

第二十一章 债务重组

■ 本章内容导读

- 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
- 第三节 债务重组的相关披露

■ 本章考情分析

本章属于重点章节，主要考点包括：

(1) 债权人债务重组的会计处理，包括债权人受让金融资产和非金融资产入账价值的确定、债权人债务重组损益的计算等；

(2) 债务人债务重组的会计处理，包括债务人债务重组损益的计算等。

近三年本章考题题型涉及客观题、计算分析题和综合题。2023 年本章教材内容基本没有变化。

■ 本章知识讲解

第一节 债务重组的定义和方式

- 一、债务重组的定义
- 二、债务重组的方式

一、债务重组的定义

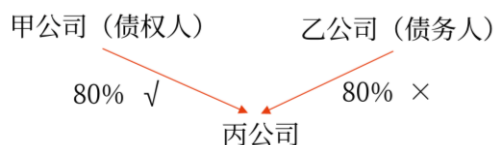
债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

(一) 交易对手方	债务重组是在 <u>不改变交易对手方</u> 的情况下进行的交易。同时，债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否作出让步。
(二) 债权和债务的范围	债务重组涉及的债权和债务，是指金融工具确认和计量准则规范的债权和债务。针对 <u>租赁应收款</u> 和 <u>租赁应付款</u> 的债务重组，也属于债务重组准则规范的范围。 【提示】 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。
(三) 债务重组准则规范的范围	对于符合债务重组准则定义的债务重组，应当按照债务重组准则进行会计处理，但下列各项 <u>不属于债务重组准则规范范围</u> ： 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 <u>确认、计量和列报</u> ，适用金融工具确认和计量和金融工具列报等金融工具相关准则。

2.通过债务重组形成企业合并的，适用企业合并准则。

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合并准则的有关规定。

【板书】



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**。

【补充】权益性交易，是指企业与所有者之间或所有者与所有者之间发生的交易。权益性交易不确认损益。

债务重组构成权益性交易的情形包括：

（1）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**。

【板书】



（2）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**。

【提示】

（1）债务重组中**不属于权益性交易的部分**仍然适用债务重组准则。（参考**【例题】**）

（2）企业在判断债务重组是否构成权益性交易时，应当遵循**实质重于形式**原则。

例如，假设债权人对债务人的权益性投资通过其他人**代持**，债权人不具有股东身份，但实质上以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。

【补充】

（1）经法院裁定进行**债务重整**并按**持续经营**进行会计核算的，适用于债务重组准则。

（2）债务人在**破产清算期间进行的债务重组**不属于债务重组准则规范的范围，应当按照企业破产清算有关会计处理规定处理。

【例题】 甲公司是乙公司的控股股东。为弥补乙公司临时性经营现金流短缺，2×23年4月1日，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。借款期满后，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。

分析

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。

例题 假设前例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，那么甲公司作为股东比其他债权人多豁免 300 万元债务的交易应当作为权益性交易，正常豁免 500 万元债务的交易适用债务重组准则。

板书



例题·2020 年单选题 甲公司是乙公司的股东。20×9 年 7 月 31 日，甲公司应收乙公司账款 4 000 万元，采用摊余成本进行后续计量。为解决乙公司的资金周转困难，甲公司、乙公司的其他债权人共同决定对乙公司的债务进行重组，并于 20×9 年 8 月 1 日与乙公司签订了债务重组合同。根据债务重组合同的约定，甲公司免除 80% 应收乙公司账款的还款义务，乙公司其他债权人免除 40% 应收乙公司账款的还款义务，豁免的债务在合同签订当日解除，对于其余未豁免的债务，乙公司应于 20×9 年 8 月底前偿还。

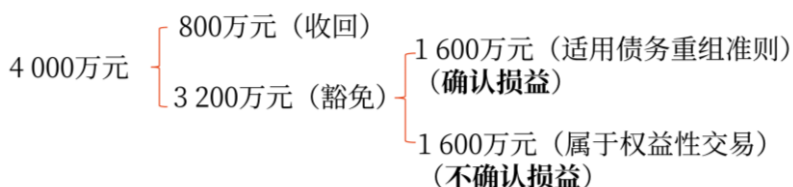
20×9 年 8 月 23 日，甲公司收到乙公司支付的账款 800 万元。不考虑其他因素，甲公司 20×9 年度因上述交易或事项应当确认的损失金额是（ ）。

- A. 零
- B. 800 万元
- C. 3 200 万元
- D. 1 600 万元

【答案】D

【解析】甲公司 20×9 年度因上述交易或事项应当确认的损失金额=4 000×40%=1 600（万元）。甲公司作为乙公司股东比其他债权人多豁免债务 1 600 万元 $[(80\%-40\%) \times 4\,000]$ 的交易应当作为权益性交易，不确认损失。

板书



二、债务重组的方式

方式	具体内容						
(一) 债务人以资产清偿债务	<p>债务人以资产清偿债务，是债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。</p> <p>【提示】</p> <p>除已经在资产负债表中确认的资产外，债务人也可能以<u>不符合确认条件而未予确认的资产</u>清偿债务。例如，债务人以未确认的<u>内部产生品牌</u>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。</p>						
(二) 债务人将债务转为权益工具	<p>这里的权益工具，是指根据金融工具列报准则分类为“权益工具”的金融工具。</p> <p>【提示】</p> <p>(1) 有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点有义务以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”可能<u>并不是根据金融工具列报准则分类为权益工具的金融工具</u>，从而<u>不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式</u>。（名股实债）</p> <p>(2) 债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的<u>复合金融工具替换原债权债务</u>，这类交易也<u>不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式</u>。</p>						
(三) 修改其他条款	<p>修改债权和债务的其他条款，是债务人以资产清偿债务，也不将债务转为权益工具，而是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<u>重组债权</u>和<u>重组债务</u>。</p> <p>【板书】</p> <table border="0"> <tr> <td>债权人</td><td>债务人</td></tr> <tr> <td>原债权</td><td>原债务</td></tr> <tr> <td>重组债权</td><td>重组债务</td></tr> </table>	债权人	债务人	原债权	原债务	重组债权	重组债务
债权人	债务人						
原债权	原债务						
重组债权	重组债务						
(四) 组合方式	<p>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。</p> <p>【板书】</p> <p>“资产” + “权益工具” + “修改其他条款” 三种方式中两种及两种以上方式的组合</p>						

