

# 浅析集团内债务重组业务的合并会计报表抵销

□ 何平林 董延辉

《企业会计制度》中明确了债务重组业务的五种主要形式和会计处理的一般原则,但在合并会计报表编制有关规定中却没有将企业集团债务重组业务的合并抵销方法加以明确。为此,笔者建议将集团公司债务重组业务的合并会计报表抵销纳入新的合并会计报表准则制定的范围加以规范。下面,笔者结合债务重组业务的五种方式对集团公司债务重组业务的合并会计报表抵销处理原则作一探讨。

## (一)以低于债务账面价值的现金清偿债务时的合并报表抵销

债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务,即债权人豁免债务人部分债务的,债权人应将给予债务人豁免的债务部分作为损失,计入当期营业外支出;债务人则应将豁免的债务部分转入资本公积。

集团公司中的母子公司之间或子公司之间发生的这种债务重组,在编制合并会计报表时的抵销原则应为:1.现金清偿部分不需要做任何处理,属集团公司内部资金流动。2.将应收债权和应付债务抵销。借记“应付账款”科目,贷记“应收账款”科目。3.将债权人计提的坏账准备予以抵销。借记“坏账准备”科目,贷记“管理费用”科目。4.将债权人确认的资本公积与债务人确认的损失进行抵销。借记“资本公积”科目,贷记“营业外支出”科目。5.以后年度连续编制合并会计报表时,将上期债务人确认的损失对本期期初未分配利润的影响予以抵销。借记“坏账准备”科目,贷记“期初未分配利润”科目。同时,借记“资本公积”科目,贷记“期初未分配利润”科目。

例如,甲乙公司均为博大集团的子公司。2002年甲公司欠乙公司货款3 000万元。乙公司对该应收账款计提了200万元坏账准备。由于甲公司财务状况不佳,短期内不能支付货款。经过协商,乙公司同意甲公司支付2 000万元货款,余款不再偿还。甲公司随即支付了2 000万元货款。

2002年末博大集团公司编制合并报表时,抵销分录应为:

(1)借:应付账款	3 000	
贷:应收账款		3 000

(2)借:坏账准备	200	
贷:管理费用		200

(3)借:资本公积—其他资本公积	800	
贷:营业外支出—债务重组		800

以后年度连续编制合并报表时,仍需编制抵销分录:

(1)借:资本公积—其他资本公积	800	
贷:期初未分配利润		800

(2)借:坏账准备	200	
贷:期初未分配利润		200

## (二)以非现金资产抵偿债务时的合并报表抵销

债务人以原材料、库存商品、固定资产、有价证券等清偿债务,债务人以应付债务的账面价值小于用以清偿债务的非现金资产账面价值和支付的相关税费的差额,直接计入营业外支出;应付债务的账面价值大于用以清偿债务的非现金资产账面价值和支付的相关税费的差额,计入资本公积。债权人按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,作为所接受非现金资产的入账价值,如果所接受的非现金资产的价值已经发生减值,应当在期末时与相关资产一并计提减值准备。

集团公司中的母子公司之间或子公司之间发生的这种债务重组,在编制合并会计报表时的抵销原则应为:1.将应收债权和应付债务抵销。借记“应付账款”科目,贷记“应收账款”科目。2.将确认的相关增值税进行抵销。借记“应交税金—应交增值税(销项税额)”,贷记“应交税金—应交增值税(进项税额)”。3.将因债务重组而使非现金资产价值增加的部分与资本公积进行抵销。借记“资本公积—其他资本公积”科目,贷记“库存商品”等科目。4.以后年度连续编制合并会计报表时,若库存商品尚在集团公司范围内,则借记“资本公积”科目,贷记“库存商品”科目。若库存商品已经实现对外销售,则借记“资本公积”科目,贷记“期初未分配利润”科目。

例如,A公司是B公司的全资子公司。2002年A公司欠B公司购货款1 500万元。由于A公司财务困难,经协商A公司以其生产的产品偿还债务,该产品的售价800万元,实际成本700万元。A、B公司增值税税率均为17%。2002年末集团编

制合并报表时,抵销分录应为:

- (1)借:应付账款 1 500  
贷:应收账款 1 500
- (2)借:应交税金—应交增值税(销项税额) 136  
贷:应交税金—应交增值税(进项税额) 136
- (3)借:资本公积—其他资本公积 664  
贷:库存商品 664

以后年度连续编制合并报表时,仍需编制抵销分录:  
(假设已经实现对外销售)

