

# 对债务重组税费核算的几点思考

冷琳

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

**【摘要】** 现行会计准则下债务重组中涉及的相关税费应遵循实质重于形式原则进行核算,根据税费承担者及债权人取得抵债资产后的持有目的,将其分别计入相关损益或资产成本。

**【关键词】** 债务重组 债务人 债权人 损益

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法院的裁定做出让步的事项。在债务重组过程中,不可避免地会涉及税费问题,尤其是在以非现金资产清偿债务和将债务转为资本这两种债务重组方式中。本文针对现行会计准则下债务重组中容易混淆的税费核算问题进行探讨。

## 一、以存货清偿债务

债务人以存货清偿债务,必然会涉及增值税,如果双方协商约定不另行结算增值税,那么债务人应以重组账务的账面价值与抵债存货价税款(售价加上增值税销项税额)的差额确认债务重组利得。如果债务人还必须将抵债存货运至债权人处,那么存货运杂费也应计入债务重组损益。如果是债权人负担存货的运杂费,则此运杂费应计入债权人存货的成本,不计入债务重组损益。不过依常理,债权人进行债务重组的目的是最大限度地收回债权,从而通常不会愿意再拿出额外现金来支付增值税或运杂费。

例1:甲公司欠乙公司货款700 000元,甲公司由于资金周转困难,不能支付到期贷款。经双方协商,乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务,由甲公司负责将产品运到乙公司仓库,双方不另行结算增值税。该产品的公允价值为500 000元,实际成本为350 000元。甲、乙公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。乙公司对该项应收账款计提了50 000元的坏账准备,甲公司用银行存款支付产品运费3 000元。乙公司将抵债的存货作为库存商品入库。

因为双方不另行结算增值税,并且由甲公司负担运费,因此债务人甲公司确认的债务重组利得=700 000-(500 000+500 000×17%)-3 000=112 000(元)。甲公司的会计处理为:借:应付账款——乙公司700 000;贷:主营业务收入500 000,应交税费——应交增值税(销项税额)85 000,银行存款3 000,营业外收入——债务重组利得112 000。借:主营业务成本350 000;贷:库存商品350 000。

债权人乙公司确认的债务重组损失=700 000-(500 000+500 000×17%)-50 000=65 000(元)。乙公司的会计处理为:借:库存商品500 000,应交税费——应交增值税(进项税额)

85 000,坏账准备50 000,营业外支出——债务重组损失65 000;贷:应收账款——甲公司700 000。

如果上例中其他条件不变,只改由乙公司自行运输抵债存货,乙公司以银行存款支付运费3 000元,则相关会计核算如下:

债务人甲公司确认的债务重组利得=700 000-(500 000+500 000×17%)=115 000(元)。甲公司的会计处理为:借:应付账款——乙公司700 000;贷:主营业务收入500 000,应交税费——应交增值税(销项税额)85 000,营业外收入——债务重组利得115 000。借:主营业务成本350 000;贷:库存商品350 000。

债权人乙公司确认的债务重组损失不变,只是运输费计入存货成本。存货成本=500 000+3 000×(1-7%)=502 790(元),可以抵扣的增值税=500 000×17%+3 000×7%=85 210(元)。乙公司的会计处理为:借:库存商品502 790,应交税费——应交增值税(进项税额)85 210,坏账准备50 000,营业外支出——债务重组损失65 000;贷:应收账款——甲公司700 000,银行存款3 000。

## 二、以固定资产清偿债务

由于债务人在固定资产的处置过程中会发生相关税费,如营业税、清理费用等,这些与固定资产处置相关的税费应计入债务人固定资产的处置损益。而债权人为取得该抵债固定资产所支付的相关税费如运杂费、安装费等,则计入固定资产的入账成本,当然如果此笔税费是由债务人承担的,则应计入债务人的债务重组损益。

例2:甲公司欠乙公司货款700 000元,甲公司由于资金周转困难,不能支付到期贷款。经双方协商,乙公司同意甲公司用设备偿还债务,由甲公司负责将设备运到乙公司。该设备的公允价值为650 000元,原价800 000元,已计提折旧100 000元、减值准备20 000元,甲公用银行存款支付设备清理费用2 000元。乙公司对该项应收账款计提了20 000元的坏账准备,甲公司另以银行存款支付设备运杂费、安装费等3 000元。

甲公司抵债固定资产的清理费用2 000元应计入固定资产的处置损益,则固定资产处置损益=650 000-(800 000-

$100\,000 - 20\,000 - 2\,000 = -32\,000$ (元)。而甲公司支付的设备运费、安装费等应计入债务重组损益,则债务重组利得= $700\,000 - 650\,000 - 3\,000 = 47\,000$ (元)。甲公司的会计处理为:借:固定资产清理680 000,累计折旧100 000,固定资产减值准备20 000;贷:固定资产800 000。借:固定资产清理2000;贷:银行存款2 000。借:应付账款——乙公司700 000;贷:固定资产清理650 000,银行存款3 000,营业外收入——债务重组利得47 000。借:营业外支出——处置非流动资产损失32 000;贷:固定资产清理32 000。

