

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

# ——财政部印发修订《企业会计准则第 12 号——债务重组》

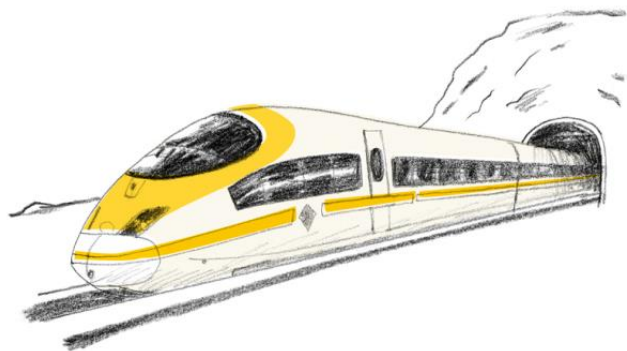
【2019 年第 22 期（总第 317 期）- 2019 年 5 月 29 日】





## 财政部印发修订《企业会计准则第 12 号——债务重组》

2019 年 5 月 29 日，财政部发布了《关于印发修订〈企业会计准则第 12 号——债务重组〉的通知》（财会〔2019〕9 号）。修订后的准则自 2019 年 6 月 17 日起施行。对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之间发生的债务重组，应根据本准则进行调整；对 2019 年 1 月 1 日之前发生的债务重组，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。



修订债务重组准则的原因主要有：保持准则体系的内在协调，与新修订的金融工具准则保持一致；改进实务操作和确保准则有效实施，消除债务重组准则与金融工具相关准则的交叉。

未废止债务重组准则主要是避免对多项准则反复修订，债务重组准则中包括了多项现有其他准则中未予规范的处理原则，具体包括债务重组取得的存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、生物资产等非现金资产的入账价值，债务转为权益工具情况下权益工具的入账价值，债务重组的披露等。如果废止债务重组准则，需要逐一修订存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产、金融工具等多项准则。

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，修订版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，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：①债务人以资产清偿债务；②债务人将债务转为权益工具；③除上述方式以外，采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债务。



此外，本准则中的债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具，非金融工具不适用本准则。

## （2）保持准则体系内在协调

修订后的准则与新金融工具准则协调一致：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，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。

但与原债务重组准则以及征求意见稿不同，债务人以非现金资产偿债时不再区分债务重组损益和资产处置损益，而是将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。同时，债权人以放弃债权的公允价值为基础计量受让的金融资产以外的资产。

## （3）债务重组损益不属于营业外收支

根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号），债务重组损益不再在营业外收支核算。

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	（By 致同）
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 <b>债务人发生财务困难</b> 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 <b>作出让步</b> 的事项。	第二条 债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。 本准则中的债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具。	<b>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；非金融工具不适用本准则</b>



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
<p>第三条 债务重组的方式主要包括：</p> <p>（一）以资产清偿债务；</p> <p>（二）将债务转为<b>资本</b>；</p> <p>（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；</p> <p>（四）以上三种方式的组合等。</p>	<p><b>第三条</b> 债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：</p> <p>（一）债务人以资产清偿债务；</p> <p>（二）债务人将债务转为<b>权益工具</b>；</p> <p>（三）除本条第一项和第二项以外，采用调整债务本金、改变债务利息、<b>变更还款期限</b>等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债务。</p>	<p>债务重组的方式基本一致</p>
	<p><b>第四条</b> 本准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：</p> <p>（一）债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《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 37 号——金融工具列报》。</p> <p>（二）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》。</p> <p>（三）债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方<b>持股且以股东身份进行债务重组的</b>，或者债权人与债务人在债务重组前后均受<b>同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的</b>，适用权益性交易的有关会计处理规定。</p>	<p>涉及的债权债务适用金融工具准则；</p> <p><b>通过债务重组形成企业合并的，适用企业合并准则；排除了权益性交易【与《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函[2008]60 号）和《企业会计准则解释第 5 号》中关于接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠的规定协调一致】</b></p>
第三章 债权人的会计处理	第二章 债权人的会计处理	（By 致同）
	<p><b>第五条</b> 以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债权人应当在相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。</p>	<p>明确了债权人确认资产的时点：符合定义和确认条件时</p>
<p>第十条 以非现金资产清偿债务的，债权人应当对<b>受让的非现金资产按其公允价值入账</b>，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><b>第六条</b> 以资产清偿债务方式进行债务重组的，<b>债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时</b>，应当按照下列原则以成本计量：</p> <p>存货的成本，包括<b>放弃债权的公允价值</b>和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。</p> <p>对联营企业或合营企业投资的成本，包</p>	<p><b>以放弃债权的公允价值为基础计量受让的金融资产以外的资产</b></p>





