

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第十三章 债务重组

【考点】债权人的会计处理

(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人应当在受让的相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。

1. 债权人受让金融资产。

(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）

(3) 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）

(4) 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）

(5) 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）。

（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）

【考点】债务人的会计处理

（一）债务人以资产清偿债务

债务重组采用以资产清偿债务方式进行的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

1. 债务人以金融资产清偿债务。

会计分录为：

借：应付账款等（债务的账面价值）
 贷：其他债权投资、其他权益工具投资等（偿债金融资产账面价值）
 投资收益（差额）

将持有期间产生的“其他综合收益”转让“投资收益”或“留存收益”。

2. 债务人以非金融资产清偿债务。

会计分录为：

借：应付账款等
 贷：库存商品、固定资产清理等（转让资产的账面价值）
 其他收益——债务重组收益（差额）

（二）债务人将债务转为权益工具

债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

借：应付账款等

 贷：股本（实收资本）
 资本公积——股本溢价（资本溢价）
 投资收益