

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 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。

甲公司以其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

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。

分析

(1) 债权人的会计处理

偿债方式：金融资产与非金融资产组合偿债、考虑增值税

按照合同生效日分配非金融资产初始金额

确认增值税进项税额、金融资产按照取得日公允价值确认

确认债务重组损益=放弃债权公允价值-债权账面价值

低值易耗品可抵扣增值税=90×13%=11.7（万元）

设备可抵扣增值税=75×13%=9.75（万元）

低值易耗品和固定资产的成本应当以其公允价值比例（90:75）对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基础确定。

低值易耗品的成本 = (210-23.55-11.7-9.75) / (90+75) × 90=90（万元）

固定资产的成本 = (210-23.55-11.7-9.75) / (90+75) × 75=75（万元）

2021年9月20日，乙公司的账务处理如下：

借：低值易耗品	90
在建工程——在安装设备	75
应交税费——应交增值税（进项税额）	21.45
交易性金融资产	21【金融资产重组日公允】
坏账准备	19
投资收益	7.55
贷：应收账款——甲公司	234

【提示】考虑增值税，减少取得非金融资产入账价值，不影响债务重组损益

2021年9月20日，乙公司的账务处理如下：

②支付安装成本：

借：在建工程——在安装设备 1.5
 贷：银行存款 1.5

③安装完毕达到可使用状态

借：固定资产——××设备 76.5
 贷：在建工程——在安装设备 76.5

(2) 债务人的会计处理

思路：多种资产组合偿债，无1%公允价值特例，重组损益科目其他收益，金额=债务账面价值-偿债资产账面价值

甲公司9月20日的账务处理如下：

借：固定资产清理 92
 累计折旧 40
 固定资产减值准备 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
 债权投资——成本 15
 其他收益——债务重组收益 34.9

5. 债务人以处置组偿债

债权人	债务人
<p>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。</p>	<p>债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第8号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。处置组中的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>a. 受让资产、负债初始计量金额确定顺序： ① 处置组中金融资产和负债公允价值 ② 其他非金融资产 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，按照其他非金融资产在债务重组合同生效日的公允价值比例分配 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）= 清偿债务的账面价值 + 处置组中负债的账面价值 - 处置组中资产的账面价值 b. 偿债资产之前计提的减值应予以结转</p>
<p>债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别。</p>	

<p>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。</p> <p>债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别。</p> <p>【提示】除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。</p> <p>该差额不再区分持有待售资产的减值部分和放弃债权公允价值与账面价值之间的差额(即债务重组损益)部分，而是汇总作为持有待售资产的减值损失，从而简化核算，也与企业通过购买等其他方式取得持有待售资产的会计处理保持一致。</p>	<p>同上</p>
--	-----------

例题 4

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。

分析：10月22日，甲公司对该非专利技术进行初始确认时，按照无形资产入账(91万元)与公允价值减出售费用[87-1=86(万元)]孰低计量。

分析

债权人甲公司的账务处理如下：

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

(三) 债务人将债务转为权益工具

债权人	债务人
<p>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。</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。</p>	<p>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。</p> <p>所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等。</p>

<p>a. 联营企业或合营企业投资, 长期股权投资成本=放弃债权公允价值+其他直接相关税费</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. 1%公允价值情形 权益工具确认金额 =发行日股权公允价值 权益工具公允价值不能可靠计量的, 按照所清偿债务的公允价值计量</p> <p>b. 债务重组损益 (投资收益) =债务账面价值-权益工具确认金额</p> <p>c. 债务人因发行权益工具而支出的相关税费等, 冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等</p>
<p>借: 长期股权投资【放弃债权的公允价值+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】</p> <p>贷: 应收账款 银行存款【相关税费】</p>	<p>借: 应付账款</p> <p>贷: 实收资本 资本公积——资本溢价 (或股本溢价) 银行存款【支付相关税费】 投资收益【清偿债务账面价值-权益工具金额】</p> <p>【提示】“股本 (实收资本)”与“资本公积——股本溢价 (资本溢价)”之和反映股权的公允价值总额。</p>
<p>a. 非同一控制对子公司投资, 长期股权投资=放弃债权的公允价值</p> <p>b. 放弃债权公允价值与账面价值的差额, 确认投资收益</p>	<p>同联营合营企业投资账务处理</p>
<p>借: 长期股权投资(放弃债权的公允价值) 坏账准备</p> <p>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)</p>	
<p>a. 同一控制对子公司投资, 长期股权投资=合并日被合并方在最终控制方合报所有者权益账面价值份额</p> <p>b. 长投与放弃债权账面价值差额确认资本公积</p>	<p>a. 权益工具确认金额 =发行日股权账面价值</p> <p>b. 债务账面价值-权益工具确认金额差额确认资本公积</p> <p>c. 债务人因发行权益工具而支出的相关税费等, 冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等</p>
<p>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</p> <p>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)</p>	<p>借: 应付账款</p> <p>贷: 实收资本 资本公积——资本溢价 (或股本溢价) 银行存款【支付相关税费】</p>