



2023 年注会母仪天下第五季之一——合并报表基础事项

甲公司是一家上市公司,适用的所得税税率为 25%,法定盈余公积按净利润的 10%提取,2023 年至 2024 年发生如下经济业务:

【资料一】甲公司于 2023 年 3 月 1 日与丙公司的控股股东 M 公司签订了合并协议,约定以 2023 年 5 月 31 日的丙公司评估价值为基准,通过定向增发 400 万股甲公司普通股方式自 M 公司换取丙公司 80% 的股份,以完成控股合并。5 月 31 日甲公司股价为每股 12 元。2023 年 6 月 21 日换股合并协议经双方股东大会批准,2023 年 6 月 28 日证监会批准此合并事宜,2023 年 7 月 1 日通过上交所定向增发股份完成,甲公司于当天改组了丙公司董事会,完成了对丙公司的控制,当天甲公司股价为每股 20 元,发行费用 5 万元和合并中的审计咨询费用 10 万元,一并以银行存款方式支付。丙公司当日账面净资产为 7000 万元,其中股本 200 万元,资本公积 2000 万元,盈余公积 3000 万元,未分配利润 1800 万元。

合并当日有关资产、负债公允价值与账面价值不一致的数据如下: 单位:万元

	账面价值	公允价值	
一栋办公楼	1000	1600	尚可折旧 10 年,无残值,直线法计提折旧
一批商品	400	500	当年卖出了 60%,第二年卖出了 40%
一项未决诉讼	可能赔付 80 万元,年末最终胜诉,无需赔付。		
一笔应收账款	评估减值 200 万元,截至年末,该应收账款全款收回,未发生坏账。		

【要求】根据上述资料,完成如下问题的解答:

(1) 如果控股合并属于非同一控制下企业合并,确认购买日的时间,编制甲公司的个别报表口径下的会计分录,分别应税合并和免税合并计算合并成本及商誉,并最终作出合并当日合并报表相关会计处理;

【解析一】甲公司个别报表口径下的会计分录

1) 购买日应以实际控制权取得的日期为准,即 2023 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事会,并取得控制权的时点,所以当日为购买日;

2) 2023 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下:

甲公司定向增发股份时	借: 长期股权投资 8000 贷: 股本 400 资本公积——股本溢价 7600
另行支付发行费用时	借: 资本公积——股本溢价 5 贷: 银行存款 5



支付合并直接费用时	借：管理费用 10
	贷：银行存款 10

【解析二】购买日合并报表相关会计处理

1) 合并成本及合并商誉的计算

	应税合并	免税合并
合并成本	8000 万元	
合并商誉	$8000 - (7000 + 600 + 100 - 80 - 200) \times 80\% = 2064$ (万元)	$8000 - [7000 + (600 + 100 - 80 - 200) \times 75\%] \times 80\% = 2148$ (万元)

2) 购买日当天的合并会计处理

	应税合并	免税合并
合并当日的准备工作	借：固定资产 600 存货 100 贷：资本公积 420 预计负债 80 应收账款 200	借：固定资产 600 存货 100 递延所得税资产 70 贷：资本公积 315 预计负债 80 应收账款 200 递延所得税负债 175
合并当日的抵销分录	借：股本 200 资本公积 2420 盈余公积 3000 未分配利润 1800 商誉 2064 贷：长期股权投资 8000 少数股东权益 1484	借：股本 200 资本公积 2315 盈余公积 3000 未分配利润 1800 商誉 2148 贷：长期股权投资 8000 少数股东权益 1463

(2) 如果控股合并属于同一控制下企业合并，请确认合并日的时间，编制甲公司的个别报表口径下的会计分录，以免税合并为前提作出合并报表合并当日相关会计处理；

【解析一】甲公司个别报表口径下的会计分录

1) 合并日应以实际控制权取得的日期为准，即 2023 年 7 月 1 日为甲公司改组丙公司董事会，并取得控制权的时点，所以当日为合并日；

2) 2023 年 7 月 1 日甲公司相关会计分录如下：



甲公司定向增发股份时	借：长期股权投资 5600 (7000×80%) 贷：股本 400 资本公积——股本溢价 5200
另行支付发行费用时	借：资本公积——股本溢价 5 贷：银行存款 5
支付合并直接费用时	借：管理费用 10 贷：银行存款 10

