



## 第五节 债务重组的核算

### （三）以非金融资产偿还债务

#### 1. 处理原则

债权人	债务人
<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：（放弃债权的公允价值+相关税费；视同买入）</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>（1）债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括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。</p>



## 第五节 债务重组的核算

(2) 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。

(3) 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。

(2) 偿债资产已计提减值准备的，应**结转**已计提的减值准备。

(3) 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。



## 第五节 债务重组的核算

(4) 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。

(5) 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。

(6) 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



## 第五节 债务重组的核算

### 2. 账务处理

债权人	债务人
<p>借：库存商品/无形资产/固定资产等（<b>放弃债权的公允价值+直接相关税费</b>）     应交税费——应交增值税（进项税额）     坏账准备</p> <p>贷：应收账款等     银行存款等（支付的直接相关税费等）     投资收益（<b>放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值</b>）</p>	<p>借：应付账款等（<b>账面价值</b>）     存货跌价准备     固定资产减值准备等</p> <p>贷：库存商品/固定资产清理等（<b>账面价值</b>）     其他收益——债务重组收益（<b>差额</b>）</p>



## 第五节 债务重组的核算

**【计算分析3】**2×20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。

2×20年10月18日（合同生效日），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。



## 第五节 债务重组的核算

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（债务重组日），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。



## 第五节 债务重组的核算

解析：

(1) 债权人（甲公司）的会计处理

借：无形资产	(870 000+40 000)	910 000
坏账准备		70 000
投资收益		10 000
贷：应收账款		950 000
银行存款		40 000



## 第五节 债务重组的核算

(2) 债务人(乙公司)的会计处理

借：应付账款	950 000
累计摊销	100 000
无形资产减值准备	20 000
贷：无形资产	1 000 000
其他收益——债务重组收益	70 000





## 第五节 债务重组的核算

### (四) 以多项资产或处置组清偿债务

债权人	债务人
<p>(1) 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<u>债务重组合同生效日的公允价值比例</u>，对放弃债权在<u>合同生效日的公允价值</u>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。（先定金融，后定其他）</p>	<p>(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括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。</p>



## 第五节 债务重组的核算

(2) 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。

(3) 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。

(2) 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。



## 第五节 债务重组的核算

提示：

(1) 债务人以金融资产清偿或将债务转为权益工具，其重组损益为“投资收益”，以多项资产清偿（包含及不包含），其重组损益为“其他收益”。

(2) 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。



## 第五节 债务重组的核算

承【计算分析3】，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。



## 第五节 债务重组的核算

解析：

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。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
贷：应收账款	



## 第五节 债务重组的核算

**【计算分析4】**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（合同生效日），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。



## 第五节 债务重组的核算

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。

甲公司可以摊余成本计量该项债务。



## 第五节 债务重组的核算

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；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。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。





## 第五节 债务重组的核算

图示：

甲公司（债务方）

债务账面价值234万

库存商品：

成本70万

公允价值90万

销项税=90 × 13%=11.7万

固定资产：

原值150万

折旧40万

减值18万

清理费用0.65万

公允价值75万

销项税=75 × 13%=9.75万

债权投资：

成本15万

乙公司（债权方）

债权成本234万

坏账19万

公允价值210万

周转材料—低值易耗品？

进项税11.7万

固定资产？

进项税9.75万

安装费用1.5万

交易性金融资产：

公允价值23.55万（合同生效日）

公允价值21万（实际取得日）



## 第五节 债务重组的核算

解析：

(1) 债权人的会计处理

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)

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 (23.55) 后的净额进行分配后的金额为基础确定。



## 第五节 债务重组的核算

低值易耗品的成本

$$=90 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75)$$

$$=90 \text{ (万元)}$$

固定资产的成本

$$=75 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75)$$

$$=75 \text{ (万元)}$$



## 第五节 债务重组的核算

2×20年9月20日，乙公司的账务处理如下：

①结转债务重组相关损益：

借：周转材料——低值易耗品 900

000

    在建工程——在安装设备

750 000

    应交税费——应交增值税（进项税额） 214

500

    交易性金融资产

210 000

    坏账准备



## 第五节 债务重组的核算

②支付安装成本：

借：在建工程——在安装设备 15 000

0

贷：银行存款

15 000

③安装完毕达到可使用状态：

借：固定资产——××设备 765 000

0

贷：在建工程——在安装设备 765 000

0



## 第五节 债务重组的核算

(2) 债务人的会计处理。

甲公司9月20日的账务处理如下：

借：固定资产清理 920 0

00

    累计折旧

400 000

    固定资产减值准备

180 0

00

    贷：固定资产

1 500 0

00

借：固定资产清理

6 5



## 第五节 债务重组的核算

借：应付账款

2 340 000

贷：固定资产清理

926 500

库存商品

700 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 2

14 500

债权投资——成本

150 000

其他收益——债务重组收益