

中国财务编报要求 「信息简报」

编号 01/2001

2001 年 3 月

中国会计的重大突破

Paul Pacter 先生，专业咨询部董事
袁文辉先生，专业咨询部高级经理

在 2001 年 1 月，中国会计界有三件重大事项发生，第一是中国财政部发出了新的《企业会计制度》；第二是财政部发出了 3 项期待已久的《具体企业会计准则》— 租赁、无形资产及借款费用；第三是财政部修改了现行 5 项的《具体企业会计准则》，当中「债务重组」及「非货币性交易」准则均作出了重大修改。上述会计制度及准则须自 2001 年 1 月 1 日起施行。

新会计制度的施行使中国会计迈向国际化跨出了重要的一步，当中的转变包括要求对所有发生减值的资产确认减值损失。新会计制度原拟应用于大、中型的企业（金融保险企业除外），并取替现行的行业会计制度和适用于股份有限公司及外资企业的会计制度，但在现阶段，新会计制度暂时只会应用在股份有限公司上，因股份有限公司有较多资源执行此新制度；不过财政部亦鼓励其他企业执行新制度，但国有企业有意执行则需报经同级财政部门批准后可以执行。如果母公司执行新制度，该母公司应要求其子公司同时执行新制度。

我们会在下一期的「信息简报」中对此新制度作较深入的分析，此期简报会集中讨论新的及有重大修改的《具体企业会计准则》。

背景

在 1993 年，财政部以世界银行的拨款，开始发展约 30 项适用于中国发展中社会主义市场经济的会计准则，旨在使中国的会计及财务编报实务能与国际接轨，有幸地德勤会计师行被聘请为这会计准则发展项目的顾问。在 1994 年至 1996 年 3 年间，相关准则的征求意见稿已分批发出，直至现时为止，共有 13 项准则发出了，而其他准则仍在制订中。

中国会计准则 (1997 年至 2001 年)

	会计准则	施行日期	实施范围
1.	关联方关系及其交易的披露	1997 年 1 月 1 日	上市公司
2.	现金流量表 (2001 年修订)*	2001 年 1 月 1 日	所有企业
3.	资产负债表日事项	1998 年 1 月 1 日	上市公司
4.	债务重组 (2001 年修订)**	2001 年 1 月 1 日	所有企业
5.	收入	1999 年 1 月 1 日	上市公司
6.	投资 (2001 年修订)*	2001 年 1 月 1 日	股份有限公司 (2001 年 1 月 1 日前只实施在上市公司上)
7.	建造合同	1999 年 1 月 1 日	上市公司
8.	会计政策、会计估计变更和会计差错更正 (2001 年修订)*	1999 年 1 月 1 日	所有企业 (2001 年 1 月 1 日前只实施在上市公司上)
9.	非货币性交易 (2001 年修订)**	2001 年 1 月 1 日	所有企业
10.	或有事项	2000 年 7 月 1 日	所有企业
11.	无形资产	2001 年 1 月 1 日	股份有限公司
12.	借款费用	2001 年 1 月 1 日	所有企业
13.	租赁	2001 年 1 月 1 日	所有企业

* 只作出了有限度的修改

** 作出了重大修改

在 2000 年，德勤会计师行再次获聘用为中国会计发展项目第二期的顾问，发展约 17 项会计准则，当中主要是国际会计准则委员会正在处理的项目及一些特殊行业的会计准则。第二期项目中的第一份征求意见稿——「中期报告」已于 2000 年 6 月发出。

新的及修订后的会计准则的主要特点

以下是对新的及经重大修改的会计准则的简介，并会与相关的国际准则比较。而更深入的探讨将在以后发出的「信息简报」刊登。

新准则

无形资产 – 此准则只有部份是与《国际会计准则第 38 号 – 无形资产》一致。此准则规定了以下对无形资产初始计量的要求：

独立购入的无形资产 – 按实际支付的价款入账。

企业自行开发的无形资产 – 发展无形资产的费用会作为研究及开发费用，并在发生时确认为费用，这与《美国财务会计准则第 2 号 – 研究及开发费用》是一致的。而只有为依法申请取得的自行开发无形资产发生的如注册费、律师费等费用才能资本化。而所有在确认了无形资产后发生的后续支出均需在发生时确认为费用。

投资者在企业首次发行股票时投入的无形资产 - 按该无形资产在投资者原账簿上的账面价值入账，此要求与美国证券交易委员会辖下部门发出的其中一项会计公告 (Staff Accounting Bulletin) 一致。