第二节 债务重组的会计处理

- 一、债权和债务的终止确认
- 二、债权人的会计处理
- 三、债务人的会计处理

一、债权和债务的终止确认

- (一) 债权和债务的终止确认条件

债务重组中涉及的债权和债务的终止确认，应当遵循金融工具确认和计量及金融资产转移准则中有关金融资产和金融负债终止确认的规定。

	债权的终止确认	债务的终止确认
终止确认条件	债权人在 <u>收取债权现金流量的合同权利终止时</u> 终止确认债权	债务人在 <u>债务的现时义务解除时</u> 终止确认债务

💡 提示 1

由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。因此，债务人只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债务，并确认债务重组相关损益。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

💡 提示 2

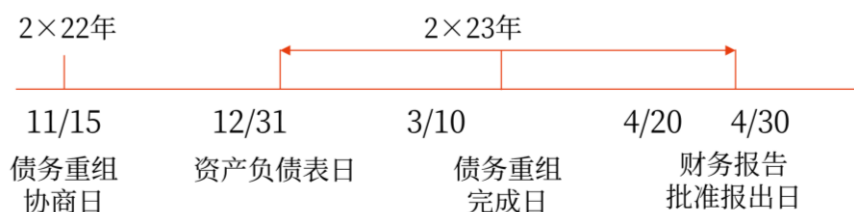
对于终止确认的债权，债权人应当结转已计提的减值准备中对应该债权终止确认部分的金额。

对于终止确认的分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权，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。

💡 提示 3

对于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。

📖 板书



(二) 不同债务重组方式下债权和债务的终止确认

1. 债务人以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债权人	对于债务人以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的债务重组，由于债权人在拥有或控制相关资产时，通常其 <u>收取债权现金流量的合同权利也同时终止</u> ，债权人一般可以终止确认该债权。
债务人	由于债务人通过交付资产或权益工具 <u>解除了其清偿债务的现时义务</u> ，债务人一般可以终止确认该债务。

2. 修改其他条款

债权人	<p>对于债权人，债务重组通过调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等修改合同条款方式进行的，通常情况下，应当<u>整体考虑是否对全部债权的合同条款做出了实质性修改</u>。</p> <p>如果做出<u>实质性修改</u>，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<u>终止确认原债权</u>，并按照修改后的条款或新协议<u>确认新金融资产</u>。</p> <p>【板书】</p> <p>借：应收收款——重组债权 投资收益 坏账准备 贷：应收账款——原债权</p>
债务人	<p>对于债务人，如果对债务或部分债务的合同条款作出<u>实质性修改</u>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<u>终止确认原债务</u>，同时按照修改后的条款<u>确认一项新金融负债</u>。</p> <p>【板书】</p> <p>借：应付账款——原债务 投资收益 贷：应付账款——重组债务</p>

3.组合方式（“资产+权益工具+修改其他条款”三种方式中两种及两种以上方式的组合）

债权人	<p>对于债权人，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，一般认为对<u>全部债权</u>的合同条款<u>做出了实质性修改</u>，从而<u>终止确认全部债权</u>，并按照修改后的条款<u>确认新金融资产</u>。</p>
债务人	<p>（1）对于债务人，组合中以<u>资产清偿债务</u>或者<u>将债务转为权益工具</u>方式进行的债务重组，如果债务人清偿该部分债务的<u>现时义务已经解除</u>，应当<u>终止确认该部分债务</u>。</p> <p>（2）组合中以<u>修改其他条款方式</u>进行的债务重组，需要根据具体情况，判断对应的部分债务是否满足<u>终止确认条件</u>。</p>

二、债权人的会计处理

（一）债务人以资产清偿债务或将债务转为权益工具

1.债权人受让金融资产（入账基础：受让金融资产的公允价值）

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照金融工具确认和计量准则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。

三 × 板 书

（债权人的债权以应收账款为例，下同）

(1) 假定 受让的金融 资产为债权 投资、其他 债权投资或 其他权益工 具投资	借：债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资
	（初始确认时的公允价值+支付的相关交易费用）
	坏账准备
	贷：应收账款
	投资收益（差额，或借方）

（债权终止确认日账面价值）

(2) 假定受让的金 融资产为交易性金融 资产	借：交易性金融资产（初始确认时的公允价值） 坏账准备 贷：应收账款 银行存款（支付的相关交易费用） <u>投资收益</u> （差额，或借方）
-------------------------------	--

2. 债权人受让非金融资产（入账基础：放弃债权的公允价值）

债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

受让非金融资产	初始确认金额
① 存货	存货的成本，包括 <u>放弃债权的公允价值</u> ，以及使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。
② <u>权益法核算的</u> 长期股权投资	对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。
③ 投资性房地产	投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。
④ 固定资产	固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。 确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。
⑤ 无形资产	无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。
【提示 1】债权人受让非金融资产的初始确认金额=放弃债权的公允价值+计入受让的非金融资产应支付的相关税费- <u>受让资产准予抵扣的增值税进项税额</u>	

受让非金融资产	初始确认金额
<p>【提示 2】 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。</p> <p>【板书】</p> <p>借：××非金融资产</p> <p> 应交税费—应交增值税（进项税额）</p> <p> 坏账准备</p> <p>贷：应收账款</p> <p> 银行存款（支付的相关税费）</p> <p> 投资收益（差额，或借方）</p>	

教材例 21-1

（债权人的账务处理）2×20 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 95 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产；乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2×20 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。

2×20 年 10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元。当日，甲公司应收款项的**公允价值为 87 万元**，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。

