

《企业会计准则第 12 号——债务重组》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）债务重组的基本特征；（2）用以清偿债务的非现金资产的公允价值计量；（3）债务重组的会计处理；（4）修改其他债务条件涉及的或有应付（或者应收）金额。

一、债务重组的基本特征

本准则第二条规定，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。

“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。

“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。“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。

在认定债务重组时，应当遵循实质重于形式的原则，综合考虑债权人和债务人是否在自愿基础上达成重组协议、是否有法院作出裁定、债权人和债务人是否相互独立、是否构成关联方关系或者关联方关系是否对债务重组产生实质影响等情形加以判断。

二、用以清偿债务的非现金资产的公允价值计量

债务重组采用非现金资产清偿债务的，非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量：

（一）非现金资产属于企业持有的股票、债券、基金等金融资产，且该金融资产存在活跃市场的，应当以金融资产的市价作为非现金资产的公允价值；

（二）非现金资产属于金融资产但该金融资产不存在活跃市场的，应当采用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定的估值技术等合理的方法确定其公允价值。

（三）非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产，且存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；该资产不存在活跃市场、但与其类似资产存在活跃市场的，应当以类似资产的市场价格为基础作适当调整后，确定其公允价值；在上述两种情况下仍不能确定非现金资产公允价值的，应当根据交易双方自愿进行的、公允的资产交易金额为依据确定其公允价值，交易双方协议的价格不公允的除外。

三、债务重组的会计处理

（一）债务人的处理

对于债务人而言，发生债务重组时，应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额，确认为债务重组利得计入营业外收入。

抵债资产公允价值与账面价值的差额，应当分别下列情况进行处

理：

1. 抵债资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第 14 号——收入》按其公允价值确认商品销售收入，同时结转商品销售成本。

2. 抵债资产为固定资产、无形资产的，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

3. 抵债资产为长期股权投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入投资收益。

（二）债权人的处理

对于债权人而言，应当将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债权的账面价值之间的差额，确认为债务重组损失计入营业外支出。重组债权已经计提了减值准备的，应当先将上述差额冲减减值准备，以冲减后的余额，作为债务重组损失，计入营业外支出。

债权人收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等抵债资产的，应当以其公允价值入账。

四、修改其他债务条件涉及的或有应付（或者应收）金额

根据本准则第七条的规定，以修改其他债务条件进行的债务重组涉及或有应付金额，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，债务人应将该或有应付金额确认为预计负债。

比如，债务重组协议规定，债务人在债务重组后一定时间里，其

业绩改善到一定程度或者符合一定要求（如扭亏为盈、摆脱财务困境等），债务人需要向债权人额外支付一定金额，债务人承担的或有应付金额符合预计负债确认条件的，应当将该或有应付金额确认为预计负债。

在债权人方面，或有应收金额属于或有资产，由于或有资产不予确认，债权人不应确认或有应收金额。