

浅析债务重组会计准则的修订

江苏公证会计师事务所有限公司 祝祥军

【摘要】 本文对财政部先后颁布的三个债务重组会计准则进行了比较后发现,2006年颁布的债务重组会计准则和1998年颁布的债务重组会计准则基本上相同,不同的是2006年颁布的债务重组会计准则扩大了公允价值的使用范围,也与国际通行做法更趋于一致。

【关键词】 债务重组 会计处理 债权 债务

财政部于1998年6月12日颁布的《企业会计准则——债务重组》(简称“原准则”)引入了公允价值,允许债务人将重组债务账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,并在利润表中反映。但由于国内生产资料市场、产权市场尚在建立中,相关的公允价值难以真正地体现“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。基于上述情况,财政部于2001年对原准则进行了修订(简称“修订准则”),修订准则规定以前的会计处理与修订准则存在不同的方面应予以追溯调整。2006年2月15日,财政部颁布了38项具体会计准则,其中包括《企业会计准则第12号——债务重组》(简称“新准则”),新准则再次引入了公允价值。本文拟对三个债务重组会计准则进行简单比较。

一、债务重组的定义

原准则对债务重组的定义是:债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。

修订准则对债务重组的定义是:债务重组是指债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁决,同意债务人修改债务条件的事项。

新准则对债务重组的定义是:债务重组是指债务人在发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。

从以上三个定义可以看出,修订准则没有将“债务人发生财务困难”作为债务重组的前提条件,并且没有将“债权人作出让步”作为债务重组的必备条件,也就是说,债务重组既可以包括债权人作出让步的情况,也可以包括债权人未作出让步的情形。而新准则与原准则对债务重组的定义基本上一致,将“债务人发生财务困难”作为债务重组的前提条件,同时将“债权人作出让步”作为债务重组的必备条件。

二、债务重组的方式

原准则规定的债务重组的方式包括:①以资产清偿债务;②债务转为资本;③修改不包括上述①和②两种方式在内的其他债务条件(包括减少债务本金、减少债务利息等,下同);④以上三种方式的组合。

修订准则规定的债务重组的方式包括:①以低于债务账面价值的现金清偿债务;②以非现金资产清偿债务;③债务转为资本;④修改其他债务条件,除前述条件外,还包括延长债务偿还期限、延长债务偿还期限并加收利息、延长债务偿还期限并减少债务本金或债务利息等;⑤混合重组方式(以上两种或两种以上方式的组合)。

新准则规定的债务重组的方式包括:①以资产清偿债务;②将债务转为资本;③修改其他债务条件,内容与上述两个准则的规定一样,但不包括原准则规定的①和②两种方式;④以上三种方式的组合。

从以上的比较可以看出,除修订准则有未作出让步的情形如延长债务偿还期限、延长债务偿还期限并加收利息等外,其余两个准则在债务重组方式上并无太大差异。可以说,它们在这个问题上基本上是一致的。

三、债务重组的会计处理

1.以现金清偿债务。原准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额作为债务重组收益,计入当期损益。修订准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额确认为资本公积。新准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额计入当期损益。

可见,对债务人而言,新准则除了没有将上述差额定义为债务重组收益外,其余的规定与原准则是一致的,而修订准则不确认重组收益。对债权人来说,这三个准则在以现金清偿债务的处理规定上是相同的。

2.以非现金资产清偿债务。

(1)债务人的会计处理。原准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额作为债务重组收益,计入当期损益;同时,将转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额作为资产转让损益,计入当期损益。修订准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产账面价值和相关税费之间的差额确认为资本公积或当期损失(转让的非现金资产账面价值和相关税费之和大于重组债务的账面价值的情形)。新准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值

□·借鉴与参考

之间的差额计入当期损益;同时,将转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

可以看出,在债务人以非现金资产清偿债务的问题上,新准则除了没有规定要区分债务重组收益和资产转让收益外,其余的会计处理与原准则的规定完全一致。

(2) 债权人的会计处理。原准则规定:债权人应将受让的非现金资产按其公允价值入账,同时确认债务重组损失。修订准则规定:债权人应将重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值。新准则规定: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(若已对该项债权计提减值准备的,应先将该差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分计入当期损益,下同)计入当期投资。

