

2020 年注会母仪天下第五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，所得税率为 25%，法定盈余公积按净利润的 10%提取，2021 年至 2022 年发生如下经济业务：

(1) 甲公司 2021 年初自非关联方以银行存款 1000 万元购入乙公司 70%的股份，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。该合并界定为应税合并。

【解析】合并当天会计处理：

①合并当日准备工作

借：固定资产 200

贷：资本公积 200

②合并当日抵销分录如下：

借：股本 100

资本公积 400

盈余公积 300

未分配利润 100

商誉 370

贷：长期股权投资 1000

少数股东权益 270

(2) 2021 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 50 万元；

③分配现金股利 30 万元。

【解析】2021 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 200

②借：管理费用 40

贷：固定资产 40

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 42 (60*70%)

贷：投资收益 42

③追溯分红

借：投资收益 21

贷：长期股权投资 21

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 35

贷：其他综合收益 35

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+42-21+35=1056 (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 400

其他综合收益 50

盈余公积 310 (300+10)

未分配利润 120 (100+60-10-30)

商誉 370

贷：长期股权投资 1056

少数股东权益 294

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 42

少数股东收益 18

未分配利润—年初 100

贷：提取盈余公积 10

向所有者分红 30

未分配利润—年末 120

【特殊事项一：购买子公司少数股份的会计处理】

2022 年末甲公司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，增值税率为 13%，消费税率为 10%。

乙公司全年实现净利润 200 万元，分配现金股利 100 万元，其他综合收益增加 60 万元。

【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 2022 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

①2022 年末甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产

$=900+60-30+50+160-100+60=1100$ （万元）；

②合并报表角度下，2022 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

$=1100*10\%=110$ （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 3 万元应冲减“资本公积”：

借：资本公积 3

贷：长期股权投资 3

【解析三】2022 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 200

②借：管理费用 40

未分配利润---年初 40

贷：固定资产 80

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 154 ($60 \times 70\% + 160 \times 70\%$)

贷：投资收益 112

未分配利润---年初 42

③追溯分红

借：投资收益 70

未分配利润---年初 21

 贷：长期股权投资 91 ($70 + 21$)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 77 ($35 + 42$)

贷：其他综合收益 77

⑤追溯后长期股权投资的余额 = $1000 + 154 - 91 + 77 = 1140$ (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 = $1140 + 113 - 3 = 1250$ (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 400

其他综合收益 110

 盈余公积 330 ($300 + 10 + 20$) 未分配利润 160 ($120 + 160 - 20 - 100$)

商誉 370

贷：长期股权投资 1250

少数股东权益 220

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 112

少数股东收益 48

未分配利润—年初 120

贷：提取盈余公积 20

向所有者分红 100

未分配利润—年末 160

【特殊事项二：处置子公司股份未丧失控制权的会计处理】

2022 年末甲公司卖出乙公司 10% 的股份，卖价为 200 万元，剩余股份 60% 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，其他综合收益增加 60 万元。

【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 2022 年末的相关抵销分录；

【解析一】甲公司的账务处理：

借：银行存款 200

贷：长期股权投资 142.8571 ($=1000 \times 1/7$)

投资收益 57.1429

【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

①2022 年末甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产

=900+60-30+50+160-100+60=1100 (万元) ;

②合并报表角度下, 2022 年末甲公司所处置的乙公司 10%股份对应的净资产份额为 110 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 110

资本公积 90

【解析三】针对此业务的合并报表调整分录:

借: 投资收益 57.1429

长期股权投资 32.8571

贷: 资本公积 90

【解析四】2022 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 200

②借: 管理费用 40

未分配利润---年初 40

贷: 固定资产 80

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 154 (60*70%+160*70%)

贷：投资收益 112

未分配利润---年初 42

③追溯分红

借：投资收益 70

未分配利润---年初 21

贷：长期股权投资 91 (70+21)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 77 (35+42)

贷：其他综合收益 77

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+154-91+77=1140 (万元) ;

⑥考虑处置股份的影响后的长期股权投资金额=1140-142.8571+32.8571=1030 (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 400

其他综合收益 110

盈余公积 330 (300+10+20)

未分配利润 160 (120+160-20-100)

商誉 370

贷：长期股权投资 1030

少数股东权益 440

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 112

少数股东收益 48

未分配利润—年初 120

贷：提取盈余公积 20

向所有者分红 100

未分配利润—年末 160

【特殊事项三：处置子公司股份丧失控制权的会计处理】

2022 年末甲公司卖出乙公司 35%的股份，卖价为 700 万元，剩余股份 35%具备对乙公司的重大影响，余下的 35%股份的公允价值为 700 万元。乙公司全年实现净利润 200 万元，分配现金股利 100 万元，其他综合收益增加 60 万元。

