

公允价值计量对债务重组会计处理的影响

郭学新

(汕头职业技术学院 广东汕头 515041)

【摘要】 新会计准则关于公允价值的规定解决了原会计准则下债务重组处理存在的问题,使得资产不再虚列、符合稳健性原则,同时也没有掩盖可能发生的债务重组损失,符合客观性原则。

【关键词】 公允价值 债务重组 会计处理 影响

一、以非现金资产抵偿债务时原会计准则规定以账面价值入账存在的问题

1. 造成债权人虚列资产,容易误导报表使用者,不符合稳健性原则。目前我国企业进行债务重组,绝大多数债权人都是做出让步的,在以非现金资产清偿债务时,资产的价值一般都低于债务的账面价值,而债权人按债权的账面价值入账。在债权、债务价值相等的情况下,则提高了所接受的资产的价值,即在重组日至期末计提资产减值准备期间虚列了资产价值,尤其是当债务的账面价值远远高于非现金资产的实际价值时债权人大规模地虚列资产,容易使报表使用者产生误解,并不符合稳健性原则。

(1) 在资产负债表中增设“消耗性林木资产”项目,金额为“消耗性林木资产”账户余额减去“跌价准备——消耗性林木资产跌价准备”账户余额后的净额,单独列示于“存货”项目之后。“农业生产成本”账户的余额并入“存货”项目金额中。

(2) 企业应在财务报表附注中披露以下信息:①林木资产的实物数量和账面价值;②消耗性林木资产跌价准备金额;③作为负债担保物的林木资产的账面价值;④与林木资产相关的风险情况与管理措施;⑤消耗性林木资产增减变动信息。

二、规范其他环境会计事项的核算及信息披露

1. 统一核算和报告方式。考虑到其他的环境会计事项基本上能够被纳入现有的会计核算体系中,同时考虑企业成本效益原则,笔者认为,比较现实的核算方式是不改变现有的总账账户,而是在总账账户下设置环境会计的明细账户。例如,在固定资产总账账户下设置“环保固定资产”二级账户,在“管理费用”账户中设置“排污费”、“专门环保机构经费”等明细项目,在长期应付款总账账户下设置“应付环保负债”二级账户。同时,在现金流量表中设置专门项目反映环境事项引起的现金流量,如“环保投资支付的现金”、“环保筹资的现金”等。

2. 统一信息披露形式。不改变现有的财务报告体系,在

例 1:A 公司欠 B 公司货款 100 000 元,A 公司因财务困难,短时间内不能支付货款,经双方协商,B 公司同意 A 公司以其持有的短期投资抵付货款,该投资账面价值为 70 000 元,已提跌价准备 5 000 元。B 公司对该项应收账款计提了 8 000 元的坏账准备,对收到的该项投资也作为短期投资。按原会计准则的规定,在债务重组日 A、B 两公司账务处理如下:

(1) A 公司的会计处理:借:应付账款——B 公司 100 000 元,短期投资跌价准备 5 000 元;贷:短期投资 70 000 元,资本公积——其他资本公积 35 000 元。

(2) B 公司的会计处理:借:短期投资 92 000 元,坏账准备 8 000 元;贷:应收账款——A 公司 100 000 元。

财务报表附注中增加系统的环境会计报告,报告的内容按照可计量性分成三个层次:A 表示不可计量的政策、方针等;B 表示不可用货币计量但可用实物或数量计量的内容,如排放废弃物等;C 表示可用货币计量的内容,这部分已经在企业的会计核算中有所反映,如环保资产、排污费等。

结合我国现有的法律规定,尤其是国家环境保护总局《关于企业环境信息公开的公告》的要求,设计环境会计信息披露格式及内容如下:①企业简介与环境方针(注:A)。②财务信息(注:C)。包括环境资产、环境负债、环境费用、环境收入、环境事项引起的现金流入、环境事项引起的现金流出。③环境资源消耗(注:B)。包括能源总消耗量和单位产品能源消耗量,工业用水重复利用率、再循环使用等。④环境管理信息(注:C)。包括环境治理、奖励、环保守法信息等。⑤环境产出信息(注:B)。包括废弃物、产品包装、产品、污染排放量等信息。

主要参考文献

1. 蒋昌华.造林企业“林木”资产核算办法的探讨.四川会计,2003;12

2. 樊策轩.林木资产会计核算若干问题探讨.绿色财会,2006;1

3. 李永臣.企业环境会计研究.北京.中国人民大学出版社,2005

从例1可以看出,债务人A公司短期投资的账面价值为65 000元(70 000-5 000),按照原会计准则规定,债权人B公司在计算短期投资的入账价值时,采取的是倒挤法,即短期投资的入账价值=应收账款的账面余额-已计提的坏账准备,确定该项投资的入账价值为92 000元。若A公司用以清偿债务的短期投资的账面价值与现行市价基本相符,那么其差额27 000元(92 000-65 000)便是B公司虚列的资产部分,该部分占该项资产的41.54%(27 000=65 000×100%),如此虚列企业资产,当债务重组金额特别大时,在债务重组日到期末这段时间内很可能会影响报表使用者的正确决策。

