



商务部十二五规划教材

全国高等院校财经类专业统编教材

# 高级 财务会计

GAOJI  
CAIWU KUAIJI

主 编 杨 良



中国商务出版社  
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

GAOJI

CAIWU KUAIJI



中华人民共和国财政部

中国注册会计师协会

# 高级 财务会计

ACCA  
CAPSULES

主 编 周 莉

2013年12月

ACCA  
CAPSULES  
FINANCIAL ACCOUNTING

商务部十二五规划教材  
全国高等院校财经类专业统编教材

# 高级财务会计

主编 杨 良

中国商务出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 杨良主编. —北京: 中国商务出版社, 2014. 12

商务部十二五规划教材 全国高等院校财经类专业统编教材

ISBN 978-7-5103-1188-8

I. ①高… II. ①杨… 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 (2014) 第 302346 号

商务部十二五规划教材  
全国高等院校财经类专业统编教材

### 高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主 编 杨 良

---

出 版: 中国商务出版社  
发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司  
社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号  
邮 编: 100710  
电 话: 010—64269744 64218072 (编辑一室)  
010—64266119 (发行部)  
010—64263201 (零售、邮购)  
网 址: [www.cctpress.com](http://www.cctpress.com)  
网 店: <http://cctpress.taobao.com>  
邮 箱: [cctp@cctpress.com](mailto:cctp@cctpress.com)  
照 排: 北京开和文化传播中心  
印 刷: 北京密兴印刷有限公司  
开 本: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16  
印 张: 24 字 数: 530 千字  
版 次: 2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷  
书 号: ISBN 978-7-5103-1188-8  
定 价: 49.00 元

---

版权专有 侵权必究 盗版侵权举报电话: 010—64245984

如所购图书发现有印、装质量问题, 请及时与本社出版部联系。电话: 010—64248236

# 《高级财务会计》编委会

主 编 杨 良

副 主 编 秦玉霞 史晓娟 冯 霞

参编人员 (按汉语拼音排序)

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 白 雯 | 程 鹏 | 韩 怡 | 郝亚楠 |
| 贺 晨 | 惠显杰 | 冀雪琴 | 李文悦 |
| 李哲宁 | 李子留 | 刘思彤 | 谈汝坤 |
| 王丹红 | 王 君 | 吴俊岭 | 野天昱 |
| 张秉恒 | 赵厚才 | 赵 慧 |     |

# 前 言

面对全球经济一体化的趋势、中国市场经济的发展,大家必须承认,会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化,尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。在这一背景下,本教材以我国财政部最近几年来陆续修订和实施的最新企业会计准则为基本依据,并适当参考国际财务报告准则和美国财务会计准则进行编写。在选材时,尽可能考虑进一步与最新企业会计准则体系进行对比与分析;同时尽可能与国际会计接轨,反映国际会计理论与实务发展的潮流。为了更好地适应学生参加注册会计师考试和各类职称考试的需要,本教材尽可能以我国的具体会计准则为主线安排全书的内容。并根据高等院校培养本科应用型、技能型、复合型,具有综合素质和创新型的会计人才的要求而编写。

《高级财务会计》是继《基础会计》和《中级财务会计》之后开设的一门重要的专业课程。《中级财务会计》解决的是所有企业一般都要遇到的财务会计问题,即企业一般财务会计问题。而《高级财务会计》解决的则是企业一般财务会计问题以外的特殊的财务会计问题,这些特殊的财务会计问题如债务重组、外币业务会计、所得税会计、租赁会计、企业合并会计、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、衍生工具与套期保值会计、企业年金基金会计等。

本教材是专门为高等院校本科会计学与财务管理等专业学生撰写的教材,同时,也可以作为广大会计实务工作者的实务操作以及高等教育自学考试和参加各类职称考试中涉及会计部分的参考学习用书。

