际结款（不含税）	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	借：固定资产 600	借：固定资产 600
		存货 100	存货 100
		贷：资本公积 420	递延所得税资产 70
		预计负债 80	贷：资本公积 315
		应收账款 200	预计负债 80
		借：管理费用 60	应收账款 200
		贷：固定资产 60	递延所得税负债 175
		借：营业成本 60	借：管理费用 60
		贷：存货 60	贷：固定资产 60
		借：预计负债 80	借：营业成本 60
贷：营业外支出 80	贷：存货 60		

	借：应收账款 200 贷：信用减值损失 200	借：预计负债 80 贷：营业外支出 80 借：应收账款 200 贷：信用减值损失 200 借：递延所得税负债 30 (120×25%) 所得税费用 40 贷：递延所得税资产 70
--	----------------------------	---

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 768 $\{ (800 - 60 - 60 + 80 + 200) \times 80\}$ 贷：投资收益 768	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 736 $\{ [800 + (-60 - 60 + 80 + 200) \times 75] \times 80\}$ 贷：投资收益 736
	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 = $9000 + 768 - 80 + 72 = 9760$ (万元)		追溯后的投资余额 = $9000 + 736 - 80 + 72 = 9728$ (万元)	
	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 4420 其他综合收益 90 盈余公积 2080 (2000 + 800 × 10%) 年末未分配利润 3780 (3000 + 960 - 80 - 100)	借：股本 1000 资本公积 4315 其他综合收益 90 盈余公积 2080 (2000 + 800 × 10%) 年末未分配利润 3740 (3000 + 920 - 80 - 100)	

	商誉	664	商誉	748
	贷：长期股权投资	9760	贷：长期股权投资	9728
	少数股东权益	2274	少数股东权益	2245
母公司投资收益与子公司利润分配的抵销	借：投资收益	768	借：投资收益	736
	少数股东损益	192	少数股东损益	184
	年初未分配利润 3000		年初未分配利润 3000	
	贷：提取盈余公积	80	贷：提取盈余公积	80
	向股东分配利润	100	向股东分配利润	100
	年末未分配利润	3780	年末未分配利润	3740

(2) 同一控制、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

借：资本公积 4000 (5000×80%)

贷：盈余公积 1600 (2000×80%)

未分配利润 2400 (3000×80%)

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	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 640 【800×80%】 贷：投资收益 640
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=8000+640-80+72=8632（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	4000
其他综合收益	90
盈余公积	2080（2000+800×10%）
年末未分配利润	3620（3000+800-80-100）
贷：长期股权投资	8632
少数股东权益	2158

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益	640
少数股东损益	160
年初未分配利润	3000
贷：提取盈余公积	80
向股东分配利润	100
年末未分配利润	3620

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

【解析】

借：营业收入 274.4 贷：营业成本 274.4	借：资产处置收益 60 贷：固定资产 60
借：营业成本 44.64 贷：存货 44.64 (74.4×60%)	借：固定资产 3 贷：营业成本 3
借：递延所得税资产 11.16 (44.64×25%) 贷：所得税费用 11.16	借：递延所得税资产 14.25 贷：所得税费用 14.25
借：少数股东权益 6.7 【44.64×75%×20%】	

贷：少数股东损益 6.7	
--------------	--

【提示】甲公司与丙公司个别报表中的处理

丙公司个别报表中的处理	甲公司个别报表中的处理
借：固定资产 260	借：固定资产清理 200
银行存款 30	累计折旧 300
应交税费——应交增值税（进项税额） 23.4	贷：固定资产 500
贷：主营业务收入 274.4	借：库存商品 274.4
应交税费——应交增值税（销项税额） 39	应交税费——应交增值税（进项税额） 39
借：主营业务成本 200	贷：固定资产清理 200
贷：库存商品 200	资产处置损益 60
	银行存款 30
	应交税费——应交增值税（销项税额） 23.4

（4）编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

【解析】

借：其他应付款 112

 贷：其他应收款 112

【提示】甲公司和丙公司个别报表中的相关处理

甲公司	丙公司
借：银行存款 113 贷：其他应付款 100 应交税费——应交增值税（销项税额） 13	借：其他应收款 100 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 贷：银行存款 113
借：发出商品 60 贷：库存商品 60	收到商品无需做账，备查簿登记即可。
借：财务费用 12 (20/5×3) 贷：其他应付款 12	借：其他应收款 12 (20/5×3) 贷：财务费用 12

(5) 针对建造合同的抵销处理

【解析】

丙公司个别报表处理	甲公司个别报表处理	合并报表抵销分录
①借：合同履行成本 150 贷：应付职工薪酬 75 原材料 75	①借：在建工程 200 应交税费——应交增值税（进项税额） 18 贷：应付账款 218	①借：营业收入 250 贷：营业成本 150 在建工程 50 合同资产 50
②借：合同结算 250 贷：主营业务收入 250	②借：应付账款 109	②借：应付账款 109

<p>履约进度 = $150 / (150 + 450) = 25\%$</p> <p>本期确认收入 = $1000 \times 25\% = 250$</p> <p>③借：主营业务成本 150 贷：合同履约成本 150</p> <p>④借：应收账款 218 贷：合同结算 200 应交税费——应交增值税（销项税额） 18</p> <p>⑤借：银行存款 109 贷：应收账款 109</p> <p>⑥借：信用减值损失 10.9 贷：坏账准备 10.9</p> <p>借：递延所得税资产 2.725 贷：所得税费用 2.725</p>	<p>贷：银行存款 109</p>	<p>贷：应收账款 109</p> <p>③借：递延所得税资产 25 贷：所得税费用 25</p> <p>④借：应收账款 10.9 贷：信用减值损失 10.9</p> <p>⑤借：所得税费用 2.725 贷：递延所得税资产 2.725</p>
---	-------------------	---

