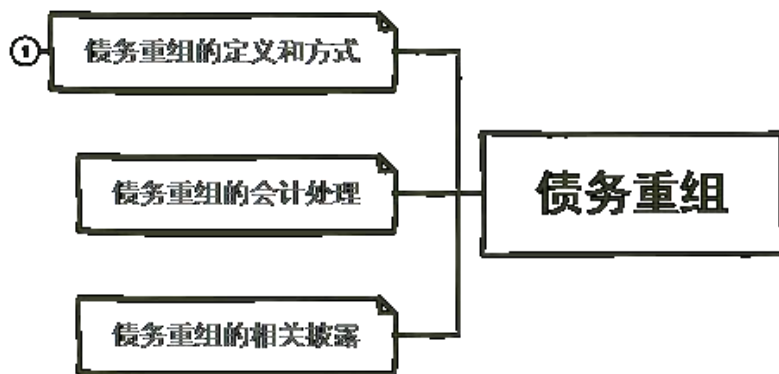


## 第二十一章 债务重组



### 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。

近三年平均分值为4分。

### 第一节

#### 债务重组的定义和方式

### 第二节

#### 债务重组的会计处理

知识点：债权和债务的终止确认

一般原则

- ①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；
- ②债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

（一）以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债权人：在拥有或控制相关资产时，可以终止确认该债权。

债务人：交付资产或权益工具时，可以终止确认该债务。

（二）修改其他条款

债权人：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。

债务人：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。

【提示】重组债务未来现金流量（包括支付和收取的某些费用）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%，则意味着新的合同条款进行了“实质性修改”或者重组债务是“实质上不同”的，有关现值的计算均采用原债务的实际利率。

### （三）组合方式

债权人：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。

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，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。

**【提示】**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**。

知识点：债权人和债务人的会计处理

- （一）以金融资产清偿债务
- （二）以非金融资产清偿债务
- （三）债务转为权益工具
- （四）修改其他条款方式进行债务重组
- （五）组合方式

知识点：债权人和债务人的会计处理

- （一）以金融资产清偿债务

1. 债务人以**金融资产**清偿债务的会计处理。

债务人以**单项或多项金融资产清偿债务**的，**债务的账面价值与偿债金融资产账面价值**的差额，记入“**投资收益**”科目。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

（1）对于以分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，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。

金融资产按终止确认（出售）的方式处理。

会计分录为：

借：应付账款等（债务的账面价值）

贷：其他债权投资等（偿债金融资产账面价值）

投资收益（差额）

**将持有期间产生的“其他综合收益”转入“投资收益”。**

（2）对于以指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资清偿债务的，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“盈余公积”“利润分配——未分配利润”等科目。

借：应付账款等（债务的账面价值）

贷：其他权益工具投资（偿债金融资产账面价值）

**投资收益（差额）**

**借：其他综合收益**

**贷：盈余公积**

**利润分配——未分配利润**

2. 债权人的会计处理（债权人受让金融资产）

债权人受让包括现金在内的**单项或多项金融资产**的，应当按照《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。

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“投资收益”科目。

【例题】甲公司 2020 年 3 月 1 日就应收乙公司的债权 100 万元进行债务重组，双方约定，乙公司以其持有的丙公司股票抵债，乙公司将其定义为交易性金融资产，债务重组当天该股票投资的账面余额为 60 万元，公允价值为 80 万元，甲公司此应收账款债务重组当日的公允价值为 85 万元，已提坏账准备 9 万元，甲公司取得丙公司股票后将其定义为其他权益工具投资。假定不考虑相关税费。

甲公司	乙公司
借：其他权益工具投资 80	借：应付账款 100
投资收益 11	贷：交易性金融资产 60
坏账准备 9	投资收益 40
贷：应收账款 100	