

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 第十三章 债务重组

成功的唯一秘诀——坚持最终一分钟。——柏拉图

##### 一、本章知识结构

|        |                  |
|--------|------------------|
| 本章考情分析 | 《企业会计准则12号》非常重要。 |
| 本章教材变化 | 本章系新增。           |

#### 第一节 债务重组概述

##### 知识点1 债务重组的定义

|   |   |
|---|---|
| 债务重组的定义   | <p>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。</p> <p>经法院裁定进行债务重整并按持续经营进行会计核算的，按照本章要求进行会计处理，债务人在破产清算期间进行的债务重组，应当按照企业破产清算有关的会计处理规定处理。</p>   |
| (一) 关于交易对手方   | <p>债务重组是在不改变交易对手方的情况下进行的交易。实务中经常出现第三方参与相关交易的情形，例如，某公司以不同于原合同条款的方式代债务人向债权人偿债；又如，新组建的公司承接原债务人的债务，与债权人进行债务重组；再如，资产管理公司从债权人处购得债权，再与债务人进行债务重组。在上述情形下，企业应当首先考虑债权和债务是否发生终止确认，再就债务重组交易按照本章要求进行会计处理。</p>   |
| <p><b>【提示】</b>无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论债权人是否作出让步，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义。</p>  |   |
| (二) 关于债权和债务的范围  | <p>(1) 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》规范的债权和债务，不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款。</p> <p>(2) 不适用债务重组准则的交易事项：</p> <p>① 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>② 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>③ 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受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，适用权益性交易的有关会计处理规定。</p> |
| <p><b>【补充】</b>如何判断《企业会计准则第12号——债务重组》（财会[2019]9号）规范的债务重组是否构成权益性交易？如果构成权益性交易，是否确认债务重组相关损益？</p> <p>答：根据债务重组准则第四条，债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受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，适用权益性交易的有关会计处理规定。</p> <p>企业在判断债务重组是否构成权益性交易时应当遵循实质重于形式原则，例如，假设债权人对债务人的权益性投资通过其他人代持，债权人不具有股东身份但实质上以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。</p> <p>债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，即债权人和债务人不确认构成权益性交易</p> |   |

的债务重组相关损益。

例如，甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供2 000万元无息借款，并约定于6个月后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回500万元借款。在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。因此，甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。

**【例题·单选题】**甲公司是乙公司的股东。2×21年7月31日，甲公司应收乙公司账款4000万元，采用摊余成本进行后续计量。为解决乙公司的资金周转困难，甲公司、乙公司的其他债权人共同决定对乙公司的债务进行重组，并于2×21年8月1日与乙公司签订了债务重组合同。根据债务重组合同的约定，甲公司免除80%应收乙公司账款的还款义务，乙公司其他债权人免除40%应收乙公司账款的还款义务，豁免的债务在合同签订当日解除，对于其余未豁免的债务，乙公司应于2×21年8月底前偿还。2×21年8月23日，甲公司收到乙公司支付的账款800万元。不考虑其他因素，甲公司2×21年度因上述交易或事项应当确认的损失金额是（ ）万元。

- A. 零
- B. 800
- C. 3 200
- D. 1 600

**【答案】D**

**【解析】**甲公司应将其较其他债权人多豁免的40%（80%-40%）债权确认为权益性交易，与其他债权人同比例豁免债务人的1 600万元（4 000×40%）确认为损失，即甲公司2×21年度因上述交易或事项应当确认的损失金额为1 600万元。



## 知识点2 关于收入确认的原则

债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：

### （一）债务人以资产清偿债务

### （二）债务人将债务转为权益工具

实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点有义务以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”可能并不是根据《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，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

### （三）修改其他条款

除上述（一）和（二）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。

### （四）组合方式