



## 2023 年注会母仪天下第六季之合并报表特殊事项专题

【前提背景资料】甲公司是一家上市公司，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：

(1) 甲公司 2023 年初定增股份 100 万股，自非关联方换入乙公司 80% 的股份，每股面值 1 元，公允价值 10 元，甲公司另行支付股票发行费用 4 万元，当天即改组乙公司董事局，完成对乙公司的控制，乙公司当天账面净资产为 900 万元，其中股本 100 万元，资本公积 300 万元，盈余公积 400 万元，未分配利润 100 万元，乙公司自创商标权估值 200 万元，预计尚可使用 5 年，集团认定采用直线法摊销。税法认定此合并为免税合并。

【解析】合并当天会计处理：

甲公司个别报表的会计处理：

借：长期股权投资 1000

贷：股本 100

资本公积——股本溢价 900

借：资本公积——股本溢价 4

贷：银行存款 4

甲公司合并报表的会计处理：

①合并当日准备工作

借：无形资产 200

贷：资本公积 150

递延所得税负债 50

②合并当日抵销分录如下：

借：股本 100

资本公积 450

盈余公积 400

未分配利润 100

商誉 160 { 1000 - [ 900 + 200 × ( 1 - 25% ) ] × 80% }

贷：长期股权投资 1000

少数股东权益 210

(2) 2023 年乙公司发生如下经济业务：

①实现净利润 200 万元；



②持有的其他债权投资增值确认其他综合收益 100 万元（税后净额）；

③分配现金股利 80 万元。

【解析】2023 年末合并报表的抵销处理：

1) 合并准备工作——调整公允价值

①借：无形资产 200

    贷：资本公积 150  
        递延所得税负债 50

②借：管理费用 40

    贷：无形资产 40

③借：递延所得税负债 10

    贷：所得税费用 10

2) 合并准备工作——追溯调整母公司长期股权投资

①初始投资形成商誉，无需追溯；

②追溯净利润

借：长期股权投资 136  $\{ [200 - 200/5 \times (1 - 25\%) ] \times 80\%$

    贷：投资收益 136

③追溯分红

借：投资收益 64

    贷：长期股权投资 64

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 80

    贷：其他综合收益 80

⑤追溯后长期股权投资的余额 =  $1000 + 136 - 64 + 80 = 1152$ （万元）；

3) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

    资本公积 450

    其他综合收益 100

    盈余公积 420 (400 + 20)

    年末未分配利润 170 (100 + 170 - 20 - 80)

    商誉 160



贷：长期股权投资 1152

少数股东权益 248

#### 4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 136

少数股东损益 34

年初未分配利润 100

贷：提取盈余公积 20

向股东分配利润 80

年末未分配利润 170

### 【特殊事项一：购买子公司少数股份的会计处理】

2024 年乙公司全年实现净利润 100 万元，分配现金股利 20 万元，因其他债权投资增值而导致其他综合收益增加 60 万元（税后净额）。2024 年末甲公司以前次重组方式自丁公司手里换入乙公司 10% 的股份，应收账款的账面余额为 200 万元，已提坏账准备 20 万元，公允价值为 170 万元，假定不考虑相关交易费用。

【要求】根据此特殊事项作出甲公司个别报表及合并报表的会计处理，并编制 2024 年末的相关抵销分录；

【解析一】甲公司的账务处理：

借：长期股权投资 170

坏账准备 20

投资收益 10

贷：应收账款 200

【解析二】此购买少数股份的合并报表角度的会计处理

①2024 年末甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产 =  $900 + 150 + 170 - 80 + 100 + 70 - 20 + 60 = 1350$ （万元）；

②合并报表角度下，2024 年末甲公司取得的少数股份形成的长期股权投资入账口径 =  $1350 \times 10\% = 135$ （万元）；

③此股权投资的个别报表口径与合并报表口径的差异额 35 万元应冲减“资本公积”

借：资本公积 35

贷：长期股权投资 35

【解析三】2024 年末合并报表的抵销处理：



## 1) 合并准备工作——调整公允价值

①借：无形资产 200

贷：资本公积 150

递延所得税负债 50

②借：管理费用 40

年初未分配利润 40

贷：无形资产 80

③借：递延所得税负债 20

贷：所得税费用 10

年初未分配利润 10

## 2) 合并准备工作——追溯调整母公司长期股权投资

①初始投资形成商誉，无需追溯；

②追溯净利润

借：长期股权投资 192 (170×80%+70×80%)

