热门文章
用多元线性
间借贷利率
何加强会计
国外汇储备
国次贷危机
章
章
品市场竞争
业银行走混
国存款保险
国创业板市
华夏并购案

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell
Meet face-to-face with top investment experts
Acquire a global market perspective
Discover profitable investment insights...
The WORLD MONEY SHOW Uniting the Global Investment Community

[2008年12月]浅谈新会计准则对超额亏损子公司处理的改进

作者：[程嘉蘅] 来源：[本站] 浏览：

资不抵债子公司不同于一般子公司，净资产非但不存在，而且还出现了负数，即子公司净资过了股东的投资金额（以下称“超额亏损子公司）”。在实际经济生活中，子公司资不抵债见不鲜。笔者想就我国新会计准则对超额亏损子公司处理的改进谈谈自己的浅见。

一、会计实务中对超额亏损子公司处理方法的几种主要观点

（一）无限责任观

以国际会计准则为代表。国际会计准则（IASB）第27号《合并财务报表和对子公司投资的会定：“在参加合并的子公司中，应当归属少数股东方面的亏损，有可能大于子公司产权中的权。这类超额亏损和如何归属少数股东的进一步亏损，除少数股东应当遵照规定的义务弥补力弥补的部分之外，均应当冲减多数股权。如果子公司此后报告利润，在多数股权所吸收的分内亏损补齐之前，所有的这类利润应当分归多数股权。”

国际会计准则的指导思想是资不抵债子公司的超额亏损应当全额在合并资产负债表和合并利到反映。超额亏损的承担者为母公司（多数股东），只有当存在明确规定子公司的少数股东公司超额亏损业务合同或章程的情况下，且少数股东有能力弥补子公司的超额亏损时，少数以分摊子公司的超额亏损。即除少数股东有义务且有能力弥补超额亏损的情况外，母公司对承担无限责任，因此称作“无限责任观”。

（二）有限责任观

在长期股权投资采用权益法时，如果被投资中位发生亏损，投资企业应按持股比例计算应承额，并冲减长期股权投资的账面价值。投资企业确认的亏损分担额资减记至零为限。

（三）综合观

是综合无限责任和有限责任两种观点，针对母公司对子公司承担责任的4种不同情况，提出了资不抵债子公司不同的合并处理方法：

1.当投资者不对子公司承担担保责任时，类似于有限责任观，合并报表中超额亏损全部不予

2.当投资者对超额亏损承担全部担保责任时，应按或有事项的准则的规定，对于符合确认条务，在母公司个别报表上确认预计负债和投资损失，在编制合并报表时再予以抵消，但少数益要体现为负数，以体现其担保责任；

3.当投资者只对超额亏损部分承担担保责任时，应按第2条作法对各投资方承担债务担保责任认为预计负债后，将余额确认为未确认投资损失；

4.当母公司对子公司承担额外债务因故依法解除时，如根据担保法规定，由于未经保证人同务或债权人与债务人协议变更主合同以及过了保证期间等原因，保证人可以免除保证责任。司承担的债务担保因此而免除，则母公司应将确认的预计负债冲回，即借记“预计负债”，资收益”，此时的合并处理应按照第1种情况的合并方法处理，假如免除的是部分债务，则按情况的合并方法处理。

二、对以上几种观点中重要问题的分析

（一）超额亏损是否计入“未确认投资损失”

无限责任观认为超额亏损应该由（除有义务和有能力弥补的少数股东外）母公司承担，减少期利润，直接进入合并利润表，不必通过“未确认投资损失”。

有限责任观认为母公司对总公司的责任以出资额为限，不承担子公司超额损失，故在合并报“未确认投资损失”项目，专门反映子公司超额损失额。

综合观区分了不同情况，对母公司进行了担保的部分超额亏损计入母公司当期损益，无担保额亏损则在合并报表中计入“累计未确认投资损失”和“当期未确认投资损失”项目，进行

（二）超额亏损是否计入母公司利润表

无限责任观下，除少数股东有义务和有能力弥补的外，其余超额亏损都被多数股东（即母公司）所吸收，计入母公司利润表。

有限责任观下，母公司对子公司的超额亏损不确认，自然不计入母公司利润表。

综合观下，母公司承担担保责任的超额亏损应确认为母公司的预计负债和相应投资损失，减少了母公司的利润，其余部分不计入母公司利润表。

（三）对属于少数股东的那部分超额亏损的处理

无限责任观认为，少数股东应承担有义务且有能力弥补的超额亏损，使合并报表上的少数股东权益出现负数，反之，由多数股东承担，减少母公司净利润。

有限责任观下，并未对属于少数股东的那部分超额亏损的处理进行详细说明，只是规定应该“反映母公司未确认子公司的投资亏损额”。

综合观，少数股东应承担提供担保部分超额亏损，使少数股东权益为负，无担保部分超额亏损计入未确认投资损失。

（四）“未确认投资损失”是否使合并净利润减少

无限责任观下的超额亏损和综合观下应确认的超额亏损部分，由于已经计入母公司的净利润，进而计入合并净利润，使合并净利润减少。

有限责任观下和综合观下不予确认的超额亏损部分，在合并利润表的“少数股东损益”下单列“当期未确认投资损失”项目，作为合并净利润的加项，从而将子公司超额亏损的冲抵合并净利润部分子以

