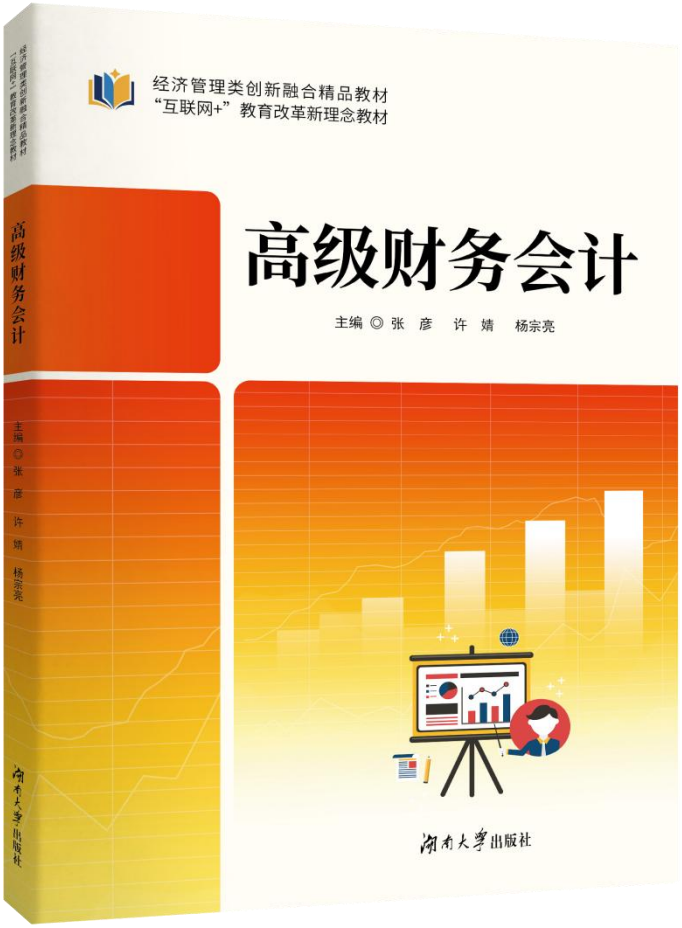
高级财务会计



类目：经济管理类
书名：高级财务会计
主编：张 彦 许 婧 杨宗亮
出版社： 湖南大学出版社
开本：大 16 开
书号：978-7-5667-3524-9
使用层次：通用
出版时间：2024/7/1
定价：49.80
印刷方式：双色
是否有资源：是

责任编辑：胡建华
封面设计：旗语书装

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材

高级财务会计

主编◎张　彦　许　婧　杨宗亮

高级财务会计



高级财务会计

主编◎张　彦　许　婧　杨宗亮

ISBN 978-7-5667-3524-9
定价：49.80元
湖南大学出版社



湖南大学出版社

经济管理类创新融合精品教材
“互联网 +”教育改革新理念教材

高级财务会计

主　编◎张　彦　许　婧　杨宗亮
副主编◎宗晓雪　李　卉　张郡玲
秦华璐　温加红　马　年
陈　蓓　刘　淳　张志平
王冯燕　郑志勇　王月兰



湖南大学出版社
·长 沙·

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/张彦,许婧,杨宗亮主编. —长沙:湖南大学出版社, 2024.7

ISBN 978-7-5667-3524-9

Ⅰ. ①高… Ⅱ. ①张…②许…③杨… Ⅲ. ①财务会计-高等学校-教材 Ⅳ. ①F234.4

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2024)第 072840 号

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主　　编:张　彦　许　婧　杨宗亮
责任编辑:胡建华
印　　装:涿州汇美亿浓印刷有限公司
开　　本:889 mm×1194 mm　1/16　　**印　　张**:13.5　　**字　　数**:363 千字
版　　次:2024 年 7 月第 1 版　　**印　　次**:2024 年 7 月第 1 次印刷
书　　号:ISBN 978-7-5667-3524-9
定　　价:49.80 元

出 版 人:李文邦
出版发行:湖南大学出版社
社　　址:湖南·长沙·岳麓山　　**邮　　编**:410082
电　　话:0731-88822559(营销部)　88821174(编辑部)　88821006(出版部)
传　　真:0731-88822264(总编室)
网　　址:http://press.hnu.edu.cn
电子邮箱:xiaoshulianwenhua@163.com

版权所有,盗版必究
图书凡有印装差错,请与营销部联系



前　言

高级财务会计是基础会计、中级财务会计的进一步延伸和深化，在会计、审计、财务管理等专业人才培养体系中具有十分重要的作用。学生普遍对高级财务会计这门课程很重视，但受前期知识积累、实务经验、教材内容不易理解等因素的影响，往往是有心无力，学习效果不甚理想。针对这种情况，我们产生了编写一本简单易懂、实务操作性强、内容较为全面的高级财务会计教材的想法，以适应当前高级财务会计教学的需要。

本书在编写过程中坚持了以下三个原则。一是简单易懂。本书对重点、难点内容通过通俗易懂的文字表述、图形、表格、例题等进行详尽阐释，使读者通过自学也能理解运用。二是保证质量。本书根据最新的企业会计准则和税收法规编写，覆盖企业会计准则的重点章节、重点内容，操作简便，篇幅紧凑。三是实务导向。本书强调实际应用，在每一个比较重要的知识点后面都设计了对应的例题，所有的例题都和实务相关，旨在提高读者的实际应用能力。

目前对高级财务会计应涵盖的内容还没有形成公认的、明确的界定，高级财务会计各教材之间章节差异较大。结合高级财务会计特殊业务、特殊行业、特定时期等内容选定原则和现有中级财务会计知名教材内容章节，本书的章节包括非货币性资产交换、债务重组、股份支付、外币业务、租赁、所得税会计、或有事项、会计调整、企业合并会计和合并财务报表等内容。

由于作者理论水平和实践知识有限，书中难免存在疏漏之处，恳请专家学者和使用本书的老师、同学以及读者批评指正。

编　者

2024 年 3 月

目　录

第一章　非货币性资产交换 …… 1

第一节　非货币性资产交换概述 …… 2

第二节　非货币性资产交换的计量基础 …… 3

第三节　非货币性资产交换的会计处理 …… 6

第二章　债务重组 …… 17

第一节　债务重组概述 …… 18

第二节　债务重组的会计处理 …… 19

第三章　股份支付 …… 31

第一节　股份支付概述 …… 32

第二节　股份支付的确认和计量 …… 35

第三节　股份支付的特殊问题 …… 41

第四章　外币业务 …… 49

第一节　外币业务概述 …… 50

第二节　外币交易的会计处理 …… 55

第三节　外币财务报表折算 …… 61

第五章　租赁 …… 69

第一节　租赁概述 …… 70

第二节　经营租赁的会计处理 …… 73

第三节　融资租赁的会计处理 …… 75

第六章 所得税会计 …… 89
第一节 所得税会计概述 …… 90
第二节 资产负债表债务法核算 …… 92
第三节 所得税会计核算中的特殊问题 …… 104

第七章 或有事项 …… 111
第一节 或有事项概述 …… 112
第二节 或有事项的确认和计量 …… 114
第三节 或有事项会计的具体运用 …… 116

第八章 会计调整 …… 123
第一节 会计政策、会计估计变更与前期差错更正 …… 124
第二节 资产负债表日后事项 …… 134

第九章 企业合并会计 …… 145
第一节 企业合并概述 …… 146
第二节 同一控制下企业合并的会计处理 …… 151
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理 …… 157

第十章 合并财务报表 …… 167
第一节 合并财务报表概述 …… 168
第二节 合并财务报表的编制方法 …… 172

参考文献 …… 209

第一章
非货币性资产交换



- 第一节　非货币性资产交换概述
- 第二节　非货币性资产交换的计量基础
- 第三节　非货币性资产交换的会计处理

学习目标

1. 理解非货币性资产交换的概念及认定，以公允价值计量的条件。

2. 掌握商业实质的判断条件，以公允价值计量时换出资产为存货、固定资产、长期股权投资等的会计处理，以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理。

3. 掌握涉及多项非货币性资产交换时，换入资产入账价值的分配方法。

第一节 非货币性资产交换概述

扫一扫
非货币性资产交换

一、非货币性资产交换的相关概念

（一）货币性资产和非货币性资产

按照未来经济利益流入是否固定或可确定，可将资产划分为货币性资产和非货币性资产。货币性资产是未来经济利益流入固定或可确定的资产，包括现金、银行存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资等。如应收账款其未来经济利益流入（即货币金额）为其账面价值；又如准备持有至到期的债券投资，其未来经济利益的流入为其面值和应收的利息。非货币性资产是货币性资产以外的资产，其特点是未来经济利益流入不固定或不可确定，包括存货、固定资产、在建工程、工程物资、投资性房地产、无形资产、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。例如，企业在持有固定资产过程中，通过固定资产折旧的形式将其价值转移至所生产的产品成本中，然后通过销售产品收回固定资产的价值，在这个过程中固定资产带给企业的经济利益是不确定的，因此固定资产属于非货币性资产；又如不准备持有至到期的债券投资，企业在持有时可以有利息的流入，但不持有时则没有相关利息的流入，由于企业持有多长时间并不确定，因此导致未来经济利益流入也是不确定的。由上述分析可知，货币性资产和非货币性资产划分的关键点在于资产带来的未来经济利益流入是否固定或可确定。

（二）非货币性资产交换

非货币性资产交换是指交易双方主要以非货币性资产为对象进行的交换，交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量的货币性资产。例如交易双方货币资金短缺而又有交易需求，这时就可能产生非货币性资产交换。非货币性资产交换有以下几个特点。

