

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部发布《企业会计准则第 12 号—债务重组（修订）》征求意见稿

【2019 年第 02 期（总第 297 期）- 2019 年 1 月 14 日】





财政部发布《企业会计准则第 12 号—债务重组（修订）》征求意见稿

2019 年 1 月 14 日，财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）〉（征求意见稿）意见的函》（财办会〔2019〕1 号）。修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施。本准则要求进行追溯调整。

债务重组准则修订的内容主要包括：

（1）修改债务重组定义

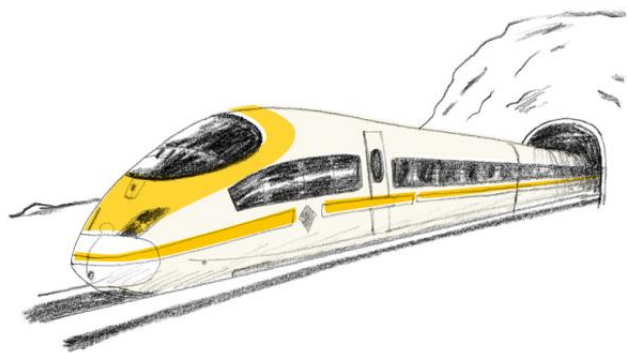
原债务重组准则以“债务人发生财务困难”、债权人“作出让步”为标准，将重组债权和债务区别于其他金融工具限定在较小范围内。考虑到债务重组准则、应用指南和讲解已规定，重组债权和债务与金融工具的确认和计量原则一致，因而对债务重组区别于其他金融工具加以定义不再具有实际意义，反而可能导致因准则适用范围不清晰引起误读。因此，本征求意见稿修改了债务重组的定义，**重组债权和债务与其他金融工具不作区别对待。**

债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，债权人和债务人通过以下方式就债务条款重新达成协议的交易：①以存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等非现金资产清偿债务；②将债务转为权益工具；③除上述①和②两种方式外修改其他债务条件，如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等；④以上三种方式的组合等。

（2）保持准则体系内在协调

修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施，为与上述新准则保持协调做出以下修订：一是将重组债权和债务的会计处理规定索引至新金融工具准则，从而与新金融工具准则协调一致，同时删除关于或有应收、应付金额遵循或有事项准则的规定。二是将以非现金资产偿债情况下资产处置损益的计算方法与新收入准则协调一致，即以抵减债务的公允价值作为交易价格。

相关概要如下：





一、《企业会计准则第 12 号——债务重组》2006 版与 2019 修订版对比

2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
第一章 总则	第一章 总则	
第一条 为了规范债务重组的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	第一条 为了规范债务重组的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	新旧一致
第二条 债务重组，是指在 债务人发生财务困难 的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定 作出让步 的事项。 第三条 债务重组的方式主要包括： （一）以资产清偿债务； （二）将债务转为 资本 ； （三）修改其他债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等，不包括上述（一）和（二）两种方式； （四）以上三种方式的组合等。	第二条 本准则中的债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，债权人和债务人通过以下方式就债务条款重新达成协议的交易： （一）以存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等非现金资产清偿债务； （二）将债务转为 权益工具 ； （三）除上述（一）和（二）两种方式外修改其他债务条件，如调整债务本金、改变债务利息、 变更还款期限 等； （四）以上三种方式的组合等。	修改债务重组定义（不再以“债务人发生财务困难”、债权人“作出让步”为标准） ； 重组债权和债务与其他金融工具不作区别对待； 债务重组的方式基本一致
	第三条 本准则适用于所有债务重组，但通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。	通过债务重组形成企业合并的，适用企业合并准则
第二章 债务人的会计处理	第二章 确认和计量	
第四条 以现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，计入当期损益。 第九条 以现金清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。 第七条 修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益。 修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确	第四条 重组债务和重组债权的确认和计量，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》。	重组债权和债务与金融工具的确认和计量原则一致，将重组债权和债务的会计处理规定索引至新金融工具准则，与新金融工具准则协调一致； 删除关于或有应收、应付金额遵循或有事项准则的规定



