

# 编制合并财务报表时子公司资产负债表的调整

江苏淮安市淮阴区财政局 王素华

《〈企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则〉应用指南》规定,母公司执行企业会计准则、但子公司尚未执行企业会计准则的,母公司在编制合并财务报表时,应当按照企业会计准则的规定调整子公司的财务报表。本文现以执行《企业会计制度》、《小企业会计制度》的子公司为例,介绍在编制合并财务报表时子公司资产负债表的调整。

## 一、资产项目的调整

1. “短期投资”项目。①将“短期投资”项目金额转入“交易性金融资产”项目,对于其中期限不超过 1 年的委托贷款,则应转入“一年内到期的非流动资产”项目,具体调整分录为:借记“交易性金融资产”、“一年内到期的非流动资产”项目,贷记“短期投资”项目。②作为短期投资的股票、债券购进价款中包含的已宣告发放的现金股利或到期的债券利息,已作单独核算的,调整时应转入投资成本,借记“交易性金融资产”项目,贷记“应收股利”、“应收利息”、“应收股息”项目。③如果调整为交易性金融资产的成本中包含按新会计准则规定应计入当期损益的交易税费,则应转出,借记“未分配利润”项目,贷

记“交易性金融资产”项目。④短期投资已计提跌价准备的,应予冲回,借记“交易性金融资产”项目,贷记“未分配利润”项目(调整资产、负债和所有者权益时,凡对应项目为损益的,应统一记入“未分配利润”项目)。⑤在此基础上,将交易性金融资产账面价值与其市价(公允价值)进行比较,市价高于账面价值的,按其差额,借记“交易性金融资产”项目,贷记“未分配利润”项目;市价低于账面价值的,则按其差额作相反分录。

2. “应收股利”、“应收利息”、“应收股息”项目。①上述项目如有取得短期投资时支付的价款中包含的现金股利或到期利息,应将其转入交易性金融资产价值,具体分录上文已列举。②应收股利中如有取得长期股权投资时单独确认的已宣告发放的现金股利,也应转入长期股权投资价值,即借记“长期股权投资”项目,贷记“应收股利”或“应收股息”项目。③执行《小企业会计制度》的子公司将应收股利和应收利息合并在一个项目中核算的,调整时应该分列,借记“应收股利”、“应收利息”项目,贷记“应收股息”项目。

3. “长期股权投资”项目。①该项目中如果存在子公司对

2008 年年末对递延所得税资产的账面价值进行复核,由于产品销路出现了问题,估计未来期间很可能有 20 000 元亏损无法用以后年度的应税利润进行弥补,这时应当减记递延所得税资产账面价值 6 600 元(20 000×33%)。借:营业外支出 6 600 元;贷:递延所得税资产 6 600 元。

2009 年,实现利润 50 000 元,全部用于弥补 2007 年亏损,应转回递延所得税资产 16 500 元(50 000×33%)。借:所得税费用 16 500 元;贷:递延所得税资产 16 500 元。

2009 年年末,A 公司对递延所得税资产的账面价值进行了复核,由于经营情况良好,估计未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用于弥补往年的亏损,这时,应当将 2008 年减记的递延所得税资产 6 600 元转回。借:递延所得税资产 6 600 元;贷:所得税费用 6 600 元。

2010 年,实现利润 60 000 元,除用以弥补 2007 年亏损 30 000 元外,剩余的 30 000 元应缴纳企业所得税 9 900 元(30 000×33%),应转回递延所得税资产 9 900 元(30 000×33%)。借:所得税费用 19 800 元;贷:递延所得税资产 9 900 元,应交税费——应交所得税 9 900 元。

由此可见,新会计准则对企业发生的经营亏损的所得税处理与原《企业所得税会计处理的暂行规定》的规定不同,企业由于经营亏损后转产生的可抵减暂时性差异,是否确认递

延所得税资产,要视企业在未来期间是否有足够的应纳税所得额而定。如果有证据表明企业在未来期间有足够的应纳税所得额,应以可抵减暂时性差异转回期间预计将获得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产;如果亏损额较大,且缺乏证据表明企业未来期间将有足够的应纳税所得额时,不应确认递延所得税资产。

企业在确认由于经营亏损产生的递延所得税资产时,需要对企业未来期间是否有足够的应纳税所得额做出判断。如何进行判断,笔者认为应结合企业经营、财务等方面的情况展开。例如,判断企业的产品是否符合国家的产业政策、是否有一定的市场占有率、人力资源或重要原材料的供应情况、有关法律法规或政策的变化是否对企业造成重大影响、营运资金占有情况、经营活动产生的现金流量情况、开发新产品或进行必要的投资所需的资金情况及未来企业是否在财务经营方面存在重大不确定因素等,判断企业以后期间是否有足够的税前利润或产生应纳税差异,以确定在亏损当期是否确认由于亏损产生的可抵减暂时性差异。另外,企业还应根据谨慎性原则的要求,在每一个资产负债表日对已经确认的递延所得税资产进行重新估价,如果不符合确认标准,即预计未来的所得税利益不能实现的,则应将预计不能实现的部分立即确认为本期损益。○

自己的子公司采用权益法核算的长期股权投资,应调整为按成本法核算,即如果其账面价值大于初始投资成本,应按其差额,借记“未分配利润”项目,贷记“长期股权投资”项目;如果其账面价值小于初始投资成本,则按其差额作相反分录。②如果取得该项投资时已确认股权投资贷方差额并转入资本公积,调整时,借记“资本公积”项目,贷记“未分配利润”项目。③如果子公司对某项股权投资不再准备长期持有,应将其转入“可供出售金融资产”项目。