（1）交易对象主要为非货币性资产。通常情况下，企业利用货币资金和其他企业进行交换，但在非货币性资产交换中，企业用于交换的主要为非货币性资产。例如，A 公司需要 B 公司的设备，而 B 公司需要 A 公司的产品，不借助货币资金而将设备和产品直接交换就为非货币性资产交换。

（2）不涉及或少量涉及货币性资产。非货币性资产交换中不使用货币或少量使用货币，对货币资金和整个交易金额的占比是有严格要求的。

（3）非货币性资产交换是互惠交换。交易双方进行的交换是互惠互利的，而非单方面的财产转移。企业捐赠其所生产的产品等非互惠行为不属于非货币性资产交换。

（三）非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换不使用货币或少量使用货币，通常以25%作为判断标准。

（1）收到补价的企业。收到的货币资金占换出资产公允价值（或换入资产公允价值和收到补价之和）的比值低于25%。

（2）支付补价的企业。支付的货币资金占换入资产公允价值（或换出资产公允价值和支付补价之和）的比值低于25%。

若低于25%即为非货币性资产交换；若高于25%，则不能适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》，而应适用《企业会计准则第14号——收入》等其他准则。

二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》不适用以下情形。

1. 非货币性资产非互惠转让

非互惠转让是指非货币性资产单方面无代价地转移，包括企业将其非货币性资产无代价地转移给其他方、其他方将非货币性资产无代价地转移给企业。涉及所有者的非货币性资产非互惠转让，如企业将自产产品作为股利发放给股东等，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》；涉及所有者之外的非货币性资产非互惠转让，如政府将土地提供给企业等，适用《企业会计准则第16号——政府补助》。

2. 企业合并、债务重组、发行股票中涉及的非货币性资产

企业合并中取得的非货币性资产，适用《企业会计准则第20号——企业合并》；债务重组中取得的非货币性资产，适用《企业会计准则第12号——债务重组》；发行股票中取得的非货币性资产，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

第二节　非货币性资产交换的计量基础

非货币性资产交换的交易形式多样，但其计量基础只有两种：公允价值、账面价值。

一、以公允价值为计量基础

（一）以公允价值为计量基础的条件

如果非货币性资产交换同时满足以下两个条件，那么以公允价值为基础计量换入资产的成本。

（1）非货币性资产交换具有商业实质。

（2）非货币性资产交换中换出或换入资产公允价值能够可靠计量。

企业换出资产公允价值与账面价值的差额作为资产处置的损益计入当期损益。

（二）商业实质的判断

1. 判断条件

资产会给企业带来经济利益的流入。当换出和换入的资产在预期未来现金流量或其现值方面存在较大差异，这时交易给企业的经济状况带来了明显改变，我们可以称该项交易具有商业实质，否则不能称该项交易具有商业实质。因此，商业实质的判断在于交易后资产未来现金流量或其现值是否发生较大变化，如果满足两个条件中的任何一个，即可称该项交易具有商业实质。

（1）换入资产与换出资产在未来现金流量的风险、时间、金额方面存在显著不同。只要其中有一个方面有显著不同，具有商业实质的判断就成立。它包括但不限于以下几种情形。

①未来现金流量的时间、金额相同，但风险不同。例如，A 公司将其不准备持有至到期的国库券与 B 公司出租用的房屋相互交换，假设它们未来现金流量的流入时间、流入金额都相同，但由于国库券属于政府债券，风险通常较小；而房屋租金的收取则依赖于租户的财务状况和信用状况，风险要大于国库券。虽然换入和换出资产未来现金流量的时间、金额相同，但风险不同，致使未来现金流量出现显著差异，两项资产交换具有商业实质。

②未来现金流量的风险、金额相同，但时间不同。例如，A 公司将其存货与 B 公司固定资产相互交换，存货为流动资产，变现的时间快；固定资产要通过逐期使用磨损折旧的方式为企业带来现金流量，产生现金流量的时间慢。两项资金交换产生现金流量的时间有显著差异，交换具有商业实质。

③未来现金流量的风险、时间相同，但金额不同。A 公司将其一项新技术专利与 B 公司一项商标权相互交换。两项资产未来的使用寿命相同，预期带来的现金流量总额也相同，但 A 公司新技术产生的现金流量前少后多，而 B 公司的商标权每年产生的现金流量则比较均衡。由于每年产生现金流量的金额显著不同，资产交换具有商业实质。

（2）换入资产与换出资产预计未来现金流量的现值不同，而且两者的差额与资产的公允价值相比是重大的。预计未来现金流量的现值是资产在持续使用和最终处置时预计能够给企业带来的税后现金流量的折现值。例如，A 公司将其某项专利与 B 公司持有的 C 公司股票相互交换，假设专利和股票的公允价值相同，其风险、时间、金额也相同，但对 A 公司而言，换入 C 公司股票可使得 A 公司对 C 公司由重大影响变为控制，A 公司换入股权预计未来现金流量的现值超出了换出专利的现值；对 B 公司而言，换入专利可改善本公司的生产工艺、节约生产成本，换入专利预计未来现金流量的现值超出了换出股权的现值。因此，两者的交换具有商业实质。当依据非货币性资产交换未来现金流量的风险、时间、金额难以作出交易是否具有商业实质的准确判断时，可以依据预计未来现金流量的现值进行再判断。

2. 资产类别与商业实质的关系

企业也可根据非货币性资产交换的资产类别来判断交易是否具有商业实质，这是因为通常情况下不同类别的资产其产生经济利益的方式存在较大差别，导致其未来现金流量的风险、金额、时间也存在较大差异。资产的类别是指资产在资产负债表中列示的大类，如存货、固定资产、投资性房地产等，存货的变现速度快于其他两类资产，而投资性房地产每期带来的租金流入也有别于生产经营用的固定资产。相等价值的同类资产相互交换通常不产生损益，也不具有商业实质。如为节约运输成本、即时响应公司客户需求，A 石油公司将其在甲地的汽油与 B 石油公司在乙地的汽油相互交

换，两者所交换汽油的型号、容量、价值相同，这样的交换不具有商业实质。

根据资产类别判断交易是否具有商业实质的方法简单易行，但如果是同类资产交换那么该方法不适用，这时仍需要结合资产未来现金流量的风险、时间、金额进行判断。

3. 关联方之间非货币性资产交换与商业实质的关系

一方可以对另一方控制、共同控制或施加重大影响，或者两方以上都受同一控制、共同控制的企业构成关联方关系。关联方关系的存在可能导致交易不公允，从而不具有商业实质。在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，应考虑交易双方是否具有关联方关系。

（三）公允价值的确定

1. 公允价值的计量

公允价值能够可靠计量时，公允价值才能确定。当存在以下三种情况之一时，视为公允价值能够可靠计量。

（1）换入资产或换出资产存在活跃市场。

（2）虽然换入资产或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场。

（3）虽然不存在同类或类似资产交易的活跃市场，但采用估值技术能够确定公允价值。

需要注意的是，采用估值技术需至少满足以下条件中的一个，即采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小；在公允价值估计数变动区间内，公允价值估计数的概率能够合理确定。

当资产的公允价值能够可靠计量时，应根据资产市价、同类或类似资产市价、采用估值技术确定的价值作为资产的公允价值。

2. 换入资产的入账成本

通常情况下，资产的取得成本应当以所放弃资产的价值来衡量，因此换入资产的入账成本取决于换出资产的公允价值。当换入和换出资产的公允价值都能够可靠计量时，应优先以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的入账价值。但如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠，应当以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的入账价值。当非货币性资产交换存在补价时，换入资产的入账成本应根据补价进行相应调整。

二、以账面价值为计量基础

不具有商业实质或资产的公允价值不能够可靠计量时，通过非货币性资产交换取得资产的入账成本应根据换出资产的账面价值、应支付的相关税费和补价确定。由于公允价值无法可靠计量，同时通常情况下交易对方资产的账面价值也无法可靠取得，企业只能可靠获取换出资产的账面价值，因此不论是否收到或支付补价，交易时都不确认损益。收到补价时，根据换出资产的账面价值减去收到的补价作为换入资产的入账成本；支付补价时，根据换出资产的账面价值加上支付的补价作为换入资产的入账成本。

换入资产成本＝换出资产的账面价值－收到的补价＝换出资产的账面价值＋支付的补价

第三节 非货币性资产交换的会计处理

一、以公允价值计量的会计处理

当非货币性资产交换满足公允价值计量的两项条件时，应当优先以换出资产的公允价值为基础进行计量，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更可靠。

非货币性资产交换实质上是出售资产与购入资产的混合交易。当以公允价值进行计量时，换出资产既有公允价值，又有账面价值。如果两者金额不同，就会涉及损益的确认。根据换出资产的类别，进行如下会计处理。

（1）换出资产为存货。应当把换出存货当作销售进行处理，根据换出存货公允价值确认销售收入，根据换出存货账面价值结转销售成本，收入和成本之间的差额计入利润表中的营业利润。

（2）换出资产为固定资产、无形资产。应当把换出资产当作资产处置处理，资产处置收入为换出资产公允价值，资产处置成本为换出资产账面价值，两者之间的差额作为资产处置损益。

（3）换出资产为长期股权投资。应当把换出资产当作资产处置处理，公允价值和账面价值之间的差额计入投资收益。

如果非货币性资产交换涉及相关税费的，按照相关税法规定计算确定。

（一）不涉及补价

不涉及补价时，换入资产取得成本根据以下公式计算：

换入资产成本＝换出资产公允价值＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣增值税进项税额＋支付的应计入资产成本的其他税费

