

2023 年中级会计实务《母仪天下第五季之合并报表》

【基础版——非同一控制+抵销分录不考虑所得税】

2023 年以前甲公司与丙公司无关联方关系。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积，不考虑所得税影响，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 1000 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 80% 的股份，以完成控股合并，不构成反向购买。5 月 31 日甲公司股价为每股 10 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 30 日证监会批准此合并事宜，2023 年 7 月 1 日上交所定增股份完成，甲公司于当天改组了丙公司董事局，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 11 元，发行费用 9 万元，发生合并中的审计咨询费用 10 万元，上述款项一并以银行存款方式支付。丙公司当日账面净资产为 8000 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 2000 万元，盈余公积 3000 万元，未分配利润 2000 万元。当日丙公司有一项管理用商标权账面价值为 1000 万元，公允价值为 1500 万元，尚可摊销期为 5 年，假定无残值，直线法摊销。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，当年全部卖掉。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并？

【解析】由于两者没有关联方关系，所以此合并属于非同一控制下的控股合并。

(2) 如果是非同一控制下的控股合并，则界定哪一天是购买日？

【解析】2023 年 7 月 1 日为购买日。

理由：2023 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了对丙公司的控制。

(3) 如果属于非同一控制下企业合并，请计算合并成本及商誉；

【解析】

① 合并成本 = $1000 \times 11 = 11000$ (万元)；

② 商誉 = $11000 - (8000 + 500 + 100) \times 80\% = 4120$ (万元)；

(4) 编制甲公司购买日的会计分录；

【解析】

① 借：长期股权投资 11000

贷：股本 1000
资本公积——股本溢价 10000

② 借：资本公积——股本溢价 9

贷：银行存款 9

③ 借：管理费用 10

贷：银行存款 10

【分析】9 万元是为发行股票发生的发行费用，所以是冲减股票的溢价收入。10 万元是为企业合并发生的相关费用，所以直接计入当期损益。

(5) 请编制甲公司购买日合并资产负债表的相关调整抵销分录；

【解析】

① 合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 500

存货 100

贷：资本公积 600

② 合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000

资本公积 2600 (2000+600)

盈余公积 3000

未分配利润 2000

商誉 4120

贷：长期股权投资 11000

少数股东权益 1720 【(1000+2600+3000+2000) × 20%】

【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 500 万元，分配现金红利 100 万元，其他综合收益增加了 60 万元；

(2) 2023 年 8 月 11 日丙公司赊销产品给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备；

(3) 2023 年 9 月 1 日甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 10 年，假定无残值，年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项；

(4) 2023 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为自用无形资产核算，按 10 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2023 年年末内部投资相关的调整抵销分录；

【解析】

1) 合并报表准备工作

① 将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 500

 存货 100

 贷：资本公积 600

借：管理费用 50

 贷：无形资产 50

借：营业成本 100

 贷：存货 100

【分析】第二笔分录分析：对购买日子公司账上无形资产的评估增值，子公司按账面价值计提摊销，但站在集团角度，应按评估的公允价值计提摊销，所以站在集团角度，子公司少计提了摊销，因此要按评估增值补计提摊销费用。

第三笔分录分析：对购买日子公司账上的存货的评估增值，存货对外销售时，子公司按账面价值结转营业成本，但站在集团角度，应按评估的公允价值结转营业成本，所以站在集团角度，子公司少结转了营业成本，因此按对外销售的存货的评估增值补结转营业成本。

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；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯	2023 年后半年丙公司调整后的净利润 = 500 - 50 - 100 = 350 (万元) 借：长期股权投资 280 (350 × 80%) 贷：投资收益 280
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 48 (60 × 80%)

	贷：其他综合收益 48
追溯后的投资余额 = 11000 + 280 - 80 + 48 = 11248 (万元)	

【分析】合并财务报表调整子公司净利润的思路：只考虑投资时点子公司可辨认净资产公允价值与账面价值不同带来的损益影响，不考虑集团内部交易损益的调整与抵销。

【对比】联营企业、合营企业中，对被投资单位实现的净利润调整时，不管是投资时点被投资单位可辨认净资产公允价值与账面价值不同产生的损益影响，还是与联营企业、合营企业内部交易的影响，都要考虑。