- 借:资本公积—其他资本公积 664  
贷:期初未分配利润 664

### (三)债务转为资本时的合并会计报表抵销

债务转为资本时,债务人将债权人因放弃债权而享有的股份面值总额作为股本,按应付债务的账面价值与享有股份面值总额的差额作为资本公积;债权人应按照应收债权的账面价值加上应支付的相关税费作为初始投资成本。

集团公司中的母子公司之间或子公司之间发生的这种债务重组,在编制合并会计报表时的抵销原则应为:1、将应收债权和应付债务抵销。借记“应付账款”科目,贷记“应收账款”科目。2、将确认的股本与资本公积进行抵销。借记“股本”、“资本公积—股本溢价”,贷记“坏账准备”、“长期股权投资”。3、将债权人计提的坏账准备予以抵销。借记“坏账准备”科目,贷记“管理费用”科目。4、以后年度连续编制合并会计报表时,抵销分录与第2步相同。

例如,M公司是N公司的子公司,M公司2002年应收N公司账款的账面余额为1 000万元,M公司对应收账款提取坏账准备100万元。由于N公司无法支付应付账款,经协商同意,N公司以普通股偿还债务,假设每股面值为1元,N公司以400万股抵偿该债务(不考虑相关税费)。假设M公司以成本法核算投资。2002年末集团编制合并报表时,抵销分录应为:

- (1)借:应付账款 1 000  
贷:应收账款 1 000
- (2)借:股本 400  
资本公积—股本溢价 600  
贷:坏账准备 100  
长期股权投资 900
- (3)借:坏账准备 100  
贷:管理费用 100

以后年度连续编制合并报表时,仍需编制抵销分录:

- (1)借:坏账准备 100  
贷:期初未分配利润 100
- (2)借:股本 400  
资本公积—股本溢价 600  
贷:坏账准备 100  
长期股权投资 900

### (四)修改其他债务条件的合并会计报表抵销

修改其他债务条件的债务重组,债权人将未来应收金额小于应收债权账面价值的部分计入营业外支出,债务人将未来应付金额小于应付账款账面价值的部分确认为资本公积。涉及或有收益的,不包括在未来应收金额中;涉及或有支出的,包括在未来应付金额中。

集团公司中的母子公司之间或子公司之间发生的这种债务重组,在编制合并会计报表时的抵销原则应为:1、现金清偿部分不需要做任何处理。2、将应收债权和应付债务抵销。借记“应付账款”科目,贷记“应收账款”科目。3、将债权人计提的坏账准备予以抵销。借记“坏账准备”科目,贷记“管理费用”科目。4、将债权人确认的资本公积与债务人确认的损失进行抵销。借记“资本公积”科目,贷记“营业外支出”科目。5、将债权人未来应收金额与债务人未来应付金额进行抵销。借记“应付账款—债务重组”科目,贷记“应收账款—债务重组”科目。6、以后年度连续编制合并会计报表时,将上期债务人确认的损失对本期期初未分配利润的影响予以抵销。借记“坏账准备”科目,贷记“期初未分配利润”科目。同时,借记“资本公积”科目,贷记“期初未分配利润”科目。

例如,A公司2002年12月31日应收其子公司B公司票据的账面余额为6 000万元,其中1 000万元为累计未付的利息,票面年利率10%,A公司已经对此计提了200万元的坏账准备。由于B公司连年亏损,现金流量严重不足,于2002年末进行债务重组。经协商,A公司同意将其债务本金减少至3 000万元,免去子公司所欠的全部利息,将年利率从10%降到6%,并将债务到期日延长到2003年12月31日,利息按年支付。2002年末集团编制合并报表时,抵销分录应为:

- (1)借:应付账款 6 000  
贷:应收账款 6 000
- (2)借:坏账准备 200  
贷:管理费用 200
- (3)借:资本公积—其他资本公积 1 200  
贷:营业外支出—债务重组 1 200
- (4)借:应付账款—债务重组 4 800  
贷:应收账款—债务重组 4 800

以后年度连续编制合并报表时,仍需编制抵销分录:

- (1)借:资本公积—其他资本公积 1 200  
贷:期初未分配利润 1 200
- (2)借:坏账准备 200  
贷:期初未分配利润 200

关于第五种情况,在混合债务重组下,其实质是对第一到第四种情况的债务重组构成的组合,只要把握了前四种债务重组形式,混合重组的合并会计报表抵销处理则可以依次类推。

(作者单位:华北电力大学(北京)工商管理学院)

责任编辑 季建辉