



NEW 最新会计核算实务

主编 朱从敏

债务重组 会计核算

© 吕鸿雁 李 君 韩节云 编

U A I J I

H E S U A N

经济管理出版社
ECONOMIC MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

最新会计核算实务 主 编 朱从敏

债务重组会计核算

吕鸿雁 李君 韩节云 编

经济管理出版社

责任编辑 凌霄
版式设计 徐乃雅
责任校对 全志云

图书在版编目 (CIP) 数据

债务重组会计核算/吕鸿雁, 李君, 韩节云编. —北京:
经济管理出版社, 2000.1

(最新会计核算实务 主编 朱从敏)

ISBN 7-80162-069-0

I. 债… II. ①吕…②李…③韩… III 企业管理—会计 IV
.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 55039 号

最新会计核算实务 主编 朱从敏

债务重组会计核算

吕鸿雁 李君 韩节云 编

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 世界知识印刷厂

850 × 1168 毫米 1/32 7.75 印张 114 千字

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5000 册

ISBN 7-80162-069-0/F.66

定价: 14.00 元

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

通讯地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836

联系电话: (010) 68022974

《最新会计核算实务》编委会

主 编	朱从敏			
副主编	贾玉洁			
撰稿人	朱从敏	贾玉洁	梁 星	刘建翠
	梁美健	黄 静	李 君	俞 红
	朱元森	孙德轩	方守彬	陈 光
	李 芳	吕鸿雁	韩节云	王成秋
	张雅杰	隋英杰	赵志明	崔建露
	吴国芝	乔迎涛	张新静	孙静芹
	郭照敏			

前 言

过去，我国企业的会计核算工作执行按行业（部门）以及所有制关系分别制定的统一会计核算制度，这种会计制度与企业实行统收统支的财务体制是密切相连的。但是，随着国民经济的发展，特别是1978年以来，这种高度集中体制下的会计模式逐渐明显地暴露出其弊端。我国加入世界贸易组织后，现行会计核算制度与国际通行的市场经济模式下的会计准则相背离，不利于我国开展国际经济和技术上的交往。因此，要求我们必须参照国际惯例，改革现行的会计核算制度。

1993年进行的第三次会计改革的目标是建立适应社会主义市场经济体制的会计模式，改革的核心工作是建立有中国特色的会计准则。财政部经过几年的努力，已经拟定了应收款项、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、收入、无形资产、会

计政策和会计估计的变更、租赁、企业合并、结账后发生的事项、关联企业的披露、长期工程合同、递延资产等几十项具体会计准则征求专家的意见。

为了帮助广大财会人员了解和掌握我国的会计准则及会计核算，我们在1996年编写了《会计核算操作指南》丛书。1998年，我们又编写了《会计核算操作指南（续）》丛书，具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

随着时间的推移，财政部所制定的企业会计准则已经在根据所征求的意见进行修改的基础上分步骤颁布实施。截止2000年11月，已经正式颁布并实施的企业会计准则有：投资、关联方关系及其披露、收入、现金流量表、资产负债表日后事项、债务重组、建造合同、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、非货币交易、或有事项等。1998年1月27日，财政部又制定并颁布了《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》，于1998年1月1日起执行。1999年，我国人民代表大会通过了新修订的《中华人民共和国会计法》已颁布，并已于

2000年7月1日起执行。新修订的会计法对会计核算等诸方面提出了更高的要求。同时，合同法和公司法也进行了修订。为了帮助广大财会人员以及企业负责人等较为全面、系统地了解 and 掌握国际会计准则和我国的会计准则及会计核算，并及时更新知识，我们在1996年和1998年编写的《会计核算操作指南》和《会计核算操作指南（续）》的基础上，又根据新颁布实施的企业具体会计准则及法规、制度的规定，组织编写了《最新会计核算实务》丛书。

希望《最新会计核算实务》的出版，对广大财会人员和企业主要负责人等学习和掌握会计准则以及其他新的会计法规等有所帮助。

由于编者的水平所限及时间、资料等方面的原因，错误在所难免，欢迎广大读者批评指正。

编者

2000年11月26日

目 录

- 第一章 总论 / (1)**
 - 第一节 债权、债务概述 / (1)
 - 第二节 债务重组的涵义 / (9)
 - 第三节 广义债务重组的运作 / (20)
- 第二章 企业会计准则——债务重组 / (33)**
 - 第一节 准则制定的背景及意义 / (33)
 - 第二节 债务重组会计准则的几个基本概念 / (39)
 - 第三节 公允价值的确定 / (52)
 - 第四节 债务重组方式及会计处理分析 / (68)
 - 第五节 债务重组的披露 / (82)
- 第三章 债务重组的会计处理 / (92)**
 - 第一节 狭义债务重组的会计处理 / (92)
 - 第二节 广义债务重组的会计处理 / (177)
- 第四章 债务重组准则国际比较 / (184)**
- 第五章 债务重组的策划 / (207)**
 - 第一节 债务重组的目标及原则 / (208)
 - 第二节 债务重组的先决条件 / (212)
 - 第三节 债务重组的财务策划 / (217)

