



高等学校**应用型特色**规划教材

经管系列

# 高级财务会计 理论与实务

## Financial Accounting

陈玲娣 花爱梅 主 编

赠 送  
电子课件

清华大学出版社

## 第一章

# 全国Mini-MBA职业经理双证班



精品课程 权威双证 全国招生 请速充电

你可能准备跳槽或者求职, 却为缺少行业经验和专业证书而被用人单位百般挑惕!

你可能目前衣食无忧, 但随着年龄的增长和社会竞争压力的增大, 因为得不到专业的全新培训而失去竞争的机会和面临被淘汰的危机。

美华教育携手中国经济管理大学面向全国举办迷你 MBA 职业经理双证书班, 毕业颁发双证书。

## 招生专业及其颁发证书

| 认证项目                 | 颁发双证                                | 学费     |
|----------------------|-------------------------------------|--------|
| 全国《职业经理》MBA 高等教育双证书班 | 高级职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书      | 1280 元 |
| 全国《人力资源总监》MBA 双证书班   | 高级人力资源总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书  | 1280 元 |
| 全国《生产经理》MBA 高等教育双证班  | 高级生产管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《品质经理》MBA 高等教育双证班  | 高级品质管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《营销经理》MBA 高等教育双证班  | 高级营销经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书      | 1280 元 |
| 全国《物流经理》MBA 高等教育双证班  | 高级物流管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书    | 1280 元 |
| 全国《项目经理》MBA 高等教育双证班  | 高级项目管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《市场总监》MBA 高等教育双证书班 | 高级市场总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《酒店经理》MBA 高等教育双证班  | 高级酒店管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《企业培训师》MBA 高等教育双证班 | 企业培训师高级资格认证毕业证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书   | 1280 元 |
| 全国《财务总监》MBA 高等教育双证班  | 高级财务总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书  | 1280 元 |
| 全国《营销策划师》MBA 双证书班    | 高级营销策划师高级资格认证证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书   | 1280 元 |
| 全国《企业总经理》MBA 高等教育双证班 | 全国企业总经理高级资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书   | 1280 元 |
| 全国《行政总监》MBA 高等教育双证班  | 高级行政总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书    | 1280 元 |
| 全国《采购经理》MBA 高等教育双证班  | 高级采购管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书    | 1280 元 |
| 全国《IE 工业工程管理》MBA 双证班 | 高级 IE 工业工程师职业资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书 | 1280 元 |
| 全国《企业管理咨询师》MBA 双证班   | 高级企业管理咨询师资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书     | 1280 元 |



### 【授课方式】 全国招生、函授学习、权威双证

我校采用国际通用3结合的先进教育方式授课：远程函授+视频光盘+网络学院在线辅导（集中面授）



### 【颁发证书】 学员毕业后可以获取权威双证书与全套学员学籍档案

- 1、毕业后可以获取相应专业钢印《高级职业经理资格证书》；
- 2、毕业后可以获取2年制的《MBA研究生课程高等教育研修结业证书》；



### 【证书说明】

- 1、证书加盖中国经济管理大学钢印和公章（学校官方网站电子注册查询、随证书带整套学籍档案）；
- 2、毕业获取的证书与面授学员完全一致，无“函授”字样，与面授学员享有同等待遇，证书是学员求职、提干、晋级的有效证明。



### 【学习期限】 3个月（允许有工作经验学员提前毕业，毕业获取证书后学校仍持续辅导2年）



### 【收费标准】 全部费用1280元（含教材光盘、认证辅导、注册证书、学籍注册等全部费用）

函授学习为你节省了大量的宝贵的学习时间以及昂贵的MBA导师的面授费用，是经理人首选的学习方式。



### 【招生对象】

- 1、对管理知识感兴趣，具有简单电脑操作能力（有2年以上相应工作经验者可以申请提前毕业）。
- 2、年龄在20—55岁之间的各界管理知识需求者均可报名学习。



### 【教程特点】

- 1、完全实战教材，注重企业实战管理方法与中国管理背景完美融合，关注学员实际执行能力的培养；
- 2、对学员采用1对1顾问式教学指导，确保学员顺利完成学业、胸有成竹的走向领导岗位；
- 3、互动学习：专家、顾问24小时接受在线教学辅导+每年度集中面授辅导



### 【考试说明】

1. 卷面考核：毕业试卷是一套完整的情景模拟试卷（与工作相关联的基础问卷）
2. 论文考核：毕业需要提交2000字的论文（学员不需要参加毕业论文答辩但论文中必修体现出5点独特的企业管理心得）
3. 综合心理测评等问卷。



### 【颁证单位】

中国经济管理大学经中华人民共和国香港特别行政区批准注册成立。目前中国经济管理大学课程涉及国际学位教育、国际职业教育等。学院教学方式灵活多样，注重人才的实际技能的培养，向学员传授先进的管理思想和实际工作技能，学院会永远遵循“科技兴国、严谨办学”的原则不断的向社会提供优秀的管理人才。



### 【主办单位】

美华管理人才学校是中国最早由教委批准成立的“工商管理MBA实战教育机构”之一，由资深MBA教育培训专家、教育协会常务理事徐传有教授担任学校理事长。迄今为止，已为社会培养各类“能力型”管理人才近10万余人，并为多家企业提供了整合策划和企业内训，连续13年被教委评选为《优秀成人教育学校》《甲级先进办学单位》。办学多年来，美华人独特的教学方法，先进的教学理念赢得了社会各界的高度赞誉和认可。



【咨询电话】13684609885 0451--88342620

【咨询教师】王海涛 郑毅

【学校网站】<http://www.mh.jy.net>

【咨询邮箱】[xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com)



## 【报名须知】

- 1、报名登记表格下载后详细填写并发送邮件至 [xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com) (入学时不需要提交相片，毕业提交试卷同时邮寄4张2寸相片和一张身份证复印件即可)
- 2、交费后请及时电话通知招生办确认，以便于收费当日学校为你办理教材邮寄等入学手续。



## 【证书样本】(全国招生 函授学习 权威双证 请速充电)

(高级职业经理资格证书样本)

(两年制研究生课程高等教育结业证书样本)



## 【学费缴纳方式】(请携带本人身份证到银行办理交费手续，部分银行需要查验办理者身份证)

|     |                |  |
|-----|----------------|--|
| 方式一 | 学校地址           | <p>邮寄地址：哈尔滨市道外区南马路 120 号职工大学 109 室</p> <p>邮政编码：150020      收件人：王海涛</p>                           |
| 方式二 | 学校帐号<br>(企业账户) | <p>学校帐号：184080723702015    账号户名：哈尔滨市道外区美华管理人才学校</p> <p>开户银行：哈尔滨银行中大支行    支付系统行号：313261018034</p> |
| 方式三 | 交通银行<br>(太平洋卡) | <p>帐号：40551220360141505      户名：王海涛</p> <p>开户行：交通银行哈尔滨分行信用卡中心</p>                                |
| 方式四 | 邮政储蓄<br>(存折)   | <p>帐号：602610301201201234      户名：王海涛</p> <p>开户行：哈尔滨道外储蓄中心</p>                                    |
| 方式五 | 中国工商银行<br>(存折) | <p>帐号：3500016701101298023    户名：王海涛</p> <p>开户行：哈尔滨市道外区靖宇支行</p>                                   |
| 方式六 | 建设银行帐户<br>(存折) | <p>中国人民建设银行帐户(存折)： 1141449980130106399</p> <p>用户名：王海涛</p>  |
| 方式七 | 农业银行帐户<br>(卡号) | <p>农业银行帐户(卡号)： 6228480170232416918 用户名：王海涛</p> <p>农行卡开户银行：中国农业银行黑龙江分行营业部道外支行景阳支行</p>             |
| 方式八 | 招商银行<br>(卡号)   | <p>招商银行帐户(卡号)： 6225884517313071    用户名：王海涛</p> <p>招商银行卡开户银行：招商银行哈尔滨分行马迭尔支行</p>                   |

可以选择任意一种方式缴纳学费，收到学费当天，学校就会用邮政特快的方式为你邮寄教材、考试问卷以及收费票据。

# 非货币性资产交换

**学习目标：**了解货币性资产和非货币性资产的概念；掌握非货币性资产交换的概念、非货币性资产交换的确认与计量原则；掌握非货币性资产交换的会计处理；了解非货币性资产交换的信息披露内容。

**关键词：**非货币性资产 非货币性资产交换 补价 商业实质 公允价值 账面价值

## 第一节 非货币性资产交换概述

从 20 世纪 80 年代开始，我国实行“对内搞活、对外开放”政策，国家陆续开放了一些边境市、县，赋予了这些边境市、县与周边国家和地区进行易货贸易的经营权，边境地区与周边国家及地区的易货贸易得到了迅速发展。有经营权的企业日益增多，企业的业务量也不断扩大。但是，由于我国的易货贸易业务起步较晚，其经营方式和管理模式尚未形成和规范，一直没有制定统一的会计核算制度。进入 20 世纪 90 年代以后，随着我国证券市场的迅速发展以及企业经营方式的不断变化，包括资产置换、股权交换在内的非货币性资产交换也越来越多。这些业务一方面为企业生产经营、加速资金周转提供了新的途径，同时也产生了一些负面影响，有时甚至成为企业操纵利润的手段。因此，我国财政部专门对此发布了《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》，规范了非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露。

### 一、货币性资产和非货币性资产

货币性资产是相对于非货币性资产而言的，二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，是否是固定的或可确定的。

所谓货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。这些资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，基本上就是该资产的账面价值，也就是固定的或可确定的。例如，账面价值为 10 000 元的应收账款，在正常情况下能给企业带来的经济效益就是 10 000 元。

所谓非货币性资产，是指货币性资产以外的资产，与货币性资产相比，该类资产在将来为企业带来的经济利益，是不固定的或不可确定的。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常有：存货(原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品等)、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资、无形



资产等。这些资产在将来只有通过销售、消耗、使用、转让才能给企业带来经济利益，其销售或转让价格是不确定的，其通过耗用所带来的经济效益也是不确定的，即货币金额是不固定的或不可确定的。例如，账面价值为 10 000 元的原材料，在正常情况下能给企业带来的经济效益是不确定的，与 10 000 元没有内在的必然的联系，10 000 元仅代表企业取得该资产的历史成本。

## 二、非货币性资产交换

企业在生产经营过程中所进行的各类交易，按照交易对象的属性，可分为货币性资产交换和非货币性资产交换。企业正常发生大量的交易是以取得或付出货币性资产来进行的，属于货币性资产交换。我们所学的企业之间的绝大多数经济事项都是货币性资产交换。例如，企业赊销，取得在未来收回一定金额货币的权利——应收账款或应收票据；再如，企业赊购，取得存货的同时，承担了一项将来会导致企业付出一定金额货币资金的义务——应付账款；又如，企业支付的大量的费用都会导致企业货币资金的减少。货币性资产交换导致了企业资产价值的最终实现，所交换的货币性资产的金额，是计量企业收到的非货币性资产成本的基础，也是计量企业转出非货币性资产的收益或损失的基础。因此，我们应当按照收入和费用确认的原则来合理确定货币性资产交换的损益。

而非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为，是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。实务工作中，交易双方通过非货币性资产交换一方面可以满足各自生产经营的需要，另一方面可在一定程度上减少货币性资产的流出。例如，某企业需要另一个企业拥有的一项设备，另一个企业需要上述企业生产的产品作为原材料，双方就可能会出现非货币性资产交换的交易行为。非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产即补价。

## 三、补价

如上所述，企业发生非货币性资产交换，并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中，可能发生在换出非货币性资产的同时，支付一定金额的货币性资产；也有可能是在换入非货币性资产的同时，收到一定金额的货币性资产。此时收到或支付的货币性资产，称为补价。

补价占整个交易金额的比例通常是判定该类交易属于货币性资产交换还是非货币性资产交换的标准。我国的《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定，补价占整个交易金额的比例以 25% 为界，以此来判定交易类型。也就是说，如果支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例)、或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或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%(不含 25%), 则视为非货币性资产交换; 如果这一比例高于 25%(含 25%), 则视为货币性资产交换, 适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定。

