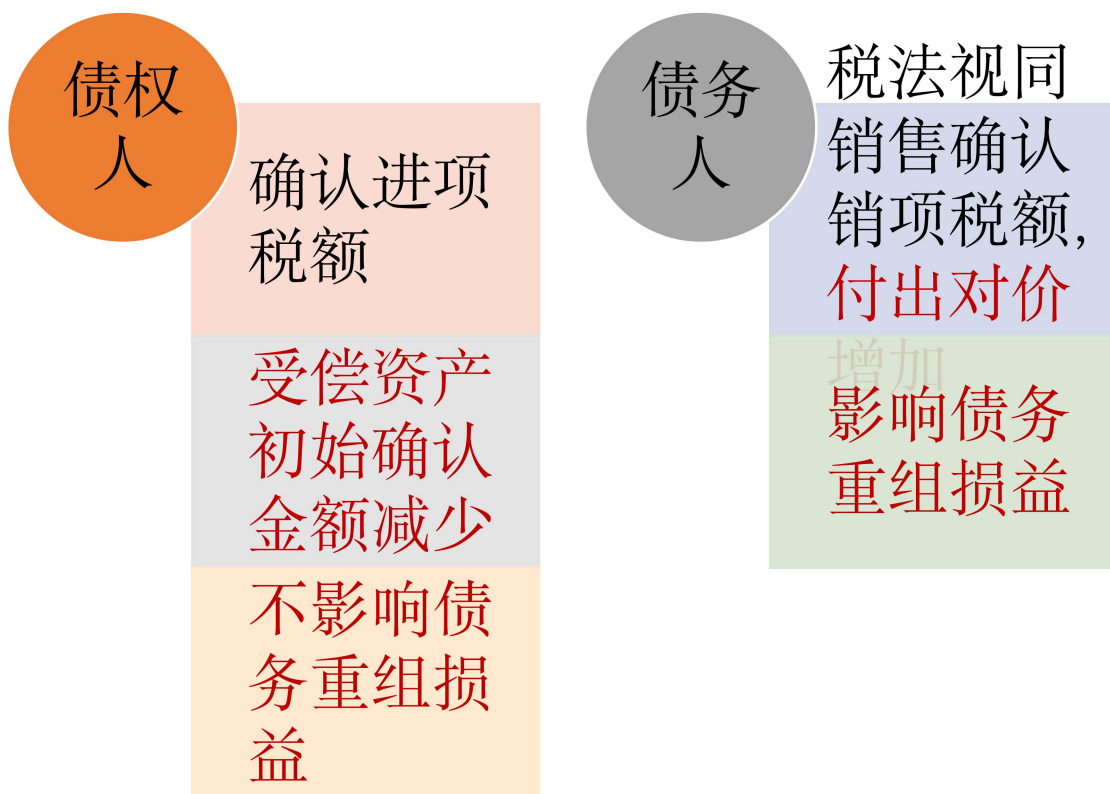


# 中级会计职称 中级会计实务 精讲班

## 2. 债务人以非金融资产偿债

债权人	债务人
<p>债权人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，按照债权人受让非金融资产处理。</p> <p>受让非金融资产成本=放弃债权的公允价值+直接相关税费</p> <p>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）</p>	<p>债务人以单项非金融资产清偿债务，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。</p> <p>债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。</p>

【总结】债务重组考虑增值税影响



债权人	债务人
<p><b>【提示】</b> 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。</p> <p>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：</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>	— —

债权人会计处理	债务人会计处理
<p>a. 受让资产初始计量金额=放弃债权公允价值+其他直接相关成本</p> <p>b. 债务重组损益 (投资收益) =放弃债权公允价值-账面价值</p>	<p>a. 债务重组损益 (其他收益) =债务账面价值-转让资产账面价值</p> <p>b. 偿债资产之前计提的减值应予以结转</p>
<p>借： 库存商品     固定资产【放弃债权的公允价值-进项税额+相关税费】     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】     贷： 应收账款         银行存款【相关税费】</p>	<p>借： 应付账款【账面价值】     贷： 库存商品         固定资产清理【账面价值】         其他收益【所清偿债务账面价值-转让资产账面价值-销项税额】</p>