附录：企业会计准则——债务重组 / (230)

参考文献 / (236)

第一章 总论

第一节 债权、债务概述

一、企业债权概述

债有两个方面，即债权和债务，是指按照合同的约定或者依照法律的规定，由于过去的交易事项在当事人之间产生的特定的权利和义务关系，这种权利即是债权，享有权利的人是债权人；相应地，这种义务即为债务，负有义务的人是债务人。企业债权债务是企业之间的特定的民事法律关系，拥有债权的一方享有请求他方履行偿还债务的权利，他方负有满足该项请求的义务。企业债权具有以下几个特点：

首先，作为债权，必须是已经发生，并在未来一定时期能给企业带来经济利益的权利。也就是说，债权的结算会引起企业含有经济利益的资源的流入，如现金的增加、负债的减少等。

其次，作为债权，均有可计量的确切数额或预

计数额。

再次，对于一个企业来讲，债权是由于过去的交易事项而产生的，对于工商企业来说绝大部分债权都是由商品或劳务交易而形成的，有明确的债权人。对于金融企业来说，绝大部分债权是由于信贷引起的，即由于金融企业向其他企业发放贷款引起的。

企业的债权可以从不同角度进行分类。

（一）经营活动引起的债权和非经营活动引起的债权

按照引起债权的原因不同可以将其分为两大类，即经营活动引起的债权和非经营活动引起的债权。所谓经营活动引起的债权是指由于企业的经营活动，如销售商品、提供劳务、发放贷款等而引起的债权。企业的绝大部分债权都是由经营活动引起的。所谓非经营活动引起的债权，是指由于企业的非经营活动，如企业借给职工个人的现金等而引起的债权。企业的债权中只有小部分是经营活动引起的。经营活动引起的债权又可以分为商品交易引起的债权、劳务交易引起的债权、资产交易引起的债权、资金交易引起的债权等。所谓商品交易引起的债权，是指由于企业向外销售商品而引起的债权；所谓劳务

交易引起的债权，是指由于企业向外提供劳务而引起的债权；所谓资产交易引起的债权，是指企业将其拥有的资产，如固定资产、无形资产提供给他人使用而引起的债权；所谓资金交易引起的债权，是指企业将资金借与他人使用而引起的债权。

（二）工商企业的债权和金融企业的债权

工商企业和金融企业由于经营活动的性质不同，因而其债权也有很大差别。工商企业的债权主要是由商品交易、劳务交易引起的，当然也包括一部分资产交易和资金交易引起的债权；金融企业的债权主要是资金交易和资产交易引起的，有时也会有商品交易和劳务交易引起的债权。

（三）短期债权和长期债权

所谓短期债权，是指在短期内能收回的债权，在会计上是指在一年内或超过一年的一个营业周期内能收回的债权；所谓长期债权，是指在较长时期后才能收回的债权，在会计上通常指一年以上或超过一年的一个营业周期以上才能收回的债权。

（四）外部债权和内部债权

外部债权，是指企业外部单位和个人应向企业偿还的债务；内部债权，是指企业内部各单位、部门、个人所欠应向企业偿还的债务。

(五) 应收账款、应收票据, 其他应收款和预付账款

企业的债权, 按照其结算方式的不同, 在会计上通常分为应收账款、应收票据、其他应收款和预付账款等。

二、企业债务概述

债务是指由于以往事项而发生的企业的现存义务, 这种义务的结算将会引起含有经济利益的企业资源的外流。在会计上, 债务表现为企业的各种负债。也就是说, 债务是企业所承担的, 能以货币计量、最终需以资产或劳务来偿付的义务。作为债务, 一般具有以下几个特点:

首先, 债务是指已经发生的、并在未来一定时期内必须偿付的经济义务, 这种偿付可以用货币、物品、提供劳务、再负债等债权人所能接受的形式(包括债权人放弃债权)来实现。如企业购入材料, 在材料取得的同时未支付货款(也未采取预付货款方式)的情况下, 会产生一笔应付账款, 这笔应付账款是要在特定或确定的时间内用现金或非现金资产偿付的, 亦即债务是过去的交易或事项所产生的现存义务, 与未来事项无关。如买卖双方签订了一项购货合同, 合同规定在订立合同以后的3个月内