例如, 为适应公司不同经营活动的需要, 20×1 年 6 月 30 日, 经协商, 甲公司决定用一辆货运卡车交换乙公司的一辆小轿车。在交换日, 货运卡车的账面原值为 200 000 元, 累计折旧为 50 000 元, 公允价值为 155 000 元; 小轿车的账面原值为 180 000 元, 累计折旧为 18 000 元, 公允价值为 160 000 元。甲公司另支付银行存款 5 000 元给乙公司。

在这项交易中, 甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例  $=5\,000 \div 160\,000 = 3.125\%$ , 低于 25%, 所以, 可以判定这项交易为非货币性资产交换。

如果上例中, 货运卡车的公允价值为 100 000 元, 小轿车的公允价值为 160 000 元, 在其他条件不变的情况下, 甲公司需另支付银行存款 60 000 元给乙公司。

在这项交易中, 甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例  $=60\,000 \div 160\,000 = 37.5\%$ , 高于 25%, 所以, 可以判定这项交易为货币性资产交换。

## 四、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

本章所指非货币性资产交换不涉及以下交易和事项。

### 1. 与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让

所谓非互惠转让是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他企业, 或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。本章所指的非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式的互惠转让, 即企业取得一项非货币性资产, 必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价, 而不是单方面的非互惠转让。与所有者的非互惠转让, 如以非货币性资产作为股利发放给股东等, 属于资本性交易, 适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。企业与所有者以外方面发生的非互惠转让, 如政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产, 属于政府以非互惠方式提供非货币性资产, 适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》。

### 2. 在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产, 其成本确定分别适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》; 企业以发行股票形式取得的非货币性资产, 相当于以权益工具换入非货币性资产, 其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

## 五、非货币性资产交换的确认和计量

### 1. 确认和计量原则

在非货币性资产交换的情况下，不论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换入多项资产，非货币性资产交换准则规定了确定换入资产成本的两种计量基础和交换所产生损益的确认原则。

#### 1) 公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：

(1) 该项交换具有商业实质。

(2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

属于以下三种情形之一的，公允价值视为能够可靠计量：

① 换入资产或换出资产存在活跃市场。

② 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 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，则采用估值技术确定的公允价值。

采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一，视为能够可靠计量：第一，采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据，但是介于一个变动范围很小的区间内，可以认为资产的公允价值能够可靠计量。第二，在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内，区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定，企业可以采用类似《企业会计准则第13号——或有事项》计算最佳估计数的方法确定资产的公允价值，这种情况视为公允价值能够可靠计量。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础。一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在非货币性资产交换中，换出资产就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠确定，应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础；如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本，这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况，因为存在补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等，一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

#### 2) 账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应



当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，无论是否支付补价，均不确认损益；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素，其中，收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价加上应支付的相关税费作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

## 2. 商业实质的判断

非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产能够采用公允价值计量的重要条件之一。在确定资产交换是否具有商业实质时，企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使企业未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

### 1) 判断条件

符合下列条件之一的非货币性资产交换，视为具有商业实质：

#### (1) 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。

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，通常包括但不限于以下几种情况：

① 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。比如，某企业以一批存货换入一项设备，因存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，设备作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量，假定两者产生的未来现金流量风险和总额均相同，但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大，则可以判断上述存货与固定资产的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

② 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。比如，A 企业以其用于经营出租的一幢公寓楼，与 B 企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是 A 企业是租给一家财务及信用状况良好的企业(该企业租用该公寓是给其单身职工居住)，B 企业的客户则都是单个租户，相比较而言，A 企业取得租金的风险较小，B 企业由于租给散户，租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况；因此，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，进而可判断该两项资产的交换具有商业实质。

③ 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。比如，某企业以一项商标权换入另一企业的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量明显少于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，则两者各年产生的现金流量金额差异明显，则上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

(2) 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。

企业如按照上述第一项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，再根据第二项条件，通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现值，进行比较后判断。资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程和最终处置时预计产生的税后未来现金流量，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定，即国际财务报告准则所称的“主体特定价值”。

从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似，但是就企业自身而言，鉴于换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，能够比换出资产产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响的经营活动部分产生的现金流量与换出资产明显不同，即换入资产对换入企业的使用价值与换出资产对该企业的使用价值明显不同，使换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产产生明显差异，因而表明该两项资产的交换具有商业实质。例如，某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者来看，该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间和金额亦相同，但是对换入企业来讲，换入该项长期股权投资使该企业对被投资方由重大影响变为控制关系，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异；另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异，因而该两项资产的交换具有商业实质。

## 2) 交换涉及的资产类别与商业实质的关系

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，还可以从资产是否属于同一类别进行分析，因为不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同。一般来说其产生的未来现金流量风险、时间和金额也不相同，因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质，通常较易判断。不同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产，如存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产等都是不同类别的资产。同类非货币性资产交换是否具有商业实质，通常较难判断。同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的同一大类的非货币性资产，如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间发生的交换等。

例如，企业以一项用于出租的投资性房地产交换一项固定资产自用，属于不同类非货币性资产交换，在这种情况下，企业就将未来现金流量由每期产生的租金流，转化为该项资产独立产生、或包括该项资产的资产组协同产生的现金流。通常情况下，由定期租金带来的现金流量与用于生产经营用的固定资产产生的现金流量在风险、时间和金额方面有所差异，因此，该两项资产的交换当视为具有商业实质。

企业应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况，同类资产产生的未来现金流量既可能相同，也可能显著不同，它们之间的交换因而可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。例如，某企业将自己拥有的一幢建筑物，与另一企业拥有的在同一地点的另一幢建筑物相交换，两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同，但两者未来现金流量的风险、时间和金额可能不同。比如，其中一项资产立即可供出售且企业管理层也打算将其立即出售，另一项难以出售或只能在一段较长的时间内出售，从而至少表明两项资产未来现金流量流入的时间明显不同，在这种情况下，这两项资产的交换视为具有商业实质。

通常情况下，商品用于交换具有类似性质和相等价值的商品，这种非货币性资产交换不产生损益，这种情况通常发生在某些特定商品上，比如石油或牛奶，供应商为满足特定地区对这类商品的及时需要，在不同的地区交换各自的商品(存货)。比如，A 石油销售公司有部分客户在 B 石油销售公司的所在地，B 公司有部分客户在 A 公司所在地，为了满足两地客户的即时需求，A 公司将其相同型号、容量和价值的石油供应给 B 公司在 A 公司所在地的客户，同样，B 公司也将相同型号、容量和价值的石油供应给 A 公司在 B 公司所在地的客户，这样的非货币性资产交换不具有商业实质，因此不能确认损益。

### 3) 关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。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。

## 第二节 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

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠。

在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就一定会涉及损益的确认，因为非货币性资产交换损益通常是换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，通过非货币性资产交换予以实现。

非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别：

① 换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定，按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额，也即换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

② 换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差

额计入营业外收入或营业外支出。

③ 换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入投资收益。

换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。

### 1. 不涉及补价情况下的会计处理

**【例 1-1】**20×1 年 6 月，甲公司以生产经营过程中使用的一台设备交换乙家具公司生产的一批办公家具，换入的办公家具作为固定资产管理。甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。设备的账面原值为 150 万元，在交换日的累计折旧为 45 万元，公允价值为 90 万元；办公家具的账面价值为 110 万元，交换日的市场价格为 90 万元，计税价格等于公允价值。假设乙公司换入的设备是生产家具过程中需要使用的设备。

假设甲公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付清理费 15 000 元外没有发生其他相关税费。假设乙公司此前也没有为库存的办公家具计提存货跌价准备，在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

分析：整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，因此，该项交换属于非货币性资产交换。本例是以存货换入固定资产，对甲公司来讲，换入的办公家具是经营过程必需的资产，对乙公司来讲，换入的设备是生产家具过程中所必须使用的机器，两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的两个条件，因此，甲公司和乙公司均应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

甲公司换入资产的增值税进项税额=900 000×17%=153 000(元)

换出设备的增值税销项税额=900 000×17%=153 000(元)

|            |           |
|------------|-----------|
| 借：固定资产清理   | 1 050 000 |
| 累计折旧       | 450 000   |
| 贷：固定资产——设备 | 1 500 000 |
| 借：固定资产清理   | 15 000    |

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 贷：银行存款            | 15 000    |
| 借：固定资产——办公家具      | 900 000   |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 153 000   |
| 营业外支出             | 165 000   |
| 贷：固定资产清理          | 1 065 000 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 153 000   |

乙公司的账务处理如下：

根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

换出办公家具的增值税销项税额=900 000×17%=153 000(元)

换入设备的增值税进项税额=900 000×17%=153 000(元)

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：固定资产——设备        | 900 000   |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 153 000   |
| 贷：主营业务收入          | 900 000   |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 153 000   |
| 借：主营业务成本          | 1 100 000 |
| 贷：库存商品            | 1 100 000 |

**【例 1-2】**20×0 年 6 月，为了提高产品质量，甲冰箱制造公司以其持有的对丙公司的长期股权投资交换乙公司拥有的一项专利权。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为 670 万元，已计提长期股权投资减值准备余额为 40 万元，在交换日的公允价值为 650 万元；乙公司专利权的账面原价为 800 万元，累计已摊销金额为 120 万元，在交换日的公允价值为 650 万元，乙公司没有为该项专利权计提减值准备。乙公司原已持有对丙公司的长期股权投资，从甲公司换入对丙公司的长期股权投资后，使丙公司成为乙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

分析：该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资换入无形资产。对甲公司来讲，换入专利权能够大幅度改善产品质量，相对于对丙公司的长期股权投资来讲，预计未来现金流量的时间、金额和风险均不相同；对乙公司来讲，换入对丙公司的长期股权投资，使其对丙公司的关系由既无控制、共同控制或重大影响，改变为具有重大影响，因而可通过参与丙公司的财务和经营政策等方式，对其施加重大影响，增加了借此从丙公司活动中获取经济利益的权利，与专利权预计产生

的未来现金流量在时间、风险和金额方面都有所不同。因此，该两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的条件。甲公司和乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

|             |           |
|-------------|-----------|
| 借：无形资产——专利权 | 6 500 000 |
| 长期股权投资减值准备  | 400 000   |
| 贷：长期股权投资    | 6 700 000 |
| 投资收益        | 200 000   |

乙公司的账务处理如下：

|             |           |
|-------------|-----------|
| 借：长期股权投资    | 6 500 000 |
| 累计摊销        | 1 200 000 |
| 营业外支出       | 300 000   |
| 贷：无形资产——专利权 | 8 000 000 |

## 2. 涉及补价情况下的会计处理

在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：

(1) 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(即换入资产的公允价值)和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

(2) 收到补价方：应当以换入资产的公允价值(或换出资产的公允价值减去补价)和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

在涉及补价的情况下，对于支付补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分；对于收到补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

**【例 1-3】**甲公司与乙公司经协商，甲公司以其拥有的全部用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的以交易为目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义，公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面原价为 400 万元，已提折旧 80 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为 450 万元，营业税率为 5%；乙公司持有的以交易为目的的股票投资账面价值为 300 万元，乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为 400 万元，乙公司支付了 50 万元给甲公司。



乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 50 万元。

对甲公司而言：收到的补价 50 万元÷换入资产的公允价值 450 万元（换入股票投资公允价值 400 万元 + 收到的补价 50 万元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言：支付的补价 50 万元÷换入资产的公允价值 450 万元 = 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对甲公司而言，换入以交易为目的的股票投资使得企业可以在希望变现的时候取得现金流量，但风险程度要比租金稍大，用于经营出租目的的公寓楼，可以获得稳定均衡的租金流，但是不能满足企业急需大量现金的需要，因此，交易性股票投资带来的未来现金流量在时间、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别，因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时，股票投资和公寓楼的公允价值均能够可靠地计量，因此，甲公司、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

|               |           |
|---------------|-----------|
| 借：其他业务成本      | 3 200 000 |
| 投资性房地产累计折旧    | 800 000   |
| 贷：投资性房地产      | 4 000 000 |
| 借：营业税金及附加     | 225 000   |
| 贷：应交税费——应交营业税 | 225 000   |
| 借：交易性金融资产     | 4 000 000 |
| 银行存款          | 500 000   |
| 贷：其他业务收入      | 4 500 000 |

