

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024年注会母仪天下第6季 ——2024年注会母仪天下第六季之合并报表特殊事项

【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，2024年至2025年发生如下经济业务：

(1) 甲公司2024年初定增股份200万股，自非关联方换入乙公司80%的股份，每股面值1元，公允价5元，甲公司另行支付股票发行费用9万元，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700万元，其中股本100万元，资本公积200万元，盈余公积300万元，未分配利润100万元，当天有一栋办公楼公允价值高于账面价值200万元，尚可折旧期为5年，假定无残值，直线法折旧。税法认可乙公司资产负债的原计税基础。

【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 200
 资本公积——股本溢价 800

借：资本公积——股本溢价 9
贷：银行存款 9

甲公司合并报表的会计处理：

①合并当日准备工作

借：固定资产 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 350
 盈余公积 300
 未分配利润 100
 商誉 320{1000-[700+200×(1-25%)]×80%}
 贷：长期股权投资 1000
 少数股东权益 170



(2) 2024年乙公司发生如下经济业务:

- ①实现净利润 100 万元;
- ②持有的其他债权投资增值确认其他综合收益 50 万元;
- ③分配现金股利 30 万元。

【解析】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: 固定资产 200
 贷: 资本公积 150
 递延所得税负债 50

②借: 管理费用 40
 贷: 固定资产 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 56 (70×80%)
 贷: 投资收益 56

③追溯分红

借: 投资收益 24
 贷: 长期股权投资 24

④追溯其他综合收益

借: 长期股权投资 40
 贷: 其他综合收益 40

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+56-24+40=1072 (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 350
 其他综合收益 50
 盈余公积 310 (300+10)
 年末未分配利润 130 (100+70-10-30)
 商誉 320
 贷: 长期股权投资 1072
 少数股东权益 188

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 100
 贷: 提取盈余公积 10
 向股东分配利润 30
 年末未分配利润 130

【特殊事项一: 购买子公司少数股份的会计处理】

2025年末甲公司以前库存商品为交易对价自丁公司手中换入乙公司10%的股份, 商品账面余额为60万元, 公允

价值为 100 万元，增值税税率为 13%，消费税税率为 10%。乙公司全年实现净利润 200 万元，分配现金股利 100 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。

【要求】根据此特殊事项做出甲公司个别报表及合并报表的会计处理，并编制 2025 年末的相关抵销分录：

【解析一】甲公司的账务处理：

①借：长期股权投资 113
 贷：主营业务收入 100
 应交税费——应交增值税（销项税额） 13

②借：主营业务成本 60
 贷：库存商品 60

③借：税金及附加 10
 贷：应交税费——应交消费税 10

【解析二】此购买少数股份的合并报表角度的会计处理

①2025 年末甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产=850+70-30+50+170-100+60=1070（万元）；

②合并报表角度下，2025 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=1070×10%=107（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 6 万元应冲减“资本公积”：

借：资本公积 6
 贷：长期股权投资 6

【解析三】2025 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：固定资产 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（70×80%+170×80%）
 贷：投资收益 136
 年初未分配利润 56

③追溯分红

借：投资收益 80
 年初未分配利润 24
 贷：长期股权投资 104

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 88（40+48）
 贷：其他综合收益 88

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+192-104+88=1176（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=1176+113-6=1283（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	350
其他综合收益	110
盈余公积	330 (300+10+20)
年末未分配利润	180 (130+170-20-100)
商誉	320
贷：长期股权投资	1283
少数股东权益	107

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	130
贷：提取盈余公积	20
向股东分配利润	100
年末未分配利润	180

【特殊事项二：处置子公司股份未丧失控制权的会计处理】

2025 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 200 万元，分配现金股利 100 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元。

【要求】根据此特殊事项，做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 2025 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

①2025 年末甲公司认可的乙公司公允净资产=850+70-30+50+170-100+60+320/80%=1470 (万元)；

②合并报表角度下，2025 年末甲公司所处置的乙公司 10% 股份对应的净资产份额为 147 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	147
资本公积	53

【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	53
长期股权投资	22

【解析四】2025 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：固定资产	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 ($70 \times 80\% + 170 \times 80\%$)

贷：投资收益 136

年初未分配利润 56

③追溯分红

借：投资收益 80

年初未分配利润 24

贷：长期股权投资 104

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 88 ($40 + 48$)

贷：其他综合收益 88

⑤追溯后长期股权投资的余额= $1000 + 192 - 104 + 88 = 1176$ (万元)；

⑥考虑处置股份的影响后的长期股权投资金额= $1176 - 125 - 22 = 1029$ (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 350

其他综合收益 110

盈余公积 330 ($300 + 10 + 20$)

年末未分配利润 180 ($130 + 170 - 20 - 100$)

商誉 320

贷：长期股权投资 1029

少数股东权益 361 ($1070 \times 30\% + 320 / 80\% \times 10\%$)

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 136

少数股东损益 34

年初未分配利润 130

贷：提取盈余公积 20

向股东分配利润 100

年末未分配利润 180

【特殊事项三：处置子公司股份丧失控制权的会计处理】

2025 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 200 万元，分配现金股利 100 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元。

【要求】做出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 ($1000 \times 50\% / 80\%$)

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 (70×30%+170×30%)

