

高等院校会计学专业应用型人才培养系列教材

高级财务会计

周 婵 林 源 主 编
关寒近 张梦洮 副主编



清华大学出版社

| 高等院校会计学专业应用型人才培养系列教材

高级财务会计

周 婵 林 源 主 编
关寒近 张梦洮 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书基于应用型会计本科人才培养目标,着眼于最新的《企业会计准则》和相关解释及税法(包括营业税改增值税)相关内容,有重点、系统地介绍债务重组、非货币性资产交换、股份支付、外币折算会计、租赁会计、所得税会计、会计调整、企业合并、合并财务报表这些准则内容,与《中级财务会计》内容保持较好的衔接,并有所深入和拓展,且在会计核算中融合报表解读方法,有利于提高学生从核算到阅读财务报告的能力。

本书强调会计思维,注重基本业务的会计核算原理和方法;结合中级会计师考试大纲的要求,适度引入注册会计师会计的相关内容,具有一定的知识广度和深度。本书非常适合应用型本科院校会计、财务管理及其他财经管理专业的本科生作为教材使用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/周婵,林源主编. —北京:清华大学出版社,2017

(高等院校会计学专业应用型人才培养系列教材)

ISBN 978-7-302-46154-8

I. ①高… II. ①周… ②林… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 008598 号

责任编辑:左卫霞 吴梦佳

封面设计:傅瑞学

责任校对:刘 静

责任印制:刘海龙

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4278

印 装 者:北京泽宇印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:15.5

字 数:376 千字

版 次:2017 年 1 月第 1 版

印 次:2017 年 1 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:32.00 元

产品编号:072702-01

前 言

目前有关高级财务会计的教材很多,但部分偏重理论且难度偏大,而部分偏重实用,内容比较简单,停留在基本的账务处理方法上。市面上针对应用型会计本科人才培养的高级财务会计教材并不多,有感于此,我们在积累长期的一线教学经验和对学生学习能力透彻了解的基础上,编写出版了与应用型本科会计人才培养目标相符的《高级财务会计》一书。本书既着力于启发、培养学生的会计思维,又结合中级会计师考试要求,介绍企业特殊会计业务核算的流程和方法,进一步提高学生的会计理论水平和应用能力。本书的出版着眼于会计准则的修订和“营改增”全面实施对企业经济业务的会计核算影响,适应新准则和新税制的变化。

本书作为《中级财务会计》的延续,旨在承前启后,让学生在掌握会计的基本理论、基本方法后,对财务会计的理论、方法及其应用有进一步的深入了解。

本书的编写有以下特点:

(1) 内容规范、新颖、全面。本书紧紧围绕《企业会计准则》,尤其是2014年以来修订的准则内容及相应的法律规范(包括营业税改增值税等),结合会计要素的特点,对企业特殊的会计事项进行阐释,强调会计业务的分析和专业思维的培养,突出实务操作的规范性,并通过案例分析、财务信息的披露与分析等将相关的内容结合起来,体现出内容编排的新颖性和全面性。

(2) 应用性、可操作性强,且便于理解和掌握。本书内容属于会计实务范畴,因此编写时强调会计基本方法的实际应用,突出业务流程及其处理过程,合并、简化一些难度较大或实务中较少涉及的内容,在逻辑结构、语言表述等方面力求准确清楚、通俗易懂。

本书共分九章,分别为:第1章的债务重组;第2章的非货币性资产交换;第3章的股份支付;第4章的外币折算会计;第5章的租赁会计;第6章的所得税会计;第7章的会计调整(包括本章的内容框架、会计政策与会计政策变更、会计估计与会计估计变更、前期差错更正、资产负债表日后事项);第8章的企业合并;第9章的合并财务报表。

本书由中山大学新华学院周婵、林源主编,关寒近、张梦洮为副主编。其中,第3、8、9章由周婵编写;第1、2、5章由林源编写;第6章由关寒近编写,第4章由张梦洮编写;第7章由周婵、关寒近编写。全书由周婵、林源负责写作大纲的拟定和编写的组织工作。

