

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第十一章 债务重组

第十一章 债务重组

本章考情分析

本章在近年考题中以客观题为主。

主要考点：

债务重组的判断；不同组合方式下债务重组方式的账务处理。

第一节 债务重组方式

一、概述

债务重组，是指在债务人发生财务困难（无法或没有能力按原定条件偿还债务）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。

第一节 债务重组方式

债权人会发生债务重组损失，而债务人会取得债务重组利得。

第一节 债务重组方式

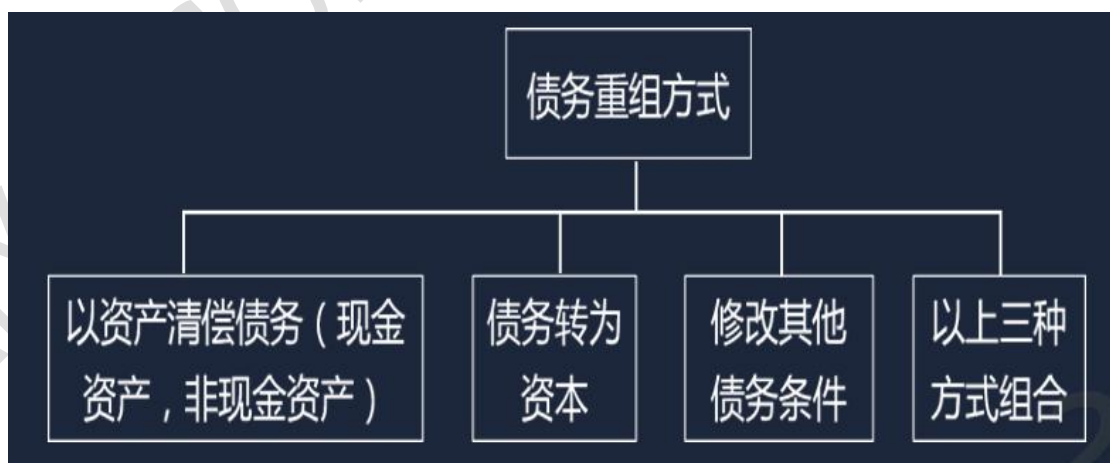
例：（真题）2007年3月31日，甲公司应收乙公司的一笔款项500万元到期，由于乙公司发生财务困难，该笔款项预计短期内无法收回。该公司已为该项债权计提坏账准备100万元。当日，甲公司就该债权与乙公司进行协商。下列协商方案中，属于甲公司债务重组的有（ ）。

- A．减免100万元债务，其余部分立即以现金偿还
- B．减免50万元债务，其余部分延期两年偿还
- C．以公允价值为500万元的固定资产偿还
- D．以现金100万元和公允价值为400万元的无形资产偿还

答案：AB

第一节 债务重组方式

二、债务重组的方式



第二节 债务重组的会计处理

一、以资产清偿债务

（一）以现金清偿债务

【例 11-1】乙公司于 2×15 年 2 月 15 日销售一批材料给甲公司，开具的增值税专用发票上的价款为 300 000 元，增值税税额为 48 000 元。按合同规定，甲公司应于 2×15 年 5 月 15 日前偿付价款。由于甲公司发生财务困难，无法按合同规定的期限偿还债务，经双方协商于 2×16 年 7 月 1 日进行债务重组。

第二节 债务重组的会计处理

债务重组协议规定，乙公司同意减免甲公司 50 000 元债务，余额用现金立即清偿。乙公司于 2×16 年 7 月 8 日收到甲公司通过银行转账偿还的剩余款项。乙公司已为该项应收账款计提了 30 000 元坏账准备。

