

# 合并会计报表问题 ——资不抵债子公司

中国水利电力对外公司  
杨君伟

一般而言,资不抵债子公司不应纳入母公司的合并会计报表中。因为资不抵债子公司将出资人投入的资产都损失殆尽了,丧失了持续经营的能力,而且资不抵债子公司的控制权也已经从母公司转移到了债权人的手中。

但现实生活中,资不抵债子公司依然具备持续经营能力并为母公司所控制也较为常见。原因是出资人(母公司)与债权人都不希望资不抵债子公司失去持续经营的能力。从母公司的角度来看,有的资不抵债子公司承担了某些必不可少的功能,如果破产会对母公司经营不利,也会对母公司形象造成负面影响。因此,出资人会对资不抵债子公司进行重组。从债权人的角度来看,资不抵债子公司进入破产清算阶段,收回债权的可能性微乎其微,因此债权人也不希望其进入破产清算程序,而是希望能够与出资人协商对公司进行重组。

从以上分析可见,只有对资不抵债子公司进行资产重组才能够将其纳入合并会计报表。因此,如何纳入合并会计报表取决于资不抵债子公司进行资产重组的方式。

1.权益重组。出资人向资不抵债子公司注入优质资产,扩充资产总额,从而改变公司资产负债结构,使其所有者权益为正。分为两种情况:

(1)当期进行权益重组。重组后,资不抵债子公司已经不再是资不抵债了。要纳入合并会计报表体系,首先需要分清资不抵债差额形成的时间。如果期初所有者权益为正,仅仅由于当年经营亏损导致资不抵债,注入到资不抵债子公司的优质资产应以当年集团公司利润表中的未分配利润抵销。如果期初未分配利润为负,注入到资不抵债公司的优质资产中弥补子公司当年经营亏损额的部分以当年集团公司利润表中的未分配利润抵销,其余部分以期初未分配利润、法定公益金、盈余公积、资本公积依次抵销。

(2)当期不进行权益重组。当期仅仅提出了权益重组方案,但没有进行实质性的权益重组,资不抵债子公司依然还是资不抵债。因此,需要预计资不抵债子公司权益重组对集团公司整体资产状况产生的影响并计提相关减值准备。

2.债务重组。债权人通过部分债务减免或者债转股方式减少资不抵债子公司负债数额,使其所有者权益为正。债务重组对资不抵债子公司的出资人不构成约束力,母公司依然以出资额承担有限责任,因此母公司只需将资不抵债子公司资产总额及负债总额纳入合并会计报表中。如果债务重组后子公司依然资不抵债,则需要将资不抵债子公司的债务调整为同等资产

总额数,纳入合并会计报表中的资产数为资不抵债子公司资产总额。其中将资不抵债差额部分视为“待处理子公司债务”,作为负债的减项列在合并会计报表“递延税款贷项”之后。

3.混合重组。混合重组是债务重组与权益重组方式的结合,混合重组时资不抵债子公司纳入合并会计报表的方式是上述两种方式的叠加。☐

## 长期股权投资处置 会计处理管见

上海立信会计学院 付君 张维宾

在实务中,部分企业发生股权转让,已经办理产权交割及工商变更登记,但未同时具备财政部财会字[1998]66号文件《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》规定的四个条件,最常见的是股权转让价款的收取未超过50%。如果选择工商变更登记日确认股权转让收益,因为此时大部分交易价款尚未收取,会有提早确认之嫌或增加收益确认的风险;而如果选择同时具备财政部财会字[1998]66号文件规定的四个条件才确认股权转让,则显得过于滞后,因为办理工商变更登记后该项投资的风险和报酬就已经转移给了受让方。这使发生有关业务的企业处于两难的境地。

1.区分股权转让的确认时点与股权转让收益的确认时点。财政部财会字[1998]66号文件规定,企业转让股权收益的确认应采用与转让其他资产相一致的原则,即以被转让股权所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购买方,并且相关的经济利益很可能流入购买方为标志。在实务中,只有当保护相关各方权益的以下四个条件均能满足时,才能确认转让收益:①出售协议已获股东大会(或股东会)批准通过;②与购买方已办理必要的财产交接手续;③已取得购买价款的大部分(一般应超过50%);④企业已不能再从所持的股权中获得收益,并不再承担风险。如果股权转让需要经过国家有关部门批准,则股权转让收益的确认除符合上面四个条件外,还必须取得国家有关部门的批准文件。

根据目前上海联合产权交易所的产权交易操作程序,签订合同、交易鉴证、办理交割并非以收(付)全部交易价款为必要条件,如果受让方首期付款不低于总价款的30%且剩余款项能提供合法担保,也视为符合办理产权交割的规定,并据以办理工商变更登记。这时,虽然未同时具备财政部财会字[1998]66号文件规定的四个条件,但股权出让方对该项股权的实际控制权已经转移,即被转让股权所有权上的风险与报酬实质已经转移。

