

新会计准则学习笔记第十章 PDF转换可能丢失图片或格式，
建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/275/2021_2022__E6_96_B0_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_c67_275490.htm

第十章 债务重组第一节 新准则下债务重组的主要内容新准则由总则、债务人的会计处理、债权人的会计处理和披露共四章。主要内容如下：
一、债务重组的方式1、以资产清偿债务；2、将债务转为资本；3、修改其他债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等，（不包括上述1和2两种方式）；4、以上三种方式的组合等。
二、债务人的会计处理1、现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。2、债务人以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。3、转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，确认为资产转让损益，计入当期损益。4、将债务转为资本的，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本（或者实收资本），股份的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。5、修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。6、债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当依次

以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照本准则的规定处理。

三、债权人的会计处理

- 1、以现金清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，确认为债务重组损失，计入当期损益。
- 2、以非现金资产清偿债务的，债权人应当对接受的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与接受的非现金资产的公允价值之间的差额，比照"以现金清偿债务"的规定处理。
- 3、债务重组采用债务转为资本方式的，债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额，比照"以现金清偿债务"的规定处理。
- 4、修改其他债务条件进行的，债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额，比照本准则"以现金清偿债务"的规定处理。
- 5、债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按第4的规定处理。

四、有关披露

债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：

- 1、债务重组方式；
- 2、确认的债务重组利得总额；
- 3、将债务转为资本所导致的股本（或者实收资本）增加额；
- 4、或有应付金额；
- 5、债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后

债务的公允价值的确定方法及依据。债权人应当在附注中披露有关债务重组的下列信息：1、债务重组方式；2、确认的债务重组损失总额；3、债权转为股份所导致的投资增加额及该投资占债务人股份总额的比例；4、或有应收金额；5、债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定方法及依据。

第二节 举例说明新旧会计准则中债务重组的变化

一、几个重要术语定义的变化

1、“债务重组”定义的变化

旧准则第2条将“债务重组”定义为“指债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁决同意债务人修改债务条件的事项”；而新准则定义为“指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项”。比较这两个定义可以得出至少三点信息。（1）两者最大的差别就是旧准则认为只要修改了债务条件，不管债权人有没有让步都是债务重组；新准则则认为，在“债务人发生财务困难的情况下”，只有债权人让步时，才能定义为债务重组。旧准则的定义没有“在债务人发生财务困难的情况下”这个前提条件，适用范围似乎过于宽泛，易于造成不恰当的诱导，只要双方认为需要就可以达成协议进行债务重组，从而改善企业资金结构，使资产负债率达到了一个符合自己需要的水平。这肯定有悖于市场中利用制度来规范企业行为的初衷。（2）新准则的定义符合我国当前实际情况。一般来说，需要进行债务重组的企业就是因为没有能力如约履行偿债义务，如果债权人不作适当的让步，可能会使濒临困境的企业更加雪上加霜，反而不利于我国经济的整体健康运行。这样做肯定会给债权人带来损失，但是比较符合我国实际情况。（3）旧准则中提

到"法院的裁决"，新准则将其改为了"法院的裁定"，一字之差，其实是因为旧准则中错用了法律术语。根据《中华人民共和国民事诉讼法》及其它有关法律规定：法院一般作出的是判决和裁定，行政机关和仲裁机构可以作出裁决。裁定是指法院在审理民事案件的过程中，对有关诉讼程序的事项做出的判定；裁定是解决诉讼中的程序事项，裁定所依据的是程序法，而程序法的主要功能在于及时、恰当地为实现权利和行使职权提供必要的规则、方式和秩序。很显然债权债务纠纷属于民事案件，应由法院作出裁定不应使用"裁决"。

2、"或有支出"和"或有收益"定义的变化旧准则在第2条分别给出了"或有支出"和"或有收益"的定义，但在新准则中把这两个术语改为了"或有应付金额"（第七条有定义）和"或有应收金额"（第十二条有定义）。术语名称虽经更改，但概念却无实质性变化。另外，新准则在第七条增加了一项内容："修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号--或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。"这样规定在会计实务中更具有可操作性。这些重要术语定义的变化充分体现了新会计准则对经济业务属性的适应性，准确把握了债务重组的实质，符合会计认定的要求，为会计核算提供了理论依据。

