

中可收到的现金(包括租金和回购款)总额(不考虑资金时间价值影响)均为1.4亿元。据此判断,上述作价抵偿和租赁交易均不具有商业实质,该交易的经济实质是A公司允许B公司延期偿还债务(最多可延期6年,且不计延期利息),同时B公司将该光伏发电设备抵押给A公司作为偿债的担保。对A公司而言,其根据协议约定对B公司作出了让步(损失金额等于因允许B公司延期还款且不计延期利息而损失的资金时间价值),且作为债务人的B公司当时正处于财务困境中,因此该交易应界定为债务重组,A、B公司双方均按照《企业会计准则第12号——债务重组》的相关规定进行会计处理。

A公司作为作出让步的债权人,应于债务重组日即修改后的债务条件生效日,根据B公司的当前财务状况、盈利预测、B公司提供的还款计划等信息,对B公司预计将于何时回购作出谨慎、合理的预计,据此计算B公司未来还款的折现值。该折现值与应收债权的原账面价值之间的差额计入当期损益。例如,假设B公司将在第6年年末回购,则未来现金流量为:第1至5年每年以租金名义收到990万元,第6年年末收到9050万元(14000-990×5)。假设市场利率为5%,则其折现值为11039.43万元。假设原先A公司已对该项债权计提坏账准备2000万元(原账面价值为1.2亿元),则A公司应作如下账务处理:借:长期应收款14000万元、营业外支出960.57万元(12000-11039.43)、坏账准备2000万元,贷:未确认融资收益2960.57万元(14000-11039.43)、应收账款14000万元。

该项长期应收款属于“贷款和应收款项”类的金融资产。后续对该项长期应收款,应根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定的实际利率法,以摊余成本进行后续计量。确认利息收入时,借记“未确认融资收益”科目,贷记“财务费用”等科目。期末应对该项长期应收款测算可收回金额,考虑是否需对其计提坏账准备。在考虑可能的坏账损失时,应考虑到该项长期应收款属于有担保的应收款项,其可收回金额通常不会低于作为担保物的光伏发电设备的可收回金额。

B公司的会计处理与A公司相对应。在修改后的债务条件生效日,B公司应作出如下账务处理:借:应付账款14000万元、未确认融资费用2960.57万元,贷:长期应付款14000万元、营业外收入2960.57万元。B公司后续对该项长期应付款应采用摊余成本计量,按实际利率法确认其利息支出。确认利息支出时,借记“财务费用”等科目,贷记“未确认融资费用”科目。

5.问:某企业与当地工业园分局签订了一份《招商项目合作合同》。合同约定,企业购买A地块,价格为1000万元,如果企业实际与当地国土局买卖该块土地的成交价格大于1000万元,超出部分由政府工业园分局代为支付。而事实

上,该土地的招拍挂价格和企业与国土局签订的土地出让合同价格都为2000万元,那么按照合同规定,剩余1000万元土地款由当地工业园分局财政代为支付,当地国土部门已开具了非税收入一般缴款书,且注明了由当地工业园分局承交。缴款后企业取得了土地使用权证。请问:企业对该块土地的入账价值应如何认定?

答:我们认为,虽然本案例中的土地价款中有1000万元是由园区有关部门代为支付的,但仍应按照该宗土地的招拍挂价格和企业与国土局签订的土地出让合同价格2000万元作为该项土地使用权的初始计量金额。当地政府代为支付的1000万元应作为与资产相关的政府补助,计入递延收益,在该土地使用权的年限内按直线法摊销,确认为各年度的营业外收入。

根据《企业会计准则讲解(2010)》第十七章第一节相关说明,政府补助的特征之一是“直接取得资产”。政府补助是企业从政府直接取得的资产,包括货币性资产和非货币性资产,不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助,比如政府与企业间的债务豁免,除税收返还外的税收优惠,如直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等。如果照此处的字面意思理解,由园区有关部门直接代为支付的土地价款似乎不应确认为政府补助。但是我们理解,本案例中国区有关部门直接代企业支付部分土地款,对企业而言,其实质上的经济影响等同于园区有关部门先把1000万元拨付给企业,同时限定该1000万元仅可用于支付特定宗地的出让金,企业据此向当地国土资源管理部门全额支付土地出让金2000万元。基于实质重于形式原则,将本案例中国区有关部门代付的部分土地出让金确认为与资产相关的政府补助更为恰当,而不应当仅把企业直接支付的这部分出让金计入土地使用权的初始计量金额中。■

主持人信箱:cj-0723@163.com

## ● 短讯

近年来,中国工商银行根据客户需要在同业中率先推出了全球现金管理服务,提供全球范围内的“一站式”现金管理服务,并将服务区域延伸至近50个国家和地区。目前,工行全球现金管理业务已涵盖了全球开户、支付授权、SWIFT服务、账户信息查询、海外雇员服务、集中付款、资金池等多个品种,构建了业务丰富、服务便捷和高附加值的全球现金管理服务体系。

(张阳供稿)