

知识点 5: 债务重组的核算 (★★)

(三) 修改其他条款

债权终止确认	债权人	如果修改其他条款导致全部债权终止确认, 债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权, 重组债权的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目
	债务人	如果修改其他条款导致债务终止确认, 债务人应当按照公允价值计量重组债务, 终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额, 记入“投资收益”科目
未终止确认		如果修改其他条款未导致债权终止确认, 债权人应当根据其分类, 继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益, 或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量
		对于以摊余成本计量的债权, 债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况, 重新计算该重组债权的账面余额, 并将相关利得或损失记入“投资收益”科目 重新计算的该重组债权的账面余额, 应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权原实际利率折现的现值确定, 购买或源生的已发生信用减值的重组债权, 应按经信用调整的实际利率折现

【例 13-15】2x19 年 12 月 31 日海星公司应付昌河公司票据的账面余额为 208 000 元, 其中, 8 000 元为累计未付的利息, 票面年利率为 8%。由于海星公司连年亏损, 资金困难, 不能偿付应于 2x20 年 12 月 31 日前支付的应付票据。经双方协商, 于 2x20 年 1 月 1 日进行债务重组。昌河公司同意将债务本金减至 160 000 元, 免去债务人 2x19 年 12 月 31 日前所欠的全部利息; 将利率从 8%降低到 5%, 并将债务到期日延长至 2x21 年 12 月 31 日, 利息按年支付。假设昌河公司已对该项债权计提坏账准备 52 000 元, 现行类似债权资产市场折现率为 5%。

根据上述资料, 债务重组后债务的公允价值为 160 000 元。

重组后债务未来现金流量的现值 = $160000 \times (1+5\%) \div (1+8\%) = 155555.56$

原债务剩余期限未来现金流量的现值 = 208000

$(208000 - 155555.56) / 208000 = 25.21\%$

属于实质性修改

【答案】

(1) 海星公司 (债务人) 应作如下账务处理

债务重组日原债务应终止确认

借: 应付票据	208 000
贷: 应付账款—昌河公司 (重组债务)	160 000
投资收益	48 000

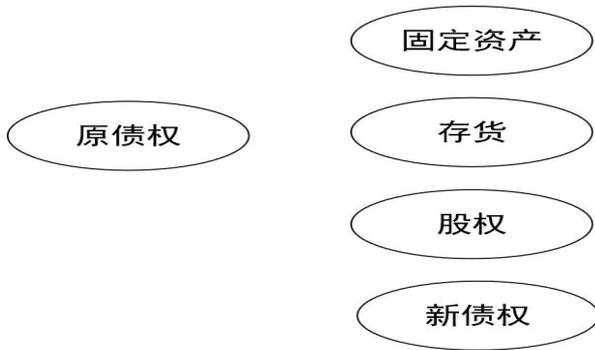
(2) 昌河公司 (债权人) 应作如下账务处理:

① 债务重组日原债权应终止确认

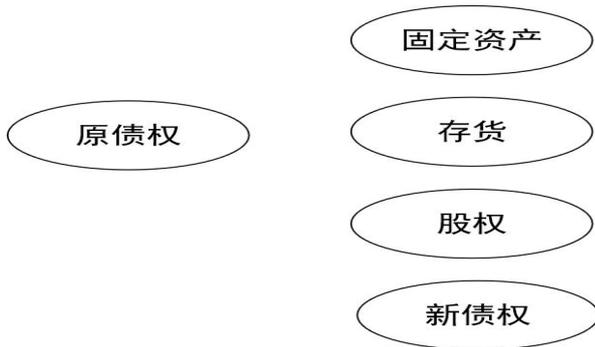
借: 应收账款—海星公司 (重组债权)	160 000
坏账准备	52 000
贷: 应收票据	208 000
投资收益	4 000

(四) 组合方式

债权人	债权人应当按照修改后的条款, 以公允价值初始计量重组债权和受让的新金融资产, 按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例, 对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配, 并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目
-----	--



债务人	所清偿债务的 账面价值 与转让资产的 账面价值 以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额, 记入“其他收益—债务重组收益”或“投资收益”(仅涉及金融工具时)科目
-----	---



【2021 年多项选择题】下列属于债务人以组合方式清偿债务的债务重组方式有 ()。

- A. 以现金偿还部分债务, 同时将剩余债务展期
- B. 以机器设备偿还部分债务, 剩余债务转为资本
- C. 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务
- D. 修改债务本金、利息及还款期限条款
- E. 破产清算期间以其厂房偿还部分债务, 剩余债务于破产清算终结日豁免