本教材的特点在于:(1) 中国特色与国际化相结合。内容新,严格按照新企业会计准则编写。参考国际财务报告准则和美国财务会计准则,并与我国新企业会计准则体系进行对比与分析。同时尽可能与国际会计接轨,反映国际会计理论与实务发展的潮流。(2) 理论与实践相结合。简明实用,突出应用,有较强的适用性和实用性。在理论分析基础上,通过大量案例分析,提高学生的实务操作能力。(3) 结构清晰,重点突出。力求深入浅出,高级财务会计作为经济应用学科,其教材既要讲清理论,又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释,又要运用基本原理去解决

实际问题,提高学生分析、解决问题的能力。(4) 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果,使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务,针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动,完善教材内容,提高教材质量。(5) 不仅有理论阐述,同时在每章后还附有思考题、练习题、案例与分析。

本教材由杨良任主编,负责拟定全书编写大纲,组织编写以及对全书的初稿修改、补充和总纂后定稿。秦玉霞、史晓娟、冯霞任副主编。本教材共十章,其中第一、二、三、四、五、六、九章由杨良编写,第七章由秦玉霞编写,第八章由冯霞编写,第十章由史晓娟编写。王君、吴俊岭、野天昱、白雯、李哲宁、程鹏、李子留、惠显杰、张秉恒、贺晨、郝亚楠、李文悦、谈汝坤、王丹红、刘思彤、冀雪琴、韩怡、赵厚才、赵慧参与了部分章节的编写以及全书资料的搜集整理和课后习题的整理编写。

本教材是在借鉴了许多高级财务会计教材、教学科研成果以及在尊重、参考前人劳动成果的基础上编写的。在此,向那些给予本教材提供参考的一系列国内外优秀教材的编者表示深深的敬意。本教材编写、出版过程中得到了中国商务出版社的大力支持,在此表示感谢。

