

KUAIJI
ZHUANTI

立信会计丛书

会计 专题

K u a i j i Z h u a n t i

主编 李江萍 副主编 李正华

立信会计出版社

会计专题

KUAIJI ZHUANTI

主编 李江萍 副主编 李正华

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

会计专题 / 李江萍主编. — 上海: 立信会计出版社,
2002. 1

ISBN 7-5429-0951-7

I. 会... II. 李... III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字 (2002) 第 000124 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021) 64695050 × 215 (021) 64391885(传真) (021) 64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出版人	陈惠丽

印 刷	上海申松立信印刷厂
开 本	850 × 1168 毫米 1/32
印 张	6.75
插 页	2
字 数	164 千字
版 次	2002 年 1 月第 1 版
印 次	2002 年 1 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-0951-7/F · 0868
定 价	12.80 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

随着一系列会计准则的颁布和实施,我国的财务会计理论框架已初步形成。经济的快速发展,离不开全面掌握会计知识的会计人员。我们立信会计高等专科学校作为培养会计专业人才的高等院校,几年前就开始开设会计专题课程,多年的教学实践表明,该课程的设置是成功的,但是一直都没有与该课程配套的教材。为了便于会计专题课的教学,在总结多年教学经验的基础上,我们编写了这本《会计专题》,作为立信会计系列教材之一。

本书具有如下特点:一是内容的选择极具针对性,包括了主要的特殊行业和特殊事项的财务会计问题,如债务重组、非货币交易、或有事项、租赁、合并会计报表、关联方关系和关联方交易、资产负债表日后事项等。二是内容的选择具有相对稳定性,由于我国的会计理论和实践正处于变革时期,尚未达到成熟,随着经济的快速发展,会计制度会作适时调整,本书所选择的内容通过过去十几年的发展已趋于成熟,相对稳定。三是内容的选择具有可操作性,在充分阐述会计基本理论和方法的同时,特别注重实践上的可操作性,并把实践中的典型案例融入其中。

本书可作为高等专科院校财经类专业的教学用书,也可将其作为会计职业培训用书和财会人员从事会计实践工作时的参考资料。

全书由立信会计高等专科学校李江萍担任主编,李正华担任副主编。编写人员分工如下:李正华编写第一、第三、第五章,李颖琦编写第二章,李江萍编写第四、第七、第八章,张维宾编写第六

章,张海霞编写第九章。

在编写过程中,参考了国内外相关资料,并得到了立信会计高等专科学校张维宾老师的全面指导和立信会计出版社的关心与支持,谨此表示衷心感谢。

由于编者水平有限,书中难免存在不足,恳请广大读者批评和指正,以便不断修订完善。

编 者

2001 年 9 月

2001/9

目 录

第一章 债务重组	1
第一节 债务重组概述	1
第二节 债务重组会计处理	6
第三节 债务重组披露	19
第二章 非货币性交易	21
第一节 非货币性交易概述	21
第二节 非货币性交易核算	25
第三章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	40
第一节 会计政策变更	40
第二节 会计估计变更	52
第三节 会计差错更正	55
第四章 或有事项	61
第一节 或有事项概述	61
第二节 或有事项确认、计量和相关信息的披露	66
第五章 资产负债表日后事项	73
第一节 资产负债表日后事项概述	73
第二节 资产负债表日后事项会计处理	75

第一章 债务重组

第一节 债务重组概述

由于市场的不确定性,致使作为市场经济主体的企业在生产经营过程中承担大量的财务风险,一些企业可能会不适应市场经济环境变化或经营管理不善等原因而陷入资金周转困难,难以按期偿还债务,企业间的债务纠纷屡有发生。在这种情况下,作为债权人,可以有两种选择:一是通过法律程序,要求债务人破产,以破产资产清偿债务;二是通过互相协商,修改某些债务条件,即债务重组,使债务人减轻负担,渡过难关。

债务重组会计就是对债务重组事项予以核算和监督,并对相关会计信息予以披露。

一、债务重组的概念

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。

债务重组分为持续经营条件下的债务重组和非持续经营条件下的债务重组。持续经营条件下的债务重组,是指债务重组双方在可预见的将来仍然会继续经营下去的情况下所进行的债务重组;非持续经营条件下的债务重组,则是指债务人处于破产清算或企业改组等状态时与债权人之间进行的债务重组。

本章所指的债务重组,仅指在持续经营条件下,解决债权人和债务人之间就现有债务如何清偿所发生的经济事项,既包括债权人作出让步的债务重组,也包括债权人未作出让步的债务重组。

债务重组的目的是尽可能收回债权,而不是债务人破产清算。因此,债务重组时,不论采用何种债务重组形式,只要修改了原定债务偿还条件的,均属于债务重组。但以下事项不属于本章所指的债务重组:

(1) 债务人发行的可转换债券按正常条件转为其股权。

(2) 债务人破产清算或改组时的债务重组。

(3) 债务人借新债偿旧债。

(4) 债务人以非现金资产抵偿债务后,又按协议约定于日后回购或回租所抵偿债务的非现金资产。

二、债务重组的原因

债权人之所以同意与债务人进行债务重组以解决债务纠纷,其主要原因在于:

第一,债务人发生资金困难,不能按原约定的条件如数偿还所欠债务时,如果债权人采取强制措施依法向法院申请债务人企业破产,按照《破产法》规定的债务清偿顺序,破产清算并不一定能充分满足债权人的偿债要求,甚至会使债权人蒙受更大的损失。相反,如果债权人能与债务人达成债务重组协议,改变负债条件以减轻债务人的债务负担,等债务人恢复经济实力后,或许债权人的经济损失可以减少到较低程度,以达到最大限度地收回债权的目的。

第二,债权人通过债务重组,实现资源的优化配置。目前,大量企业的资产闲置,其中相当比例的部分已经不再是企业的经济资源。例如,长期挂账的应收款项等项目。这些项目并不代表企业真正的资产,而只是资产负债表上的一个数字。债权人通过债务重组,可将这些虚置的资产从企业的资产总额中扣除出去,保证进入债务重组程序的项目都是真正的资产,从而使其不仅仅是账面的数字,而变为能给企业带来经济利益的资源,达到获得理想经济利益的效果。

第三,债务重组能够使债务人缓解暂时出现的财务困难。债

务人发生财务困难是暂时的,为使债务人能在一定时期内通过改善其自身的经营管理方式,从而谋求企业的生存和发展,最终改善财务状况。如果债权人强烈要求债务人偿还债务,那么有可能对债务人带来极大的压力,使债务人陷入更困难的境地,致使债务人由“暂时”的财务困难变为“永久”的财务困难,不但债权人、债务人的利益都会受到损害,甚至还可能损害双方已建立的良好业务关系。

针对上述种种原因,实施企业债务重组,使债务人恢复偿债能力不失是个上策。债务重组是一种建立在债权、债务矛盾双方共同利益基础上的一种缓解债务纠纷的方法,它可以将债权人、债务人双方的损失降至最低程度,这也是目前世界各国预防或避免企业破产的一种行之有效的手段和制度。

三、债务重组的方式

债务重组的基本方式可以概括为如下五种:

第一,以低于债务账面价值的现金清偿债务,是指债务人以低于应付债务账面价值的现金清偿债务,对于债权人而言,则放弃了部分债权。

第二,以非现金资产清偿债务,是指债务人转让其存货、短期投资、固定资产、长期投资、无形资产等非现金资产给债权人以清偿债务。

第三,债务转为资本,是指债务人将债务转为资本,同时债权人将债权转为股权。债务转为资本实质上是增加债务人的资本,因此,对于股份制企业只有在满足国家规定条件的情况下,才能采用将债务转为资本的方式进行债务重组。

第四,修改其他债务条件,是指延长债务偿还期限、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。

第五,混合重组方式,是指采用以上两种或两种以上方式的组

合共同清偿债务。

除了按重组方式对债务重组进行分类外,还可以按重组债务的清偿时间,分为即期清偿的债务重组和延期清偿的债务重组。即期清偿的债务重组,是指债务重组后,债务人按债务重组协议规定即期清偿债务;延期清偿的债务重组,是指债务重组后,债务人未能即期清偿债务,而按照债务重组协议于以后一定时期内清偿债务。

四、债务重组日的确定

债务重组日应为债务重组完成日,即债务人履行协议或法院裁定将相关资产转让给债权人,将债务转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期。债务重组日可能发生在债务到期前,也可能发生在债务到期日或债务到期后。债务重组日应当分别以下情况确定:

1. 债务人以存货抵偿债务

债务人以其存货抵偿债务,应以债务人的存货运抵债权人企业并办理有关债务解除手续之日为债务重组日;如果债权人的存货是分批运抵债权人企业,则应以最后一批商品运抵债权人企业并办理有关债务解除手续之日为债务重组日。

2. 债务人以在建工程抵偿债务

债务人以其在建工程抵偿债务,债权人同时要求债务人继续按计划完成在建工程,应以该项工程完工并交付使用,且办理有关债务解除手续之日为债务重组日。

3. 债务人将所欠债务转为资本

债权人同意债务人将其所欠债务转为资本,应以债务人办妥增资批准手续并向债权人出具出资证明之日为债务重组日。

五、债务重组会计的发展

由于市场的开放,竞争的加剧,我国不少企业纷纷采用债务重组的方式来解决企业之间的债务纠纷。针对市场开放后,债权债

务了结方式的新变化,为规范企业债务重组的会计核算,1998年6月我国《债务重组》准则(下称“原准则”)正式公布,并于1999年1月1日起在全国范围内施行。“原准则”的施行,对规范企业债务重组会计核算,会计信息披露,提高会计信息的相关性、可比性,推动市场经济的发展起了一定的作用。

