

# 混合债务重组账务处理之分析

郑州 任洪云

混合债务重组是用资产、债务转为资本和修改其他债务条件共同清偿债务的债务重组形式。混合债务重组规定的清偿顺序是先用资产清偿,再用债务转为资本,最后用修改其他债务条件,其中用资产清偿债务应先用现金资产后用非现金资产。

## 一、混合债务重组的公式总结

### 1. 债务人混合债务重组的计算公式。

(1) 债务重组利得。①不附或有条件。债务重组利得=重组债务的账面余额-资产的公允价值-增值税销项税额-营业税税额-债权人因放弃债权而接受股权的公允价值-修改其他债务条件债务的公允价值。②附或有条件。债务重组利得=重组债务的账面余额-资产的公允价值-增值税销项税额-营业税税额-债权人因放弃债权而接受股权的公允价值-修改其他债务条件债务的公允价值-预计负债。

(2) 资产转让利得。①存货资产的转让利得=存货资产的公允价值-存货资产的账面价值;②固定资产的转让利得=固定资产的公允价值-固定资产的账面价值;③交易性金融资产的转让利得=交易性金融资产的公允价值-交易性金融资产的账面价值。

(3) 债权人因放弃债权而接受股权使得债务人形成的资本公积。债权人因放弃债权而接受股权使得债务人形成的资本公积=股份的公允价值-股份的账面价值。

(4) 修改其他债务条件债务的公允价值。修改其他债务条件债务的公允价值=重组债务的账面余额-资产的公允价值-增值税销项税额-营业税税额-债权人因放弃债权而接受股权的公允价值-修改其他债务条件的重组利得。

### 2. 债权人混合债务重组的计算公式。

(1) 债务重组损失。债务重组损失=重组债权的账面价值-资产的公允价值-增值税进项税额-债权人因放弃债权而接受股权的公允价值-修改其他债务条件债权的公允价值。

(2) 修改其他债务条件债权的公允价值。修改其他债务条件债权的公允价值=重组债权的账面余额-资产的公允价值-增值税进项税额-债权人因放弃债权而接受股权的公允价值-修改其他债务条件债务人的重组利得。

(3) 修改其他债务条件债务的公允价值=修改其他债务条件债权的公允价值。

## 二、混合债务重组的举例说明

### 1. 债务的一部分以资产清偿,另一部分则转为资本。

例1:甲公司20×8年1月20日销售一批产品给乙公司,不含税价格为260 000元,增值税税率为17%,应收债权为304 200元,按合同规定,乙公司应在20×8年4月1日前偿付货款。由于乙公司发生财务困难,无法按合同规定的期限偿还债务,经双方协商,于20×8年7月1日进行债务重组。债务重组协议规定:甲公司同意乙公司用204 000元现金立即清偿一部分债务,另一部分用每股市价为2.5元、每股面值为1元的20 000股普通股抵偿。乙公司当日通过银行转账支付了现金,股票登记手续已办理完毕,甲公司将其作为长期股权投资处理。甲公司已为该项应收款项计提了22 000元的坏账准备。

(1) 债务人(乙公司)。①20×8年7月1日(债务重组日)的计算。混合债务重组利得=304 200-204 000-20 000×2.5=50 200(元),现金转让利得=204 000-204 000=0,债权人因放弃债权而接受股权使得债务人形成的资本公积=20 000×2.5-20 000×1=30 000(元)。②20×8年7月1日的会计分录。借:应付账款——甲公司304 200元;贷:银行存款204 000元,股本20 000元,资本公积30 000元,营业外收入——债务重组利得50 200元。

(2) 债权人(甲公司)。①20×8年7月1日(债务重组日)的计算。混合债务重组损失=304 200-22 000-204 000-20 000×2.5=28 200(元)。②20×8年7月1日的会计分录。借:银行存款204 000元,长期股权投资——乙公司50 000元,坏账准备22 000元,营业外支出——债务重组损失28 200元;贷:应收账款——乙公司304 200元。