分析

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产

 (870 000+40 000) 910 000

 坏账准备 70 000

 投资收益 10 000

贷：应收账款 950 000

 银行存款 40 000

板书

债权人甲公司债务重组损益（投资收益）=放弃债权的公允价值 87-放弃债权的账面价值 88（95-7）=-1（万元）。

拓展

本题假定债权人甲公司为增值税一般纳税人，取得无形资产的增值税进项税额为 72 000 元，则甲公司的账务处理如下：

借：无形资产

 (870 000-72 000+40 000) 838 000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 72 000

 坏账准备 70 000

 投资收益 10 000

贷：应收账款 950 000

 银行存款 40 000

教材例 21-2

(债权人的账务处理) 2×19 年 2 月 10 日, 甲公司从乙公司购买一批材料, 约定 6 个月后甲公司应结清款项 100 万元 (假定无重大融资成分)。乙公司将该应收款项分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产; 甲公司将该应付款项分为以摊余成本计量的金融负债。

☐ 板书

2×19 年 2 月 10 日乙公司会计处理 (不考虑增值税):

借: 交易性金融资产——成本 100
贷: 主营业务收入 100

2×19 年 8 月 12 日, 甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组, 双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资 (即债务人将债务转为权益工具)。

2×19 年 10 月 20 日, 乙公司办结了对甲公司的增资手续, 甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用 1.5 万元和 1.2 万元。债转股后甲公司总股本为 100 万元, 乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的 25%, 对甲公司具有重大影响, 甲公司股权公允价值不能可靠计量。甲公司应付款项的账面价值仍为 100 万元。

2×19 年 6 月 30 日, 应收款项和应付款项的公允价值均为 85 万元。

2×19 年 8 月 12 日, 应收款项和应付款项的公允价值均为 76 万元。

2×19 年 10 月 20 日, 应收款项和应付款项的公允价值仍为 76 万元。假定不考虑其他相关税费。

☐ 分析

(金额单位以万元表示) 债权人乙公司的账务处理如下:

① 2×19 年 6 月 30 日应收款项的公允价值为 85 万元:

借: 公允价值变动损益 (100-85) 15
贷: 交易性金融资产——公允价值变动 15

② 2×19 年 8 月 12 日应收款项的公允价值为 76 万元:

借: 公允价值变动损益 (85-76) 9
贷: 交易性金融资产——公允价值变动 9

③ 2×19 年 10 月 20 日, 乙公司对甲公司长期股权投资的成本=放弃债权的公允价值 76+相关税费 1.2=77.2 (万元)。

借: 长期股权投资——投资成本 77.2
交易性金融资产——公允价值变动
 (15+9) 24
贷: 交易性金融资产——成本 100
银行存款 1.2

☐ 板书

① 债权人乙公司对甲公司长期股权投资的初始确认金额=放弃债权的公允价值 76+可直接归属于该资产的税金等其他成本 1.2=77.2 (万元);

② 债权人乙公司的债务重组损益=放弃债权的公允价值 76-其账面价值 76=0 (万元)。

3. 债权人受让多项资产

{ 非+非
非+金

债权人受让多项非金融资产, 或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的: 非 (A+B) +金 C

(1) 受让金融资产 入账价值的确定 C	应当按照金融工具确认和计量准则的规定确认和计量受让的金融资产。
(2) 受让非金融资产 入账价值的确定 (A+B)	<p>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受让金融资产合同生效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。</p> <p>① 受让的多项非金融资产入账价值总额=放弃债权合同生效日的公允价值-受让的金融资产合同生效日的公允价值-<u>受让资产准予抵扣的增值税进项税额★★★</u></p> <p>② 某项受让非金融资产的入账价值=受让的多项非金融资产入账价值总额× $\frac{\text{该项非金融资产的公允价值}}{\text{受让的多项非金融资产公允价值总额}}$ + 计入该项受让非金融资产应支付的相关税费</p>
(3) 放弃债权的公允价值与账面价值之间差额的会计处理	<p>放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“<u>投资收益</u>”科目。</p> <p>【板书】（不考虑金融资产的相关交易费用）</p> <p>借：××金融资产（<u>初始确认日的公允价值</u>） ××非金融资产（计算确定的入账价值） <u>应交税费—应交增值税（进项税额）</u> 坏账准备</p> <p>贷：应收账款 投资收益（差额，或借方）</p>

教材例 21-3

（债权人乙公司的账务处理）2×19年11月5日，甲公司向乙公司赊购一批材料，含税价为234万元。**2×20年9月10日**，甲公司因发生财务困难，无法按合同约定偿还债务，双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债券投资抵偿欠款。当日，乙公司该债权的公允价值为210万元，甲公司用于抵债的商品市价（不含增值税）为90万元，抵债设备的公允价值为75万元，用于抵债的债券投资**市价为23.55万元**。（提示：90+90×13%+75+75×13%+23.55=210万元）抵债资产于2×20年9月20日转让完毕，甲公司发生设备运输费用0.65万元，乙公司发生设备安装费用1.5万元。

乙公司以摊余成本计量该项债权。2×20年9月20日，乙公司对该债权已计提坏账准备19万元。乙公司将受让的商品、设备和债券投资分别作为低值易耗品、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

甲公司以其摊余成本计量该项债务。**2×20年9月20日**，甲公司用于抵债的商品成本为70万元；抵债设备的账面原价为150万元，累计折旧为40万元，已计提减值准备18万元；甲公司以其摊余成本计量用于抵债的债券投资**市价为21万元**，债券票面价值总额为15万元，票面利率与实际利率一致，按年付息。当日，甲公司该项债务的账面价值仍为234万元。

甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为13%，经税务机关核定，该项交易中商品和设备的计税价格分别为90万元和75万元。不考虑其他相关税费。

分析

债权人乙公司的会计处理

受让的低值易耗品可抵扣增值税税额=90×13%=11.7（万元）

受让的在建工程可抵扣增值税税额=75×13%=9.75（万元）

低值易耗品和在建工程的成本应当以其公允价值比例对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基础确定。

受让的多项非金融资产入账价值总额=放弃债权在合同生效日的公允价值 210-受让金融资产在合同生效日的公允价值 23.55-受让非金融资产的可抵扣增值税税额 21.45（11.7+9.75）=165（万元）。