由于时间紧迫及编者水平有限,书中难免存在不足和疏漏之处,敬请各位专家、学者和广大读者批评指正,以便再版时及时修订。

杨 良  
2014年9月

# 目 录

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| <b>第一章 债务重组</b> .....           | 1  |
| 第一节 债务重组概述 .....                | 1  |
| 第二节 债务重组的会计处理 .....             | 3  |
| 第三节 债务重组的信息披露 .....             | 12 |
| 【思考题】 .....                     | 14 |
| 【练习题】 .....                     | 14 |
| 【案例与分析】 .....                   | 20 |
| <b>第二章 外币业务会计</b> .....         | 21 |
| 第一节 外币折算概述 .....                | 21 |
| 第二节 外币交易的会计处理 .....             | 29 |
| 第三节 外币报表的折算 .....               | 35 |
| 第四节 外币业务的信息披露 .....             | 43 |
| 【思考题】 .....                     | 44 |
| 【练习题】 .....                     | 45 |
| 【案例与分析】 .....                   | 48 |
| <b>第三章 所得税会计</b> .....          | 50 |
| 第一节 所得税会计概述 .....               | 51 |
| 第二节 资产、负债的计税基础和暂时性差异 .....      | 55 |
| 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量 ..... | 67 |
| 第四节 所得税费用的确认和计量 .....           | 74 |
| 第五节 所得税会计信息的披露 .....            | 78 |
| 【思考题】 .....                     | 81 |
| 【练习题】 .....                     | 81 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 【案例与分析】 .....              | 84  |
| <b>第四章 租赁会计</b> .....      | 86  |
| 第一节 租赁概述 .....             | 86  |
| 第二节 经营租赁的会计处理 .....        | 91  |
| 第三节 融资租赁的会计处理 .....        | 94  |
| 第四节 售后租回交易的会计处理 .....      | 107 |
| 【思考题】 .....                | 110 |
| 【练习题】 .....                | 111 |
| 【案例与分析】 .....              | 117 |
| <b>第五章 企业合并</b> .....      | 119 |
| 第一节 企业合并概述 .....           | 119 |
| 第二节 同一控制下企业合并的会计处理 .....   | 123 |
| 第三节 非同一控制下企业合并的会计处理 .....  | 135 |
| 第四节 企业合并的信息披露 .....        | 146 |
| 【思考题】 .....                | 147 |
| 【练习题】 .....                | 147 |
| 【案例与分析】 .....              | 153 |
| <b>第六章 合并财务报表</b> .....    | 156 |
| 第一节 合并财务报表概述 .....         | 156 |
| 第二节 股权取得日合并财务报表的编制 .....   | 167 |
| 第三节 控制权取得日后合并财务报表的编制 ..... | 185 |
| 第四节 企业集团内部交易事项的抵消 .....    | 220 |
| 【思考题】 .....                | 245 |
| 【练习题】 .....                | 245 |
| 【案例与分析】 .....              | 262 |
| <b>第七章 中期财务报告</b> .....    | 265 |
| 第一节 中期财务报告概述 .....         | 265 |
| 第二节 中期财务报告会计确认与计量的原则 ..... | 266 |
| 第三节 比较中期合并财务报表的编制及披露 ..... | 270 |
| 【思考题】 .....                | 274 |
| 【练习题】 .....                | 274 |
| <b>第八章 分部报告</b> .....      | 277 |
| 第一节 分部报告概述 .....           | 277 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 第二节 报告分部及其确定方法 .....         | 278 |
| 第三节 分部信息的披露 .....            | 285 |
| 【思考题】 .....                  | 288 |
| 【练习题】 .....                  | 288 |
| 【案例与分析】 .....                | 290 |
| <b>第九章 衍生工具与套期保值会计</b> ..... | 292 |
| 第一节 衍生工具概述 .....             | 292 |
| 第二节 衍生工具的会计处理 .....          | 300 |
| 第三节 衍生工具的套期保值 .....          | 311 |
| 第四节 套期保值的会计处理 .....          | 320 |
| 【思考题】 .....                  | 332 |
| 【练习题】 .....                  | 332 |
| 【案例与分析】 .....                | 336 |
| <b>第十章 企业年金基金会计</b> .....    | 337 |
| 第一节 企业年金基金概述 .....           | 337 |
| 第二节 企业年金基金缴费 .....           | 341 |
| 第三节 企业年金基金投资运营 .....         | 343 |
| 第四节 企业年金基金收入 .....           | 347 |
| 第五节 企业年金基金费用 .....           | 348 |
| 第六节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产 ..... | 351 |
| 第七节 企业年金基金财务报表 .....         | 353 |
| 【思考题】 .....                  | 359 |
| 【练习题】 .....                  | 359 |
| 【案例与分析】 .....                | 366 |
| <b>参考文献</b> .....            | 369 |

# 第一章 债务重组



## 学习目标

- ➡ 1. 了解债务重组的原因、债务重组日的确定。
- ➡ 2. 掌握债务重组的概念、各种重组业务债权人的会计处理、各种重组业务债务人的会计处理。
- ➡ 3. 了解债务重组的信息披露。

## 第一节 债务重组概述

随着市场经济的不断发展、资本市场的逐渐完善以及企业生产经营所处法律环境的不断改善，债务重组逐渐成为企业在高风险，强竞争的市场环境下解决债权债务问题的一种有效方法。《企业会计准则第12号——债务重组》（以下简称债务重组准则）规范了债务重组的确认、计量和相关信息的披露。

### 一、债务重组的概念

债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定做出让步的事项。债务重组涉及债权人与债务人，对债权人而言，为“债权重组”，对债务人而言，为“债务重组”。为便于表述，统称为“债务重组”。

从该定义可以看出，债务重组强调了债务人处于财务困难的前提条件，并突出了债权人做出让步的实质，从而排除了债务人未处于财务困难条件下的债务重组、处于清算或改组时的债务重组以及虽然修改了债务条件，但实质上债权人并未做出让步的债务重组事项，如在债务人发生财务困难时，债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务，但不调整偿还金额，实质上债权人并未做出让步，不属于债务重组准则规范的内容。也就是说，债务人发生财务困难和债权人做出让步是债务重组的基本特征。

债务人发生财务困难，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。

债权人做出让步，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。该定义突出了债务人发生财务困难的前提和债权人最终让步的业务实质。本章着重讲解了在持续经营条件下债权人做出让步的债务重组的确认、计量及其会计处理问题。

