

子公司超额亏损在 合并财务报表中的会计处理

南华大学经济管理学院 黄祖平

一、我国会计准则与国际会计准则对超额亏损的相关规定

财政部于2006年2月颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(简称“合并财务报表准则”)借鉴了国际会计准则的做法,允许将所有者权益为负数却仍能控制的子公司纳入合并范围,对于少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的情况,合并财务报表准则是这样规定的:①公司章程或协议规定少数股东有义务承担,并且少数股东有能力予以弥补的,该项余额应当冲减少数股东权益;②公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润,在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前,应当全部归属于母公司的所有者权益。这表明,当控股子公司超额亏损较大时,在没有证据表明少数股东有义务、有意向并且有能力弥补超额亏损时,母公司应当承担子公司的全部超额亏损。合并财务报表准则这样规定的目的在于防止母公司通过不合并超额亏损进行利润操纵。

《国际会计准则第27号——合并财务报表和对子公司投资的会计》(IAS 27)规定:“归属于合并子公司少数股东的损失,有可能超过少数股东在该子公司的权益。超出金额以及归属于少数股东的进一步亏损,除非少数股东有义务且有能力予以弥补,均应冲减多数股东权益。如果该子公司之后报告利润,在多数股东吸收少数股东的亏损份额补齐之前,所有这类利润均应分摊给多数股东权益。”

显然,合并财务报表准则与国际会计准则进一步趋同,两者关于子公司超额亏损的合并会计处理基本一致。上述规定遵循了谨慎性原则和实质重于形式原则,意味着子公司的超额亏损必须通过合并资产负债表和合并利润表予以反映,这样可以使公司更真实、谨慎和公允地反映其财务状况和经营成果,也便于财务报表使用者全面了解公司的财务状况和经营成果。

二、超额亏损在编制合并财务报表时的会计处理

1. 如果子公司仍具有持续经营能力,即母公司的该项投资尚存在恢复投资成本的可能,那么根据合并财务报表准则应将该项超额亏损子公司纳入合并范围,并且减少母公司和合并净利润。在具体会计处理中,母公司对于持续经营子公司的超额亏损应继续确认为投资损失,在母公司财务报表中,长期股权投资按贷方余额列示或者在其他长期负债项目中增设

“应计被投资单位负债”项目列示;在编制合并财务报表时,将投资收益和长期股权投资(应计被投资单位负债)均进行抵销处理。下面以少数股东是否有义务承担和是否有能力弥补少数股东亏损份额为划分标准,举例说明子公司超额亏损在编制合并财务报表时的具体处理方法。

例:2006年1月2日甲公司以其2400万元购买乙公司60%的股份。当日乙公司的净资产为4000万元,其中,股本2400万元,资本公积1600万元。2006年,乙公司亏损8000万元,年末所有者权益包括股本2400万元、资本公积1600万元、未分配利润-8000万元。

(1)公司章程或协议规定少数股东有义务承担,并且有能力弥补少数股东亏损份额。在这种情况下,首先,母公司长期股权投资的账面价值已减记至零;其次,子公司资不抵债已成事实,母公司所承担的债务担保已经具备了确认为预计负债的条件,应计提相应的预计负债;最后,为了体现少数股东的担保责任,在合并财务报表中要将少数股东权益记为负数。

假设乙公司股东按长期股权投资比例承担亏损。据此,甲公司对上述长期股权投资的具体处理方法为:①确认投资损失,借:投资收益2400万元;贷:长期股权投资——损益调整(乙公司)2400万元。②对应承担的超额亏损计提预计负债:借:投资收益2400万元;贷:预计负债2400万元。年末编制合并财务报表的抵销分录时,借:股本2400万元,资本公积1600万元,少数股东权益1600万元,预计负债2400万元;贷:投资收益4800万元,少数股东损益3200万元。

子公司以后产生的利润,母公司按所享有的份额,先减少已计提的预计负债,恢复长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益,之后再按正常情况下的权益法进行核算。若子公司继续亏损,则比照2006年度进行会计处理。

假设乙公司在2007年实现盈利6000万元,甲公司按所享有的份额,先减少已计提的预计负债2400万元,恢复长期股权投资的账面价值=6000×60%-2400=1200(万元)。甲公司的具体会计处理为:借:预计负债2400万元;贷:投资收益2400万元。借:长期股权投资——损益调整(乙公司)1200万元;贷:投资收益1200万元。

(2)公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额应当冲减母公司的所有者权益。此时母公司采用权益法核算,子公司超额亏损全部作为母公司的投资损失确认。既然

子公司的超额亏损全部由母公司承担,那么母公司对该项义务应全部确认损失(此时“长期股权投资”账户余额为负数),以完整地反映母公司的责任。

承上例,采用这种做法,甲公司的具体会计处理为:①确认投资损失,借:投资收益 6 400 万元;贷:长期股权投资——损益调整(乙公司)6 400 万元。②年末编制合并财务报表的抵销分录时,借:股本 2 400 万元,资本公积 1 600 万元,长期股权投资——损益调整(乙公司)4 000 万元;贷:投资收益 6 400 万元,少数股东损益 1 600 万元。