我们在编写本书时参阅了一些不同版本、不同层次的教材和书籍,从中受到了一些启发和借鉴。为此,我们向这些作者和出版者深表谢意。

我们还要感谢中山大学新华学院和清华大学出版社,他们对本书的编写工作提供了很多的支持与帮助!感谢郭宇婷、蔡育萍、韦淑珍、杨旭冰、曾润琼、陈晓东和郑美美等在教材编写、校阅过程中给予的大力协助。

由于时间仓促,加上水平有限,书中错误之处在所难免,敬请广大读者和同行批评指正。

编 者

2016 年 11 月

目 录

第 1 章 债务重组	1
1.1 本章的内容框架	1
1.2 债务重组会计概述	2
1.2.1 债务重组的基本概念	2
1.2.2 债务重组的会计核算思路	3
1.3 债务重组的会计处理	5
1.3.1 以现金资产清偿债务	5
1.3.2 以非现金资产清偿债务	6
1.3.3 债务转股本	9
1.3.4 修改其他债务条件	9
1.3.5 以组合方式清偿债务	11
1.4 债务重组会计信息的披露和分析	12
本章习题	13
第 2 章 非货币性资产交换	16
2.1 本章的内容框架	17
2.2 非货币性资产交换概述	17
2.2.1 非货币性资产交换的基本概念	17
2.2.2 非货币性资产交换的会计核算思路	18
2.3 非货币性资产交换的会计处理	21
2.3.1 换入资产基于公允价值计量,并确认交换损益	21
2.3.2 换入资产基于换出资产账面价值计量,不确认交换损益	24
2.3.3 涉及多项非货币性资产交换	25
2.4 非货币性资产交换会计信息的披露和分析	26
本章习题	27

第3章 股份支付	29
3.1 本章的内容框架	30
3.2 股份支付概述	30
3.2.1 股份支付的定义	30
3.2.2 股份支付的环节	31
3.2.3 股份支付工具的主要类型	31
3.2.4 可行权条件	32
3.3 股份支付的会计处理	34
3.3.1 股份支付的确认和计量原则	34
3.3.2 股份支付的会计处理	34
3.3.3 股份支付的会计处理案例	36
3.3.4 集团股份支付的处理	42
3.4 股份支付会计信息的披露和分析	43
本章习题	44
第4章 外币折算会计	48
4.1 本章的内容框架	48
4.2 外币折算会计基本概念	49
4.2.1 外币与记账本位币	49
4.2.2 外币交易与外币折算	51
4.2.3 汇率与汇率变动的影响	51
4.2.4 外币折算会计的内容	52
4.3 外币交易的会计处理	53
4.3.1 外币交易的核算程序	53
4.3.2 外币账户的设置	53
4.3.3 外币购销交易会计处理的两种基本方法	54
4.3.4 外币交易的确认与计量	55
4.4 外币财务报表的折算	60
4.4.1 一般情况下外币财务报表的折算	60
4.4.2 恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表的折算	65
4.4.3 境外经营的处置	65
4.5 外币折算会计的披露与分析	66
本章习题	66
第5章 租赁会计	70
5.1 本章的内容框架	70
5.2 租赁的定义及其他相关概念	71
5.2.1 租赁的定义和特征	71