受让的低值易耗品的入账价值=165× $\frac{90}{90+75}$ =90（万元）；

受让的在建工程的入账价值=165× $\frac{75}{90+75}$ =75（万元）。

2×20 年 9 月 20 日，乙公司的账务处理如下：

①结转债务重组相关损益：

借：周转材料——低值易耗品	90
在建工程	75
应交税费——应交增值税（进项税额）	21.45
交易性金融资产	21
坏账准备	19
投资收益	7.55
贷：应收账款——甲公司	234

提示 1

债权人受让的金融资产：

①在计算受让非金融资产入账价值时，受让的金融资产按合同生效日的公允价值计算扣除。

②在初始确认时，受让的金融资产按初始确认日的公允价值入账。

提示 2

债权人乙公司的债务重组损益=放弃债权的公允价值 210-其账面价值 215（234-19）-交易性金融资产公允价值变动额 2.55（23.55-21）=-7.55（万元）。

②支付安装成本：

借：在建工程	1.5
贷：银行存款	1.5

③安装完毕达到可使用状态：

借：固定资产	76.5
贷：在建工程	76.5

4.债权人受让处置组（债务人以处置组清偿债务）

(1) 处置组中的 <u>金融资产和负债</u>	债务人以处置组清偿债务的，债权人应当分别按照金融工具确认和计量准则和其他相关准则的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量。
(2) 处置组中的 <u>非金融资产</u>	按照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 <u>放弃债权在合同生效日的公允价值</u> 以及 <u>承担的处置组中负债的确认金额</u> 之和，扣除 <u>受让金融资产当日公允价值</u> 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。 【板书】 受让的处置组中非金融资产入账价值的确定

	<p>①受让的处置组中非金融资产的入账价值总额=（放弃债权在合同生效日的公允价值+<u>承担的处置组中负债的确认金额</u>）-受让的金融资产合同生效日的公允价值-<u>受让资产准予抵扣的增值税进项税额</u></p> <p>②某项受让的非金融资产的入账价值=受让的处置组中非金融资产的入账价值总额</p> <p style="text-align: center;"><u>该项非金融资产的公允价值</u></p> <p>× <u>受让的多项非金融资产公允价值总额</u> + 计入该项受让非金融资产应支付的相关税费</p>
(3) 放弃债权的公允价值与账面价值之间差额的会计处理	<p>放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“<u>投资收益</u>”科目。</p> <p>【板书】（不考虑金融资产的相关交易费用）</p> <p>借：处置组中的金融资产（<u>初始确认日</u>的公允价值）</p> <p style="padding-left: 20px;">处置组中的非金融资产（计算确定的入账价值）</p> <p style="padding-left: 20px;">应交税费—应交增值税（进项税额）</p> <p style="padding-left: 20px;">坏账准备</p> <p>贷：应收账款</p> <p style="padding-left: 20px;">处置组中的负债（按相关准则规定确认的金额）</p> <p style="padding-left: 20px;">投资收益（差额，或借方）</p>

5. 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

回顾

专为转载（第十五章《持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》）

（1）对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

（2）除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

例题

2×22年6月18日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为950万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

2×22年10月18日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为1 000万元，累计摊销额为100万元，已计提减值准备20万元。

2×22年10月22日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用40万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为870万元，已计提坏账准备70万元，乙公司应付款项的账面价值仍为950万元。

甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年内将其出售。受让当日，该无形资产的公允价值为870万元，预计未来出售该非专利技术时将发生10万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。不考虑其他相关税费等因素。

分析

2×22年10月22日，甲公司对非专利技术进行初始确认时，按照无形资产入账910万元（870+40）与公允价值减出售费用的净额860万元（870-10）孰低计量。债权人甲公司的账务处理如下：

借：持有待售资产——无形资产	860
坏账准备	70
投资收益	10
<u>资产减值损失</u>	<u>50</u>
贷：应收账款	950
银行存款	40

板书

(1) 债权人甲公司的债务重组损益（投资收益）= 放弃债权的公允价值 870 - 其账面价值 880（950 - 70）= -10（万元）。

(2) 持有待售资产的初始计量金额（860 万元）与其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额（910 万元）的差额（-50 万元），计入当期损益（资产减值损失）。

(二) 修改其他条款

1. 修改其他条款导致全部债权终止确认

债务重组采用以修改其他条款方式进行的，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（新的金融资产），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。

1. 修改其他条款导致全部债权终止确认

【板书】

借：应收账款——重组债权（初始确认时的公允价值）
 坏账准备 （债权终止确认日账面价值）
 贷：应收账款——原债权
 投资收益（差额，或借方）

2. 修改其他条款未导致债权终止确认

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。

(三) 组合方式

举例

甲公司应收乙公司 2 000 万元。债务重组协议如下：

(1) 乙公司以一项债权投资、一项存货和一项固定资产抵债，上述资产在合同生效日的公允价值分别为 230 万元、400 万元和 600 万元。该债权投资在初始确认日的公允价值为 200 万元。

(2) 豁免本金 170 万元，剩余债务 600 万元展期一年。

其他资料：甲公司上述应收款已计提坏账准备 80 万元，在合同生效日的公允价值为 1 900 万元；予以展期的债权在合同生效日和初始确认日的公允价值均为 570 万元。不考虑其他因素。

债务重组采用组合方式进行的，债权人一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改。

款的公允价值为 1 500 万元。A 公司以摊余成本计量该贷款，截至 2×20 年 1 月 10 日，该贷款的账面价值为 5 000 万元。不考虑相关税费。

分析

债权人 B 银行的会计处理

A 公司与 B 银行以组合方式进行债务重组，同时涉及以资产清偿债务、将债务转为权益工具、包括债务豁免的修改其他条款等方式，可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改，债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时应当终止确认全部债权，即在 2×20 年 5 月 9 日该债务重组协议的执行过程和结果不确定性消除时，可以确认债务重组相关损益，并按照修改后的条款确认新金融资产。

