

#### 四、综合题

资料 2: 2×21 年至 2×22 年, 甲公司发生的相关交易或事项如下:

(1) 甲公司持有戊公司 20% 股权, 能够对戊公司施加重大影响。2×21 年 1 月 1 日, 甲公司对戊公司股权投资的账面价值为 4 000 万元, 其中投资成本为 3 200 万元, 损益调整为 500 万元, 以后期间可转入损益的其他综合收益为 300 万元。取得戊公司 20% 股权时, 戊公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2×21 年度, 戊公司实现净利润 1 800 万元, 分配现金股利 1 200 万元, 无其他所有者权益变动事项。

要求:

(1) 根据资料 2 (1), 编制甲公司 2×21 年对戊公司股权投资进行权益法核算的会计分录, 计算甲公司对戊公司股权投资 2×21 年 12 月 31 日的账面价值。

#### 【答案】

(1)

①戊公司实现净利润 1 800 万元

借: 长期股权投资——损益调整            3600000  
    贷: 投资收益                            3600000 (1 800 万×20%)

戊公司分配现金股利 1 200 万元

借: 应收股利                                2400000  
    贷: 长期股权投资——损益调整 2400000 (1 200 万×20%)

借: 银行存款                                2400000

    贷: 应收股利                            2400000

②甲公司对戊公司股权投资 2×21 年 12 月 31 日的账面价值=4 000+360-240=4 120 (万元)。

(2) 2×21 年 12 月 10 日, 甲公司与己公司签订股权转让协议, 协议约定: 甲公司以发行本公司普通股为对价, 受让己公司所持的戊公司 35% 股权; 双方同意以 2×21 年 11 月 30 日经评估戊公司全部股权公允价值 15 000 万元为依据, 确定戊公司 35% 股权的转让价格为 5 250 万元, 由甲公司以 5 元/股的价格向己公司发行 1 050 万股本公司普通股作为支付对价。

2×22 年 1 月 1 日, 甲公司向己公司定向发行本公司普通股 1 050 万股, 己公司向甲公司交付戊公司 35% 股权, 发行股份的登记手续以及戊公司股东的变更登记手续已办理完成。

当日, 甲公司对戊公司董事会进行改选, 改选后甲公司能够控制戊公司的相关活动。购买日, 甲公司股票的公允价值为 7.5 元/股, 原持有戊公司 20% 股权的公允价值为 4 500 万元; 戊公司净资产的账面价值为 14 000 万元 (其中股本为 8 000 万元, 盈余公积为 2 000 万元, 未分配利润为 4 000 万元), 可辨认净资产的公允价值为 16 000 万元, 除一项固定资产的公允价值大于其账面价值 2 000 万元外, 其他各项资产、负债的公允价值与账面价值相同。

其他有关资料: 第一, 在取得戊公司 35% 股权前, 甲公司与己公司不存在关联方关系; 第二, 甲公司与戊公司之间未发生内部交易; 第三, 本题不考虑税费及其他因素。

要求:

(2) 根据资料 2 (2), 编制甲公司取得戊公司 35% 股权的会计分录, 计算甲公司取得股权日在其个别财务报表中对戊公司股权投资的账面价值。

(3) 根据上述资料 2, 判断甲公司合并戊公司的企业合并类型, 并说明理由; 如为非同一控制下企业合并, 说明购买日, 计算甲公司购买戊公司的合并成本和商誉。

#### 【答案】

(2)

①借: 长期股权投资                        7 8750000 (1 050×7.5)  
    贷: 股本                                1 0500000  
        资本公积——股本溢价            6 8250000



合同负债(2 500+960) 3 460 0000

贷：主营业务收入(25万×500+24万×200)17 300 0000

应交税费——应交增值税(销项税额) 2 249 0000

要求：(2) 根据资料(1)，计算乙公司购入A产品的成本总额及单位成本。

**【答案】**

乙公司购入A产品成本总额=500×25+200×24+200+20+5=17 525(万元)。

乙公司购入A产品单位成本=17 525/700=25.04(万元/件)。

(2) 按照丙公司经营战略，丙公司拟采购一台大型机械设备。为此，丙公司通过招标，甲公司中标承接了丙公司该项目。

2×19年10月30日，甲公司与丙公司签订的大型机械设备采购合同约定，甲公司为丙公司生产一台大型机械设备并提供安装(假定该设备安装复杂，只能由甲公司提供)，合同价格为15 000万元，甲公司应于2×20年9月30日前交货。