恢复，因而不减少合并净利润。

三、我国新会计准则对超额超额亏损会计处理的合理改进

在对上述几种观点进行理论对比分析的基础上，我们可以将新旧会计准则关于超额亏损的相关规定进行比较，发现新准则在吸收了国际的先进作法后，对旧准则进行了合理的改进。

（一）旧准则相关规定下对超额亏损的处理及其不足之处

2006年新准则出台前，我国对超额亏损子公司进行规范的主要有《合并会计报表暂行规定》和财政部在财政部财会函字[1999]10号文《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》。其中，《合并会计报表暂行规定》对需纳入合并范围的资不抵债子公司进行了规定：已经准备关停并转的子公司，按照《破产法》程序已经宣告被清理整顿或破产的子公司，以及非持续经营的所有权益为负的子公司等几种特殊的情况，可以不纳入合并报表；资不抵债子公司仍然持续经营的则纳入合并报表范围。对资不抵债的子公司的报表进行合并，其核心问题在于处理子公司的超额亏损（即子公司净资产亏空超过股东投资的金额）。《关于资不抵债子公司合并报表问题请示的复函》中做出规定：“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，可以在合并会计报表的‘未分配利润’项目增设‘未确认的投资损失’项目，同时，在利润表的‘少数股东损益’项目选择上‘加：未确认的投资损失’项目。这两个项目反映母公司未确认子公司的投资亏损额。”并且在布置2000年度企业会计报表工作的财政统[2000]2号文件中，将“未确认投资损失”作为合并资产负债表和合并利润表及利润分配表的正式项目规定下来。

这种规定主要是为了维持合并报表的平衡关系，准确反映子公司资产与负债差额的责任归属，但是这种规定使得在编制合并报表时又产生了一些新问题，暴露出了一些不足之处：

首先，我国《破产法》并没有将“资不抵债”作为认定企业破产的边界之一。“资不抵债的子公司可能是母公司重要的原材料供应商、经销商，或者具有壳资源重组价值，迫使母公司尽全力支撑这类子公司持续经营，在这种情况下，如果不将子公司纳入合并报表的范围显然是不合理的”。其次，财政部的复函规定了对母公司应承担的超亏子公司的份额的会计处理方法，但对少数股东权益的规定未予以明确。根据财政部规定，少数股东应承担的超亏部分在少数股东权益中以负数反映。问题是，同样作为投资者的少数股东长期投资的账面价值也应为零，而在合并报表中却要以负数反映，则形成了在本公司账上反映的是承担有限责任，在合并报表中却反映的是承担无限责任的矛盾。最后，在以集团作为一个会计主体的前提下，不合并资不抵债子公司的做法有悖于合并会计报表编制的目的，实质上无法正确反映企业集团的财务状况和净资产和经营成果。

编制合并报表的目的，是为了反映企业集团所控制的经济资源和经营业绩。这里所说的经济资源和经营业绩，既包括正资源和正业绩，理所当然地也包括负资源（净资产为负数）和负业绩（净利润为负数）。如果以有限责任为由，不将超额亏损反映在合并报表上，显然有失公允，且极不稳健，也容易诱导母公司向资不抵债的子公司“倾倒亏损”，据此夸大合并净利润和合并净资产。例如，一些已经资不抵债而当年又巨额亏损的控股子公司反而有可能成为公司合并报表的利润来源。为此修订相关规定成为迫切要求。

（二）我国新会计准则对超额亏损的具体规定及其合理性

1.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，在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时规定：（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子以弥补的，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。

2.投资企业在确认应分担被投资企业发生亏损时，具体按照以下顺序处理：首先，减计长期股权投资的账而价值；其次，在长期股权投资账而价值减至零的情况下，对于未确认的投资损失，考虑除长期股权投资外，账而上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，如果有，则应以其他长期权益的账而价值为限，继续确认投资损失，冲减长期收项目等的账而价值；最后，经过上述处理，按照投资合同或协议的规定，投资企业仍需要承担额外损失弥补等义务，应按预计承担的义务金额确认预计负债，计入当期损失。

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，便于报表使用者全面了解公司的财务状况和经营成果，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部分，母公司全部承担子公司的超额亏损部分。特别是超额亏损金额巨大时，更宜采用这种做法。新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子公司作为操纵利润的手段。

参考文献：

【1】IASB.IAS27，consolidation Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries 1989.

【2】顾晓安 王国兴 上市公司合并会计报表的合并范围变动问题实证研究 [J] 财会月刊（理论版）2005 7

【3】姚小秋 汪磊 论新准则下超额亏损子公司在合并报表中的反映 [J] 商业会计 2006 19

（作者单位：中审会计事务所有限公司）

【 评论 】【 推荐 】

评一评

正在读取…

笔名：

评论：

【注】 发表评论必需遵守以下条例：

- 尊重网上道德，遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事法律责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留

发表评论 重写评论

[评论将在5分钟内被审核，请耐心等待]

- 言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款

Copyright ©2007-2008 时代金融 XML RSS 2.0

EliteArticle System Version 3.00 Beta2

当前风格：经典风格

云南省昆明市正义路69号金融大厦