但“原准则”所涉及的债务重组范围只局限于债务人发生财务困难的情况下债权人作出让步的债务重组,并在债务重组中引入了公允价值,将债务人应付债务的账面价值与转让非现金资产(或股权)的公允价值之间的差额,在会计核算时作为债务重组收益处理。由于我国目前的生产资料市场、产权市场尚在建立健全之中,相关的公允价值难以真正地显现出“公允”,从而影响了企业利润的真实性、可靠性。于是,一些经营业绩欠佳的上市公司,利用债务重组过程中所产生的债务重组收益,来达到粉饰其会计报表的目的。

基于“原准则”公布后,会计实务中也涉及了债务人以等于或高于债务账面价值的非现金资产抵偿债务,即债权人未作出让步的债务重组方式,同时针对我国目前尚不完全具备运用公允价值的条件,而且进行债务重组的债权人、债务人往往存在关联方关系等原因,我国对“原准则”进行了修订。修订后的《债务重组》准则(下称《债务重组》准则)于2001年初开始施行。《债务重组》准则不仅拓展了债务重组的概念,而且扩大了债务重组的范围,将持续经营条件下债权人未作出让步的债务重组列入债务重组的范围,同时规定了债务重组中债权人、债务人均不确认收益,而对债权人受让的非现金资产采用按重组债权的账面价值计量的方法,从而防止少数企业利用债务豁免操纵利润的现象继续发生。

目前,美国等国家的会计准则也涉及了债务重组问题。如,美国《债务人和债权人对困难债务重组的会计处理》规定:“债务重组,指债权人因债务人发生财务困难,基于经济上或法律上的原

因,对债务人作出平常不愿考虑的让步。”而澳大利亚《债务人债务重组会计》规定:“债务重组,指为了改变或解除债务人对现存债务的责任而采取的行动,其中不包括债务的消除或可转换债券转为股权。”从债务重组定义上来看,前者与我国《债务重组》准则的范围相比,其只涉及债权人作出让步时的债务重组;后者与我国大体相同,是广义的债务重组。但是,我国《债务重组》准则涉及债务消除。因此,我国目前《债务重组》准则所涉及的范围较美国等国家的相关准则的范围要广。又如,美国等国家在债务重组中对非现金资产的计价较广泛的采用公允价值,同时确认债务人的债务重组收益,这与我国《债务重组》准则的规定有较大的区别,而与我国“原准则”类似。

第二节 债务重组会计处理

一、债务重组会计处理原则

企业进行债务重组,应遵循的基本原则是:债务重组日,债权人、债务人均不得确认债务重组收益,但确认发生的债务重组损失。具体表现为:

1. 债权人取得资产入账价值的确认

对于实际收到或将会收到的货币性资产,如现金、应收账款等,以实际收到或预计将会收到的价值入账;实际收到或预计将会收到的货币性资产价值小于应收债权账面价值的部分,作为债务重组损失,计入营业外支出。

对于非货币性资产,以应收债权的账面价值作为收到资产的入账价值,不产生损益。

2. 债务人债务重组差额的处理

用于偿债的资产的账面价值小于应付债务账面价值之间的差额,计入资本公积;用于偿债的资产的账面价值大于应付债务账面

价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入营业外支出。

3. 相关税费的处理

在债务重组中发生的有关税费,对于债权人,应计入收到资产的入账价值中;对于债务人,则与用于偿债的资产的账面价值一并与重组债务账面价值进行比较,若有差额按上述 2 处理。

4. 涉及补价时的处理

在会计实务中,也有可能债权人与债务人进行债务重组的同时,一方会支付或者收到一定金额的货币资金;另一方会收到或者支付一定金额的货币资金。此时所支付或收到的货币资金,称为补价。涉及补价时,会计处理上可视为两笔业务处理:一是对补价的处理;二是对债权债务的处理。

对于债权人,如支付补价,补价作为增加非货币性资产价值处理;如收到补价,补价作为应收债权的部分收回。

对于债务人,如支付补价,补价作为应付债务的部分偿还;如收到补价,补价作为非货币性资产的补偿。

二、债务重组的会计处理

(一) 以低于债务账面价值的现金清偿债务

债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务,相当于债权人给予了债务人一项捐赠。会计处理时,债务人应按应付债务的账面价值,借记“应付账款”等科目;按实际支付的现金,贷记“银行存款”科目;按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。这里,“应付债务的账面价值”一般为债务面值(或本金、原值);如有利息,应加上应计未付利息;如有溢(折)价的,还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价(下同)。