第二节 债务重组的会计处理

(1) 甲公司的账务处理

借：应付账款——乙公司 348 000
 贷：银行存款 298 000
 营业外收入——债务重组利得 50 000

第二节 债务重组的会计处理

(2) 乙公司账务处理

借：银行存款 298 000
 坏账准备 30 000
 营业外支出——债务重组损失 20 000
 贷：应收账款——甲公司 348 000

第二节 债务重组的会计处理

(二) 以非现金资产清偿债务

债务人的处理：资产评估费 / 运杂费等直接计入损益

重组债务的账面价值与抵债资产的公允价值的差额作为利得计入营业外收入。

将抵债资产的公允价值与其账面价值的差额按相关章节的规定的相应资产转让或终止确认的方法进行处理。

第二节 债务重组的会计处理

抵债资产为存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。

第二节 债务重组的会计处理

【多选题】下列关于以非货币性资产偿还债务的说法中，正确的有（ ）。

- A. 债务人以存货偿还债务的，视同销售该存货，应按照其公允价值确认相应的收入，同时结转存货的成本
- B. 债务人以投资性房地产偿还债务的，投资性房地产公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额，计入营业外收入或营业外支出
- C. 债务人以长期股权投资偿还债务的，长期股权投资公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额计入投资损益
- D. 债务人以无形资产偿还债务的，无形资产公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额，计入营业外收入或营业外支出

答案：ACD

第二节 债务重组的会计处理

【例 11-2】以存货抵债：甲公司向乙公司购买了一批货物，价款 450 000 元（包括应收取的增值税税额），按照购销合同约定，甲公司应于 2×15 年 11 月 5 日前支付该价款，但至 2×15 年 11 月 30 日甲公司尚未支付。由于甲公司财务发生困难，短期内不能偿还债务，经双方协商，乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为 360 000 元，实际成本为 315 000 元，适用的增值税率为 16%，乙公司于 2×15 年 12 月 5 日收到甲公司

抵债的产品，并作为商品入库；乙公司对该项应收账款计提了 10 000 元坏账准备。

第二节 债务重组的会计处理

(1) 甲公司的账务处理

借：应付账款——乙公司	450 000	
贷：主营业务收入	360 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）		57 600
营业外收入——债务重组利得		32 400

第二节 债务重组的会计处理

同时，

借：主营业务成本	315 000	
贷：库存商品	315 000	

本例中，销售产品取得的利润体现在主营业务利润中，债务重组利得作为营业外收入处理。

第二节 债务重组的会计处理

(2) 乙公司的账务处理

借：库存商品	360 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）		57 600
坏账准备	10 000	
营业外支出——债务重组损失		22 400
贷：应收账款——甲公司	450 000	

第二节 债务重组的会计处理

【例 11-3】（以固定资产抵偿债务）2×15 年 4 月 5 日，乙公司销售一批材料给甲公司，价款 1 100 000（包括应收取的增值税税额），按购销合同约定，甲公司应于 2×15 年 7 月 5 日前支付价款，但至 2×15 年 9 月 30 日甲公司尚未支付。由于甲公司发生财务困难，短期内无法偿还债务。

第二节 债务重组的会计处理

经过协商，乙公司同意甲公司用其一台机器设备抵偿债务。该项设备的账面原价为 1 200 000 元，累计折旧为 330 000 元，公允价值为 850 000 元。抵债设备已于 2×15 年 10 月 10 日运抵乙公司，乙公司将其用于本企业产品的生产。

第二节 债务重组的会计处理

(1) 甲公司的账务处理

借：固定资产清理——××设备	870 000	
累计折旧		330 000
贷：固定资产——××设备		1 200 000

第二节 债务重组的会计处理

借：应付账款——乙公司	1 100 000	
贷：固定资产清理——××设备	850 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）		136 500
营业外收入——债务重组利得		114 000

第二节 债务重组的会计处理

借：营业外支出——处置非流动资产损失	20 000	
贷：固定资产清理——××设备		20 000

第二节 债务重组的会计处理

(2) 乙公司的账务处理

借：固定资产—— ××设备	850 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	136 000
营业外支出——债务重组损失	114 000
贷：应收账款——甲公司	1 100 000

