

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 1. 债权人受让金融资产。

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以其公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。但是，收取的金融资产的公允价值与交易价格（即放弃债权的公允价值）存在差异的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十四条的规定处理。

##### (1) 如取得的股权投资为交易性金融资产

借：交易性金融资产（交易性金融资产公允价值）  
    投资收益（交易费用）  
    坏账准备  
    贷：应收账款等  
        银行存款（支付的交易费用）  
        投资收益（差额）

##### (2) 如取得的股权投资为其他权益工具投资

借：其他权益工具投资（其他权益工具投资的公允价值+交易费用）  
    坏账准备  
    贷：应收账款等  
        银行存款（支付的交易费用）  
        投资收益（差额）

**【提示】**（1）将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照以资产清偿债务方式的会计处理相关规定计量其初始投资成本。

**放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。**

会计分录为：

借：长期股权投资（放弃债权公允价值+直接相关税费）  
    坏账准备  
    贷：应收账款等  
        银行存款等（支付的直接相关税费）  
        投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

##### (2) 如取得的股权投资为子公司投资（同一控制）

借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉）  
    坏账准备  
    贷：应收账款等  
        资本公积—资本溢价或股本溢价（差额，可能在借方）

##### (3) 如取得的股权投资为子公司投资（非同一控制）

借：长期股权投资（放弃债权的公允价值）  
    坏账准备  
    贷：应收账款等  
        投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

#### 2. 债权人受让非金融资产。

**受让非金融资产成本=放弃债权的公允价值+直接相关税费**

**放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益（投资收益）。**

**【提示】**受让非金融资产成本可比照购买相关资产成本确定，将“购买价款”替换为“放弃债权的公允价值”即可。债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

（1）存货的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

（2）对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。

（3）投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。

(4) 固定资产的成本, 包括放弃债权的公允价值, 以及使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时, 应当考虑预计弃置费用因素。

(5) 生物资产的成本, 包括放弃债权的公允价值, 以及可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

(6) 无形资产的成本, 包括放弃债权的公允价值, 以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。

会计分录为:

借: 库存商品等 (放弃债权公允价值-增值税进项税额+直接相关税费)

    应交税费——应交增值税 (进项税额)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    银行存款等 (支付的直接相关税费)

**投资收益** (放弃债权公允价值与账面价值的差额)

债权人和债务人以资产清偿债务方式进行债务重组的, 债权人初始确认受让非金融资产时, 应以放弃债权的公允价值和可直接归属于受让资产的其他成本作为受让资产初始计量成本。如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易, 放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等, 且通常不高于放弃债权的账面余额。

3. 债权人受让多项资产。

债权人受让多项非金融资产, 或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的, 应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产; 按照受让的金融资产以外的各项资产在**债务重组合同生效日的公允价值比例, 对放弃债权在合同生效日的公允价值**扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配, 并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目。

4. 债权人受让处置组。

债务人以处置组清偿债务的, 债权人应当分别按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和其他相关准则的规定, 对处置组中的金融资产和负债进行初始计量, 然后按照金融资产以外的各项资产在**债务重组合同生效日的公允价值比例, 对放弃债权在合同生效日的公允价值**以及承担的处置组中负债的确认金额之和, 扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配, 并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目。

**【例题·多选题】**甲公司应收乙公司1 000万元, 已计提坏账准备50万元。2×21年3月1日, 甲乙双方签订的债务重组协议约定: (1) 乙公司以账面价值480万元的库存商品抵偿债务500万元; (2) 乙公司向甲公司增发股票200万股, 用于抵偿债务500万元; (3) 前述 (1) (2) 两项偿债事项互为条件, 若其中任何一项没有完成, 则甲公司保留向乙公司收取1 000万元现金的权利。2×21年3月1日, 甲公司债权的公允价值为940万元; 乙公司股票的公允价值为2.5元/股。2×21年3月15日, 甲公司将收到的商品作为存货管理。2×21年5月1日, 乙公司办理完成股权增发手续, 甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产, 当日乙公司股票的公允价值为2.4元/股。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司债务重组相关会计处理的表述中, 正确的有 ( )。

A. 2×21年5月1日, 确认其他权益工具投资480万元

B. 2×21年3月15日, 确认存货440万元

C. 2×21年3月15日, 确认投资收益-35万元

D. 2×21年5月1日, 确认投资收益-30万元

**【答案】**ABD

**【解析】**2×21年3月15日, 甲公司收到商品的入账价值=940-2.5×200=440 (万元), 选项B正确; 2×21年3月15日甲公司不确认投资收益, 选项C错误; 2×21年5月1日甲公司应确认的其他权益工具投资的金额=200×2.4=480 (万元), 选项A正确; 2×21年5月1日甲公司应确认投资损失金额=(1 000-440-50) - (2.4×200) =30 (万元), 选项D正确。甲公司相关账务处理如下:

2×21年3月15日

借: 库存商品	440
贷: 应收账款	440

2×20年5月1日

借: 其他权益工具投资	480 (2.4×200)
坏账准备	50
投资收益	30

贷：应收账款

560 (1 000-440)