例 1-1 不涉及补价的情形。20×7 年 8 月，A 公司以其不需用的生产设备一台与 B 公司所生产的办公柜进行交换，A、B 公司均将换入的资产作为固定资产处理。A、B 公司均为一般纳税人，适用的增值税税率均为 16%。A 公司生产设备的原值为 100 万元，累计折旧 30 万元，公允价值 80 万元；B 公司办公柜的成本 60 万元，公允价值 80 万元。除增值税外，不考虑其他税费，上述资产均未计提减值准备。要求编制上述非货币性资产交换的会计分录。

【分析】

（1）判断非货币性资产交换的计量基础。

交易不涉及补价，属于非货币性资产交换。A 公司不需用的生产设备与 B 公司所生产的产品不属于同一资产类别，同时由于换入资产为公司生产所需的资产，而换出资产并非公司生产必需的资产，因此，换出资产与换入资产对企业的特定价值明显不同，交换具有商业实质。换出资产和换入资产的公允价值都能够可靠计量，完全满足公允价值计量的条件。A、B 公司都应以换出资产公允价值为基础确定换入资产的取得成本，并确认相关损益。

（2）A、B 公司的账务处理。

①A 公司的账务处理。

A 公司换出资产应交的销项税＝800 000×16%＝128 000（元）

A 公司换入资产可抵扣的进项税＝800 000×16%＝128 000（元）

A公司换入资产的取得成本＝800 000＋128 000－128 000＝800 000（元）

资产处置损益＝800 000－（1 000 000－300 000）＝100 000（元）

借：固定资产清理　　700 000

　　累计折旧　　300 000

　　贷：固定资产——生产设备　　1 000 000

借：固定资产——办公柜　　800 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　128 000

　　贷：固定资产清理　　700 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　128 000

　　资产处置损益　　100 000

②B公司的账务处理。B公司换出存货应视同销售，缴纳增值税。

B公司换出资产应交的销项税＝800 000×16%＝128 000（元）

B公司换入资产可抵扣的进项税＝800 000×16%＝128 000（元）

B公司换入资产的取得成本＝800 000＋128 000－128 000＝800 000（元）

借：固定资产——生产设备　　800 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　128 000

　　贷：主营业务收入　　800 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　128 000

借：主营业务成本　　600 000

　　贷：库存商品——办公柜　　600 000

（二）涉及补价

涉及补价时，应区分收到补价方和支付补价方分步进行处理。

（1）收到补价方。应当以换入资产的公允价值（或换出资产公允价值减去收到的补价）和应支付的相关税费作为换入资产的取得成本。互惠交易的情况下，换入资产的公允价值和换出资产公允价值减去收到补价的差额是相等的。换出资产账面价值与公允价值的差额应计入当期损益。

换入资产成本＝换出资产公允价值－收到的补价＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣增值税进项税额＋支付的应计入资产成本的其他税费

（2）支付补价方。应当以换出资产的公允价值加上支付的补价和相关税费作为换入资产的取得成本。换出资产账面价值与公允价值的差额应计入当期损益。

换入资产成本＝换出资产公允价值＋支付的补价＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣增值税进项税额＋支付的应计入资产成本的其他税费

例 1-2　涉及补价的情形。20×7年9月，A公司以其生产的产品与B公司的无形资产进行交换，A、B公司均不改变换入资产的入账类别。A、B公司均为一般纳税人，产品销售和无形资产转让适用的增值税税率分别为16%和6%。A公司生产产品的账面价值为100万元，交换日的公允价值为140万元；B公司无形资产原值160万元，已经累计摊销20万元，交换日的公允价值150万元，B公司另支付3.4万元的补价。除增值税外，不考虑其他税费，上述资产均未计提减值准备。要求编制上述非货币性资产交换的会计分录。

【分析】

（1）判断非货币性资产交换的计量基础。

对A公司而言，收到的补价/换出资产公允价值＝34 000/1 400 000＝2.43%＜25%，为非货币性资产交换。

对B公司而言，支付的补价/换入资产公允价值＝34 000/1 400 000＝2.43%＜25%，为非货币性资产交换。

存货和无形资产属于不同的资产类别，其未来现金流量的时间、风险、金额存在明显差异，交换具有商业实质。产品和无形资产的公允价值均能可靠计量，应当以公允价值为基础计量，并确认相关损益。

（2）A、B公司的账务处理。

①A公司的账务处理。

A公司换出存货应视同销售，缴纳销项税。

A公司换出资产应交的销项税＝1 400 000×16%＝224 000（元）

A公司换入资产可抵扣的进项税＝1 500 000×6%＝90 000（元）

A公司换入资产的取得成本＝1 400 000－34 000＋224 000－90 000＝1 500 000（元）

借：无形资产　　1 500 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　90 000

　　银行存款　　34 000

　　贷：主营业务收入　　1 400 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　224 000

借：主营业务成本　　1 000 000

　　贷：库存商品　　1 000 000

②B公司的账务处理。

B公司换入资产的取得成本＝1 500 000＋34 000＋90 000－224 000＝1 400 000（元）

资产处置损益＝1 500 000－（1 600 000－200 000）＝100 000（元）

借：库存商品　　1 400 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　224 000

　　累计摊销　　200 000

　　贷：无形资产　　1 600 000

　　银行存款　　34 000

　　资产处置损益　　100 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　90 000

二、以账面价值计量的会计处理

如果非货币性资产交换不具有商业实质，或者换入（或换出）资产的公允价值均不能可靠计量，这时应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产的取得成本。不管是否发生补价，都不确认交易损益。

（一）不涉及补价

换入资产成本＝换出资产账面价值＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣的进项税＋支付的其他应计入成本的税费

（二）涉及补价

（1）收到补价方。

换入资产成本＝换出资产账面价值－收到的补价＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣的进项税＋支付的其他应计入成本的税费

（2）支付补价方。

换入资产成本＝换出资产账面价值＋支付的补价＋换出资产增值税销项税额－换入资产可抵扣的进项税＋支付的其他应计入成本的税费

例 1-3　涉及补价的情形。20×7 年 10 月，A 公司以其一台固定资产与 B 公司拥有的一项非上市公司长期股权投资进行交换，A、B 公司均不改变换入资产的类别。A 公司固定资产的原值为 100 万元，累计折旧 20 万元；B 公司长期股权投资账面价值 70 万元。固定资产和长期股权投资的公允价值均不能可靠取得，经双方协商，B 公司另支付 5 万元的补价。不考虑相关税费，交易的资产均未计提减值准备。要求编制上述非货币性资产交换业务的会计分录。

【分析】

（1）判断非货币性资产交换的计量基础。

对 A 公司而言，收到的补价/换出资产账面价值＝50 000/800 000＝6.25%＜25%，为非货币性资产交换。

对 B 公司而言，支付的补价/换入资产账面价值＝50 000/800 000＝6.25%＜25%，为非货币性资产交换。

固定资产和长期股权投资的公允价值均不能可靠计量，应当以账面价值为基础计量，不确认相关损益。

（2）A、B 公司的账务处理。

①A 公司的账务处理。

A 公司换入资产的取得成本＝（1 000 000－200 000）－50 000＝750 000（元）

借：固定资产清理　　800 000

　　累计折旧　　200 000

　　贷：固定资产　　1 000 000

借：长期股权投资　　750 000

　　银行存款　　50 000

　　贷：固定资产清理　　800 000

②B 公司的账务处理。

B 公司换入资产的取得成本＝700 000＋50 000＝750 000（元）

借：固定资产　　750 000

　　贷：长期股权投资　　700 000

　　银行存款　　50 000

上述交易中以账面价值为基础计量，没有确认相关的交易损益。

三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

（一）涉及多项非货币性资产交换的内涵

如果按照非货币性资产交换中资产的数量分类，非货币性资产交换的情形可以按表 1-1 所示分类。

表 1-1　非货币性资产交换中资产数量分类

种类	换入一项资产	换入多项资产
换出一项资产	情形一	情形二
换出多项资产	情形三	情形四

前述已经论及情形一，涉及多项非货币性资产交换的会计处理针对的是情形二、情形三、情形四的会计处理。上述情形又可进一步分为不涉及补价、涉及补价两种情况。

由于资产需按照具体对象进行核算，在涉及多项非货币性资产交换的情况下，需要将换入资产的总成本在每项换入资产之间进行分摊，计算出每项换入资产的取得成本并入账。

（二）换入资产成本的计算

在非货币性资产交换中，如果以公允价值计量，企业应当优先以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠。因此，我们可将换入资产成本计算分为表 1-2 所示的几种情形。

表 1-2　换入资产成本计算情形类别

类别	能够获取换入资产的公允价值	不能获取换入资产的公允价值
能够获取换出资产的公允价值	类别一	类别二
不能获取换出资产的公允价值	类别三	类别四

类别一：能够获取换出资产和换入资产的公允价值。

当非货币性资产交换具有商业实质，且换出和换入的各项资产公允价值都能够可靠计量时，换入资产的总成本应当以换出资产公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据表明换入资产公允价值更可靠。

$$\text{各项换入资产的成本}=\frac{\text{该项换入资产公允价值}}{\text{换入资产公允价值总额}}\times\text{换入资产的成本总额}$$

类别二：能够获取换出资产的公允价值，但不能获取换入资产的公允价值。

当非货币性资产交换具有商业实质，且能够获取换出资产的公允价值，但不能获取换入资产的公允价值时，换入资产的总成本应当以换出资产公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据表明换入资产公允价值更可靠。

$$\text{各项换入资产的成本}=\frac{\text{该项换入资产原账面价值}}{\text{换入资产原账面价值总额}}\times\text{换入资产的成本总额}$$

类别三：能够获取换入资产的公允价值，但不能获取换出资产的公允价值。

当非货币性资产交换具有商业实质，且能够获取换入资产的公允价值，但不能获取换出资产的公允价值时，换入资产的总成本应当以换入资产公允价值总额为基础确定。

$$\text{各项换入资产的成本}=\frac{\text{该项换入资产公允价值}}{\text{换入资产公允价值总额}}\times\text{换入资产的成本总额}$$