【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 35%股份时：

借：银行存款 700

贷：长期股权投资 500 ($=1000 \times 35\% / 70\%$)

投资收益 200

2) 剩余 35%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 77 ($60 \times 35\% + 160 \times 35\%$)

贷：投资收益 56

未分配利润---年初 21

③追溯分红的影响

借：投资收益 35

未分配利润 10.5

贷：长期股权投资 45.5 (35+10.5)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 38.5 (17.5+21)

贷：其他综合收益 38.5

⑤追溯后长期股权投资的余额=500+77-45.5+38.5=570 (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 154 (60*70%+160*70%)

贷：投资收益 112

未分配利润---年初 42

③追溯分红

借：投资收益 70

未分配利润---年初 21

贷：长期股权投资 91 (70+21)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 77 (35+42)

贷：其他综合收益 77

⑤权益法下长期股权投资的余额=1000+154-91+77=1140 (万元)；

⑥母公司认定此处置 35%乙公司股份的账务处理如下：

借：银行存款 700

贷：长期股权投资 570

投资收益 130

⑦权益法下核算期间的其他综合收益 77 万元全部转入当期损益：

借：其他综合收益 77

贷：投资收益 77

⑧余下的 35%股份公允再认定：

借：长期股权投资 130

贷：投资收益 130

【拓展】如果此剩余股份被界定为其他权益工具投资，则分录如下：

借：其他权益工具投资 700

贷：长期股权投资 570

投资收益 130

【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 35%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 77 (60*35%+160*35%)

贷：投资收益 56

未分配利润---年初 21

③追溯分红的影响

借：投资收益 35

未分配利润 10.5

贷：长期股权投资 45.5 (35+10.5)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 38.5 (17.5+21)

贷：其他综合收益 38.5

2) 修正处置时的投资收益口径：

借：投资收益 70

贷：长期股权投资 70

3) 修正其他综合收益转投资收益的处理：

借：其他综合收益 77

贷：投资收益 77

4) 修订余下的 35%的股份的公允价值：

借：长期股权投资 130

贷：投资收益 130

【拓展】如果剩余股份被界定为其他权益工具投资，则追调分录如下：

借：其他权益工具投资 700

贷：长期股权投资 570

投资收益 130

【解析四】2022 年末需编制合并利润表，相关抵销分录如下：

借：投资收益 112

少数股东收益 48

未分配利润—年初 120

贷：提取盈余公积 20

向所有者分红 100

未分配利润—年末 160

【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】

2022 年末乙公司少数股东增资 300 万元，形成股本 30 万元，资本公积—股本溢价 270 万元，甲公司所持有的股份比例修正为 53.85%，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，其他综合收益增加 60 万元。

【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 2022 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

①2022 年末稀释前甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产

$=900+60-30+50+160-100+60=1100$ （万元）；

②稀释前甲公司所拥有的净资产额 $=1100*70\%=770$ （万元）；

③2022 年末稀释后甲公司认可的乙公司公允可辨认净资产

=900+60-30+50+160-100+60+300=1400 (万元) ;

④稀释后甲公司所拥有的净资产额=1400*53.85%=753.9 (万元) ;

⑤合并报表角度下, 2022 年末甲公司的长期股权投资应调整如下:

借: 资本公积 16.1

贷: 长期股权投资 16.1

【解析三】2022 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 200

②借: 管理费用 40

未分配利润---年初 40

贷: 固定资产 80

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 154 (60*70%+160*70%)

贷: 投资收益 112

未分配利润---年初 42

③追溯分红

借: 投资收益 70

未分配利润---年初 21

贷: 长期股权投资 91 (70+21)

④追溯其他综合收益

借：长期股权投资 77 (35+42)

贷：其他综合收益 77

⑤追溯后长期股权投资的余额=1000+154-91+77=1140 (万元)；

⑥考虑到稀释股份影响后的长期股权投资金额=1140-16.1=1123.9 (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 130

资本公积 670

其他综合收益 110

盈余公积 330 (300+10+20)

未分配利润 160 (120+160-20-100)

商誉 370

贷：长期股权投资 1123.9

少数股东权益 646.1

4) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 112

少数股东收益 48

未分配利润—年初 120

贷：提取盈余公积 20

向所有者分红 100

未分配利润—年末 160