

第二节 债务重组的会计处理

(二) 以非金融资产清偿债务

1. 债务人的会计处理

(1) 债务人以**单项或多项非金融资产清偿债务**，或者以**包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务**的，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，**而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。

(2) 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**。

(3) 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合，按照资产减值准则分摊了企业合并中取得的高誉的，该处置组应包含分摊至处置组的高誉。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。

2. 债权人的会计处理

(1) 单项非金融资产

非金融资产的成本，包括**放弃债权的公允价值**和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相关税费等其他成本。

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（投资收益）。

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：

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。

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。

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。

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。

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。

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。

会计分录为：

借：库存商品等、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产等

 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（倒挤差额，或借）

(2) 划分为持有待售

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净额，以两者孰低计量**。

(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 22 号准则的规

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（生效日）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，计入“投资收益”科目。

账务处理如下：

借：交易性金融资产等（债务重组日的公允价值）

 固定资产、无形资产等（按照生效日公允价值比例分配计入）

 坏账准备等

贷：应收账款等

 投资收益（倒挤差额，或借）

【例 21-3】2×19 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。2×20 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 2×20 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。2×20 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。2×20 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；