贷：投资收益 56

年初未分配利润 136

③追溯分红

借：投资收益 16

年初未分配利润 64

贷：长期股权投资 80

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 128 (80+48)

贷：其他综合收益 128

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+192-80+128=1240 (万元)；

⑥考虑购买少数股份的修正数字后的长期股权投资金额=1240+170-35=1375 (万元)；

## 3) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

资本公积 450

其他综合收益 160

盈余公积 430 (400+20+10)



年末未分配利润 210 (170+70-20-10)

商誉 160

贷：长期股权投资 1375

少数股东权益 135

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 56

少数股东损益 14

年初未分配利润 170

贷：提取盈余公积 10

向股东分配利润 20

年末未分配利润 210

### 【特殊事项二：处置子公司股份未丧失控制权的会计处理】

2024 年末甲公司卖出乙公司 10% 的股份，卖价为 200 万元，剩余股份 70% 依然具备对乙公司的控制权。乙公司全年实现净利润 100 万元，分配现金股利 20 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元（税后净额）。

【要求】根据此特殊事项，作出甲公司个别报表及合并报表角度的对应会计处理，并编制 2023 年末的相关抵销分录；

【解析一】甲公司个别报表的账务处理：

借：银行存款 200

贷：长期股权投资 125 (1000×10%/80%)

投资收益 75

【解析二】此不丧失控制权的股份处置在合并报表角度的会计处理

①2024 年末甲公司认可的乙公司公允净资产 = 900 + 150 + 170 - 80 + 100 + 70 - 20 + 60 + 160 / 80% = 1550 (万元)；

②合并报表角度下，2024 年末甲公司所处置的乙公司 10% 股份对应的净资产份额为 155 万元；

③合并报表角度下甲公司处置的账务处理：

借：银行存款 200

贷：长期股权投资 155

资本公积 45

【解析三】针对此业务的合并报表调整分录：



借：投资收益 75

    贷：资本公积 45

        长期股权投资 30

【解析四】2024 年末合并报表的抵销处理：

1) 合并准备工作——调整公允价值

①借：无形资产 200

    贷：资本公积 150

        递延所得税负债 50

②借：管理费用 40

    年初未分配利润 40

    贷：固定资产 80

③借：递延所得税负债 20

    贷：所得税费用 10

        年初未分配利润 10

2) 合并准备工作——追溯调整母公司长期股权投资

①初始投资形成商誉，无需追溯；

②追溯净利润

借：长期股权投资 192 (170×80%+70×80%)

    贷：投资收益 56

        年初未分配利润 136

③追溯分红

借：投资收益 16

    年初未分配利润 64

    贷：长期股权投资 80

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 112 (64+48)

    贷：其他综合收益 112

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+192-80+128=1240 (万元)；

⑥考虑处置股份的影响后的长期股权投资金额=1240-125-30=1085 (万元)；

3) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销



借：股本	100
资本公积	450
其他综合收益	160
盈余公积	430 (400+20+10)
年末未分配利润	210 (170+70-20-10)
商誉	160
贷：长期股权投资	1085
少数股东权益	425 (1350×30%+160/80%×10%)

## 4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益	56
少数股东损益	14
年初未分配利润	170
贷：提取盈余公积	10
向股东分配利润	20
年末未分配利润	210

## 【特殊事项三：处置子公司股份丧失控制权的会计处理】

2024 年末甲公司卖出乙公司 50% 的股份，卖价为 800 万元，剩余股份 30% 具备对乙公司的重大影响，余下的 30% 股份的公允价值为 480 万元。乙公司全年实现净利润 100 万元，分配现金股利 20 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元（税后净额）。