债权人 B 银行的账务处理如下（金额单位以万元表示）：

①2×20 年 3 月 2 日

投资性房地产成本=放弃债权公允价值 4 600-受让的金融资产公允价值 2 000-重组债权公允价值 1 500=1 100（万元）

借：投资性房地产

(4 600-2 000-1 500) 1 100

贷：贷款——本金 1 100

②2×20 年 3 月 31 日

借：信用减值损失 100

贷：贷款损失准备 100

③2×20 年 5 月 9 日

受让的金融资产初始确认时的公允价值=4.02×500=2 010（万元）

借：交易性金融资产 2 010 初始确认时

贷款——本金（新债权） 1 500 的公允价值

贷款损失准备 400

贷：贷款——本金（原债权）

(5 000-1 100) 3 900

投资收益 10

板书

债权人 B 银行的债务重组损益=放弃债权的公允价值 4 600-其账面价值 4 600 (5 000-400) +交易性金融资产公允价值变动额 10[(4.02-4)×500]=10（万元）。

例题·2021 年多选题

甲公司应收乙公司 1 000 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 1 000 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3月15日，甲公司收到的商品的入账价值=940-2.5×200=440（万元），选项B正确；2×20年3月15日，该债务重组协议执行过程和结果的不确定性因素尚未消除，甲公司不能确认债务重组相关损益，选项C错误；2×20年5月1日甲公司应确认的投资收益=940-（1000-50）+200×（2.4-2.5）=-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（2.4×200）480
坏账准备 50
投资收益 30
贷：应收账款（1 000-440）560

三、债务人的会计处理

（一）债务人以资产清偿债务

债务重组采用以资产清偿债务方式进行的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

1. 债务人以金融资产清偿债务

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。

提示

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。

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。

归纳

债务人以金融资产清偿债务的会计处理（假定债务人的债务为应付账款）

债务人以金融资产清偿债务	会计处理
（1）债务人以债权投资清偿债务	借：应付账款（债务的账面价值） 债权投资减值准备 贷：债权投资 投资收益（差额，或借方） 偿债金融资产的账面价值

(2) 债务人以其他债权投资清偿债务	借：应付账款（债务的账面价值） 贷：其他债权投资（偿债金融资产的账面价值） 投资收益 （差额，或借方） 借：其他综合收益—公允价值变动 贷：投资收益 （或相反会计分录） 借：其他综合收益—信用减值准备 贷：投资收益
(3) 债务人以交易性金融资产清偿债务	借：应付账款（债务的账面价值） 贷：交易性金融资产（偿债金融资产的账面价值） 投资收益 （差额，或借方）
(4) 债务人以其他权益工具投资清偿债务	借：应付账款（债务的账面价值） 贷：其他权益工具投资（偿债金融资产的账面价值） 投资收益 （差额，或借方） 借：其他综合收益—公允价值变动 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润 （或相反会计分录） 【提示】 参考第十五章有关“其他权益工具投资”会计处理的总结（3种情况）

2. 债务人以非金融资产清偿债务

(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务

债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“**其他收益——债务重组收益**”科目。偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

📌 板书

（偿债资产以固定资产为例，且不考虑其他因素）

借：应付账款（清偿债务账面价值）

贷：固定资产清理（转让资产的账面价值**及相关费用**）

 应交税费——应交增值税（销项税额）

其他收益——债务重组收益（差额，或借方）

📌 板书

债务人债务重组损益（其他收益）=清偿债务账面价值-转让资产的账面价值**及相关费用**-转让资产相应的增值税销项税额

提示

通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组中如债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，不应按收入准则确认为商品或服务的销售处理。债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的（以企业存货或提供服务清偿债务），应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

归纳

“其他收益”科目的核算内容

经济业务	会计处理
①政府补助	企业选择总额法核算的与日常活动相关的政府补助，记入“其他收益”科目
②债务重组	债务人以非金融资产（或金融资产与非金融资产组合）清偿债务的，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益”科目
③个人所得税	企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费收益，记入“其他收益”科目
④减免的增值税	企业对于当期直接减免的增值税，应当借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目
⑤即征即退的增值税	企业对于即征即退的增值税，在收到退回的增值税税额时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科目
⑥残疾人就业的奖励款	企业超比例安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出的显著成绩，按规定收到的奖励，记入“其他收益”科目
⑦招用自主就业退役士兵减征的增值税	属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵，并按定额扣减增值税的，应当将减征的税额计入当期损益，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目

教材例 21-1 （债务人的账务处理）

2×20 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 95 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。

2×20 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。

2×20 年 10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为 87 万元，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。

债务人乙公司 2×20 年 10 月 22 日的会计处理如下：

借：应付账款	950 000
累计摊销	100 000
无形资产减值准备	20 000
贷：无形资产	1 000 000

☐ 板书

债务人乙公司债务重组损益=清偿债务账面价值 95-转让资产账面价值 88 (100-10-2) =7 (万元)。

教材例 21-3 (债务人的账务处理)

2×19 年 11 月 5 日, 甲公司向乙公司赊购一批材料, 含税价为 234 万元。2×20 年 9 月 10 日, 甲公司因发生财务困难, 无法按合同约定偿还债务, 双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债券投资抵偿欠款。当日, 该债权的公允价值为 210 万元, 甲公司用于抵债的商品市价(不含增值税)为 90 万元, 抵债设备的公允价值为 75 万元, 用于抵债的债券投资市价为 23.55 万元。

抵债资产于 2×20 年 9 月 20 日转让完毕, 甲公司发生设备运输费用 0.65 万元, 乙公司发生设备安装费用 1.5 万元。

乙公司以摊余成本计量该项债权。2×20 年 9 月 20 日, 乙公司对该债权已计提坏账准备 19 万元。乙公司将受让的商品、设备和债券投资分别作为低值易耗品、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

