

## 修改其他债务条件 重组下应付金额的确认

江苏连云港 丁荣清

《企业会计准则第12号——债务重组》(简称“债务重组准则”)确认了四种债务重组方式,其中对以修改其他债务条件进行债务重组的规定为:若不附或有条件,债务人应将重组的账面余额减记至将来应付金额;若附或有条件,且或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的,债务人应将该或有应付金额确认为预计负债。按债务重组准则的要求,重组日账面应付金额只包括企业承担的新债务本金,以及企业承担的或有应付利息等,对于企业应承担的确定性利息等支出却待实际发生时进行账务处理,而不在重组日反映。

例如:A公司于20×3年6月30日从某银行取得年利率10%、三年期的贷款1 000 000元。因发生财务困难,各年贷款利息均未偿还。双方于20×5年12月31日进行债务重组,银行同意延长到期日至20×9年12月31日,年利率降至7%,免除积欠利息250 000元,本金减少至800 000元,利息按年支付。但附有一条件:重组后,如A公司有盈利,则年利率恢复至10%;若无盈利,年利率仍维持7%。根据现行会计准则的规定,A公司在20×5年年末应作如下会计分录:借:长期借款1 250 000元;贷:长期借款——债务重组(本金)800 000元,预计负债96 000元,营业外收入——债务重组利得354 000元。以后,若A公司仍没有盈利,则每年支付利息时:借:财务费用56 000元;贷:银行存款56 000元。

笔者认为,上述会计处理违背了如下的会计原则:

(1)可比性原则。该企业的未来支出有:一是公司在盈利状况下才承担的或有支出96 000元(800 000×3%×4);二是确定性利息支出224 000元(800 000×7%×4)。从实质上看,无论是96 000元还是224 000元,都是企业“未来”的利息费用,现行会计准则对此却采用了两种截然不同的核算方法:前者在重组日一次性确认为负债,减少企业的重组收益,后者却按照实际发生的期间分期计入财务费用,这与可比性原则相违背。

(2)重要性原则。224 000元的利息费用是A公司不论在什么情况下都必须承担的,而或有应付金额96 000元则要根据未来的事项确定。从重要性的角度考虑,在重组日的账面上除了反映或有应付金额96 000元,更应反映企业承担的确定性应付金额224 000元。

(3)谨慎性原则。按照现行会计准则的规定,在重组日只反映企业未来可能承担的或有利息费用,而不反映企业日后承担的确定利息支出部分,虚增了企业当期的重组收益,进而

导致企业虚增当期利润,不符合谨慎性原则的要求。

因此笔者认为,在重组日账面上应该同时反映这两种负债,可在“长期借款”、“应付账款”等科目下设“预计利息”明细科目核算企业承担的确定性利息费用。仍沿用上例,相关会计分录如下:

A公司在20×5年年末:借:长期借款1 250 000元;贷:长期借款——债务重组(本金)800 000元、——债务重组(预计利息)224 000元,预计负债96 000元,营业外收入——债务重组利得130 000元。

日后,若A公司仍没有盈利,则每年支付利息时:借:长期借款——债务重组(预计利息)56 000元;贷:银行存款56 000元。

若A公司有盈利,则每年支付利息时:借:长期借款——债务重组(预计利息)56 000元,预计负债24 000元;贷:银行存款80 000元。○

## 对会计凭证 装订方法的改进

南京市城市建设档案馆 马泽和

在会计凭证的装订过程中,笔者发现传统的“三针引线法”存在两个缺陷:①不易掌握。在凭证左上角很小的部位打三个针眼,而且要求“三眼”呈“品”字形,不能打偏、打斜,棉线在“三眼”中按一定次序穿梭,不能乱穿,对于新手来说不易掌握。②容易损坏凭证。尽管三个针眼所占面积很小,但有时针眼也可能破坏原始凭证,如日期、付款单位名称等。

因此,笔者试着对“三针引线法”作一改进,将“三眼”变“一眼”,具体做法如下:①在凭证左上角打一个针眼,针眼位置可在凭证包角上事先确定。②将一根棉线并成双股从针眼中穿过,两股线分别对凭证左上角的两条直角边加力收紧,打成活结。③用凭证包角将线结包上,用胶水粘牢,并在骑缝处盖装订人名章(参见下图)。

记账凭证封面	
年 月	
单位名称	
凭证名称	
册 数	第 册 共 册
起讫编号	自第 号至第 号止 共计 张
附 件	
起讫日期	自 年 月 日至 年 月 日