

浅谈《债务重组》等会计准则的修改

作者：黄有为 韩晓兵

为进一步规范我国的资本市场，提高企业会计信息质量，建立和完善现代企业制度，促进社会主义市场经济的健康发展，年初财政部发布了《企业会计准则—无形资产》等八项准则和《企业会计制度》。新会计准则和《企业会计制度》充分地借鉴了国际会计惯例，符合我国加入WTO后企业参与国际竞争对会计信息质量的要求。在此，笔者就《债务重组》等五项会计准则的修改略作介绍。

一、债务重组准则

其改动主要体现在以下几个方面：

(一) 对债务人来说，要将重组损益计入资本公积，同时在计算资本公积或当期损失时，要将债务重组的账面价值同转让的非现金资产的帐面价值、债权人享有的股权的份额之间进行比较，而不再是非现金资产的公允价值和股权的公允价值，这也是此次《债务重组》修改最重要的地方。另一方面，对债权人来说，因为要以非现金资产的帐面价值或股权按重组债权的帐面价值入帐，因而不发生债务重组损失。

(二) 定义和方式不同。修订后的债务重组定义将债务重组准则规范的范围拓展了，不仅包括债权人作出让步时的债务重组，还涉及债权人未作出让步时的债务重组。在重组方式上，将以资产清偿债务的方式分拆成两种方式，即以低于债务帐面价值的现金清偿债务和以非现金资产抵偿债务。

(三) 披露及其它。正是由于以上的修改，因此在披露上，就不再要求披露因债务重组而确认的债务重组收益总额，而是披露因债务重组而确认的资本公积总额。另外，修订后的准则还对重组债务帐面价值小于或等于将来应付金额时的会计处理明确作出了规范，这也是原准则所没有的。

意义：原准则中较多地运用了公允价值，允许债务人将重组债务帐面价值与转让的非现金资产的公允价值或股权的公允价值之间的差额确认为债务重组收益，并在利润中反映。但在实际执行中效果并不好，因为一方面由于我国目前的生产资料市场、产权市场尚在建立健全中，相关的公允价值难以真正地显现出“公允”，从而有可能影响因债务重组而产生的“利润”的真实性和可靠性，另一方面也使一些公司有可乘之机，通过大规模的资产重组来提升业绩，这一点在上市公司中表现得尤为突出。因此，无论从符合客观实际情况出发，还是从规范公司行为出发，此项准则的修改都是非常及时的。

二、投资准则

其改动主要体现在以下几个方面：

(一) 规定更加明确。主要体现在五处，1. 原准则中第八点关于股权投资差额的摊销期限的规定是“合同中规定了投资期限的，按一定期限摊销；合同没有规定投资期限的，投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不超过10年的期限摊销；投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不低于10年的期限摊销”。而在新准则中，将“一般”两字取消，以消除其中可能会因此而产生不利的人为因素。2. 原准则中第十点规定“持有的短期投资，在期末时应以成本与市价孰低计价，并将市价低于成本的金额确认为当前投资损失”，而在新准则中时间的规定更加明确为“在期末或至少在年度终了时……”。3. 原准则中第十二点规定“债券投资成本中包含的相关费用，可以于债券购入后至到期前的期间内在确认相关债券利息收入时摊销，计入损益，也可以于购入债券时一次摊销，计入损益”，新准则中明确为“金额较大的，可以于债券购入后至到期前的期间内在确认相关债券利息收入时摊销，金额较小的，可以于购入债券时一次摊销，计入损益”。4. 原准则第二十三点规定“企业应对长期投资的账面价值定期的逐项进行检查”，新准则规定为“企业应对长期投资的账面价值定期的逐项进行检查，至少于每年年末检查一次”。5. 新准则还明确了可回收金额的概念，且引入了“初始投资成本”的概念。

(二) 对于投资企业确认被投资单位发生的净亏损，以投资账面价值减至零为限。而原准则对此的规定是，要将其他额外责任（如提供担保）也必须考虑在内，即当投

投资企业对被投资单位有其他额外责任（如提供担保）时，按权益法确认被投资单位发生的净亏损时，有可能会使投资账面价值变为负数。

（三）针对长期投资发生减值的情况，明确规定企业应将可收回金额低于长期投资账面价值的差额，确认为当期投资损失。而原准则中规定先冲减资本公积准备项目，该项目的产生是由于为取得长期股权投资而放弃的非现金资产的公允价值超过了其账面价值，这在新准则中已将其归入了《非货币性交易》准则，且要求取得的长期股权投资以所放弃的非现金资产的账面价值入账。

意义：在原准则要求下时，企业可以充分利用其规定的不完善之处做手脚，比如，在股权投资差额的摊销上，原准则只是要求“一般”按超过10年或低于10年的期限进行，因此企业仍可按自身的需要灵活进行处理，来人为的调整其年度收益。再如关于承担被投资企业额外责任（如提供担保）的问题，它会使投资企业的投资收益并不能准确反映其真实投资情况。新准则及时填补了上述漏洞，并使投资企业的对外投资收益反映更加真实，符合客观需要，对规范企业的行为，提高会计信息的可靠性、相关性具有重大意义。

三、非货币性交易准则

其改动主要体现在以下几个方面：

（一）大大的简化了准则内容。不再区分待售资产和非待售资产，也不再区分同类非货币性交易和不同类非货币性交易，只是简单地规定“企业发生非货币性交易时，应以换出资产的帐面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入帐价值”。此外，原《非货币性交易》准则不涉及企业合并中的非货币性交易和放弃非现金资产取得股权两种情况，而在新准则中已将后一种情况，即放弃非现金资产取得股权作为非货币性交易处理。