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 1000

 资本公积 2600

 其他综合收益 60

 盈余公积 3050 (3000 + 500 × 10%)

 未分配利润——年末 2200 (2000 + 350 - 50 - 100)

 商誉 4120

贷：长期股权投资 11248

 少数股东权益 1782 【(1000 + 2600 + 60 + 3050 + 2200) × 20%】

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 280

 少数股东损益 70

 未分配利润——年初 2000

贷：提取盈余公积 50

 对所有者（或股东）的分配 100

 未分配利润——年末 2200

(2) 编制存货内部交易抵销分录：

【解析】

①借：营业收入 1000

 贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

 贷：存货 80

③借：少数股东权益 16 (80 × 20%)

 贷：少数股东损益 16

【分析】第三笔分录中金额的由来：看前面两笔抵销分录损益项目的余额，即损益项目合计余额在借方 80 万元，所以在贷方调整少数股东损益 $80 \times 20\% = 16$ (万元)，对应借记少数股东权益项目。如果前面抵销分录损益项目的余额在贷方，则对应调整的少数股东损益在借方，少数股东权益在贷方。

(3) 编制内部债权债务的抵销分录：

【解析】

①借：应付账款 1130

 贷：应收账款 1130

②借：应收账款 113

 贷：信用减值损失 113

③借：少数股东损益 22.6 (113 × 20%)

 贷：少数股东权益 22.6

【分析】该内部债权债务是由逆流交易形成的，所以除了正常的内部债权债务、坏账损失的

抵销外,也要考虑少数股东损益和少数股东权益的调整,调整的项目金额和方向同上面内部存货交易的分析思路。如果是顺流交易形成的内部债权债务,则就不用调整少数股东损益和少数股东权益了。

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录:

【解析】

①借: 营业收入 1000

 贷: 营业成本 600
 固定资产 400

②借: 固定资产 10 (400/10×3/12)

 贷: 销售费用 10

③借: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130

 贷: 销售商品、提供劳务收到的现金 1130

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录:

【解析】

①借: 资产处置收益 100

 贷: 无形资产 100

②借: 无形资产 2.5 (100/10×3/12)

 贷: 管理费用 2.5

③借: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981

 贷: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 981

【资料三】丙公司 2024 年发生如下经济业务:

(1) 亏损 300 万元,其他综合收益增加了 80 万元;

(2) 甲公司对外销售了上年购自丙公司的商品,丙公司收到甲公司偿还的 1000 万元应收款项;

【要求】请根据上述资料,完成如下要求:

(1) 编制 2024 年末内部投资相关的调整抵销分录:

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借: 无形资产 500
 存货 100
 贷: 资本公积 600

借: 未分配利润——年初 100
 贷: 存货 100

借: 管理费用 100
 未分配利润——年初 50
 贷: 无形资产 150

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;
追溯二: 基于丙公司净利润的追溯	2024 年丙公司调整后的净利润 = -300 - 100 = -400 (万元) 借: 投资收益 320 (400×80%) 贷: 长期股权投资 40 [400×80% - (500 - 50 - 100) × 80%]

	未分配利润——年初 280
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：未分配利润——年初 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 112 【(60+80)×80%】 贷：其他综合收益 112
追溯后的投资余额=11000-40-80+112=10992（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 1000
资本公积 2600
其他综合收益 140
盈余公积 3050 (3000+500×10%)
未分配利润——年末 1800 (2200-400)
商誉 4120
贷：长期股权投资 10992
少数股东权益 1718 【(1000+2600+140+3050+1800)×20%】

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：未分配利润——年初 2200
贷：投资收益 320
少数股东损益 80
未分配利润——年末 1800

【分析】子公司当年发生亏损，投资收益和少数股东损益均为负数，所以写在贷方。又因为子公司发生亏损，当年不计提盈余公积，题目也没有给出分配现金股利的条件，所以上述抵销分录中没有“提取盈余公积”和“对所有（或股东）的分配”。