为体现权利和责任对等原则,子公司以后产生的利润,应先弥补母公司承担的超额亏损;弥补后仍有余额的,按所享有的份额恢复其长期股权投资账面价值;之后再按正常情况下的权益法进行核算。若继续亏损,则比照 2006 年度进行会计处理。

假设乙公司在 2007 年实现盈利 6 000 万元,甲公司先弥补已承担的超额亏损 4 000 万元后,恢复长期股权投资的账面价值 $= (6\ 000 - 4\ 000) \times 60\% = 1\ 200$ (万元)。

甲公司的具体会计处理为:借:长期股权投资——损益调整(乙公司)1 600 万元;贷:投资收益 1 600 万元。借:长期股权投资——损益调整(乙公司)3 600 万元;贷:投资收益 3 600 万元。

2. 如果子公司已经不具有持续经营能力,即近期拟进行清算处理,那么该子公司不应纳入合并范围。下面也以少数股东是否有义务承担和是否有能力弥补少数股东亏损份额为划分标准,举例说明子公司清算处理时母公司为子公司偿还其承担的债务的具体处理方法。

(1) 公司章程或协议规定少数股东有义务承担,并且有能力弥补少数股东亏损份额。在这种情况下,母公司长期股权投资的账面价值已减记至零;母公司所承担的债务担保已经计提了相应的预计负债,合并财务报表中的少数股东权益也为负数。

承上例,假设 2007 年乙公司破产清算,甲公司为乙公司偿还其承担的债务时,甲公司的具体会计处理为:借:预计负债 2 400 万元;贷:银行存款 2 400 万元。

(2) 公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额应当冲减母公司的所有者权益。在这种情况下,子公司的超额亏损全部由母公司承担(此时“长期股权投资”账户余额为负数)。

承上例,假设 2007 年乙公司破产清算,甲公司为乙公司偿还其承担的债务时,甲公司的具体会计处理为:借:长期股权投资——损益调整(乙公司)4 000 万元;贷:银行存款 4 000 万元。

2007 年乙公司不再纳入合并范围。由于处置前上年度的合并所有者权益、合并净利润与母公司的一致,不会影响合并指标的连续性。

三、超额亏损会计处理存在的问题及完善建议

当控股子公司超额亏损较大时,如果没有证据表明少数股东有义务、有意向并且有能力弥补超额亏损,则母公司应全部承担子公司超额亏损部分。这样处理符合会计上的谨慎性原则,可以避免公司夸大各期的利润指标,但是这种处理方法存在以下不足之处:①不符合《公司法》中的规定。《公司法》规定股东以出资额为限承担有限责任,因此母公司对子公司只承担有限责任,合并财务报表中当然也不需要体现子公司的超额亏损。②使合并净利润与母公司净利润之间产生差异。由于少数股东承担的超额亏损也在合并净利润中反映,会使合并净利润与母公司净利润之间产生差异,这一差异是由超额亏损子公司的股东承担其超额亏损所致。③与《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》(简称“长期股权投资准则”)的规定存在冲突。根据长期股权投资准则的规定,母公司在编制合并财务报表时对子公司的长期股权投资采取权益法进行调整,承担的子公司亏损份额原则上只以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,而对子公司出现的超额亏损不予以调整。

鉴于上述问题,母公司在核算长期股权投资时,应该参照谨慎性原则和实质重于形式原则确认子公司的超额亏损,为了不违反《公司法》及长期股权投资准则的规定,建议新增“投资子公司超额亏损”科目,单独核算母公司应承担的子公司超额亏损份额,合并财务报表中该超额亏损的子公司少数股东权益为零,少数股东损益仅以少数股东应承担的责任部分为限确认。如果以后年度子公司盈利,也应先由母公司弥补确认的超额亏损,这样处理能够避免子公司通过关联方交易转移自身亏损,防止子公司操纵利润,全面和真实地反映子公司的经营状况。对不具有持续经营能力的超额亏损子公司不能予以合并,以防止其利用合并财务报表达到操纵利润的目的,同时也要明确母公司应承担的责任。

同时,在合并财务报表中应充分披露超额亏损子公司的相关情况:首先,应该披露超额亏损子公司纳入合并财务报表合并范围的根据,包括对超额亏损子公司亏损原因的分析、对集团经营战略的重要性以及对其是否具备持续经营能力进行判断的具体依据;其次,应该披露母公司对超额亏损子公司是否提供了债务担保或其他形式的财务承诺,以分析判断母公司承担的经济责任大小;最后,无论超额亏损子公司是否被纳入合并范围,对其与集团公司之间的关联方交易都应予以充分披露,从而使信息的披露更为充分、准确。

综上所述,笔者认为在不违反现行法律、法规的条件下,应遵循与国际会计准则趋同的原则,财政部等有关部门应对超额亏损子公司在母公司个别财务报表及合并财务报表中的处理作出更明确、更一致、更详细的规定,将长期股权投资准则与合并财务报表准则的处理方式统一起来,既不违背我国《公司法》的规定,同时也能反映集团公司的真实情况。○