

2009年注册会计师会计第十六章知识点注册会计师资格考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_541638.htm

第十六章 债务重组第一节 债务重组的定义与重组方式 [经典例题] 【例题1多选题】有关债务重组的基本特征表述正确的是（ ）。 A、债务重组是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者法院的裁定作出让步的事项 B、“债务人发生财务困难”，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他方面的原因等，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务的情况 C、“债权人作出让步”，是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务 D、“债权人作出让步”的情形主要包括：债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等 E、债权人作出让步是债务重组的必要条件 【例题2多选题】下列有关债务重组的论断中，正确的有（ ）。 A、在债务重组中，债务人和债权人均可能产生债务重组收益 B、债权人收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等非现金资产的，应当以其公允价值入账 C、修改其他债务条件的，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，比照以现金清偿债务的债务重组会计处理规定进行处理 D、不附或有条件的债务重组，债务人应将重组债务的账面余额减记至将来应付金额，减记的金额作为债务重组利得，于当期确认计入损益。重组后债务的账面余额为将来应付金额。 E、如果修

改后的债务条款涉及或有支出的，应将或有支出包括在未来应付金额中，含或有支出的未来应付金额小于债务重组前应付债务账面价值的，应将其差额计入资本公积。在未来偿还债务期间内未满足债务重组协议所规定的或有支出条件，即或有支出没有发生的，其已记录的或有支出转入营业外收入 [例题答案] [例题1答案]ABCDE [例题2答案]BCD [解析]新的债务重组准则规定，债权人不会产生债务重组收益。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或有事项中有关预计负债确认条件的，债务人应将该或有应付金额确认为预计负债。 [例题总结与延伸] 债务重组新准则中规定的一个重要的变化就是强调债权人做出让步：做出让步的方式包括：减免本金或者利息、降低利率等。不管是何种形式的债务重组都要遵循这个让步的基本条件。而旧准则中则是强调一个非货币性资产清偿债务的问题，也就是说即使债权人没有做出让步，只要是债务人能够全部或者部分以非货币性资产清偿债务的，那么就可以认定为债务重组。其实对于非货币性资产来说，由于存在变现能力弱的缺点，债权人接受同等价值的非货币性资产其实已经承受了流动性风险，可以认为已经做出了让步。但是在会计认定上，是不考虑这个流动性风险的，我们假定市场是有效的，公允价值的存在代表了非货币性资产能够随时以公允价值变现，那么也不存在所谓的流动性风险。其实会计的这个认定和实际是有差距的。即使是真正的市场经济条件下，任何的非货币性资产都是有流动性风险的。正是出于这样的考虑，新准则更强调债权人做出实质性的让步，而所谓单纯以非货币性资产来作为主要判断条件的方式已经不适用了。 [知识点理解与总结] 1、

债务重组的定义 债务重组是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者法院的裁定做出让步的事项。这里强调的是**一个实质的让步**，包括本金的减免或者是利息的减免，降低债务人的利息率等等。这个和旧准则的规定是有出入的：旧准则一个主要的判断条件是以非货币性资产来清偿债务的问题，没有实质上涉及到债权人让步的问题。债务重组让步的实质上决定了债务重组的分录处理中必然会在债务人确认“营业外收入 - 债务重组利得”和债权人确认“营业外支出 - 债务重组损失”。

2、债务重组的方式。 债务重组的方式分为以下几种：

- (1) 资产清偿债务：**包括现金清偿债务和非现金资产清偿债务。以非现金资产清偿债务的需要根据各个不同类型的资产确认处置损益，这点和非货币性资产交换中的损益确认是大体一致的：比如固定资产、无形资产确认营业外收支，金融资产和长期股权投资确认投资收益，投资性房地产和原材料等确认其他业务收入，企业库存商品确认主营业务收入等。
- (2) 债务转为资本：**这种情况实质上是我们一般理解中的债务重组的方式，也是用的比较多的方式，即债权人将债权变为股权，债务人将债务转为资本。
- (3) 修改其他债务条件：**一般情况是减少债务本金、降低利率和免去应付未付的利息等情况。另外对于附有或有条件的债务重组：对于债权人的而言，以修改其他债务条件进行债务重组，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。或有应收金额属于或有资产，或有资产不予确认。只有在或有应收金额实际发生时，才计入当期损益。对于债务人而言，以修改其他债务条件进行的债务重组

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。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额作为债务重组利得，计入营业外收入。需要说明的是，在附或有支出的债务重组方式下债务人应当在每期末，按照或有事项确认和计量要求，确定其最佳估计数，期末所确定的最佳估计数与原预计数的差额，计入当期损益。

3、另外对于债权人的账务处理中还需要注意一点：债权人在债务重组之前可能对于应收债权提取过坏账损失，那么如果重组后收到的价值小于债权的账面价值的，应该确认债务重组损失；如果重组后的债权公允价值大于重组前的账面价值的，需要确认为债权坏账准备的转回。举例来说：比如重组前应收账款1000万，计提了坏账准备200万，收到偿还的资产公允价值为900万，那么对于高于800万账面价值的部分100万确认为坏账准备的转回；如果收到的资产的公允价值为700万，那么应该继续确认100万的债务重组损失。

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