

新会计准则下债务重组损失

确认的特殊考虑

黑龙江辰能哈工大高科技风险投资有限公司 冯文善

新会计准则中,债务人转让非现金资产公允价值与账面价值之间的差额作为资产转让损益,而重组债务的账面价值与转让资产的公允价值之差作为债务重组收益,上述两项收益分别计入当期损益;债权人将重组债权的账面余额与收到现金、受让非现金资产公允价值、享有股权公允价值、将来应收金额现值的差额(已计提减值准备的,应先冲减减值准备),作为债务重组损失计入当期损益。受让非现金资产按照公允价值入账。

执行新会计准则的债权人,是否会在这一具有让步性的重组活动中获取重组收益呢?当然不会,债务重组的定义性论述给出了明确的答案。但是,如果债权人在对某项债权提取了大额坏账准备的情况下,则可能在账面上出现债务重组收益。这一特殊形式下,又该如何进行会计处理呢?

例:2006年1月1日,大东公司销售一批产品给红星公司,价税合计为11 700万元。2006年4月3日,红星公司由于受到自然灾害影响,资金周转发生困难,无力偿还贷款。基于红星公司的经营状况,大东公司计提减值准备9 000万元。2007年5月10日,经双方协商,大东公司同意将红星公司拥有的一项长期股权投资用于抵偿债务。该项长期股权投资的账面余额为4 300万元,计提减值准备100万元。大东公司转让该项长期股权投资发生相关费用10万元,该股权当前公允价值为7 800万元。假设不考虑其他税费影响。

按照新会计准则,红星公司作会计处理如下:借:应付账款——大东公司11 700万元,长期股权投资减值准备100万元;贷:长期股权投资4 300万元,银行存款10万元,营业外收入——债务重组收益3 900万元(11 700-7 800),投资收益——股权转让收益3 590万元(7 800-4 300+100-10)。

大东公司作会计处理如下:借:长期股权投资7 800万元,坏账准备9 000万元;贷:应收账款——红星公司11 700万元,营业外支出——债务重组损失5 100万元。

笔者认为,这样处理有些不合情理,做出重大让步的大东公司竟然收获了5 100万元的营业外收益。营业外支出的贷方相当于营业外收入,实质性损失却变成了账面收入。

无论是在原有利润表格式下,还是在《企业会计准则第30号——财务报表列报》的新利润表格式下,营业外支出贷方金额都将列于营业利润之外。在相关信息披露方面,都要详细反映这一数据。此外,如果大东公司是上市公司,那么在相关数据统计与分析时,5 100万元将作为非经常性损益予以扣除。

如果大东公司没有计提减值准备,则会计分录将为:借:长期股权投资7 800万元,营业外支出——债务重组损失3 900万元;贷:应收账款——红星公司11 700万元。

可见,相同的业务内容,会由于会计处理方法的不一致而产生重大差异。

为还原这一事实的本来面目,笔者认为,应该对债权人在债务重组中的会计处理方法予以明确,应该在还原已计提的减值准备项目后,进行债务重组损失的确认和计量,确保不会因会计处理方法的不同而影响债务重组损失数额的确认,确保不同企业间债务重组损失确认口径的一致性,便于会计报表使用者理解和使用。

基于以上理解,大东公司会计分录调整为:借:坏账准备9 000万元;贷:管理费用9 000万元。借:长期股权投资7 800万元,营业外支出——债务重组损失3 900万元;贷:应收账款——红星公司11 700万元。此时,3 900万元为此次债务重组业务中的实际损失。无论企业对此是否计提了减值准备,债务重组损失数额都不变。○

国家税务总局 国税发[2007]104号文件

关于调整核定征收企业 所得税应税所得率的规定

法规制度

一、《国家税务总局关于印发〈核定征收企业所得税暂行办法〉的通知》(以下简称《暂行办法》)第十条规定的应税所得率调整为按下表规定的标准执行:

行 业	应税所得率(%)
农、林、牧、渔业	3~10
制造业	5~15
批发和零售贸易业	4~15
交通运输业	7~15
建筑业	8~20
饮食业	8~25
娱乐业	15~30
其他行业	10~30

二、房地产开发企业按照《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)的有关规定执行。

三、各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局应结合本地实际情况,在本规定的应税所得率范围内联合确定本地区的具体应税所得率,并报国家税务总局备案。

四、本规定自2007年1月1日起执行,《暂行办法》第十条规定的《应税所得率表》同时废止。

(2007年8月30日印发)