### 例题 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。

### 分析

债权人甲的会计处理	债务人乙的会计处理
思路：确定偿债方式：非金融资产偿债	
<p>2020年10月22日</p> <p>a. 无形资产入账金额=放弃债权公允价值87+直接相关税费4=91万元</p> <p>b. 债务重组损益 (投资收益) =放弃债权公允价值87-账面价值88 =-1万元</p>	<p>2020年10月22日</p> <p>债务重组损益 (其他收益) =债务的账面价值95-转让资产账面价值88=7万元</p>
<p>借： 无形资产           91     坏账准备           7</p>	<p>借： 应付账款           95     累计摊销           10</p>

投资收益	1	无形资产减值准备	2
贷：应收账款	95	贷：无形资产	100
银行存款	4	其他收益	

#### 4. 债务人以多项资产偿债

债权人	债务人
<p>债权人受让<b>多项非金融资产</b>，或者包括<b>金融资产、非金融资产在内的多项资产</b>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<b>确认和计量受让的金融资产</b>；按照受让的<b>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</b>，对<b>放弃债权在合同生效日的公允价值</b>扣除受让金融资产当日公允价值后的<b>净额进行分配</b>，并以此为基础分别确定各项资产的成本。<b>放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额</b>，记入“<b>投资收益</b>”科目。</p>	<p>债务人以<b>多项非金融资产</b>清偿债务，或者以包括<b>金融资产和非金融资产在内的多项资产</b>清偿债务的，<b>不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益</b>，而应将所清偿债务账面价值与<b>转让资产账面价值之间的差额</b>，记入“<b>其他收益——债务重组收益</b>”科目。偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。</p>
债权人会计处理	债务人会计处理
<p>分配<b>非金融资产金额时点：合同生效日</b></p> <p>a. 受让资产初始计量金额确定顺序：</p> <p>① 受让金融资产公允价值</p> <p>② 其他非金融资产</p> <p>对<b>放弃债权在合同生效日的公允价值</b>扣除受让金融资产当日公允价值后的<b>净额</b>，按照其他非金融资产在债务重组合同生效日的<b>公允价值比例分配</b></p> <p>b. 债务重组损益（投资收益）=放弃债权公允价值-账面价值</p>	<p>a. 债务重组损益（其他收益）=债务账面价值-转让资产账面价值</p> <p>b. 偿债资产之前计提的减值应予以结转</p>
<p>1. 金融资产初始计量金额=金融资产在债务重组日公允价值（+交易费用）</p> <p>2. 受偿非金融资产初始计量金额【分配确定】 =（放弃债权在合同生效日公允价值-金融资产合同生效日公允价值）/各类非金融资产在合同生效日公允价值×某非金融资产合同生效日公允价值</p> <p>3. 债务重组损益=放弃债权公允价值-债权账面价值</p> <p>4. 投资收益=债务重组损益+金融资产债务重组日公允价值-合同生效日公允价值</p>	同上
<p>借：交易性金融资产【取得日公允价值】</p> <p>    库存商品【分摊金额】</p> <p>    固定资产【分摊金额】</p> <p>    坏账准备</p> <p>    投资收益【放弃债权的公允价值-债权账面价值+金融资产债务重组日公允价值-合同生效日公允价值+交易费用】</p> <p>  贷：应收账款</p> <p>      银行存款【相关税费】</p>	<p>借：应付账款【账面价值】</p> <p>  贷：交易性金融资产</p> <p>      库存商品</p> <p>      固定资产清理【账面价值】</p> <p>      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】</p>

例题 2

【多选题】（2022 年）2×21 年 1 月 1 日，甲公司以前成本计量的“应收账款—乙公司”账户余额为 1 000 万元，已计提坏账准备 200 万元。2×21 年 4 月 1 日，甲公司与乙公司签订债务重组合同，合同约定，乙公司以两项资产清偿债务，包括一项公允价值为 100 万元的其他债权投资和一项公允价值为 600 万元的固定资产。当日，该应收账款的公允价值为 750 万元，双方于当日办理完成相关资产的转让手续。不考虑其他因素，关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.确认投资收益减少 50 万元
- B.确认其他债权投资增加 100 万元
- C.确认其他收益减少 100 万元
- D.确认固定资产增加 600 万元

分析

【答案】AB

【解析】甲公司会计处理如下：

借：其他债权投资	100
固定资产	650 (750-100)
坏账准备	200
投资收益	50
贷：应收账款	1 000

因此选项 A 和 B 正确。