【解析二】合并日免税合并前提下合并报表相关会计处理

合并报表准备工作： 追调子公司以前年度的留存收益在合并报表角度下的再认定	借：资本公积 3840 (4800×80%) 贷：盈余公积 2400 (3000×80%) 未分配利润 1440 (1800×80%)
合并当日的抵销分录	借：股本 200 资本公积 2000 盈余公积 3000 未分配利润 1800 贷：长期股权投资 5600 少数股东权益 1400

【资料二】丙公司 2023 年下半年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 80 万元；

(2) 2023 年 9 月 1 日，丙公司以其持有的库存商品与甲公司的厂房作了交换，库存商品的账面余额 200 万元，公允价值 300 万元，增值税税率 13%，未计提减值准备，甲公司厂房原价 500 万元，累计折旧 300 万元，公允价值 260 万元，增值税税率 9%，双方协商由甲公司另行支付补价 30 万元完成交换，丙公司拿到厂房后用于生产，假定所生产的产品均在当年售出，采用五年期直线法折旧，无残值，甲公司拿到商品后当年留存 60%，第二年都卖掉；假定该交换具有商业实质。

(3) 甲公司 2023 年 10 月 1 日销售商品给丙公司，成本 60 万元，售价 100 万元，增值税税率为 13%，商品已发出，同时约定于 5 个月后回购，回购价 120 万元。

(4) 丙公司承揽了一项甲公司办公楼的建造合同，合同总报价 1000 万元，预计总成本 600 万元，工期 3 年，丙公司此建造业务执行增值税税率为 9%，所发生成本一半是人工，一半是材料费用，其他相关资料如下：

	2023 年下半年	2024 年	2025 年
--	-----------	--------	--------



截止年末累计成本	150	500	750
尚需发生成本	450	300	0
约定结款	200	400	400
实际结款	100	300	600

丙公司针对应收账款按余额的 10% 提取坏账准备，该表格中金额均为不含增值税的金额。

【要求】据上述资料，完成如下要求：

(1) 非同一控制前提下，分别应税合并和免税合并，编制 2023 年末内部投资相关的抵销分录（不包含内部交易的分录）；

【解析一】

		非同一控制下应税合并	非同一控制下免税合并
合并报表准备 工作调整至 公允口径	① 将丙公司数据调整至公允口径	借：固定资产 600	借：固定资产 600
		存货 100	存货 100
		贷：资本公积 420	递延所得税资产 70
		预计负债 80	贷：资本公积 315
		应收账款 200	预计负债 80
		借：管理费用 30	应收账款 200
		贷：固定资产 30	递延所得税负债 175
		借：营业成本 60	借：管理费用 30
		贷：存货 60	贷：固定资产 30
		借：预计负债 80	借：营业成本 60
		贷：营业外支出 80	贷：存货 60
		借：应收账款 200	借：预计负债 80
		贷：信用减值损失 200	贷：营业外支出 80
			借：应收账款 200
	贷：信用减值损失 200		
	借：递延所得税负债 22.5 (90×25%)		
	所得税费用 47.5		
	贷：递延所得税资产 70		



② 将甲 公司 长期 股权 投资 由成 本法 追溯 为权 益法	追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；	追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 952 【(1000-30-60+80+200)×80%】 贷：投资收益 952	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 914 【[(1000+(-30-60+80+200)×75%)]×80%】 贷：投资收益 914
	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 贷：长期股权投资 80	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 贷：长期股权投资 80
	追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 64 贷：其他综合收益 64	追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 64 贷：其他综合收益 64
	追溯后的投资余额=8000+952-80+64=8936(万元)		追溯后的投资余额=8000+914-80+64=8898(万元)	
	母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销	借：股本 200 资本公积 2420 其他综合收益 80 盈余公积 3100(3000+1000×10%) 未分配利润 2790(1800+1190-100-100) 商誉 2064 贷：长期股权投资 8936	借：股本 200 资本公积 2315 其他综合收益 80 盈余公积 3100(3000+1000×10%) 未分配利润 2742.5(1800+1142.5-100-100) 商誉 2148 贷：长期股权投资 8898	



	少数股东权益	1718	少数股东权益	1687.5
母公司投资	借：投资收益	952	借：投资收益	914
收益与	少数股东损益	238	少数股东损益	228.5
子公司利	年初未分配利润	1800	年初未分配利润	1800
润分配的	贷：提取盈余公积	100	贷：提取盈余公积	100
抵销	向股东分配利润	100	向股东分配利润	100
	年末未分配利润	2790	年末未分配利润	2742.5

