



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
（1）对子公司（非同控）的投资成本包括放弃债权的公允价值。 （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。 （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。	（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，应按照所清偿债务的公允价值计量。 （2）所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。 （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。



第五节 债务重组的核算

2. 账务处理

债权人	债务人
(1) 取得对联营企业和合营企业的权益性投资 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 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）	借：应付账款等（账面价值） 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）



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（被合并方可辨认净资产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

（三）以非金融资产偿还债务

1. 处理原则

债权人	债务人
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） （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。	（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。



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) 债务人以固定资产、无形资产、投资性房地产、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固定资产、无形资产、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。

(4) 债务人以单项或多项长期股权投资清偿债务的，应当将所清偿债务的账面价值与清偿债务的长期股权投资账面价值的差额，记入“投资收益”科目。（以金融资产偿债内容中已讲）



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
借：库存商品/无形资产/固定资产等（放弃债权的公允价值+直接相关税费） 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等） 投资收益（放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值）	借：应付账款等（账面价值） 存货跌价准备 固定资产减值准备等 贷：库存商品/固定资产清理等（账面价值） 其他收益——债务重组收益（差额）



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
（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）	（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。



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

【计算分析】 2024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。

2025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2025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。

2025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

2025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 = $90 \times 13\% = 11.7$ 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 = $75 \times 13\% = 9.75$ 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。



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

2025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

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

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



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）

214 500

债权投资——成本

150 000

其他收益——债务重组收益



第五节 债务重组的核算

(五) 修改其他条款

(六) 组合形式



第五节 债务重组的核算

【单选·2022】长江公司与黄河公司均系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，因黄河公司无法按期支付货款，双方协商进行债务重组，长江公司同意黄河公司以库存商品清偿债务并将收到的商品作为库存商品核算，长江公司该项债权的账面余额为2 000万元，已计提坏账准备1 550万元，重组生效日公允价值为760万元。黄河公司该批商品的账面价值为420万元，不含税售价600万元，并向长江公司开具增值税专用发票，则长江公司该库存商品的入账金额为（ ）万元。

A. 682

B. 760

C. 600

D. 450



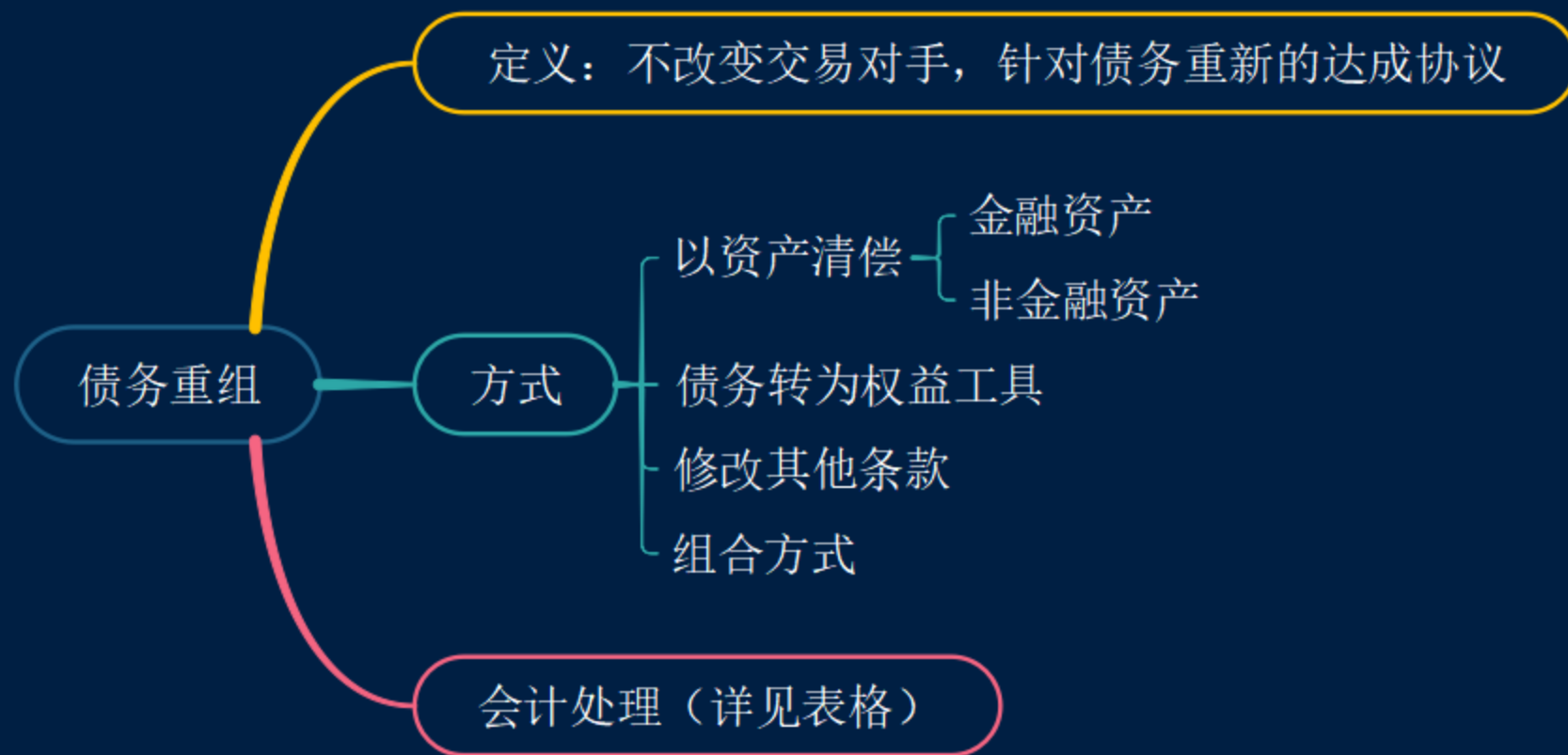
第五节 债务重组的核算

答案：A

解析：受让库存商品的入账金额＝放弃债权公允价值－可抵扣的增值税进项税额＝ $760 - 600 \times 13\% = 682$ （万元）。



总结





总结

	债权人	债务人
金融资产	受让金融资产按其公允价值计量； 放弃债权的账面价值和受让金融资产的价值的差额计入投资收益	清偿债务的账面价值与偿债金融资产的账面价值的差额计入投资收益，涉及其他综合收益的，该转即转
转为权益工具	非同控、联营、合营按照放弃债权的公允价值记账，交易费用按照相应的规则处理。 差额做投资收益	清偿债务的账面价值与转为权益工具的公允价值的差额计入投资收益
非金融资产	受让非金融资产按放弃债权的公允价值加上相关税费计量； 放弃债权的账面价值与其公允价值的差额计入投资收益	清偿债务的账面价值与偿债非金融资产的账面价值的差额，计入其他收益



总结

多项资产	先定金融，后定其他； 合同生效日的公允价值定； 金融入账看取得； 其他入账找分配	不区分资产处置损益和债务重组损益； 清偿债务的账面价值与清偿资产的账面 价值的差额，计入其他收益
处置组	先定金融，后定其他； 放弃债权公允价加承担处置 组中的负债，扣除金融资产 后再其他分配	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
修改条款	实质性修改（10%）； 是，终止原来确认新，差额 确认投资收益； 否，继续按照原模式核算	实质性修改（10%）； 是，终止原来确认新，差额确认投资收 益； 否，继续按照原模式核算
组合方式	实质性修改	分块考虑

谢谢 观看

THANK YOU