

#### 四、综合题

2. 甲公司是 A 股上市公司。相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×19 年 1 月 1 日，甲公司以发行 5 000 万股普通股为对价，购买乙公司 60% 的股权，构成非同一控制下的企业合并。甲公司发行股份的面值为每股 1 元，公允价值为每股 10 元，并于当日办理了乙公司股权过户登记及增发股份手续。

乙公司持有丙公司 100% 的股权，2×19 年 1 月 1 日，乙公司合并财务报表主要财务数据如下（单位：万元）：

项目	乙公司合并财务报表	
	账面价值	可辨认资产或负债的公允价值
资产总额	92 000	99 000
其中：无形资产	10 000	18 000
商誉（与丙公司相关）	1 000	
负债总额	40 000	40 000
净资产合计金额	52 000	59 000
其中：实收资本	20 000	略
资本公积	10 000	
盈余公积	12 000	
未分配利润	10 000	
少数股东权益	0	

乙公司持有的丙公司股权，系乙公司以前年度通过非同一控制下企业合并的方式取得的。2×19 年 1 月 1 日，乙公司合并财务报表中的可辨认净资产账面价值为 51 000 万元，可辨认净资产公允价值为 59 000 万元（其中：乙公司可辨认净资产公允价值为 40 000 万元（不含对丙公司的长期股权投资），丙公司可辨认净资产的公允价值为 19 000 万元）。除乙公司自身一项无形资产增值 8 000 万元以外，其他资产、负债的账面价值等于公允价值。该无形资产尚可使用年限为 20 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。由于乙公司与丙公司的业务不具有协同效应，甲公司按可辨认净资产公允价值比例将商誉分摊至乙公司业务和丙公司业务。

(2) 2×19 年 6 月 25 日，丙公司将账面原价 4 000 万元、已计提折旧 1 000 万元的办公楼按公允价值 5 000 万元销售给甲公司。甲公司将该办公楼对外出租，甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，丙公司销售办公楼款项已收存银行。2×19 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 5 500 万元。

(3) 2×19 年 12 月 15 日，经相关程序审议批准，乙公司与无关联关系的其他公司签订了不可撤销的协议，该协议约定，乙公司将丙公司 100% 的股权以 28 000 万元的价格对外出售。2×20 年 1 月 5 日，乙公司与交易对手方办理完成了丙公司的股权过户登记手续。

2×20 年 1 月 5 日，丙公司可辨认净资产在甲公司合并财务报表中的账面价值与 2×19 年 12 月 31 日的账面价值相等。

(4) 2×19 年度，乙公司个别财务报表净利润为 5 000 万元。新购入的非交易性权益工具投资公允价值上升确认其他综合收益 500 万元；丙公司个别财务报表净利润为 3 000 万元。无其他所有者权益变动。

乙公司向甲公司报送的 2×19 年 12 月 31 日合并资产负债表中，净资产的账面价值为 60 500 万元，其中：实收资本 20 000 万元，资本公积 10 000 万元，其他综合收益 500 万元，盈余公积 12 500 万元，未分配利润 17 500 万元。

其他资料：(1) 甲公司、乙公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，未做其他分配；

(2) 甲公司 2×19 年度财务报告于 2×20 年 3 月 1 日经批准报出；(3) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，说明甲公司购买乙公司（含丙公司）时，对于乙公司合并财务报表中确认的与丙公司相关的商誉 1 000 万元应当如何进行会计处理；计算甲公司购买乙公司（含丙公司）形成的商誉金额以及应分摊至乙公司及丙公司的金额。

【答案】

① 乙公司合并财务报表中确认的与丙公司相关的商誉 1 000 万元不在甲公司编制的合并财务报表中体现；

② 甲公司购买乙公司（含丙公司）形成的商誉金额 =  $5\,000 \times 10 - 59\,000 \times 60\% = 14\,600$ （万元）

甲公司购买乙公司（含丙公司）形成的商誉金额应分摊至乙公司的商誉金额 =  $14\,600 \times 40\,000 / (40\,000 + 19\,000) = 9\,898.31$ （万元）

甲公司购买乙公司（含丙公司）形成的商誉金额应分摊至丙公司的商誉金额=14 600-9 898.31=4 701.69（万元）

**【提示】**由于乙公司与丙公司的业务不具有协同效应，甲公司按可辨认净资产公允价值比例将商誉分摊至乙公司业务和丙公司业务。

（2）根据资料（2），编制甲公司和丙公司2×19年度个别财务报表的相关会计分录。

**【答案】**

甲公司个别财务报表分录：

借：投资性房地产——成本 5 000

贷：银行存款 5 000

借：投资性房地产——公允价值变动 500

贷：公允价值变动损益 500

丙公司个别财务报表分录：

借：固定资产清理 3 000

累计折旧 1 000

贷：固定资产 4 000

借：银行存款 5 000

贷：固定资产清理 3 000

资产处置损益 2 000