甲公司以其摊余成本计量该项债务。2×20 年 9 月 20 日, 甲公司用于抵债的商品成本为 70 万元; 抵债设备的账面原价为 150 万元, 累计折旧为 40 万元, 已计提减值准备 18 万元; 甲公司以其摊余成本计量用于抵债的债券投资市价为 21 万元, 债券票面价值总额为 15 万元, 票面利率与实际利率一致, 按年付息。当日, 该项债务的账面价值仍为 234 万元。

甲、乙公司均为增值税一般纳税人, 适用增值税税率为 13%, 经税务机关核定, 该项交易中商品和设备的计税价格分别为 90 万元和 75 万元。不考虑其他相关税费。

☐ 分析

债务人甲公司 9 月 20 日的账务处理如下:

借: 固定资产清理	920 000
累计折旧	400 000
固定资产减值准备	180 000
贷: 固定资产	1 500 000
借: 固定资产清理	6 500
贷: 银行存款	6 500
借: 应付账款	2 340 000
贷: 固定资产清理	926 500
库存商品	700 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	214 500
债权投资——成本	150 000
其他收益——债务重组收益	349 000

☐ 板书

债务人甲公司的债务重组损益=清偿债务的账面价值 234-转让资产的账面价值及相关费用 177.65 [固定资产清理 92.65 (150-40-18+0.65) + 库存商品 70 + 债权投资 15] - 转让资产的增值税销项税额 21.45 (11.7+9.75) =34.9 (万元)。

(2) 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务

债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的, 应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和,

与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

☐ 板书

债务人债务重组损益（其他收益）=（清偿债务的账面价值+处置组中负债的账面价值）-处置组中资产的账面价值-处置组中资产相应的增值税销项税额

☐ 板书

借：应付账款（清偿债务账面价值）

处置组中的负债（处置组中负债的账面价值）

贷：处置组中的资产（处置组中资产的账面价值）

应交税费——应交增值税（销项税额）

其他收益——债务重组收益（差额，或借方）

（二）债务人将债务转为权益工具

债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。

债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本公积（资本溢价或股本溢价）、盈余公积、未分配利润等。

☐ 板书

（以股份有限公司为例）

借：应付账款（清偿债务的账面价值）

贷：股本

资本公积——股本溢价

投资收益（差额，或借方）

借：资本公积——股本溢价等

贷：银行存款（发行权益工具的相关税费）

权益工具的公允价值
或清偿债务的公允价值

☐ 板书

债务人的债务重组损益（投资收益）=清偿债务的账面价值-权益工具的确认金额

教材例 21-2 （债务人的账务处理）

2×19年2月10日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定6个月后甲公司应结清款项100万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

2×19年8月12日，甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。

2×19年10月20日，乙公司办理了对甲公司的增资手续，甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用1.5万元和1.2万元。债转股后甲公司总股本为100万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的25%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。甲公司应付款项的账面价值仍为100万元。

2×19年6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为85万元。

2×19年8月12日，应收款项和应付款项的公允价值均为76万元。

2×19年10月20日，应收款项和应付款项的公允价值仍为76万元。

假定不考虑其他相关税费。

分析

2×19年10月20日，由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量，初始确认权益工具公允价值时应当按照所清偿债务的公允价值76万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费1.5万元。债务人甲公司的账务处理如下：

借：应付账款	1 000 000	
贷：实收资本	(1 000 000×25%) 250 000	清偿债务的
资本公积——资本溢价	510 000	公允价值76
投资收益	240 000	
借：资本公积——资本溢价	15 000	
贷：银行存款	15 000	

板书

债务人甲公司债务重组损益（投资收益）=清偿债务的账面价值100-权益工具的确认金额（清偿债务的公允价值）76=24（万元）。

例题·2022年单选题 下列各项有关企业债务重组会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 债务人以自产产品清偿负债的，应根据收入准则确认收入
- B. 以修改合同条款进行债务重组的，债权人应当按照修改后的条款以公允价值计量新的金融资产
- C. 债权人同时受让交易性金融资产和固定资产，相关资产应基于各项资产公允价值占放弃债权公允价值的比例进行分配的金额计量
- D. 采用债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人在对权益工具进行初始计量时，应当采用权益工具的公允价值，权益工具公允价值不能可靠计量的，则采用清偿债务的公允价值

【答案】D

【解析】债务人以自产产品清偿负债的，应将存货的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入当期损益，不确认收入，选项A错误；以修改合同条款进行债务重组的，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计量新的金融资产，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，选项B错误；债权人同时受让交易性金融资产和固定资产，应当按债务重组日公允价值计量交易性金融资产，按照放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让交易性金融资产合同生效日公允价值后的净额计量固定资产，选项C错误。

（三）修改其他条款

1. 修改其他条款导致债务终止确认

债务重组采用修改其他条款方式进行的，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（公允价值）之间的差额，记入“投资收益”科目。

板书

（假定原债务及重组债务均为应付账款）

借：应付账款——原债务（终止确认债务的账面价值）

贷：应付账款——重组债务（重组债务的公允价值）

投资收益（差额，或借方）

2. 修改其他条款未导致债务终止确认或仅导致部分债务终止确认

如果修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认，对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

例题·2022 年多选题 2×21 年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

（1）3 月 20 日，为帮助子公司（乙公司）解决临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供本金 2 600 万元、期限 8 个月的无息贷款。11 月 20 日，该贷款到期，考虑到乙公司现金流依然短缺，甲公司决定收回 600 万元，其余债务予以豁免。

（2）甲公司持有联营企业（丙公司）30% 股权。4 月 15 日，丙公司进行债务重组。5 月 10 日，经债权人会议决议，所有债权人放弃其所持债权的 30%；当日，甲公司持有丙公司应收账款的账面余额 650 万元，已计提坏账准备 150 万元。

不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于上述交易或事项在个别财务报表会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 丙公司获得的债务豁免应计入当期投资收益
- B. 甲公司豁免丙公司的债务发生的损失应计入当期投资收益
- C. 乙公司获得的债务豁免应作为接受甲公司的资本性投入
- D. 甲公司豁免乙公司的债务应确认为对乙公司的投资