贷：投资收益 51

 盈余公积 2.1

 利润分配——未分配利润 18.9

③追溯分红的影响

借：投资收益 30

 盈余公积 0.9

 利润分配——未分配利润 8.1

贷：长期股权投资 39

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 33 (50×30%+60×30%)

贷：其他综合收益 33

⑤追溯后长期股权投资的余额=375+72-39+33=441 (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 (70×80%+170×80%)

 贷：投资收益 136

 年初未分配利润 56

③追溯分红

借：投资收益 80

 年初未分配利润 24

 贷：长期股权投资 104

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 88

 贷：其他综合收益 88

⑤权益法下长期股权投资的余额=1000+192-104+88=1176 (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 735 (1176×50%/80%)

 投资收益 65

⑦权益法下核算期间的其他综合收益 88 万元全部转入当期损益：

借：其他综合收益 88

 贷：投资收益 88

⑧余下的 30%股份公允再认定：

借：长期股权投资 39 (480-441)

 贷：投资收益 39

合并报表角度确认的处置时投资收益=(800+480)-1070×80%-320+110×80%=192 (万元)

或=65+88+39=192 (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 (70×50%+170×50%)

贷: 投资收益 85

年初未分配利润 35

③ 追溯分红的影响

借: 投资收益 50

年初未分配利润 15

贷: 长期股权投资 65

④ 追溯其他综合收益

借: 长期股权投资 55

贷: 其他综合收益 55

2) 修正处置时的投资收益口径:

借: 投资收益 110

贷: 长期股权投资 110 (735-625)

3) 修正其他综合收益转投资收益的处理:

借: 其他综合收益 88

贷: 投资收益 88

4) 修订余下的 30% 的股份的公允价值:

借: 长期股权投资 39

贷: 投资收益 39

【提示】一般直接在合并报表中做的调整分录的思路(对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整合在一起写):

借: 长期股权投资 39

贷: 投资收益 39

借: 投资收益 110

贷: 年初未分配利润 20[(70-30)×50%]

投资收益 35[(170-100)×50%]

其他综合收益 55[(50+60)×50%]

借: 其他综合收益 88

贷: 投资收益 88

合并报表处置损益=175(个别报表处置损益)+39(合并报表调公允)-110+88=192(万元)

【解析四】2025 年末需编制合并利润表, 相关抵销分录如下:

借: 投资收益 136

少数股东损益 34

年初未分配利润 130

贷: 提取盈余公积 20

向股东分配利润 100

年末未分配利润 180

【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】

2025 年末乙公司少数股东增资 300 万元, 形成股本 25 万元, 资本公积—股本溢价 275 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 200 万元, 分配现金股利 100 万元, 因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元。



【要求】根据此特殊事项，做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 2025 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

①2025 年末稀释前甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产=850+70-30+50+170-100+60=1070（万元）；

②稀释前甲公司所拥有的可辨认净资产份额=1070×80%=856（万元）；

③2025 年末稀释后乙公司公允可辨认净资产=850+70-30+50+170-100+60+300=1370（万元）；

④稀释后甲公司所拥有的净资产份额=1370×64%=876.8（万元）；

⑤合并报表角度下，2025 年末甲公司的长期股权投资应调整如下：

借：长期股权投资 20.8

贷：资本公积 20.8

【解析三】2025 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：固定资产 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（70×80%+170×80%）

贷：投资收益 136

年初未分配利润 56

③追溯分红

借：投资收益 80

年初未分配利润 24

贷：长期股权投资 104

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 88

贷：其他综合收益 88

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+192-104+88=1176（万元）；

⑥考虑到稀释股份影响后的长期股权投资金额=1176+20.8=1196.8（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 625（350+275）

其他综合收益 110

盈余公积 330（300+10+20）

年末未分配利润 180（130+170-20-100）

商誉 320
 贷：长期股权投资 1196.8
 少数股东权益 493.2 (1370×36%)

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 136
 少数股东损益 34
 年初未分配利润 130
 贷：提取盈余公积 20
 向股东分配利润 100
 年末未分配利润 180

【特殊事项五】集团内部商品购销交易抵销土地增值税和增值税的处理

1. 集团内转让房地产缴纳的土地增值税

【案例】假如甲公司和乙公司都是房地产开发企业，甲公司将成本为 800 万元的商品房以 1000 万元的价格销售给乙公司，土地增值税为 100 万元，增值税税率为 9%。

【解析】

甲公司	乙公司	合并报表抵销分录
借：银行存款 1090 贷：主营业务收入 1000 应交税费——应交增值税（销项税额） 90 借：主营业务成本 800 贷：开发产品 800 借：税金及附加 100 贷：应交税费——应交土地增值税 100 借：应交税费——应交土地增值税 100 贷：银行存款 100	借：开发产品 1000 应交税费——应交增值税（进项税额） 90 贷：银行存款 1090	借：营业收入 1000 贷：营业成本 800 存货 200 借：其他流动资产等 100 贷：税金及附加 100

2. 集团内交易中产生的单方计提的增值税

【案例】甲公司将成本为 800 万元的产品以 1000 万元销售给乙公司，甲公司免缴增值税，乙公司内扣 13% 的进项税额。

甲公司	乙公司	合并报表的抵销分录
借：银行存款 1000 贷：主营业务收入 1000 借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800	借：原材料 870 应交税费——应交增值税（进项税额） 130 贷：银行存款 1000	借：营业收入 1000 贷：营业成本 800 存货 70 递延收益 130