

债务重组会计处理之我见

郝桂岩

(沈阳大学工商管理学院 沈阳 110044)

【摘要】 本文在介绍债务重组会计处理相关规定的基础上分析了债务重组会计处理的基本思路,并结合实例具体阐述了其操作方法。

【关键词】 债务重组 固定资产清偿 债务转资本

债务重组是指债务人发生财务困难的情况下,债权人按照与其债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。企业进行债务重组的前提条件是债务人发生财务困难,债权人作出让步,因此进行债务重组时,债务人应当终止确认重组债务,形成债务重组利得,计入营业外收入;债权人应当终止确认债权,形成债务重组损失,计入营业外支出,或者转回并抵减当期资产减值损失。

一、债务重组会计处理规定

《企业会计准则第12号——债务重组》(CAS12)规定,进行债务重组时,债务人应当终止确认重组债务,并将债务重组项目的公允价值与其终止债务的账面余额之间的差额,确认为债务重组利得,计入营业外收入。债务重组项目的公允价值与其账面价值的差额,确认为转让债务重组损益,计入当期损益。若债务重组项目由债务转为资本,其股权的公允价值与股本或实收资本的差额,作为资本公积处理。

债务重组项目的具体处理原则是:①若以存货清偿债务,应当视同存货销售处理,按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,销售收入与销售成本的差额,在利润表中营业利润部分予以列示;②若以固定资产、无形资产、在建工程、工程

物资清偿债务,应当视同固定资产、无形资产、在建工程、工程物资处置处理,其公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;③若以股票、债券等金融资产清偿债务,应当视同金融资产处置处理,其公允价值与其账面价值的差额,计入投资收益。

此外,进行债务重组时,债权人应当终止确认重组债权,并将重组债权的账面余额与债务重组项目换入资产的公允价值之间的差额,确认为债务重组损失,且计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,冲减后尚有余额的计入营业外支出,冲减减值准备后仍有余额的,应予转回并抵减当期资产减值损失,且不得计入营业外收入。

二、债务重组的会计处理

1. 债务人的会计处理。借:应付账款——账面余额(债务重组项目处置资产的损益);贷:债务重组项目——账面价值,债务重组项目处置资产的损益,资本公积(股权公允价值与其账面价值之间的差额),营业外收入——债务重组利得。

其中:债务重组利得是债务重组项目的公允价值与应付款项账面余额之间的差额,债务重组项目处置资产的损益就

农民社会保障支出	100
收储项目——土地开发支出——A地块	500
收储项目——其他直接支出——A地块	50
收储项目——待摊支出转入——A地块	450
借:交付项目支出	4 000
贷:收储项目——交付成本——A地块	4 000
4. A地块土地出让后,收到财政返还资金时:	
借:银行存款	4 000
贷:财政拨款收入	4 000
5. 月末结转收入和支出时:	
借:财政拨款收入	4 000
贷:土地储备资金	4 000
借:土地储备资金	4 000
贷:交付项目支出	4 000

同时冲减原来投入时入账的无形资产:	
借:土地储备资金	5 000
贷:无形资产——A地块	5 000

由上例可以看出,从政府投入A地块开始,到出让返还结束,该储备机构的土地储备资金的净值实际仍为0,评估价格与土地储备资金的成本、收入无关。如果是以银行存款对新成立开发土地储备中心注资,则只需在投入资金时借记“银行存款”科目,贷记“土地储备资金”科目,在这种情况下,只需做这一笔会计分录即可。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《土地储备资金会计核算办法(试行)》的通知.财会[2008]10号,2008-08-19
2. 樊剑英.解读财会[2008]10号:土地储备制度与会计核算和税务处理.北京房地产,2008;11

是债务重组项目的公允价值与其账面价值之间的差额。

2. 债权人的会计处理。借：债务重组项目转入资产——公允价值，营业外支出——债务重组损失，坏账准备——应收账款减值计提；贷：应收账款——账面余额（资产减值损失——债务重组损失）。

其中：债务重组损失是应收债权的账面价值与债务重组项目转入资产的公允价值借方差；而贷方差应冲减资产减值损失，这说明该项债权多计提了坏账准备，不作营业外收入处理，因为债权人作出让步会发生债务重组损失。

上述会计处理中债务重组项目以其债务重组分类为内容，包括以资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件和债务混合重组。