笔者认为,既然办理产权交割及工商变更登记与同时具备财政部财会字[1998]66号文件规定的四个条件存在时间差,确认股权转让收益与确认股权转让也就存在时间差,会计处理上应有所区分。为了遏制企业利用转让股权调节利润的行

# 累计支出加权平均数的计算 借款费用资本化时

南京禄口国际机场 钱俊

《企业会计准则——借款费用》(简称《准则》)规定,当“资产支出已经发生”、“借款费用已经发生”、“为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始”三个条件同时具备时,因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化。每一会计期间利息的资本化金额=至期末止购建固定资产累计支出加权平均数×资本化率。资产支出只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。

例:某企业2001年1月1日专门从银行借款1 000万元,借款期限为3年,当年1月1日工程支出500万元,3月1日工程支出300万元,6月1日工程支出400万元。当年7月1日,该公司又专门从另外一家银行借款1 200

万元,借款期限为2年,当日支出600万元,10月1日支出400万元,12月1日支出200万元。要求计算累计支出加权平均数。

企业全年为购建固定资产合计借款2 200万元,累计各时间段支出2 400万元。依据《准则》,超出借款总额部分的支出不能列入累计支出加权平均数的计算,因此企业可以按如下三种支出情况计算累计支出加权平均数(单位:万元):

借款情况	情况(1)		情况(2)		情况(3)	
	支出额	占用时间	支出额	占用时间	支出额	占用时间
1月1日 借款1 000	500	12个月	500	12个月	500	12个月
	300	10个月	300	10个月	300	10个月
	200	7个月	200	7个月	400	7个月
7月1日 借款1 200	600	6个月	600	6个月	600	6个月
	400	3个月	200	6个月(6月1日支出款)	400	3个月
	200	1个月	400	3个月		

为,确认股权转让收益必须同时满足规定的四个条件,但确认股权转让应当以办理产权交割及工商变更登记为准。

2.设置“长期股权投资处置”账户的建议。为了正确提供转让的长期股权投资信息,合理确认投资收益,笔者建议设置“长期股权投资处置”这一过渡性账户,其性质类似固定资产处置时采用的“固定资产清理”账户。股权交割时,按转让的长期股权投资账面价值转入该账户的借方,当同时具备规定的四个条件时,结转该账户余额,确认股权转让收益。“长期股权投资处置”账户设置的目的在于:一是计划转让的长期股权投资在未满足股权转让条件时避免提前确认投资收益;二是将拟转让的长期股权投资与其他准备继续持有的长期股权投资区分开来,有利于提高会计信息的相关性。☐

# 对经营性项目 转出投资会计处理的质疑

湖北宣恩洞坪水电有限责任公司 何坤

财政部1998年颁布的《基本建设财务管理若干规定》第二十六条规定:“经营性项目的统建住房和为项目配套的专用设施投资,包括专用铁路线、专用公路、专用通讯设施、送变电站、地下管道、专用码头等。建设单位必须与有关部门明确界定投资来源和产权关系。由本单位负责投资但产权不归属本单位的,作无形资产处理;产权归属本单位的,计入交付使用资产价值。”对于此项规定,财政部随后颁布的《基本建设财务管理若干规定讲解》(以下简称《讲解》)中给出了解释:关

按三种支出情况计算的累计支出加权平均数分别为:

情况(1): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 200 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 + 200 \times 30 / 360 = 1\ 283.33$ (万元)

情况(2): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 200 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 200 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 = 1\ 366.67$ (万元)

情况(3): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 400 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 = 1\ 383.33$ (万元)

按三种支出顺序计算的累计支出加权平均数均不一致,但三种支出情况应该都满足利息资本化的前提。情况(1)表明公司在期中使用了自有资金200万元购建固定资产,当购建固定资产的专项借款到位后仍未归还自有资金。也就是说,企业在购建固定资产过程中,未充分利用为购建固定资产而借入的专项借款。情况(2)任何时点的支出均在专项借款总额内,以充分利用专项借款为前提。从理论上讲,这样计算出的累计支出加权平均数是既定的。情况(3)则在年度中某时点突破了专项借款的总额,将部分自有资金计入了专项借款累计使用额度。

《准则》规定“资产支出已经发生”是利息资本化的一个重要前提,同时计算“至期末止购建固定资产累计支出加权平均数”的“资产支出”“只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出”。笔者认为,“资产支出已经发生”应为“专项借款资产支出已经发生”,不包含为购建固定资产而支出的自有资金部分,因此将上述“资产支出”的限定范围改为“为购建固定资产而对专项借款以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出”更全面。同时,“至期末止购建固定资产累计支出加权平均数”的计算应以“任何时点的支出均在专项借款总额内,从而充分利用专项借款”为前提。否则当支出款项与专项借款无法一一对应时,通过职业判断计算的累计支出加权平均数可能存在差异。☐