乙公司的账务处理如下：

|           |           |
|-----------|-----------|
| 借：投资性房地产  | 4 500 000 |
| 贷：交易性金融资产 | 3 000 000 |
| 银行存款      | 500 000   |
| 投资收益      | 1 000 000 |

## 二、以换出资产账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量时，该项非货币性资产交换通常不具有商业实质，因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面的差异，很难判断两项资产交换后对企业经济状况改变所起的不同效用，因而此类资产交换通常不具有商业实质。

**【例 1-4】**甲公司拥有一台专用设备，该设备账面原价 300 万元，已计提折旧 220 万元，乙公司拥有一项长期股权投资，账面价值 70 万元，两项资产均未计提减值准备。甲公司决定以其专用设备交换乙公司的长期股权投资，该专用设备是生产某种产品必需的设备。由于专用设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；乙公司拥有的长期股权投资在活跃市场中没有报价，其公允价值也不能可靠计量。双方商定，乙公司以两项资产账面价值的差额为基础，支付甲公司 10 万元补价，以换取甲公司拥有的一台专用设备。假定交易中没有涉及相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 10 万元。对甲公司而言，收到的补价  $10 \text{ 万元} \div \text{换出资产账面价值 } 80 \text{ 万元} = 12.5\% < 25\%$ ，因此，该项交换属于非货币性资产交换，乙公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，甲公司和乙公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

甲公司的账务处理如下：

|              |           |
|--------------|-----------|
| 借：固定资产清理     | 800 000   |
| 累计折旧         | 2 200 000 |
| 贷：固定资产——专用设备 | 3 000 000 |
| 借：长期股权投资     | 700 000   |
| 银行存款         | 100 000   |
| 贷：固定资产清理     | 800 000   |

乙公司的账务处理如下：

|              |         |
|--------------|---------|
| 借：固定资产——专用设备 | 800 000 |
| 贷：长期股权投资     | 700 000 |
| 银行存款         | 100 000 |

### 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产，也可能涉及补价。在涉及多项非货币性资产的交换中，企业无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项非货币性资产交换的计量，企业也应当首先判断是否符合非货币性资产交换准则以公允价值计量的两个条件，再分别情况确定各项换入资产的成本。

涉及多项非货币性资产的交换一般可以分为以下几种情况。

① 资产交换具有商业实质、且各项换出资产和各项换入资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据证明换入资产的公允价值总额更可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

② 资产交换具有商业实质、且换入资产的公允价值能够可靠计量、换出资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

③ 资产交换具有商业实质、换出资产的公允价值能够可靠计量、但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

④ 资产交换不具有商业实质、或换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产原账面价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

实际上，上述第①、②、③种情况，换入资产总成本都是按照公允价值计量，但各单项换入资产成本的确定，视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量而分别情况处理；第④种情况属于不符合公允价值计量的条件，换入资产总成本按照换出资产账面价值总额确定，各单项换入资产成本的确定，按照各单项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例确定。

## 1. 以公允价值计量的情况

**【例 1-5】** 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。20×1 年 6 月，为适应业务发展的需要，经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的厂房、设备以及库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的办公楼、货运汽车、客运汽车。甲公司厂房的账面原价为 1 500 万元，在交换日的累计折旧为 300 万元，公允价值为 1 000 万元；设备的账面原价为 600 万元，在交换日的累计折旧为 480 万元，公允价值为 100 万元；库存商品的账面余额为 300 万元，公允价值为 350 万元，公允价值等于计税价格。乙公司办公楼的账面原价为 2 000 万元，在交换日的累计折旧为 1 000 万元，公允价值为 1 100 万元；货运汽车的账面原价为 300 万元，在交换日的累计折旧为 190 万元，公允价值为 159.5 万元；客运汽车的账面原价为 300 万元，在交换日的累计折旧为 180 万元，公允价值为 150 万元。乙公司另外以银行存款向甲公司支付银行存款 64.385 万元，其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价 40.5 万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 23.885 万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备；营业税税率为 5%；甲公司换入乙公司的办公楼、货运汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理；乙公司换入甲公司的厂房、设备作为固定资产使用和管理，换入的库存商品作为原材料使用和管理。甲公司开具了增值税专用发票。

分析：本例涉及收付货币性资产，应当计算甲公司收到的货币性资产占甲公司换出资产公允价值总额的比例（等于乙公司支付的货币性资产占乙公司换出资产公允价值与支付的补价之和的比例），即：

$$40.5 \text{ 万元} \div (1\,000 + 100 + 350) \text{ 万元} = 2.79\% < 25\%。$$

可以认定这一涉及多项资产的交换行为属于非货币性资产交换，适用非货币性资产交换准则进行会计处理。对于甲公司而言，为了拓展运输业务，需要货运汽车、客运汽车等，乙公司为了扩大产品生产，需要厂房、设备和原材料，换入资产对换入企业均能发挥更大的作用，因此，该项涉及多项资产的非货币性资产交换具有商业实质；同时，各单项换入资产和换出资产的公允价值均能可靠计量，因此，甲公司和乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的总成本，确认产生的相关损益。同时，按照各单项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，确定各单项换入资产的成本。

甲公司的账务处理如下：

## (1) 根据税法的有关规定

换出库存商品的增值税销项税额=350×17%=59.5(万元)

换出设备的增值税销项税额=100×17%=17(万元)

换入货运汽车、客运汽车的增值税进项税额=(159.5+150)×17%=52.615(万元)

换出厂房的营业税额=1 000×5%=50(万元)

## (2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额

换出资产公允价值总额=1 000+100+350=1 450(万元)

换入资产公允价值总额=1 100+159.5+150=1 409.5(万元)

## (3) 计算换入资产总成本

换入资产总成本=换出资产公允价值-补价+应支付的相关税费

=1 450-40.5+0=1 409.5(万元)

## (4) 计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例

办公楼公允价值占换入资产公允价值总额的比例=1 100÷1 409.5=78%

货运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=159.5÷1 409.5=11.4%

客运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=150÷1 409.5=10.6%

## (5) 计算确定换入各项资产的成本

办公楼的成本=1 409.5×78%=1 099.41(万元)

货运汽车的成本=1 409.5×11.4%=160.68(万元)

客运汽车的成本=1 409.5×10.6%=149.41(万元)

## (6) 会计分录

|                   |            |
|-------------------|------------|
| 借：固定资产清理          | 13 200 000 |
| 累计折旧              | 7 800 000  |
| 贷：固定资产——厂房        | 15 000 000 |
| ——设备              | 6 000 000  |
| 借：固定资产清理          | 500 000    |
| 贷：应交税费——应交营业税     | 500 000    |
| 借：固定资产——办公楼       | 10 994 100 |
| ——货运汽车            | 1 606 800  |
| ——客运汽车            | 1 494 100  |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 526 150    |

|                   |            |
|-------------------|------------|
| 银行存款              | 643 850    |
| 营业外支出             | 2 700 000  |
| 贷：固定资产清理          | 13 700 000 |
| 主营业务收入            | 3 500 000  |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 765 000    |
| 借：主营业务成本          | 3 000 000  |
| 贷：库存商品            | 3 000 000  |

乙公司的账务处理如下：

(1) 根据税法的有关规定

换入原材料的增值税进项税额=350×17%=59.5(万元)

换入设备的增值税进项税额=100×17%=17(万元)

换出货运汽车、客运汽车的增值税销项税额=(159.5+150)×17%=52.615(万元)

换出办公楼的营业税额=1 100×5%=55(万元)

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额

换入资产公允价值总额=1 000+100+350=1 450(万元)

换出资产公允价值总额=1 100+159.5+150=1 409.5(万元)

(3) 计算换入资产总成本

换入资产总成本=换出资产公允价值+补价-可抵扣的增值税进项税额

=1 409.5+40.5-0=1 450(万元)

(4) 计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例

厂房公允价值占换入资产公允价值总额的比例=1 000÷1 450=69%

设备公允价值占换入资产公允价值总额的比例=100÷1 450=6.9%

原材料公允价值占换入资产公允价值总额的比例=350÷1 450=24.1%

(5) 计算确定换入各项资产的成本

厂房的成本=1 450×69%=1 000.5(万元)

设备的成本=1 450×6.9%=100.05(万元)

原材料的成本=1 450×24.1%=349.45(万元)

(6) 会计分录

|          |            |
|----------|------------|
| 借：固定资产清理 | 12 300 000 |
| 累计折旧     | 13 700 000 |



|                   |            |
|-------------------|------------|
| 贷：固定资产——办公楼       | 20 000 000 |
| ——货运汽车            | 3 000 000  |
| ——客运汽车            | 3 000 000  |
| 借：固定资产清理          | 550 000    |
| 贷：应交税费——应交营业税     | 550 000    |
| 借：固定资产——厂房        | 10 005 000 |
| ——设备              | 1 000 500  |
| 原材料               | 3 494 500  |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 765 000    |
| 贷：固定资产清理          | 12 850 000 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 526 150    |
| 银行存款              | 643 850    |
| 营业外收入             | 1 245 000  |

## 2. 以账面价值计量的情况

**【例 1-6】**甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产其产品的专用设备、专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、乙公司对丙公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专用设备的账面原价为 800 万元，已提折旧 500 万元；专利技术账面原价为 300 万元，已摊销金额为 150 万元；乙公司在建工程截止到交换日的成本为 350 万元，对丙公司的长期股权投资账面价值为 100 万元。由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见，因此，公允价值不能可靠计量。乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量；由于丙公司不是上市公司，甲公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备。

分析：本例不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲、乙公司均应当以换出资产账面价值总额作为换入资产的总成本，各项换入资产的成本，应当按各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例分配后确定。

甲公司的账务处理如下：

### (1) 计算换入资产、换出资产账面价值总额

换入资产账面价值总额 =  $350 + 100 = 450$ (万元)

换出资产账面价值总额 =  $300 + 150 = 450$ (万元)

(2) 确定换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出资产账面价值 = 450(万元)

(3) 计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例

在建工程占换入资产账面价值总额的比例 =  $350 \div (350 + 100) = 77.8\%$

长期股权投资占换入资产账面价值总额的比例 =  $100 \div (350 + 100) = 22.2\%$

(4) 确定各项换入资产成本

在建工程成本 =  $450 \times 77.8\% = 350$ (万元)

长期股权投资成本 =  $450 \times 22.2\% = 100$ (万元)

(5) 会计分录

|              |           |
|--------------|-----------|
| 借：固定资产清理     | 3 000 000 |
| 累计折旧         | 5 000 000 |
| 贷：固定资产——专用设备 | 8 000 000 |
| 借：在建工程       | 3 500 000 |
| 长期股权投资       | 1 000 000 |
| 累计摊销         | 1 500 000 |
| 贷：固定资产清理     | 3 000 000 |
| 无形资产——专利技术   | 3 000 000 |

乙公司的账务处理如下：

(1) 计算换入资产、换出资产账面价值总额

换入资产账面价值总额 =  $300 + 150 = 450$ (万元)

换出资产账面价值总额 =  $350 + 100 = 450$ (万元)

(2) 确定换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出资产账面价值 = 450(万元)

(3) 计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例

专用设备占换入资产账面价值总额的比例 =  $300 \div (300 + 150) = 66.7\%$

专有技术占换入资产账面价值总额的比例 =  $150 \div (300 + 150) = 33.3\%$

(4) 确定各项换入资产成本

专用设备成本 =  $450 \times 66.7\% = 300$ (万元)

专利技术成本 =  $450 \times 33.3\% = 150$ (万元)

(5) 会计分录

|              |           |
|--------------|-----------|
| 借：固定资产——专用设备 | 3 000 000 |
| 无形资产——专利技术   | 1 500 000 |
| 贷：在建工程       | 3 500 000 |
| 长期股权投资       | 1 000 000 |

### 第三节 非货币性资产交换的披露

在企业财务报告附注中，对于非货币性资产交换，应当披露下列有关信息：

- (1) 换入、换出资产的类别：即企业在非货币性资产交换中以什么资产与什么资产相交换。
- (2) 换入资产成本的确定方式。
- (3) 换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。
- (4) 非货币性资产交换确认的损益。

