浅谈合并资不抵债子公司报表

西南财经大学　王　剑

我国会计准则规定,非持续经营的、所有者权益为负数的子公司不纳入母公司合并会计报表。但在子公司尚持续经营时,如果母公司考虑到其继续为企业集团提供原材料的需要,不准备宣告该子公司破产,则母公司仍然控制着子公司,必须将其纳入合并会计报表。

财政部在1999年以财会函字[1999]10号答复广东省正中会计师事务所《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》中做出如下规定:未确认的被投资单位的亏损分担额,在编制合并会计报表时,可以在合并资产负债表的"未分配利润"项目下增设"未确认的投资损失"项目。同时,在利润表的"少数股东权益"项目下增设"加:未确认的投资损失"项目。这两个项目均反映母公司未确认的子公司的亏损额。因此,在我国的会计处理方法下,合并资产负债表将子公司的超额亏损确认为合并会计报表的所有者权益的减少,但又不将其归属具体的权益类科目,合并利润表的净利润项目则不确认子公司的超额亏损,使得合并后的净利润增加,所有者权益减少。

一、对现行会计处理方法的质疑

1.在合并资产负债表中,将超额亏损部分减少合并会计报表的所有者权益有悖于常理。我国《公司法》第三条明确规定,投资者在有限责任公司中只以其出资额承担有限责任。因此,母公司的股东对子公司的超额亏损在法律上不应承担责任,将超额亏损在合并会计报表中确认为所有者权益的减少不太合理。

我国的合并会计报表的会计处理基于母公司观,合并资产负债表的所有者权益合计应反映母公司股东在企业集团中的实有权益,而将超额亏损在合并会计报表中确认为所有者权益的减少则有悖于这一原则。从母公司股东的角度来看,他们在母公司的权益没有损失;虽然子公司资不抵债,但在无担保责任的前提下,他们不承担连带责任。因此,母公司股东在企业集团中实际的所有者权益并未减少,合并后的资产负债表不应该违反这一事实。

2.在合并利润表中,"未确认的投资损失"项目未明确指出是子公司当年发生的超额亏损,这容易使人产生误解。实际上,合并利润表的"未确认的投资损失"与合并资产负债表的"未确认的投资损失"是不等的,合并利润表的这一项目只反映子公司当年发生的超额亏损,合并资产负债表的这一项目则反映的是子公司历年来累计发生的超额亏损。而财政部的相关文件中并未明确指出这两者的区别,这很容易使人产生误解。

3.合并的净利润项目不包括子公司当年发生的超额亏损,既不利于报表使用者分析,也有欠谨慎。利润表是动态报表,反映企业的经营成果,净利润则是报表使用者分析企业经营绩效的重要指标。从报表使用者的角度来看,子公司的超额亏损对企业集团整体的经营绩效是有影响的,忽略这一影响显然不利于报表使用者阅读和分析报表。另外,这种做法也有欠谨慎,为母公司在企业集团内部转移经营亏损、操纵合并利润提供了方便。

二、对合并资不抵债子公司报表会计处理的建议

笔者认为,如果要合并超额亏损的子公司报表,应坚持以下两个原则:①合并后的所有者权益应准确反映母公司股东在企业集团中的实有权益。②合并后的净利润应有利于报表使用者对企业集团的实际经营成果及获利能力做出正确判断。

1.对子公司超额亏损在不同报表中采用不同的确认标准是由报表的本质特征及作用所决定的。资产负债表反映的是企业的权利和责任。尽管子公司所有者权益为负,但由于法律规定的有限责任,因而并不意味着母公司股东在企业集团权益必然的减少(在不考虑母公司对子公司债务提供担保的前提下)。利润表反映的是企业的经营成果和获利能力。对报表使用者来说,子公司的经营亏损反映的既是企业集团经营成果的损失,也是企业集团获利能力的降低,这一客观事实与母公司股东是否承担有限责任无关。

2.对子公司发生的超额亏损,如果不在合并资产负债表的所有者权益类项目中反映,就只能选择在资产类或负债类项目中反映。笔者认为,将其确认为负债的减少比较合理:①如果确认为资产,超额亏损就要在资产负债表中表现为资产的增加,这将导致虚增资产。如果确认为负债,则不影响资产总额。②分析子公司的报表,尽管子公司负债大于资产,但由于子公司为有限责任公司,资不抵债的部分债务实际上没有相应的资产作为保障,义务的履行明显缺少保证。因此,将子公司债务全额确认列入合并会计报表不尽妥当。③在负债中确认超额亏损,如果直接调整子公司的债务也不妥当。这既违背了历史成本原则,也违背了债务金额调整需要债权人和债务人达成意思一致的原则。综上所述,笔者认为,将超额亏损在负债中单列一项确认比较妥当。