【答案】AB

【解析】本题考查债务重组。组合方式, 是采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工具、修改其他条款(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)三种方式中一种以上方式的组合清偿债务的债务重组方式。以现金偿还债务, 属于以资产清偿债务, 将剩余债务展期, 属于修改其他条款, 同时采用两种方式偿还债务, 选项 A 正确; 以机器设备偿还部分债务, 属于以资产清偿债务, 剩余债务转为资本, 债务人将债务转为权益工具, 同时采用两种方式偿还债务, 选项 B 正确;

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务, 不属于组合方式清偿债务, 选项 C 错误; 修改债务本金、利息及还款期限条款, 属于修改其他条款, 选项 D 错误; 破产清算期间以其厂房偿还部分债务, 剩余债务于破产清算终结日豁免, 属于破产清算, 选项 E 错误。

【提示】值得注意的是, 对于企业因破产重整而进行的债务重组交易, 由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性, 因此, 企业通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益, 除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。

【2021 年·多选题】甲公司应收乙公司 1000 万元, 已计提坏账准备 50 万元。2×20 年 3 月 1 日, 甲乙双方签订的债务重组协议约定;

- (1) 乙公司以账面价值 480 万元的库存商品抵偿债务 500 万元;
- (2) 乙公司向甲公司增发股票 200 万股, 用于抵偿债务 500 万元;
- (3) 前述 (1) (2) 两项偿债事项互为条件, 若其中任何一项没有完成, 则甲公司保留向乙公司收取 1000 万

元现金的权利。

2×20年3月1日,甲公司债权的公允价值为940万元;乙公司股票的公允价值为2.5元/股。2×20年3月15日,甲公司将收到的商品作为存货管理。2×20年5月1日,乙公司办理完成股权增发手续,甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,当日乙公司股票的公允价值为2.4元/股。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司债务重组相关会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 2×20年5月1日,确认其他权益工具投资480万元
- B. 2×20年3月15日,确认存货440万元
- C. 2×20年3月15日,确认投资收益-35万元
- D. 2×20年5月1日,确认投资收益-30万元

【答案】ABD

【解析】2×20年3月15日,甲公司收到商品的入账价值=940-2.5×200=440(万元),选项B正确;2×20年3月15日甲公司不确认投资收益,选项C错误;2×20年5月1日甲公司应确认的其他权益工具投资的金额=200×2.4=480(万元),选项A正确;2×20年5月1日甲公司应确认投资损失金额=(1000-440-50)-(2.4×200)=30(万元),选项D正确。

甲公司相关账务处理如下:

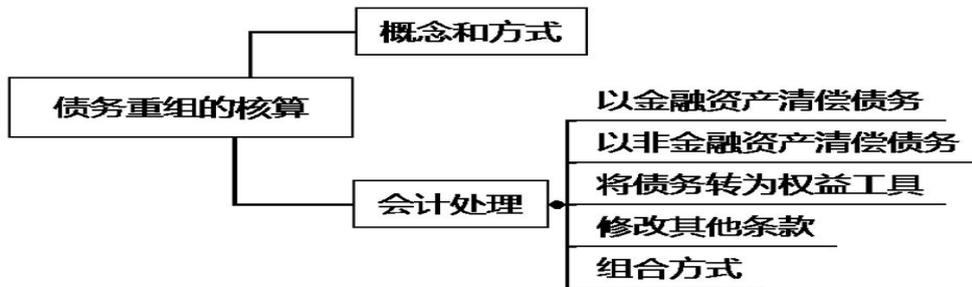
2×20年3月15日

借:库存商品 440
 贷:应收账款 440

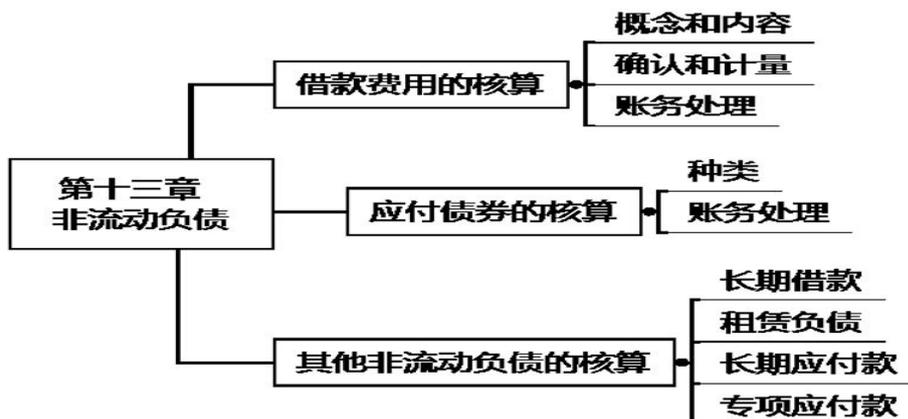
2×20年5月1日

借:其他权益工具投资 480(2.4×200)
 坏账准备 50
 投资收益 30
 贷:应收账款 560(1000-440)

知识点回顾



本章回顾



本章回顾

