



第五节 债务重组的核算

二、债务重组的会计处理

(一) 以金融资产清偿债务

1. 处理原则

债权人	债务人
<p>(1) 债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量。</p> <p>(2) 金融资产初始确认时应当以其公允价值计量，金融资产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</p>	<p>(1) 债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。</p> <p>(2) 偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备</p>



第五节 债务重组的核算

(3) 收取的金融资产的公允价值与交易价格（即放弃债权的公允价值）存在差异的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十四条的规定处理

(3) 对于以分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目。

(4) 对于以指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入“盈余公积”“利润分配——未分配利润”等科目



第五节 债务重组的核算

解释：

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十四条。

①在初始确认时，金融资产的公允价值依据在活跃市场上的报价或以仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，将公允价值与交易价格之间的差额确认为一项利得或损失；

②在初始确认时，金融资产的公允价值以其他方式确定的，将公允价值与交易价格之间的差额递延。以后应当根据某一因素在相应会计期间的变动程度将该递延差额确认为相应会计期间的利得和损失。



第五节 债务重组的核算

2. 账务处理

债权人	债务人
<p>(1) 取得资产为交易性金融资产</p> <p>借：交易性金融资产（转让手续履行完毕当日的公允价值，并非合同开始日） 投资收益（交易费用） 坏账准备</p> <p>贷：应收账款等 银行存款等（支付的交易费用） 投资收益（差额）</p>	<p>借：应付账款等（账面价值）</p> <p> 贷：债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产/长期股权投资等（账面价值） 投资收益（差额）</p> <p>提示： 涉及到减值、其他综合收益变动的，按照金融资产的相关规定处理</p>



第五节 债务重组的核算

(2) 取得资产为**债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资**

借：债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资（**转让手续履行完毕当日的公允价值+交易费用**）

坏账准备

贷：应收账款等

银行存款等（**支付的交易费用**）

投资收益（**差额**）



第五节 债务重组的核算

【计算分析1】2×19年2月10日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定6个月后甲公司应结清款项100万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

2×19年8月31日（合同生效日），甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定甲公司以一项其他权益工具投资对该债务进行清偿。



第五节 债务重组的核算

该抵债的金融资产是甲公司2×19年1月1日取得，取得时成本为90万元，其累计至今的公允价值变动为8万元，即当日的公允价值为98万元。

乙公司对该笔应收款项计提坏账准备为2万元，将取得的金融资产作为交易性金融资产处理。

10月20日，甲乙公司办结了相关转让手续。当日，用于抵债的金融资产的公允价值为99万元，账面价值仍为98万元。甲公司应付款项的账面价值仍为100万元。

假定不考虑其他因素。



第五节 债务重组的核算

解析：

(1) 债权人（乙公司）的会计处理

借：交易性金融资产	990 000	
坏账准备		20 00
0		
贷：应收账款	1 000 000	
投资收益		10
000		



第五节 债务重组的核算

(2) 债务人(甲公司)的会计处理。

借：应付账款	1 000 000
贷：其他权益工具投资——成本	900 000

0

——公允价值

变动 80 000

投资收益	20 000
------	--------

借：其他综合收益	80 000
----------	--------

贷：盈余公积/利润分配——未分配利润	80 000
--------------------	--------



第五节 债务重组的核算

(二) 将债务转为权益工具（按非金融资产处理）

1. 处理原则

债权人	债务人
<p>(1) 对子公司（非同控）的投资成本包括放弃债权的公允价值。</p> <p>(2) 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。</p> <p>(3) 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。</p>	<p>(1) 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>(2) 所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入“投资收益”科目。</p> <p>(3) 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>



第五节 债务重组的核算

2. 账务处理

债权人	债务人
<p>(1) 取得对联营企业和合营企业的权益性投资</p> <p>借：长期股权投资（放弃债权的公允价值+直接相关税费） 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（放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值）</p>	<p>借：应付账款等（账面价值）</p> <p>贷：股本/实收资本 资本公积——股本溢价/资本溢价（两者合计为公允价值） 投资收益（所清偿债务账面价值-权益工具确认金额）（可借可贷）</p>



第五节 债务重组的核算

(2) 取得的股权投资为对子公司的投资（非同一控制）

借：长期股权投资（放弃债权的公允价值）

 坏账准备

贷：应收账款等

 投资收益（放弃债权的公允价值－放弃债权的账面价值）



第五节 债务重组的核算

(3) 特殊情况：如取得的股权投资为对子公司的投资（同一控制，属于前述的权益性交易的情况）
借：长期股权投资（被合并所有者权益在最终控制方合并报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时产生的商誉）

 资本公积——资本溢价或股本溢价/盈余公积/
 利润分配——未分配利润（借差）

 坏账准备

贷：应收账款等

 资本公积——资本溢价或股本溢价（贷差）



第五节 债务重组的核算

【计算分析2】2×19年2月10日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定6个月后甲公司应结清款项100万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

2×19年8月12日（合同生效日），甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。



第五节 债务重组的核算

10月20日，乙公司办结了对甲公司的增资手续，甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用1.5万元和1.2万元。债转股后甲公司总股本为100万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的25%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。

甲公司应付款项的账面价值仍为100万元。

2×19年6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为85万元。

2×19年8月12日，应收款项和应付款项的公允价值均为76万元。

2×19年10月20日，应收款项和应付款项的公允价值仍为76万元。

假定不考虑其他相关税费。



第五节 债务重组的核算

解析：

(1) 债权人（乙公司）的会计处理

①6月30日：

借：公允价值变动损益	150 000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	150 000

②8月12日：

借：公允价值变动损益	90 000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	90 000



第五节 债务重组的核算

③10月20日，乙公司对甲公司长期股权投资的成本为应收款项公允价值76万元与相关税费1.2万元的合计77.2万元。

借：长期股权投资——甲公司	772 000
交易性金融资产——公允价值变动	240 000
贷：交易性金融资产——成本	1 000 000
银行存款	12 000



第五节 债务重组的核算

(2) 债务人（甲公司）的会计处理。

10月20日，由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量，初始确认权益工具公允价值时应当按照所清偿债务的公允价值76万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费1.5万元。



第五节 债务重组的核算

甲公司的账务处理如下：

借：应付账款		1 000 000
贷：实收资本		250 000
资本公积——资本溢价	(76万-1.5万-25万)	495 000
投资收益		240 000
银行存款		15 000

以上分录也可分拆，将支付手续费用1.5万单独编写分录。