第二节 债务重组的会计处理

【例 11-4】乙公司于 2×15 年 7 月 1 日销售给甲公司一批产品，价款 500 000 元（包括增值税），甲公司应于 2×15 年 10 月 1 日前支付货款，但至 10 月 20 日，尚未支付货款。由于甲公司发生财务困难，近期无法支付货款，经协商，乙公司同意甲公司以其所持有的交易性金融资产（股票）抵偿债务。该股票账面价值（成本）440 000 元，前期计入公允价值变动损益的金额为 0，债务重组日公允价值 450 000 元。乙公司为该项应收账款提取了坏账准备 25 000 元，股票已办理转让手续。乙公司将其作为交易性金融资产核算。不考虑其他因素。

第二节 债务重组的会计处理

（1）甲公司：

借：应付账款	500 000
贷：交易性金融资产-成本	440 000
营业外收入	50 000
投资收益	10 000

（2）乙公司：

借：交易性金融资产-成本	450 000
坏账准备	25 000
营业外支出	25 000
贷：应收账款	500 000

第二节 债务重组的会计处理

【单选题】下列各项以非现金资产清偿全部债务的债务重组中，属于债务人债务重组利得的是（ ）。

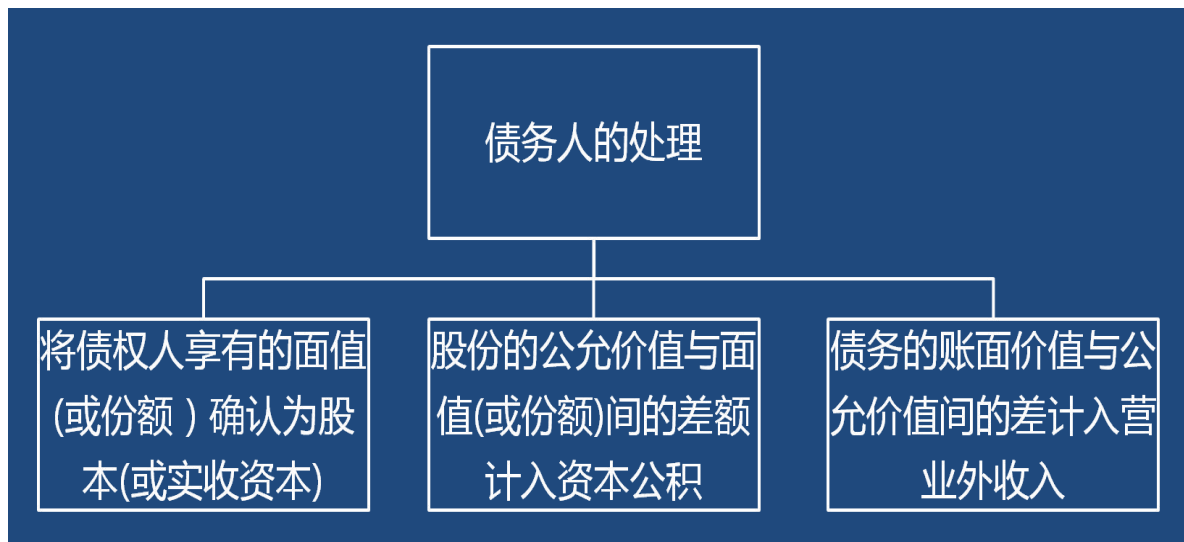
- A. 非现金资产账面价值小于其公允价值的差额
- B. 非现金资产账面价值大于其公允价值的差额
- C. 非现金资产公允价值小于重组债务账面价值的差额
- D. 非现金资产账面价值小于重组债务账面价值的差额