(2) 同一控制前提下，免税合并前提下，编制 2023 年末内部投资相关的抵销分录；

【解析】同一控制下免税合并的会计处理

1) 合并报表准备工作

①丙公司合并日前留在收益在合并报表中的追溯调整

借：资本公积 3840 (4800×80%)

贷：盈余公积 2400 (3000×80%)

未分配利润 1440 (1800×80%)

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 800 【1000×80%】 贷：投资收益 800
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 64 贷：其他综合收益 64
追溯后的投资余额 = 5600 + 800 - 80 + 64 = 6384 (万元)	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销



借：股本	200
资本公积	2000
其他综合收益	80
盈余公积	3100 (3000+1000×10%)
年末未分配利润	2600 (1800+1000-100-100)
贷：长期股权投资	6384
少数股东权益	1596

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益	800
少数股东损益	200
年初未分配利润	1800
贷：提取盈余公积	100
向股东分配利润	100
年末未分配利润	2600

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

【解析】

借：营业收入 274.4 贷：营业成本 274.4	借：资产处置收益 60 贷：固定资产 60
借：营业成本 44.64 贷：存货 44.64 (74.4×60%)	借：固定资产 3 贷：营业成本 3
借：递延所得税资产 11.16 (44.64×25%) 贷：所得税费用 11.16	借：递延所得税资产 14.25 贷：所得税费用 14.25
借：少数股东权益 6.7 【44.64×75%×20%】 贷：少数股东损益 6.7	

【提示】甲公司与丙公司个别报表中的处理

丙公司个别报表中的处理	甲公司个别报表中的处理
借：固定资产 260 银行存款 30 应交税费——应交增值税（进项税额） 23.4	借：固定资产清理 200 累计折旧 300 贷：固定资产 500



贷：主营业务收入 274.4 应交税费——应交增值税（销项税额） 39 借：主营业务成本 200 贷：库存商品 200	借：库存商品 274.4（260+260×9%—300×13%+30） 应交税费——应交增值税（进项税额）39 贷：固定资产清理 200 资产处置损益 60 银行存款 30 应交税费——应交增值税（销项税额） 23.4
---	---

(4) 编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

【解析】

借：其他应付款 112

 贷：其他应收款 112

【提示】甲公司和丙公司个别报表中的相关处理

甲公司	丙公司
借：银行存款 113 贷：其他应付款 100 应交税费——应交增值税（销项税额）13 借：发出商品 60 贷：库存商品 60 借：财务费用 12（20/5×3） 贷：其他应付款 12	借：其他应收款 100 应交税费——应交增值税（进项税额）13 贷：银行存款 113 收到商品无需做账，备查簿登记即可。 借：其他应收款 12（20/5×3） 贷：财务费用 12

(5) 针对建造合同的抵销处理

【解析】

丙公司个别报表处理	甲公司个别报表处理	合并报表抵销分录
①借：合同履行成本 150 贷：应付职工薪酬 75 原 材 料 75 履约进度=150/(150+450)=25%	①借：在建工程 200 应交税费——应交增值 税（进项税额）18 贷：应付账款 218 ②借：应付账款 109	①借：营业收入 250 贷：营业成本 150 在建工程 50 合同资产 50 ②借：应付账款 109



本期确认收入 = $1000 \times 25\% = 250$ (万元) ②借: 合同结算 250 贷: 主营业务收入 250 ③借: 主营业务成本 150 贷: 合同履约成本 150 ④借: 应收账款 218 贷: 合同结算 200 应交税费——应交增值税 (销项税额) 18 ⑤借: 银行存款 109 贷: 应收账款 109 ⑥借: 信用减值损失 10.9 贷: 坏账准备 10.9 借: 递延所得税资产 2.725 贷: 所得税费用 2.725	贷: 银行存款 109	贷: 应收账款 109 ③借: 递延所得税资产 25 贷: 所得税费用 25 ④借: 应收账款 10.9 贷: 信用减值损失 10.9 ⑤借: 所得税费用 2.725 贷: 递延所得税资产 2.725 ⑥借: 销售商品提供劳务收到 现金 109 贷: 购买固定资产、无 形资产及其他长期资产支付现 金 109
--	-------------	--

【资料三】丙公司 2024 年发生如下经济业务:

