

# 债务重组条款涉及或有应付金额的会计处理

张 重

(湖北民族学院 湖北恩施 445000)

**【摘要】** 债务重组是现实经济生活中的常见事项,本文拟结合个案研究就债务重组条款涉及或有应付金额的会计处理进行讨论,对债务重组会计实务提供新的思路。

**【关键词】** 债务重组 或有应付金额 预计负债

## 一、问题的提出

《企业会计准则第12号——债务重组》(简称“债务重组准则”)第七条规定:修改其他债务条件的,债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额,计入当期损益。修改后的债务条款如涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》(简称“或有事项准则”)中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值,与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额,计入当期损益。债务人的或有应付金额确认为预计负债是否需要折现,现行债务重组准则及应用指南中均未作出规定。本文对债务重组条款涉及或有应付金额的会计处理进行以下探讨。

## 二、案例分析

例:A公司销售一批商品给B公司,价款5 200 000元(含增值税)。按双方协议规定,款项应于3月20日之前付清。由于连年亏损,资金周转发生困难,B公司不能在规定的时间内偿付款项给A公司。经协商,于3月20日进行债务重组。重组协议如下:A公司同意豁免B公司债务1 200 000元,其余款项于重组日起四年后付清;债务延长期间,A公司加收余款2%的利息;重组后,若B公司盈利,则每年按3%的利率对余款加收利息,利息与债务本金一同支付。估计B公司债务重组后很可能盈利,现行贴现率为6%。

则债务人B公司有关债务重组的会计处理为:

1. 不确认预计负债。其条件是修改后的债务条款涉及或有应付金额,不符合或有事项准则中有关预计负债的确认条件。则有:重组债务的账面价值=5 200 000(元)。未来应付金额 $= (5\ 200\ 000 - 1\ 200\ 000) \times (1 + 4 \times 2\%) = 4\ 000\ 000 \times 1.08 = 4\ 320\ 000$ (元)。未来应付金额的现值 $= 4\ 320\ 000 \times (P/F, 6\%, 4) = 4\ 320\ 000 \times 0.792\ 1 = 3\ 421\ 872$ (元)。(P/F, 6%, 4)为四年期、折现率为6%的复利现值系数。会计分录为:借:应付账款——A公司5 200 000;贷:应付账款——债务重组3 421 872,营业外收入——债务重组利得1 778 128。

2. 确认预计负债。其条件是修改后的债务条款涉及或有应付金额,符合或有事项准则中有关预计负债的确认条件。则有:

(1)或有应付金额不考虑货币时间价值的会计处理。重组债务的账面价值=5 200 000(元)。未来应付金额 $= (5\ 200\ 000 - 1\ 200\ 000) \times (1 + 4 \times 2\%) = 4\ 000\ 000 \times 1.08 = 4\ 320\ 000$ (元)。未来应付金额的现值 $= 4\ 320\ 000 \times (P/F, 6\%, 4) = 4\ 320\ 000 \times 0.792\ 1 = 3\ 421\ 872$ (元)。

或有应付金额 $= (5\ 200\ 000 - 1\ 200\ 000) \times 3\% \times 4 = 480\ 000$ (元)。会计分录为:借:应付账款——A公司5 200 000;贷:应付账款——债务重组3 421 872,预计负债480 000,营业外收入——债务重组利得1 298 128。

(2)或有应付金额考虑货币时间价值的会计处理。或有应付金额的现值 $= (5\ 200\ 000 - 1\ 200\ 000) \times 3\% \times (P/A, 6\%, 4) = 120\ 000 \times 3.465\ 1 = 415\ 812$ (元)。(P/A, 6%, 4)为四年期、折现率为6%的年金现值系数。会计分录为:借:应付账款——A公司5 200 000;贷:应付账款——债务重组3 421 872,预计负债415 812,营业外收入——债务重组利得1 362 316。

## 三、不同会计处理方法的财务影响与分析

不同的会计处理方法会直接影响预计负债的账面价值,从而对损益产生影响。本例中,或有应付金额是否考虑货币时间价值而导致预计负债入账金额的差额为64 188元(480 000-415 812),从而对当期损益的影响金额也为64 188元。根据债务重组准则的规定,在会计实际工作中进行专业判断时,需要明确以下两个问题:

1. 债务重组条款中涉及或有应付金额是否确认预计负债。债务重组准则明确规定,修改后的债务重组条款涉及的或有应付金额,如果不符合或有事项准则中有关预计负债确认条件的,债务人不应将其确认为预计负债。

