

# 论债务重组中或有支出的会计处理

胡显莉, 欧理平

(重庆工学院 会计系, 重庆 400050)

**摘要:**对修改后的《企业会计准则——债务重组》中或有支出的处理方法提出质疑,并对债务重组中或有支出的处理方法提出建议。

**关键词:**企业会计准则;债务重组;或有支出

**中图分类号:**F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1008-5831(2002)01-0025-02

## Dealing with the Contingent Payments in the Process of Debt Restructuring

HU Xian-li, OU Li-ping

(Department of Accounting, Chongqing Institute of Technology, Chongqing 400050, China)

**Abstract:** This paper first questions the ways being posed in the revised "Accounting-standard for Business Enterprises-Debt Restructuring" and being used to deal with the contingent payments, and then proposes some suggestions on dealing with the contingent payments in the process of debt restructuring.

**Key words:** accounting-standard for business enterprises; debt restructuring; contingent payments

随着市场经济的深入发展,企业之间的竞争愈发激烈,随之而产生的债务纠纷也日益增多。债务重组是解决企业间债务纠纷的备选方法之一。为了规范企业债务重组的会计核算以及相关信息的披露,财政部于1998年6月12日颁布了《企业会计准则——债务重组》,并于2001年2月18日进行了修订。本文拟分析修改前后的债务重组中涉及或有支出的债务重组的会计处理方法。

### 一、对或有支出的处理方法比较

#### (一) 修订前债务重组准则的处理

财政部1998年6月12日颁布的《企业会计准则——债务重组》指出:修改其他债务条件,指修改不包括以资产清偿债务和债务转为资本两种方式在内的债务条件,如减少债务本金、减少债务利息等。同时指出:或有支出,指依未来某种事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。

通常,在修改其他债务条件后,债务人的将来应付金额是可以确定的。但有时,债权人仅同意作出适当的让步,以帮助债务人缓解暂时的财务困难,债务人于经营情况好转后,债务条件将回复到正常水平。从会计的角度讲,重组后债务人的经营状况是否会真有好转,构成一项不确定事项。

对于这一不确定事项,修订前的债务重组准则根据谨慎性原则,将或有支出包括在将来应付金额中,然后将重组债务的账面价值减记至包含或有支出的将来应付金额,减记的

金额作为债务重组收益,计入当期损益。

#### (二) 修订后债务重组准则的处理

2001年2月18日,财政部颁布了经过修订的《企业会计准则——债务重组》。在修订后的准则中,对“修改其他债务条件”采用了列举的方法对其进行定义,它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。从定义可以看出,这里的“修改其他债务条件”的范围要比修订前的“修改其他债务条件”大。修订后的准则对或有支出的定义与修订前的定义保持一致。

修订后的债务重组准则对修改其他债务条件中涉及或有支出的处理方法为:债务人将或有支出包括在将来应付金额中,将重组债务中的账面价值减记至包含或有支出的将来应付金额,减记的金额确认为资本公积。

#### 二、沿用修订前准则的质疑

通过以上比较可以发现,修订前后的债务重组准则在处理或有支出时,均将或有支出包含在将来应付金额中,根据谨慎性原则,这样的处理方法有一定的道理。但是,在对债务重组准则进行修订时,没有考虑到在对准则修订时造成的对债务重组前提、范围等因素的影响,而简单地沿用修订前准则的处理方法,这一做法应受到质疑。

#### (一) 债务重组准则前提的变化使得将所有或有支出确

• 收稿日期:2001-06-25

作者简介:胡显莉(1975-),女,重庆人,重庆工学院会计系助教,主要从事会计学研究。

认为一笔负债的做法受到质疑

《企业会计准则——或有事项》第三条第四款指出:或有负债,指过去的交易或事项形成的潜在义务,其存在必须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或过去的交易和事项形成的现时义务,履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。

在此准则的第四条指出:如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件,企业应将其确认负债:(1)该义务是企业承担的现时义务;(2)该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;(3)该义务的金额能够可靠地计量。

修订前债务重组准则对债务重组的定义为:债务重组,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。在这里,债务人发生财务困难是进行债务重组的基本前提。

在修订前准则的框架下,债务重组的前提是债务人发生暂时的财务困难,而不是陷人不可扭转的困境,因此可以推断,或有支出在将来的发生是“很可能”的,即“该义务的履行很可能导致经济效益流出企业”。同时,在新的债务条款确定以后,这一部分或有支出对债务人而言,也就形成了一项现时的义务,而该义务的金额(即或有支出的金额)也是可以确定的,能够可靠地计量。考虑或有事项准则的思想,会发现这里的或有支出符合上述或有负债的定义及其确认条件,将其确认为一项负债,具有一定的合理性。