答案：C

第二节 债务重组的会计处理

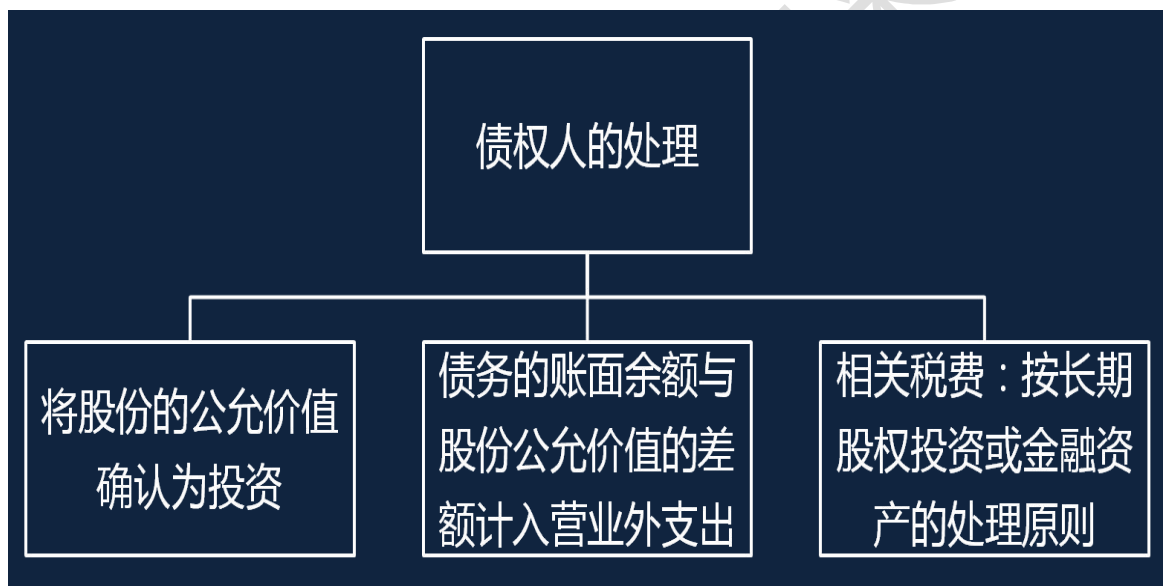
二、将债务转为资本

债务人的处理



第二节 债务重组的会计处理

债权人的处理



第二节 债务重组的会计处理

【单选题】以债权转为股权的，债权人受让股权的入账价值为（ ）。

- A. 应收债权账面价值
- B. 应付债务账面价值
- C. 股权的公允价值
- D. 股权份额

答案：C

第二节 债务重组的会计处理

【例 11—5】2×15 年 2 月 10 日，乙公司销售一批材料给甲公司，价款 200 000 元（包括增值税额），合同约定 6 个月后结清款项，6 个月后，由于甲公司发生财务困难，无法支付该价款，与乙公司协商进行债务重组，经双方协议，乙公司同意甲公司将该债务转为甲公司的股份。

第二节 债务重组的会计处理

乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 10 000 元，转股后甲公司注册资本为 5 000 000 元，

抵债股权占甲公司注册资本的 20%，债务重组日，抵债股权的公允价值为 152 000 元。2×15 年 11 月 1 日，相关手续办理完毕，假定不考虑其他相关税费。

第二节 债务重组的会计处理

(1) 甲公司的账务处理

借：应付账款	200 000	
贷：实收资本		100 000
资本公积——资本溢价		52 000
营业外收入——债务重组利得		48 000

第二节 债务重组的会计处理

(2) 乙公司的账务处理

借：长期股权投资	152 000	
坏账准备		10 000
营业外支出——债务重组损失		38 000
贷：应收账款		200 000

第二节 债务重组的会计处理

【单选题】下列关于债务重组会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 债务人以债转股方式抵偿债务的，债务人将重组债务的账面价值大于相关股份公允价值的差额计入资本公积
- B. 债务人以债转股方式抵偿债务的，债权人将重组债权的账面价值大于相关股权公允价值的差额计入营业外支出
- C. 债务人以非现金资产抵偿债务的，债权人将重组债权的账面价值大于受让非现金资产公允价值的差额计入资产减值损失
- D. 债务人以非现金资产抵偿债务的，债务人将重组债务的账面价值大于转让非现金资产公允价值的差额计入其他业务收入