亏损 500 万元, 其他综合收益增加了 50 万元;

【要求】请根据上述资料, 完成如下要求:

(1) 非同一控制下, 分别应税合并和免税合并编制 2024 年末内部投资相关的抵销分录 (不包含内部交易的分录);

		非同一控制下应税合并	非同一控制下免税合并
合 并 报 表 准 备 工 作	① 将 丙 公 司 数 据 调	借: 固定资产 600	借: 固定资产 600
		存货 100	存货 100
		贷: 资本公积 420	递延所得税资产 70
		预计负债 80	贷: 资本公积 315
		应收账款 200	预计负债 80
		借: 年初未分配利润 30	应收账款 200
		管理费用 60	递延所得税负债 175
		贷: 固定资产 90	借: 年初未分配利润 30



整至公允口径	借：年初未分配利润 60 营业成本 40 贷：存货 100 借：预计负债 80 贷：年初未分配利润 80 借：应收账款 200 贷：年初未分配利润 200	管理费用 60 贷：固定资产 90 借：年初未分配利润 60 营业成本 40 贷：存货 100 借：预计负债 80 贷：年初未分配利润 80 借：应收账款 200 贷：年初未分配利润 200 借：递延所得税负债 47.5 (90×25%+100×25%) 年初未分配利润 47.5 贷：递延所得税资产 70 所得税费用 25														
② 将甲公司长期股权投资由成本法追	<table border="1"> <tbody> <tr> <td data-bbox="280 1070 501 1249">追溯一：初始投资的追溯</td> <td data-bbox="501 1070 858 1249">形成商誉，无需追溯；</td> </tr> <tr> <td data-bbox="280 1249 501 1816">追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整</td> <td data-bbox="501 1249 858 1816"> 借：长期股权投资 472 【(1000-30-60+80+200)×80%+(-500-60-40)×80%】 贷：年初未分配利润 952 投资收益 -480 【(-500-60-40)×80%】 </td> </tr> <tr> <td data-bbox="280 1816 501 2058">追溯三：基于丙公司分红的追溯</td> <td data-bbox="501 1816 858 2058"> 借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80 </td> </tr> </tbody> </table>	追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 472 【(1000-30-60+80+200)×80%+(-500-60-40)×80%】 贷：年初未分配利润 952 投资收益 -480 【(-500-60-40)×80%】	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80	<table border="1"> <tbody> <tr> <td data-bbox="890 1070 1078 1249">追溯一：初始投资的追溯</td> <td data-bbox="1078 1070 1497 1249">形成商誉，无需追溯；</td> </tr> <tr> <td data-bbox="890 1249 1078 1688">追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整</td> <td data-bbox="1078 1249 1497 1688"> 借：长期股权投资 454 【[1000+(-30-60+80+200)×75%+(-500)-(60+40)×75%]×80%】 贷：年初未分配利润 914 投资收益 -460 </td> </tr> <tr> <td data-bbox="890 1688 1078 1868">追溯三：基于丙公司分红的追溯</td> <td data-bbox="1078 1688 1497 1868"> 借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80 </td> </tr> <tr> <td data-bbox="890 1868 1078 2058">追溯四：基于丙公司其他综合收益</td> <td data-bbox="1078 1868 1497 2058"> 借：长期股权投资 104 (64+40) 贷：其他综合收益 104 </td> </tr> </tbody> </table>	追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；	追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 454 【[1000+(-30-60+80+200)×75%+(-500)-(60+40)×75%]×80%】 贷：年初未分配利润 914 投资收益 -460	追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80	追溯四：基于丙公司其他综合收益	借：长期股权投资 104 (64+40) 贷：其他综合收益 104
追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；															
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 472 【(1000-30-60+80+200)×80%+(-500-60-40)×80%】 贷：年初未分配利润 952 投资收益 -480 【(-500-60-40)×80%】															
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80															
追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；															
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 454 【[1000+(-30-60+80+200)×75%+(-500)-(60+40)×75%]×80%】 贷：年初未分配利润 914 投资收益 -460															
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80															
追溯四：基于丙公司其他综合收益	借：长期股权投资 104 (64+40) 贷：其他综合收益 104															