交货。在订立合同时，对于买方来讲，合同中订明的条款，只是表明未来一定时期内可能会发生债务，而未来的经济业务可能产生的债务，通常情况下不能作为债务反映。又如，企业管理部门打算购置一项资产（土地），这只是一种意向，在这项计划尚未实施前，不会也不可能构成企业的一项现存义务。一般情况下，只有在经济负担确实产生以后，才能确认为债务。

其次，债务是可计量的，有确切的或可预计的金额。如借入现金，有确切的借入金额，对借入现金需承担的义务包括归还借入的现金及其利息，而利息一般也是可以计算确定的。有些债务虽然没有确切的金额，但却是可以估计的，如企业提取大修理费用形成的债务是根据预计大修理所需的费用来预提的。

再次，债务一般情况下有确切的债权人和到期日。如购入一台机器，采取付款期为三个月的商业汇票结算方式，在这项债务确认时，既有明确的债权人（卖方），又有确定的付款期（三个月）。但有些债务在其确认时，并无明确的债务人或确定的日期，不过其债权人和日期是可以预计的，如售出产品保修业务，在其保修期内，购买该产品的单位和

个人都能成为其债权人。

最后，大部分债务是交易的结果，而这种交易一般是以契约，或合同，或协议，或者法律约束为前提的。由于交易受法律约束形成的债务，可认为是一种法定债务，即依法必须履行的义务。债务只有在偿还，或债权人放弃债权，或情况发生变化以后才能消失。如用现金归还一笔应付账款、用产品或劳务抵付预收的货款、购入的商品入库后发现质量问题而退货或销售给予一定的折让等。

企业的债务可以从不同的角度进行分类。

（一）短期债务和长期债务

企业债务按照偿还期限的长短，分为短期债务和长期债务。对于一般企业来说，短期债务主要有短期借款、短期债券、短期应付票据、应付账款及预收账款、其他短期应付款项。长期债务包括长期借款、长期债券、长期应付款等。

所谓短期债务，是指在短期内必须偿还的债务，在会计上称为流动负债，是指偿还期在一年或超过一年的一个营业周期以内的债务。所谓长期债务，是指偿还期较长的债务，在会计上称为长期负债，是指偿还期在一年或超过一年的一个营业周期以上的债务。

(二) 工商企业债务和金融企业债务

工商企业和金融企业由于经营活动的内容和性质不同，因而其债务的内容和构成也不同。工商企业的债务有由商品交易、劳务交易、资金交易引起的，如应付账款、应付票据、预收账款等，也有由于资金交易引起的，如短期借款、长期借款等。金融企业的债务主要是由资金交易引起的，如活期存款、定期存款等。

(三) 经营活动引起的债务和非经营活动引起的债务

引起债务的原因可以分为经营活动和非经营活动。经营活动包括企业从事的各种交易，如商品交易、劳务交易、资产交易、资金交易等，由此引起的债务，如应付账款、应付票据、应付债券、银行借款等均属于经营活动引起的债务；非经营活动是指除以上交易活动外的其它活动，如工资发放、税金支付、其他款项的支付等，由此引起的债务，如应付工资、应交税金、应付利润等都属于非经营活动引起的债务。

(四) 用货币偿还的债务和用商品或劳务偿还的债务

所谓用货币偿还的债务，是指债务人需要用货

币资金偿还的债务，如应付账款、应付票据、银行借款、应付工资、应交税金、应付利润等。大部分债务都为用货币偿还的债务。用商品或劳务偿还的债务，是指债务到期后需要用商品或劳务等来偿还，如预收账款，采用补偿贸易方式引进设备款等。

（五）实际债务和或有债务

所谓实际债务，是指不管未来情况如何变化，都需要企业偿还规定金额的债务；所谓或有债务，是指未来某些特殊情况出现才需要企业偿还的债务。比如前述应收票据贴现，对于贴现企业来说，如果票据到期付款单位无款支付或拒绝支付票款，就需要企业偿付。与此情况相同的或有债务还有企业为其他企业贷款提供的担保、企业产品质量担保等。

资金是企业进行生产经营的前提条件。企业为满足生产经营活动对资金的需求，就需要通过各种筹资方式，从企业内部和外部各单位和个人筹措资金。企业筹集资金的方式一般有自我积累、发行股票和吸收投资、发行债券、向银行借款、融资租赁、商业信用等。通过自我积累、发行股票和吸收投资等方式筹集的资金，就形成企业的自有资金；而通过发行债券、向银行借款、融资租赁、商业信用等方式筹集的资金就形成企业的债务，在会计上表现