## 案例讨论

甲股份有限公司(以下简称甲公司)为一家制造业上市公司。该公司在 $20\times 5$ 、 $20\times 6$ 年连续两年发生亏损,累计亏损额为2 000万元。ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)为一家从事商贸业务的控股公司。X公司、Y公司和Z公司均为ABC公司的全资子公司。 $20\times 7$ 年,甲公司为了扭转亏损局面,进行了以下交易:

(1) 1月1日,与ABC公司达成协议,以市区200亩土地的土地使用权和两栋办公楼换入ABC公司拥有的X公司30%的股权和Y公司40%的股权。甲公司200亩土地使用权的账面价值为4 000万元,公允价值为8 000万元,未曾计提减值准备。两栋办公楼的原价为10 000万元,累计折旧为8 000万元,公允价值为2 000万元,未曾计提减值准备。ABC公司拥有X公司30%的股权的账面价值及其公允价值均为6 000万元;拥有Y公司40%的股权的账面价值及其公允价值均为4 000万元(该交易不具有商业实质)。

(2) 4月1日,甲公司与Z公司达成一项资产置换协议。甲公司为建立一个大型物流仓储中心,以其产成品与Z公司在郊区的一块100亩土地的土地使用权进行置换,同时,Z公司用银行存款支付给甲公司补价800万元。甲公司用于置换的产成品的账面余额为4 500万元,已经计提600万元跌价准备,其公允价值为4 000万元。Z公司用于置换的100亩土地的土地使用权的账面价值为1 000万元,未曾计提减值准备,公允价值为3 200万元。

假定上述与资产转移、股权转让相关的法律手续均在 $20\times 7$ 年4月底前完成。甲公司取得X公司和Y公司的股权后,按照X公司和Y公司的章程规定,于5月1日向X公司和Y公司董事会派出董事,参与X公司和Y公司财务和经营政策的制定。至 $20\times 7$ 年底,甲公司未发生与对外投资和股权变动有关的其他交易或事项。不考虑交易过程中的增值税等相关税费。

问题:

(1) 计算确定甲公司自ABC公司换入的X公司30%的股权和Y公司40%的股权的入账价值。

(2) 编制甲公司以土地使用权和办公楼自ABC公司换入X公司和Y公司股权的相关会计分录。

(3) 计算确定甲公司从Z公司换入的土地使用权的入账价值。

(4) 编制甲公司以产成品换入Z公司土地使用权的相关会计分录。

(资料来源: www.examda.com)

分析思路:

(1) 甲公司与 ABC 公司的非货币性资产交换不具有商业实质, 交换双方应分别以换出资产的账面价值为基础计量换入资产的入账价值。各项换入资产的成本, 应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例, 对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换入资产总成本进行分配, 确定各项换入资产的成本。

(2) 甲公司与 Z 公司的资产置换, 涉及补价 800 万元, 首先必须确认补价占整个交易金额的比例, 确定该项资产置换是否属于非货币性资产交换( $800 \div 4000 = 20\% < 25\%$ )。该资产置换属于非货币性资产交换, 且该项非货币性资产交换具有商业实质, 公允价值能够可靠计量, 所以应以换出资产的公允价值为基础计量换入资产的入账价值。

## 思考题

1. 举例说明哪些交易属于非货币性资产交换?
2. 什么是商业实质? 判断是否具有商业实质的主要依据有哪些?
3. 具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换交易, 应当如何计量换入资产的价值?
4. 具有商业实质但公允价值不能够可靠计量的非货币性资产交换交易, 应当如何计量换入资产的价值?
5. 换入多项非货币性资产时, 应当如何计量各项换入资产的价值?
6. 如何判别非货币性资产交换和货币性资产交换?
7. 货币性资产交换和非货币性资产交换在账务处理上有什么区别? 为什么?
8. 货币性资产和非货币性资产有什么区别? 试举例说明。

## 自测题

### 一、单项选择题

1. 判定非货币性资产交换与货币性资产交换涉及的货币性资产比例的界限为( )。  
A. 15%                      B. 25%                      C. 35%                      D. 0
2. 甲公司以一辆汽车换取乙公司一辆小型卡车, 甲公司汽车的账面价值为 38 万元,

公允价值为 32 万元，乙公司小型卡车账面价值为 50 万元，公允价值为 40 万元，甲公司支付了 8 万元现金，不考虑相关税费。经分析该交换具有商业实质。则甲公司换入小型卡车的成本为( )万元。

- A. 40                                      B. 46                                      C. 50                                      D. 42

3. 甲公司以一一批存货换取乙公司一台车床，甲公司存货的账面价值为 19 万元，乙公司车床账面价值为 25 万元，假定存货和车床的公允价值均不能可靠计量，甲公司按两者账面价值的差额支付了 6 万元的现金，并支付相关税费 2 万元。则甲公司换入车床的入账价值为( )万元。

- A. 27                                      B. 21                                      C. 33                                      D. 25

4. 在非货币性资产交换中，换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，公允价值和换出资产账面价值的差额，计入的会计科目为( )。

- A. 营业外收入                      B. 资本公积                      C. 投资收益                      D. 其他业务收入

5. 下列资产中，不属于货币性资产的是( )。

- A. 应收账款  
B. 应收票据  
C. 准备持有至到期的债券投资  
D. 准备在一个月內转让的短期股票投资

6. 确定一项资产是货币性资产还是非货币性资产的主要依据是( )。

- A. 变现速度的快慢与否  
B. 是否可以给企业带来经济利益  
C. 是否具有流动性  
D. 将为企业带来的经济利益是否是固定或可确定的

7. 甲股份有限公司发生的下列非关联交易中，属于非货币性资产交换的是( )。

- A. 以公允价值为 260 万元的固定资产换入乙公司账面价值为 320 万元的无形资产，并支付补价 80 万元  
B. 以账面价值为 280 万元的固定资产换入丙公司公允价值为 200 万元的一项专利权，并收到补价 80 万元  
C. 以公允价值为 320 万元的长期股权投资换入丁公司账面价值为 460 万元的短期股票投资，并支付补价 140 万元  
D. 以账面价值为 420 万元、准备持有至到期的债券投资换入戊公司公允价值为



390 万元的一台设备，并收到补价 30 万元

8. 在确定涉及补价的交易是否为非货币性资产交换时，支付补价的企业，应当按照支付的补价占( )的比例低于 25% 确定。

- A. 换出资产的公允价值
- B. 换出资产公允价值加上支付的补价
- C. 换入资产公允价值加补价
- D. 换出资产公允价值减补价

9. 甲公司以公允价值为 250 万元的固定资产换入乙公司账面价值为 230 万元的长期股权投资，另从乙公司收取现金 30 万元。甲公司换出固定资产的账面原价为 300 万元，已计提折旧 20 万元，已计提减值准备 10 万元。假定不考虑相关税费，该交易不具有商业实质。则甲公司换入长期股权投资的成本为( )万元。

- A. 220
- B. 240
- C. 250
- D. 245

10. 企业发生的具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换，在没有补价的情况下，如果同时换入多项资产，应当按照( )的比例，对换入资产的成本总额进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。

- A. 换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额
- B. 换出各项资产的公允价值占换出资产公允价值总额
- C. 换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额
- D. 换出各项资产的账面价值占换出资产账面价值总额

## 二、多项选择题

1. 下列项目中属于货币性资产的有( )。

- A. 应收账款
- B. 应收票据
- C. 准备持有至到期的债券投资
- D. 短期股票投资

2. 在确定涉及补价的交易是否为非货币性资产交换时，支付补价的企业，应当按照支付的补价占( )的比例低于 25% 确定。

- A. 换出资产的公允价值
- B. 换出资产公允价值加上支付的补价
- C. 换入资产公允价值
- D. 换出资产公允价值减补价

3. 在非货币性资产交换的核算中可以采用的计量基础有( )。

- A. 账面价值
- B. 重置成本
- C. 公允价值
- D. 可变现净值

4. 在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时, 换入资产未来现金流量相关参数与换出资产显著不同, 视为具有商业实质, 这些相关参数的判断标准有( )。
  - A. 风险、金额相同, 时间不同
  - B. 时间、金额相同, 风险不同
  - C. 风险、时间相同, 金额不同
  - D. 风险、时间和金额均不同
5. 非货币性资产交换具有商业实质的判断条件有( )。
  - A. 换入资产未来现金流量相关参数与换出资产显著不同
  - B. 换入资产与换出资产预计未来现金流量现值不同, 且其差额与公允价值相比是重大的
  - C. 是否是同类非货币性资产交换
  - D. 支付或收到的货币性资产占换入或换出资产公允价值的比例是否不高于 25%
6. 下列项目中属于非货币性资产的有( )。
  - A. 存货
  - B. 长期股权投资
  - C. 固定资产
  - D. 持有至到期投资
7. 下列各项交易中, 属于非货币性资产交换的有( )。
  - A. 以固定资产换入股权
  - B. 以银行汇票购买原材料
  - C. 以银行本票购买固定资产
  - D. 以无形资产换入原材料
8. 企业进行具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换, 同一事项同时影响双方换入资产入账价值的因素有( )。
  - A. 企业支付的补价或收到的补价
  - B. 企业为换出存货而缴纳的增值税
  - C. 企业换出资产的账面价值
  - D. 企业换出资产计提的资产减值准备
9. 在不具有商业实质、不涉及补价的非货币性资产交换中, 确定换入资产入账价值应考虑的因素有( )。
  - A. 换出资产的账面余额
  - B. 换出资产计提的减值准备
  - C. 换出资产应支付的相关税费
  - D. 换出资产账面价值与其公允价值的差额
10. 下列表述“符合换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量”条件的有( )。
  - A. 换入资产或换出资产存在活跃市场
  - B. 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
  - C. 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易, 应当采用估值技术确定其公允价值。该公允价值估计数的变动区间很小, 或者在公允价值估计数变动区间内, 各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定

## D. 能够采用估计技术计算

## 三、判断题

1. 在非货币性资产交换中,如果换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情况下,应优先考虑以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本。( )
2. 非货币性资产交换不具有商业实质,或换入资产或换出资产的公允价值不能可靠计量的,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。( )
3. 换出资产为固定资产、无形资产的,公允价值和换出资产账面价值的差额,计入营业外支出或资本公积。( )
4. 在非货币性资产交换中,损益的确认取决于是否支付补价。( )
5. 准备持有至到期的债券投资属于非货币性资产。( )
6. 短期股票投资和应收账款都属于货币性资产。( )
7. 非货币性资产交换是指交易双方以非货币性资产进行的交换,不涉及货币性资产。( )
8. 在具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中,收到补价的企业,按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额,加上应确认的收益,加上应支付的相关税费,减去补价后的余额,作为实际成本。( )
9. 在非货币性资产交换中,如果换出资产的公允价值小于其账面价值,按照谨慎性要求采用公允价值作为换入资产入账价值的基础。( )
10. 在发生非货币性资产交换时,若涉及多项资产,在没有补价的情况下,应按换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。( )

## 练习题

1. 某企业 20×0 年 10 月 10 日将一批库存商品换入一台设备，并收到对方支付的补价 15 万元。该批库存商品的账面价值为 120 万元，公允价值为 150 万元，计税价格为 140 万元，适用的增值税率为 17%；换入设备的原账面价值为 160 万元，公允价值为 135 万元。该项交易具有商业实质。

要求：

- (1) 为企业作出非货币性资产交换的会计处理；
- (2) 计算该企业因该项非货币性资产交换影响损益的金额。

2. 甲公司以一辆起重机换取乙公司一辆冲床，甲公司起重机的账面价值为 380 万元，乙公司冲床账面价值为 500 万元，不考虑相关税费。

假定：①经分析该交换具有商业实质，且甲公司起重机的公允价值为 320 万元，乙公司冲床公允价值为 400 万元，甲公司支付了 80 万元现金。②假定起重机和冲床的公允价值均不能可靠计量，甲公司按照两者账面价值的差额支付了 120 万元的现金。