2. 用存货清偿债务时,债权人的账务处理不符合客观性原则。按原会计准则规定,如果债务人以存货清偿债务的,债权人应按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费减去可以抵扣的增值税进项税额后的余额,作为存货的成本。如果所接受的存货价值已经发生减值,应当在期末与其他存货一并计提减值准备。

例2:A公司欠B公司货款2 000 000元,由于A公司资金周转困难,短时期内无法支付该笔款项。经协商A公司用其库存的一批商品来偿还债务。该批商品售价为1 600 000元,实际成本为1 300 000元,A、B公司均为一般纳税人,增值税税率均为17%。B公司收到商品作为“库存商品”,同时不再另外缴纳增值税,A公司对该批商品未提减值准备,B公司也未提坏账准备,债务重组日双方所作会计处理如下:

(1)A公司的会计处理:借:应付账款——B公司2 000 000元;贷:库存商品1 300 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)272 000元,资本公积——其他资本公积428 000元。

(2)B公司的会计处理:借:库存商品1 728 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)272 000元;贷:应收账款——A公司2 000 000元。

从例2可以看出,该批存货对A公司来讲,售价为1 600 000元,实际成本为1 300 000元,但抵偿到B公司以后,其成本猛增到1 728 000元,致使该批存货的入账价值脱离了实际,导致有关会计信息失真。而且在实际工作中,此类业务需凭借有关的增值税专用发票入账,原始凭证上的商品进价与账面记录的金额却不一致,违反了记账的基本规则。同时也要看到B公司收到的存货在入账时便发生了减值,到期末B公司仅此一项便需要计提128 000元(1 728 000-1 600 000)的跌价准备,把债权人的债务重组损失转嫁到了资产减值损失中,扭曲了企业的财务状况。

二、新会计准则重新引入公允价值,债务重组以非现金资产抵偿债务时对重组双方的影响

1. 对债务人会计处理的影响。新会计准则重新引入公允价值,进而产生资产转让损益。新会计准则规定,在不考虑相关税费的情况下,以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额计入当期损益,将转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。该资产的公允价值与其账面价值之间的差额为转让资产损益,重组债务的账面价值与转

让对象的公允价值之间的差额为债务重组收益。转让资产损益与债务重组收益不仅在性质上不同,而且在核算上也不同,债务人在账务处理时也应有所区别。

在例1中,若A公司短期投资公允价值为65 000元,则其会计处理为:借:应付账款——B公司100 000元,短期投资跌价准备5 000元;贷:短期投资(公允价值)65 000元,营业外收入——债务重组收益40 000元(注:该分录中的收益为债务重组收益)。同时,借:投资收益5 000元;贷:短期投资5 000元(注:其投资收益是账面价值70 000元与公允价值65 000元之间的差额,为转让资产收益)。

在例2中,如果商品的公允价值为销售价格1 600 000元,那么A公司的会计处理为:借:应付账款——B公司2 000 000元;贷:主营业务收入1 600 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)272 000元,营业外收入——债务重组收益128 000元(注:该收益为债务重组收益)。同时,借:主营业务成本1 300 000元;贷:库存商品1 300 000元(注:主营业务利润300 000元=主营业务收入1 600 000元-主营业务成本1 300 000元,即为转让资产收益)。

2. 对债权人会计处理的影响。新会计准则规定了以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,应按如下规定处理:债权人已对债权计提减值准备的,应当先将差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分计入当期损益。从上面的规定可以看出,受让的非现金资产的价值不再是以倒挤的方法来确定,债权人的账务处理发生了变化。

仍以例1、例2为例,B公司的会计处理为:①以短期投资清偿债务的,其短期投资公允价值为65 000元,借:短期投资65 000元,坏账准备8 000元,营业外支出——债务重组损失27 000元;贷:应收账款——A公司100 000元。②以存货资产清偿债务的,存货的公允价值与销售价格相同,同为1 600 000元。借:库存商品1 600 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)272 000元,营业外支出——债务重组损失128 000元;贷:应收账款——A公司2 000 000元。

从上述的会计处理可以看出,新会计准则关于公允价值的规定解决了原会计准则的一些问题。债权人受让的非货币性资产的入账价值不再以倒挤的方式得出,而是以公允价值入账,使得资产不再虚列,符合稳健性原则。另外,债权人在受让存货时,入账价值与发票上的金额相一致也不违反记账基本规则,同时也没有掩盖可能发生的债务重组损失,符合客观性原则。这样做提高了企业会计信息的可靠性,但对债务人而言,新的债务重组准则意味着债权人一旦让步,企业获得的利益将被直接计入当期收益,因此极有可能成为利润操纵的工具。这就有必要规范应税利润的确定及利润的分配,为公允价值计量理念的实施提供完善的法律环境。

主要参考文献

李海波,刘学华,宋胜菊.新编财务会计.上海:立信会计出版社,2005