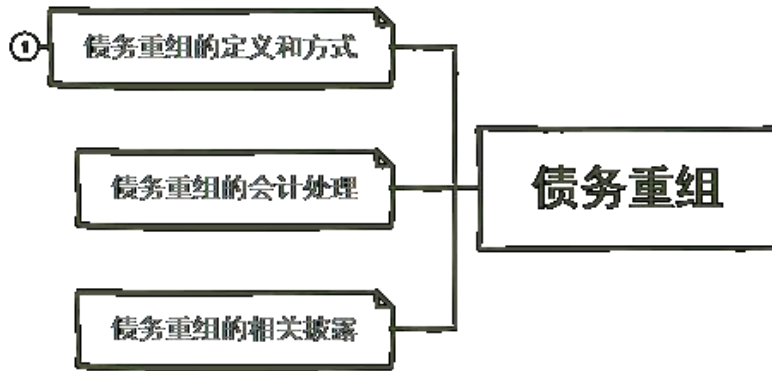


第二十一章 债务重组



历年真题分析

学习本章时，建议运用对比学习法，对比掌握债权人和债务人在债务重组中涉及的“差额”的会计处理。另外，还应特别注意债务重组损益确认时点的确定。

近年来，在主观题中本章与其他章节内容结合考查的情况时有发生，如债务重组与存货、固定资产、金融资产、长期股权投资以及资产负债表日后事项等内容结合；本章易考债务重组收益或损失的计算、债务重组取得资产入账价值的确定、破产重整收益确认时点以及债务重组中的权益性交易等内容。

近三年平均分为4分。

第一节

债务重组的定义和方式

知识点：债务重组的定义

债务重组：是指在**不改变交易对手方**的情况下，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**。

【提示】

(1) 无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，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。

例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等，均属于债务重组。

(2) 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**。

(3) **不适用**债务重组准则的交易事项：

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》；

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》；

③ 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，**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**。

债务重组构成权益性交易的情形包括：

情形一：债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以**股东身份进行债务重组**；

情形二：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**。

【例题】构成权益性交易的债务重组

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1 000万元无息借款，

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200万元借款。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。

债务重组不构成权益性交易的：

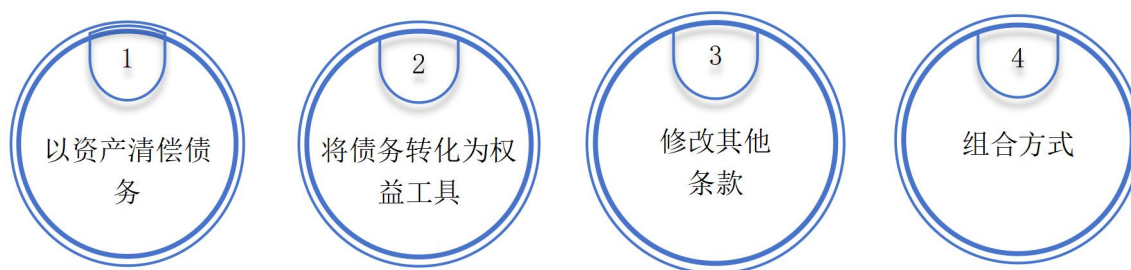
债务重组中不属于权益性交易的部分仍然应当确认债务重组相关损益。

【例题】并不全是权益性交易的债务重组

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1000万元无息借款，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200万元借款。假设其他债权人对此类债务普遍进行了减半的豁免。

甲公司作为股东比其他债务人多豁免300万元债务的交易应当作为权益性交易（不确认债务重组相关损益），正常豁免500万元债务的交易不属于权益性，应当确认债务重组相关损益。

知识点：债务重组的方式



1. 债务人以资产清偿债务

用于偿债的常见资产包括：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、生物资产和无形资产等。

特殊的还有用未确认的自创品牌清偿债务，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。

2. 债务人将债务转为权益工具

①如果债转股附带回购条款或强制分红条款则不能定义为债务转权益工具的债务重组方式；

②以一项同时包含金融负债和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，也不属于此方式。

3. 修改其他条款

改变债权和债务的其他条款的债务重组方式，如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等。经“修改其他条款”的债权和债务分别形成重组债权和重组债务。

4. 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。