要求：对上述两种情况分别作出交易双方的账务处理。

3. A 公司决定以账面价值为 90 000 元、公允价值为 100 000 元的甲材料，换入 B 公司账面价值为 110 000 元、公允价值为 100 000 元的乙材料，A 公司支付运费 3 000 元，B 公司支付运费 2 000 元。A、B 两公司均未对存货计提跌价准备，增值税率均为 17%。假设 A 公司和 B 公司换入材料均非其生产经营所用。交换的材料未来现金流量的现值相等。

要求：做出交易双方的账务处理。

4. A 公司与 B 公司经协商，A 公司以其拥有的全部用于经营出租目的的一幢公寓楼与 B 公司持有的以交易为目的的股票投资交换。A 公司的公寓楼符合投资性房地产定义，但公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面原价为 11 500 万元，已提折旧 4 000 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为 10 000 万元，营业税税率为 5%；B 公司持有的以交易为目的的股票投资账面价值为 8 000 万元。B 公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为 9 600 万元，并支付了 400 万元的补价。B 公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，A 公司换入股票投资后也仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。



要求：

- (1) 判断是否属于非货币性资产交换。
- (2) 编制 A 公司和 B 公司的会计分录。

## 综 合 题

1. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，其适用的增值税税率为 17%。甲公司因业务需要，经与乙公司协商，将其生产用机器、原材料与乙公司的生产用机器、专利权和库存商品进行交换。甲公司换出机器的账面原价为 1 600 万元，已提折旧为 1 000 万元，公允价值为 800 万元；原材料的账面价值为 400 万元，公允价值和计税价格均为 440 万元。乙公司生产用机器的账面原价为 1 400 万元，已提折旧为 800 万元，公允价值为 640 万元；专利权的账面价值为 360 万元，公允价值为 440 万元；库存商品的账面价值为 120 万元，公允价值和计税价格均为 160 万元。甲公司换入的乙公司的机器作为固定资产核算，换入的乙公司的专利权作为无形资产核算，换入的乙公司的库存商品作为库存商品核算。乙公司换入的甲公司的机器作为固定资产核算，换入的甲公司的原材料作为库存原材料核算。

假定该项交换交易不具有商业实质，且甲公司和乙公司换出资产均未计提减值准备，并在交换过程中除增值税以外未发生其他相关税费。

要求：作出上述非货币性资产交换的会计处理。

2. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，其适用的增值税税率均为 17%。甲公司为了适应业务转行的需要，经与乙公司协商，将甲公司原生产用的库房、车床等设备以及库存原材料，与乙公司的办公楼、运输车辆、起重机交换。假定乙公司的办公楼、运输车辆和起重机均作为固定资产核算。甲公司换出库房的账面原价为 300 万元，已提折旧为 60 万元，公允价值为 200 万元；换出车床的账面原价为 240 万元，已提折旧为 120 万元，公允价值为 160 万元；换出原材料的账面价值为 600 万元，公允价值和计税价格均为 700 万元。乙公司换出办公楼的账面原价为 300 万元，已提折旧为 100 万元，公允价值为 300 万元；换出运输车辆的账面原价为 400 万元，已提折旧为 180 万元，公允价值为 200 万元；起重机的账面原价为 600 万元，已提折旧为 160 万元，公允价值为 480 万元，另支付补价 80 万元。

假设甲公司和乙公司换出资产均未计提减值准备，且除增值税以外未发生其他相关税费。假定该交易具有商业实质，且公允价值均能够可靠计量。

要求：作出上述非货币性资产交换的会计处理。

## 第二章

# 债务重组

学习目标：了解债务重组的原因、债务重组日的确定；掌握债务重组的概念、债务重组的方式以及债务重组的会计核算；了解债务重组的信息披露。

关键词：债务重组 债权人 债务人 债务重组方式 债务重组利得 债务重组损失

### 第一节 债务重组概述

在市场经济竞争激烈的情况下，有一些企业可能因经营管理不善或受外部各种因素的不利影响，致使盈利能力下降甚至经营发生亏损，导致资金周转不灵，难以按期偿还债务。在这种情况下，债权人可以选择按照我国法律的规定，在债务人到期不能偿还债务时向法院申请债务人破产，以债务人的破产财产偿还其负债。但是，一旦进入法律程序，将是一个漫长的过程，结果不一定能够保证该债权人的利益得到完全保障。由于上述原因，同时也由于企业之间的相互关系，很多债权人往往采取了另外一种比较温和的方式，即通过与债权人协商，签订新的还款协议，或者执行法院的裁决，债权人作出让步，同意债务人现在或将来以低于债务账面价值的金额偿还债务。债权人作出让步，可能是以非现金资产偿还债务、延期偿还、减免部分债务等。新的经济事项需要新的规范，我国的会计准则专门针对此种经济业务制定了《企业会计准则第12号——债务重组》，该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。

从该定义可以看出，只有债权人做出让步的事项才属于债务重组的范畴，而债权人没有让步的修改债务偿还条件的事项不属于债务重组，不适用债务重组准则。而且，债务重组是在债务人发生财务困难的情况下进行的。

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方面的原因等，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务的情况。

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。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。

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债务人以借新债偿旧债；⑦企业重组。

## 二、债务重组日

债务重组可能发生在债务到期前、到期日或到期后。企业应当正确确定债务重组日，以便确定债务重组的核算时间，做出相应的账务处理。所谓债务重组日，就是债务重组完成日，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。例如，甲公司欠乙公司货款 500 万元，到期日为 20×7 年 5 月 1 日，甲公司发生财务困难，无法按时偿还。双方协商同意进行债务重组。

(1) 如果乙公司同意甲公司以价值 400 万元的产成品抵债。甲公司于 20×7 年 5 月 30 日将产成品运抵乙公司并办理有关债务解除手续。在此项债务重组交易中，20×7 年 5 月 30 日即为债务重组日。

(2) 如果乙公司同意甲公司以价值 400 万元的产成品抵债。甲公司分批将产成品运往乙公司，最后一批运抵的日期为 20×7 年 6 月 10 日，且在这一天办理有关债务解除手续，则重组日应为 20×7 年 6 月 10 日。

(3) 如果乙公司同意甲公司以一项工程总造价为 450 万元的在建工程偿债，但要求甲公司继续按计划完成在建工程，那么债务重组日应为该项工程完工并交付使用，且办理有关债务清偿手续的当日。

(4) 如果乙公司同意甲公司将所欠债务转为资本，甲公司于 20×7 年 6 月 20 日办妥增资批准手续并向乙公司出具出资证明，则 20×7 年 6 月 20 日即为债务重组日。

## 三、债务重组方式

企业债务重组的方式主要有以下几种。



### 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。债务人通常用于偿债的资产主要有: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。在债务重组的情况下,以现金清偿债务,是指以低于债务的账面价值的现金清偿债务。如果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) 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。但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为资本,不能作为本章所指债务重组。

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。将债务转为资本的结果是,债务人因此而增加股本(或实收资本),债权人因此而增加股权。

### 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第一、第二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。

### 4) 混合重组方式

混合重组方式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,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 债务重组的账务处理

债务重组的账务处理涉及债务人的账务处理和债权人的账务处理。

债务重组的账务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?

很明显,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,这些问题将在以下的讲解中找到答案。一般来说,债务人的账务处理原则大

体相同,即以重组债务的账面价值转销债务,将重组债务的账面价值超过清偿债务的现金、非现金资产的公允价值、所转股份的公允价值,或者重组后债务账面价值之间的差额,计入营业外收入(债务重组利得)。非现金资产公允价值与账面价值的差额,计入转让资产损益。对于债权人,一般以重组债权的账面价值转销债权,将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值、所转股份的公允价值,或者重组后债权的账面价值之间的差额,计入营业外支出(债务重组损失)。重组债权已计提减值准备的,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,计入营业外支出(债务重组损失);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。债权人收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等非现金资产的,应当以其公允价值入账。

以修改其他债务条件进行债务重组涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的,债务人应将该或有应付金额确认为预计负债。或有应付金额在随后会计期间没有发生的,企业应当冲销已确认的预计负债,同时确认营业外收入。

所谓债务的账面价值,一般为债务的面值(或本金、原值),如不带息的应付账款;如果负债是带有利息的,要加上应计未付的利息,如到期一次还本付息的长期借款;如果负债有溢价或折价,债务的账面价值还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价,如应付债券。

所谓资产的账面价值(含债权的账面价值),一般为资产的账户余额减去相关的资产减值准备后的金额。例如,存货的账面价值,就是指存货账户余额减去相对应的存货跌价准备账户的余额;应收账款的账面价值,就是指应收账款账户的余额减去相应的坏账准备账户的余额;固定资产的账面价值,就是指固定资产账户的余额减去累计折旧的余额后,再减去相对应的固定资产减值准备的余额等。

对涉及债务重组的企业而言,首先要确定债务重组日,然后根据不同的债务重组方式做出相应的账务处理。下面将分别讲述各种不同债务重组方式下的账务处理。

## 一、以资产清偿债务

### 1. 以现金清偿债务

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,终止确认重组债务,并将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,计入当期损益。

以现金清偿债务的,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,计入当期损益(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,冲减后尚有余额的,计入营业外支出(债务重组损失);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】** 20×1 年 3 月 10 日,乙公司销售一批材料给甲公司,不含税价格为 100 000 元,增值税税率为 17%。按合同规定,甲公司应于 20×1 年 5 月 1 日前偿还货款。由于甲公司发生财务困难,无法按合同规定的期限偿还债务,经双方协商于当年 8 月 20 日进行债务重组。债务重组协议规定,乙公司同意减免甲公司 20 000 元债务,余额用现金立即偿清。乙公司对该债权计提坏账准备 500 元。

甲公司的账务处理如下:

(1) 债务重组日,重组债务的账面价值与应支付的现金之间的差额

$$=117\,000-97\,000=20\,000(\text{元})(\text{债务重组利得})$$

(2) 会计分录

|               |         |
|---------------|---------|
| 借:应付账款——乙公司   | 117 000 |
| 贷:银行存款        | 97 000  |
| 营业外收入——债务重组利得 | 20 000  |

乙公司的账务处理如下:

(1) 债务重组日,重组债权的账面价值与应收到的现金之间的差额

$$=117\,000-500-97\,000=19\,500(\text{元})(\text{债务重组损失})$$

(2) 会计分录

|               |         |
|---------------|---------|
| 借:银行存款        | 97 000  |
| 营业外支出——债务重组损失 | 19 500  |
| 坏账准备          | 500     |
| 贷:应收账款——甲公司   | 117 000 |

## 2. 以非现金资产清偿债务

债务人以非现金资产清偿债务的,应当在符合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,计入当期损益(营业外收入)。转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益,计入当期损益。

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,如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;如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。

债务人以非现金资产清偿债务,债权人在债务重组日,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，在满足金融资产终止确认条件时，计入当期损益。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，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。

对于增值税应税项目，如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；如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，应按受让的非现金资产的公允价值计量。债权人发生的运费、保险费等，也应计入相关资产的价值。

#### 1) 以库存材料、商品产品抵偿债务

债务人以库存材料、商品产品抵偿债务，应视同销售进行核算。企业可将该项业务分为两部分：一是将库存材料、商品产品出售给债权人，取得货款。出售库存材料、商品产品业务与企业正常的销售业务处理相同，其发生的损益计入当期损益。二是以取得的货币清偿债务，但在这项业务中并没有实际的货币流入与流出。

**【例 2-2】**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 20×1 年 5 月 1 日到期的货款。20×1 年 7 月 10 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 20×1 年 8 月 10 日收到甲公司抵债的产品，并作为产成品入库；乙公司对该项应收账款计提了 50 000 元的坏账准备。

甲公司的账务处理如下：

#### (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(200 000×17%) | 34 000  |
| 债务重组利得              | 116 000 |

#### (2) 会计分录

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 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，销售产品取得的利润体现在主营业务利润中，债务重组利得作为营业外收入处理。如果债务人以库存材料清偿债务，则视同销售取得的收入作其他业务收入，发出材料的成本作其他业务支出处理。

