

母仪天下之注会版---长期股权投资+合并报表

甲公司是一家上市公司，主营汽车及配件的生产和销售，所得税率为 25%，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，2018 年至 2020 年发生如下经济业务：

【资料一】甲公司 2018 年 1 月 1 日从证券市场购入丙公司 10%的股份，买价为 600 万元，交易费用 11 万元，甲公司无法达到对丙公司的重大影响，购入后做长线投资管理，2018 年 3 月 2 日丙公司宣告分红 100 万元，于 4 月 1 日发放，2018 年末此股份的市场价格为 700 万元。

【要求】编制甲公司的会计分录。

【解析】

(1) 2018 年初购入丙公司股份时：

借：其他权益工具投资 611

贷：银行存款 611

(2) 2018 年 3 月 2 日丙公司宣告分红时：

借：应收股利 10

贷：投资收益 10

(3) 2018 年 4 月 1 日发放红利时：

借：银行存款 10

贷：应收股利 10

(4) 2018 年末认定其他权益工具投资的公允价值变动：

借：其他权益工具投资 89

贷：其他综合收益 89

【资料二】为了达到产业整合，甲公司于 2019 年 3 月 1 日与丙公司签订了合并协议，约定以 2019 年 5 月 31 日的丙公司评估价值为基准，通过定向增发 200 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 50%的股份，以完成控股合并。5 月 31 日甲公司股价为每股 20 元。2019 年 6 月 21 日换股合并协议经双方股东大会批准，2019 年 6 月 31 日证监会批准此合并事宜，2019 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 22 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 7800 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 2600 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 2200 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 1600 万元，尚可折旧期为 5 年，假定无残值，直线法折旧。原 10%股份 2019 年 7 月 1 日的公允价值为 880 万元。此分次交易不属于一揽子交易。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 如果此分次交易实现的控股合并属于非同一控制，请确认购买日的时间，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，即 2019 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事局，并取得控制权的时点，所以当日为购买日；

2) 2019 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下：

将其他权益工具投资转为长期股权投资	借：长期股权投资 880 贷：其他权益工具投资 700 盈余公积 18 利润分配---未分配利润 162
-------------------	---

原其他综合收益转留存收益	借：其他综合收益 89 贷：盈余公积 8.9 利润分配---未分配利润 80.1
甲公司定增股份时	借：长期股权投资 4400 贷：股本 200 资本公积---股本溢价 4200
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

	应税合并	免税合并
合并成本	880+200×22=5280 (万元);	
合并商誉	5280- (7800+600) ×60% =240 (万元)	5280- (7800+600×75%) ×60% =330 (万元)

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	借：固定资产 600 贷：资本公积 600	借：固定资产 600 贷：资本公积 450 递延所得税负债 150
合并当日的抵销分录	借：股本 1000 资本公积 3200 盈余公积 2000 未分配利润 2200 商誉 240 贷：长期股权投资 5280 少数股东权益 3360	借：股本 1000 资本公积 3050 盈余公积 2000 未分配利润 2200 商誉 330 贷：长期股权投资 5280 少数股东权益 3300

(2) 如果此分次交易实现的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，即 2019 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事局，并取得控制权的时点，所以当日为合并日；

2) 2019 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下：

将其他权益工具投资转为长期股权投资	借：长期股权投资 700 贷：其他权益工具投资 700
原其他综合收益不转留存收益	
甲公司定增股份时	借：长期股权投资 3980 (=7800*0.6-700) 贷：股本 200 资本公积---股本溢价 3780
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 2520 (4200*60%) 贷：盈余公积 1200 (2000*60%) 未分配利润 1320 (2200*60%)
合并当日的抵销分录	借：股本 1000 资本公积 2600 盈余公积 2000 未分配利润 2200 贷：长期股权投资 4680 少数股东权益 3120

【资料三】丙公司 2019 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) 2019 年 8 月 1 日丙公司赊销一批轮胎给甲公司，成本 900 万元，售价 1200 万元，增值税率为 16%，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) 2019 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，增值税率为 16%，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；

【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 2019 年末内部投资相关的抵销分录；

【解析一】非同一控制下应税合并的会计处理

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 600

贷：资本公积 600

借：管理费用 60

贷：固定资产 60

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 444 【= (800-60) *60%】 贷：投资收益 444
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 60 贷：长期股权投资 60
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 54 贷：其他综合收益 54
追溯后的投资余额=5280+444-60+54=5718 (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 3200

其他综合收益 90

盈余公积 2080 (2000+800*10%)
未分配利润---年末 2760 (2200+740-80-100)
商誉 240

贷：长期股权投资 5718
少数股东权益 3652

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 444
少数股东收益 296
未分配利润---年初 2200
贷：提取盈余公积 80
向所有者分配红利 100
未分配利润---年末 2760