3.将债务转为资本。

(1) 债务人的会计处理。原准则规定:债务人应将债权人因放弃债权而享有股权的面值总额确认为股本(或实收资本),股权的公允价值总额与股本(或实收资本)之间的差额确认为资本公积;重组债务的账面价值与股权的公允价值总额之间的差额作为债务重组收益,计入当期损益。修订准则规定:债务人应将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有的股权的账面价值之间的差额确认为资本公积;债权人应将重组债权的账面价值作为受让股权的入账价值。新准则规定:债务人应将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本(或实收资本),股份的公允价值总额与股本(或实收资本)之间的差额确认为资本公积;重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额计入当期损益。

可以看出,新准则除了未定义债务重组收益,其余的与原准则完全一致;而修订准则考虑到当时我国市场经济尚不健全、规范的情况,尽可能地回避了按公允价值计价,而改按账面价值入账,因而就不会产生重组收益。

(2) 债权人的会计处理。原准则规定:债权人应将享有的股权的公允价值确认为长期投资;重组债权的账面余额与股权的公允价值之间的差额计入当期损益。修订准则规定:债权人应将重组债权的账面价值作为受让的股权的入账价值。新准则规定:债权人应将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资,重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额(同上)计入当期损益。

4.修改其他债务条件。

(1) 债务人的会计处理。原准则规定:债务人应将重组债务的账面价值减记至将来应付金额(涉及或有支出的,应将或有支出包括在将来应付金额中;结清债务时,或有支出如未发生,应将该或有支出的原估计金额作为结清债务当期的债务重组收益),减记的金额作为债务重组收益,计入当期损益。修订准则规定:如果重组债务的账面价值大于将来应付金额,债务人应将重组债务的账面价值减记至将来应付金额,减记的金额确认为资本公积;如果重组债务的账面价值等于或小于将来应付金额,债务人不作账务处理。将来应付金额中涉及或有支出的,应将或有支出包括在将来应付金额中;结清债务时,或有支出如未发生,应将该或有支出的原估计金额确认为资本公积。新准则规定:债务人应将修改其他债务条件后债

务的公允价值作为重组后债务的入账价值,重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额,计入当期损益;修改后的债务条款如涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债,重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债之和的差额,计入当期损益。

(2) 债权人的会计处理。原准则规定:债权人应将债权的账面余额减记至将来应收金额(涉及或有收益的,不应将或有收益包括在将来应收金额中;或有收益实际发生时,计入当期损益),减记的金额作为债务重组损失,计入当期损益。修订准则规定:如果重组债权的账面价值大于将来应收金额,债权人应将重组债务的账面价值减记至将来应收金额,减记的金额确认为当期损失;如果重组债权的账面价值等于或小于将来应收金额,债权人不作账务处理。修改后的债务条款涉及或有收益的,不应将或有收益包括在将来应收金额中;或有收益实际收到时,计入当期损益。新准则规定:债权人应将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值,重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额(同上),计入当期损益;修改后的债务条款如涉及或有应收金额的,债权人不应确认或有应收金额。

可见修改其他债务条件下的债务重组中,除了新准则要求债权人以修改其他债务条件后债权的公允价值作为重组后债权的入账价值,其余关于债权人账务处理的规定基本相同。

5.“组合方式”重组(修订准则中被称为混合重组)。从程序上看,三个准则对于“组合方式”重组的规定基本一致,但它们在会计处理上却有实质性差别:①对债务人而言,原准则和新准则均要求用于进行债务重组的非现金资产或股权均以公允价值冲减债务的账面价值,并且确认债务重组的收益;而修订准则则要求将重组债务的账面价值以用于重组的非现金资产或股权的账面价值冲减债务的账面价值,差额计入资本公积,不确认债务重组收益。②对债权人而言,原准则和新准则均要求以受让的非现金资产或股权的公允价值冲减重组债权的账面价值,差额计入当期损益;而修订准则则要求将用于重组的债权的账面价值以受让的非现金资产或股权的公允价值进行分配,这实际上回避了公允价值,最终还是以账面价值作为入账基础。

从以上分析可以看出,尽管修订准则更符合稳健性原则,可有效地避免企业利用债务重组来操纵利润,但它不符合记账基本规则,也不符合国际会计趋同原则,因此新准则再次恢复了公允价值的使用。总体来说,新准则与原准则的规定基本一致,当然不可否认的是新准则同样会给蓄意操纵利润的企业留下空间,这将是我们应该设法加以防止的。

主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则1999.北京:经济科学出版社,1999
- ②财政部.企业会计准则——债务重组(修订本).北京:中国财政经济出版社,2001
- ③财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006