

KUAIJI
ZHUANTI

立信会计丛书

会计 专题

(第三版)

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

(第三版)

主 编 李江萍
副主编 李正华

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计专题/李江萍主编. —3版(修订本). —上海:立信会计出版社, 2006. 9

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(2006)第 108868 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64388409 (021)64391885(传真) (021)64695050
网上书店	www.Lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	9.5
字 数	233 千字
版 次	2006 年 9 月第 3 版
印 次	2006 年 9 月第 7 次
印 数	16 101--19 100
书 号	ISBN 7-5429-0951-7/F·0868
定 价	16.50 元

如有印订差错 请与本社联系

《会计专题》第三版说明

为了及时反映我国会计改革与实践的最新成果,根据我国财政部 2006 年 2 月发布的《企业会计准则》,在保持第二版篇章结构的基础上对本教材进行了修订。修订的内容包括:

第一,调整了教材的内容,删掉了原教材的第六章。根据新的《企业会计准则》的相关规定,企业间关联方关系和关联方交易的判断与会计处理等方面发生了较大的变化,考虑到本教材的特点和使用对象,该部分不再适合作为学习本教材的内容,故将其删除。

第二,调整了其他章节的相关内容。本教材的所有其他章节均吸收了会计准则改革的最新成果,相关准则的变化在相应章节中均予以充分体现。

第三,调整或更新了教学案例与习题。根据会计实践的发展,对教学案例进行了更新或调整,以体现会计理论与会计实践的紧密结合;每章的练习题则与各章修订后的内容相呼应,进行了适当的更新或调整,便于学生对各专题内容的理解和掌握。

本次第三版修订由上海立信会计学院李江萍主编,修订人员分工如下:李正华修订第一、第三、第五章,李颖琦修订第二章,李江萍修订第四、第六、第七章,张海霞修订第八章。

在修订过程中,参考了国内外相关资料,并得到了上海立信会计学院张维宾老师的指导和立信会计出版社王美鸿老师的关心与支持,谨此表示衷心的感谢。

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,以便继续修订完善。

编 者

2006 年 8 月

再 版 说 明

《会计专题》一书出版已经有三年多,根据使用中所发现的问题、不当之处以及我国会计制度改革的最新成果(新发布或修订的会计准则、财政部门发布的有关事项的会计处理规定等)和各用书单位授课教师的教学实践,我们对该书进行了修订,在对原有内容进行调整的同时,增加了三部分内容:

一是增加教学案例。本部分内容为为学生提供接触实际的机会,并通过案例分析和讨论,激发学生的学习兴趣,增强学生分析、思考和解决实际问题的能力。所选取的案例,主要是近几年上市公司发生的、与当前会计实务和会计改革关系密切的典型案列或者已经公开刊登的真实案列,同时,根据教学需要,为了增加案列的综合性,所以对真实案列进行了移植或改编,此时所涉及的单位均采用了虚拟名称。

二是增加了复习思考题和练习题。为了便于学生对各专题内容的理解和掌握,在各章均增配了复习思考题和练习题。复习思考题富有启发性和综合性,有助于学生进一步消化所学内容,“学”与“思”相结合;练习题则能够指引学生对本章主要问题的思考与理解并掌握各章的基本理论与基本方法,突破重点和难点问题。

三是增加了练习题参考答案。该内容是配合所增加的练习题而设置,提供思考的线索或最终结果,但不提供会计分录。

本次再版修订分工与前版相同,全书由上海立信会计学院李江萍主编,修订人员分工如下:李正华修订第一、第三、第五章,李颖琦修订第二章,李江萍修订第四、第七、第八章,张维宾修订第六

章,张海霞修订第九章。

在修订过程中,参考了国内外相关资料,并得到了上海立信会计学院张维宾老师的指导和立信会计出版社王美鸿老师的关心与支持,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,以便继续修订完善。

编 者
2005年9月

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。

本书可作为高等院校财经专业的教学用书,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

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	9
第三节 债务重组披露	24
案例分析	25
复习思考题	26
练习题	27
第二章 非货币性资产交换	33
第一节 非货币性资产交换概述	33
第二节 非货币性资产交换的核算	37
第三节 非货币性资产交换的披露	56
案例分析	57
复习思考题	59
练习题	60
第三章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	66
第一节 会计政策变更	66
第二节 会计估计变更	78
第三节 会计差错更正	82
案例分析	87
复习思考题	93

