

处置超额亏损子公司的相关会计处理

田效磊

按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关规定：母公司在报告期内处置子公司，编制合并资产负债表时，不应调整合并资产负债表的期初数；应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表；应当将该子公司期初至处置日的现金流量表纳入合并现金流量表。准则虽然做了原则性的规定，但实务操作相对复杂，尤其是超额亏损子公司转让后不再纳入合并报表范围后相关的会计处理问题更为复杂。以下举例说明。

例：甲公司于2009年12月31日将其子公司乙公司进行了股权转让，相关转让手续已全部办理完毕，在编制合并报表时不再纳入合并范围。相关财务数据如下：

(1) 甲公司对乙公司的长期股权初始投资额为3 000万元，持有乙公司100%的股权。在执行新准则时，根据企业在首次执行日之前已经持有的对子公司长期股权投资，按照《企业会计准则解释第1号》（财会[2007]14号）的规定，甲公司将减记为0的长期股权投资账面价值进行了追溯调整，母公司长期股权投资账面价值重新调整为3 000万元（未计提长期股权投资减值准备），根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定改按成本法进行核算，在编制合并报表时按照权益法进行调整。

(2) 乙公司自2005年开始出现资不抵债，其中2005年资不抵债金额为700万元，2006年、2007年、2008年亏损额分别为1 500万元、1 600万元、1 700万元，2009年亏损2 000万元（其中营业收入2 000万元，营业成本1 800万元，期间费用2 200万元）。

(3) 甲公司累计借给乙公司经营性流动资金5 000万元，甲公司已对其计提了40%的坏账准备金额为2 000万元，甲公司在股权转让时根据达成的债务重组协议，对其全部进行了豁免。

(4) 甲公司的另外一家子公司丙公司借款给乙公司1 000万元，乙公司承诺在股权转让5年后一次性偿还。

一、处置股权及债权的相关会计处理

1. 处置股权的账务处理

母公司于2007年1月1日执行新准则时，原则上应在按照成本法进行追溯调整恢复长期股权投资成本的同时根据经营状况进行减值测试，全部计提减值准备，调整未分配利润。如果甲公司在新旧准则转换时未调整到位，就会导致长期投资的账面价值全部反映在处置子公司当期母公司的亏损。相关会计处理为（单位：万元，下同）：

借：投资收益	3 000
贷：长期股权投资（成本法）	3 000

该账务处理只影响母公司的单体报表，不影响合并报表的投资收益，因为在编制合并报表时按照权益法进行调整后，仍然恢复到原来的超额亏损下的长期股权减记为0的状态。

2. 债权的会计处理

(1) 甲公司债务重组损失的账务处理。坏账准备的计提政策，准则一般规定为：资产负债表日有客观证据表明其发生了减值的，应当根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额确认减值损失。但与合并范围内的子公司发生的内部往来是否计提坏账准备，各公司可以根据自身情况自主制定相应计提政策，准则本身未做硬性规定，通常应视其经营情况，根据可收回性加以预计。目前很多公司对于内部往来不计提坏账准备，他们认为内部往来在合并报表时会相互抵销，同时计提的坏账准备也要抵销，所以是否计提坏账准备只对单体报表产生影响，对合并报表并不产生影响。但处置子公司不再纳入合并范围时，计提的坏账准备就要进行相应的调整。甲公司以前年度已计提了40%即2 000万元的坏账准备，所以账务处理应为：

借：营业外支出	3 000
资产减值准备	2 000
贷：其他应收款	5 000

(2) 乙公司延长债务条件的会计处理。该债务重组延长了还款时间，实际上也改变了资产的性质，从流动性上划分，应该从流动资产划入非流动资产，并可参照5年期贷款利率折现成现值才比较符合准则的规定。

假定5年期贷款利率为6%，2009年12月31日的现值为

747.26万元,丙公司的会计处理为:

借: 长期应收款	1 000
营业外支出(未确认融资费用)	252.74
贷: 其他应收款	1 000
长期应收款(未确认融资收益)	252.74

长期应收款虽然账面价值折现成747.26万元,但分成两个科目进行明细核算便于今后的未确认融资收益的转回。

例如2010年12月31日转回时:

借: 其他应收款(未确认融资收益)(747.26×6%)	44.84
贷: 财务费用	44.84

二、合并报表层面相关会计处理问题

1. 超额亏损的转回问题

根据相关规定,2007年1月1日执行新准则之前的超额亏损应调整未分配利润,2007年1月1日之后产生的超额亏损应调整当期损益。

(1) 甲公司2005年、2006年两年的超额亏损合计通过未分配利润转回,在合并试算平衡表的抵销栏进行调整,分录为:

借: 年初未分配利润	2 200
贷: 未分配利润	2 200

虽然是抵销分录,实际上可以理解为转回的调整分录。

但如何在合并所有者权益变动表中列示,值得探讨,在实务中大多数人倾向于列示在合并所有者权益变动表“三、本期增减变动金额(减少以“-”号填列)”“(三)所有者投入和减少资本”“3.其他”项中的“未分配利润”的栏目中。

(2) 2007年1月1日执行新准则之后,2007年与2008年的超额亏损应直接作为投资收益转回,在编制合并报表时增加当期投资收益,可以做此抵销分录:

借: 年初未分配利润	3 300
贷: 投资收益	3 300

虽然是抵销分录,但实际上也可以理解为转回的调整分录,增加了当期损益。

(3) 2009年当期的利润表项目可以通过调整分录的形式在合并抵销栏中进行。为简化起见,权且不按会计报表项目列示,实际上是按照乙公司利润表项目进行调整。

借: 营业成本	1 800
期间费用	2 200
贷: 营业收入	2 000
投资收益	2 000

通过上面的调整可以发现,2009年产生的超额亏损也是通过投资收益转回的,对当期损益并不产生影响,只是报表项目的列示位置不同。

2. 甲公司债务重组产生的损失以及以前年度计提的坏账在合并报表时如何处理

(1) 债务重组损失在合并层面的处理。甲公司债务重组损失,对乙公司来说实际上是债务重组利得,应调整记入乙公司的“资本公积”,然后甲公司再按照权益法确认投资收益。这种模拟调整实际上说明甲公司的债务重组损失在合并层面并没有实际产生损失,而是导致单体报表乙公司所有者权益的增加,从而减少乙公司超额亏损的金额,进而在合并报表时,减少了超额亏损转回的金额。所以在合并报表层面进行模拟调整时,如果省略模拟调整的过程,最终的结果反映在合并试算平衡表抵销栏中:

借: 投资收益	3 000
贷: 营业外支出	3 000

这种处理方式只是导致合并利润表营业外支出和投资收益的同时减少,并不影响合并利润表的净利润。

(2) 以前年度已计提的坏账准备的合并抵销处理。虽然甲公司已计提的坏账准备在以前年度甲公司单体利润表进行了反映,但并没有影响到合并报表,一旦乙公司转让,不再纳入合并报表,这部分已计提的坏账准备就要以某种形式表现出来。实务中存在两种观点,大部分人认为这只是合并范围的变更引起的,应绕过利润表直接反映在所有者权益变动表,在合并抵销时做如下处理:

借: 未分配利润	2 000
贷: 年初未分配利润	2 000

与2007年执行新准则之前超额亏损的转回部分一样,把综合影响列示在所有者权益变动表的同一位置,即将净影响数200万元(2 200-2 000)列示在“三、本期增减变动金额(减少以“-”号填列)”“(三)所有者投入和减少资本”“3.其他”项中的“未分配利润”的栏目中。

另外还有一种观点认为应进入当期损益,其在合并抵销时的处理方式:

借: 投资收益	2 000
贷: 年初未分配利润	2 000

直接进入当期损益的处理方式,最终结果递减了超额亏损投资收益的转回金额。

三、对合并报表的影响

综合上述调整,处置超额亏损的子公司不再纳入合并范围时,对该公司利润和所有者权益产生如下影响:

(1) 2007年1月1日执行新准则之前产生的超额亏损转回2 200万元,直接调整未分配利润,对当期损益不产生影响。

(2) 2007年1月1日执行新准则之后,2008年、2009年超额亏损转回3 300万元,记入当期损益,导致利润增加3 300万元。

母子公司交叉持股合并处理方法研究

李玉环

所谓交叉持股是指在由母公司和子公司构成的企业集团中,母公司持有子公司一定比例股份,能对其实施控制,同时子公司也持有母公司一定比例股份,即相互持有对方的股份。交叉持股属于复杂的股权结构,在编制合并财务报表时相对于母公司单向持有子公司的合并处理要复杂的多。目前国际上主要采用的有库藏股票法和交互分配法两种方法。

一、库藏股票法下的合并处理

库藏股票法,是指在编制合并财务报表时将子公司持有母公司的股权视为企业集团的库藏股票进行处理的方法。从企业集团来看,子公司持有母公司的股权属于企业集团内部持有股权,与单个企业赎回自己发行在外的股票作为库藏股票相似。库藏股票法下的合并抵销处理与单个企业赎回自己的股票的处理相类似,即将子公司取得母公司股权日所确认的对母公司长期股权投资的账面价值,转为库藏股票,在合并财务报表中作为股东权益的减项列示。

在初次编制合并财务报表时,对于子公司持有的母公司股权,应当在子公司持有的母公司股权抵销的同时,将其转为合并财务报表中的库藏股票。至于母公司持有的子公司股权,与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。

例1:甲公司于20×1年1月1日,以25 600万元的价款购

买取得A公司80%的股份,A公司成为甲公司的子公司。A公司于同日以9 950万元的价款购买取得甲公司10%的股份,成为甲公司的股东。在将上述股权入账后,甲公司20×1年1月1日对A公司长期股权投资账面价值为25 600万元;甲公司股东权益为99 500万元,其中股本为50 000万元,资本公积为29 500万元,盈余公积为11 000万元,未分配利润为9 000万元。

A公司20×1年1月1日对甲公司长期股权投资账面价值为9 950万元;A公司股东权益为32 000万元,其中股本为20 000万元,资本公积为8 000万元,盈余公积为1 200万元,未分配利润为2 800万元。

编制20×1年1月1日合并财务报表时,对于A公司持有甲公司(母公司)10%的股份,其抵销分录如下:

借:库藏股票	9 950
贷:长期股权投资(对甲公司股权投资)	9 950

至于甲公司持有A公司的80%股份,其抵销处理如下:

借:股本	20 000
资本公积	8 000
盈余公积	1 200
未分配利润	2 800
贷:长期股权投资	25 600
少数股东权益	6 400

经过上述抵销处理后,合并资产负债表中股本为50 000

(3) 甲公司债务重组损失导致合并报表投资收益转回减少3 000万元。

(4) 对甲公司以前年度计提坏账准备2 000万元,在合并报表时采用直接调整所有者权益方式,对当期损益不产生影响。

(5) 2009年当期亏损额2 000万元以投资收益的形式转回,对当期损益和所有者权益均没有影响,只是报表项目的列示问题。

(6) 丙公司债务重组损失导致当期营业外支出增加252.74万元(未确认融资费用)。

综合上述因素,对合并利润表的影响为:增加当期损益

3 300-3 000-252.74=47.26(万元)。对公司所有者权益的影响为:使公司所有者权益增加2 200+3 300-3 000-2 000-252.74=247.26(万元)。

合并报表在编制过程中如遇合并范围发生变化,特别是出现超额亏损的子公司的处置问题,在合并抵销时应特殊考虑。特别是在新准则下,合并工作底稿具有较强连续性,应充分考虑这种处置对未分配利润的影响,否则容易出现合并报表抵销不充分或试算平衡异常。

(作者单位:鲁银投资集团股份有限公司)

责任编辑 武献杰