类别四：交易不具有商业实质，或换出和换入资产的公允价值均不能可靠计量。

通常情况下，如果资产的公允价值不能可靠计量，意味着很难比较换入、换出资产未来现金流量在时间、风险、金额方面的差异，也很难判断交易对企业经济状况改变所起的作用，也即这时非货币性资产交换不具有商业实质。

在交易不具有商业实质，或换出和换入资产的公允价值均不能可靠计量时，换入资产总成本应当以换出资产账面价值为基础确定。

$$\text{各项换入资产的成本}=\frac{\text{该项换入资产原账面价值}}{\text{换入资产原账面价值总额}}\times\text{换入资产的成本总额}$$

例 1-4　公允价值计量的情形。A 公司 20×7 年 11 月将其生产设备甲、生产设备乙与 B 公司小汽车、运输汽车相互交换。A 公司和 B 公司为一般纳税人，非货币性资产交换适用的增值税税率均为 16%。A 公司换出设备甲的账面原值为 200 万元，已经计提折旧 150 万元，交换日的公允价值为 80 万元；设备乙的账面原值为 100 万元，已经计提折旧 70 万元，交换日的公允价值为 40 万元。B 公司换出小汽车的账面原值为 120 万元，已经计提折旧 50 万元，交换日的公允价值为 60 万元；换出运输汽车的账面原值为 100 万元，已经计提折旧 30 万元，交换日的公允价值为 50 万元。同时 B 公司向 A 公司支付价款 11.6 万元，其中补价 10 万元，换出资产销项税和换入资产进项税的差额 1.6 万元。上述资产均未计提减值准备，换入资产均不改变用途，不考虑其他税费。要求编制上述业务的会计分录。

【分析】

（1）判断非货币性资产交换的计量基础。

A 公司收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例

=100 000/（800 000+400 000）=8.33%<25%

B 公司支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例

=100 000/（800 000+400 000）=8.33%<25%

A 公司将其两项固定资产与 B 公司两项固定资产相互交换，该交易为涉及多项资产的非货币性资产交换。

A 公司换入小汽车和运输汽车能够提升其运输能力，B 公司换入生产设备能够扩大其产能，换入资产和换出资产在性能上有较大差别，换入资产能够对企业产生更大价值，该交易具有商业实质。同时换出资产和换入资产公允价值都能够可靠计量，因此 A 公司和 B 公司都应以换出资产公允价值为基础确定换入资产的总成本，并确认非货币性资产交换的损益。

（2）A 公司和 B 公司的账务处理。

①A 公司的账务处理。

换出设备甲应交的销项税=800 000×16%=128 000（元）

换出设备乙应交的销项税=400 000×16%=64 000（元）

换入汽车可抵扣的进项税=（600 000+500 000）×16%=176 000（元）

换入资产总成本＝（800 000＋400 000）－116 000＋（128 000＋64 000－176 000）
＝1 100 000（元）

小汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比重＝600 000/1 100 000＝54.55％

运输汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比重＝500 000/1 100 000＝45.45％

小汽车的取得成本：1 100 000×54.55％＝600 000（元）

运输汽车的取得成本＝1 100 000×45.45％＝500 000（元）

借：固定资产清理　800 000
　　累计折旧　2 200 000
　　贷：固定资产——设备甲　2 000 000
　　固定资产——设备乙　1 000 000

借：固定资产——小汽车　600 000
　　固定资产——运输汽车　500 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　176 000
　　银行存款　116 000
　　贷：固定资产清理　800 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　192 000
　　资产处置损益　400 000

②B公司的账务处理。

换出小汽车应交的销项税＝600 000×16％＝96 000（元）

换出运输汽车应交的销项税＝500 000×16％＝80 000（元）

换入设备可抵扣的进项税＝（800 000＋400 000）×16％＝192 000（元）

换入资产总成本＝（600 000＋500 000）＋116 000＋（96 000＋80 000－192 000）＝1 200 000（元）

设备甲公允价值占换入资产公允价值总额的比重＝800 000/1 200 000＝66.67％

设备乙公允价值占换入资产公允价值总额的比重＝400 000/1 200 000＝33.33％

设备甲的取得成本＝1 200 000×66.67％＝800 000（元）

设备乙的取得成本＝1 200 000×33.33％＝400 000（元）

借：固定资产清理　1 400 000
　　累计折旧　800 000
　　贷：固定资产——小汽车　1 200 000
　　固定资产——运输汽车　1 000 000

借：固定资产——设备甲　800 000
　　固定资产——设备乙　400 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　192 000
　　资产处置损益　300 000
　　贷：固定资产清理　1 400 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　176 000
　　银行存款　116 000

例 1-5　账面价值计量的情形。A 公司因经营战略发生重大转变，于 20×7 年 12 月将不需用的专利和商标与 B 公司在建的简易厂房和持有的乙公司长期股权投资相互交换。A 公司专利的账面原值为 100 万元，已经累计摊销 30 万元；商标账面原值为 80 万元，已经累计摊销 40 万元。B 公司在建厂房已经发生支出 60 万元，长期股权投资账面余额 45 万元。A 公司专利和商标没有相同或相近的资产可参考，公允价值不能可靠计量；B 公司厂房在建、乙公司未上市，在建工程和长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。上述资产都没有计提减值准备，不考虑相关税费。要求编制上述业务的会计分录。

【分析】

（1）判断非货币性资产交换的计量基础。A 公司和 B 公司之间的交易不涉及货币资金，为非货币性资产交换。由于相关资产公允价值都不能可靠计量，因此应以换出资产账面价值为基础确定换入资产的成本。

（2）A 公司和 B 公司的账务处理。

①A 公司的账务处理。

换入资产的账面价值＝600 000＋450 000＝1 050 000（元）

换出资产的账面价值＝（1 000 000－300 000）＋（800 000－400 000）＝1 100 000（元）

换入资产的总成本＝1 100 000（元）

在建工程账面价值占换入资产账面价值总额的比重＝600 000/1 050 000＝57.14%

长期股权投资账面价值占换入资产账面价值总额的比重＝450 000/1 050 000＝42.86%

在建工程取得成本＝1 100 000×57.14%＝628 540（元）

长期股权投资取得成本＝1 100 000×42.86%＝471 460（元）

借：在建工程	628 540	
长期股权投资	471 460	
累计摊销	700 000	
贷：无形资产——专利		1 000 000
无形资产——商标		800 000

②B 公司的账务处理。

换入资产的账面价值＝（1 000 000－300 000）＋（800 000－400 000）＝1 100 000（元）

换出资产的账面价值＝600 000＋450 000＝1 050 000（元）

换入资产的总成本＝1 050 000（元）

专利账面价值占换入资产账面价值总额的比重＝700 000/1 100 000＝63.64%

商标账面价值占换入资产账面价值总额的比重＝400 000/1 100 000＝36.36%

专利取得成本＝1 050 000×63.64%＝668 220（元）

商标取得成本＝1 050 000×36.36%＝381 780（元）

借：无形资产——专利	668 220	
无形资产——商标	381 780	
贷：在建工程		600 000
长期股权投资		450 000

思考与练习

一、单项选择题

1. 下列项目中，属于货币性资产的是（　　）。

A. 准备持有至到期的债券投资　　B. 长期股权投资

C. 存货　　D. 交易性金融资产

2. 关于商业实质的判断条件，下列说法不正确的是（　　）。

A. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同

B. 换入资产的未来现金流量的风险和金额与换出资产相同，但时间不同

C. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的

D. 在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，不应当考虑交易各方是否存在关联方关系

3. B 公司以一台甲设备换入 A 公司的一台乙设备。甲设备的账面原价为 44 万元，已计提折旧 6 万元，已计提减值准备 5 万元。甲设备和乙设备的公允价值均无法可靠计量，A 公司另向 B 公司支付补价 4 万元。B 公司换入的乙设备的入账价值为（　　）万元。