投资者在其他交换资本情况而投入的无形资产 - 按投资各方确认的价值入账。

接受捐赠获得的无形的资产，而捐赠方能提供原购入成本的凭据 - 按该凭据上标明的金额入账。

接受捐赠获得的无形资产，而捐赠方没有提供原购入成本的凭据 - 第一种情况：如果同类或类似无形资产存在活跃市场，则参照市场价格估计的金额入账；第二种情况：如果该无形资产不存在活跃市场，则按该无形资产预计未来现金流量的现值入账。

如果无形资产并没有合同或法律规定其使用年限，该无形资产应在不超过 10 年的摊销期内摊销，此要求较《国际会计准则第 38 号》假定摊销期不超过 20 年的要求更严格。另一方面，如果无形资产发生减值，则应确认有关减值损失，这一做法是以往不允许的。

除了对无形资产减值准备的提取需追溯调整外，此准则其余部份不作追溯调整。

借款费用 - 此准则要求为购建有形固定资产而发生的专门借款费用予以资本化，而其他借款费用一律于发生时确认为费用。资本化金额是按购建期内固定资产累计支出加权平均数乘以资本化率得出。这计算方法与《美国财务会计准则第 2 号 - 利息费用资本化》的做法相似，但是《国际会计准则第 23 号 - 借款费用》却容许选择将利息费用资本化或在其发生时确认为费用。

当选择了资本化的做法，《国际会计准则第 23 号》(如美国准则一样)除要求将专门借款发生的借款费用资本化外，还要求将其他一般借款产生的利息费用资本化；另外，资本化的范围亦包括存货及无形资产；而按《国际会计准则第 23 号》，借款费用资本化的金额应扣减将专门借款作暂时性投资所得的收入，但新中国准则不容许资本化的利息支出扣减这类暂时性的投资收入。

以往，中国的会计规章只是说用专门借款购建固定资产而发生的利息应予资本化，因此，企业并没有考虑借入金额是否超过实际建造成本而一律将所有专门借款利息资本化。现在新准则将利息费用资本化的基准限制在所发生的资产支出内，因而减少了可资本化的利息费用。

此准则只适用于施行之日后发生的借款费用。

租赁 - 除了计量方法不同外，这准则大致上与《国际会计准则第 17 号 - 租赁》一致。

按此准则的要求，如果某项租赁实质上将相关资产所有权有关的风险和报酬转移予承租人，该租赁则归类为融资租赁。承租人应将融资租赁确认为资产，并按相关租赁资产在出租人账上的原账面金额与最低租赁付款额的现值两者中较低者入账，另按最低租赁付款额确认相关贷项为长期应付款。所确认的资产和负债的差额则确认为未确认融资费用，并冲减有关长期应付款。对于出租人来说，应将融资租赁按最低租赁收款额加上未担保余值之和确认为一项应收款，而最低租赁付款额与未担保余值之和与其现值之和的差额则记录为未实现融资收益，并冲减所确认的相关应收款。对于上述会计处理，《国际会计准则第 17 号》要求承租人按相关租赁资产的公允价值和最低租赁付款额的现值两者中较低者，将融资租赁确认为资产和负债。

如果出租人超过一个租金支付期末收到租金，应当停止确认融资收入，其先前已确认而未收到的融资收入，应予冲回。另外，出租人还应确认相关应收款的减值损失，并计入当期损益。此准则祇有这两部份需要追溯调整的。

如果有售后租回交易，租赁资产的售价与资产的账面金额之间的差额应予递延和进行摊销，如果租回交易形成一项融资租赁，摊销额则作为折旧费用的调整；如果租回交易形成一项经营租赁，摊销额则作为租金的调整。

修订后的准则

债务重组 - 因为很多发生了亏损的上市公司藉著债务重组收益使亏损的情况扭转为有盈利，为免误导投资者，财政部决定修改「债务重组」准则。这次修改主要有三方面：第一是扩大债务重组的适用范围；第二是禁止使用公允价值计量债务人或债权人在债务重组中所换出或收到的资产或资本；第三是债务人不能将债务重组利得确认为收益，反之应将有关金额确认为所有者权益中的资本公积。

修改前，债务重组被定义为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。修订后的准则将「发生财务困难」及「债权人让步」这两个条件均删除，而只是将债务重组定义为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，因此，任何修改某项债务条款均是修订后的准则范围之内。

按修订后的准则，债务人计算债务重组损益时是按换出资产的账面金额或清偿债务的资本的账面金额计算，而不是如以往般用公允价值计算；而债权人则按重组债权的账面金额作为受让的资产或资本的入账价值，因此，债权人不会确认任何债务重组损失。但是如果债权人是股份有限公司，则需对受让的有关资产或资本考虑有没有减值的情况出现。另一方面，修订后的准则要求债务人将所有债务重组利得（即重组债务的账面金额超过将会支付或换出的未折现现金或其他资产的数额）确认为所有者权益中的资本公积，而不是如以往般确认在收益表上。国际会计准则和美国的会计准则均要求将重组利得按折现后的金额计量，并确认在收益表上。至于债务重组损失，此准则的要求与国际会计准则和美国的会计准则一样，均是计入收益表中。