5.2.2	与租赁相关的概念	71
5.2.3	租赁的分类	74
5.2.4	租赁业务的会计核算思路	75
5.3	经营租赁的会计核算	76
5.3.1	承租人的会计核算	76
5.3.2	出租人的会计核算	77
5.4	融资租赁的会计核算	78
5.4.1	承租人的会计核算	78
5.4.2	出租人的会计核算	83
5.5	售后租回交易	90
5.6	租赁业务会计信息的披露和分析	91
	本章习题	92
第6章	所得税会计	94
6.1	本章的内容框架	94
6.2	所得税会计概述	95
6.2.1	资产负债表债务法的理论基础	95
6.2.2	所得税会计核算的一般程序	95
6.3	资产、负债的计税基础及暂时性差异	96
6.3.1	资产的计税基础	96
6.3.2	负债的计税基础	99
6.3.3	特殊项目的计税基础	101
6.3.4	暂时性差异	101
6.4	递延所得税负债和递延所得税资产的确认	102
6.4.1	递延所得税负债的确认	103
6.4.2	递延所得税资产的确认	104
6.4.3	特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认	105
6.4.4	不予确认递延所得税的情况	107
6.4.5	递延所得税的计量	109
6.5	所得税费用的确认和计量	109
6.5.1	当期所得税	109
6.5.2	递延所得税	109
6.5.3	所得税费用	110
6.6	所得税会计的披露与分析	111
	本章习题	112
第7章	会计调整	116
7.1	本章的内容框架	116
7.2	会计政策及会计政策变更	117

7.2.1	会计政策概述	117
7.2.2	会计政策变更的概念	118
7.2.3	会计政策变更的会计处理原则	119
7.2.4	会计政策变更的会计处理	120
7.3	会计估计及会计估计变更	123
7.3.1	会计估计及会计估计变更的概念	123
7.3.2	会计政策变更与会计估计变更的区分	124
7.3.3	会计估计变更的会计处理	124
7.4	前期差错更正	125
7.4.1	前期差错概述	125
7.4.2	前期差错更正的会计处理	125
7.4.3	前期差错更正中所得税的会计处理	128
7.5	资产负债表日后事项	129
7.5.1	资产负债表日后事项的定义	129
7.5.2	资产负债表日后事项涵盖的期间	129
7.5.3	资产负债表日后事项的内容	130
7.5.4	调整事项的会计处理	131
7.5.5	非调整事项的处理	136
7.6	会计调整信息的披露和分析	136
	本章习题	137
第8章	企业合并	142
8.1	本章的内容框架	142
8.2	企业合并的概念、方式和类型	144
8.2.1	企业合并的概念	144
8.2.2	企业合并的方式	144
8.2.3	企业合并类型的划分	145
8.2.4	企业合并的程序	146
8.3	同一控制下企业合并的处理	147
8.3.1	同一控制下的控股合并的会计核算方法	147
8.3.2	同一控制下的吸收合并的会计核算方法	154
8.3.3	同一控制下企业合并过程中发生的有关费用的处理	155
8.4	非同一控制下企业合并的处理	156
8.4.1	非同一控制下企业合并的处理原则	157
8.4.2	非同一控制下企业合并的会计处理	159
8.4.3	非同一控制企业合并过程中发生的有关费用的处理	165
8.4.4	通过多次交易分步实现的企业合并的会计核算方法	165

8.4.5 反向购买的会计核算方法	168
8.4.6 被购买方的会计核算方法	172
8.5 企业合并的披露与分析	172
本章习题	173
第9章 合并财务报表	177
9.1 本章的内容框架	179
9.2 合并财务报表概述	179
9.2.1 合并财务报表的定义	179
9.2.2 合并财务报表的构成	180
9.3 合并范围的确定	180
9.3.1 以“控制”为基础,确定合并范围	180
9.3.2 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制	182
9.3.3 合并范围的豁免——投资性主体	183
9.3.4 控制的持续评估	184
9.4 合并财务报表的编制原则、前期准备事项及程序	184
9.4.1 合并财务报表的编制原则	184
9.4.2 合并财务报表编制的前期准备事项	185
9.4.3 合并财务报表的编制程序	186
9.4.4 编制合并财务报表需要调整抵销的项目	187
9.5 同一控制下的企业合并:合并日后合并财务报表的编制	188
9.5.1 合并日后合并财务报表的调整处理	188
9.5.2 合并日后合并财务报表的抵销处理	195
9.5.3 合并财务报表的编制	200
9.6 非同一控制下的企业合并:购买日后合并财务报表的编制	204
9.6.1 购买日合并财务报表的调整	204
9.6.2 购买日后合并财务报表的抵销处理	211
9.6.3 合并财务报表的编制	212
9.7 内部商品交易的合并处理	215
9.7.1 当期内部销售收入与内部销售成本的抵销处理	216
9.7.2 以前期间发生的公司间存货交易对本期影响的抵销	218
9.7.3 既有以前期间公司间存货交易的影响,又有本期新发生的 公司间存货交易的影响时的综合抵销	219
9.8 内部固定资产交易的合并处理	220
9.8.1 当期发生的公司间固定资产交易的抵销	220
9.8.2 以前期间公司之间固定资产交易对本期影响的抵销	222
9.9 公司间债权债务的合并处理	228