A. 30　　B. 29　　C. 29.4　　D. 28.6

4. 下列关于非货币性资产交换的处理，不正确的是（　　）。

A. 在同时换入多项资产，具有商业实质且换入资产的公允价值能够可靠计量的情况下，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确认各项换入资产的成本

B. 企业持有的应收账款、应收票据以及持有至到期投资，均属于企业的货币性资产

C. 在具有商业实质且其公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中，换出资产的公允价值和账面价值之间的差额计入当期损益

D. 在不具有商业实质的情况下，交换双方不确认损益

5. 非货币性资产的本质特征是（　　）。

A. 其市场价格保持稳定

B. 其市场价格的变化没有规律

C. 将以固定或可确定的金额收取

D. 将来为企业带来的经济利益不固定或不可确定

6. 按照《企业会计准则》的规定，将涉及少量货币性资产的交换认定为非货币性资产交换，应具备的基本条件是（　　）。

A. 支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例低于 20%

B. 支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例低于 25%

C. 支付的货币性资产占换出资产公允价值的比例低于 20%

D. 支付的货币性资产占换出资产公允价值的比例低于 25%

7. 在非货币性资产交换的交易各方之间存在关联方关系的情况下，下列说法正确的是（　　）。

A. 这种关联方关系的存在不会影响对该项非货币性资产交换是否具有商业实质的判断

B. 这种关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质

C. 由于存在这种关联方关系，非货币性资产交换不具有商业实质

D. 会计准则规定，在认定非货币性资产交换是否具有商业实质时，不需要考虑交易各方之间是否存在关联方关系

8. 如果在一项非货币性资产交换中换入资产与换出资产属于在资产负债表上归为同一类别的资产，则下列说法正确的是（　　）。

A. 该交换不具有商业实质

B. 该交换可能具有商业实质，也可能不具有商业实质

C. 换入资产应当基于公允价值确定其成本

D. 换入资产应当基于换出资产的账面价值确定其成本

二、多项选择题

1. 下列项目中，属于非货币性资产的有（　　）。

A. 存货　　B. 固定资产　　C. 交易性金融资产　　D. 无形资产

E. 准备持有至到期的债券投资

2. 要对非货币性资产交换中的换入资产基于公允价值计量，必须同时具备的条件有（　　）。

A. 该项交换不涉及补价　　B. 该项交换具有商业实质

C. 该项交换不涉及相关税费　　D. 换出资产的公允价值大于账面价值

E. 换入或换出资产的公允价值能够可靠计量

3. 表明在非货币性资产交换中换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的标志有（　　）。

A. 换入或换出资产存在活跃市场

B. 换入或换出资产本身不存在活跃市场，但类似资产存在活跃市场

C. 交换涉及补价

D. 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小

E. 在采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定

4. 按照《企业会计准则》的规定，只涉及少量货币性资产的交换可以认定为非货币性资产交换的情况包括（　　）。

A. 支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例低于 25%

B. 支付的货币性资产占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例低于 25%

C. 收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例低于 25%

D. 收到的货币性资产占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和的比例低于 25%

E. 支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例低于 30%

5. 下列关于一项非货币性资产交换具有商业实质的说法正确的有（　　）。

A. 换入资产的未来现金流量在风险方面与换出资产显著不同

B. 换入资产的未来现金流量在时间方面与换出资产显著不同

C. 换入资产的未来现金流量在金额方面与换出资产显著不同

D. 换入资产与换出资产的账面价值显著不同

E. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的

6. 在确定一项非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注的内容包括（　　）。

A. 交易是否涉及补价

B. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面是否与换出资产显著不同

C. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值是否不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是否是重大的

D. 换入方按照其他相关会计准则的规定对换入资产拟采用的计量模式

E. 交易各方之间是否存在关联方关系

三、计算分析题

1. A 公司与 B 公司为增值税一般纳税人。20×7 年 7 月，A 公司将其生产的甲产品与 B 公司的无形资产相互交换。交换日，A 公司甲产品账面价值为 80 万元，公允价值为 100 万元，增值税销项税额 16 万元。B 公司无形资产的公允价值为 150 万元，增值税税额为 9 万元。A 公司另用银行存款支付差额 43 万元给 B 公司。交换当天，双方各开具了增值税专用发票，办妥了财产转让手续。假定此次交换具有商业实质，要求计算 A 公司换入无形资产的入账价值，并编制 A 公司该项业务的会计分录。

2. A 公司与 B 公司为增值税一般纳税人。出于生产经营需要，A 公司与 B 公司达成协商，将其一台闲置的固定资产与 B 公司一项无形资产相互交换。A 公司换出固定资产的账面原值为 1 000 万元，累计折旧 100 万元，已经计提减值准备 50 万元。固定资产的公允价值 800 万元，交易时发生增值税税额 128 万元，另支付 4 万元的清理费用。换入无形资产的公允价值 850 万元，增值税税额 51 万元，另外 A 公司收到 B 公司支付的补价 27 万元。假定此次交换具有商业实质，要求计算 A 公司换入无形资产的入账价值，并编制 A 公司该项业务的会计分录。

第二章
债务重组



- 第一节　债务重组概述
- 第二节　债务重组的会计处理

学习目标

1. 明确债务重组的基本概念和债务重组方式。
2. 掌握各种债务重组方式下债务人和债权人的会计处理方法。
3. 了解债务人和债权人债务重组会计信息的披露要求。

第一节 债务重组概述

一、债务重组的概念

在市场经济条件下，竞争日趋激烈，企业为此需要不断地根据环境的变化调整经营策略，防范和控制经营及财务风险。但有时，由于各种内部和外部因素的影响，企业可能出现一些暂时性的财务困难，致使资金周转不灵，难以按期偿还债务。此时，作为债权人，一种方式是通过法律程序要求债务人破产，以清偿债务；另一种方式是通过债务重组，债权人作出某些让步，使债务人减轻负担，渡过难关。

根据我国《企业会计准则第 12 号——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，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。其中，“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；“债权人作出让步”是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或将来以低于重组债务账面价值的金额或价值偿还债务。让步的结果是债权人发生债务重组损失，债务人获得债务重组收益。“债权人作出让步”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。

这里所说的“债务重组”不包括债务人不存在财务困难情况下的债务重组，以及虽因债务人处于财务困难而修改了债务条件，但实质上债权人并没有作出让步的重组事项。也就是说，债务人发生财务困难是债务重组的前提条件，而债权人作出让步是债务重组的必要条件。不满足上述认定要求的债务重组，如债务人破产清算时发生的债务重组、债务人改组过程中发生的债务重组都不属于本章讨论的债务重组范围。

二、债务重组的方式

1. 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。债务人用于偿债的资产主要有现金、存货、金融资产、固定资产、无形资产、股权投资等。这里的现金，是指货币资金，即

库存现金、银行存款和其他货币资金。在债务重组的情况下，以现金清偿债务，通常是指以低于债务的账面价值的现金清偿债务。若以等量的现金偿还所欠债务，则不属于本章所指的债务重组。

2. 债务转为资本

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。对股份有限公司而言，这种债务重组方式是将债务转为股本；对其他企业，这种债务重组方式则是将债务转为实收资本。但应注意，对于股份有限公司，债务人以债务转为资本时，必须严格遵守国家有关法律的规定，只有符合相应条件的才能采取这种方式。若债务人根据转换协议，将应付可转换公司债券转为资本的，则属于正常情况下的债务转资本，不能作为债务重组处理。

3. 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情形 1 和 2 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。

4. 以上三种方式的混合重组

以上三种方式的混合重组是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式。例如，债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分通过修改其他债务条件进行债务重组。

三、重组损益的确认、计量和报告

理论界关于债务重组损益的确认和计量观点不尽相同。我国《企业会计准则第 12 号——债务重组》要求债务人和债权人用转让（受让）非现金资产的公允价值确认重组过程中的利得或损失，即将债务人和债权人转让非现金资产的公允价值与其账面价值的差异确认为债务重组损益。

关于重组损益的报告问题，我国在制定企业会计准则时，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，考虑到信息使用者需要重组过程中财产转让损益和债务重组损益方面的信息，将重组损益包含在当期利润表中，在利润表中分别列示财产转让损益和债务重组损益。

第二节　债务重组的会计处理

一、以资产清偿债务的会计处理



债务重组

在债务重组中，企业以资产清偿债务的，通常包括以现金资产清偿债务和以非现金资产清偿债务这两种方式。

（一）以现金资产清偿债务的会计处理

1. 债务人的会计处理

以现金清偿债务的，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，予以终止确认重组债务。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，作为“营业外收入——债务重组利得”，计入当期损益。

2. 债权人的会计处理

债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，予以终止确认重组债权。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，作为“营业外支出——债务重组损失”，计入当期损益。如果债权人已对重组债权计提了减值准备，应当先将该差额冲减已计提的减值准备。冲减后仍有损失的，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。

例 2-1 A 公司于 20×6 年 2 月 15 日销售一批材料给 B 公司，开具的增值税专用发票上的价款为 60 万元，增值税税额为 7.8 万元。按合同规定，B 公司应于 20×6 年 5 月 15 日前偿付价款。由于 B 公司发生财务困难，无法按合同规定的期限偿还债务，经双方协商于 20×7 年 7 月 1 日进行债务重组。债务重组协议规定，A 公司同意减免 B 公司 10 万元债务，余额用现金立即清偿。A 公司于 20×7 年 7 月 8 日收到 B 公司通过银行转账偿还的剩余款项。A 公司已为该项应收账款计提了 6 万元坏账准备。

【分析】

（1）B 公司的账务处理如下：

债务重组利得＝678 000－578 000＝100 000（元）

借：应付账款——A 公司　　678 000

　　贷：银行存款　　578 000

　　营业外收入——债务重组利得　　100 000

（2）A 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝678 000－578 000－60 000＝40 000（元）

借：银行存款　　578 000

　　坏账准备　　60 000

　　营业外支出——债务重组损失　　40 000

　　贷：应收账款——B 公司　　678 000

（3）假设 A 公司已为该项应收账款计提了 12 万元坏账准备，A 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝678 000－578 000－120 000＝ －20 000（元）

即转回资产减值损失 2 万元。

借：银行存款　　578 000

　　坏账准备　　120 000

　　贷：应收账款——B 公司　　678 000

　　资产减值损失　　20 000

（二）以非现金资产清偿债务的会计处理

1. 债务人的会计处理

以非现金资产清偿某项债务的，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务。并将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额确认为债务重组利得，作

为营业外收入计入当期损益；转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益，计入当期损益。

非现金资产公允价值与账面价值的差额，应当分别按照以下情况进行处理。

（1）非现金资产为存货的，应当作为销售处理。债务人以存货清偿债务，重组债务账面价值与存货公允价值及增值税销项税额之间的差额应确认为债务重组利得，计入营业外收入。存货公允价值与其账面价值的差额，扣除转让过程中发生的相关税费，作为资产转让损益，体现在营业利润中。

（2）非现金资产为固定资产的，应当视同固定资产处置。债务人以固定资产清偿债务，应将重组债务账面价值与固定资产公允价值之间的差额确认为债务重组利得，计入营业外收入。将固定资产的公允价值与其账面价值之间的差额，扣除转让过程中发生的相关税费，确认为资产转让损益，计入资产处置损益。