**4. “长期股权投资”项目。**①首先,应按持有意图和投资的具体情况,对长期股权投资进行重新分类,分别按新项目的账面价值,借记“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”项目,贷记“长期股权投资”项目,其中如有委托贷款,应重分类为“持有至到期投资”项目。②可供出售金融资产按公允价值进行后续计量,调整子公司报表时,应按期末某项资产公允价值与其账面价值的差额,借(或贷)记“可供出售金融资产”项目,贷(或借)记“资本公积”项目。③可供出售金融资产按规定确认的减值,应按减记的金额,借记“未分配利润”项目,贷记“可供出售金融资产”项目;同时按原计入资本公积的累计损失,借记“未分配利润”项目,贷记“资本公积”项目;可供出售金融资产处置时,其公允价值变动计入资本公积的余额应转入“未分配利润”项目。④可供出售金融资产购入价款中包含的以及持有期间确认的已宣告发放的现金股利或已到期利息计入应收项目的,调整时应将其转入投资价值,借记“可供出售金融资产”项目,贷记“应收股利”、“应收利息”项目;之后收到有关款项,调整时再借记“应收股利”、“应收利息”项目,贷记“可供出售金融资产”项目。⑤持有期间收到被投资单位的现金股利或债券利息已计入子公司损益且该项资产尚未处置的,其股利或利息调整时应转入投资价值,借记“未分配利润”项目,贷记“可供出售金融资产”项目。⑥可供出售金融资产及持有至到期投资在子公司执行的会计政策其他方面还有不符合新会计准则要求的,调整子公司报表时也应按新会计准则的规定一并进行调整。

**5. “固定资产”、“无形资产”项目。**①上述资产中如果包含新会计准则的“投资性房地产”、“生产性生物资产”等项目,应首先进行重分类,借记“投资性房地产”、“生产性生物资产”项目,贷记“固定资产”项目。②固定资产中如有公益性生物资产的,也应转出,借记“其他非流动资产”项目,贷记“固定资产”项目;该类资产在子公司已提折旧的,应予冲回,借记“其他非流动资产”项目,贷记“未分配利润”项目。③按新会计准则规定上述资产已提的减值准备以后不得转回,如有转回的,调整时应按转回金额,借记“未分配利润”项目,贷记“固定资产”、“无形资产”项目。

以上“长期股权投资”、“固定资产”等所有非流动资产,执行《小企业会计制度》的子公司按规定不计提减值准备,调整时如果发现其确已减值,应按新会计准则的规定调整资产价值,借记“未分配利润”项目,贷记有关非流动资产项目。

**6. “递延税款借项”项目。**①子公司采用纳税影响会计法核算所得税的,应按其余额,借记“递延所得税资产”项目,贷

记“递延税款借项”项目。②如果子公司对于按新会计准则规定应采用纳税影响会计法核算的递延所得税采用应付税款法核算的,调整时应按所得税影响额,借记“递延所得税资产”项目,贷记“未分配利润”项目。

**7. 其他资产项目。**①企业期末持有的衍生工具、套期工具、被套期项目已在子公司有关应收项目列示的,调整时应予以转出,借记“其他流动资产”项目,借记有关应收项目。②其他资产项目如果子公司核算方法与母公司不一致,也应比照以上原则进行调整。

## 二、负债及所有者权益项目的调整

**1. 负债项目。**首先应作如下调整:①“应付工资”、“应付福利费”项目均转入“应付职工薪酬”项目;对于原在“其他应付款”、“预提费用”等项目列示的应付养老、医疗、失业、工伤、生育等社会保险费用,住房公积金,工会经费和职工教育经费,解除劳动合同的补偿金,以及其他与获得职工提供服务相关的支出,都从“其他应付款”、“预提费用”等项目转入“应付职工薪酬”项目。②“应交税金”、“其他应交款”项目应转入“应交税费”项目;子公司在“其他应付款”等项目列示的应交各项基金,也应转入“应交税费”项目。

**2. “递延税款贷项”项目。**①子公司的该项目应采用调整分录转换为“递延所得税负债”项目。②子公司采用应付税款法处理的暂时性差异,按新会计准则规定应采用纳税影响会计法(债务法)处理,调整时借记“未分配利润”项目,贷记“递延所得税负债”项目。

**3. 子公司在应付项目列示的衍生工具、套期工具、被套期项目产生的负债,应从各该应付项目转出,借记有关应付项目,贷记“其他流动负债”项目。**

**4. 子公司如果为中外合作企业且“已归还投资”项目有金额,调整时应将其作为未注销股份转入“库存股”项目,或者增列项目反映。**

**5. 其他项目,如果子公司与母公司由于核算上的原因导致填列金额或使用项目不一致,也应按照新会计准则的规定进行调整。**

## 三、调表工作底稿的设计和调整分录的汇总

调表工作底稿相当于审计工作中的试算平衡表,其正表横向分为“项目”、“调整前金额”、“调整分录(借方、贷方)”、“调整后金额”数栏;其“项目”纵向各行可按调整时涉及的资产负债表项目顺序排列,并单列“合并”、“总计”等项目;对于调整时不涉及的各项目,可合并设置“未调整资产(或负债、所有者权益)项目小计”一行,以求资产负债表调整前后均纵向平衡。

对子公司财务报表进行调整时,对同一项目往往可能多次涉及(如“未分配利润”项目)。因此,编制的调整分录应依次编号并加以汇总,以汇总金额记入工作底稿各有关项目的“调整分录(借方、贷方)”栏目。

调表工作底稿的“调整后金额”结出后,应试算平衡并凭此编制符合新会计准则要求的子公司资产负债表,以供合并财务报表时使用。○