9.9.1	当期发生的公司间债权债务交易的抵销·····	228
9.9.2	以前期间发生的公司间债权债务交易对本期影响的抵销·····	230
9.10	合并现金流量表的编制·····	232
9.10.1	编制合并现金流量表的方法和程序·····	232
9.10.2	编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目·····	232
9.11	合并财务报表的披露·····	234
	本章习题·····	235
	参考文献·····	238

第1章 债务重组

引导案例

厘清债权债务,走出资金链怪圈

A公司由于被其大股东A集团及关联公司长期占用资金,最高峰时期,以A公司名义借款达9亿多元,其向银行借入的资金基本上是一个口袋进,一个口袋出,致使A公司应收A集团及关联公司的债权也越来越多。相应由借款产生的担保、反担保、被担保的连环债务使A公司及其关联公司都陷在套里,谁也动不了,严重影响了正常经营和发展。A集团不得不考虑与A公司一起,通过债务重组来摆脱彼此的财务困境。A公司及其股东于2010年年末开始实施债务重组方案。

截至2010年12月31日,A公司在其所有借款中需要进行债务重组的款项达8.29亿元,同时A公司应收大股东A集团及其关联公司的款项高达10.6亿元。期间,A公司需要和13家银行及其分支机构签订各类债务重组协议。根据所有披露的债务重组信息,2010—2013年A公司分别以下列资产进行债务重组以偿还银行债务,如表1-1所示。

表 1-1 A 公司债务重组 单位:万元

抵债组合	金 额
(1) 以土地抵债	20 217
(2) 以土地、房产、股权抵债和以现金清偿组合	45 664
(3) 以债权抵债和以现金清偿组合	16 998
合 计	82 879

其中:土地、拍卖的房产均为A集团所拥有的资产;股权为A集团所拥有的对A公司的股份。

经过近3年的不断协商,A公司完成了一系列的债务重组,共计豁免利息1371.2万元,同时厘清了债权债务关系,基本走出资金链的怪圈。

根据该案例,我们会关注以下几个问题。

(1) 什么是债务重组?债务重组有哪些方式?

(2) 债务重组双方如何进行相关的会计确认与计量?对企业的财务报表会产生什么影响?

1.1 本章的内容框架

随着我国市场经济的发展和资本市场的逐步完善,债务重组已逐渐成为企业解决其债权债务纠葛、降低财务风险、提升竞争力的有效方法,而相应业务所涉及的会计处理原则和

方法即债务重组会计,需遵循《企业会计准则第 12 号——债务重组》及相关指南和解释。本章主要解决的问题包括:

- (1) 什么是债务重组? 债务重组的三要素是什么?
- (2) 债务重组有哪些基本方式?
- (3) 债务重组的会计处理原则和方法是什么?