（3）非现金资产为无形资产的，应当视同无形资产处置。债务人以无形资产清偿债务，比照以固定资产清偿债务的方式处理。

（4）非现金资产为企业投资的，债务人应将重组债务账面价值与投资公允价值之间的差额确认为债务重组利得，计入营业外收入。投资的公允价值扣除投资的账面价值及直接相关费用之后的余额确认为资产转让损益，计入投资收益。

债务人在转让非现金资产的过程中发生的一些税费，如资产评估费、运杂费等，直接计入转让资产损益。对于增值税应税项目，若债权人不向债务人另行支付增值税，则债务重组利得应为转让非现金资产的公允价值和该非现金资产的增值税销项税额与重组债务账面价值的差额；若债权人向债务人另行支付增值税，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务账面价值的差额。

2. 债权人的会计处理

债务人以非现金资产清偿某项债务的，债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权。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，计入当期损益。如果债权人已计提减值准备，应当先将上述差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，作为债务重组损失计入营业外支出；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。

对于增值税应税项目，若债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账面余额处理；若债权人向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额不能作为冲减重组债权的账面余额处理。债权人收到非现金资产时发生的有关运杂费等，应当计入相关资产的价值。

例 2-2　B 公司向 A 公司购买了一批货物（双方均为一般纳税人），价款 60 万元，增值税税额 7.8 万元。B 公司按合同约定应于 20×6 年 10 月 10 日前支付该价款，但至 20×6 年 10 月 31 日 B 公司尚未支付且短期内不能偿还债务。经双方协商，A 公司同意 B 公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为 56 万元，实际成本为 48 万元。A 公司于 20×6 年 11 月 10 日收到 B 公司抵债的产品，并作为商品入库。A 公司已对该项应收账款计提了 1.6 万元坏账准备。

【分析】

（1）B 公司的账务处理如下：

债务重组利得＝678 000－（560 000＋560 000×13%）＝45 200（元）

借：应付账款——A 公司　　678 000

贷：主营业务收入　　560 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　72 800
　　营业外收入——债务重组利得　　45 200
借：主营业务成本　　480 000
　　贷：库存商品　　480 000

（2）A 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝678 000－16 000－560 000－560 000×13％＝29 200（元）

借：库存商品　　560 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　72 800
　　坏账准备　　16 000
　　营业外支出——债务重组损失　　29 200
　　贷：应收账款——B 公司　　678 000

例 2-3　20×6 年 6 月 5 日，B 公司销售一批材料给 A 公司（双方均为一般纳税人），价款 160 万元，增值税税额 20.8 万元。A 公司按合同约定应于 20×6 年 9 月 5 日前支付价款，但至 20×6 年 9 月 30 日 A 公司尚未支付且短期内不能偿还债务。经过协商，B 公司同意 A 公司用其一台固定资产抵偿债务。该项固定资产的账面原值为 236 万元，累计折旧为 70 万元，公允价值为 154 万元。抵债的固定资产已于 20×6 年 11 月 18 日运抵 B 公司，B 公司将该固定资产投入企业生产使用。

【分析】

（1）B 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝1 808 000－（1 540 000＋1 540 000×13％）＝67 800（元）

借：固定资产　　1 540 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　200 200
　　营业外支出——债务重组损失　　67 800
　　贷：应收账款——A 公司　　1 808 000

（2）A 公司的账务处理如下：

债务重组利得＝1 808 000－（1 540 000＋1 540 000×13％）＝67 800（元）

固定资产清理损益＝1 540 000－（2 360 000－700 000）＝－120 000（元）

借：固定资产清理　　1 660 000
　　累计折旧　　700 000
　　贷：固定资产　　2 360 000
借：应付账款——B 公司　　1 808 000
　　贷：固定资产　　1 540 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　200 200
　　营业外收入——债务重组利得　　67 800
借：资产处置损益　　120 000
　　贷：固定资产清理损益　　120 000

例 2-4　A 公司于 20×6 年 7 月 1 日销售给 B 公司一批产品，价款 100 万元（包括应收取的增值税税额）。按购销合同约定，B 公司应于 20×6 年 10 月 1 日前支付价款。至 20×6 年 10 月 20 日，B

公司尚未支付。由于B公司发生财务困难，短期内无法偿还债务。经过协商，A公司同意B公司以其所持有作为长期股权投资核算的某公司股票抵偿债务。债务重组日，该长期股权投资的账面价值为88万元，公允价值为90万元。A公司为该项应收账款提取了坏账准备5万元。用于抵债的股票已于20×6年10月25日办理了相关转让手续；A公司将取得的股票作为长期股权投资核算。假定不考虑相关税费和其他因素。

【分析】

（1）B公司的账务处理如下：

债务重组利得＝1 000 000－900 000＝100 000（元）

转让股权收益＝900 000－880 000＝20 000（元）

借：应付账款——A公司	1 000 000	
贷：长期股权投资		880 000
营业外收入——债务重组利得		100 000
投资收益		20 000

（2）A公司的账务处理如下：

债务重组损失＝1 000 000－900 000－50 000＝50 000（元）

借：长期股权投资	900 000	
坏账准备	50 000	
营业外支出——债务重组损失	50 000	
贷：应收账款——B公司		1 000 000

二、将债务转为资本的会计处理

（一）债务人的会计处理

无论是股份有限公司还是其他企业，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务。

（1）债务人为股份有限公司时，债务人应将债权人因放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本；股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额作为债务重组利得，计入当期损益。

（2）债务人为其他企业时，债务人应将债权人因放弃债权而享有的股权份额确认为实收资本；股权的公允价值与实收资本之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得，计入当期损益。

（二）债权人的会计处理

在满足金融资产终止确认条件时，债权人应当终止确认重组债权。债权人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，应先将该差额冲减减值准备，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。发生的相关税费，分别按长期股权投资或者金融工具确认计量的规定进行处理。

例2-5　假设B公司和A公司均为股份有限公司。20×6年2月10日B公司销售一批材料给A

公司，同时收到A公司签发并承兑的一张面值40万元、年利率为7%、6个月期、到期还本付息的票据。20×6年8月10日，A公司发生财务困难，无法兑现票据。经双方协议，B公司同意A公司用其发行的普通股抵偿该债务。A公司用于抵债的普通股为4万股，股票市价为每股9.6元，面值为每股1元。假定印花税税率为4‰。B公司未对债权计提坏账准备。假定不考虑其他税费。

【分析】

（1）债权人B公司的账务处理如下：

应收票据到期值＝400 000＋400 000×7%÷2＝414 000（元）

长期股权投资金额＝9.6×40 000＋9.6×40 000×4‰＝384 000＋1 536＝385 536（元）

债务重组损失＝414 000－384 000＝30 000（元）

借：长期股权投资　385 536

　　营业外支出——债务重组损失　30 000

　　贷：应收票据　414 000

　　银行存款　1 536

（2）债务人A公司的账务处理如下：

债务重组收益＝414 000－384 000＝30 000（元）

借：应付票据　414 000

　　贷：股本　40 000

　　资本公积——股本溢价　344 000

　　营业外收入——债务重组利得　30 000

借：管理费用——印花税　1 536

　　贷：银行存款　1 536

例2-6　20×6年2月10日，A公司销售一批材料给B公司，价款40万元（包括应收取的增值税税额），合同约定6个月后结清款项。6个月后，由于B公司发生财务困难，无法支付该价款，与A公司协商进行债务重组。经双方协议，A公司同意B公司将该债务转为B公司的股份。A公司对该项应收账款计提了坏账准备2万元。转股后B公司的注册资本为1 000万元，抵债股份占B公司注册资本的2%。债务重组日，抵债股权的公允价值为30.4万元。20×6年11月1日，相关手续办理完毕。假定不考虑其他相关税费。

【分析】

（1）债务人B公司的账务处理如下：

应计入资本公积的金额＝304 000－10 000 000×2%＝104 000（元）

债务重组利得＝400 000－304 000＝96 000（元）

借：应付账款——A公司　400 000

　　贷：实收资本——A公司　200 000

　　资本公积——资本溢价　104 000

　　营业外收入——债务重组利得　96 000

（2）债权人A公司的账务处理如下：

债务重组损失＝400 000－304 000－20 000＝76 000（元）

借：长期股权投资——B公司　304 000

坏账准备　　20 000
营业外支出——债务重组损失　　76 000
贷：应收账款——B 公司　　400 000

三、修改其他债务条件清偿债务的会计处理

修改其他债务条件清偿债务，是指债务人不以其资产清偿债务，也不将其债务转为资本，而是与债权人达成债务重组协议，以减少债务本金、降低利率、减少或免除债务利息等方式清偿债务。

企业采用修改其他债务条件进行债务重组的，应当区分是否涉及或有应付（或应收）金额的会计处理。或有应付（或应收）金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付（或应收）金额，而该未来事项的出现具有不确定性。

（一）不涉及或有应付（或应收）金额的债务重组的会计处理

1. 债务人的会计处理

债务人应将修改其他债务条件后的债务的公允价值作为重组后债务的入账价值；将重组债务的账面价值大于重组后债务的入账价值的差额作为债务重组利得，计入营业外收入。

2. 债权人的会计处理

债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值；将重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额作为债务重组损失，计入营业外支出。如果债权人已对该债权计提了减值准备，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。

例 2-7　20×6 年 11 月 10 日，B 公司销售一批商品给 A 公司，价款 260 万元（包括应收取的增值税税额）。按双方协议的规定，款项应于 20×6 年 12 月 10 日之前付清。由于连年亏损，资金周转发生困难，A 公司不能在规定的时间内偿付价款。经协商，于 20×6 年 12 月 31 日进行债务重组。重组协议如下：B 公司同意豁免 A 公司债务 10 万元，其余款项于重组日起 1 年后付清；债务延长期间，B 公司加收余款 2%（等于实际利率）的利息，利息与债务本金一同支付。假定 B 公司为债权计提的坏账准备为 7.5 万元。