【答案】ABCD

【解析】丙公司进行债务重组，所有债权人放弃其所持债权的 30%，说明甲公司是以市场交易者的身份豁免丙公司的债务，属于正常豁免，甲公司豁免丙公司的债务发生的损失应计入当期投资收益，丙公司获得的债务豁免应计入当期投资收益，选项 A 和 B 正确；甲公司与乙公司的债务重组，构成权益性交易，甲公司与乙公司均不确认构成权益性交易的债务重组相关损益，甲公司豁免乙公司的债务应确认为对乙公司的投资，乙公司获得的债务豁免应作为接受甲公司的资本性投入，选项 C 和 D 正确。

（四）组合方式（“资产+权益工具+修改其他条款”三种方式中两种及两种以上方式的组合）

债务重组采用以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款等方式的组合进行的：

1. 债务转为权益工具和修改其他条款形成重组债务的确认

（1）权益工具的确认

对于权益工具，债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

（2）修改其他条款形成的重组债务的确认

对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当参照“（三）修改其他条款”部分的内容，确认和计量重组债务。

①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

②未导致债务终止确认或仅导致部分债务终止确认

对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

2. 债务重组损益的确认

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。

☞ 板书

债务重组损益=所清偿债务的账面价值-转让资产的账面价值-权益工具的确认金额（公允价值）-重组债务的确认金额（公允价值）

☞ 板书

（假定修改其他条款导致债务终止确认）

借：应付账款 （终止确认债务的账面价值）

贷：××非金融资产 （账面价值）

××金融资产 （账面价值）

股本 （公允价值） 金融工具

资本公积——股本溢价 （公允价值）

应付账款——重组债务 （重组债务的公允价值）

其他收益——债务重组收益 （或借方）

投资收益 （仅涉及金融工具时的损益，或借方）

💡 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。

教材例 21-4 （债务人的账务处理）

A 公司为上市公司，2×16 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 银行贷款 5 000 万元，约定贷款期限为 4 年（即 2×19 年 12 月 31 日到期），合同年利率与年实际利率均为 6%，按年付息，A 公司已按时支付所有利息。

2×19 年 12 月 31 日，A 公司出现严重资金周转问题，多项债务违约，信用风险增加，无法偿还贷款本金。

2×20 年 1 月 10 日，B 银行同意与 A 公司就该项贷款重新达成协议，新协议约定：

（1）A 公司将一项作为固定资产核算的房产转让给 B 银行，用于抵偿债务本金 1 000 万元，该房产账面原值 1 200 万元，累计折旧 400 万元，未计提减值准备；

（2）A 公司向 B 银行增发股票 500 万股，面值 1 元/股，占 A 公司股份总额的 1%，用于抵偿债务本金 2 000 万元，A 公司股票于 2×20 年 1 月 10 日的收盘价为 4 元/股；

（3）在 A 公司履行上述偿债义务后，B 银行免除 A 公司 500 万元债务本金，并将尚未偿还的债务本金 1 500 万元展期至 2×20 年 12 月 31 日，合同年利率为 8%；如果 A 公司未能履行（1）（2）所述偿债义务，B 银行有权终止债务重组协议，尚未履行的债权调整承诺随之失效。

B 银行以摊余成本计量该贷款，已计提贷款损失准备 300 万元。该贷款于 2×20 年 1 月 10 日的公允价值为 4 600 万元，予以展期的贷款的公允价值为 1 500 万元。

2×20年3月2日，双方办理完成房产转让手续，B银行将该房产作为投资性房地产核算。2×20年3月31日，B银行为该笔贷款补提了100万元的损失准备。2×20年5月9日，双方办理完成股权转让手续，B银行将该股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，A公司股票当日收盘价为4.02元/股。

A公司以摊余成本计量该贷款，截至2×20年1月10日，该贷款的账面价值为5 000万元。不考虑相关税费。

分析

债务人A公司的会计处理

该债务重组协议的执行过程和结果的不确定性于2×20年5月9日消除时，债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，可以确认债务重组相关损益，并按照修改后的条款确认新金融负债。债务人A公司的账务处理如下（金额单位以万元表示）：

①2×20年3月2日：

借：固定资产清理	800
累计折旧	400
贷：固定资产	1 200
借：长期借款——本金	800
贷：固定资产清理	800

②2×20年5月9日：

A公司以固定资产抵偿债务本金1 000万元，向B银行增发股票500万股抵偿债务本金2 000万元以及B银行免除了债务本金500万元，债务人A公司应当终止确认上述债务。原债务的剩余金额=5 000-1 000-2 000-500=1 500（万元）。所以：

A公司重组债务的未来现金流量现值=1 500×(1+8%) / (1+6%) =1 528.3（万元），

A公司原债务的剩余期间现金流量现值=1 500×(1+6%) / (1+6%) =1 500（万元）。

“重组债务的未来现金流量现值”与“原债务的剩余期间现金流量现值”之间的差异=(1 528.3-1 500) / 1 500×100%=1.89%<10%不属于实质性修改，债务人不终止确认该部分负债。

提示

实质性修改

如果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。

板书

$$\frac{\text{重组债务未来现金流量现值}-\text{原债务的剩余期间现金流量现值}}{\text{原债务的剩余期间现金流量现值}} \times 100\% > 10\%$$

原债务的剩余期间现金流量现值

A公司2×20年5月9日应进行以下会计处理：

借：长期借款——本金	
	<u>(5 000-800) 4 200</u>
贷：股本	500
资本公积——股本溢价	
	(500×4.02-500) 1 510
<u>长期借款——本金</u>	<u>1 500</u>
——利息调整	
	<u>(1 528.3-1 500) 28.3</u>
<u>其他收益——债务重组收益</u>	661.7

提示 1

对于以摊余成本计量的债务，如果修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认，对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本进行后续计量，并根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失计入当期损益。

参考

第十三章《金融工具》【教材例 13-22】情形 2。

提示 2

重新计算的该重组债务的账面价值，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债务的原实际利率折现的现值确定。