练习题	93
第四章 或有事项	101
第一节 或有事项概述	101
第二节 或有事项确认、计量和相关信息的披露	106
案例分析	116
复习思考题	117
练习题	118
第五章 资产负债表日后事项	128
第一节 资产负债表日后事项概述	128
第二节 资产负债表日后事项会计处理	134
案例分析	148
复习思考题	152
练习题	152
第六章 租赁会计	159
第一节 租赁概述	159
第二节 经营租赁	170
第三节 融资租赁	174
第四节 售后租回交易	191
案例分析	194
复习思考题	195
练习题	196
第七章 所得税会计	203
第一节 所得税会计的演进	203
第二节 永久性差异与暂时性差异	211

第一章 债务重组

第一节 债务重组概述

在市场经济竞争激烈的情况下,一些作为市场经济主体的企业在生产经营过程中,由于经营管理不善,或受外部各种因素的不利影响,致使陷入资金周转困难,难以按期偿还债务。在这种情况下,作为债权人,可以有两种选择:一是,按我国法律程序,债权人有权在债务人不能偿还到期债务时向法院申请债务人破产;二是,在债务人发生财务困难的情况下,通过债权人、债务人之间互相协商,债权人作出让步进行债务重组。

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,又称债务重整,是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者法院的裁定作出让步的事项。

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。持续经营条件下的债务重组可按债权人是否作出了让步再分为债权人作出了让步的债务重组和债权人未作出让步的债务重组;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。

债务重组又可分为法定债务重组和非法定债务重组。法定债务重组是指依照有关法律的规定,经过法院裁定,按法律程序进行的债务重组。这种债务重组方式是因债权债务双方难以达成协议时,请求法院予以裁定而进行的债务重组。非法定债务重组是指债权人与债务人经过协商,由债权人自愿对债务人作出让步而进行的债务重组。由此可见,前者主要特点是手续繁琐,且需要支付一定的法律费用,在债务重组实践中运用较少。而后者手续简单,节约费用,可最大限度地保护债权人和债务人利益。因此,当债务人陷入暂时财务困难时,债权人、债务人更愿意通过自愿协商达成债务重组协议。

本章所指的债务重组,仅指在持续经营条件下,解决债权人、债务人之间就现有债务如何清偿,同时债权人作出让步所发生的经济事项。但以下事项不属于本章所指的债务重组:

- (1) 债权人未作出让步的债务重组。
- (2) 债务人不处于财务困难条件下的债务重组。
- (3) 债务人发行的可转换债券按正常条件债权人将其持有的债券转换为股份。
- (4) 债务人破产清算时发生的债务重组。
- (5) 债务人改组时,债权人将其债权转为对债务人的股权投资。
- (6) 债务人以借新债偿还旧债。
- (7) 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,待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,大量企业的闲置资产,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为上策。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四种:

第一,以资产清偿债务,是指债务人以货币资金或转让其存

货、短期投资、长期投资、固定资产、无形资产等资产清偿债务。

第二,将债务转为资本,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,对于股份制企业法律上有一定的限制。例如,按照我国《公司法》规定,公司发行新股必须具备一定的条件。因此,公司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。

第三,修改其他债务条件,是指减少债务本金、减少债务利息、延长债务偿还期限等。不包括上述第一和第二两种方式。

例如,甲公司销售一批商品给乙公司,销售价款为 100 万元(含增值税)。同时收到乙公司签发并承兑的一张面值为 100 万元、利率为 3%、3 个月期、到期日为 2006 年 5 月 31 日的商业承兑汇票。由于乙公司资金周转发生困难,无法按期兑付该票据本息。票据到期日,甲公司经与乙公司协商,达成如下协议:将票据的期限延长到 7 月 31 日,并将债务的账面价值减至 90 万元,延期内票据不计利息。

上述事项属于修改其他债务条件进行债务重组。如果甲公司与乙公司达成的债务重组协议为:将票据的期限延长到 7 月 31 日,并将已欠利息 0.75 万元免除,延期内票据不计利息,也属于修改其他债务条件进行债务重组。

第四,混合重组,是指采用以上两种或两种以上的方法组合清偿债务的债务重组形式。

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。如债务人以存货、在建工程等非现金资产或债务转为资本抵偿债务,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。

债务重组的双方,只有在满足债务重组日的条件下,才能进行债务重组的会计处理。因此,正确确定债务重组日是进行会计处理的前提。

五、债务重组会计的发展

市场经济的深入发展,一方面为企业的生存和发展提供了越来越广阔的空间;另一方面也使企业之间的竞争更趋激烈。企业应能够随着外部各种因素的变化而不断改变自身的经营方式,善于管理,才能在竞争中立于不败之地。但一些企业可能因为经营管理不善,或受外部各种因素的影响等,使财务状况发生困难,表