

企业会计准则和会计制度 在债务重组核算上的差异

四川乐山 李建兵 黎小红

对于债务重组业务,《企业会计准则第12号——债务重组》(以下简称“债务重组准则”)与现行的《企业会计制度》和《小企业会计制度》规定的会计核算方法有所不同,本文拟作以下比较与分析。

一、债务重组准则与会计制度的有关规定

两者的差异集中体现为:①债务重组准则引入公允价值概念,债务人、债权人均以公允价值作为债务重组入账价值的计量属性;《企业会计制度》和《小企业会计制度》则是以账面价值作为债务重组入账价值的计量属性。②债务重组准则将现行企业会计制度中“因债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的债务计入资本公积”的做法,改为将债务重组收益计入营业外收入。

1. 债务重组准则的规定。以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式进行的债务重组,债务人应当以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值、修改其他债务条件后债务的公允价值冲减重组债务的账面价值,两者之间的差额,计入当期损益;债权人享有股份公允价值总额与股本(或者实收资本)之间的差额,确认为资本公积。债权人应当以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、享有股份的公允价值、修改其他债务条件后债权的公允价值冲减重组债权的账面余额,两者之间的差额,计入当期损益。

2. 《企业会计制度》和《小企业会计制度》的规定。以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式进行的债务重组,债务人应当以支付的现金、转让的非现金资产账面价值、债权人享有股份的账面价值、修改其他债务条件后债务的账面价值冲减重组债务的账面价值,余额计入资本公积。债权人应当以收到的现金冲减重组债权的账面余额,以应收债权的账面价值作为受让的非现金资产、享有股份的入账价值,以修改其他债务条件后债权的账面价值作为入账价值。债权人应收债权的账面价值大于实际收到的现金、修改其他债务条件后债权的账面价值之间的差额,计入当期营业外支出。

二、实例比较与分析

1. 以现金清偿债务。例1:A企业欠B企业购货款10万元,无法偿还。经协商,B企业同意A企业支付6万元货款,余款不再偿还。A企业随即支付了6万元货款。B企业对该项应收账款已计提1万元的坏账准备。

(1)按债务重组准则作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;
贷:银行存款60000元,营业外收入——债务重组利得40000元。

B企业(债权人):借:银行存款60000元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失30000元;贷:应收账款——A企业100000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;
贷:银行存款60000元,资本公积——其他资本公积40000元。

B企业(债权人):会计处理同(1)。

2. 以非现金资产清偿债务。例2:A企业欠B企业购货款10万元,无法偿还。经协商,B企业同意A企业以其账面价值为6万元(公允价值7万元)的库存商品抵偿债务。两企业均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,B企业不再支付增值税款给A企业。B企业对该项应收账款已计提1万元的坏账准备。

(1)按债务重组准则作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;
贷:库存商品60000元,应交税费——应交增值税(销项税额)11900元(70000×17%),营业外收入——债务重组利得18100元、——资产转让收益10000元。

B企业(债权人):借:库存商品70000元,应交税费——应交增值税(进项税额)11900元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失8100元;贷:应收账款——A企业100000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;
贷:库存商品60000元,应交税金——应交增值税(销项税额)11900元,资本公积——其他资本公积28100元。

B企业(债权人):借:库存商品78100元,应交税金——应交增值税(进项税额)11900元,坏账准备10000元;贷:应收账款——A企业100000元。

3. 以债务转为资本。例3:A企业欠B企业购货款10万元,无法偿还。经协商,B企业同意A企业以普通股票偿还债务,每股面值为1元,每股市价为1.2元,A企业以6万股抵偿该债务(不考虑相关税费)。B企业对该项应收账款已计提1万元的坏账准备,将取得的股权按照成本法核算。

(1)按债务重组准则作会计处理。

刍谈减少子公司时原内部交易的合并处理

重庆 向天蕊

部分学者认为,母公司减少子公司,并与该子公司间存在内部交易,且仍有未实现的内部销售利润时,这部分未实现的内部销售利润,已经随着对子公司股权转让、解散清算而得以实现,也就不考虑其对集团公司财务状况及经营成果的影响。2006年2月颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新会计准则”)第二十三条规定:“母公司在报告期内处置子公司,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。”新会计准则并未对此前内部交易的处理问题给予具体规定。

由于减少子公司时,原内部交易抵销与否以及如何抵销对集团公司的财务报表影响重大,会计准则、制度又无具体规定,这无疑给某些集团公司提供了粉饰财务报表的机会。

一、会计准则相关规定存在的问题

例:甲公司持有乙公司52%的股权,2006年6月10日甲公司销售给乙公司售价3000万元的产品,成本为2100万元,至2006年6月底该批产品仍未对外销售。2006年7月1日甲公司转让4%的该种股份后仅持有乙公司48%的股份,失去了对乙公司的控制权。两公司的利润及利润分配表(简表)

如下:

项 目	单位:万元	
	甲公司(2006年)	乙公司 (2005年1~6月)
主营业务收入	10 000	2 000
主营业务成本	6 700	1 300
主营业务税金及附加	500	120
主营业务利润	2 800	580
加:其他业务利润	250	100
减:期间费用	2 100	350
营业利润	950	330
加:投资收益	150	
减:营业外支出	100	40
利润总额	1 000	290
减:所得税	300	90
净利润	700	200
加:期初未分配利润	900	90
减:应付利润	500	
期末未分配利润	1 100	290

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;贷:实收资本60000元,资本公积——资本溢价12000元,营业外收入——债务重组利得28000元。

B企业(债权人):借:长期股权投资72000元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失18000元;贷:应收账款——A企业100000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;贷:实收资本60000元,资本公积——资本溢价40000元。

B企业(债权人):借:长期股权投资90000元,坏账准备10000元;贷:应收账款——A企业100000元。

4. 修改其他债务条件。例4:B企业2003年12月31日应收A企业账款的账面余额为127000元,其中,27000元为累计未付的利息,该款项年利率为9%。由于A企业连年亏损,不能偿付应于2003年12月31日前支付的应付账款。经协商,决定于2003年底进行债务重组。B企业同意将债务本金减至6万元,免去应收利息27000元;将年利率从9%降低至5%,并将债务到期日延至2005年12月31日,利息按年支付。B企业对该项应收账款已计提1万元的坏账准备。

(1)按债务重组准则作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业127000元;贷:应付账款——债务重组(B企业)66000元,营业外收入——债务重组利得61000元。

2004年12月31日支付利息时,借:应付账款——债务重组(B企业)3000元(60000×5%);贷:银行存款3000元。2005年12月31日偿还本金和当年利息时,借:应付账款——债务重组(B企业)63000元;贷:银行存款63000元。

B企业(债权人):借:应收账款——债务重组(A企业)66000元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失51000元;贷:应收账款——A企业127000元。

2004年12月31日收到利息时,借:银行存款3000元(60000×5%);贷:应收账款——债务重组(A企业)3000元。2005年12月31日收到本金和当年利息时,借:银行存款63000元;贷:应收账款——债务重组(A企业)63000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业127000元;贷:应付账款——债务重组(B企业)66000元,资本公积——其他资本公积61000元。2004年、2005年12月31日支付利息时,会计分录同(1)。

B企业(债权人)会计分录同(1)。