(2) 编制存货内部交易抵销分录；

【解析】

①借：未分配利润——年初 80
贷：营业成本 80
②借：少数股东权益 16
贷：未分配利润——年初 16
③借：少数股东损益 16
贷：少数股东权益 16

【分析】第一笔分录，上年末留存的存货在本年全部出售，内部购买方是按内部售价确认的存货成本结转的营业成本，集团对此结转的营业成本不认可，所以贷方全部抵销营业成本。第二笔分录，是对上年末的少数股东损益调整连续编制的调整分录，跨年度连续调整，将少数股东损益项目换成未分配利润——年初。第三笔分录，是对本年度抵销分录抵销的损益项目调整的少数股东损益，看抵销分录中损益项目余额在贷方 80 万元，所以借记少数股东损益 $80 \times 20\% = 16$ （万元），同时贷记少数股东权益。

(3) 编制内部债权债务的抵销分录；

【解析】

①借：应付账款 130
贷：应收账款 130
②借：应收账款 113
贷：未分配利润——年初 113

③借：未分配利润——年初 22.6

贷：少数股东权益 22.6

④借：信用减值损失 100

贷：应收账款 100

⑤借：少数股东权益 20 (100×20%)

贷：少数股东损益 20

⑥借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000

【分析】第一笔分录，是对本年末内部债权债务的余额进行的抵销， $1130-1000=130$ （万元）；

第二笔分录，是对上年坏账准备的抵销处理连续编制的抵销分录，跨年度连续抵销，将损益项目信用减值损失换成了未分配利润——年初；

第三笔分录，是对上年末的少数股东损益调整连续编制的调整分录，跨年度连续调整，将少数股东损益项目换成未分配利润——年初；

第四笔分录，是对本年度个别报表中转回坏账准备的抵销。个别报表中结转坏账准备时，分录为：

借：坏账准备 100

贷：信用减值损失 100

合并财务报表角度不认可上述分录，所以做反向抵销处理。

第五笔分录，是对本年抵销处理调整的少数股东损益，抵销分录中损益项目的余额为借方 100 万元，所以贷方调整少数股东损益 $100 \times 20\% = 20$ （万元），对应借记少数股东权益。

第六笔分录，个别报表本年结算了 1000 万元，丙公司计入了“销售商品、提供劳务收到的现金”项目，甲公司计入了“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，合并财务报表角度不认可，所以做此抵销处理。

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录：

【解析】

①借：未分配利润——年初 400

贷：固定资产 400

②借：固定资产 10 (400/10×3/12)

贷：未分配利润——年初 10

③借：固定资产 40 (400/10)

贷：销售费用 40

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 100

贷：无形资产 100

②借：无形资产 2.5

贷：未分配利润——年初 2.5

③借：无形资产 10 (100/10)

贷：管理费用 10

【拓展一——非同一控制+免税合并+抵销分录考虑所得税】

2023 年以前甲公司与丙公司无关联方关系。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积，所得税率为 25%，2023 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 1000 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 80% 的股份，以完成控股合并，不构成反向购买。5 月 31 日甲公司股价为每股 10 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 30 日证监会批准此合并事宜，2023 年 7 月 1 日上交所定增股份完成，甲公司于当天改组了丙公司董事局，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 11 元，发行费用 9 万元，发生合并中的审计咨询费用 10 万元，上述款项一并以银行存款方式支付。丙公司当日账面净资产为 8000 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 2000 万元，盈余公积 3000 万元，未分配利润 2000 万元。当日丙公司有一项管理用商标权账面价值为 1000 万元，公允价值为 1500 万元，尚可摊销期为 5 年，假定无残值，直线法摊销。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，当年全部卖掉。

