

# 试析合并财务报表调整分录编制

王北军 彭 珏(博士生导师)

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

**【摘要】**调整分录和抵销分录的编制是合并财务报表编制过程中的关键步骤。本文侧重对合并工作底稿中调整分录的内容和编制方法进行了分析和梳理,以供实务工作者参考。

**【关键词】**合并财务报表 合并工作底稿 调整分录

合并工作底稿中调整分录是指编制抵销分录前对母子公司单独财务报表有关项目所作的调整。抵销分录的编制基础就是母子公司单独报表数据与调整分录数据之和。调整分录和抵销分录都在合并工作底稿中编制,调整影响最终的合并财务报表,不会调整母子公司单个账目和报表。本文对合并工作底稿中调整分录的内容和编制方法进行分析和梳理。

## 一、调整分录的内容

由于我国会计准则将企业合并分为同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两种类型,而两种类型企业合并形成的子公司在合并资产负债表中净资产的报告价值及其对合并所有者权益的影响结果有所不同,因而两种类型下合并财务报表工作底稿的调整分录的内容必会不同。

1. 为统一会计政策、统一会计期间所作的调整,以实现抵销前的数据基础可比性。子公司采用的会计政策、会计期间与母公司一致的情况下,编制合并财务报表时,应以有关子公司的个别财务报表为基础,不需要进行调整;子公司采用的会计政策、会计期间与母公司不一致的情况下,则需要考虑重要性原则,按照母公司的会计政策和会计期间对子公司的个别财务报表进行调整。

2. 对非同一控制下企业合并取得的子公司,将其可辨认净资产按购买日公允价值为报告基础进行调整。非同一控制下企业合并实质上是一种交易,以公允价值为计量基础。对于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除应考虑会计政策及会计期间的差别,需要对子公司的个别财务报表进行调整外,还应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值,对子公司的个别财务报表进行调整,使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上,再结合报告期内的价值变动确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。

3. 同一控制下企业合并,将被并方合并前留存收益中合并方应享有的份额转入合并后主体留存收益。同一控制下企业合并实质是一桩事项而非交易,以账面价值为计量基础,不存在将子公司账面价值调整到公允价值的问题,但存在以母公司资本公积为限按母公司持股比例转回子公司在合并日前

的盈余公积和未分配利润的问题。因同一控制下的控股合并假设母子公司是“一体化存续下来”的,实质为权益之结合,所以应在合并财务报表中体现出母子公司的留存收益,故需转入合并日前子公司留存收益中母公司应享有的份额。

4. 将母公司对子公司长期股权投资的成本法结果按权益法进行调整。现行会计准则要求母公司持有的对子公司长期股权投资在其日常核算及个别财务报表中采用成本法核算。现行会计准则的做法主要是为了避免在子公司实际宣告发放现金股利或利润之前,母公司垫付资金发放现金股利或进行利润分配等情况,解决了原来权益法下投资收益不能足额收回导致的超分配问题。而在编制合并财务报表时,为了满足实务中长期以来对抵销分录以权益法作为编制基础的惯性思维,要将母公司对子公司的长期股权投资在合并工作底稿中由成本法调整为权益法。

## 二、调整分录的编制方法

1. 对非同一控制下企业合并取得的子公司,将其可辨认净资产按购买日公允价值为报告基础进行调整。以购买日公允价值为基础确认子公司可辨认资产、负债金额与其账面价值之差并计入资本公积。借记或贷记“固定资产”、“无形资产”等科目,贷记或借记“资本公积”科目(负债类项目也是如此)。

(1)考虑固定资产、无形资产公允价值与账面价值差异而影响的折旧额和摊销额,将这部分费用借记或贷记“管理费用”科目、“未分配利润——年初(连续编制时,上年度累计调整数)”科目,贷记或借记“固定资产——累计折旧”、“无形资产——累计摊销”科目。

(2)考虑所得税影响。对可抵扣暂时性差异,借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用”、“未分配利润——年初(连续编制时,上年度累计调整数)”科目。对应纳税暂时性差异,借记“所得税费用”、“未分配利润——年初(连续编制时,上年度累计调整数)”科目,贷记“递延所得税负债”科目。

(3)考虑盈余公积影响数,将其借记或贷记“盈余公积”科目,贷记或借记“提取盈余公积”、“未分配利润——年初(连续编制时,上年度累计调整数)”科目。

2. 同一控制下企业合并,将被并方合并前留存收益中合

# 基于产品生命周期的 作业生态预算基本框架研究

向鲜花

(梧州学院 广西梧州 543002)

**【摘要】** 本文结合产品作业预算与生态作业预算提出了作业生态预算基本框架,并在许继电气案例中对其进行运用,指出经过对接后形成的作业生态预算循环给作业预算注入了新动力,成了一种新管理控制模式。

**【关键词】** 产品生命周期 产品作业预算 生态作业预算 作业生态预算

相对传统成本预算,作业预算是一种新的预算理念,作业预算的实施有益于降低企业产品成本,为企业提供更真实的成本信息。但是一种产品一般需多家企业与组织合作共同完成,在生态承受能力脆弱、生态危机日益凸现的情况下,如果作业预算从产品生命周期角度进行,同时融入生态资源预算,其管理控制的效果或许更明显。

## 一、文献回顾

作业基础预算(ABB)是建立在作业层次上的一种管理过程,以达到对成本和经营业绩的持续改善,ABB模式是通过预测计划期生产、销售产品或劳务的需求量,从而预测相应的作

业需求量,进一步预测资源的需求量,将预测的资源需求量与资源的供应现状作比较,使资源配置最有效(欧佩云等,2004)。ABB模式的路径与作业成本计算的路径相逆,作业预算是将平衡记分卡和企业内部价值链及成本管理有机结合的必要纽带(潘飞等,2004),平衡记分卡融入预算编制,为企业作业预算提供了一条新的思路,但是企业为了实现可持续发展,必须考虑所有利益相关者的需求,以相关者利益最大化为出发点研究作业预算,平衡记分卡已不能满足其需求,便提出利益相关者最大化目标的绩效棱柱预算框架(詹洁,2006)。

对作业预算的研究,从最初将作业预算看做是作业成本利润的份额,借记“长期股权投资”科目,贷记“投资收益”科目;按照应承担子公司当期发生亏损的份额,借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资”等科目。连续编制的情况下将上年度累计调整数“投资收益”换成“未分配利润——年初”。

对于当期收到子公司分派的现金股利或利润,应借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资”科目。这个调整分录实际是被简化后的结果。原本要先冲销成本法下确认的投资收益,借记“投资收益”科目,贷记“应收股利”科目,再调整为权益法下的做法,收到现金股利时冲减投资成本,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目,两笔分录合并起来就是最终编制的调整分录。连续编制的情况下将上年度累计调整数“投资收益”换成“未分配利润——年初”。

对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,按母公司应享有或应承担的份额,借记或贷记“长期股权投资”科目,贷记或借记“资本公积”科目。

**【注】** 本文系高校基本科研业务费专项资金资助课题(项目编号:SWU0909630)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
2. 中国注册会计师协会.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010