

分析

【答案】 (3) 2020 年 12 月 31 日合并报表内部交易抵销分录如下:

| | | |
|-----------|-----|-----------------------|
| 借: 营业收入 | 60 | |
| 贷: 营业成本 | 57 | |
| 存货 | | 3[(60-45) × (1-80%)] |
| 借: 少数股东权益 | 0.9 | |
| 贷: 少数股东损益 | | 0.9 (3 × 30%) |

资料四和资料五

资料四: 2020 年度乙公司实现净利润 500 万元。

资料五: 2021 年 3 月 1 日, 甲公司将其所持乙公司股份全部对外出售给非关联方, 所得价款 2600 万元存入银行。甲公司以其、乙公司个别财务报表为基础编制合并财务报表, 不需要编制与合并现金流量表相关的抵销分录。

分析

【答案】 (4) 2020 年 12 月 31 日少数股东权益和少数股东损益的计算如下:

2020 年 12 月 31 日合并资产负债表中少数股东权益

$= [3\ 000 + 500 - 300 - (60 - 45) \times (1 - 80\%)] \times 30\% = 959.1$ (万元)。

2020 年 12 月 31 日合并利润表中少数股东损益 $= [500 - (60 - 45) \times (1 - 80\%)] \times 30\% = 149.1$ (万元)。

【答案】 (5) 2021 年 3 月 1 日出售乙公司股份的会计分录如下

| | | |
|-----------|-------|-----|
| 借: 银行存款 | 2 600 | |
| 贷: 长期股权投资 | 2 300 | |
| 投资收益 | | 300 |

例题 8

【综合题】 (2021 年) 2 × 20 年度, 甲公司对乙公司进行股权投资的相关交易或事项如下:

甲公司以其、乙公司个别财务报表为基础编制合并财务报表, 合并工作底稿中将甲公司对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

本题不考虑增值税、企业所得税等相关税费及其他因素。

要求:

- (1) 编制甲公司 2 × 20 年 1 月 1 日取得乙公司 60% 股权时的相关会计分录。
- (2) 编制甲公司 2 × 20 年 1 月 1 日与合并资产负债表有关的调整和抵销分录。
- (3) 编制甲公司 2 × 20 年 12 月 31 日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

资料一

资料一: 2 × 20 年 1 月 1 日, 甲公司以其银行存款 40 000 万元从非关联方取得乙公司 60% 的有表决权股份, 能够对乙公司实施控制。当日, 乙公司可辨认净资产的账面价值为 60 000 万元, 各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同; 乙公司所有者权益的账面价值为 60 000 万元, 其中: 股本 30 000 万元, 资本公积 15 000 万元, 盈余公积 5 000 万元, 未分配利润 10 000 万元。本次投资前, 甲公司不持有乙公司股份且与乙公司不存在关联方关系。甲公司和乙公司的会计政策、会计期间均相同。

分析

【答案】

(1)

| | | |
|-----------|--------|--------|
| 借: 长期股权投资 | 40 000 | |
| 贷: 银行存款 | | 40 000 |

资料二

资料二: 2 × 20 年 7 月 1 日, 甲公司将其持有的行政管理用 A 无形资产以 770 万元的价格出售给乙公司, 款

项已收存银行。A 无形资产的原价为 1 000 万元，预计使用年限为 10 年，预计残值为零，采用直线法摊销，出售时已摊销金额为 300 万元。乙公司将 A 无形资产提供给行政管理部门使用，预计使用年限为 7 年，预计残值为零，采用直线法摊销。

资料三：2×20 年 12 月 31 日，A 无形资产存在减值迹象，乙公司对其进行减值测试，确定的可收回金额为 705 万元。

资料四：2×20 年度，乙公司实现净利润 7 000 万元，提取法定盈余公积 700 万元。

分析

【答案】

(2) 商誉金额=40 000-60 000×60%=4 000 (万元)。

| | |
|----------|--------|
| 借：股本 | 30 000 |
| 资本公积 | 15 000 |
| 盈余公积 | 5 000 |
| 未分配利润 | 10 000 |
| 商誉 | 4 000 |
| 贷：长期股权投资 | 40 000 |
| 少数股东权益 | 24 000 |

(3)

第一步将母公司长期股权投资成本法调整为权益法：

| | |
|----------|-------------------|
| 借：长期股权投资 | 4 200 (7 000×60%) |
| 贷：投资收益 | 4 200 |

第二步母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销：

| | |
|----------|---------------------------|
| 借：股本 | 30 000 |
| 资本公积 | 15 000 |
| 盈余公积 | 5 700 |
| 年末未分配利润 | 16 300 (10 000+7 000-700) |
| 商誉 | 4 000 |
| 贷：长期股权投资 | 44 200 |
| 少数股东权益 | 26 800 |

[(30 000+15 000+5 700+16 300) × 40%]

第三步母公司投资收益与子公司利润分配抵销：

| | |
|----------|-------------------|
| 借：投资收益 | 4 200 |
| 少数股东损益 | 2 800 (7 000×40%) |
| 年初未分配利润 | 10 000 |
| 贷：提取盈余公积 | 700 |
| 年末未分配利润 | 16 300 |

第四步母子公司内部交易抵销

| | |
|----------|--------------|
| 借：资产处置收益 | 70 |
| 贷：无形资产 | 70 |
| 借：无形资产 | 5(70÷7×6/12) |
| 贷：管理费用 | 5 |
| 借：无形资产 | 10 |
| 贷：资产减值损失 | 10 |

【提示】2×20 年 12 月 31 日，乙公司个别财务报表 A 无形资产计提减值前的账面价值为 715 万元 (770-770/7×6/12)，大于可收回金额 705 万元，应计提减值准备 10 万元。合并财务报表中，无形资产账面价值为 650 万元 (1 000-300-1 000/10×6/12)，小于可收回金额，无须计提减值准备，即合并财务报表中将乙公司个别财务报表计提的减值准备 10 万元冲回。