三、债务重组会计处理举例

1. 以固定资产清偿债务。

例1：2009年1月5日甲公司销售一批商品给乙公司，价款为22000元，按照销售合同约定，乙公司应于4月5日前支付价款，但至2009年10月30日尚未支付。由于乙公司发生财务困难，短期内无法偿还债务。

经协商，甲公司同意乙公司以一台设备抵偿债务。该设备的账面原价为25000元，累计折旧为6500元，减值准备为1000元，公允价值为16000元，抵债设备已于2009年11月5日运抵甲公司，甲公司将其用于本企业产品生产，甲公司对应收债权未计提坏账准备。

乙公司的会计处理：借：应付账款——账面余额22000，债务重组项目处置资产的损益1500（17500-16000）；贷：债务重组项目——账面价值17500（25000-6500-1000），应交税费——应交增值税（销项税额）2720（16000×17%），营业外收入——债务重组利得3280（22000-16000-2720）。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确的表达应为：借：应付账款——甲公司22000，营业外支出1500；贷：固定资产清理17500，应交税费——应交增值税（销项税额）2720，营业外收入——债务重组利得3280。

甲公司的会计处理：

（1）甲公司对应收债权未计提坏账准备。借：债务重组项目转入资产——公允价值16000，应交税费——应交增值税（销项税额）2720（16000×17%），营业外支出——债务重组损失3280，坏账准备——应收账款减值计提0；贷：应收账款——账面余额22000。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确的表达应为：借：固定资产16000，应交税费——应交增值税（销项税额）2720，营业外支出——债务重组损失3280；贷：应收账款——乙公司22000。

（2）甲公司对应收债权计提坏账准备金额为2000元。借：固定资产16000，应交税费——应交增值税（销项税额）2720，营业外支出——债务重组损失1280，坏账准备——应收账款减值计提2000；贷：应收账款——乙公司22000。

（3）甲公司对应收债权计提坏账准备金额为5000元。借：固定资产16000，应交税费——应交增值税（销项税额）

2720，坏账准备——应收账款减值计提5000；贷：应收账款——乙公司22000，资产减值损失1720。

2. 将债务转为资本。

例2：沿用例1资料，假设经协商，甲公司同意乙公司将该债务转为乙公司的股份，转股后乙公司的注册资本为200000元，抵债股权占乙公司注册资本的4%。债务重组日，抵债股权的公允价值为18000元。2009年12月1日，相关手续办理完毕，假设不考虑其他相关税费。甲公司对应收债权未计提坏账准备。

乙公司的会计处理：借：应付账款——账面余额22000；贷：债务重组项目——账面价值8000（200000×4%），资本公积10000（18000-8000），营业外收入——债务重组利得4000（22000-18000）。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确的表达应为：借：应付账款——甲公司22000；贷：实收资本8000，资本公积——资本溢价10000，营业外收入——债务重组利得4000。

甲公司的会计处理：借：债务重组项目转入资产——公允价值18000，营业外支出——债务重组损失4000，坏账准备——应收账款减值计提0；贷：应收账款——账面余额22000。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确的表达应为：借：长期股权投资——乙公司18000，营业外支出——债务重组损失4000；贷：应收款项——乙公司22000。

3. 修改其他债务条件。

例3：沿用例1资料，假设经协商，甲公司同意减免乙公司所欠全部债务的40%后，将债务期限延长至2010年4月5日偿还。

乙公司的会计处理：借：应付账款——账面余额22000；贷：债务重组项目8800（22000×40%），营业外收入——债务重组利得13200（22000-8800）。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确表达应为：乙公司债务重组会计处理：借：应付账款——甲公司22000；贷：应付账款——债务重组——甲公司8800，营业外收入——债务重组利得13200。

甲公司的会计处理：借：债务重组项目转入资产——公允价值未来应收金额8800，营业外支出——债务重组损失4000；贷：应收账款——账面余额13200。

经分析，上述会计分录相应项目对应的账户准确表达应为：甲公司债务重组会计处理：借：应收款项——债务重组——乙公司8800，营业外支出——债务重组损失13200；贷：应收账款——乙公司22000。

总之，不论哪一种类型的债务重组方式，采用会计分录的分析形式都可以从债权人与债务人两个方面比较快捷地进行债务重组利得和损失的分析及相应的会计处理，使债务重组的会计处理准确、简便易行，并且一目了然。

主要参考文献

财政部会计资格评价中心编. 中级会计实务. 北京：经济科学出版社，2009