将折旧方法的变更作为会计估计变更的影响

北京　傅宏宇

2004年5月28日，财政部发布了《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答（四）》，其中第五点指出：对于固定资产折旧方法的变更（简称“折旧方法的变更”），应作为会计估计变更，按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关规定进行处理。这是对以往会计规范将折旧方法的变更作为会计政策变更的修改，这一变更势必给企业的会计实务带来一定的影响。

一、将折旧方法的变更作为会计估计变更对具体会计处理的影响

根据我国财政部制定的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》第8条规定，企业变更会计政策时，应采用追溯调整法进行处理，并将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整，但不需要重编以前年度的会计报表。如果累积影响数不能合理确定，会计政策变更应采用未来适用法。第12条规定：会计估计变更时，不需要计算变更产生的累积影响数，也不需要重编以前年度的会计报表，但应对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计进行处理。对于会计政策变更如能确定累积影响数就应采用追溯调整法，而对于会计估计变更只需采用未来适用法。

对于企业改变折旧方法进行追溯调整，首先应估计累积影响数，再调减或调增“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”、“累计折旧”；同时，调增“递延税款”借项或贷项。

由于制造业企业生产用固定资产不同于管理部门使用的固定资产，每月计提的折旧计入制造费用。而“制造费用”不直接计入企业的损益，只有在存货售出时，这部分存货的成本才以主营业务成本的形式反映在利润表中。因此，生产用固定资产因折旧方法的变更而进行追溯调整时，要根据存货的外销情况相应调整变更年度期初存货价值及变更年度期初留存收益。根据存货的外销情况，可以分为以下三种情况：

第一，存货完全没有对外销售。在这种情况下，由于每期计提折旧时先计入制造费用最终全部计入存货的价值对企业损益不产生影响，因此在进行追溯调整时，只调整变更年度期初存货的价值，即调增或调减存货类账户，调减或调增“累计折旧”。

第二，存货部分对外销售。在这种情况下，对外销售的部分存货在结转成本时计入当期损益，未对外销售的部分存货的价值仍反映在存货的成本中。因此，在进行追溯调整时，既要调整变更年度期初存货的价值，还要调整变更年度期初留存收益的价值，即调增或调减存货类账户、“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”，调增“递延税款”借项或贷项，调减或调增“累计折旧”。

第三，存货全部对外销售。在这种情况下，全部存货成本应于对外销售时计入当期损益。因此，在进行追溯调整时，只

笔者建议，将“未确认的投资损失”在合并资产负债表中作为负债项目确认，排列在少数股东权益之前、递延税项之后。这样做的另一个好处是，不影响合并资产负债表“负债合计”项的金额。

3.对子公司当年发生的超额亏损，笔者认为将其在合并利润分配表中反映比较妥当。首先，在利润分配表中反映不影响净利润这一重要财务指标，减少了企业操纵净利润的机会。其次，在利润分配表中，如将其置于年初未分配利润之后，也有些不妥。因为这样处理势必会增加“可供分配的利润”，很明显，将这一部分超额亏损看作企业可分配的利润于理不通。

笔者建议，将合并利润表中的“加：未确认的投资损失”改记在利润分配表中，并将其项目名改为“未确认的当年投资损失”，置于“可供分配的利润”之后。

三、两种处理方法的对比

［例］B公司为A公司年初购买的全资子公司，购买时B公司所有者权益为1 000万元，A公司没有形成股权投资差额。假定A、B两公司年初未分配利润都为零，A公司对B公司债务无担保责任，两公司在该年度无其他合并事项，不考虑所得税；A公司所有者权益数据（单位：万元）为：股本5 000、未分配利润1 000、权益合计6 000，当年利润总额为1 000。B公司所有者权益数据为：股本1 000、未分配利润−2 000、权益合计−1 000，当年利润总额为−2 000。

调整分录为：①借：股本1 500；贷：未确认的投资损失−500，未分配利润2 000。②借：未分配利润2 000；贷：投资收益1 500，未确认的投资损失（现行方法）或未确认的当年投资损失（新方法）500。

用现行方法合并后，合并资产负债表中所有者权益合计是5 500万元，其中有未确认的投资损失−500万元；合并利润表的净利润为1 000万元，其中加记了未确认的投资损失500万元。用新方法合并后，合并资产负债表中所有者权益合计为6 000万元，未确认的投资损失记入了负债项目；合并利润表中净利润为500万元，未确认的当年投资损失500万元记入了利润分配表。