本章的内容框架如图 1-1 所示。

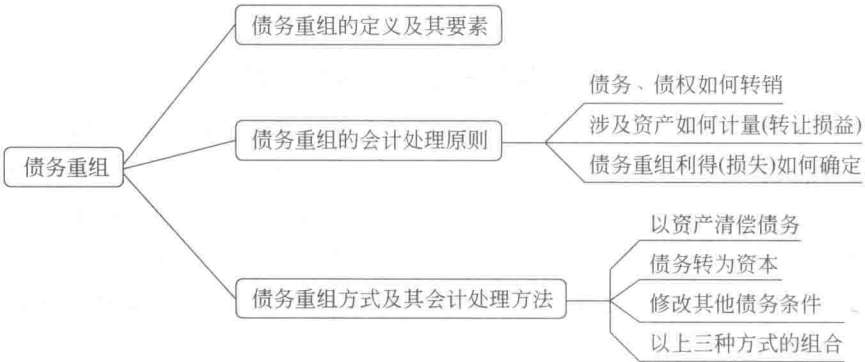


图 1-1 债务重组的内容框架

1.2 债务重组会计概述

1.2.1 债务重组的基本概念

1. 债务重组的定义

债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照与债务人达成的协议或法院的裁定做出让步的事项。实际上,“债务重组”是相对于债务人而言,对于债权人来说则是“债权重组”,但我们一般习惯用“债务重组”来统一表述债权人和债务人之间的债权、债务重组事项;相应地,以“债务重组损益”表述债权人和债务人在债权、债务重组中产生的损失或利得。

根据定义,企业进行债务重组应当具备以下三个要素。

- (1) 债务重组的前提条件是“债务人发生财务困难”,这是指债务人出现资金周转困难或经营陷入困境,导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。所以,诸如债务人未发生财务困难而进行的债务重组、处于清算或企业改组时发生的债务重组等,不属于债务重组会计准则规范的内容。
- (2) 债务重组的必要条件是“债权人做出让步”,这是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。债权人做出让步的情形主要包括债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。所以,债权人同意债务人用等值资产抵偿其到期债务,即使是在债务人发生财务困难时,也不构成债务重组事项。
- (3) 债务重组的依据是“重组双方达成的协议或者法院的裁定”。

2. 债务重组的方式

企业债务重组的主要方式包括：以资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件以及上述方式的组合等。

(1) 以资产清偿债务是指债务人转让其资产给债权人用以清偿债务的债务重组方式。债务人用于偿债的资产包括现金(含库存现金、银行存款和其他货币资金等)、存货、金融资产、固定资产和无形资产等。这种债务重组会导致债权人将重组债权转为其他形式的资产。

(2) 将债务转为资本是指债务人将债务转为其股本或实收资本，债权人同时将债权转为股权的债务重组方式。但债务人根据原有的转换协议将应付可转换公司债转为股本的，不能作为债务重组处理。

(3) 修改其他债务条件是指修改不包括前两种情形在内的债务条件进行债务重组的方式，包括减少债务本金、降低利率、减少或豁免债务利息等。

(4) 组合偿债方式是指采用上述方式的组合共同清偿债务的债务重组方式。例如，以转让资产清偿某项债务的一部分，另一部分债务则通过转股或修改其他债务条件进行债务重组。

1.2.2 债务重组的会计核算思路

根据债务重组的定义，债权人实际上是通过债务重组，以获得某项资产或股权的方式来减少其债权，而且在重组过程中因做出让步而形成相应的重组损失；而对于债务人，则是通过债务重组，以出让某项资产(视同该项资产处置)或股权的方式来减少其债务，且在重组过程中形成相应的重组利得。据此，可以明确债务重组的会计处理框架，如表 1-2 所示。

表 1-2 债务重组双方的会计处理框架

债 务 人	债 权 人
借：有关重组债务	借：有关资产
贷：有关资产	(有关股权)
(有关资本)	重组损失
重组利得	贷：有关重组债权

由表 1-2 可知，债务重组会计需明确以下几个问题。

- (1) 重组债务/债权如何转销？
- (2) 涉及的有关资产/股权及可能的转让损益如何确认计量？
- (3) 重组利得/损失如何确定？

1. 重组债务、债权的终止确认

在债务重组的会计处理中，首先要对债务人和债权人分别按其账面价值转销被重组的债务和债权。其中，重组债务的账面价值就是该债务的账面余额；重组债权的账面价值则是相关债权的账面余额与其备抵账户余额之差。

需要注意的是，在债务重组中涉及的金融资产和金融负债，只有在满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》所规定的金融资产和金融负债终止确认条件时，才能予以转销。