在认定债务重组时，应当遵循实质重于形式的原则，综合考虑债权人和债务人是否在自愿基础上达成重组协议、是否有法院做出裁定、债权人和债务人是否相互独立、是否构成关联方关系或者关联方关系是否对债务重组产生实质影响等情形加以判断。

下列情况不能按债务重组进行会计处理：①在正常交易中，企业以非现金资产抵偿债务；②债权人受偿的现金、非现金资产或债权转为股权的公允价值等于或大于重组债权的账面价值；③债务人发行的可转换债券按正常条件转为股权；④债务人破产清算时发生的债务重组；⑤债务人改组，债权人将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企业重组。

## 二、债务重组方式

企业债务重组的方式主要包括：以资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件以及以上三种方式的组合。

### （一）以资产清偿债务

以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人通常用于偿债的资产主要包括现金及非现金资产，主要有：现金、债券投资、股权投资、存货、固定资产、无形资产等。这里所指的现金，包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

### （二）将债务转为资本

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的债务重组方式。债务转为资本时，对股份有限公司而言，是将债务转为股本，对其他企业而言，是将债务转为实收资本。其结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权人因此而增加长期股权投资等。

### （三）修改其他债务条件

修改其他债务条件，是指修改不包括上述两种情形在内的债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、降低利率、免去应付未付的利息、延长偿还期限等。

### （四）以上三种方式的组合

以上三种方式的组合是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式，也称

混合重组方式。例如，以转让资产清偿某项债务的一部分，另一部分通过修改其他债务条件进行债务重组，主要包括以下可能的方式：①债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本；②债务的一部分以资产清偿，另一部分则修改其他债务条件；③债务的一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件；④债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件。在债务重组中涉及的金融负债和金融资产只有在满足《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》所规定的金融负债和金融资产终止确认条件时，才能终止确认。

## 第二节 债务重组的会计处理

债务重组的会计处理涉及债务人的会计处理和债权人的会计处理。

债务重组的会计处理原则问题主要集中在以下几个方面：①债务重组的收益或损失如何入账？②债权人收到的非现金资产按照什么价值入账？③债权人因放弃债权而享有的股权按什么入账？④在以修改其他债务条件进行债务重组的情况下，如果涉及或有事项，也就是视债务人状况不同而采用不同的债务条件，则该或有事项如何处理？

这些原则问题有的是所有债务重组方式所共有的，有的则是某些债务重组方式所独有的，下面分别对这些不同的问题进行讲解。

### 一、以资产清偿债务

#### （一）债务人以现金偿还债务的会计处理

债务人以现金偿还债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，确认为债务重组利得，计入营业外收入。重组债务的账面价值，一般为债务的面值或本金、原值，如应付账款；如有利息的，还应加上应计未付利息，如长期借款等。

以现金偿还债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，确认为债务重组损失，计入营业外支出。分别情况进行处理：债权人已对债权计提减值准备的，应当先冲减减值准备，冲减后尚有余额的，计入营业外支出，冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。未对债权计提减值准备的，应直接将该差额确认为债务重组损失。

**【例1-1】**甲企业于2013年1月20日销售一批材料给乙企业，不含税价格为200 000元，增值税税率为17%，按合同规定，乙企业应于2013年4月1日前偿付货款。由于乙企业发生财务困难，无法按合同规定的期限偿还债务，经双方协议于7月1日进行债务重组。债务重组协议规定，甲企业同意减免乙企业30 000元债务，余额用现金立即清偿。乙企业于当日通过银行转账支付了该笔剩余款项，甲企业随即收到了通过银行转账偿还的款项。甲企业已为该项应收债权计提了20 000元的坏账准备。

(1) 乙企业的账务处理:

|               |         |
|---------------|---------|
| 借: 应付账款       | 234 000 |
| 贷: 银行存款       | 204 000 |
| 营业外收入——债务重组利得 | 30 000  |

(2) 甲企业的账务处理:

|               |         |
|---------------|---------|
| 借: 银行存款       | 204 000 |
| 营业外支出——债务重组损失 | 10 000  |
| 坏账准备          | 20 000  |
| 贷: 应收账款       | 234 000 |

假如甲企业已为该项应收账款计提了 40 000 元坏账准备:

甲企业的账务处理:

|         |         |
|---------|---------|
| 借: 银行存款 | 204 000 |
| 坏账准备    | 40 000  |
| 贷: 应收账款 | 234 000 |
| 资产减值损失  | 10 000  |

## (二) 以非现金资产清偿债务的会计处理

企业以非现金资产清偿债务的, 非现金资产类别不同, 其会计处理也略有不同。

### 1. 债务人的会计处理

以非现金资产清偿债务的, 债务人应分清债务重组利得与资产转让损益的界限, 并于债务重组当期予以确认。

债务重组利得是指重组债务的账面价值超过非现金资产 (即抵债资产) 的公允价值之间的差额, 应计入营业外收入。

非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量:

(1) 非现金资产属于企业持有的股票、债券、基金等金融资产, 且该金融资产存在活跃市场的, 应当以金融资产的市价作为非现金资产的公允价值。

(2) 非现金资产属于金融资产但该金融资产不存在活跃市场的, 应当采用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定的估值技术等合理的方法确定其公允价值。

(3) 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, 应当以其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不能确定非现金资产公允价值的, 应当采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。

资产转让损益, 是指抵债的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。非现金资产公允价值与账面价值的差额, 应按照相关准则规定处理, 如: ①非现金资产为存货的, 应作为销售处理; ②非现金资产为固定资产的, 应视同固定资产处置处理; ③非现金资产为无形资产的, 视同无形资产处置处理。

非现金资产的账面价值, 一般为非现金资产的账面余额扣除其资产减值准备后的

金额。其中，非现金资产的账面余额，是指非现金资产账户在期末未扣除其资产减值准备之前的余额。未计提减值准备的非现金资产，其账面价值就是账面余额。

## 2. 债权人的会计处理

对债权人来说，以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失，计入营业外支出。重组债权已经计提了减值准备的，分别以下情况进行处理：

债权人对重组债权个别计提减值准备的，只需要将上述差额冲减已计提的减值准备，减值准备不足以冲减的部分作为债务重组损失，计入营业外支出，如果减值准备冲完该差额后，仍有余额，应予转回并抵减当期资产减值损失，不再确认债务重组损失。如果债权人对重组债权不是个别计提减值准备，而是采取组合计提减值准备的方法，则债权人应将对应于该债务人的损失准备倒算出来，再确定是否确认债务重组损失。

【例 1-2】甲公司欠乙公司购货款 350 000 元。由于甲公司财务发生困难，短期内不能支付已于 2012 年 5 月 1 日到期的货款。2012 年 7 月 1 日，经双方协商，乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为 200 000 元，实际成本为 120 000 元。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。乙公司于 2012 年 8 月 1 日收到甲公司抵债的产品，并作为库存商品入库；乙公司对该项应收账款计提了 50 000 元的坏账准备。

(1) 甲公司的账务处理：

①计算债务重组利得：

|              |                        |
|--------------|------------------------|
| 应付账款的账面余额    | 350 000                |
| 减：所转让产品的公允价值 | 200 000                |
| 增值税销项税额      | 34 000 (200 000 × 17%) |
| 债务重组利得       | 116 000                |

②应作会计分录如下：

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：应付账款            | 350 000 |
| 贷：主营业务收入          | 200 000 |
| 应交税费——应交增值税（销项税额） | 34 000  |
| 营业外收入——债务重组利得     | 116 000 |
| 借：主营业务成本          | 120 000 |
| 贷：库存商品            | 120 000 |

在本例中，甲公司销售产品取得的利润体现在营业利润中，债务重组利得作为营业外收入处理。

(2) 乙公司的账务处理：

①计算债务重组损失：

|             |         |
|-------------|---------|
| 应收账款账面余额    | 350 000 |
| 减：受让资产的公允价值 | 200 000 |

|           |         |
|-----------|---------|
| 增值税进项税额   | 34 000  |
| 差额        | 116 000 |
| 减：已计提坏账准备 | 50 000  |
| 债务重组损失    | 66 000  |