【要求】编制此特殊事项下甲公司的个别报表分录及合并报表角度的会计处理，并编制合并报表相关的抵销分录。

【解析一】甲公司个别报表角度的账务处理：

## 1) 处置乙公司 50% 股份时：

借：银行存款	800
贷：长期股权投资	625 (1000×50%/80%)
投资收益	175

## 2) 剩余 30% 的股份应由成本法追溯调整为权益法：

① 初始投资形成商誉，无需追溯；

② 追溯调整乙公司净利润的影响

借：长期股权投资	72 (170×30%+70×30%)
----------	---------------------



贷：投资收益 21  
    盈余公积 5.1  
    利润分配——未分配利润 45.9

## ③追溯分红的影响

借：投资收益 6  
    盈余公积 2.4  
    利润分配——未分配利润 21.6  
贷：长期股权投资 30

## ④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 48 (100×30%+60×30%)  
    贷：其他综合收益 48

⑤追溯后长期股权投资的余额=375+72-30+48=465 (万元)；

【解析二】此丧失控制权的股份处置在合并报表角度的会计处理

## 1) 母公司长期股权投资的权益法处理

①初始投资形成的商誉，无需账务处理；

②基于乙公司净利润的长期股权投资处理：

借：长期股权投资 192 (170×80%+70×80%)  
    贷：投资收益 56  
    年初未分配利润 136

## ③追溯分红

借：投资收益 16  
    年初未分配利润 64  
    贷：长期股权投资 80

## ④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 128  
    贷：其他综合收益 128

⑤权益法下长期股权投资的余额=1000+192-80+128=1240 (万元)；

⑥母公司认定此处置 50%乙公司股份的账务处理如下：

借：银行存款 800  
    贷：长期股权投资 775 (1240×50%/80%)





投资收益 25

⑦权益法下核算期间的其他综合收益 128 万元全部转入当期损益:

借: 其他综合收益 128

贷: 投资收益 128

⑧余下的 30%股份公允再认定:

借: 长期股权投资 15 (480-465)

贷: 投资收益 15

合并报表角度确认的处置时投资收益 = (800+480) - 1240 + 128 = 168 (万元)

或 = 25 + 128 + 15 = 168 (万元)。

【解析三】甲公司个别报表口径调整至合并报表口径的修正分录:

1) 追溯调整卖出的 50%的股份的权益法与成本法差异:

①初始投资形成商誉, 无需追溯:

②追溯调整乙公司净利润的影响

借: 长期股权投资 120 (170×50%+70×50%)

贷: 投资收益 35

年初未分配利润 85

③追溯分红的影响

借: 投资收益 10

年初未分配利润 40

贷: 长期股权投资 50

④追溯其他综合收益

借: 长期股权投资 80

贷: 其他综合收益 80

2) 修正处置时的投资收益口径:

借: 投资收益 150

贷: 长期股权投资 150 (775-625)

3) 修正其他综合收益转投资收益的处理:

借: 其他综合收益 128

贷: 投资收益 128

4) 修正余下的 30%的股份的公允价值:



借：长期股权投资 15

贷：投资收益 15

【解析四】2024 年末需编制合并利润表，相关抵销分录如下：

借：投资收益 56

少数股东损益 14

年初未分配利润 170

贷：提取盈余公积 10

向股东分配利润 20

年末未分配利润 210

【特殊事项四：子公司少数股东增资稀释了母公司股份，但未丧失控制权的会计处理】

2024 年末乙公司少数股东增资 500 万元，形成股本 25 万元，资本公积—股本溢价 475 万元，甲公司所持有的股份比例修正为 64%，依然具备对乙公司的控制权。乙公司全年实现净利润 100 万元，分配现金股利 20 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元（税后净额）。

【要求】根据此特殊事项，作出甲公司个别报表及合并报表角度的对应会计处理，并编制 2024 年末的相关抵销分录：

【解析一】甲公司的账务处理：

无

【解析二】母公司所持有股份被稀释，但不丧失控制权的情况下，合并报表角度的会计处理

①2024 年末稀释前甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产 =  $900 + 150 + 170 - 80 + 100 + 70 - 20 + 60 = 1350$ （万元）；

②稀释前甲公司所拥有的可辨认净资产份额 =  $1350 \times 80\% = 1080$ （万元）；

③2024 年末稀释后乙公司公允可辨认净资产 =  $900 + 150 + 170 - 80 + 100 + 70 - 20 + 60 + 500 = 1850$ （万元）；

④稀释后甲公司所拥有的净资产份额 =  $1850 \times 64\% = 1184$ （万元）；

⑤合并报表角度下，2023 年末甲公司的长期股权投资应调整如下：

借：长期股权投资 104

贷：资本公积 104

【解析三】2024 年末内部投资的抵销处理：

1) 合并准备工作——调整公允价值

①借：无形资产 200



贷：资本公积 150

递延所得税负债 50

②借：管理费用 40

年初未分配利润 40

贷：固定资产 80

③借：递延所得税负债 20

贷：所得税费用 10

年初未分配利润 10

## 2) 合并准备工作——追溯调整母公司长期股权投资

①初始投资形成商誉，无需追溯；

②追溯净利润

借：长期股权投资 192 (170×80%+70×80%)

