债务重组收益核算之我见

江苏盐城广播电视台　高漫月

一、债务重组收益成为上市公司美化业绩的工具

债务重组准则规定,债务重组利得可以计入当期损益。对作为债务人的上市公司而言,这意味着一旦债权人让步,其获得的利益将直接计入当期收益,进入利润表。债务重组确实有可能提高公司每股收益,这种做法使得经营困难的上市公司依靠关联债权人的债务豁免或以自身低值资产冲抵巨额欠款等方式,将不菲的债务重组收益计入利润,得以维持账面盈利,有的甚至"扭亏为盈"。根据相关统计数据,2008 年沪深市场 1 597 家非金融类上市公司中有 296 家在报告期内发生债务重组业务,其中 ST 类公司有 79 家,在这 296 家上市公司中债务重组损益占其净利润的比例超过 1 000%的有 8 家,最高值达到 53 倍之多。

不难看出,债务重组是 ST 类公司改善当期业绩的绝佳手段,现行准则下债务重组利得的会计处理方式给亏损上市公司盈余造成了较大的影响。在亏损上市公司中,发生债务重组业务的公司占一半左右,而发生债务重组业务且产生债务重组收益的公司比例更高,达到 70%以上。这些公司的债务重组损益占营业外收支的比例由 2007 年度的 44.16%上升至 2008 年度的 91%,占净利润的比例由 2007 年度的 38.48%上升到 2008 年度的 81.27%。以上数据充分说明,债务重组业务对公司盈余有重大的调节作用。

二、对债务重组账务处理的思考

现行债务重组准则对债务重组的概念及其会计处理方法做出了重大修正,实现了与国际会计准则的实质性趋同,但是对准则实施以来的案例和相关资料进行分析可以看出,准则的出台一定程度上规范了企业经营行为,实际操作中也很容易出问题,特别是债务重组收益的处理扩大了亏损上市企业进行利润操作的空间,使债务重组沦为盈余管理手段。

债务重组收益经历了计入资本公积和计入当期损益的两次修订,从顺应国际会计准则趋同的要求来看,计入当期损益是必然的,但却不完全符合我国的国情。笔者认为,从某种程度上来讲,在我国将债务重组损益计入资本公积更加合理。当前,在债务重组损益只能计入当期损益的情况下,要使新修订的债务重组准则真正发挥作用,一要进一步完善债务重组准则,二要加强对债务重组业务的监管。

在债务重组准则中,首先要强调债务重组的确认条件,规定符合什么条件的业务可以作为债务重组业务来处理。其次,要改进债务重组收益的会计确认方法。现行债务重组准则规定债务重组收益于重组日全部予以确认,这显然不符合会计谨慎性原则,对于存在分期偿还债务的重组业务,可以根据债务重组计划的执行情况和重组债务的清偿状况,在重组期间分期确认重组收益。以资产抵债的,需规范公允价值的确定方法和依据,防止公司利用债务重组获得以存货抵债的营业收入以及以固定资产抵债的营业外收入和以投资抵债的投资收益等产生有失公允的收益来粉饰报表的行为。再次,应加强和完善企业对债务重组业务的信息披露,完善上市公司业绩考核和评价体系,以扣除非经常性损益后的利润、净资产收益率等核心财务指标作为评价上市公司业绩的主要考核指标。

现行债务重组准则对整个市场和上市公司产生了深远的影响,修订后的准则有利有弊,总体上较之以前更趋于合理,但仍存在许多不足。了解上市公司利用债务重组进行盈余管理的根源以及上市公司实施新债务重组准则所存在的现实问题,进一步有针对性地完善证券监督机构的监管措施,是保障新债务重组准则得以顺利实施的有效途径。○

接受股票捐赠会计处理小议

中国矿业大学管理学院　刘　聪

企业在接受捐赠的股票时,往往只是在备忘簿中登记。虽然收到回收的股票时,企业的资产没有发生任何变化,使资产负债表表面上没有发生任何变化。但是,企业收到捐赠的股票时,这些股票不能再享受股东的各项权利,会导致股东权益下降,这是现行处理方法不能及时反映的。另外,根据现行会计准则,接受捐赠时应该确认相应的营业外收入,作为企业经营者经营业绩,同时计缴相应的所得税,而现行处理方法则逃脱了交税。由此,接受股票捐赠的现行会计处理方法存在一定的缺陷,应该进行改进。

笔者认为,对企业重新得到的已经发行的股票,可以记入"库存股"科目。接受捐赠时,用"库存股"科目核算企业接受捐赠的股票;同时贷记"营业外收入"科目,作为企业经营者经营业绩的一个方面。

例:A 上市公司接受 B 公司捐赠的已经发行的自己公司股票 1 000 股,每股市价 13 元。当初这些股票的发行价是 12 元/股,面值 10 元/股。

分析:对于"库存股"的相关核算,有成本法和权益法两种方法,下面以成本法为例进行分析。

(1)A 公司收到 B 企业捐赠的股票时,借:库存股 13 000;贷:营业外收入 13 000。

(2)A 公司对于接受的捐赠的股票,进行再发行,第一次以价格 15 元/股卖出 700 股,借:银行存款 10 500;贷:库存股