但是,财政部在对《企业会计准则——债务重组》进行修订时,改变了债务重组的定义,它指出:债务重组,指债权人按照其与债务人达成的协议或法院裁决同意修改债务条件的事项。与修订前的定义相比,此定义取消了以前“债务人发生财务困难”这一前提,那么,它就包括了正常情况下的债务重组、企业处于暂时的财务困难条件下的债务重组以及处于极端财务困难下的债务重组。由于这一前提的变化,使得企业的或有支出在将来发生的可能性不再像修订前的债务重组准则那样单一地处于“很可能”这一阶段。它包括了“极小可能”、“可能”、“很可能”以及“基本确定”四种情况。它的可能性大小,由债务人的具体财务状况决定。

在这样的条件下,根据《企业会计准则——或有事项》的框架,“或有支出”这项义务的履行是否“很可能”导致经济利益流出该企业,需要由会计人员作出职业判断,进而确定该项或有支出是否转化为企业的负债,是否应加以确认。此时,修订后的债务重组准则不管或有支出发生可能性的大小,简单地将或有支出确认为一笔负债,直接计入重组后债务的账面价值(如将或有支出未来发生不是很可能的情况也包含在将来应付金额中),其合理性受到质疑是理所当然的。

(二)对已经确认为负债的或有支出是否应包括在将来应付金额中而不单独反映的质疑

为了正确核算因或有事项而确认的负债,《企业会计准则——或有事项》要求企业设置“预计负债”科目,并在该科目下分别按不同性质设置“产品质量保证”、“债务担保”等明细科目进行核算。“预计负债”科目余额应在资产负债表负债方单项列报。

《企业会计准则——或有事项》对因或有事项而产生的负债进行了如此详尽的规定,足见或有事项对企业会计信息披露的影响,同时,新修订的《会计法》也明确指出:单位提供的担保、未决诉讼等或有事项,应当按照国家统一会计制度的规定,在财务会计报告中予以说明,更体现了规范或有事项披露的重要性。债务重组中的或有支出,同样是由于企业过去的交易或事项形成的,其将来是否发生需要由将来企业财务状况是否好转来确定,企业财务状况是否好转是现在不可知的。它与或有事项准则中对或有事项的定义并无两样。

同样是或有事项,债务重组准则对其的处理方法却与或有事项准则有如此大的差异,这样将债务重组中的或有支出包括在将来应付金额中而不采用或有事项准则的方法,将其用“预计负债”单独反映值得商榷。

### 三、对债务重组中或有支出处理方法的建议

为使《企业会计准则——债务重组》与《企业会计准则——或有事项》的衔接更加紧密,更是为了使债务重组中的或有支出得到更为合理、充分的反映,笔者认为,对这一部分或有支出的会计处理,应根据或有事项准则的原理,采用与其他或有事项一致的方法进行处理。具体如下:

第一,参照《企业会计准则——或有事项》的方法,对“或有支出”发生的可能性进行判定。对或有支出发生的可能性的判定,实质是对债务人现在的财务状况进行评价,将来财务状况的预测。根据企业现时的和预测的将来的财务状况,将或有支出在将来发生的可能性分为“基本确定”、“很可能”、“可能”以及“极小可能”四种情况,其相对应的概率区间与或有事项准则保持一致。

第二,根据或有支出发生的可能性大小,分别进行处理。对“或有支出”在将来发生的可能为“基本确定”的情况,应采用现行的方法,直接将或有支出包括在将来应付金额中。处于“基本确定”这一概率区间的或有支出,债务人在将来偿还的义务是不能或者说基本上不可能回避的,它符合现行负债的定义,因而可以将其确认为一项负债。对“或有负债”在将来发生的可能性为“很可能”的情况,债务人应根据或有事项准则的处理方法,按或有支出将来发生的金额,单设“预计负债——债务重组”科目进行反映。对“或有支出”在将来发生的可能性为“可能”和“极小可能”的情况,根据或有事项准则,对这一部分或有支出不加以确认,只在会计报表附注中披露。

第三,对或有支出在会计报表附注中进行披露。结合或有事项准则和债务重组准则,企业对其包含在将来应付金额中的或有支出应在会计报表附注中加以说明;未作为负债加以确认的或有支出的金额应在附注中进行披露,说明其金额大小及其理由;已经单列“预计负债”科目反映的或有支出在会计报表中已经得到充分反映,不需要在附注中进行披露。

### 参考文献:

- [1]中华人民共和国财政部.企业会计准则——债务重组[M].北京:中国财政经济出版社,2001.
- [2]财政部注册会计师考试委员会办公室.会计[M].北京:中国财政经济出版社,2001.