贷：投资收益 56

年初未分配利润 136

③追溯分红

借：投资收益 16

年初未分配利润 64

贷：长期股权投资 80

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 128

贷：其他综合收益 128

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+192-80+128=1240 (万元)；

⑥考虑到稀释股份影响后的长期股权投资金额=1240+104=1344 (万元)；

## 3) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 125 (100+25)

资本公积 925 (450+475)

其他综合收益 160

盈余公积 430 (400+20+10)

年末未分配利润 210 (170+70-20-10)

商誉 160



贷：长期股权投资 1344

少数股东权益 666 (1850×36%)

#### 4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 56

少数股东损益 14

年初未分配利润 170

贷：提取盈余公积 10

向股东分配利润 20

年末未分配利润 210

### 【特殊事项五：套娃题】

(2022 年综合题) 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 5000 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	可辨认净资产或负债的公允价值
资产总额	92000	99000
其中：无形资产	10000	18000
商誉（与丙公司相关）	1000	
负债总额	40000	40000
净资产合计金额	52000	59000
其中：实收资本	20000	略
资本公积	10000	
盈余公积	12000	
未分配利润	10000	
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 51000 万元，可辨认净资产公允价值为 59000 万元（其中：乙公司可辨认净资产公允价值为 40000 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 19000 万元）。除乙公司自身一项无形资产评估增值 8000 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性，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 4000 万元、已计提折旧 1000 万元的办公楼按公允价值 5000 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 5500 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 28000 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 5000 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 3000 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 60500 万元，其中：实收资本 20000 万元，资本公积 10000 万元，其他综合收益 500 万元，盈余公积 12500 万元，未分配利润 17500 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 日经批准对外报出；(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 1000 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。

【正确答案】①乙公司合并财务报表中确认的与丙公司相关的商誉 1000 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 =  $5000 \times 10 - 59000 \times 60\% = 14600$ （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 =  $14600 \times 40000 / (40000 + 19000) = 9898.31$ （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 =  $14600 - 9898.31 = 4701.69$ （万元）

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。

【正确答案】甲公司个别财务报表分录：

借：投资性房地产——成本 5000

贷：银行存款 5000

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 3000

累计折旧 1000

贷：固定资产 4000

借：银行存款 5000

贷：固定资产清理 3000

资产处置损益 2000

3. 根据资料（3）和（4），说明甲公司编制 2×19 年度合并财务报表时，对乙公司拟处置的丙公司股权应当如何进行会计处理及应列报的报表项目名称；判断乙公司处置丙公司股权的处置日；计算处置日甲公司合并利润表中应列示的与股权处置相关的投资收益金额；根据上述资料，编制甲公司 2×19 年度合并财务报表相关的抵销或调整分录。

【正确答案】甲公司编制 2×19 年度合并财务报表时，对乙公司拟处置的丙公司股权应当作为持有待售资产列报，应将丙公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

乙公司处置丙公司股权的处置日为 2×20 年 1 月 5 日

处置日甲公司合并利润表中应列示的与股权处置相关的投资收益 =  $28000 - (19000 + 3000) \times 60\% - 4701.69 = 10098.31$ （万元）

① 评估增值调整抵销分录

借：无形资产 8000

贷：资本公积 8000

借：管理费用 400（8000/20）



贷：无形资产 400

借：资本公积 1000

贷：商誉 1000

### ②内部交易抵销

借：资产处置收益 2000

贷：其他综合收益 2000

### ③逆流交易调整

借：少数股东权益 800

贷：少数股东损益 800

借：其他综合收益 800

贷：少数股东权益 800

### ④成本法调整为权益法

乙公司与丙公司调整后的净利润 =  $(5000 - 400) + 3000 = 7600$  (万元)

甲公司对乙公司长期股权投资权益法调整

借：长期股权投资 4860

贷：投资收益 4560 ( $7600 \times 60\%$ )

其他综合收益 300 ( $500 \times 60\%$ )

借：实收资本 20000

资本公积 17000 ( $10000 + 8000 - 1000$ )

其他综合收益 500

盈余公积 12500 ( $12000 + 500$ )

未分配利润 ( $10000 + 4600 - 500 + 3000$ ) 17100

商誉 14600

贷：长期股权投资 54860 ( $5000 \times 10 + 4860$ )

少数股东权益 26840

借：持有待售资产 4701.69

贷：商誉 4701.69

借：投资收益 4560 [ $(4600 + 3000) \times 60\%$ ]

少数股东损益 3040 [ $(4600 + 3000) \times 40\%$ ]

年初未分配利润 10000



贷：提取盈余公积 500

年末未分配利润 17100