【分析】

（1）债权人 B 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝260－250－7.5＝2.5（万元）

·债务重组时：

借：应收账款——债务重组（A 公司）　　2 500 000
　　营业外支出——债务重组损失　　25 000
　　坏账准备　　75 000
　　贷：应收账款——A 公司　　2 600 000

·1 年后，20×7 年 12 月 31 日收到本金和利息：

借：银行存款　　2 550 000
　　贷：应收账款——债务重组（A 公司）　　2 500 000
　　财务费用　　50 000

（2）债务人 A 公司的账务处理如下：

债务重组利得＝260－250＝10（万元）

·债务重组时：

借：应付账款——B 公司　　2 600 000

　　贷：应付账款——债务重组（B 公司）　　2 500 000

　　营业外收入——债务重组利得　　100 000

·1 年后，20×7 年 12 月 31 日偿还本金和利息：

借：应付账款——债务重组（B 公司）　　2 500 000

　　财务费用　　50 000

　　贷：银行存款　　2 550 000

（二）涉及或有应付（或应收）金额的债务重组的会计处理

1. 债务人的会计处理

修改后的债务条款如果涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合或有事项会计准则中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。如果或有应付金额在随后的会计期间没有发生，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

2. 债权人的会计处理

修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。根据谨慎性原则，或有应收金额属于或有资产，或有资产不予确认。只有在或有应收金额实际发生时，才计入营业外收入。

四、以混合重组方式清偿债务的会计处理

（一）债务人的会计处理

债务重组以现金资产、非现金资产、债务转资本、修改其他债务条件等方式组合进行的，债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值；修改其他债务条件的，应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。

重组债务的账面价值（冲减后的重组债务的账面价值）与重组后债务的入账价值之间的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。

修改后的债务条款中如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合预计负债的确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，确认为债务重组利得，计入营业外收入。

非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益。股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

（二）债权人的会计处理

债务重组以现金资产、非现金资产、债务转资本、修改其他债务条件等方式组合进行的，债权人应先以收到的现金、受让的非现金资产公允价值、因放弃债权而享有的股权的公允价值冲减重组

债权的账面余额，再将冲减后的差额与应收金额进行比较，据此计算债务重组损失。

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；冲减后，减值准备尚有余额的，应予以转回并抵减当期资产减值损失。

例 2-8　20×6 年 1 月 10 日，A 公司销售一批产品给 B 公司，价款 260 万元（包括应收取的增值税税额）。至 20×6 年 12 月 31 日，A 公司对该应收账款计提的坏账准备为 3.6 万元。由于 B 公司发生财务困难，无法偿还债务，与 A 公司协商进行债务重组。20×7 年 1 月 1 日，B 公司与 A 公司达成的债务重组协议如下：

（1）B 公司以一批自产产品偿还部分债务，该批产品的账面价值为 56 万元（未提取跌价准备），公允价值为 60 万元，适用的增值税税率为 13%。假定同日该批产品送抵 A 公司，B 公司开出增值税专用发票，A 公司将该批产品作为原材料验收入库。

（2）将 50 万的债务转为 B 公司的股份，其中 10 万元为股份面值。假定股份转让手续同日办理完毕，A 公司将其作为长期股权投资核算。

（3）A 公司同意减免 B 公司所负全部债务扣除实物抵债和股权抵债后剩余债务的 40%，其余债务的偿还期延长至 20×7 年 6 月 30 日。

【分析】

（1）债务人 B 公司的账务处理如下：

债务重组后债务的公允价值

＝［2 600 000－600 000×（1＋13%）－500 000］×（1－40%）＝853 200（元）

债务重组利得＝2 600 000－678 000－500 000－853 200＝568 800（元）

借：应付账款——A 公司	2 600 000	
贷：主营业务收入		600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		78 000
股本		100 000
资本公积——股本溢价		400 000
应付账款——债务重组（A 公司）		853 200
营业外收入——债务重组利得		568 800
借：主营业务成本	560 000	
贷：库存商品		560 000

（2）债权人 A 公司的账务处理如下：

债务重组损失＝2 600 000－678 000－500 000－853 200－36 000＝532 800（元）

借：原材料	600 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	78 000	
长期股权投资——B 公司	500 000	
应收账款——债务重组（B 公司）	853 200	
坏账准备	36 000	
营业外支出——债务重组损失	532 800	
贷：应收账款——B 公司		2 600 000

思考与练习

一、单项选择题

1. 在债务人以非现金资产清偿债务的情况下，下列说法不正确的是（　　）。

A. 债务人应区分债务重组利得和资产转让损益

B. 债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的账面价值之间的差额确认为债务重组损益

C. 债务人应将转让非现金资产的公允价值与其账面价值的差额确认为资产转让损益

D. 债务人应将重组债务的账面价值大于转让的非现金资产的公允价值之间的差额确认为债务重组利得

2. 债务人以债务转为资本清偿债务的，下列对债权人因放弃债权而享有股权的会计处理方法，正确的是（　　）。

A. 按股权的公允价值计入长期股权投资

B. 按股权所对应的债务人净资产账面价值的份额计入长期股权投资

C. 按股权所对应的债务人可辨认净资产公允价值的份额计入长期股权投资

D. 按股权所对应的股票总面值计入长期股权投资

3. 下列选项中债务人不需要在财务报表附注中披露的与债务重组有关的信息是（　　）。

A. 债务重组方式

B. 每项债务重组确认的债务重组收益

C. 将债务转为资本所导致的股本（实收资本）增加额

D. 或有应付金额

4. 下列选项中债权人不需要在财务报表附注中披露的与债务重组有关的信息是（　　）。

A. 债务重组方式

B. 确认的债务重组损失总额

C. 债权转为股权所导致的长期股权投资增加额及长期股权投资占债务人股权的比例

D. 每项债务重组的或有应收金额

5. B 公司欠 A 公司 600 万元货款，到期日为 20×6 年 10 月 30 日。B 公司因财务困难，经协商于 20×6 年 11 月 15 日与 A 公司签订债务重组协议。协议规定：B 公司以价值 550 万元的商品抵偿欠 A 公司上述全部债务。20×6 年 11 月 20 日，A 公司收到该批商品并验收入库，20×6 年 11 月 22 日办理了有关债务解除手续。该债务重组的重组日为（　　）。

A. 20×6 年 10 月 30 日　　B. 20×6 年 11 月 15 日

C. 20×6 年 11 月 20 日　　D. 20×6 年 11 月 22 日

6. 一般情况下，如果债务人以现金清偿某项债务，债权人应将重组债权的账面余额与收到现金之间的差额计入（　　）账户。

A. “营业外支出”　　B. “管理费用”

C. “资本公积”　　D. “营业外收入”

7. 下列各项以非现金资产清偿全部债务的债务重组中，属于债务人债务重组利得的是（　　）。

A. 非现金资产账面价值小于其公允价值的差额

B. 非现金资产账面价值大于其公允价值的差额

C. 非现金资产公允价值小于重组债务账面价值的差额

D. 非现金资产账面价值小于重组债务账面价值的差额

8. B公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。B公司与A公司就其所欠A公司购货款450万元进行债务重组。根据协议，B公司以其产品抵偿债务，B公司交付产品后双方的债权债务结清。B公司已将用于抵债的产品发出，并开出增值税专用发票。B公司用于抵债产品的账面余额为300万元，已计提的存货跌价准备为30万元，公允价值（计税价格）为350万元。B公司对该债务重组应确认的债务重组利得为（　　）万元。

A. 54.5　　B. 100　　C. 120.5　　D. 180

二、多项选择题

1. 某股份有限公司清偿债务的下列方式中，属于债务重组的有（　　）。

A. 根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本

B. 以公允价值低于债务金额的非现金资产清偿

C. 债权人延长债务偿还期限并在展期收取比原利率少的利息

D. 以低于债务账面价值的银行存款清偿

E. 以等于债务账面价值的银行存款清偿

2. 20×6年3月31日，B公司应收A公司的一笔货款700万元到期，由于A公司发生财务困难，该笔货款预计短期内无法收回。B公司已为该项债权计提坏账准备150万元。当日，B公司就该债权与A公司进行协商。下列协商方案中，属于A公司债务重组的有（　　）。

A. 减免100万元债务，其余部分立即以现金偿还

B. 减免100万元债务，其余部分延期两年偿还

C. 以公允价值为700万元的无形资产偿还

D. 以现金200万元和公允价值为500万元的固定资产偿还

E. 以现金200万元和账面价值500万元、公允价值400万元的固定资产偿还

3. 债务人以现金清偿债务的情况下，债权人进行账务处理可能涉及的科目有（　　）。

A. “库存现金”　　B. “营业外支出”

C. “营业外收入”　　D. “资产减值损失”

E. “坏账准备”

4. 债务重组的方式主要包括（　　）。

A. 以资产清偿债务　　B. 将债务转为资本

C. 修改其他债务条件　　D. 上述三种方式的组合

E. 债务转移

5. 在债务人以债务转为资本清偿债务的情况下，下列说法中正确的有（　　）。

A. 债务人应将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有股份的公允价值总额之间的差额，确认为债务重组损益

B. 该项股权的公允价值与股本或实收资本之间的差额作为资本公积处理

C. 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），有的计入当期损益

D. 债权人因放弃债权而享有的股权按股权的公允价值计入长期股权投资，发生的一些税费（如印花税）也计入长期股权投资

E. 如果债权人未对债权计提减值准备，那么债权人因放弃债权的账面余额与享有股权的公允价值之间的差额应确认为债务重组损失，计入营业外支出

三、计算分析题

1. 甲公司欠乙公司购货款 70 万元，由于甲公司发生财务困难，短期内不能支付已于 5 月 30 日到期的货款。7 月 12 日，双方协商，甲公司以其生产的产品偿还债务，该产品的公允价值为 40 万元，实际成本为 24 万元。乙公司于 8 月 15 日收到甲公司抵债的产品，并作为原材料验收入库。两公司均为增值税一般纳税人，税率 13%。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 10 万元。假定不考虑其他相关税费。