2×19年11月5日，甲公司与丙公司又签订的另一份合同约定，甲公司为丙公司建造的大型机械设备在交付丙公司后，需对大型机械设备进行重大修改以实现与丙公司现有若干设备的整合，合同价格为3 000万元，甲公司应于2×20年11月30日前完成对该设备的重大修改。上述两份合同的价格均反映了市场价格。

2×19年11月10日，甲公司与丙公司签订的一份服务合同约定，甲公司在未来3年内为丙公司上述设备进行维护，合同价格为每年800万元，甲公司为其他公司提供类似服务的合同价格与该合同确定的价格相同。设备及安装、修改整合工作按合同约定的时间完成，丙公司检验合格并于2×20年12月1日投入生产使用。

要求：(3) 根据资料(2)，判断甲公司与丙公司分别签订的三份合同是否应当合并，并说明理由；合同合并后，判断每份合同有几项履约义务，并说明理由，如合同不合并，判断每份合同有几项履约义务。

**【答案】**

甲公司与丙公司分别签订的采购大型机械设备并安装合同、对大型机械设备的重大修改合同，这两份合同应当合并为一个合同。

理由：甲公司与丙公司虽然分别签订了两份合同，但该两份合同基于同一商业目的而订立，并构成一揽子交易(或两份合同形成单项履约义务)。

该合并后的合同包含一项履约义务，即为丙公司提供大型机械设备并进行重大修改。

理由：甲公司向丙公司转让的大型机械设备的承诺，与后续重大修改的承诺之间不可明确区分。

甲公司与丙公司签订的服务合同为一份单独的合同。

甲公司与丙公司签订的服务合同包含一项履约义务，即为丙公司提供设备后续维护服务。

(3) 甲公司研究开发一项新型环保技术，该技术用于其生产的产品可以大大减少碳排放量。该新型环保技术于2×20年7月1日达到预定可使用状态，其中形成无形资产的成本为1 600万元，2×20年度直接计入当期损益的研发费用为600万元。当地政府为补贴甲公司成功研发形成的无形资产，2×20年5月20日向甲公司拨付200万元补助。

甲公司预计该新型环保技术形成的无形资产可使用10年，预计净残值为零，按直线法摊销。按企业所得税法规定，企业发生的研发费用加计扣除，研发费用直接计入当期损益的，按其实际发生费用加计100%在计算应纳税所得额时扣除，形成资产成本的，按实际发生成本加计100%的金额于10年、按直线法摊销的金额在计算应纳税所得额时扣除(不考虑净残值)。其他资料：(1) 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人；(2) 上述各项合同均通过合同各方

管理层批准，满足合同成立的条件；（3）甲公司销售商品适用的增值税税率为13%，适用的企业所得税税率为25%；（4）上述合同价格或销售价格均不含增值税额；（5）除上述资料（3）外，甲公司发生的其他交易或事项的会计处理与所得税法规定相同；（6）甲公司对政府补助采用总额法进行会计处理，2×20年初无形资产账面价值为零；（7）本题不考虑除增值税、企业所得税以外的其他相关税费及其他因素。

要求：（4）根据资料（3），判断甲公司研发新型环保技术形成的无形资产于2×20年7月1日的账面价值与计税基础的差异是否应确认递延所得税资产或递延所得税负债，并说明理由；计算该无形资产于2×20年12月31日的账面价值和计税基础；说明当地政府拨付甲公司的补助款的会计处理方法，并计算应计入2×20年度利润总额的金额。

**【答案】**

2×20年7月1日无形资产的账面价值与计税基础的差异不应确认递延所得税资产。

理由：按照会计准则规定，初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且不属于企业合并的情况下，资产的账面价值小于计税基础的差异不确认递延所得税资产。

2×20年12月31日无形资产的账面价值=1 600-1 600÷10÷2=1 520（万元）。

2×20年12月31日无形资产的计税基础=1 600×（1+100%）-[1 600×（1+100%）÷10÷2]=3 200-160=3 040（万元）

当地政府拨付甲公司的补助款应作为政府补助，先计入递延收益，按无形资产的预计使用年限分期计入其他收益。

当地政府拨付甲公司补助款应计入2×20年度利润总额的金额=200÷10÷2=10（万元）