2. 涉及非现金资产的确认和计量

(1) 债务人的处理。债务人在以非现金资产抵偿债务时,一方面以其出让的非现金资产的公允价值抵偿债务;另一方面则按该项资产的账面价值进行终止确认,从而形成出让资产的公允价值与账面价值的差额,即资产的转让损益,计入债务人的当期损益。

非现金资产的公允价值应按以下原则进行确定。

① 非现金资产是金融资产,且存在活跃市场的,应当以金融资产的市价作为其公允价值;不存在活跃市场的,应当采用会计准则规定的估值方法确定其公允价值。

② 非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产,且存在活跃市场的,应当以市场价格为基础确定其公允价值;不存在活跃市场但与其类似的资产存在活跃市场的,应当以类似资产的市场价格为基础确定其公允价值;在上述两种情况下仍然不能确定的,应当采用会计准则规定的估值方法确定其公允价值。

至于债务人因出让资产形成的资产转让损益的确认,则要视出让资产的不同类别而定。

① 出让的资产如为库存商品等存货,应作为销售处理,其转让损益通过“主营业务收入”“主营业务成本”等科目计入当期损益。

② 出让的资产如为金融资产和长期股权投资,其转让损益通过“投资收益”科目计入当期损益。

③ 出让的资产如为固定资产、无形资产等,应作为资产处置处理,其转让损益通过“营业外收入”或“营业外支出”等科目计入当期损益。

④ 出让的资产如为投资性房地产,应作为资产处置处理,其转让损益通过“其他业务收入”“其他业务成本”等科目计入当期损益。

(2) 债权人的处理。在债务人以非现金资产抵偿债务时,债权人受让的非现金资产应当按其公允价值作为入账价值的确定基础。

需要指出的是,债务重组中涉及的非现金资产的公允价值一般不含增值税。

3. 涉及资本的确认和计量

债务转为资本时,债务人应当按债权人因放弃债权而享有的(债务人)股份的公允价值计量所增加的资本。其中,按债权人因放弃债权而享有的(债务人)股份的面值总额确认为股本(或实收资本),相应股份的公允价值与股本(或实收资本)之间的差额确认为股本溢价(或资本溢价)计入资本公积。债务转为资本时,债务人可能发生的一些税费,有的可以作为抵减资本公积处理,如股票发行的直接费用等。

债权人因放弃债权而享有的(债务人)股份按其公允价值计入长期股权投资,发生的直接相关税费计入长期股权投资的成本。

4. 债务重组损益的确认和计量

关于债务重组的损益,我国的新会计准则借鉴了国际会计准则理事会(IASB)和财务会计准则委员会(FASB)的理念,将重组损益计入当期损益(之前的会计准则处理是将其计入资本公积),以确保当期会计信息的真实有效,体现我国会计准则同国际会计准则的趋同性。

为此,债务人通过债务重组实现的利得,即债务人重组债务的账面价值大于所出让资产(或债权人享有股本)公允价值的差额,通过“营业外收入”科目计入当期损益;债权人因为债务重组形成的损失,即债权人重组债权的账面价值大于所收到资产(享有股本)公允价值的

差额,通过“营业外支出”科目计入当期损益。而修改其他债务条件的债务重组事项,其债务重组损益的计量应根据重组债务(债权)的账面价值与重组后债务(债权)的账面价值(修改其他债务条件后形成的债务债权的公允价值)的差额来确定。

需要注意的是,债权人或债务人在转让非现金资产的过程中发生的一些费用,如资产评估费、运杂费等,应当直接计入转让资产损益。这实际上相当于增加了债权人的债务重组损失、抵减了债务人的债务重组利得。另外,对于增值税应税项目,如债权人不向债务人另行支付增值税额,则债务重组利得应为转让非现金资产的公允价值和该项非现金资产的增值税销项税额之和与重组债权账面价值的差额;如债权人向债务人另行支付增值税额,则债务重组利得应为转让非现金资产的公允价值与重组债权账面价值的差额。

