

注册会计师 教材精讲班 会计

【知识点 10】通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

【例题 27-3·多选题】2×20 年 12 月 26 日，甲公司以 7 000 万元取得 A 公司 60% 的股权，能够对 A 公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，当日 A 公司可辨认净资产公允价值为 9 000 万元。2×21 年 12 月 23 日，甲公司又以公允价值为 2 000 万元、原账面价值为 1 600 万元的固定资产作为对价，其他股东处取得 A 公司 15% 的股权，当日 A 公司自购买日开始持续计算的净资产价值为 10 000 万元，甲公司的资本公积(股本溢价)的金额为 3000 万元。不考虑所得税等其他因素影响，取得 15% 股权的交易对甲公司的影响，下列说法正确的是()

A. 资本公积增加 400 万 B. 留存收益减少 500 万 C. 资本公积减少 500 万 D. 当期损益增加 400 万

【答案】CD

【解析】新增投资成本公允价值 2000 万元-子公司持续计算的净资产份额 $10000 \times 15\%$ (1500 万元) = 减少资本公积 500，所以，选项 A 错误，选项 C 正确；固定资产对外投资视同出售， $2000 - 1600 = 400$ 万元，计入资产处置损益，增加损益，选项 D 正确。

【例题·综合题】(2021 年) 甲公司相关年度发生的有关交易或事项如下：

其他资料：(1) 甲公司按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。(2) 乙公司的各项资产和负债构成业务。(3) 甲公司 2×19 年度财务报告于 2×20 年 3 月 1 日经批准对外报出。(4) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，计算甲公司对乙公司投资的成本，编制甲公司对乙公司投资相关的会计分录；计算合并商誉金额。

(2) 根据资料 (1)、(2) 和 (3)，编制甲公司 2×18 年度合并财务报表相关的抵销或调整分录。

(3) 根据资料 (2)，编制甲公司 2×19 年度合并财务报表中与年初未分配利润相关的抵销或调整分录。

(1) 2×18 年 1 月 1 日，甲公司以发行 5000 万股普通股为对价，从丙公司处购买其所持乙公司 60% 的股权，当日办理了股权过户登记手续。甲公司所发行股份的面值为每股 1 元，公允价值为每股 10 元。另外，甲公司以银行存款支付与乙公司股权评估相关的费用 150 万元。2×18 年 1 月 1 日，乙公司净资产账面价值为 65000 万元，其中，股本 25000 万元，资本公积 5000 万元，盈余公积 26000 万元，未分配利润 9000 万元；可辨认净资产的公允价值为 80000 万元。公允价值与账面价值的差额为一宗土地增值 15000 万元，其他资产和负债的账面价值等于公允价值。该土地尚可使用 50 年，预计净残值为零，按直线法摊销。当日，甲公司对乙公司的董事会进行改选，改选后能够控制乙公司。甲公司购买乙公司股权前，乙公司为甲公司的常年客户；除此之外，甲公司与丙公司和乙公司不存在其他关系。

【答案】(1) ①甲公司对乙公司投资成本 = $5000 \times 10 = 50000$ (万元)；

②借：长期股权投资 50000 贷：股本 5000 资本公积——股本溢价 45000

借：管理费用 150 贷：银行存款 150

③合并商誉 = $50000 - 80000 \times 60\% = 2000$ (万元)。

(2) 2×18 年 6 月 25 日，甲公司出售其生产的设备给乙公司，销售价格为 2500 万元，销售成本为 2000 万元。乙公司将购买的设备作为管理用固定资产，并在 2×18 年 6 月 28 日投入使用，该设备预计使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。截至 2×18 年 12 月 31 日，甲公司尚未收到款项，甲公司按应收款项余额的 5% 计提了坏账准备；该项应收款项于 2×19 年 3 月 10 日收存银行。

(3) 2×18 年度，乙公司实现净利润 6000 万元，持有的金融资产公允价值上升确认其他综合收益 1000 万元。2×18 年 12 月 31 日，按购买日乙公司净资产账面价值持续计算的净资产账面价值为 72000 万元，其中股本 25000 万元，资本公积 5000 万元，其他综合收益 1000 万元，盈余公积 26600 万元，未分配利润 14400 万元。

【答案】(2) 2×18年12月31日

调整评估增值：借：无形资产 15000 贷：资本公积 15000
借：管理费用 300 (15000/50) 贷：无形资产——累计摊销 300

抵销内部交易：
借：营业收入 2500 贷：营业成本 2000 固定资产——原价 500
借：固定资产——累计折旧 25 (500/10/2) 贷：管理费用 25
借：应付账款 2500 贷：应收账款 2500
借：应收账款——坏账准备 125 贷：信用减值损失 125

按照权益法调整长期股权投资：

借：长期股权投资 3420 [(6000-300) × 60%]
贷：投资收益 3420
借：长期股权投资 600 (1000 × 60%) 贷：其他综合收益 600

抵权益：

借：股本 25000 资本公积 20000 (5000+15000)
其他综合收益 1000
盈余公积 26600 (26000+600)
年末未分配利润 14100 (9000+6000-300-600)
商誉 2000
贷：长期股权投资 54020 (50000+3420+600)
少数股东权益 34680 [(25000+20000+1000+26600+14100) × 40%]

抵损益：

借：投资收益 3420
少数股东损益 2280 [(6000-300) × 40%]
年初未分配利润 9000
贷：提取盈余公积 600
年末未分配利润 14100

【答案】(3)

借：年初未分配利润 500
贷：固定资产——原价 500
借：固定资产——累计折旧 25 (500/10/2)
贷：年初未分配利润 25
借：应收账款——坏账准备 125
贷：年初未分配利润 125