追溯为权益法	追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 104 (64+40) 贷：其他综合收益 104	的追溯	
	追溯后的投资余额 = 8000 + 472 - 80 + 104 = 8496 (万元)		追溯后的投资余额 = 8000 + 454 - 80 + 104 = 8478 (万元)	
母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销	借：股本 200 资本公积 2420 其他综合收益 130 盈余公积 3100 (3000 + 1000 × 10%) 未分配利润 2190 (2790 - 600) 商誉 2064 贷：长期股权投资 8496 少数股东权益 1608		借：股本 200 资本公积 2315 其他综合收益 130 盈余公积 3100 (3000 + 1000 × 10%) 未分配利润 2167.5 (2742.5 - 575) 商誉 2148 贷：长期股权投资 8478 少数股东权益 1582.5	
母公司投资收益与子公司利润分配的抵销	借：投资收益 -480 少数股东损益 -120 年初未分配利润 2790 贷：年末未分配利润 2190		借：投资收益 -460 少数股东损益 -115 年初未分配利润 2742.5 贷：年末未分配利润 2167.5	

(2) 同一控制下，免税合并前提下编制 2024 年末内部投资相关的抵销分录；

【解析】同一控制下免税合并的会计处理

1) 合并报表准备工作

① 丙公司合并日前留在收益在合并报表中的追溯调整

借：资本公积 4000 (5000 × 80%)

贷：盈余公积 1600 (2000 × 80%)

未分配利润 2400 (3000 × 80%)

② 将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法



追溯一：初始投资的追溯	无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 400 【=1000×80%—500×80%】 贷：投资收益—400 年初未分配利润 800
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：年初未分配利润 80 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 104 贷：其他综合收益 104
追溯后的投资余额=5600+400—80+104=6024（万元）	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本	200
资本公积	2000
其他综合收益	130
盈余公积	3100（3000+1000×10%）
未分配利润	2100（2600—500）
贷：长期股权投资	6024
少数股东权益	1506

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益	—400
少数股东损益	—100
年初未分配利润	2600
贷：年末未分配利润	2100

(3) 编制甲公司与丙公司非货币性交换的抵销分录

【解析】

借：年初未分配利润 44.64 贷：营业成本 44.64	借：年初未分配利润 60 贷：固定资产 60
借：递延所得税资产 11.16（44.64×25%） 贷：年初未分配利润 11.16	借：固定资产 3 贷：年初未分配利润 3
	借：递延所得税资产 14.25 贷：年初未分配利润 14.25



借：所得税费用 11.16 贷：递延所得税资产 11.16	借：固定资产 12 贷：营业成本 12
	借：所得税费用 3 贷：递延所得税资产 3
借：少数股东权益 6.7 贷：年初未分配利润 6.7	
借：少数股东损益 6.7 贷：少数股东权益 6.7	

(4) 编制甲公司与丙公司售后回购的抵销分录

【解析】

无需抵销

(5) 针对建造合同的抵销处理

【解析】

丙公司个别报表处理	甲公司个别报表处理	合并报表抵销分录
①借：合同履行成本 350 贷：应付职工薪酬 175 原材料 175 履约进度 = $500 / (300 + 500) = 62.5\%$ 本期确认收入 = $1000 \times 62.5\% - 250 = 375$ (万元) ②借：合同结算 375 贷：主营业务收入 375 ③借：主营业务成本 350 贷：合同履行成本 350 ④借：应收账款 436 贷：合同结算 400 应交税费——应交增 值税 (销项税额) 36 ⑤借：银行存款 327	①借：在建工程 400 应交税费——应交 增值税 (进项税额) 36 贷：应付账款 436 ②借：应付账款 327 贷：银行存款 327	①借：年初未分配利润 100 贷：在建工程 50 合同资产 50 ②借：营业收入 375 合同资产 25 贷：营业成本 350 在建工程 50 ③借：应付账款 218 贷：应收账款 218 ④借：递延所得税资产 31.25 贷：年初未分配利润 25 所得税费用 6.25 ⑤借：应收账款 21.8 贷：信用减值损失 10.9 年初未分配利润 10.9 ⑥借：年初未分配利润 2.725



<p>贷：应收账款 327</p> <p>⑥借：信用减值损失 10.9</p> <p> 贷：坏账准备 10.9</p> <p>借：递延所得税资产 2.725</p> <p> 贷：所得税费用 2.725</p>		<p>所得税费用 2.725</p> <p> 贷：递延所得税资产 5.45</p> <p>⑦借：销售商品提供劳务收到现金 327</p> <p> 贷：购买固定资产、无形资产及其他长期资产支付现金 327</p>
--	--	---