

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 第二节 债务重组的会计处理



##### 知识点1 债权和债务的终止确认

债务重组中涉及的债权和债务的终止确认，债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权，债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

**【提示】**对于终止确认的债权，债权人应当结转已计提的减值准备中对应收债权终止确认部分的金额。对于终止确认其他债权投资，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目。

**【补充1】**债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益？

答：债务的终止确认，应当遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）有关金融负债终止确认的规定。债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。因此，债务人只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债务，并确认债务重组相关损益。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

**【补充2】**上市公司对于资产负债表日后期间与债权人达成债务重组协议是调整事项还是非调整事项？

答：对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务，在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认和计量。在报告期资产负债表中，债务重组中涉及的相关负债仍应按照达成债务重组协议前具有法律效力的有关协议等约定进行确认和计量。

(一)以资产清偿债务或将债务转为权益工具	对于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，由于债权人在拥有或控制相关资产时，通常其收取债权现金流量的合同权利也同时终止，债权人一般可以终止确认该债权。同样地，由于债务人通过交付资产或权益工具解除了其清偿债务的现时义务，债务人一般可以终止确认该债务。
(二) 修改其他条款	<p>1. 债权人： 如果做出实质性修改，应当终止确认原债权，并按照修改后的条款确认新金融资产。</p> <p>2. 债务人： 如果做出实质性修改，应当终止确认原债务，并按照修改后的条款确认新债务。</p> <p>实质性修改：重组债务未来现金流量现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过10%，意味着新的合同条款进行了实质性修改，有关现值的计算采用原债务的实际利率。</p>
(三) 组合方式	<p>对于债权人，与上述“修改其他条款”部分的分析类似，<b>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。</b></p> <p>对于债务人，组合中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。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。</p>



##### 知识点2 债权人的会计处理

(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人应当在受让的相关资产符合其定义和确

认条件时予以确认。

**【例13-1】**2020年6月18日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为95万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2020年10月18日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为100万元，累计摊销额为10万元，已计提减值准备2万元。10月22日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用4万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为87万元，已计提坏账准备7万元，乙公司应付款项的账面价值仍为95万元。假设不考虑相关税费。

(1) 债权人的会计处理。

2020年10月22日，债权人甲公司取得该无形资产的成本为债权公允价值（87万元）与评估费用（4万元）的合计（91万元）。甲公司的账务处理如下：

借：无形资产	910 000
坏账准备	70 000
投资收益	10 000
贷：应收账款	950 000
银行存款	40 000

承**【例13-1】**，假设甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年内将其出售，当日无形资产的公允价值为87万元，预计未来出售该非专利技术时将发生1万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。

分析：10月22日，甲公司对该非专利技术进行初始确认时，按照无形资产入账（91万元）与公允价值减出售费用 $[87-1=86（万元）]$ 孰低计量。债权人甲公司的账务处理如下：

借：持有待售资产——无形资产	860 000
坏账准备	70 000
投资收益	10 000
资产减值损失	50 000
贷：应收账款	950 000
银行存款	40 000