例题 9

【综合题】 (2021 年) 甲公司和乙公司适用的企业所得税税率均为 25%，预计未来期间适用的企业所得税税率均不会发生变化，未来期间均能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。2×20 年度，甲公司和乙公司发生的相关交易或事项如下：

甲公司甲、乙公司个别财务报表为基础编制合并财务报表，合并工作底稿中将甲公司对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

- (1) 编制甲公司 2×20 年 1 月 1 日定向增发普通股取得乙公司 60% 股权的会计分录。
- (2) 编制乙公司 2×20 年 12 月 1 日取得丙公司股票会计分录。
- (3) 分别编制乙公司 2×20 年 12 月 31 日对所持丙公司股票按公允价值计量的会计分录和确认递延所得税的会计分录。
- (4) 编制甲公司 2×20 年 12 月 31 日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

资料一

资料一：2×20 年 1 月 1 日，甲公司定向增发普通股 2 000 万股从非关联方取得乙公司 60% 的有表决权股份，能够对乙公司实施控制；定向增发的普通股每股面值为 1 元、公允价值为 7 元。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 22 000 万元，除一项账面价值为 400 万元、公允价值为 600 万元的行政管理用 A 无形资产外，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同；乙公司所有者权益的账面价值为 22 000 元，其中：股本 14 000 万元，资本公积 5 000 万元，盈余公积 1 000 万元，未分配利润 2 000 万元。本次投资前，甲公司不持有乙公司股份且与乙公司不存在关联方关系。该企业合并不构成反向购买。甲公司和乙公司的会计政策、会计期间均相同。

要求：

- (1) 编制甲公司 2×20 年 1 月 1 日定向增发普通股取得乙公司 60% 股权的会计分录。

【答案】

(1)

| | | |
|------------|--------|--------|
| 借：长期股权投资 | 14 000 | |
| 贷：股本 | | 2 000 |
| 资本公积——股本溢价 | | 12 000 |

资料二

资料二：2×20 年 1 月 1 日，甲公司和乙公司均预计 A 无形资产的尚可使用年限为 5 年，残值为零，采用直线法摊销。

在 A 无形资产尚可使用年限内，其计税基础与乙公司个别财务报表中的账面价值相同。

资料三和资料四

资料三：2×20 年 12 月 1 日，乙公司以银行存款 500 万元购买丙公司股票 100 万股，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；该金融资产的初始入账金额与计税基础一致。2×20 年 12 月 31 日，乙公司持有的丙公司 100 万股股票的公允价值为 540 万元。根据税法规定，乙公司所持丙公司股票的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待转让时将转让收入扣除初始投资成本的差额计入当期的应纳税所得额。

资料四：2×20 年度，乙公司实现净利润 3000 万元，提取法定盈余公积 300 万元。

分析

要求：

- (2) 编制乙公司 2×20 年 12 月 1 日取得丙公司股票会计分录。

【答案】

(2)

借：其他权益工具投资——成本 500
贷：银行存款 500

(3) 分别编制乙公司2×20年12月31日对所持丙公司股票按公允价值计量的会计分录和确认递延所得税的会计分录。

【答案】

(3)

借：其他权益工具投资——公允价值变动 40 (540-500)
贷：其他综合收益 40

借：其他综合收益 10 (40×25%)
贷：递延所得税负债 10

(4) 编制甲公司2×20年12月31日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

【答案】

(4) 第一步子公司项目账面价值调整到公允价值

借：无形资产 200
贷：资本公积 200
借：资本公积 50 (200×25%)
贷：递延所得税负债 50

调整分录：

借：管理费用 40
贷：无形资产 40
借：递延所得税负债 10
贷：所得税费用 10

乙公司调整后的净利润

$=3\,000 - (600 - 400) / 5 \times (1 - 25\%) = 2\,970$ (万元)。

甲公司确认的投资收益 $=2\,970 \times 60\% = 1\,782$ (万元)。

商誉 $=2\,000 \times 7 - [22\,000 + 200 \times (1 - 25\%)] \times 60\%$
 $= 710$ (万元)。

第二步将母公司长期股权投资由成本法调整为权益法

借：长期股权投资 1 782
贷：投资收益 1 782
借：长期股权投资 18
贷：其他综合收益 18

调整后长期股权投资账面价值

$=2\,000 \times 7 + 1\,782 + 18 = 15\,800$ (万元)

子公司自购买日持续计算的可辨认净资产公允价值

$= 22\,000 + 150 + 2\,970 + 30 = 25\,150$ (万元)

第三步将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借：股本 14 000
资本公积 5 150 (5 000+200-50)
其他综合收益 30
年末盈余公积 1 300
年末未分配利润 4 670 (2 000+2 970-300)
商誉 710
贷：长期股权投资 15 800 (14 000+1 782+18)
少数股东权益 10 060 (25 150×40%)

第四步将母公司投资收益与子公司利润分配抵销

借：投资收益 1 782
少数股东损益 1 188 (2 970×40%)

| | |
|----------|-------|
| 年初未分配利润 | 2 000 |
| 贷：提取盈余公积 | 300 |
| 年末未分配利润 | 4 670 |

【本章小结】

- 1.掌握合并财务报表的构成和合并范围的确定原则
- 2.掌握非同一控制控股合并购买日及购买日后调整抵销分录编制
- 3.掌握同一控制控股合并合并日及合并日后调整抵销分录编制
- 4.掌握合并现金流量表的内容、格式和编制方法
- 5.掌握母子公司内部交易的调整抵销分录