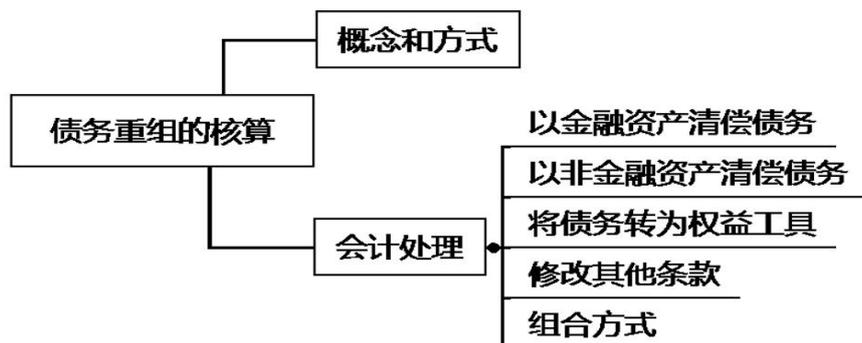


第五节 债务重组的核算

知识点框架



一、债务重组的概念和方式

1. 债务重组的概念

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。

2. 准则适用范围

(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》规范的金融工具。**对合同资产、合同负债、预计负债等进行的交易安排，不属于债务重组准则规范的范围。**

(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》。债务人以股权投资清偿债务或者将债务转为权益工具，可能对应导致债权人取得被投资单位或债务人控制权，在债权人的个别财务报表层面和合并财务报表层面，债权人取得长期股权投资或者资产和负债的确认和计量适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定。**但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，适用债务重组准则。**

(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，债务重组构成权益性交易，适用权益性交易的有关会计处理规定。

债务重组构成权益性交易的，债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。

(4) 对债务人在破产清算期间进行的债务重组，因债务人已不按持续经营进行会计核算，不适用债务重组准则，应当按照企业破产清算有关会计处理规定处理。

3. 债务重组方式

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) 除上述两项外，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。**经修改其他条款后的债权和债务分别形成重组债权和重组债务。**以下将这种债务重组方式称为“**修改其他条款**”方式。
- (4) 组合方式

【提示 1】债务人用于偿债的资产分为**金融资产和非金融资产**，通常是**已经在资产负债表中确认的资产**，例如，现金、应收账款、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、生物资产、无形资产等。除上述已经在资产负债表中确认的资产外，债务人也可能以**不符合确认条件而未予确认的资产**清偿债务。例如，债务人以**未确认的内部产生的品牌**清偿债务，债权人在获得的商标权符合无形资产确认条件的前提下作为无形资产核算。在少数情况下，债务人还可能以**处置组**（即一组资产和与这些资产直接相关的负债）清偿债务。

【提示 2】**权益工具**，是指根据《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，会计处理上体现为**股本、实收资本、资本公积**等。

二、债务重组的会计处理

（一）以资产清偿债务

1. 以金融资产清偿债务

（1）债权人的账务处理。**【视同处置原债权】**

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量，即受让的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，记入当期损益“投资收益”科目。

借：银行存款/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产等（公允价值）
 投资收益（债权账面价值与金融资产公允价值的差额） 坏账准备
 贷：应收账款等

【提示】交易性金融资产初始取得时发生的交易费用，也应计入投资收益。

（2）债务人的账务处理。

【账面转账面，差额确认债务重组损益】

债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，计入当期损益“投资收益”科目。

借：应付账款等
 贷：银行存款/其他债权投资/交易性金融资产等
 投资收益

【提示】

偿债资产为其他债权投资的，持有期间确认的累计利得或损失转出至损益，记入“投资收益”科目。

偿债资产为其他权益工具投资的，持有期间确认的累计利得或损失转出至留存收益，记入“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目。

【例 13-10】2x20 年 2 月 10 日，光明公司销售一批材料给长江公司，含税价格为 234 000 元。3 月 20 日，长江公司无法按合同规定偿还债务，经双方协议，光明公司同意减免长江公司 40000 元债务，余额用银行存款立即清偿。光明公司已对该债权计提了 1000 元坏账准备。

（1）光明公司应作如下账务处理：

借：银行存款 194 000
 投资收益 39 000
 坏账准备 1 000
 贷：应收账款 234 000

（2）长江公司应作如下账务处理：

借：应付账款 234 000
 贷：银行存款 194 000
 投资收益 40 000