

# 关联企业债务重组的 会计与税务处理差异分析

山东济宁职业技术学院 郑鹏

**【摘要】**我国企业债务重组分为关联企业债务重组与非关联企业债务重组,本文结合会计准则与税法中的有关规定就关联企业债务重组的会计和税务处理差异进行了探讨。

**【关键词】**债务重组 会计准则 税法

基于企业规模经济带来的成本优势与产业链整合产生的高附加值,越来越多的企业热衷于企业间的并购及重组,进而出现了许多大型控股公司,形成了众多交叉持股、环形持股的关联企业。经济环境较好时,这些企业间的协同合作无疑会使集团的整体利益趋于最大化,然而,一旦企业出现经营危机,一些关联企业便会利用各种方法进行利润操纵。

债务重组,是指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。现行企业会计准则规定,债务人获得的债务重组收益应确认为当期利得,债权人发生的债务重组亏损应确认为当期损失。这一规定是我国会计准则与国际会计准则趋同、重视资产负债观的具体表现,但此项规定也成了关联企业间调节利润的工具。同时,关联企业债务重组的债权人将其损失作为税前费用列支已成为其偷逃税金、转移利润的一种新手段。

本文结合会计准则与税法中的有关规定就关联企业债务重组的会计与税务处理差异进行探讨。

## 一、会计准则与税法对相关概念的界定

现行企业会计准则规定,一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。主要的关联方形式有:集团公司中的母子公司;同一母公司下的各子公司;对该企业实施共同控制或施加重大影响的投资方;该企业的合营企业、联营企业等。

《税收征收管理法实施细则》第五十一条规定,关联企业,是指有下列关系之一的公司、企业和其他经济组织:①在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的拥有或者控制关系;②直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制;③在利益上具有相关联的其他关系。

从以上会计准则与税法的规定可以看出,两者对于关联方的认定基本上是一致的,但税法的规定更加明确。

现行企业会计准则规定,债务重组是指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。债务重组的方式主要包括以资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件以及以上三种方

式的组合等。《企业债务重组业务所得税处理办法》规定:债务重组是指债权人(企业)与债务人(企业)之间发生的涉及债务条件修改的所有事项。对于债务重组的确认,会计准则与税法的规定没有实质性区别。

## 二、关联企业债务重组的会计与税务处理差异

**1. 关联企业债务重组的会计处理。**现行企业会计准则对于债务重组的处理并未区分关联方之间的债务重组与非关联方之间的债务重组。关联方以资产清偿债务时,将资产账面价值与实际支付款项(或非现金资产的公允价值)之间的差额确认为债务重组利得,计入营业外收入。债权人将资产账面价值与实际收到款项(或受让的非现金资产的公允价值)之间的差额确认为债务重组损失,计入营业外支出。

例:B公司是一家连续两年亏损的上市公司,A公司是其母公司。A公司2009年1月1日销售一批材料给B公司,不含税收入为1000万元,增值税税率为17%,按合同规定,B公司应于2009年2月1日付款。因B公司发生财务困难,无法偿付到期债务,假设A公司未提取坏账准备。经双方协商,决定于当年12月1日进行债务重组。协议规定,A公司同意减免B公司1000万元的债务。A公司于12月10日收到剩余款项。债务人B公司的会计处理如下:借:应付账款1170万元;贷:银行存款170万元,营业外收入——债务重组利得1000万元。债权人A公司的会计处理为:借:银行存款170万元,营业外支出——债务重组损失1000万元;贷:应收账款1170万元。

从以上会计处理可以看出,B公司将豁免的债务确认为当期收益,A公司利用债务重组为B公司输送利润,帮助其扭亏为盈、免于退市。

**2. 关联企业债务重组的税务处理。**税法将债务重组分为关联企业之间的债务重组与非关联企业之间的债务重组。

在非关联企业债务重组业务中债权人对债务人的让步,包括以低于债务计税成本的现金、非现金资产偿还债务等,债务人应当将重组债务的计税成本与实际支付的款项或者非现金资产的公允价值(包括与转让非现金资产相关的税费)之间的差额确认为债务重组所得,计入企业当期的应纳税所得额