此合并认定为免税合并。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

(1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并？

【解析】由于两者没有关联方关系，所以此合并属于非同一控制下的控股合并。

(2) 如果是非同一控制下的控股合并，则界定哪一天是购买日？

【解析】2023 年 7 月 1 日为购买日。

理由：2023 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了对丙公司的控制。

(3) 如果属于非同一控制下企业合并，请计算合并成本及商誉；

【解析】

① 合并成本 = $1000 \times 11 = 11000$ (万元)；

② 商誉 = $11000 - [8000 + (500 + 100) \times 75\%] \times 80\% = 4240$ (万元)；

【分析】购买日，对子公司可辨认净资产的公允价值与账面价值的差额，补确认了递延所得税负债，这个递延所得税负债也属于子公司的负债，所以子公司考虑递延所得税后的可辨认净资产公允价值 = $8000 + (500 + 100) \times 75\%$ ，因此合并商誉 = $11000 - [8000 + (500 + 100) \times 75\%] \times 80\% = 4240$ (万元)。

(4) 编制甲公司购买日的会计分录；

【解析】

① 借：长期股权投资 11000

贷：股本 1000
资本公积——股本溢价 10000

② 借：资本公积——股本溢价 9

贷：银行存款 9

③ 借：管理费用 10

贷：银行存款 10

(5) 请编制甲公司购买日合并资产负债表的相关调整抵销分录；

【解析】

① 合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 500

存货 100

贷：资本公积 600

同时：

借：资本公积 150

贷：递延所得税负债 150

【分析】非同一控制下的免税合并，集团认可的资产账面价值是评估的公允价值，而税法认

可的是原账面价值，所以导致资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，所以要确认递延所得税负债。

②合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000

 资本公积 2450（2000+450）

 盈余公积 3000

 未分配利润 2000

 商誉 4240

贷：长期股权投资 11000

 少数股东权益 1690【（1000+2450+3000+2000）×20%】

【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 500 万元，分配现金红利 100 万元，其他综合收益增加了 60 万元；

（2）2023 年 8 月 11 日丙公司赊销产品给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备；

（3）2023 年 9 月 1 日甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 10 年，假定无残值，年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项；

（4）2023 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为自用无形资产核算，按 10 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

（1）编制 2023 年年末内部投资相关的调整抵销分录；

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 500

 存货 100

 贷：资本公积 600

借：资本公积 150

 贷：递延所得税负债 150

借：管理费用 50

 贷：无形资产 50

借：营业成本 100

 贷：存货 100

借：递延所得税负债 37.5

 贷：所得税费用 37.5

【分析】对子公司可辨认净资产的公允价值与账面价值的差额，确认了递延所得税负债。后续期间，无形资产补计提的摊销，对外销售存货补结转的营业成本，属于评估增值的转回了，所以要转回递延所得税负债。

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；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯	2023 年后半年丙公司调整后的净利润 = 500 - (50 + 100) × 75% = 387.5（万元）

	借：长期股权投资 310 (387.5×80%) 贷：投资收益 310
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 48 (60×80%) 贷：其他综合收益 48
追溯后的投资余额=11000+310-80+48=11278 (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 1000

资本公积 2450

其他综合收益 60

盈余公积 3050 (3000+500×10%)

未分配利润——年末 2237.5 (2000+387.5-50-100)

商誉 4240

贷：长期股权投资 11278

少数股东权益 1759.5 【(1000+2450+60+3050+2237.5)×20%】

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 310

少数股东损益 77.5

未分配利润——年初 2000

贷：提取盈余公积 50

对所有者(或股东)的分配 100

未分配利润——年末 2237.5

(2) 编制存货内部交易抵销分录；

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80

③借：递延所得税资产 20

贷：所得税费用 20

④借：少数股东权益 12 [(80-20)×20%]

贷：少数股东损益 12

(3) 编制内部债权债务的抵销分录；

【解析】

①借：应付账款 1130

贷：应收账款 1130

②借：应收账款 113

贷：信用减值损失 113

③借：所得税费用 28.25

贷：递延所得税资产 28.25

④借：少数股东损益 16.95 [(113-28.25)×20%]

贷：少数股东权益 16.95

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录:

【解析】

①借: 营业收入 1000

贷: 营业成本 600
 固定资产 400

②借: 固定资产 10 (400/10×3/12)