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
<p>认为预计负债。重组债务的账面价值，与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，计入当期损益。或有应付金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。</p> <p>第十二条 修改其他债务条件的，债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额，比照本准则第九条的规定处理。修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。或有应收金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应收金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。</p>		
<p>第五条 以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。</p> <p>第十条 以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，比照本准则第九条的规定处理。</p>	<p>第五条 以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务账面价值与其公允价值之间的差额计入当期损益，将重组债务公允价值与转让的非现金资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>以长期股权投资以外的非现金资产清偿债务的，债权人初始确认受让的非现金资产时，应当按照其公允价值计量。</p>	<p>不再考虑转让的非现金资产公允价值与其账面价值之差； 以非现金资产偿债时资产处置损益的计算方法与新收入准则一致，即以抵减债务的公允价值作为交易价格</p>



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
<p>第六条 将债务转为资本的，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本（或者实收资本），股份的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为资本公积。</p> <p>重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益。</p> <p>第十一条 将债务转为资本的，债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额，比照本准则第九条的规定处理。</p>	<p>第六条 将债务转为权益工具的，债务人初始确认债权人放弃债权而享有的权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量。重组债务账面价值与权益工具公允价值之间的差额，应当计入当期损益。</p> <p>将债权转为债权人对联营企业或合营企业的权益性投资的，或者债务人以长期股权投资清偿债务且构成债权人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长期股权投资时，应当按照成本计量。</p> <p>将债权转为《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的，或者债务人以长期股权投资清偿债务且形成债权人的金融资产的，应当按照该准则的有关规定处理。</p>	<p>债务转为权益工具处理基本一致；</p> <p>债务转为权益性投资，债权人初始确认的长期股权投资按照成本计量（CAS 2.6 通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照债务重组准则的有关规定确定）；</p> <p>债务转金融资产，适用金融工具准则（CAS 22.33 企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量）</p>
<p>第八条 债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照本准则第七条的规定处理。</p> <p>第十三条 债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按照本准则第十二条的规定处理。</p>	<p>第七条 债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为权益工具、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当按照支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有权益工具的公允价值和修改其他债务条件后金融负债的公允价值的相对比例，对重组债务的公允价值进行分摊，分别按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》和本准则第五条和第六条的规定处理。</p> <p>债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为权益工具、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人初始确认受让的非现金资产、长期股权投资、金融资产等时，应当分别按照本准则第五条和第六条的规定处理。</p>	<p>组合方式债务重组的，按公允价值的相对比例，对重组债务的公允价值进行分摊</p>
第四章 披露	第三章 披露	
	<p>第八条 债务重组涉及金融工具的，金融工具的披露应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的</p>	<p>金融工具的披露适用金融工具准则</p>



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
	规定处理。	
<p>第十四条 债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：</p> <p>（一）债务重组方式。</p> <p>（二）确认的债务重组利得总额。</p> <p>（三）将债务转为资本所导致的股本（或者实收资本）增加额。</p> <p>（四）或有应付金额。</p> <p>（五）债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定方法及依据。</p>	<p>第九条 债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：</p> <p>（一）根据债务重组方式，分组披露重组债务的账面价值和债务重组相关损益。</p> <p>（二）将债务转为权益工具所导致的股本（或者实收资本）增加额。</p>	<p>删除或有应付金额的披露要求；</p> <p>金融资产和金融负债公允价值的披露遵循 CAS 37</p>
<p>第十五条 债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：</p> <p>（一）债务重组方式。</p> <p>（二）确认的债务重组损失总额。</p> <p>（三）债权转为股份所导致的投资增加额及该投资占债务人股份总额的比例。</p> <p>（四）或有应收金额。</p> <p>（五）债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定方法及依据。</p>	<p>第十条 债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：</p> <p>（一）根据债务重组方式，分组披露重组债权的账面价值和债务重组相关损益。</p> <p>（二）债权转为权益工具所导致的投资增加额及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。</p>	<p>删除或有应收的披露要求；</p> <p>金融资产公允价值的披露遵循 CAS 37</p>
	第四章 衔接规定	
	<p>第十一条 债务重组涉及金融工具的，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的衔接规定处理。</p> <p>除前款规定外，在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。</p>	<p>要求进行追溯调整</p>
	第五章 附则	
	<p>第十二条 本准则自 20××年×月×日起施行。</p>	<p>拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施</p>



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1:《企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）（征求意见稿）》20190114

附件 2:《企业会计准则第 12 号——债务重组》2006