

元,按人均20元的标准向村民筹资75 000元,按人均4个工日筹劳1 000个工日计算,上级一事一议财政奖补75 000元。

(1)该方案经村民大会或村民代表大会讨论通过后,应作如下会计分录:借:内部往来 75 000元;贷:一事一议资金 75 000元。

(2)收到款项时:借:库存现金 75 000元;贷:内部往来 75 000元。也可以将以上两个分录合并为一个分录,根据收到的村民集资款数额:借:库存现金 75 000元;贷:一事一议资金 75 000元。

(3)用现金购买材料 50 000元。借:原材料 50 000元;贷:库存现金 50 000元。使用材料时,借:在建工程50 000元;贷:原材料 50 000元。

(4)投入1 000个筹劳工日,当地劳务价格为40元/工日。借:在建工程 40 000元;贷:公积公益金 40 000元。

(5)用银行存款支付宏光筑路队工程款 25 000元,尚欠工程款 75 000元。借:在建工程 100 000元;贷:银行存款 25 000元,应付款 75 000元。

(6)县级报账后,收到上级财政奖补 75 000元。借:银行存款 75 000元;贷:补助收入 75 000元。

(7)用银行存款支付工程欠款 75 000元。借:应付款 75 000元;贷:银行存款 75 000元。

(8)项目完工验收。借:固定资产 190 000元;贷:在建工程 190 000元。

(9)同时结转一事一议资金、补助收入。借:一事一议资金 75 000元,补助收入 75 000元;贷:公积公益金 150 000元。○

## 超额亏损的会计处理

西南石油大学 孙甲奎 孙红雁

我国财政部2006年2月颁布的企业会计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母公司合并财务报表的合并范围。《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,子公司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,其余额应当分别以下情况处理: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。

因此,根据上述规定,为了更谨慎、公允地反映企业的财

务状况和经营成果,便于财务报表使用者全面了解公司的实际情况,当控股子公司超额亏损较严重时,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,母公司应承担子公司的全部超额亏损。特别是超额亏损金额巨大时,更宜采用这种做法。会计准则规定将子公司的超额亏损全部合并,避免了母公司将资不抵债的子公司作为操纵利润的工具。

会计准则虽然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,但并没有明确提出如何对“未确认投资损失”进行会计处理。笔者对此提出以下建议:

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收回投资成本的可能,则根据会计准则的规定应该将该超额亏损子公司纳入合并范围,同时减少母公司的合并净利润。因为在超额亏损子公司持续经营的情况下,无论是从整个集团的角度还是从母公司的角度看,子公司的超额亏损都应由母公司承担,而只有在子公司破产清算的情况下,母公司才能免除对子公司出资额以外的义务。因此,笔者认为在超额亏损子公司持续经营的情况下,在将超额亏损子公司纳入合并范围的同时,还应减少母公司的合并净利润。

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,可在其财务报表的“长期股权投资”项目中反映或者在“其他长期负债”项目下增设“应计被投资单位负债”明细项目反映;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)进行抵销处理。

如果具有持续经营能力的超额亏损子公司后来又破产清算,这时可再将超额亏损抵减合并收益。这种处理符合谨慎性原则,因为子公司已经破产清算,母公司对子公司出资额以外的义务可以免除。

2. 如果子公司已经不再具有持续经营能力,即近期拟进行清算,那么该子公司不应被纳入合并范围,以防止企业利用合并财务报表达到利润操纵的目的。但是值得注意的是,如果母公司对超额亏损子公司提供了债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权,即使超额亏损子公司破产清算,母公司仍应对其债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权承担相应的经济责任。因此,出于谨慎性原则的考虑,母公司对该类子公司存在债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权时,应充分估计由于债务担保或其他形式的财务承诺以及大额债权而导致损失的可能性。对此,根据会计准则的要求,应通过“预计负债”科目充分反映该子公司的超额亏损对母公司和集团的财务状况和经营成果的影响。

3. 母公司在其合并财务报表中应充分披露超额亏损子公司的相关情况:一是将超额亏损子公司纳入合并范围的依据,如超额亏损子公司对集团经营战略的重要性、财务重组情况和子公司持续经营能力;二是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及大额债权,以分析判断母公司承担相应经济责任的大小;三是无论超额亏损子公司是否被纳入合并范围,对其与集团之间的关联方交易都应进行充分披露。○