此修订后的准则应予追溯使用，并应用于 2000 年 12 月 31 日年结的财务报表上。

非货币性交易 - 在这准则修订前，准则将非货币性交易分为两类：同类资产交换（除收到少量货币性资产（即补价）的情况外，其他情况不会确认任何损益的）及不同类资产交换（会确认损益的）。虽然国际会计准则和美国的会计准则均有类似的分类，但修订前的中国准则将较多类形的非货币性交易归类为同类资产交换，以至相对国际会计准则和美国的会计准则而言，只有较少的非货币性交易能确认收益。修订后的准则再无分同类及非同类资产交换，除了在收到补价的情况才会确认收益外，其他情况均不会确认任何收益。如果收到补价，应按以下公式确认收益：

$$\text{收益} = \text{补价} - [(\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{换出资产账面金额}]$$

修订后的准则亦简化了非货币性交易的会计处理，对于换入资产的入账金额，一律按以下公式确定：

没补价：

$$\text{换入资产入账金额} = \text{换出资产账面金额} + \text{相关税费}$$

支付补价

$$\text{换入资产入账金额} = \text{换出资产账面金额} + \text{补价} + \text{相关税费}$$

收到补价

$$\begin{aligned} & \text{换入资产入帐金额} \\ & = \text{换出资产账面金额} - [(\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{换出资产账面金额}] + \text{相关税费} \end{aligned}$$

此修订后的准则应予追溯使用，并应用于 2000 年 12 月 31 日年结的财务报表上。

未来发展

在发展新会计制度和准则时，财政部已对现行国际准则及实务作充份考虑，但新会计制度和准则与国际准则及实务仍有一定的差异。较明显的差异是新制度和准则仍以历史成本作为计量基础，它们还未接受确认因资产公允价值增值而产生的未实现增值额，反之，这一处理方法正渐为国际会计准则，甚至英国、美国、澳洲等地所接受。虽然如此，新制度和准则现要求对所有资产计提减值准备已是中国会计的一大突破。另外，虽然新的《企业会计制度》现时只是应用在股份有限公司上，但在不久将来将会全面取代现行的行业会计制度及应用在不同类型企业(例如外资企业)的会计制度，这将会大大提高各行各业财务报表的可比性。

另一方面，财政部现时仍是以按需要的形式发出有关会计准则，而不是一次过将先前已发出的征求意见稿成为准则。例如拟建立的主要为高科技企业而设的中国第二版上市市场，促使财政部发出「无形资产」准则；而很多上市企业进行债务重组和非货币性交易，亦促使财政部修改「债务重组」和「非货币性交易」准则。当然，中国加入世界贸易组织的计划，加上发展迅速的国内股票市场，将会加快财政部发出新会计准则的时间表。我们预期在未来两年内，仍在修改中的征求意见稿将会逐项完成，而现时国际会计准则委员会所处理的项目，财政部亦会发出征求意见稿，这些项目主要是对中国有重大影响的特殊行业的会计准则，例如农业、银行、保险、采矿业，以及石油和天然气等。从以上种种所见，中国所发展的会计准则将更臻完善，并切合资本市场及中国企业资源提供者的需要。

德勤 • 关黄陈方会计师行是全球居领导地位的专业服务机构之一，专门为客户提供计、审计、税务和各方面的专业咨询服务。本行拥有员工逾 92,000 人，遍布 30 多个国家和地区，为全球约五分之一的大型企业提供服务，当中包括跨国企业、公共机构、发展迅速的公司等。我们拥有国际经验丰富的专业人员，竭力为世界各地的客户提供卓越可靠的服务。我们的宗旨是：协助我们的客户及员工出类萃。

有关本简报

本简报是以常用词汇编写而成，仅供读者参考之用。本简报内容能否应用于特殊个案将视乎有关个别情况而定，因此，如读者遇上难题时，应向专业人士寻求适当的协助，本简报绝不可替代该等专业人士的意见。德勤 • 关黄陈方会计师行各合夥人及经理均乐意就任何有关问题提供意见。

本简报虽已按小心谨慎的原则来编制，但德勤 • 关黄陈方会计师行或其任何的办事处均无需因当中可能载有的任何错误或任何人士因依赖本简报的内容而招致任何损失而承担责任。如欲索取进一步资料，请与有关审计合夥人或经理联络。如欲索取本简报，请与马小姐联络(电邮：canma@deloitte.com.hk)。