②应作会计分录如下：

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：库存商品            | 200 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 34 000  |
| 坏账准备              | 50 000  |
| 营业外支出——债务重组损失     | 66 000  |
| 贷：应收账款            | 350 000 |

假如乙公司向甲公司单独支付增值税

（1）甲公司的账务处理

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：应付账款            | 350 000 |
| 银行存款              | 34 000  |
| 贷：主营业务收入          | 200 000 |
| 应交税费——应交增值税（销项税额） | 34 000  |
| 营业外收入——债务重组利得     | 150 000 |
| 借：主营业务成本          | 120 000 |
| 贷：库存商品            | 120 000 |

（2）乙公司的账务处理

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：库存商品            | 200 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 34 000  |
| 坏账准备              | 50 000  |
| 营业外支出——债务重组损失     | 100 000 |
| 贷：应收账款            | 350 000 |
| 银行存款              | 34 000  |

假如乙公司计提坏账准备 120 000 元（不单独支付增值税）

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：库存商品            | 200 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 34 000  |
| 坏账准备              | 120 000 |
| 贷：应收账款            | 350 000 |
| 资产减值损失            | 4 000   |

**【例 1-3】** 甲公司于 2012 年 1 月 1 日销售给乙公司一批材料，价值 400 000 元（包括应收取的增值税税额），按购销合同约定，乙公司应于 2012 年 10 月 31 日前支付货款，但至 2013 年 1 月 31 日乙公司尚未支付货款。由于乙公司财务发生困难，短期内不能支付货款。2013 年 2 月 3 日，与甲公司协商，甲公司同意乙公司以一台设备偿还债务。该项设备的账面原价为 350 000 元，已提折旧 50 000 元，设备的公允价值为 310 000 元（应交增值税 52 700 元）。

甲公司对该项应收账款已提取坏账准备 40 000 元。抵债设备已于 2013 年 3 月 10 日运抵甲公司。假定不考虑该项债务重组相关的税费。

(1) 乙公司的账务处理:

将固定资产净值转入固定资产清理:

|           |         |
|-----------|---------|
| 借: 固定资产清理 | 300 000 |
| 累计折旧      | 50 000  |
| 贷: 固定资产   | 350 000 |

确认债务重组利得:

|                    |         |
|--------------------|---------|
| 借: 应付账款            | 400 000 |
| 贷: 固定资产清理          | 310 000 |
| 应交税费——应交增值税 (销项税额) | 52 700  |
| 营业外收入——债务重组利得      | 37 300  |

确认固定资产处置利得:

|                    |        |
|--------------------|--------|
| 借: 固定资产清理          | 10 000 |
| 贷: 营业外收入——处置固定资产利得 | 10 000 |

(2) 甲公司的账务处理:

|                    |         |
|--------------------|---------|
| 借: 固定资产            | 310 000 |
| 应交税费——应交增值税 (进项税额) | 52 700  |
| 坏账准备               | 40 000  |
| 贷: 应收账款            | 400 000 |
| 资产减值损失             | 2 700   |

## 二、以债务转为资本

将债务转为资本, 应分以下情况处理:

1. 债务人的会计处理。将债务转为资本, 应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额 (或者股份份额) 确认为股本 (或者实收资本), 股份 (或者股权) 的公允价值总额与股本 (或者实收资本) 之间的差额确认为股本溢价 (或者资本溢价) 计入资本公积。

重组债务账面价值超过股份的公允价值总额 (或者股权的公允价值) 的差额, 确认为债务重组利得, 计入当期营业外收入。

对于上市公司, 其发行的股票有市价, 因此, 通常应以市价作为股份或者股权的公允价值; 对于其他企业, 债权人因放弃债权而享有的股份或者股权可能没有市价, 因此, 应当采用恰当的估值技术确定其公允价值。

2. 债权人的会计处理。将债务转为资本, 应当将因放弃债权而享有股份的公允价值确认为对债务人的投资, 重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额, 确认为债务重组损失, 计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的, 应当先将该差额冲减减值准备, 减值准备不足以冲减的部分, 确认为债务重组损失计入营业外支出。

发生的相关税费, 分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量等准则的规定