### 2. 债务的一部分以资产清偿,另一部分则修改其他债务条件。

例2:甲公司20×7年9月30日销售一批产品给乙公司,含税价格为410 000元,收到一张3个月到期的商业汇票,票面年利率为4%。由于乙公司资金周转困难,不能偿付应在20×7年12月31日前支付的应付票据。经双方协商,于20×8年1月5日进行债务重组。债务重组协议规定:甲公司同意乙公司以其生产的产品偿还一部分债务,该产品的公允价值为200 000元,实际成本为120 000元;减少债务本金60 000元;免去债务人所欠的全部利息;利率从4%降低到2%;债务到期日延至20×9年12月31日,利息按年支付。该项债务重组协议从协议签订日起开始实施。甲、乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。甲公司20×8年1月5日收到乙公司抵债的产品,并作为库存商品入库,甲、乙公司已将应

收、应付票据转入应收、应付账款。甲公司已为该项应收款项计提了55 000元坏账准备(不附或有条件)。

(1)债务人(乙公司)。 $\textcircled{1}$ 20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组利得=410 000+4 100-200 000-34 000-(410 000+4 100-200 000-34 000-4 100-60 000)=64 100(元),资产转让利得=200 000-120 000=80 000(元)。 $\textcircled{2}$ 20×8年1月5日的会计分录。借:应付账款——甲公司 414 100元;贷:主营业务收入 200 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000元,应付账款——甲公司 116 000元,营业外收入——债务重组利得 64 100元。借:主营业务成本 120 000元;贷:库存商品 120 000元。 $\textcircled{3}$ 20×8年12月31日支付利息的会计分录。借:财务费用 2 320元(116 000×2%);贷:银行存款 2 320元。 $\textcircled{4}$ 20×9年12月31日支付利息的会计分录(同上)。

(2)债权人(甲公司)。 $\textcircled{1}$ 20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组损失=410 000+4 100-55 000-200 000-34 000-(410 000+4 100-200 000-34 000-4 100-60 000)=9 100(元)。 $\textcircled{2}$ 20×8年1月5日的会计分录。借:库存商品 200 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)34 000元,应收账款——乙公司 116 000元,坏账准备 55 000元,营业外支出——债务重组损失 9 100元;贷:应收账款——乙公司 414 100元。 $\textcircled{3}$ 20×8年12月31日收取利息的会计分录。借:银行存款 2 320元(116 000×2%);贷:财务费用 2 320元。 $\textcircled{4}$ 20×9年12月31日收取利息的会计分录(同上)。

3. 债务的一部分转为资本,另一部分则修改其他债务条件。

例3:甲公司20×7年9月30日销售一批产品给乙公司,含税价格为410 000元,收到一张3个月到期的商业汇票,票面年利率为4%。由于乙公司资金周转困难,不能偿付应在20×7年12月31日前支付的应付票据。经双方协商,于20×8年1月5日进行债务重组。债务重组协议规定:甲公司同意乙公司用每股市价为3元、每股面值为1元的20 000股普通股抵偿一部分债务;减少债务本金60 000元;免去债务人所欠的全部利息;如果乙公司亏损将利率从4%降低到2%,将债务到期日延至20×9年12月31日,利息按年支付。20×8年1月5日股票登记手续已办理完毕,甲公司将其作为长期股权投资处理。甲、乙公司已将应收、应付票据转入应收、应付账款。乙公司20×8年盈利,20×9年亏损。甲公司已为该项应收款项计提了7 000元坏账准备(附或有条件)。

(1)债务人(乙公司)。 $\textcircled{1}$ 20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组利得=410 000+4 100-20 000×3-(410 000+4 100-20 000×3-4 100-60 000)-290 000×(4%-2%)×2=52 500(元)。债权人因放弃债权而接受股权使得债务人形成的资本公积=20 000×3-20 000×1=40 000(元)。 $\textcircled{2}$ 20×8年1月5日的会计分录。借:应付账款——甲公司 414 100元;贷:股本 20 000元,资本公积 40 000元,应付账款——甲公司 290 000元,预计负债 11 600元,营业外收入——债务重组利得 52 500元。 $\textcircled{3}$ 20×8年12月31日的会计分录。借:

预计负债 5 800元(11 600÷2),财务费用 5 800元(11 600-5 800);贷:银行存款 11 600元(290 000×4%)。 $\textcircled{4}$ 20×9年12月31日的会计分录。借:预计负债 5 800元(11 600÷2),财务费用 5 800元(290 000×2%);贷:银行存款 5 800元,营业外收入 5 800元(11 600-5 800)。

(2)债权人(甲公司)。 $\textcircled{1}$ 20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组损失=410 000+4 100-7 000-20 000×3-(410 000+4 100-20 000×3-4 100-60 000)=57 100(元)。 $\textcircled{2}$ 20×8年1月5日的会计分录。借:长期股权投资 60 000元,应收账款——乙公司 290 000元,坏账准备 7 000元,营业外支出——债务重组损失 57 100元;贷:应收账款——乙公司 414 100元。 $\textcircled{3}$ 20×8年12月31日的会计分录。借:银行存款 11 600元(290 000×4%);贷:财务费用 11 600元。 $\textcircled{4}$ 20×9年12月31日的会计分录。借:银行存款 5 800元(290 000×2%);贷:财务费用 5 800元。

4. 债务的一部分以资产清偿,一部分转为资本,另一部分则修改其他债务条件。

例4:甲公司20×7年9月30日销售一批产品给乙公司,含税价格为810 000元,收到一张3个月到期的商业汇票,票面年利率为4%。由于乙公司资金周转困难,不能偿付应在20×7年12月31日前支付的应付票据。经双方协商,于20×8年1月5日进行债务重组。债务重组协议规定:甲公司同意乙公司用一台设备偿还一部分债务,该项设备的账面原价为350 000元,已提折旧50 000元,设备的公允价值为360 000元,营业税税率为5%;以每股市价为3元、每股面值为1元的20 000股普通股抵偿一部分债务;减少债务本金60 000元;免去债务人所欠的全部利息;利率从4%降低到2%,将债务到期日延至20×9年12月31日,利息按年支付。抵债设备已于20×8年1月5日运抵甲公司。20×8年1月5日股票登记手续已办理完毕,甲公司将其作为长期股权投资处理。甲、乙公司已将应收、应付票据转入应收、应付账款。甲公司已为该项应收款项计提了27 000元坏账准备(不附或有条件)。

(1)债务人(乙公司)。 $\textcircled{1}$ 20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组利得=810 000+8 100-360 000-360 000×5%-20 000×3-(810 000+8 100-360 000-20 000×3-8 100-60 000)=50 100(元)。固定资产转让利得=360 000-(350 000-50 000)=60 000(元)。债权人因放弃债权而接受股权使得债务人形成的资本公积=20 000×3-20 000×1=40 000(元)。 $\textcircled{2}$ 20×8年1月5日的会计分录。注销固定资产原值、累计折旧,借:固定资产清理300 000元,累计折旧 50 000元;贷:固定资产 350 000元。将固定资产账面价值调为公允价值和确认资产转让利得,借:固定资产清理 60 000元;贷:营业外收入——资产转让利得 60 000元。借:应付账款——甲公司 818 100元;贷:固定资产清理 360 000元,应交税费——应交营业税 18 000元(360 000×5%),股本 20 000元,资本公积 40 000元,应付账款——甲公司 330 000元,营业外收入——债务重组利得 50 100元。 $\textcircled{3}$ 20×8年12月31日支付利息的会

# 无形资产摊销及减值的会计处理与纳税调整

西安双丰实业有限责任公司 张晓红

## 一、无形资产摊销的会计处理与纳税调整

企业会计准则规定,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定其预期实现方式的,应当采用直线法摊销。无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。对于使用寿命不确定的无形资产,在持有期间内不需要进行摊销,但应当在每年年度终了进行减值测试。从上述表述可以看出,使用寿命有限的无形资产可根据与其有关的经济利益的预期实现方式采用不同的摊销方法。