2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
	<p>括<b>放弃债权的公允价值</b>和可直接归属于该资产的税金等其他成本。</p> <p>投资性房地产的成本，包括<b>放弃债权的公允价值</b>和可直接归属于该资产的税金等其他成本。</p> <p>固定资产的成本，包括<b>放弃债权的公允价值</b>和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。</p> <p>生物资产的成本，包括<b>放弃债权的公允价值</b>和可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。</p> <p>无形资产的成本，包括<b>放弃债权的公允价值</b>和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。</p> <p><b>放弃债权的公允价值</b>与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。</p>	
<p>第十一条 将债务转为资本的，债权人应当将<b>享有股份的公允价值</b>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><b>第七条</b> 将债务转为权益工具方式进行债务重组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，债权人应当按照本准则第六条的规定计量其初始投资成本。</p> <p><b>放弃债权的公允价值</b>与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。</p>	<p><b>以放弃债权的公允价值为基础计量转换的对联营企业或合营企业的权益性投资</b></p>
<p>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。</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。<b>修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不得将其计入重组后债权的账面价值。</b>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><b>第八条</b> 采用修改其他条款方式进行债务重组的，债权人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，确认和计量重组债权。</p>	<p><b>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；</b></p> <p><b>删除不应当确认或有应收金额的规定</b></p>



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
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。	<b>第九条</b> 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 <b>放弃债权的公允价值</b> 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，并以此为基础按照本准则第六条的规定分别确定各项资产的成本。 <b>放弃债权的公允价值</b> 与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。	首先按照金融工具准则核算受让的金融资产和重组债权，然后基于受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例分配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
第二章 债务人的会计处理	第三章 债务人的会计处理	(By 致同)
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 <b>非现金资产公允价值</b> 之间的差额，计入当期损益。 <b>转让的非现金资产公允价值</b> 与其账面价值之间的差额，计入当期损益。	<b>第十条</b> 以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认， <b>所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。</b>	不再考虑转让的非现金资产公允价值与其账面价值之差； <b>以所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计量重组损益。</b> <b>【另外，根据“财会〔2019〕6号”，营业外收支不再包括债务重组损益】</b>
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。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。	<b>第十一条</b> 将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。 <b>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。</b> 所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。	债务转为权益工具处理基本一致； 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
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	<b>第十二条</b> 采用修改其他条款方式进行债务重组的，债务人应当按照《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 37 号——金融工具列报》的规定，确认和计量重组债务。	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



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
<p>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认为预计负债。</p> <p>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>金融工具准则协调一致；</p> <p>删除关于或有应付金额遵循或有事项准则的规定</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、<b>转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值</b>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><b>第十三条</b> 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债务人应当按照本准则第十一条和第十二条的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<b>转让资产的账面价值</b>以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。</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</p>
第四章 披露	第四章 披露	(By 致同)
<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) <b>或有应收金额</b>。</p> <p>(五) <b>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</b>。</p>	<p><b>第十四条</b> 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，分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。</p> <p>(二) 债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额，以及<b>该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例</b>。</p>	<p>删除或有应收的披露要求； 金融资产公允价值的披露遵循 CAS 37</p>
<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) <b>或有应付金额</b>。</p> <p>(五) <b>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</b></p>	<p><b>第十五条</b> 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，分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。</p> <p>(二) 债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。</p>	<p>删除或有应付金额的披露要求； 金融资产和金融负债公允价值的披露遵循 CAS 37</p>



2006 《CAS 12—债务重组》	2019 《CAS 12—债务重组》	新旧差异
公允价值的确定方法及依据。		
	第五章 衔接规定	(By 致同)
	第十六条 企业对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之间发生的债务重组，应根据本准则进行调整。企业对 2019 年 1 月 1 日之前发生的债务重组，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。	无需进行追溯调整，但自 2019 年 1 月 1 日起适用
	第六章 附则	(By 致同)
	第十七条 本准则自 2019 年 6 月 17 日起施行。	自 2019 年 6 月 17 日起施行
	第十八条 2006 年 2 月 15 日财政部印发的《财政部关于印发<企业会计准则第 1 号——存货>等 38 项具体准则的通知》(财会〔2006〕3 号)中的《企业会计准则第 12 号——债务重组》同时废止。 财政部此前发布的有关债务重组会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。	

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》(2019 修订) 20190529

附件 2:《企业会计准则第 12 号——债务重组》(2006) 2019.6.17 废止

附件 3:《企业会计准则第 12 号——债务重组(修订)(征求意见稿)》 20190114