乙公司的账务处理如下：

(1) 计算债务重组损失

|             |                |
|-------------|----------------|
| 应收账款的账面余额   | 350 000        |
| 减：受让资产的公允价值 | <u>234 000</u> |
| 差额          | 116 000        |
| 减：已计提坏账准备   | <u>50 000</u>  |
| 债务重组损失      | 66 000         |

## (2) 会计分录

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 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 |

## 2) 以固定资产抵偿债务

债务人以固定资产抵偿债务，应将固定资产的公允价值与该项固定资产账面价值和清理费用的差额作为转让固定资产的损益处理。将固定资产的公允价值与重组债务的账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的固定资产按公允价值计量。

**【例 2-3】**20×1 年 2 月 10 日，乙公司销售一批材料给甲公司，价值 200 000 元(包括应收取的增值税税额)，按购销合同规定，甲公司应于当年 8 月 31 日前支付货款，但至 20×1 年 12 月 31 日甲公司尚未支付货款。由于甲公司发生财务困难，短期内不能支付货款。20×2 年 1 月 5 日，经双方协议，乙公司同意甲公司用一台设备抵偿该债务。这台设备的账面原价为 180 000 元，累计折旧为 30 000 元，设备的公允价值为 170 000 元(假定转让该项设备不需要交纳增值税)。乙公司对该项应收账款提取坏账准备 10 000 元。设备已于 20×2 年 2 月 1 日运抵乙公司。假定不考虑其他相关税费。

甲公司的账务处理如下：

## (1) 计算固定资产清理损益

|           |                |
|-----------|----------------|
| 固定资产公允价值  | 170 000        |
| 减：固定资产净值  | <u>150 000</u> |
| 处理固定资产净收益 | 20 000         |

## (2) 计算债务重组利得

|            |                |
|------------|----------------|
| 应付账款的账面余额  | 200 000        |
| 减：固定资产公允价值 | <u>170 000</u> |

债务重组利得 30 000

### (3) 会计分录

首先，将固定资产净值转入固定资产清理

|          |         |
|----------|---------|
| 借：固定资产清理 | 150 000 |
| 累计折旧     | 30 000  |
| 贷：固定资产   | 180 000 |

其次，结转债务重组利得

|               |         |
|---------------|---------|
| 借：应付账款        | 200 000 |
| 贷：固定资产清理      | 170 000 |
| 营业外收入——债务重组利得 | 30 000  |

最后，结转转让固定资产的利得

|                   |        |
|-------------------|--------|
| 借：固定资产清理          | 20 000 |
| 贷：营业外收入——处置固定资产利得 | 20 000 |

乙公司的账务处理如下：

### (1) 计算债务重组损失

|             |                |
|-------------|----------------|
| 应收账款账面余额    | 200 000        |
| 减：受让资产的公允价值 | <u>170 000</u> |
| 差额          | 30 000         |
| 减：坏账准备      | <u>10 000</u>  |
| 债务重组损失      | 20 000         |

### (2) 会计分录

|               |         |
|---------------|---------|
| 借：固定资产        | 170 000 |
| 坏账准备          | 10 000  |
| 营业外支出——债务重组损失 | 20 000  |
| 贷：应收账款        | 200 000 |

### 3) 以股票、债券等金融资产抵偿债务

债务人以股票、债券等金融资产抵偿债务，应按相关金融资产的公允价值与其账面价值的差额，作为转让金融资产的利得或损失处理。相关金融资产的公允价值与重组债务的账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的相关金融资产按公允价值计量。

**【例 2-4】**乙公司于 20×1 年 7 月 1 日销售给甲公司一批产品，价值 450 000 元(包括

应收取的增值税税额), 甲公司于当日开出 6 个月承兑的商业汇票。甲公司于 20×1 年 12 月 31 日尚未支付货款。由于甲公司发生财务困难, 短期内不能支付货款。经与乙公司协商, 乙公司同意甲公司以其所拥有并作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的某公司股票抵偿债务。该股票的账面价值 400 000 元(为取得时的成本), 公允价值 380 000 元。假定乙公司为该项应收账款提取了坏账准备 40 000 元。用于抵债的股票已于 20×2 年 1 月 22 日办理了相关转让手续; 乙公司将取得的某公司股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。乙公司已将该项应收票据转入应收账款; 甲公司已将应付票据转入应付账款。

甲公司的账务处理如下:



## (1) 计算债务重组利得

|           |                |
|-----------|----------------|
| 应付账款的账面余额 | 450 000        |
| 减：股票的公允价值 | <u>380 000</u> |
| 债务重组利得    | 70 000         |

## (2) 计算转让股票收益

|           |                |
|-----------|----------------|
| 股票的公允价值   | 380 000        |
| 减：股票的账面价值 | <u>400 000</u> |
| 转让股票损益    | -20 000        |

## (3) 会计分录

|               |         |
|---------------|---------|
| 借：应付账款        | 450 000 |
| 投资收益          | 20 000  |
| 贷：交易性金融资产     | 400 000 |
| 营业外收入——债务重组利得 | 70 000  |

乙公司的账务处理如下：

## (1) 计算债务重组损失

|             |                |
|-------------|----------------|
| 应收账款账面余额    | 450 000        |
| 减：受让资产的公允价值 | <u>380 000</u> |
| 差额          | 70 000         |
| 减：坏账准备      | <u>40 000</u>  |
| 债务重组损失      | 30 000         |

## (2) 会计分录

|               |         |
|---------------|---------|
| 借：交易性金融资产     | 380 000 |
| 营业外支出——债务重组损失 | 30 000  |
| 坏账准备          | 40 000  |
| 贷：应收账款        | 450 000 |

## 二、将债务转为资本

将债务转为资本，应分以下情况处理：

(1) 债务人为股份有限公司时，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作为资本公积。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(营业外收入)。

(2) 债务人为其他企业时，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(营业外收入)。

(3) 债权人在债务重组日，应当将享有股权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因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额，先冲减已提取的减值准备，减值准备不足冲减的部分，或未提取损失准备的，将该差额确认为债务重组损失。以债务转为资本的，债权人应将因放弃债权而享有的股权按公允价值计量。发生的相关税费，分别按照长期股权投资或金融工具确认计量的规定进行处理。

**【例 2-5】**20×1 年 7 月 1 日，乙公司应收甲公司账款的账面余额为 60 000 元，由于甲公司发生财务困难，短期内无法偿付该应付账款。经双方协商同意，甲公司以其普通股抵偿该项债务。假定普通股的面值为每股 1 元，甲公司 20 000 股抵偿该项债务，股票每股市价为 2.5 元。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 2 000 元。股票登记手续已于 20×1 年 8 月 10 日办理完毕，乙公司将其作为长期股权投资核算。

甲公司的账务处理如下：

(1) 计算应计入资本公积的金额

|           |               |
|-----------|---------------|
| 股票的公允价值   | 50 000        |
| 减：股票的面值总额 | <u>20 000</u> |
| 应计入资本公积   | 30 000        |

(2) 计算债务重组利得

|         |               |
|---------|---------------|
| 债务账面价值  | 60 000        |
| 股票的公允价值 | <u>50 000</u> |
| 债务重组利得  | 10 000        |

(3) 会计分录

|               |        |
|---------------|--------|
| 借：应付账款        | 60 000 |
| 贷：股本          | 20 000 |
| 资本公积——股本溢价    | 30 000 |
| 营业外收入——债务重组利得 | 10 000 |

乙公司的账务处理如下：

(1) 计算债务重组损失

|             |               |
|-------------|---------------|
| 应收账款账面余额    | 60 000        |
| 减：所转股权的公允价值 | <u>50 000</u> |
| 差额          | 10 000        |
| 减：已计提坏账准备   | <u>2 000</u>  |
| 债务重组损失      | 8 000         |

(2) 会计分录

|               |        |
|---------------|--------|
| 借：长期股权投资      | 50 000 |
| 营业外支出——债务重组损失 | 8 000  |
| 坏账准备          | 2 000  |
| 贷：应收账款        | 60 000 |

### 三、修改其他债务条件

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，以减少未来债务本金、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)金额进行会计处理。

所谓或有应付(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，而且该未来事项的出现具有不确定性。

#### 1. 不附或有条件的债务重组

不附或有条件的债务重组，债务人应将重组债务的账面余额减记至将来应付金额，减记的金额作为债务重组利得，于当期确认计入损益。重组后债务的账面余额为将来应付金额。

以修改其他债务条件进行债务重组，如修改后的债务条款不涉及或有应收金额，则债权人在重组日，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，重组债权的账面余额与重组后债权账面价值之间的差额确认为债务重组损失，计入当期损益。如果债权人已对该项债权计提了坏账准备，应当首先冲减已计提的坏账准备。

**【例 2-6】**乙公司 20×1 年 12 月 31 日应收甲公司票据的账面余额为 65 400 元；其中，5 400 元为累计应收的利息，票面年利率为 4%。由于甲公司连年亏损，资金周转困难，不能偿付应于 20×1 年 12 月 31 日前支付的应付票据。经双方协商，于 20×2 年 1 月 5 日进

行债务重组。乙公司同意将债务本金减至 50 000 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 20×2 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。乙公司已将应收票据转入应收账款，甲公司已将应付票据转入应付账款。乙公司已为该项应收款项计提了 5 000 元坏账准备。

甲公司的账务处理如下：

(1) 计算债务重组利得

|             |               |
|-------------|---------------|
| 应付账款的账面余额   | 65 400        |
| 减：重组后债务公允价值 | <u>50 000</u> |
| 债务重组利得      | 15 400        |

(2) 会计分录

20×2 年 1 月 5 日债务重组时

|               |        |
|---------------|--------|
| 借：应付账款        | 65 400 |
| 贷：应付账款——债务重组  | 50 000 |
| 营业外收入——债务重组利得 | 15 400 |

20×2 年 12 月 31 日支付利息

|        |       |
|--------|-------|
| 借：财务费用 | 1 000 |
| 贷：银行存款 | 1 000 |

20×2 年 12 月 31 日偿还本金和最后一年利息

|            |        |
|------------|--------|
| 借：财务费用     | 1 000  |
| 应付账款——债务重组 | 50 000 |
| 贷：银行存款     | 51 000 |

乙公司的账务处理如下：

(1) 计算债务重组损失

|             |               |
|-------------|---------------|
| 应收账款账面余额    | 65 400        |
| 减：重组后债权公允价值 | <u>50 000</u> |
| 差额          | 15 400        |
| 减：已计提坏账准备   | <u>5 000</u>  |
| 债务重组损失      | 10 400        |

(2) 会计分录

20×2 年 1 月 5 日债务重组时

|               |        |
|---------------|--------|
| 借：应收账款——债务重组  | 50 000 |
| 营业外支出——债务重组损失 | 10 400 |
| 坏账准备          | 5 000  |
| 贷：应收账款        | 65 400 |

20×2 年 12 月 31 日收到利息

|        |       |
|--------|-------|
| 借：银行存款 | 1 000 |
| 贷：财务费用 | 1 000 |

20×2 年 12 月 31 日收到本金和最后一年利息

|            |        |
|------------|--------|
| 借：银行存款     | 51 000 |
| 贷：财务费用     | 1 000  |
| 应收账款——债务重组 | 50 000 |

## 2. 附或有条件的债务重组

附或有条件的债务重组，对于债务人而言，修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合或有事项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。

对债权人而言，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，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，才计入当期损益。

或有应付金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。或有应付金额在随后会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

**【例 2-7】**2×09 年 6 月 30 日，乙公司从某银行取得年利率 10%、三年期的贷款 1 000 000 元。现因乙公司发生财务困难，各年贷款利息均未偿还，遂于 2×11 年 12 月 31 日进行债务重组，银行同意延长到期日至 2×15 年 12 月 31 日，利率降至 7%，免除积欠利息 250 000 元，本金减至 800 000 元，利息按年支付，但附有一条件：债务重组后，如乙公司自第二年起有盈利，则利率回复至 10%；若无盈利，利率仍维持 7%。债务重组协议于 2×11 年 12 月 31 日签订。贷款银行已对该项贷款计提了 30 000 元的贷款损失准备。假定实际利率等于名义利率。

