

第二节 债务重组的会计处理

(三) 以多项资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
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	见“以非金融资产清偿债务”

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借: 交易性金融资产【按债权终止确认日公允价值直接确认】 库存商品【合同生效日的公允价值分配确认】 固定资产【合同生效日的公允价值分配确认】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 或贷记】 贷: 应收账款 银行存款【相关税费】	借: 应付账款【账面价值】 贷: 交易性金融资产、库存商品、固定资产清理【账面价值】 其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】

【例 15-3】2020 年 11 月 5 日, 甲公司向乙公司赊购一批材料, 含税价为 234 万元。2021 年 9 月 10 日, 甲公司因发生财务困难, 无法按合同约定偿还债务, 双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债券投资抵偿欠款。当日, 该债权的公允价值为 210 万元, 甲公司用于抵债的商品市价(不含增值税)为 90 万元, 抵债设备的公允价值为 75 万元, 用于抵债的债券投资市价为 23.55 万元。抵债资产于 2021 年 9 月 20 日转让完毕, 甲公司发生设备运输费用 0.65 万元, 乙公司发生设备安装费用 1.5 万元。

乙公司以摊余成本计量该项债权。2021 年 9 月 20 日, 乙公司对该债权已计提坏账准备 19 万元, 债券投资市价为 21 万元。乙公司将受让的商品、设备和债券投资分别作为低值易耗品、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

甲公司以摊余成本计量该项债务。2021 年 9 月 20 日, 甲公司用于抵债的商品成本为 70 万元; 抵债设备的账面原价为 150 万元, 累计折旧为 40 万元, 已计提减值准备 18 万元; 甲公司以摊余成本计量用于抵债的债券投资, 债券票面价值总额为 15 万元, 票面利率与实际利率一致, 按年付息, 假定甲公司尚未对债券确认利息收入。当日, 该项债务的账面价值仍为 234 万元。甲、乙公司均为增值税一般纳税人, 适用增值税税率为 13%, 经税务机关核定, 该项交易中商品和设备的计税价格分别为 90 万元和 75 万元。不考虑其他相关税费。

【答案】

债权人的会计处理	债务人的会计处理
低值易耗品可抵扣增值税 $90 \times 13\% = 11.7$ (万元) 设备可抵扣增值税 $= 75 \times 13\% = 9.75$ (万元) 债务重组合同生效日债权公允价值 210 万元 低值易耗品的成本 $= 90 / (90 + 75) \times$ $(210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 90$ (万元) 固定资产的成本 $= 75 / (90 + 75) \times$ $(210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 75$ (万元) 借: 低值易耗品 90 (分配入账) 在建工程—在安装设备 75 (分配入账) 应交税费—应交增值税 (进项税额) 21.45	借: 固定资产清理 92 累计折旧 40 固定资产减值准 18 贷: 固定资产 150 借: 固定资产清理 0.65 贷: 银行存款 0.65 借: 应付账款 234 贷: 固定资产清理 92.65 库存商品 70 应交税费—应交增值税 (销项税额) 21.45

交易性金融资产	21 (单独入账)	债权投资—成本	15
坏账准备	19	其他收益—债务重组收	34.9
投资收益	7.55		
=[(234-19) -210]+ (23.55-21)			
借：应收账款—甲公司	234		
借：在建工程—在安装设备	1.5		
贷：银行存款	1.5		
借：固定资产	76.5		
贷：在建工程—在安装设备	76.5		

(四) 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。

(五) 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

【例 15-1】2020 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 95 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2020 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为 87 万元，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。假设甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年内将其出售，当日无形资产的公允价值为 87 万元，预计未来出售该非专利技术时将发生 1 万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。

【解析】

1、假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额=91 万元

2、公允价值减去出售费用后的净额=87-1=86 万元

借：持有待售资产——无形资产	860 000	
资产减值损失		60 000
坏账准备		70 000
贷：应收账款		950 000
银行存款		40 000