要求：计算甲、乙公司相关损益并编制相关会计分录。

2. 甲公司于 20×6 年 1 月 1 日销售给乙公司一批产品，价值 25 万元（包括应收取的增值税税额）。按购销合同的约定，乙公司应于 20×6 年 10 月 31 日前支付货款。由于乙公司发生财务困难，短期内不能支付货款。20×7 年 2 月 3 日，经过协商，甲公司同意乙公司以一台设备偿还债务。该设备的账面原价为 17.5 万元，已提折旧 2.5 万元，公允价值为 18 万元。甲公司对该项应收账款提取坏账准备 1 万元。该设备已于 20×7 年 3 月 10 日运抵甲公司。假定不考虑与该项债务重组相关的税费。

要求：计算甲、乙公司相关损益并编制相关会计分录。

3. 20×7 年 2 月 10 日，乙公司销售一批产品给甲公司，应收账款 20 万元（包括应收取的增值税税额），合同约定 6 个月后结清款项。6 个月后，由于甲公司发生财务困难，无法支付货款，与乙公司协商进行债务重组。经双方协议，乙公司同意甲公司将该债务转为甲公司的股份。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 1 万元。假定转股后甲公司注册资本为 1 000 万元，净资产的公允价值为 1 520 万元，抵债股权占甲公司注册资本的 1%。假定相关手续已办理完毕，且不考虑其他相关税费。

要求：计算甲、乙公司相关损益并编制相关会计分录。

4. 甲公司于 20×6 年 12 月 31 日应收乙公司票据的账面余额为 13.08 万元，其中 10 800 元为累计应收的利息，票面年利率 4%。由于乙公司连年亏损，资金周转困难，不能偿付到期的应付票据。经双方协商，于 20×7 年 1 月 1 日进行债务重组。甲公司同意将债务本金减至 10 万元，免去债务人所欠的全部利息，将利率从 4%降低到 2%（等于实际利率），并将债务到期日延至 20×8 年 12 月 31 日，利息按年支付。该项债务重组协议从协议签订日起开始实施。两公司已将应收、应付票据转入应收、应付账款。甲公司已为该项应收款项计提了坏账准备 5 000 元。假定不考虑相关税费。

要求：计算甲、乙公司相关损益并编制相关会计分录。

第三章
股份支付



- 第一节　股份支付概述
- 第二节　股份支付的确认和计量
- 第三节　股份支付的特殊问题

学习目标

1. 理解股份支付的概念和特征、股份支付的主要环节。
2. 掌握权益结算的股份支付和现金结算的股份支付之间的差别。
3. 掌握权益结算股份支付的确认和计量、现金结算股份支付的确认和计量。
4. 掌握市场条件和非市场条件的处理、权益工具公允价值的确定。

第一节 股份支付概述

一、股份支付的含义

扫一扫
股份支付

股份支付是“以股份为基础的支付”的简称。职工或其他方为企业提供服务时，企业需要付出一定的代价。当这种代价是授予对方权益工具或以权益工具为基础确定应支付的金额时，这种支付即为股份支付。

从上述含义中，我们可以发现股份支付具有以下几个特点。

（1）股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易。授予权益工具或以权益工具为基础确定应支付的金额可能发生在企业与股东之间，也可能发生在企业与其他企业之间，只有发生在企业与为企业提供服务的职工或其他方之间时才能称之为股份支付。

（2）股份支付的目的是获取职工（或其他方）的服务或取得其服务的权利。企业获取职工或其他方服务的目的是维持正常的生产经营，不是为了将这些服务转售获利。

（3）股份支付金额的确定依赖于企业权益工具的未来价值。授予权益工具或支付现金需以股份为基础，权益工具的价值或支付现金的数额均与企业权益工具未来的公允价值密切相关。这也是股份支付与其他支付方式最大的区别。

二、股份支付的四个主要环节

股份支付的实现通常需要经历一段较长的时间，根据股份支付的阶段特点可以将其划分为四个主要环节：授予环节、等待行权环节、行权环节和出售环节。以授予职工的股票期权为例，其包括的主要环节如图 3-1 所示。

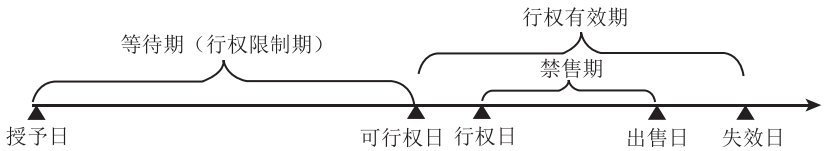


图 3-1　股份支付的四个主要环节

授予日为股份支付协议获得股东大会或类似机构批准的日期。可行权日为可行权条件得到满足，被授予人可以获得企业权益工具或现金权利的日期。授予日与可行权日之间的时间为等待期，在此期间被授予人未满足行权条件，不能行权。行权日为被授予人行使权利，获得权益工具或现金的日期，如企业职工根据股份支付协议以某一特定价格实际购买公司股票。被授予人一般在可行权日至失效日之间的可选择时段内行权。出售日为被授予人将手中持有的股票出售的日期。根据我国的法规要求，股份支付协议应在行权日与出售日之间设立禁售期，在此期间不得出售通过股份支付得到的股票。我国规定，国有控股上市公司股票期权的禁售期不得少于 2 年。

三、股份支付的可行权条件

股份支付的可行权条件是指职工或其他方能够获取股份支付协议约定的权益工具或现金等权利的条件。在满足可行权条件之前，职工或其他方不能行使权利获取股份或现金。股份支付的可行权条件包括服务期限条件和业绩条件。股份支付可行权条件之外的其他条件为非可行权条件。

（一）服务期限条件

服务期限条件是职工或其他方为行使股份支付权利而必须完成的服务年限。例如，股份支付协议中约定，职工从 2019 年起在本公司连续工作满 3 年，即可按照某一价格购买一定数量的本公司股票。

在等待期内的每一个资产负债表日，服务期限的计算可通过将本期资产负债表日的时间减去授予日的时间得出。将该服务期限与可行权条件的服务期限进行比较，就可计算出职工或其他方是否达到行权条件和本期应确认的成本或费用金额。

（二）业绩条件

业绩条件是职工或其他方为行使股份支付权利而必须达到的特定业绩目标，包括市场条件和非市场条件。

1. 市场条件

市场条件是指与权益工具的市场价格相关的业绩条件。例如，股份支付协议中规定股价应上升至 10 元/股，职工才能得到 1 000 股本公司股份。

2. 非市场条件

非市场条件是指除市场条件以外的其他业绩条件。例如，股份支付协议中规定公司销售规模应比上一个年度增长 15%或应实现 1 000 万元的净利润等。

对于股份支付而言，非可行权条件和市场条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计；只要满足了所有非市场条件，企业就应确认已取得的服务。

例 3-1　20×5 年 1 月，A 公司为激励公司高管，与 200 名管理人员签订了一项股份支付协议。协议规定，如果管理人员能够在随后的 3 年都在公司任职服务，而且公司股价每年都增长 10%以上，管理人员则可以每股 5 元的价格购买本公司 10 000 股股票。

【分析】

在本例中，服务 3 年为服务期限条件，股价每年增长 10％以上为业绩条件里面的市场条件，两个同时满足管理人员才有权行使其股票期权。

四、股份支付工具的主要类型

按照股份支付的结算方式进行分类，可将股份支付分成以下两大类。

（一）以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付是指企业以股份或其他权益工具作为对价进行结算，其常用的结算工具包括限制性股票和股票期权。

限制性股票是指企业按照股份支付协议约定的条件，授予职工或其他方一定数量的本企业股票。职工或其他方出售该股票受持续服务期限或业绩条件限制，没有满足这些条件之前，不能出售其获得的股票，也即股票出售有限制性条件。

股票期权是指企业授予职工或其他方在未来一段时间内按照约定的价格和条件购买本企业一定数量股票的权利，即在未来购买本企业股票的权利。

（二）以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付是指企业为获得职工或其他方的服务而最终交付现金或其他资产，现金或其他资产的交付金额多少需以股份或其他权益工具为基础确定。以现金结算的股份支付常用的工具包括模拟股票和现金股票增值权。以上两种工具均为模拟的股权激励机制，与股票挂钩，但最终支付的是现金或其他资产。

模拟股票与限制性股票类似，只是不会实际授予职工或其他方股票；现金股票增值权与股票期权类似，达到行权条件后可以一个较低的价格购买本企业发行的股票。

五、权益工具公允价值的确定

股份支付中权益工具公允价值的确定，应当以市场价格为基础。当市场中不存在活跃市场无法获得权益工具的公允价值时，则应当考虑估值技术。

（一）股份

授予职工股份的公允价值为公司股份的市场价格。如果公司股份未公开发行，那么其市场价格应通过股份支付协议条款等进行估价。

（二）股票期权

授予职工的股票期权，由于其经常受到不同于交易期权的条款等限制，许多情况下难以获得其市场价格，应通过期权定价模型来估计期权的公允价值。期权定价模型通常应考虑以下因素：期权的行权价格、期权期限、基础股份的现行价格、股价的预计波动率、股份的预计股利、无风险利率等。如某公司的股票价格为 15 元，行权价格为 10 元，则股票期权的公允价值为 5 元（15－10）。