

# 注册会计师 教材精讲班 会计

## 第二十一章 债务重组

### 【知识点 2】债务重组的会计处理

#### 一、债权和债务的终止确认

项目	债权人	债务人
一般原则	在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权	在债务的现时义务解除时终止确认债务
① 以资产清偿债务或将债务转为权益工具	在拥有或控制相关资产时，一般可终止确认该债权	在交付资产或权益工具时，一般可以终止确认该债务
② 修改其他条款	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确认新金融资产	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，同时确认新金融负债
③ 组合方式	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确认新金融资产	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，该部分债务的现时义务解除时终止确认该部分债务。组合中以修改其他条款方式进行债务重组的，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

破产重整中的债务重组，只有在符合终止确认条件时，才能终止确认相关债权和债务，并确认债务重组相关损益。在报告期间已经开始协商，但在报告期资产负债表日后的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。

**【例题 21-3·多选题】**2019 年 10 月，法院批准甲公司的重整计划，截至 2020 年 4 月 10 日，甲公司已经清偿了所有应以现金清偿的债务：应清偿给债权人的 3 500 万股股票已经过户到相应的债权人的名下，预留给尚未登记债权人的股票也过户到管理人指定的账户。甲公司认为，有关重整事项已经基本执行完毕，很可能得到法院对重整协议履行完毕的裁决，预计重整收益 1 500 万元，甲公司于 2020 年 4 月 20 日经董事会批准对外报出 2019 年财务报告。不考虑其他因素，下列有关甲公司重整的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按持续经营假设编制重整期间的财务报表
- B. 在 2019 年财务报表附注中披露与重整事项有关的情况
- C. 在 2019 年财务报表中确认 1 500 万元重整收益
- D. 在重整协议相关重大不确定性消除时确认 1 500 万元的重整收益

**【答案】** ABD

**【解析】**甲公司重整事项基本执行完毕，且很可能得到法院对该重整协议履行完毕的裁决，可以判断企业能进行持续经营，可以使用持续经营假设编制重整期间的财务报表，选项 A 正确；在 2019 年财务报表附注中披露与重整事项有关的情况，选项 B 正确；因重整情况的执行和结果在资产负债表日存在重大不确定性，应在法院裁定破产重整协议履行完毕后确认重整收益，因此选项 D 正确，选项 C 错误。

## 二、以资产清偿债务的相关处理

(一) 以金融资产清偿债务	
债务人	终止确认相关债务，将该债务的账面价值与偿债金融资产账面价值之间的差额计入投资收益。相关债务的账面价值，一般为债务的面值或本金及应计未付利息。
债权人	金融资产初始确认时应当以其公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额计入投资收益。