乙公司的会计处理为:借:固定资产650 000,坏账准备20 000,营业外支出——处置非流动资产损失30 000;贷:应收账款——甲公司700 000。

如果设备的安装费、运费是由乙公司承担的,那么此时设备的入账成本= $650\,000 + 3\,000 = 653\,000$ (元)。乙公司的会计处理相应变为:借:固定资产653 000,坏账准备20 000,营业外支出——处置非流动资产损失30 000;贷:应收账款——甲公司700 000,银行存款3 000。

### 三、以投资清偿债务

债务人以投资清偿债务的,在处理投资过程中支付的相关税费应计入投资损益。债权人取得抵债投资所支付的相关税费,应根据所取得投资的持有意图及投资的种类分别处理。取得投资作为交易性金融资产核算的,相关税费应记入“投资收益”科目的借方;取得投资作为持有至到期投资、长期股权投资、可供出售金融资产核算的,相关税费应计入投资成本。

例3:甲公司欠乙公司货款700 000元,甲公司由于资金周转困难,不能支付到期贷款。经双方协商,乙公司同意甲公司以其持有的债券抵债,乙公司将该债券作为持有至到期投资核算,债券账面余额为750 000元,已计提减值准备20 000元,公允价值680 000元。甲公司以银行存款支付债券的转让税费2 000元。乙公司对该项应收账款计提了10 000元的坏账准备,取得债券后作为可供出售金融资产核算。

甲公司支付的债券转让税费2 000元应计入投资收益,投资收益= $680\,000 - (750\,000 - 20\,000) - 2\,000 = -52\,000$ (元)。甲公司的会计处理如下:借:应付账款——乙公司700 000,持有至到期投资减值准备20 000,投资收益52 000;贷:银行存款2 000,持有至到期投资750 000,营业外收入——债务重组利得20 000。

乙公司的会计处理为:借:可供出售金融资产680 000,坏账准备10 000,营业外支出——债务重组损失10 000;贷:应收账款——甲公司700 000。

如果债券的转让税费由乙公司承担,并且乙公司将债券

作为可供出售金融资产核算,则此债券的入账成本= $680\,000 + 2\,000 = 682\,000$ (元)。乙公司的会计处理为:借:可供出售金融资产68 2000,坏账准备10 000,营业外支出——债务重组损失10 000;贷:应收账款——甲公司700 000,银行存款2 000。

### 四、将债务转为资本

债务人在将债务转为资本的过程中,不可避免地会发生印花税、审计费用等相关费用,这些费用应冲减资本公积。如果债权人在将债权转换成股权的过程中支付了相关税费,这些税费应计入相关股权的取得成本或投资收益。

例4:甲公司欠乙公司货款700 000元,甲公司由于资金周转困难,不能支付到期贷款。双方经协商,采取将甲公司所欠债务转为甲公司股本的方式进行债务重组。假定甲公司普通股每股面值为1元,甲公司以200 000股股票抵偿该项债务,股票每股市价为3.2元。转股过程中发生的相关税费50 000元由甲公司以银行存款支付。乙公司对该项应收账款计提了20 000元的坏账准备,股票登记手续已办理完毕,乙公司将其作为长期股权投资处理。

甲公司债转股过程中发生的相关税费应抵减发行股票的溢价收入,则资本公积= $200\,000 \times (3.2 - 1) - 50\,000 = 390\,000$ (元)。甲公司的会计处理如下:借:应付账款——乙公司700 000;贷:股本200 000,资本公积390 000,银行存款50 000,营业外收入——债务重组利得60 000。

乙公司的会计处理如下:借:长期股权投资640 000,坏账准备20 000,营业外支出——债务重组损失40 000;贷:应收账款——甲公司700 000。

如果乙公司为此次债转股支付了20 000元的相关税费,则乙公司股权的入账成本= $200\,000 \times 3.2 + 20\,000 = 660\,000$ (元)。乙公司的会计处理如下:借:长期股权投资660 000,坏账准备20 000,营业外支出——债务重组损失40 000;贷:应收账款——甲公司700 000,银行存款20 000。

如果乙公司准备将转换的股票作为交易性金融资产核算,则该资产的入账成本= $200\,000 \times 3.2 = 640\,000$ (元),支付的相关税费20 000元计入投资收益。乙公司的会计处理如下:借:交易性金融资产640 000,投资收益20 000,坏账准备20 000,营业外支出——债务重组损失40 000;贷:应收账款——甲公司700 000,银行存款20 000。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007