（1）债务人没有发生财务困难时发生的债务重组的会计核算问题，或属于捐赠，使用其他准则；或重组债务未发生账面价值的变动，不必进行会计处理。

（2）企业清算或改组时的债务重组，属于非持续经营条件下的债务重组，有关的会计核算应遵循特殊的会计处理。

（3）债务人发生财务困难时所进行的债务重组，如果债权人没有让步，而是采取

以物抵账或诉讼方式解决，没有直接发生权益或损益变更，不涉及会计的确认和披露，也不必进行会计处理。只有在让步的情况下才是新准则规定的债务重组，适用债务重组具体准则。

二、入账价值在计量属性上的变化

1、旧准则中按账面价值入账

在旧债务重组准则中希望回避"公允价值"，按账面价值入账："以非现金资产 / 债务转资本清偿某项债务的，债权人应按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产 / 股权的入账价值"。但是又在第10条提出"如果涉及多项非现金资产，债权人应按各项非现金资产的公允价值占非现金资产公允价值总额的比例，对重组债权的账面价值进行分配，以确定各项非现金资产的入账价值"。在第13条也提到了"公允价值"。可见，旧准则想极力回避"公允价值"但仍躲不开它，这有些矛盾。

2、新准则引入了公允价值

新准则弥补了这一点，引入了"公允价值"计量属性，从而保持了会计信息的相关性和有用性。笔者认为是基于以下考虑的：第一，在国际会计准则委员会和美国会计准则委员会制定的会计准则中比较侧重于公允价值的应用，以体现会计信息的相关性。近几年来，我国企业在国外的投融资活动愈来愈多，而且国际上广为提倡"国际会计协调化"，为了同国际经济活动规则和会计规则接轨，我国在制订会计规范时也应该向国际准则看齐。第二，在我国，市场经济已有很大的发展，生产要素市场和资本市场也不断发展和完善，比如房地产交易市场在很多城市都很活跃，为资产评估中市场价格的取得提供了充分的资料；同时，我国证券市场的公众投资者经过十几年的磨练已趋于理性化，股票的市价在一定程度上反映了企业的价值，这样资产或股票的公允价值就可以取得。因此在新准则中引入"公

允价值"就符合现实需要。事实上，以公允价值为计量基础具有很多优点，它能合理反映企业的财务状况，更有效反映收入和费用的配比，尤其在通货膨胀情况下有利于企业实物资本保全等，如仅仅因为公允价值不易取得而放弃采用这一重要计量属性，将不利于我国上市公司和资本市场的发展。

三、债务重组中损益处理方法的变化

1、重组收益确认的变化

旧准则规定，债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产或股权的账面价值之间的差额，确认为资本公积。并且，债权人一方亦不能确认重组收益。应该说，这一规定体现了财政部提高会计信息质量可靠性、减少会计寻租行为的决心，并且在一定程度上维护了证券市场的健康发展和市场经济的公平规则，少数企业将无法借债务重组达到操纵损益，欺骗利益相关人的目的。新准则规定，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金/转让的非现金资产公允价值/股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益。"修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益。"这就明确肯定了债务重组利得可以计入当期损益（对债务人来说一般为营业外收入），企业或公司可以因此而获巨额利润。这样，对一些本来无力还债的上市公司而言，新的债务重组准则意味着，一旦债权人让步，债务被全部或者部分豁免，上市公司获得的利益将直接计入当期收益进入利润表，可能极大地提升其每股收益的水平。

2、重组损失处理方法的变化

对于债权人在债务重组中所受的损失，旧准则认为债务重组属于企业偶发的经济事项，债权人因此而发生的损失，属于与其

日常经营活动无直接关系的损失，应在"营业外支出"科目下单独设置"债务重组损失"明细科目加以核算。新旧准则在表述上有些差异，新准则要求"债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金/受让的非现金资产的公允价值/股份的公允价值/重组后债权的账面价值之间的差额，计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。这里有两个变化：一是将旧准则中"重组债权的账面价值"改为了"重组债权的账面余额"；二是明确规定已提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。即对债权人而言，应先确认为坏账损失而后是非常损失，因为坏账损失是企业正常经营活动的一个风险因素。虽然说法有变化，但在实际账务处理中无较大差异。损益处理的变化反映了国家对上市公司在资本市场良性发展的重视，虽然某些企业可以利用准则确认利得提高利润，但随着股权分置改革的推进，"一股独大"不会继续维持，法人治理结构以及关联交易等相关规则也逐步健全，利用债务重组粉饰报表将不能长久。新准则中的债务重组方式将旧准则中"以低于债务账面价值的现金清偿债务"和"以非现金资产清偿债务"合并为"以资产清偿债务方式"。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com