



第二节 债务重组的会计处理

（三）债务转为权益工具

权益工具指《企业会计准则第37号——金融工具列报》分类为“权益工具”的金融工具，例如股本、实收资本、资本公积等科目。

以一项同时包含金融负债和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，不属于债务转为权益工具的重组方式。

债权人一般可以终止确认该债权。同样地，债务人一般可以终止确认该债务。



第二节 债务重组的会计处理

1. 债务人的会计处理——债务转为权益工具

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，记入“投资收益”科目。

债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本公积（资本或股本溢价）、盈余公积、未分配利润等。



第二节 债务重组的会计处理

借:应付账款等

贷:股本(实收资本)

 资本公积——股本溢价(资本溢价)

 投资收益

【提示】“股本(实收资本)”与“资本公积——股本溢价(资本溢价)”之和反映股权的公允价值总额。

借:资本公积——股本溢价(资本溢价)

 贷:银行存款(发行费用)



第二节 债务重组的会计处理

2. 债权人的会计处理——债务转为权益工具

采用将债务转为权益工具方式且导致债权人转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人初始确认受让的非金融资产应当以成本计量。

放弃债权的成本包括债权的公允价值，以及可归属于该资产的税金及其他成本。

如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。



第二节 债务重组的会计处理

借:金融资产 【金融工具准则计量】

 长期股权投资 【放弃债权的公允价值+相关税费】

 投资收益 【差额, 或贷方】

 坏账准备

贷:应收账款

 银行存款 【相关税费】



第二节 债务重组的会计处理

【例21-2】2×22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。2×22年8月12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。2×22年10月20日，甲公司应付款项的账面价值仍为100万元；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。



第二节 债务重组的会计处理

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。

2×22年6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为85万元。

2×22年8月12日，应收款项和应付款项的公允价值均为76万元。

2×22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。



第二节 债务重组的会计处理

(1) 债务人的会计处理。

2×22年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。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	495 000
银行存款	15 000
投资收益	240 000



第二节 债务重组的会计处理

(2) 债权人的会计处理

乙公司的账务处理如下：

①2×22年6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

②2×22年8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



第二节 债务重组的会计处理

③2×22年10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



第二节 债务重组的会计处理

（四）修改其他条款方式进行债务重组

1. 债务人——修改其他条款方式

如果对债务或部分债务的合同条款做出“实质性修改”形成重组债务，或者债权人与债务人之间签订协议，以承担“实质上不同”的重组债务方式替换债务，债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。



第二节 债务重组的会计处理

2. 债权人——修改其他条款方式

通常情况下，应当整体考虑是否对全部债权的合同条款做出了实质性修改。如果做出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权，应当终止确认原债权，并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。



第二节 债务重组的会计处理

（五）组合方式

1. 债权债务的终止确认

（1）对于债务人：【分别看待】

组合中a以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的债务重组，如果债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，应当终止确认该部分债务。b组合中以修改其他条款方式进行的债务重组，需要根据具体情况，判断对应的部分债务是否满足终止确认条件。



第二节 债务重组的会计处理

(2) 对于债权人:【可以终止确认】

与上述“修改其他条款”部分的分析类似,通常情况下应当整体考虑是否终止确认全部债权。由于组合方式涉及多种债务重组方式,一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改,从而终止确认全部债权,并按照修改后的条款确认新金融资产。



第二节 债务重组的会计处理

2. 债务人的会计处理——组合方式

(1) 对于权益工具，债务人应当在初始确认时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。

(2) 对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当参照前述“修改其他条款”部分的内容，确认和计量重组债务。

(3) 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，计入“其他收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具、长期股权投资时）科目。



第二节 债务重组的会计处理

3. 债权人的会计处理——组合方式

债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改，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和受让的新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和重组债权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，记入“投资收益”科目。



第二节 债务重组的会计处理

【提示】

值得注意的是，对于企业因破产重整而进行的债务重组交易，由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，企业通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。



经典例题

【多选题】甲公司作为债权人，于2×23年5月10日与债务人乙公司达成协议，同意乙公司以其持有的丙上市公司股票、一台二手的进口光刻机以及若干芯片产品抵偿全部债务，协议签订当日即完成相关资产的交付手续。当日，甲公司放弃债权的账面价值为1000万元，公允价值为1070万元；乙公司持有的丙上市公司股票公允价值为500万元，甲公司将其作为交易性金融资产核算；二手光刻机在乙公司的账面价值为300万元，公允价值为400万元，甲公司将收到的光刻机作为固定资产核算，发生的运输和保险费用为1万元；芯片产品在乙公司的账面价值为180万元，公允价值为200万元，甲公司将芯片产品作为存货核算。



经典例题

假定不考虑相关税费及其他因素的影响（补充），下列各项有关甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。（2023年）

- A. 确认交易性金融资产500万元
- B. 确认投资收益100万元
- C. 确认固定资产 401 万元
- D. 确认存货 190 万元



经典例题

答案：AD

解析：甲公司取得交易性金融资产应按照取得当日的公允价值核算，确认交易性金融资产 500 万元，选项 A 正确；甲公司应确认投资收益的金额=1 070-1 000=70（万元），选项 B 不正确；甲公司确认固定资产的金额=（1 070-500）×400/（400+200）+1=381（万元），选项 C 不正确；甲公司确认存货的金额=（1070-500）×200/（400+200）=190（万元），选项 D 正确。

谢谢 观看
THANK YOU