乙公司的账务处理如下：

### (1) 计算债务重组利得

|  |               |
|--|---------------|
| 长期借款的账面余额  | 1 250 000     |
| 减：重组贷款的公允价值                                      | 800 000       |
| 或有应付金额 $[800\ 000 \times (10\% - 7\%) \times 3]$ | <u>72 000</u> |
| 债务重组利得   | 378 000       |

## (2) 会计分录

2×11 年 12 月 31 日债务重组时

|               |           |
|---------------|-----------|
| 借：长期借款        | 1 250 000 |
| 贷：长期借款——债务重组  | 800 000   |
| 预计负债          | 72 000    |
| 营业外收入——债务重组利得 | 378 000   |

2×12 年 12 月 31 日支付利息时

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| 借：财务费用                         | 56 000 |
| 贷：银行存款 $(800\ 000 \times 7\%)$ | 56 000 |

假设乙公司自债务重组后的第二年起盈利，2×13 年 12 月 31 日和 2×14 年 12 月 31 日支付利息时，乙公司应按 10% 的利率支付利息，则每年需支付利息 80 000 元 $(800\ 000 \times 10\%)$ ，其中含或有应付金额 24 000 元。

|        |        |
|--------|--------|
| 借：财务费用 | 56 000 |
| 预计负债   | 24 000 |
| 贷：银行存款 | 80 000 |

2×15 年 12 月 31 日支付最后一次利息 80 000 元和本金 800 000 元时

|              |         |
|--------------|---------|
| 借：长期借款——债务重组 | 800 000 |
| 财务费用         | 56 000  |
| 预计负债         | 24 000  |
| 贷：银行存款       | 880 000 |

假设乙公司自债务重组后的第二年起仍没有盈利，2×13 年 12 月 31 日和 2×14 年 12 月 31 日支付利息时

|        |        |
|--------|--------|
| 借：财务费用 | 56 000 |
| 贷：银行存款 | 56 000 |

同时

|        |        |
|--------|--------|
| 借：预计负债 | 24 000 |
|--------|--------|

贷：营业外收入

24 000

## 四、混合重组方式

以上三种方式的组合方式进行债务重组，主要有以下几种情况：

(1) 债务人以现金、非现金资产两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值之间的差额作为债务重组利得。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。

债权人应将重组债权的账面价值与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

(2) 债务人以现金、将债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得。股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额作为资本公积。

债权人应将重组债权的账面价值与收到的现金、因放弃债权而享有股权的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

(3) 债务人以非现金资产、将债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得。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。

债权人应将重组债权的账面价值与受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有股权的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

(4) 债务人以现金、非现金资产、将债务转为资本三种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得；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。

债权人应将重组债权的账面价值与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有股权的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

(5) 以资产、将债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分，并对该项债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组。在这种方式下，债务人应先以支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值冲减重组债务的账面价值，余额与将来应付金额进行比较，据此计算债务重组利得。债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额作为资本公积；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，于当期确认。

债权人应先以收到的现金、受让非现金资产的公允价值、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价值，余额与将来应收金额进行比较，据此计算债务重组损失。

**【例 2-8】**乙公司和甲公司均为增值税一般纳税人。乙公司于 20×0 年 6 月 30 日向甲公司出售产品一批，产品销售价款 1 000 000 元，应收增值税税额 170 000 元；甲公司于同年 6 月 30 日开出期限为 6 个月、票面年利率为 4% 的商业承兑汇票，抵充购买该产品价款。在该票据到期日，甲公司未按期兑付，乙公司将该应收票据及其计提的利息全部转入应收账款，不再计算利息。至 20×1 年 12 月 31 日，乙公司对该应收账款提取的坏账准备为 5 000 元。甲公司由于发生财务困难，短期内资金紧张，于 20×1 年 12 月 31 日经与乙公司协商，达成债务重组协议如下：

(1) 甲公司以一批产品偿还部分债务。该批产品的账面价值为 20 000 元，公允价值为 30 000 元，应交增值税税额为 5 100 元。甲公司开出增值税专用发票，乙公司将该产品作为商品验收入库。

(2) 乙公司同意减免甲公司所负全部债务扣除实物抵债后剩余债务的 40%，其余债务的偿还期延至 20×2 年 12 月 31 日。

甲公司的账务处理如下：

① 计算债务重组时应付账款的账面余额 $=(1\,000\,000+170\,000)\times(1+4\%\div 2)$

$=1\,193\,400(\text{元})$

② 计算债务重组后债务的公允价值 $=[1\,193\,400-30\,000\times(1+17\%)]\times 60\%$

$=(1\,193\,400-35\,100)\times 60\%=694\,980(\text{元})$

③ 计算债务重组利得

|              |           |
|--------------|-----------|
| 应付账款账面余额     | 1 193 400 |
| 减：所转让资产的公允价值 | 35 100    |
| 重组后债务公允价值    | 694 980   |
| 债务重组利得       | 463 320   |

④ 会计分录

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：应付账款            | 1 193 400 |
| 贷：主营业务收入          | 30 000    |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 5 100     |
| 应付账款——债务重组        | 694 980   |
| 营业外收入——债务重组利得     | 463 320   |
| 借：主营业务成本          | 20 000    |
| 贷：库存商品            | 20 000    |



乙公司的账务处理如下：

### ① 计算债务重组损失

|             |           |   |
|-------------|-----------|---|
| 应收账款账面余额    | 1 193 400 |   |
| 减：受让资产的公允价值 | 35 100    | $[300\ 00 \times (1+17\%)]$             |
| 重组后债权公允价值   | 694 980   | $[(1\ 193\ 400 - 35\ 100) \times 60\%]$ |
| 坏账准备        | 5 000     |   |
| 债务重组损失      | 458 320   |   |

### ② 会计分录

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：库存商品            | 30 000    |
| 应收账款——债务重组        | 694 980   |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 5 100     |
| 坏账准备              | 5 000     |
| 营业外支出——债务重组损失     | 458 320   |
| 贷：应收账款            | 1 193 400 |

## 第三节 债务重组的披露

按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》的规定，债权人和债务人应当分别披露下列与债务重组相关的信息。

### 一、债务人应当披露的信息

债务人应当披露下列与债务重组有关的信息：

#### (1) 债务重组方式。

债务重组方式包括以资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件以及混合重组方式等。债务人需要披露债务重组是以哪一种方式进行的。

#### (2) 确认的债务重组利得总额。

债务人可能发生多项债务重组，并确认多项债务重组利得总额。债务重组准则仅要求披露确认的债务重组利得总额，不要求分别披露每项债务重组确认的债务重组利得。

#### (3) 将债务转为资本所导致的股本(实收资本)增加额。

对于股份有限公司，披露债务转为资本所导致的股本增加额；对于其他企业，披露债务转为资本而导致的实收资本增加额。债务人可能有多项债务重组涉及债务转为资本，债

务重组准则仅要求披露债务转为资本所导致的股本(实收资本)总增加额,不要求分别披露每项债务重组所导致的股本(实收资本)增加额。

(4) 或有应付金额。

债务人可能有多项债务重组涉及或有应付金额,债务重组准则仅要求汇总披露或有应付金额,不要求分别披露每项或有应付金额。

(5) 债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定方法及依据。

## 二、债权人应当披露的信息

债权人应当披露的信息包括:

(1) 债务重组方式。

该债务重组方式与债务人披露的债务重组方式相同。债权人也应当披露债务重组方式。

(2) 确认的债务重组损失总额。

在债务重组交易中,债权人会发生债务重组损失。债务重组准则仅要求披露产生的债务重组损失总额,不要求分别披露每项债务重组的损失金额。

(3) 债权转为股权所导致的长期投资增加额及长期股权投资占债务人股权的比例。

在债权转股权的方式下,债务重组准则要求披露因此而导致的长期股权投资增加额及长期股权投资总额占债务人股权的比例。

(4) 或有应收金额。

债权人可能有多项债务重组涉及或有应收金额,债务重组准则仅要求汇总披露或有应收金额,不要求分别披露每项或有应收金额。

(5) 债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定方法及依据。

## 案例讨论

甲公司为上市公司,于20×7年1月1日销售给乙公司产品一批,价款为2 000万元,增值税税率为17%。双方约定3个月付款。乙公司因财务困难无法按期支付。至20×7年12月31日甲公司仍未收到款项,甲公司未对该应收账款计提坏账准备。20×7年12月31日乙公司与甲公司协商,达成债务重组协议如下:

(1) 乙公司以现金偿还债务100万元。

(2) 乙公司以设备2台抵偿债务280万元,设备账面原价为350万元,已提折旧为100

万元，计提的减值准备为 10 万元，公允价值为 280 万元，设备已于 20×7 年 12 月 31 日运抵甲公司，假定设备转让时不需要交纳增值税。

(3) 乙公司以 A、B 两种产品按公允价值抵偿部分债务，A、B 产品账面成本分别为 150 万元和 80 万元，公允价值(计税价格)分别为 200 万元和 100 万元，增值税税率为 17%。乙公司单独向甲公司收取增值税款。产品已于 20×7 年 12 月 31 日运抵甲公司。

(4) 将上述债务中的 600 万元转为乙公司 200 万股普通股，每股面值 1 元，每股市价均为 3 元。乙公司已于 20×7 年 12 月 31 日办妥相关手续。

(5) 甲公司同意免除乙公司剩余债务的 20% 并延期至 20×9 年 12 月 31 日偿还，并从 20×8 年 1 月 1 日起按年利率 4% 计算利息。但如果乙公司从 20×8 年起，年实现利润总额超过 200 万元，则年利率上升为 5%。如果乙公司年利润总额低于 200 万元，则仍按年利率 4% 计算利息。乙公司于每年末支付利息。估计在债务重组后乙公司很可能利润超过 200 万元。

问题：根据上述资料，回答下列问题。(单位以万元表示)

- (1) 该债务重组属于什么形式的债务重组？
- (2) 甲公司未来应收的金额及应确认的债务重组损益分别为多少？
- (3) 乙公司未来应付的金额及应该确认的债务重组损益分别为多少？
- (4) 假如乙公司 20×8 年实现利润总额 220 万元，乙公司应确认的利息费用为多少？

(资料来源：www.examda.com)

分析思路：该项债务重组方式属于混合重组，涉及以现金清偿债务、以非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改债务条件，并涉及或有应付金额。进行会计处理时，注意债权人冲减重组债权的账面价值的顺序是：现金——非现金资产公允价值——股份的公允价值——修改其他债务条件。

## 思考题

1. 企业为什么要进行债务重组？债务重组会对重组双方带来什么影响？
2. 举例说明债务重组的含义及债务重组的方式。
3. 债务重组的收益或损失如何入账？
4. 债权人收到的非现金资产按照什么价值入账？
5. 债权人因放弃债权而享有的股权按什么入账？

6. 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，如何处理？

## 自 测 题

### 一、单项选择题

1. 甲企业欠乙企业货款 2 000 万元，到期日为 20×1 年 5 月 1 日。甲企业发生财务困难，经协商，乙企业同意甲企业以一项工程总造价为 1 800 万元的在建工程抵偿债务，但要求甲企业继续按计划完成在建工程，甲企业于 20×1 年 8 月 25 日完成该工程，于 20×1 年 9 月 1 日交付乙企业使用并办理债务清偿手续。则债务重组日应为( )。

- A. 20×1 年 5 月 1 日                      B. 20×1 年 6 月 30 日  
C. 20×1 年 8 月 25 日                      D. 20×1 年 9 月 1 日

2. 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( )入账。

- A. 债务的账面价值                      B. 资产的账面价值  
C. 资产的公允价值                      D. 资产的账面净值

3. 在债务重组中，将债务转为资本的，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的公允价值总额确认为股本，股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为( )。

- A. 营业外收入      B. 营业外支出      C. 资本公积      D. 未分配利润

4. 债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人冲减重组债权的账面余额的顺序是( )。

- A. 非现金资产公允价值——股份的公允价值——修改其他债务条件——现金  
B. 现金——非现金资产公允价值——股份的公允价值——修改其他债务条件  
C. 现金——股份的公允价值——非现金资产公允价值——修改其他债务条件  
D. 现金——非现金资产公允价值——修改其他债务条件——股份的公允价值