（二）简化了披露内容。因为原准则规定的比较复杂，因此在披露上相应的要求也比较多、比较细，而修订后的准则对此进行了简化，只要求披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及金额即可。

意义：一方面，原来的非货币性交易准则将资产区分为待售资产和非待售资产，将非货币性交易区分为同类非货币性交易和不同类非货币性交易，并要求根据不同的非货币性交易采用不同的会计处理方法；另一方面，原来的准则较多地使用公允价值进行计量，但是在我国当前生产要素市场不很健全从而公允价值难以取得的情况下，在会计实务中出现了一定的随意性。因此，根据原来的准则，企业可以通过非货币性交易产生利润，这便使一些企业通过非货币性交易调节利润成为可能。而新准则大大简化了非货币性交易过程中的会计处理，消除了其中的一些人为因素，这对于规范非货币性交易的会计核算和相关信息披露，以及剔除公司，尤其是上市公司业绩中的水份、提高会计报表的真实性具有积极的作用。

四、现金流量表准则

其改动主要体现在以下几个方面：

（一）合并了一些项目。主要有三个方面，1. 在经营活动产生的现金流量中，将“收到的增值税销项税额和退回的增值税款、收到的除增值税以外的其他税费返还”两项合并成“收到的税费返还”一项；将“收到的租金”纳入“收到的其他与经营活动有关的现金”中；将“支付的增值税款、支付的所得税款和支付的除增值税、所得税以外的其他税费”三项归入到“支付的各项税费”一项中；将“经营租赁所支付的现金”合并到“支付的其他与经营活动有关的现金”中去。2. 在投资活动产生的现金流量中，将“分得股利或利润所收到的现金和取得债务利息收入所收到的现金”两项合并成“取得投资收益所收到的现金”一项；将“权益性投资所支付的现金和债权性投资所支付的现金”纳入到“投资所支付的现金”一项中。3. 在筹资活动所产生的现金流量中，将“吸收权益性投资所收到的现金和发行债券所收到的现金”归并为“吸收投资所收到的现金”；将“分配股利或利润所支付的现金和偿付利息所支付的现金”合成“分配股利、利润和偿付利息所支付的现金”一项，同时扩大了“筹资活动产生的现金流量净额”的范围。

（二）调整了一些项目。将不涉及现金收支的投资和筹资活动中“债务转为资本、一年内到期的可转换公司债券和融资租入固定资产”三项调整为“以固定资产偿还债务、以投资偿还债务、以固定资产进行投资及以存货偿还债务”四项。再有就是，同企业“四项计提”相适应，在补充资料“将利润调节为经营活动现金流量”中，将原来的“坏账准备”项目更改为“计提的资产损失准备”。

（三）增加了一些项目。在补充资料“将利润调节为经营活动现金流量”中，增加了“长期待摊费用摊销、待摊费用减少（增加）及预提费用增加（减少）”三项。

意义：原现金流量表准则在实际执行过程中暴露了一些问题。许多企业反映编制现金流量表的工作量过大，要求披露的现金流量项目过细，同时，也使许多投资者在

阅读现金流量表时容易“眩目”，找不到重点。新修定的准则则合并了一些项目，调整了一些项目，又增加了一些项目，主要就是针对这些问题。因此，这次准则的修订对于规范企业现金流量信息的披露，完善财务报表体系都起到了十分积极的作用。

五、会计政策、会计估计变更和会计差错更正准则

相比之下，该项准则的变动要小一些。主要是增加了以下条款：企业滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错予以更正。随后，财政部又以问答的形式对此进行了解释。指出，这里所说的滥用会计政策、会计估计及其变更，是指企业在具体运用会计制度和会计准则所允许选用会计政策，以及企业在具体运用会计估计时，未按照规定正确运用或随意变更，从而不恰当地反映企业的财务状况和经营成果的情况。如果属于以前期间发生的滥用会计政策、会计估计及其变更的情况，应将其对损益的影响数调整为发现当期的期初留存收益，会计报表其它相关项目的期初数也应一并调整；如果不影响损益，应调整会计报表相关项目的期初数。

意义：这次对该准则的添补主要是针对其在实际应用过程中出现的情况而作出的。因为在实际运用中，许多公司，尤其是上市公司，通过采取不合理的会计政策、会计估计及其变更，对其财务报表进行修饰，人为地调整公司利润，以达到完成年初利润指标，或使公司不至于被证监会“ST”，或达至配股资格，以进行“圈钱”等等。而在新准则的规定下，企业滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错予以更正。这就制止了企业通过此法来粉饰财务报表，这对于规范企业行为，提高财务报表的可靠性具有重大意义。

上述五项修改后的准则，突出地表现了国家规范企业行为的两个强烈意愿，第一，提高财务报表的真实性和可靠性。无论是债务重组准则中规定将债务人通过重组产生的损益计入资本公积，投资准则中通过规范的明确化消除一些人为主观判断的因素，还是会计政策、会计估计变更和会计差错更正准则中将滥用会计政策、会计估计及其变更作为重大会计差错处理，都强烈地体现了这种意愿。第二，简化报表内容，完善报表的体系。为了符合我国加入WTO后企业参与国际竞争对会计信息质量的要求，这次准则的修订充分地借鉴了国际会计惯例，简化、规范了报表内容，完善了报表体系，这从修订后的非货币性交易准则和现金流量表准则中可以充分地体现出来。我国的会计准则体系正处于建立和完善的过程中，尽管其中还有许多不完善的地方，但相信随着经济的进一步发展，会计实践的进一步深入，我国会计准则体系会越来越完善。

作者单位：长春税务学院

吉林市公安局财务处

（责任编辑：

陈靖）