# 谈通用商品化软件对企业会计准则变化的适应性

河南财经学院 李立志

**【摘要】** 本文基于通用商品化软件的运行机理,首先分析了通用商品化软件对现行会计准则变化的适应能力,然后在此基础上剖析了通用商品化软件对现行会计准则各项主要变化的具体适应情况。

**【关键词】** 通用商品化软件 会计准则 适应性

目前我国企业对会计信息系统的构建大多是采用通用商品化软件来完成的,如面向财务部门独立应用的会计信息系统和面向企业整体集成应用的会计信息系统等。因此,如何理解和把握企业会计准则的变化对通用商品化软件的影响,是广大企业乃至软件供应商目前十分关注的问题。

## 一、通用商品化软件的运行机理及其对会计准则变化的适应能力

在我国企业信息化发展过程中,通用商品化软件始终扮演着主力军的角色。通用商品化软件的最大优势在于,其由供应商标准化研发而成,并迅速在大范围内复制应用,从而使高昂的软件研制成本摊薄,软件价格得以降低。用户可以用较低的成本使用耗巨资开发出来的复杂软件。这些软件由于经过了市场的检验和质量信息反馈,其质量也比较有保障。

中;债权人应当将重组债权的计税成本与实际收到的款项或者非现金资产的公允价值之间的差额确认为债务重组损失,冲减当期的应纳税所得额。

关联企业间一方向另一方转移利润的让步条款的债务重组,有合理的经营需要,并符合以下条件之一的,经主管税务机关核准,可以确认债务重组收益或损失。①经法院裁决同意的;②有全体债权人同意的协议;③经批准的国有企业债转股。《企业债务重组业务所得税处理办法》规定:不符合本办法第九条规定条件的关联方之间的含有让步条款的债务重组,原则上债权人不得确认重组损失,而应当视为捐赠,债务人应当确认捐赠收入;如果债务人是债权人的股东,债权人所作的让步应当推定为企业对股东的分配。

仍沿用上例,A、B双方为关联企业。对于A公司的1000万元让步金额,税收上视同A公司对B公司的捐赠,由于不属于公益性捐赠,1000万元损失不能在税前扣除。同样,B公司获得的1000万元收入,视为捐赠收入,还是要纳入当期应纳税所得额,缴纳企业所得税。如果B公司是A公司的股东,B公司被豁免的1000万元债务在会计上确认为债务重组利得,在税收上视为税后利润分配(有可供分配的税后利润)或投资成本的收回(无可供分配的税后利润),按投资收益进行相应的税务处理。而对于A公司来说,1000万元让步金额在

但是由于通用商品化软件的商品化生产背景,其要长期生存下来并取得发展,至少需要具备以下能力:

1. 协调和解决标准化研发与个性化应用之间矛盾的能力。通用商品化软件的研发也如同其他产品的生产一样,只有进行标准化研发和大量销售,才能体现出产品制造的规模效益。但就用户而言,其需求具有多元化、多维化和多变的特征。因此,通用商品化软件必须要具备协调和解决标准化研发与个性化应用之间矛盾的能力。

2. 应对用户需求频繁变化的能力。需求是软件项目发展的动力,但如果需求频繁变动,那么也将会对软件项目的研发造成巨大的困扰。在企业信息化发展过程中,企业的需求是不断变化的,它可能来自于外部经营环境的变化(如宏观政策的调整、行业经营规则的调整等),也可能来自于企业内部发展

税收上视为税后利润分配,因而也不能在税前扣除。可见关联企业间利用债务重组进行利润操纵的税务成本是很高的。

## 三、会计准则与税法的协调

我国会计准则的国际趋同并不是指完全照搬国际会计准则,而应结合我国的政治环境、法律规定、经济模式、会计特色进行改革。由于非关联企业间出于对自身利益的考虑,一般情况下不会轻易让步,这种情况下产生的债务重组利得与损失较为公允。关联企业间的债务重组很容易成为其中一方虚增利润、转移利润的手段,因此对于利用债务重组操纵利润的行为应加强监管,也可以借鉴税法的规定,将债务重组划分为两种模式:①非关联企业间的债务重组,其会计处理遵循现行会计准则的规定;②关联企业间的债务重组,接受控股股东或控股股东的子公司的债务让步,从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入,应将相关利得计入所有者权益(资本公积),这样可防止企业将债务重组利得带来的非经常性收益计入当期利润,堵塞其利润操纵的渠道。

### 主要参考文献

1. 张炜.新会计准则和现行税法差异比较及应用.北京:中国财政经济出版社,2007
2. 陈光红,陈萍生.关联企业债务重组有特殊规定.中国税务报,2008-11-24