2. 债务重组条款中涉及的或有应付金额,债务人确认预计负债的金额是否需要折现。债务重组准则规定修改后的债务重组条款涉及的或有应付金额,如果符合或有事项准则中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。在确认预计负债时,根据或有事项准则的相关

# 企业职工带薪休假的会计核算

胡星辉 杜国良

(武汉科技学院 武汉 430077)

**【摘要】**2007年12月7日,国务院通过《职工带薪年休假条例》,自2008年1月1日起施行。本文拟用实例说明企业职工带薪休假的会计处理。

**【关键词】**带薪休假 休假工资 带薪缺勤

## 一、职工跳槽后休假时间的确定

职工在同一单位或不同单位的工作时间,以及依照法律、行政法规或国务院规定视同的工作期间,应当计为累计工作时间。如小王在A单位工作了5年后又跳槽到B单位工作了3年,那么小王的累计工作时间应为8年,即小王的休假天数按8年计算。

职工新进入用人单位且工作已满12个月,当年度年休假天数按照在本单位剩余日历天数折算确定,折算后不足1天的部分不享受休假。折算方法为:(当年度在本单位剩余日历天数÷365天)×职工本人全年应当享受的年休假天数。如小王已在A单位工作了5年,今年9月1日跳槽到B单位,即小王今年在A单位剩余的“日历天数”为122天。那么小王今年

规定,企业应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素,根据最佳估计数计量预计负债金额。其中,货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额,但未来应支付金额与其现值相差较大的,如油气井及相关的设施或核电站的弃置费用等,应当按照未来应支付金额的现值确定。

将未来现金流出折算为现值时,需要注意以下三点:一是用来计算现值的折现率,应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。二是风险和不确定性应在确定折现率时予以考虑,但不能重复反映。三是随着时间的推移,即使在未来现金流出和折现率不改变的情况下,预计负债的现值将逐渐增长。企业应当在资产负债表日,对预计负债的现值进行重新计算,复核预计负债的账面价值。若有确凿证据表明原账面价值不能真实反映当前最佳估计数的,应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

## 四、修改其他债务条件的债务重组的实质分析

修改其他债务条件的债务重组,从法律属性上是债权债务关系当事人变更原有合同关系进而确立新债权债务关系的一项法律活动,经济实质是双方基于自愿的一种利益分配活动。会计准则作为市场经济活动的一种制度安排,理应厘清重

的年休假天数为: $122 \div 365 \times 5 = 1.67$ (天)。由于0.67天不足1天,因此小王今年的年休假天数是1天。

## 二、职工未休年休假工资的计算

用人单位经职工同意不安排年休假或者安排职工年休假天数少于应休年休假天数的,应当在本年度内对职工应休未休年休假天数,按照其日工资收入的300%支付未休年休假报酬,其中包含用人单位支付职工正常工作期间的工资收入。计算未休年休假工资报酬的日工资收入按照职工本人收入的月工资除以月计薪天数(21.75天)进行折算。月工资是指职工在用人单位支付其未休年休假工资报酬前12个月剔除加班时间工资后的月平均工资。在用人单位工作时间不满12个月的,按实际月份计算月平均工资。月工资不包括加班工资,但

组债务的核算规则并确保新的法律关系的公平。

前已述及,修改其他债务条件的债务重组,从法律属性上是债权债务关系当事人变更原有合同关系进而确立新债权债务关系的一项法律活动。所谓合同的变更是指合同成立后,当事人在原合同的基础上对合同的内容进行修改或者补充。合同是双方当事人通过要约、承诺的方式,经协商一致达成的。如果双方当事人就变更事项达成了一致意见,变更后的内容就取代了原合同的内容,当事人就应当按照变更后的内容履行合同。为了保证当事人的合法权益,防止和减少不必要的纠纷,我国《经济合同法》和《涉外经济合同法》对合同变更的形式做出过规定,明确当事人变更合同的协议及债权人发出的变更合同的通知应当采用书面形式。修改其他债务条件的债务重组后的新债务的入账价值应该公允地反映重组后存续的新的合同关系,并为会计上确认重组债务奠定可靠的基础。债务重组准则将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值的规定体现了重组债务的新的合同关系,但对涉及或有应付金额的相关会计处理规定则未能真实而公允地反映债务人未来的融资关系。

## 主要参考文献

谢德仁.中国会计规则制定权合约安排之变迁——描述与分析.会计研究,2000;12