【解析二】非同一控制下免税合并的会计处理

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 600

贷：资本公积 450

递延所得税负债 150

借：管理费用 60

贷：固定资产 60

借：递延所得税负债 15

贷：所得税费用 15

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 <u>453</u> <u>$[(800-60*75%)*60\%]$</u> 贷：投资收益 <u>453</u>
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 60 贷：长期股权投资 60
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 54 贷：其他综合收益 54
追溯后的投资余额=5280+ <u>453</u> -60+54= <u>5727</u> (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 3050 (2600+600*75%)
其他综合收益 90
盈余公积 2080 (2000+800*10%)
未分配利润---年末 2775 (2200+755-80-100)
商誉 330

贷：长期股权投资 5727
少数股东权益 3598

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 453
少数股东收益 302

未分配利润---年初 2200

贷：提取盈余公积 80

向所有者分配红利 100

未分配利润---年末 2775

(2) 同一控制前提下，免税合并前提下，编制 2019 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 2520 (4200*60%)

贷：盈余公积 1200 (2000*60%)

未分配利润 1320 (2200*60%)

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 480 【=800*60%】 贷：投资收益 480
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 60 贷：长期股权投资 60
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 54 贷：其他综合收益 54
追溯后的投资余额=4680+480-60+54=5154 (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 2600

其他综合收益 90

盈余公积 2080 (2000+800*10%)

未分配利润---年末 2820 (2200+800-80-100)

贷：长期股权投资 5154

少数股东权益 3436

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 480

少数股东收益 320

未分配利润---年初 2200

贷：提取盈余公积 80

向所有者分配红利 100

未分配利润---年末 2820

(3) 编制存货内部交易抵销分录

【解析】

①借：营业收入 1200

贷：营业成本 1200

②借：营业成本 120

贷：存货 120

③借：递延所得税资产 30

贷：所得税费用 30

(4) 编制内部债权债务的抵销分录

【解析】

①借：应付账款 1392

贷：应收账款 1392

②借：应收账款 139.2

贷：信用减值损失 139.2

③借：所得税费用 34.8

贷：递延所得税资产 34.8

(5) 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*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

(6) 编制合并现金流量表的抵销分录

【解析】

借：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金 116

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 116

(7) 修正逆流交易对少数股东的影响

【解析】

借：少数股东权益 18 [(1200-900) *40%*75%*20%]

贷：少数股东损益 18

【资料四】甲公司 2020 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 2020 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) 非同一控制下，分别应税合并和免税合并编制 2020 年末内部投资相关的抵销分录；

【解析一】非同一控制下应税合并的会计处理

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 600

贷：资本公积 600

借：管理费用 120

未分配利润---年初 60

贷：固定资产 180

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 972 【= (800-60) *60%+ (1000-120) *60%】

	未分配利润---年初 60 贷：长期股权投资 180
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 102 贷：其他综合收益 102
追溯后的投资余额=5280+999-180+102=6201（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 3050

其他综合收益 170

盈余公积 2180 (2000+800*10%+1000*10%)

未分配利润---年末 3385 (2775+910-100-200)

商誉 330

贷：长期股权投资 6201

少数股东权益 3914

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 546

少数股东收益 364

未分配利润---年初 2775

贷：提取盈余公积 100

向所有者分配红利 200

未分配利润---年末 3385

(2) 同一控制下，免税合并前提下编制 2020 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 2520 (4200*60%)

贷：盈余公积 1200 (2000*60%)

未分配利润 1320 (2200*60%)

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 1080 【=800*60%+1000*60%】 贷：投资收益 600 未分配利润---年初 480
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 120 未分配利润---年初 60 贷：长期股权投资 180
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 102 贷：其他综合收益 102
追溯后的投资余额=4680+1080-180+102=5682（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 2600

其他综合收益 170

盈余公积 2180 (2000+800*10%+1000*10%)

未分配利润---年末 3520 (2820+1000-100-200)

贷：长期股权投资 5682

少数股东权益 3788

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 600

少数股东收益 400

未分配利润---年初 2820

贷：提取盈余公积 100

向所有者分配红利 200

未分配利润---年末 3520

(3) 编制存货内部交易抵销分录

【解析】

借：未分配利润---年初 120

贷：营业成本 120

借：递延所得税资产 30

贷：年初未分配利润 30

借：所得税费用 30

贷：递延所得税资产 30

(4) 编制内部债权债务的抵销分录

【解析】

1) 借：应付账款 392

贷：应收账款 392

2) 借：应收账款 139.2

贷：未分配利润---年初 139.2

3) 借：信用减值损失 100

贷：应收账款 100

借：年初未分配利润 34.8

贷：递延所得税资产 34.8

借：递延所得税资产 25

贷：所得税费用 25

(5) 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

4) 借：递延所得税资产 9.5

贷：年初未分配利润 9.5

借：所得税费用 2

贷：递延所得税资产 2

(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