

注册会计师 教材精讲班 会计

第二十一章 债务重组

三、债务转为权益工具的处理

债务人	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。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入投资收益
债权人	将债务转为权益工具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，债权人应当比照取得非现金资产重组业务规定计量其初始投资成本。

将债务转为权益工具时，债权人因放弃债权而应确认的对子公司的权益性投资应遵循企业合并准则有关规定进行处理。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（股本）溢价、盈余公积、未分配利润等。

【例题 21-6·单选题】2019 年 11 月，A 公司销售一批商品给 B 公司，含税价为 15 万元。由于 B 公司发生财务困难，无法偿付该应付账款。A 公司评估该笔应收账款的公允价值为 15 万元，2020 年 9 月 1 日，A 公司与 B 公司进行债务重组，A 公司同意 B 公司以其普通股 3 万股抵偿该项债务，该股票每股面值为 1 元，每股市价为 4 元，A 公司取得这部分股权后，对 B 公司具有重大影响。假定不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. A 公司应确认债务重组损失 10 万元，B 公司应确认当期损益 12 万元
- B. A 公司应确认债务重组损失 1 万元，B 公司应确认债务重组利得 12 万元
- C. A 公司应确认长期股权投资 15 万元，B 公司应确认投资收益 3 万元
- D. A 公司应确认债务重组损失 3 万元，B 公司应确认债务重组利得 3 万元

【答案】C

【解析】A 公司以放弃债权的公允价值确认长期股权投资 15 万元，B 公司权益工具的公允价值 12 万元，清偿债务账面价值 15 万元，应确认投资收益 3 万元。

四、修改其他债务条件的处理

债务人	债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目
债权人	债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产，新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目

五、组合方式的处理

（一）债务人的相关账务处理	
以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债务人应当按照上述相关规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入其他收益——债务重组收益或投资收益（仅涉及金融工具时）	
（二）债权人的相关账务处理	
以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当首先按照《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和重组债权，然后，按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按前述规定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，应当计入投资收益	

【例题 21-7】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。甲公司以其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；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。

【解析】

（1）债权人的会计处理

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

=90/(90+75)×(210-23.55-11.7-9.75)

=90（万元）

固定资产的成本

=75/(90+75)×(210-23.55-11.7-9.75)

=75（万元）

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：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	214 500
交易性金融资产	210 000
坏账准备	190 000
投资收益	75 500
贷：应收账款——甲公司	2 340 000

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——x x 设备	765 000
贷：在建工程——在安装设备	765 000

（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	920 000
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

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	214 500
债权投资——成本	150 000
其他收益——债务重组收益	349 000