

长期股权投资和企业合并专题

【习题·综合题】甲公司与股权投资相关资料如下

(1) 甲公司原持有乙公司 30% 的股权。20x3 年 1 月 1 日，甲公司进一步取得乙公司 50% 的股权，支付银行存款 13000 万元，原投资账面价值为 5400 万元，其中：投资成本 4500 万元，损益调整 870 万元，其他权益变动 30 万元，原投资在购买日的公允价值为 6200 万元。

(2) 购买日，乙公司的可辨认净资产的账面价值为 18000 万元，股本 15000 万元，资本公积 100 万元，盈余公积 290 万元，未分配利润 2610 万元，公允价值为 20000 万元，该差异是由一项无形资产评估增值引起的，使用年限为 10 年，净残值为 0，采用直线法摊销。

(3) 乙公司在当年实现净利润为 500 万元，由于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产上涨产生其他综合收益 60 万元。

(4) 在 20x4 年初甲公司出售持有乙公司股权 70%，出售价款为 20000 万元，剩下 10% 股权的公允价值为 2500 万元，对乙公司不具有控制、共同控制和重大影响。

假设甲、乙公司在交易发生之前无任何关联关系。甲、乙公司按 10% 提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。不考虑相关税费。

要求：

- (1) 编制 20x3 年购买日的甲公司个别报表和合并报表相关分录。
- (2) 编制 20x4 年年初甲公司处置 70% 的投资个别报表和合并报表中确认的投资收益。

【答案】20x3 年 1 月 1 日购买日甲公司个别报表：

初始投资成本=5400+13000=18400 万元

借：长期股权投资 18400
 贷：长期股权投资——投资成本 4500
 ——损益调整 870
 ——其他权益变动 30
 银行存款 13000

20x3 年 1 月 1 日购买日甲公司合并工作底稿

原股权账面调公允：

借：长期股权投资 800
 贷：投资收益 800=6200-5400
借：资本公积 30
 贷：投资收益 30

合并成本=6200+13000=19200 万元

合并商誉=19200-20000×80%=3200 万元

子公司资产负债账面调公允：

借：无形资产 2000
 贷：资本公积 2000

抵销母公司长投和子公司所有者权益：

借：股本 15000
 资本公积 2100
 盈余公积 290
 未分配利润 2610
 商誉 3200
 贷：长期股权投资 19200

少数股东权益 4000

20×4年1月1日甲公司个别报表:

借: 银行存款 20000
贷: 长期股权投资 16100=18400 × 7/8
投资收益 3900
借: 资本公积 30
贷: 投资收益 30
借: 交易性金融资产/其他权益工具投资 2500
贷: 长期股权投资 2400=18400 × 1/8
投资收益 200

20×4年1月1日甲公司合并工作底稿:

(1) 抵销个别报表层面资本公积的结转:

借: 投资收益 30
贷: 资本公积 30

(2) 对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整:

借: 投资收益 1088=800+[(500-2000/10) +60] ×80%
贷: 盈余公积 104=1040×10%
未分配利润 936=1040× (1-10%)
其他综合收益 48

(3) 转出与原持有的子公司股权(包括处置股权和剩余股权)相关的其他综合收益

①假设乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产投资对象为债券

借: 其他综合收益 48=60 × (10%+70%)
贷: 投资收益 48

合报层面投资收益=(20000+2500) -[(20000+3200/80%) + (500-2000/10) +60] ×80%+60×80%=3060 万元

②假设乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产投资对象为股票(非交易性权益工具投资)

借: 其他综合收益 48
贷: 盈余公积 4.8
未分配利润 43.2

合报层面投资收益=(20000+2500) -[(20000+3200/80%) + (500-2000/10) +60] ×80%=3012 万元

【例题·计算分析题】 母公司甲公司将账面价值为600万元的存货以900万元的价格出售给全资子公司乙公司, 期末乙公司未将该批存货对外销售。甲公司适用的所得税税率为25%, 乙公司适用的所得税税率为15%。要求: 编制甲公司合并财务报表抵销分录。

幻灯片 48

长期股权投资和企业合并专题

【答案】

借: 营业收入 900
贷: 营业成本 600
存货 300
借: 递延所得税资产 (300×15%) 45
贷: 所得税费用 45

【快速记忆】 当内部交易双方适用税率不同时, 合并财务报表中递延所得税的计算应按购买方(即资产最终持有方)的适用税率确定。