贷: 销售费用 10

③借: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130

贷: 销售商品、提供劳务收到的现金 1130

④借: 递延所得税资产 97.5

贷: 所得税费用 97.5

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

①借: 资产处置收益 100

贷: 无形资产 100

②借: 无形资产 2.5 (100/10×3/12)

贷: 管理费用 2.5

③借: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981

贷: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 981

④借: 递延所得税资产 24.375

贷: 所得税费用 24.375

【拓展二——同一控制下会计处理+不考虑所得税】

2023 年以前甲公司、乙公司和丙公司同属一个集团。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积, 不考虑所得税影响, 2023 年发生如下经济业务:

【资料一】2023 年 7 月 1 日, 甲公司定向增发 1000 万股普通股自乙公司手中换取丙公司 80% 的股份, 以完成控股合并。当天甲公司股价为每股 11 元, 发行费用 9 万元, 发生合并中的审计咨询费用 10 万元, 上述款项一并以银行存款方式支付。丙公司当日在合并财务报表中相对于最终控制方而言的账面净资产为 8000 万元, 其中股本 1000 万元, 资本公积 2000 万元, 盈余公积 3000 万元, 未分配利润 2000 万元。当日丙公司有一项管理用商标权账面价值为 1000 万元, 公允价值为 1500 万元, 尚可摊销期为 5 年, 假定无残值, 直线法摊销。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元, 公允价值为 400 万元, 当年全部卖掉。

【要求】根据上述资料, 完成如下问题的解答:

(1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并?

【解析】由于参与合并各方同属一个集团, 所以此合并属于同一控制下的控股合并。

(2) 编制甲公司购买日的会计分录:

【解析】

①借: 长期股权投资 6400

贷: 股本 1000
 资本公积——股本溢价 5400

②借: 资本公积——股本溢价 9

贷: 银行存款 9

③借: 管理费用 10

贷: 银行存款 10

(3) 请编制购买日合并资产负债表的调整抵销分录:

【解析】

①合并报表准备工作——还原丙公司以前年度的留存收益

借：资本公积 4000
 贷：盈余公积 2400
 未分配利润 1600

②合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000
 资本公积 2000
 盈余公积 3000
 未分配利润 2000
 贷：长期股权投资 6400
 少数股东权益 1600 【(1000+2000+3000+2000)×20%】

【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 500 万元，分配现金红利 100 万元，其他综合收益增加了 60 万元；

(2) 2023 年 8 月 11 日丙公司赊销产品给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备；

(3) 2023 年 9 月 1 日甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 10 年，假定无残值，年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项；

(4) 2023 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为自用无形资产核算，按 10 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

(1) 编制 2023 年年末内部投资相关的调整抵销分录；

【解析】

1) 合并报表准备工作

①还原丙公司以前年度的留存收益

借：资本公积 4000
 贷：盈余公积 2400
 未分配利润 1600

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：基于丙公司净利润的追溯	借：长期股权投资 400 (500×80%) 贷：投资收益 400
追溯二：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：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 48 (60×80%) 贷：其他综合收益 48
追溯后的投资余额=6400+400-80+48=6768 (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 1000
 资本公积 2000
 其他综合收益 60

盈余公积 3050 (3000+500×10%)

未分配利润——年末 2350 (2000+500-50-100)

贷：长期股权投资 6768

少数股东权益 1692 【(1000+2000+60+3050+2350)×20%】

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

未分配利润——年初 2000

贷：提取盈余公积 50

对所有者(或股东)的分配 100

未分配利润——年末 2350

(2) 编制存货内部交易抵销分录；

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80

③借：少数股东权益 16 (80×20%)

贷：少数股东损益 16

(3) 编制内部债权债务的抵销分录；

【解析】

①借：应付账款 1130

贷：应收账款 1130

②借：应收账款 113

贷：信用减值损失 113

③借：少数股东损益 22.6 (113×20%)

贷：少数股东权益 22.6

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录；

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 600

固定资产 400

②借：固定资产 10 (400/10×3/12)

贷：销售费用 10

③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1130

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

①借：资产处置收益 100

贷：无形资产 100

②借：无形资产 2.5 (100/10×3/12)

贷：管理费用 2.5

③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 981