而税法规定,无形资产按照直线法计算的摊销费用准予扣除,且其摊销年限不得少于10年;作为投资或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可按规定或约定的使用年限分期摊销。从上述比较可以看出,会计与税法在无形资产的摊销方法和年限上存在差异,从而产生所得税纳税调整。

下面从以下几个方面通过实例加以分析。

### 1. 无形资产摊销方法不同的会计处理与纳税调整。

例1:20×7年1月1日,甲企业与乙企业签订一项协议,从乙企业购买一项非专利技术,共支付30万元,该非专利技术预计尚可使用5年。该无形资产的使用会导致企业前期收入多、后期收入少。因此,企业决定采用年数总和法进行摊销(无残值)。

按照企业会计准则规定,该项无形资产每年的摊销额如下:第一年的摊销额=30×5÷15=10(万元);第二年的摊销额=30×4÷15=8(万元);第三年的摊销额=30×3÷15=6(万元);第四年的摊销额=30×2÷15=4(万元);第五年的摊销额=30×1÷15=2(万元)。第一年的会计分录为:借:管理费用10万元;贷:累计摊销10万元。以后各年账务处理与此相同,只是金额发生变化。

按照税法规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷5=6(万元)。

会计分录:借:财务费用6600元(330000×2%);贷:银行存款6600元。④20×9年12月31日支付利息的会计分录(同上)。

(2)债权人(甲公司)。①20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组损失=810000+8100-27000-360000-20000×3-(810000+8100-360000-20000×3-8100-60000)=41100(元)。②20×8年1月5日的会计分录。借:固定资产

由于税法上采用直线法摊销,会计上采用年数总和法摊销,使无形资产的摊销因会计上与税法上规定的不同而对损益和所得税的影响也不同。因此,企业在年终所得税汇算清缴时需进行纳税调整。以第一年为例,会计上比税法上多摊销4万元(10-6),因此,需调增应纳税所得额4万元。假定该企业的所得税税率为25%,且只有这一项纳税调整事项。因调增应纳税所得额,产生可抵扣暂时性差异,则会计分录为:借:递延所得税资产1万元(4×25%);贷:应交税费——应交所得税1万元。

第二年的纳税调整处理同上,只是金额发生变化。第三年会计上与税法上规定的摊销额相同,都是6万元,不产生纳税调整事项。

第四、第五年的摊销额会计上比税法上要少,因此需调减应纳税所得额。以第四年为例,会计上比税法上少摊销2万元(6-4),因此需调减应纳税所得额2万元。因调减应纳税所得额,产生应纳税暂时性差异,则:借:应交税费——应交所得税0.5万元(2×25%);贷:递延所得税负债0.5万元。第五年纳税调整处理同上,只是金额发生变化。

### 2. 无形资产摊销年限不同的会计处理与纳税调整。

例2:甲企业从外购买一项非专利技术,共支付30万元,预计尚可使用6年,该无形资产的使用会导致企业的经济利益预期均匀实现,因此企业决定采用直线法摊销。假定该企业的所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。

按照企业会计准则规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷6=5(万元)。会计分录为:借:管理费用5万元;贷:累计摊销5万元。

按照税法规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷10=3(万元)。

由于税法上规定采用直线法摊销且摊销年限不得少于10年(按10年计算),与会计上的摊销年限不同,因此需调增应纳税所得额2万元(5-3)。因调增应纳税所得额,产生可抵扣暂时性差异,则会计分录为:借:递延所得税资产0.5万元

360000元,长期股权投资60000元,应收账款——乙公司330000元,坏账准备27000元,营业外收入——债务重组损失41100元;贷:应收账款——乙公司818100元。③20×8年12月31日收取利息的会计分录。借:银行存款6600元;贷:财务费用6600元(330000×2%)。④20×9年12月31日收取利息的会计分录(同上)。○