1.3 债务重组的会计处理

1.3.1 以现金资产清偿债务

【例 1-1】^① 新华公司 2016 年 4 月 1 日向南方公司赊购一批原材料,价格为 200 万元,增值税额为 34 万元,结账期为 2 个月。因新华公司出现严重的资金周转困难,无法按合同规定如期足额偿还债务,双方于 2016 年 7 月 10 日签订债务重组协议,南方公司同意新华公司以 5 日内支付 200 万元现金的方式了结此项债务。新华公司 2016 年 7 月 14 日转账支付该笔款项。

解析: 新华公司、南方公司双方相关会计处理如下。

(1) 债务人新华公司

借: 应付账款	2 340 000
贷: 银行存款	2 000 000
营业外收入——债务重组利得	340 000

(2) 债权人南方公司

借: 银行存款	2 000 000
营业外支出——债务重组损失	340 000
贷: 应收账款	2 340 000

注: 本例中新华公司的债务重组利得=南方公司的债务重组损失=340 000 元。

【例 1-2】 接例 1-1 资料,假定南方公司已于 2016 年 6 月 30 日为该项应收账款计提了 30 万元的坏账准备。

解析: 本例与例 1-1 的区别在于,南方公司在债务重组前已经对其债权计提了坏账准备,故终止确认债权的账面价值=2 340 000-300 000=2 040 000(元),已计提的坏账准备应当先行冲减,再确认相应的债务重组损失。新华公司、南方公司双方在 2016 年 7 月 10 日的相关会计处理如下。

(1) 债务人新华公司

借: 应付账款	2 340 000
---------	-----------

^① 注: 如无特殊事项,本书案例中涉及的公司均为一般纳税人,获得的增值税发票均为增值税专用发票,在案例中不再做特殊说明。

贷：银行存款	2 000 000
营业外收入——债务重组利得	340 000
(2) 债权人南方公司	
借：银行存款	2 000 000
坏账准备	300 000
营业外支出——债务重组损失	40 000
贷：应收账款	2 340 000

注：本例中新华公司的债务重组利得为 34 万元，南方公司的债务重组损失为 4 万元，表面看两者不等，实际上是因为南方公司在债务重组前已经提前确认其应收账款的坏账准备 30 万元，合计计入损益金额仍为 34 万元。如果南方公司原来计提的坏账准备为 40 万元，则债务重组结果表明原来计入资产减值损失的金额过多，债务重组日没有发生债务重组损失，反而应该在贷方冲减“资产减值损失”6 万元。即

借：银行存款	2 000 000
坏账准备	400 000
贷：应收账款	2 340 000
资产减值损失	60 000

1.3.2 以非现金资产清偿债务

【例 1-3】 新华公司 2016 年 4 月 1 日向东方公司赊购一批原材料，价格为 400 万元，增值税税额为 68 万元，结账期为 3 个月。因新华公司出现严重的资金周转困难，无法按合同规定如期足额偿还债务，双方于 2016 年 8 月 20 日签订债务重组协议。新华公司以其生产的一批 A 商品偿还此项债务。该批商品账面价值 280 万元，市价为 300 万元，增值税税率为 17%。新华公司 2016 年 8 月 21 日支付 5 000 元的运费将该批商品交付东方公司，东方公司将其作为原材料核算。

解析：此例属于以非现金资产(存货)清偿债务，新华公司、南方公司双方相关会计处理如下。

(1) 债务人新华公司

借：应付账款	4 680 000
贷：主营业务收入	3 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	510 000
营业外收入——债务重组利得	1 170 000
借：主营业务成本	2 800 000
贷：库存商品	2 800 000
借：销售费用	5 000
贷：银行存款	5 000

可见，新华公司通过债务重组实现的债务重组利得为 117 万元，而债务重组过程中确认的非现金资产(A 商品)的转让损益为 $300 - 280 - 0.5 = 19.5$ (万元)，即资产转让收益为 19.5 万元。

如果新华公司用以偿债的 A 商品是消费税应税产品，假定消费税税率为 10%，则新华