第二节 债务重组的会计处理

答案：B

解析：选项 A，差额应计入“营业外收入——债务重组利得”；选项 C，差额计入“营业外支出——债务重组损失”；选项 D，差额计入“营业外收入——债务重组利得”。

第二节 债务重组的会计处理

三、修改其他债务条件

具体做法：降低本金、免除利息、降低利率、延长期限等。

修改条件后，债务人仍是债务人，债权人仍是债权人，即：债权债务仍存在，只不过其数额及偿还条件有所变化。

第二节 债务重组的会计处理



第二节 债务重组的会计处理

(一) 不涉及或有应收(或应付)金额的债务重组(包括免除利息、降低本金、延长期限等)

第二节 债务重组的会计处理

(二) 涉及附或有应收(或应付)金额的债务重组

1. 债务人

附或有条件的债务重组，对于债务人而言，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。

第二节 债务重组的会计处理

2. 债权人

对债权人而言，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，不应当确认，不得将其计入重组后债权的账面价值。在或有应收金额实际发生时，计入当期损益。

第二节 债务重组的会计处理

【多选题】下列各项中，属于债务重组日债务人应计入重组后负债账面价值的有()。

- A. 债权人同意减免的债务
- B. 债务人在未来期间应付的债务本金
- C. 债务人在未来期间应付的债务利息
- D. 债务人符合预计负债确认条件的或有应付金额

答案：BD

第二节 债务重组的会计处理

四、以上三种方式的组合方式

即指的以现金、非现金资产、债务转为资本偿还了一部分债务，余下的以修改其他债务条件方式进行债务重组。

先考虑豁免部分，其次考虑现金偿还债务的部分。再考虑其他方式还债，如：非货币性资产

还债 / 债务转为资本等，最后考虑修改其他债务条件部分。

第二节 债务重组的会计处理

【例 11-7】2×15 年 1 月 10 日，乙公司销售一批产品给甲公司，价款 1 300 000 元（包括应收取的增值税税额）。至 2×15 年 12 月 31 日，乙公司对该应收账款计提的坏账准备为 18 000 元。由于甲公司与乙公司发生财务困难，无法偿还债务，与乙公司协商进行债务重组。2×16 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司达成债务重组协议如下：

第二节 债务重组的会计处理

（1）甲公司材料一批偿还部分债务。该批材料的账面价值为 280 000 元（未提取跌价准备），公允价值为 300 000 元，适用增值税率为 16%。假定材料同日送抵乙公司，甲公司开出增值税专用发票，乙公司将该批材料作为原材料验收入库。

第二节 债务重组的会计处理

（2）将 250 000 元的债务转为甲公司的股份，其中 50 000 元为股份面值。假定股份转让手续同日办理完毕，乙公司将其作为长期股权投资核算。

（3）乙公司同意减免甲公司所负全部债务扣除实物抵债和股权抵债后剩余债务的 40%，其余债务的偿还期延长至 2×16 年 6 月 30 日。

第二节 债务重组的会计处理

（1）甲公司账务处理

借：应付账款——乙公司	1 300 000	
贷：其他业务收入——销售××材料		300 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		48 000
股本		50 000
资本公积——股本溢价		200 000
应付账款		421 200
营业外收入——债务重组利得	280 800	

第二节 债务重组的会计处理

同时

借：其他业务成本——销售××材料	280 000	
贷：原材料——××材料		280 000

第二节 债务重组的会计处理

（2）乙公司的账务处理

借：原材料——××材料	300 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	48 000	
长期股权投资——甲公司	250 000	
应收账款——债务重组——甲公司	421 200	
坏账准备	18 000	
营业外支出——债务重组损失	262 800	
贷：应收账款——甲公司	1 300 000	