



## 第二节 债务重组的会计处理

(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商誉的，该处置组应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。



## 第二节 债务重组的会计处理

### 2. 债权人的会计处理——以非金融资产清偿债务

#### (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）。



## 第二节 债务重组的会计处理

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。



## 第二节 债务重组的会计处理

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。



## 第二节 债务重组的会计处理

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）



## 第二节 债务重组的会计处理

### (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。



## 第二节 债务重组的会计处理

### (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。



## 第二节 债务重组的会计处理

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）



## 第二节 债务重组的会计处理

【例21-3】2×21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。

甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债，乙公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。2×22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，用于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。



## 第二节 债务重组的会计处理

2×22年9月20日，抵债资产转让完毕，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。

2×22年9月20日，乙公司对该应收款项已计提坏账准备19万元。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。当日，乙公司受让债券投资的市价为21万元。



## 第二节 债务重组的会计处理

2×22年9月20日，甲公司该应付款项的账面价值仍为234万元；当日，甲公司用于抵债的商品成本为70万元；抵债设备的账面原值为150万元，累计折旧为40万元，已计提减值准备18万元；甲公司可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。

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。



## 第二节 债务重组的会计处理

### 1. 债务人的会计处理

甲公司2×22年9月20日的账务处理如下：

借：固定资产清理	920 000	
累计折旧	400 000	
固定资产减值准备	180 000	
贷：固定资产	1 500 000	
借：固定资产清理	6 500	
贷：银行存款		6 500



## 第二节 债务重组的会计处理

借:应付账款	2340 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）	214 500
债权投资——成本	150 000
其他收益——债务重组收益	349 000



## 第二节 债务重组的会计处理

### 2. 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 =  $90 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 90$  (万元)

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



## 第二节 债务重组的会计处理

2×22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
投资收益	75 500
坏账准备	190 000
贷：应收账款——甲公司	2 340 000



## 第二节 债务重组的会计处理

②支付安装成本:

借:在建工程——在安装设备 15 000

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

贷:在建工程——在安装设备 765 000



## 第二节 债务重组的会计处理

### (4) 债权人受让处置组时

①债权人应当分别按照金融工具确认和计量准则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；

②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，计入“投资收益”科目。