5. 甲公司由于购买固定资产于 20×1 年 1 月 1 日产生应付乙公司账款 300 万元，贷款偿还期限为 6 个月。20×1 年 7 月 1 日，甲公司发生财务困难，无法偿还到期债务，经与乙公司协商进行债务重组。双方同意：以甲公司的一批存货抵偿应付乙公司债务。这批存货成本为 280 万元，公允价值为 260 万元。假定上述资产均未计提减值准备，不考虑相关税费。则乙公司应确认营业外支出( )万元。

- A. 0                      B. 20                      C. 40                      D. 60

6. 甲公司欠乙公司货款 600 万元，因发生财务困难货款已逾期半年未还。经与乙公司协商进行债务重组，双方同意甲公司一台设备抵偿应付乙公司债务。该设备原价为 600

万元，已提折旧为 120 万元，账面净值为 480 万元，公允价值为 360 万元。假定上述资产均未计提减值准备，不考虑相关税费。则甲公司因该债务重组事项应确认的损益为( ) 万元。

- A. 0                      B. 120                      C. 360                      D. 240

7. 20×1 年 3 月 10 日，甲公司销售一批材料给乙公司，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 200 000 元，增值税销项税额为 34 000 元，款项尚未收到。20×1 年 6 月 4 日，甲公司与乙公司进行债务重组。重组协议如下：甲公司同意豁免乙公司债务 80 000 元；延长期间，每月加收余款 2% 的利息，利息和本金于 20×1 年 9 月 4 日一同偿还。假定甲公司为该项应收账款计提坏账准备 2 000 元，整个债务重组交易没有发生相关的税费。在债务重组日，甲公司应确认的债务重组损失为( ) 元。

- A. 68 760                      B. 78 000                      C. 63 960                      D. 0

8. 债务重组的方式不包括( )。

- A. 债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务  
B. 修改其他债务条件  
C. 借新债还旧债  
D. 债务转为资本

9. 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，终止确认重组债务，并将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额计入( )。

- A. 资本公积                      B. 营业外收入                      C. 营业外支出                      D. 管理费用

10. 甲公司应收乙公司货款 800 万元，经磋商，双方同意按 600 万元结清该笔货款。甲公司已经为该笔应收账款计提了 100 万元的坏账准备，在债务重组日，该事项对甲公司和乙公司的影响分别为( )。

- A. 甲公司资本公积减少 200 万元，乙公司资本公积增加 200 万元  
B. 甲公司营业外支出增加 100 万元，乙公司资本公积增加 200 万元  
C. 甲公司营业外支出增加 200 万元，乙公司营业外收入增加 200 万元  
D. 甲公司营业外支出增加 100 万元，乙公司营业外收入增加 200 万元

11. 债务人以一批自产产品偿还到期无法支付的债务时，应按照该产品的( ) 确认主营业务收入的金额。

- A. 账面价值                      B. 成本                      C. 公允价值                      D. 账面余额

12. 甲企业应收乙企业账款 160 万元，由于乙企业发生财务困难，无法偿付欠款。经

协商,乙企业以价值 100 万元的材料抵债(增值税率为 17%),该批材料公允价值为 120 万元。甲企业不再向乙企业另行支付增值税。甲企业按应收账款的 5%计提坏账准备。则乙企业应计入营业外收入的数额为( )万元。

- A. 40                      B. 19.6                      C. 20.4                      D. 20

13. 20×1 年 5 月 15 日,甲股份有限公司因购买材料而欠乙企业购货款及税款合计为 50 000 000 元,由于甲公司无法偿付应付账款,经双方协商同意,甲公司普通股偿还债务,普通股每股面值为 1 元,市场价格每股为 3 元,甲公司以 16 000 000 股抵偿该项债务(不考虑相关税费)。乙企业以应收账款提取坏账准备 3 000 000 元。假定乙企业将债权转为股权后,长期股权投资按照成本法核算。甲公司应确认的债务重组利得为( )元。

- A. 1 000 000              B. 8 000 000              C. 6 000 000              D. 2 000 000

14. 甲公司应付乙公司账款 90 万元,甲公司由于发生严重财务困难,与乙公司达成债务重组协议:甲公司一台设备抵偿债务。该设备的账面原价为 120 万元,已提折旧 30 万元,已提减值准备 10 万元,公允价值为 65 万元,甲公司该项债务重组的净损益为( )万元。

- A. 0                      B. 10                      C. 20                      D. 30

15. 20×1 年 6 月 11 日,M 公司就应收 B 公司货款 2 340 000 元(已计提坏账准备 80 000 元)与其进行债务重组。经协商,M 公司同意豁免 B 公司债务 340 000 元,延长债务偿还期限 6 个月,每月按 2%收取利息,如果从 7 月份起公司盈利则每月再加收 1%的利息,12 月 11 日 B 公司应将本金和利息一起偿还。在债务重组日 M 公司应确认的重组损失为( )元。

- A. 340 000              B. 300 000              C. 20 000              D. 60 000

16. 以修改其他债务条件进行债务重组的,如果债务重组协议中附有或有应付金额的,该或有应付金额最终没有发生的,应( )。

- A. 冲减营业外支出  
B. 冲减已确认的预计负债,同时确认营业外收入  
C. 冲减财务费用  
D. 不作账务处理

## 二、多项选择题

1. 以下属于用资产清偿债务的有( )。

- A. 以固定资产清偿债务                      B. 以债务转为资本

- 56





- A. 以现金清偿债务时,债务人实际支付的现金低于债务账面价值的差额计入当期损益
  - B. 以非现金资产清偿债务时,转让的非现金资产公允价值低于重组债务账面价值的差额计入资本公积
  - C. 以非现金资产清偿债务时,转让的非现金资产公允价值低于重组债务账面价值的差额计入当期损益
  - D. 以非现金资产清偿债务时,转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益
9. 以债务转为资本的方式进行债务重组时,以下处理方法正确的是( )。
- A. 债务人应将债权人因放弃债权而享有的股份的面值总额确认为股本或实收资本
  - B. 债务人应将股份公允价值总额与股本或实收资本之间的差额确认为资本公积
  - C. 债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资
  - D. 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,冲减后尚有余额的,计入营业外支出(债务重组损失);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
10. 下列各项中,属于债务重组修改其他债务条件的方式一般有( )。
- A. 债务转为资本
  - B. 减少本金
  - C. 延长债务偿还期限并加收利息
  - D. 免除积欠利息

## 三、判断题

1. 债务人发生财务困难，是债务重组的前提条件。 ( )
2. 债权人收到的非现金资产应以其公允价值入账。 ( )
3. 债务重组的认定及其处理应当考虑关联方关系的影响。 ( )
4. 债务人重组债务的账面价值与偿债资产公允价值之间的差额，应确认为资本公积。 ( )
5. 以非现金资产清偿债务的，债务人可以将债务重组利得和转让资产损益一起作为营业外收支核算。 ( )
6. 债务人抵债资产公允价值与账面价值之间的差额，按照资产处置的原则处理。 ( )
7. 只要债权人对债务人的债务作出了让步，不管债务人是否发生财务困难，都属于准则所定义的债务重组。 ( )
8. 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方面的原因等，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。 ( )
9. 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，终止确认重组债务，并将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，计入当期损益(其他业务收入)。 ( )
10. 以非现金资产偿还债务，非现金资产为长期股权投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入。 ( )
11. 以非现金资产偿还债务，非现金资产为存货的，应当视同销售处理，按非现金资产的账面价值确认销售商品收入，同时按照非现金资产的公允价值结转相应的成本。 ( )
12. 将债务转为资本的债务重组中，债务人应将股份的公允价值总额与股本(或实收资本)之间的差额确认为投资收益。 ( )

## 练 习 题

1. 甲公司欠乙公司贷款 600 万元，因发生财务困难贷款已逾期半年未还。经与乙公司协商进行债务重组。双方同意甲公司一台设备抵偿应付乙公司债务。该设备原价为 600 万元，已提折旧为 120 万元，账面净值为 480 万元，公允价值为 360 万元。假定上述资产



均未计提减值准备，不考虑相关税费。

要求：计算甲公司因该债务重组事项应确认的损益。

2. 20×1年3月31日，乙公司销售一批材料给甲公司，不含税价格为200 000元，增值税税率为17%。当年5月20日，甲公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，乙公司同意减免甲公司30 000元债务，余额用现金立即偿清。乙公司对该债权计提了坏账准备1 000元。

要求：做出债务重组双方的账务处理。

3. 承第2题，当年5月20日，经双方协议，乙公司同意甲公司用产品抵偿该应收账款。该产品公允价值为180 000元，增值税税率为17%，产品成本为160 000元。甲公司为转让的材料计提了存货跌价准备400元，乙公司为债权计提了坏账准备600元。假定不考虑其他税费。

要求：做出债务重组双方的账务处理。

4. 甲公司因购买原材料于20×1年5月1日产生应付乙公司账款200万元，贷款偿还期限为3个月。20×1年8月1日，甲公司发生财务困难，无法偿还到期债务，经与乙公司协商进行债务重组。双方经协议达成如下意见：

以甲公司的四辆汽车抵偿应付乙公司债务。这四辆汽车原值为200万元，已提累计折旧40万元，净值160万元，因汽车近几年不断降价，目前这几辆汽车的公允价值为100万元。

假定上述资产均未计提减值准备，不考虑相关税费。

要求：做出债务重组双方的账务处理。

5. 20×1年2月10日，A公司销售一批材料给B公司(股份有限公司)，同时收到B公司签发并承兑的一张面值100 000元、年利率7%、6个月期、到期还本付息的票据。因B公司发生财务困难，无法偿还到期债务。8月10日，B公司与A公司协商，以其普通股抵偿该票据。B公司用于抵债的普通股为10 000股，每股面值1元，股票市价为每股9.6元。假定印花税税率为0.5%，不考虑其他税费。

要求：做出债务重组双方的账务处理。

## 综 合 题

1. 甲公司于20×1年7月1日销售给乙公司一批产品，含增值税价值为900 000元，

乙公司于 20×1 年 7 月 1 日开出 6 个月承兑的商业汇票。乙公司到 20×1 年 12 月 31 日尚未支付货款。由于乙公司财务发生困难，短期内不能支付货款。经与甲公司协商，甲公司同意乙公司以其所拥有的某公司股票偿还债务，且乙公司将该股票以公允价值计量、公允价值变动计入当期损益。该股票的账面价值为 800 000 元，公允价值为 760 000 元，乙公司作为可供出售的金融资产。假定甲公司为此项应收账款提取了坏账准备 80 000 元。用于抵债的股票已于 20×2 年 1 月 30 日办理了相关转让手续；甲公司将取得的该公司股票作为以公允价值计量、公允价值变动计入当期损益的金融资产。甲公司已将该项应收票据转入应收账款；乙公司已将应付票据转入应付账款。

要求：

- (1) 判断债务重组日的日期；
- (2) 作出上述事项的会计处理。

2. 2×09 年 6 月 30 日，甲公司从乙银行取得年利率 10%、三年期的贷款 20 000 000 元。现因甲公司财务困难，每年贷款利息均未偿还，遂于 2×11 年 12 月 31 日进行债务重组，乙银行同意延长到期日至 2×15 年 12 月 31 日，利率降至 7%，免除积欠利息 4 000 000 元，本金减至 16 000 000 元，利息按年支付，同时附有条件：债务重组后，如甲公司自第二年起有盈利，则利率回复至 10%；若无盈利，仍维持 7% 利率。债务重组协议于 2×11 年 12 月 31 日签订。乙银行已对该项贷款计提了 600 000 元的贷款损失准备。假定实际利率等于名义利率。

要求：

- (1) 分别计算甲公司和乙银行的债务重组利得或损失；
- (2) 分别作出甲公司和乙银行债务重组日的会计处理；
- (3) 假设甲公司自债务重组后的第二年起没有盈利，分别作出甲公司和乙银行相应的会计处理；
- (4) 假设甲公司自债务重组后的第二年起盈利，分别作出甲公司和乙银行相应的会计处理。