即：重组债务的未来现金流量现值=1 500×(1+8%) / (1+6%)=1 528.3 (万元)。

提示 3

所清偿债务的账面价值与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。

例题

甲公司作为一家制造业上市公司。2×23 年 7 月 1 日，甲公司就其所欠丙银行的 20 000 万元长期借款，与丙银行达成债务重组协议。协议约定如下：

(1) 甲公司向丙银行增发甲公司普通股股票 1 000 万股，面值 1 元/股，占甲公司股份总额的 1%（对甲公司不具有重大影响），用于抵偿上述债务本金 12 790 万元，甲公司股票于 2×23 年 7 月 1 日的收盘价为 12.79 元/股；

(2) 在甲公司履行上述偿债义务后，丙银行将尚未偿还的债务本金 7 210 万元展期至 2×24 年 7 月 1 日，合同年利率为 14%；如果甲公司未能履行增发股票 1 000 万股偿债义务，丙银行有权终止债务重组协议，尚未履行的债权调整承诺随之失效。甲公司上述长期借款系 2×18 年 7 月 1 日从丙银行获得，约定长期借款期限为 5 年（即 2×23 年 6 月 30 日到期），合同年利率与年实际利率均为 3%，按年付息，甲公司已按时支付所有利息。2×23 年 6 月 30 日，甲公司因最近三年的新冠疫情严重影响企业的生产经营，出现了严重资金周转问题，多项债务违约，信用风险增加，无法偿还长期借款本金。甲公司以摊余成本计量该长期借款，截至 2×23 年 7 月 1 日，该长期借款的账面价值为 20 000 万元，公允价值为 18 000 万元；丙银行予以展期部分的长期借款公允价值为 7 100 万元。2×23 年 7 月 1 日，甲公司与丙银行就增发的甲公司普通股股票办理完成股权转让手续。

本题不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据上述资料，判断甲公司是否应终止确认与丙银行在债务重组中就修改其他条款部分对应的原债务，并说明理由及甲公司如何进行会计处理。

(2) 根据上述资料，编制甲公司 2×23 年 7 月 1 日与债务重组相关的会计分录。

【答案】

(1) 甲公司应予以终止确认与丙银行在债务重组中就修改其他条款部分对应的原债务。理由：

甲公司重组债务的未来现金流量现值=7 210×(1+14%) / (1+3%)=7 980 (万元)，原债务的剩余期间现金流量现值=7 210×(1+3%) / (1+3%)=7 210 (万元)。

“重组债务的未来现金流量现值”与“原债务的剩余期间现金流量现值”之间的差异=(7 980-7 210) / 7 210 ×100%=10.68%>10%，属于实质性修改，甲公司应予以终止确认。

会计处理：债务人甲公司应当终止确认原债务，同时按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，计入当期损益。

(2) 甲公司与债务重组相关的会计分录如下：

借：长期借款	20 000
贷：股本	1 000

资本公积

(1 000×12.79-1 000) 11 790

短期借款 (公允价值) 7 100投资收益 110

■ 本章归纳

债务重组方式	债权人的会计处理		债务人的会计处理
(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具	1. 债权人受让金融资产	(1) 受让的金融资产初始确认时应当以其 <u>公允价值</u> 计量; (2) <u>金融资产确认金额</u> 与 <u>债权终止确认日账面价值</u> 之间的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目	债务人以金融资产清偿债务的, <u>债务的账面价值与偿债金融资产账面价值</u> 的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目
	2. 债权人受让非金融资产	(1) 受让非金融资产的入账价值为 <u>放弃债权的公允价值</u> 和计入受让非金融资产的应支付的相关税费等; (2) <u>放弃债权的公允价值</u> 与其 <u>账面价值</u> 之间的差额记入“ <u>投资收益</u> ”科目	债务人以单项或多项非金融资产清偿债务, 或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的, 应将所 <u>清偿债务账面价值与转让资产账面价值</u> 之间的差额, 记入“ <u>其他收益</u> ”科目
	债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的, 债务人初始确认权益工具时, 应当按照权益工具的公允价值计量, 权益工具的公允价值不能可靠计量的, 应当按照所清偿债务的公允价值计量。债务人所 <u>清偿债务账面价值与权益工具确认金额</u> 之间的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目		
(二) 修改其他条款	1. 修改其他条款 <u>导致</u> 全部债权终止确认	(1) 债权人应当按照修改后的条款以 <u>公允价值</u> 初始计量重组债权(新的金融资产); (2) <u>重组债权的确认金额</u> 与 <u>债权终止确认日账面价值</u> 之间的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目	(1) 债务人应当按照 <u>公允价值</u> 计量重组债务; (2) <u>终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额</u> 之间的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目

债务重组方式	债权人的会计处理		债务人的会计处理
	2. 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, <u>继续</u> 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	对于未终止确认的部分债务, 债务人应当根据其分类, <u>继续</u> 以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量
(三) 组合方式	(1) 债权人应当按照修改后的条款, 以 <u>公允价值</u> 初始计量 <u>新的金融资产和受让的新金融资产</u> ; 按照 <u>受让的金融资产以外的各项资产</u> 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受让金融资产和重组债权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		(1) 对于 <u>权益工具</u> , 债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量, 权益工具的公允价值不能可靠计量的, 应当按照所清偿债务的公允价值计量; 对于修改其他条款形成的 <u>重组债务</u> , 债务人参照“修改其他条款”部分的内容, 确认和计量重组债务。
	(2) 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 记入“ <u>投资收益</u> ”科目		(2) 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“ <u>其他收益</u> ”或“ <u>投资收益</u> ”(仅涉及金融工具时)科目

第三节 债务重组的相关披露

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披露, 应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定处理。此外, 债权人和债务人还应当在附注中披露与债务重组有关的额外信息。

■ 本章小结

- 第一节 债务重组的定义和方式 {
 - 一、债务重组的定义
 - 二、债务重组的方式
- 第二节 债务重组的会计处理 {
 - 一、债权和债务的终止确认
 - 二、债权人的会计处理
 - 三、债务人的会计处理
- 第三节 债务重组的相关披露