债权人应按实际收到的现金,借记“银行存款”科目;按应收债权已计提的坏账准备,借记“坏账准备”科目;按应收债权的账面余额,贷记“应收账款”等科目;按其差额作为债务重组损失,借记“营业外支出——债务重组损失”科目。这里,“应收债权的账面余额”

一般为债权面值(或本金、原值);如有利息,应加上应计未收利息;如有溢(折)价的,还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价(下同)。

(二) 以非现金资产清偿债务

债务人可以存货、短期投资、固定资产、长期投资、无形资产等清偿债务。对于用于清偿债务的非现金资产应采用其账面价值计量。

1. 以存货清偿债务

【例 1-1】 A 公司欠 B 公司一笔购货款,共计 150 000 元。A 公司因资金周转困难,未能按期偿还所欠货款。经双方协商,A 公司以其生产的产品清偿债务,该批产品的销售价格 100 000 元,增值税率 17%,实际成本 80 000 元,已提取跌价准备 2 000 元。B 公司作为库存商品验收入库,并不再单独支付给 A 公司增值税额;B 公司对该项应收账款计提 5% 的坏账准备。假设:A、B 公司均为一般纳税企业。

根据上述资料,A、B 公司应在债务重组日作如下会计处理:

(1) A 公司的会计处理。

应计入资本公积的金额为:

$$150\,000 - (80\,000 - 2\,000) - (100\,000 \times 17\%) = 55\,000 (\text{元})$$

借: 应付账款——B 公司	150 000
存货跌价准备	2 000
贷: 库存商品	80 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	17 000
资本公积——其他资本公积	55 000

(2) B 公司的会计处理。

借: 库存商品	125 500
应交税金——应交增值税(进项税额)	17 000
坏账准备	7 500
贷: 应收账款——A 公司	150 000

对于增值税项目,如果债权人向债务人另行支付增值税,则增值税不能作为冲减重组债务的账面价值处理。

2. 以投资清偿债务

【例 1-2】 A 公司从 B 公司购入材料一批,计 100 000 元,增值税率 17%,A 公司短期内无法支付货款。经协商,B 公司同意 A 公司以其持有的短期债券投资抵偿该货款。A 公司该短期债券投资的账面余额为 120 000 元,未提跌价准备。B 公司对该项应收账款未计提坏账准备;对收到的债券不准备长期持有。假设,不考虑相关税费。

根据上述资料,A、B 公司应在债务重组日作如下会计处理:

(1) A 公司的会计处理。

应计入营业外支出的金额为:

$$117\,000 - 120\,000 = -3\,000(\text{元})$$

借: 应付账款——B 公司	117 000
营业外支出——债务重组损失	3 000
贷: 短期投资	120 000

(2) B 公司的会计处理。

借: 短期投资	117 000
贷: 应收账款——A 公司	117 000

如果债务人按单项投资计提短期投资跌价准备,应在债务重组时同时结转已提的跌价准备;如果按投资类别或总体计提,则应待期末时再予以调整。

3. 以固定资产清偿债务

【例 1-3】 2000 年 5 月 20 日,A 公司销售一批产品给 B 公司,同时收到 B 公司签发并承兑的一张面值为 200 000 元、年利率 6%、期限为 6 个月的到期还本付息票据。11 月 20 日 B 公司无法按期兑现票据,经与 A 公司协商,双方同意于债务到期日进行债

务重组。重组协议约定 B 公司以一设备抵偿该债务,该设备的原价为 250 000 元,已提折旧 75 000 元,B 公司支付清理费用 10 000 元,假设 B 公司对固定资产均未提取减值准备。A 公司接受 B 公司抵偿债务的设备,仍然作为固定资产使用。

根据上述资料,A、B 公司应在债务重组日作如下会计处理:

(1) B 公司的会计处理。

① 计算应付票据的账面价值。

应付票据账面价值	206 000(元)
其中:面值	200 000(元)
应计利息 $(200\,000 \times 6\% \times \frac{6}{12})$	6 000(元)

② 应计入资本公积的金额为:

$$206\,000 - (250\,000 - 75\,000) - 10\,000 = 21\,000(\text{元})$$

借:固定资产清理	175 000
累计折旧	75 000
贷:固定资产	250 000
借:固定资产清理	10 000
贷:银行存款	10 000
借:应付票据——A 公司	206 000
贷:固定资产清理	185 000
资本公积——其他资本公积	21 000

(2) A 公司的会计处理。

借:固定资产	206 000
贷:应收票据——B 公司	206 000

如果债务人用以抵偿债务的固定资产已计提减值准备,应同时结转已提的减值准备。

上述重组中,如果债权人所受让的非现金资产价值已经发生减值,应在入账后的会计期末按规定计提减值准备。