【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	借：固定资产 600	借：固定资产 600
		存货 100	存货 100
		贷：资本公积 420	递延所得税资产 70
		预计负债 80	贷：资本公积 315
		应收账款 200	预计负债 80
		借：年初未分配利润 60	应收账款 200
		管理费用 120	递延所得税负债 175
		贷：固定资产 180	借：年初未分配利润 60
		借：年初未分配利润 60	管理费用 120
		营业成本 40	贷：固定资产 180
贷：存货 100	借：年初未分配利润 60		
借：预计负债 80	营业成本 40		
贷：年初未分配利润 80	贷：存货 100		
借：应收账款 200	借：预计负债 80		
贷：年初未分配利润 200	贷：年初未分配利润 80		

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 1440 { (800 - 60 - 60 + 80 + 200) × 80% + (1000 - 120 - 40) × 80% } 贷：年初未分配利润 768 投资收益 672 { (1000 - 120 - 40) × 80% }	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 1440 { [800 + (-60 - 60 + 80 + 200) × 75% + 1000 - (120 + 40) × 75%] × 80% } 贷：年初未分配利润 736 投资收益 704
	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 投资收益 160 贷：长期股权投资 240	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 投资收益 160 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 (72 + 64) 贷：其他综合收益 136	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 (72 + 64) 贷：其他综合收益 136
	追溯后的投资余额 = 9000 + 1440 - 240 + 136 = 10336 (万元)		追溯后的投资余额 = 9000 + 1440 - 240 + 136 = 10336 (万元)	
母公司长期股	借：股本	1000	借：股本	1000

股权投资与子公司所有者权益的抵销	资本公积	4420	资本公积	4315
	其他综合收益	170	其他综合收益	170
	盈余公积	2180 (2000 + 800 × 10% + 1000 × 10%)	盈余公积	2180 (2000 + 800 × 10% + 1000 × 10%)
	年末未分配利润	4320 (3780 + 840 - 200 - 100)	年末未分配利润	4320 (3740 + 880 - 200 - 100)
	商誉	664	商誉	748
	贷：长期股权投资	10336	贷：长期股权投资	10336
	少数股东权益	2418	少数股东权益	2397
母公司投资收益与子公司利润分配的抵销	借：投资收益	672	借：投资收益	704
	少数股东损益	168	少数股东损益	176
	年初未分配利润	3780	年初未分配利润	3740
	贷：提取盈余公积	100	贷：提取盈余公积	100
	向股东分配利润	200	向股东分配利润	200
	年末未分配利润	4320	年末未分配利润	4320

(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

借：资本公积 4000 (5000×80%)

 贷：盈余公积 1600 (2000×80%)

 未分配利润 2400 (3000×80%)

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	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 1440 【=800×80%+1000×80%】 贷：投资收益 800 年初未分配利润 640
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 160 年初未分配利润 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=8000+1440-240+136=9336 (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 4000
 其他综合收益 170
 盈余公积 2180 (2000 + 800 × 10% + 1000 × 10%)
 年末未分配利润 4320 (3620 + 1000 - 100 - 200)
 贷: 长期股权投资 9336
 少数股东权益 2334

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借: 投资收益 800
 少数股东损益 200
 年初未分配利润 3620
 贷: 提取盈余公积 100
 向股东分配利润 200
 年末未分配利润 4320

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

【解析】

借: 年初未分配利润 44.64	借: 年初未分配利润 60
贷: 营业成本 44.64	贷: 固定资产 60

借：递延所得税资产 11.16 (44.64×25%) 贷：年初未分配利润 11.16	借：固定资产 3 贷：年初未分配利润 3
借：所得税费用 11.16 贷：递延所得税资产 11.16	借：递延所得税资产 14.25 贷：年初未分配利润 14.25
借：少数股东损益 6.7 贷：少数股东权益 6.7	借：固定资产 12 贷：营业成本 12
借：少数股东权益 6.7 贷：年初未分配利润 6.7	借：所得税费用 3 贷：递延所得税资产 3

(4) 编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

【解析】

无需抵销

(5) 针对建造合同的抵销处理

【解析】

丙公司个别报表处理	甲公司个别报表处理	合并报表抵销分录
①借：合同履行成本 350 贷：应付职工薪酬 175 原材料 175 ②借：合同结算 375 贷：主营业务收入 375 $\text{履约进度} = 500 / (300 + 500) = 62.5\%$ $\text{本期确认收入} = 1000 \times 62.5\% - 250 = 375$ ③借：主营业务成本 350 贷：合同履行成本 350 ④借：应收账款 436 贷：合同结算 400 应交税费——应交增值税（销项税额） 36 ⑤借：银行存款 327 贷：应收账款 327 ⑥借：信用减值损失 10.9	①借：在建工程 400 应交税费——应交增值税（进项税额） 36 贷：应付账款 436 ②借：应付账款 327 贷：银行存款 327	①借：年初未分配利润 100 贷：在建工程 50 合同资产 50 ②借：营业收入 375 合同资产 25 贷：营业成本 350 在建工程 50 ③借：应付账款 218 贷：应收账款 218 ④借：递延所得税资产 31.25 贷：年初未分配利润 25 所得税费用 6.25 ⑤借：应收账款 21.8 贷：信用减值损失 10.9 年初未分配利润 10.9 ⑥借：年初未分配利润 2.725

<p>贷：坏账准备 10.9</p> <p>借：递延所得税资产 2.725</p> <p>贷：所得税费用 2.725</p>		<p>所得税费用 2.725</p> <p>贷：递延所得税资产 5.45</p>
--	--	--