



债务人的所得税会计处理

债务重组债转股时

江苏金信会计师事务所
蔡扣林

一、债转股业务处理规范

国家税务总局 2003 年第 6 号令《企业债务重组业务所得税处理办法》(以下简称《6 号令》)规定:①债转股时,除企业改组或者清算另有规定外,债务人应当将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有股权的公允价值的差额,确认为债务重组所得,计入当期应纳税所得额;②债务人因以非现金资产抵债或因债权人让步而确认的债务重组所得数额较大,一次性纳税确有困难的,经主管税务机关批准,可在不超过 5 个纳税年度的期间内均匀计入各年应纳税所得额。

《小企业会计制度》、《企业会计制度》和 2001 年修订的《企业会计准则——债务重组》(以下合称为“现行会计制度”)都规定,债转股时,债务人应将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有股权的账面价值的差额,确认为资本公积。将于 2007 年 1 月 1 日正式施行的《企业会计准则第 12 号——债务重组》

(以下简称“新准则”)规定:债转股时,债务人应将债权人因放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本,股份公允价值与股本之间的差额,确认为资本公积;重组债务的账面价值与股份的公允价值之间的差额,计入当期损益。

二、所得税会计处理

1. 执行现行会计制度的债务人。执行现行会计制度的债务人进行债转股所得税会计处理时,应注意如下事项:①会计与税法上的“重组债务账面价值”概念的内涵是一致的,即正常情况下指的是账面余额,但是如果债务人已计提应付利息并在税前扣除,重组债务的账面价值则应包含挂账的应付利息。②如果应确认的债务重组收益数额较大,经批准分期计入应纳税所得额,则涉及递延所得和递延税款。③债转股的“股”为上市股票,其公允价值为转股日股票的“市值”;若“股”为非上市股票或实收资本,则“股”的公允价值=重组的股票面值总额或应计实收资本金额×债转股前债务人股东权益或所有者权益合计÷债转股前债务人股本或实收资本总额。具体会计处理分录为:

(1) 重组收益一次性计入应纳税所得额。重组当年按重组债务的账面价值,借记有关负债类科目,按债权人因放弃债权而享有的股份(即股票面值总额或实收资本金额),贷记“股本”、“实收资本”科目,按税法确认的债转股所得和当年适

用的所得税税率计算所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

(2) 重组收益经批准分期计入应纳税所得额,而债务人采用应付税款法核算所得税。①在债务重组当年,应按重组债务的账面价值,借记有关负债类科目,按应确认股份,贷记“股本”、“实收资本”科目,按当年应计入所得的重组收益(调增的应纳税所得额)的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积”科目。②从重组的次年起,每年应按当年应计入所得的重组收益计算所得税,借记“资本公积”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目,直至应计入所得的重组收益全部纳税完毕。

(3) 如果重组收益经批准分期计入应纳税所得额,而债务人采用纳税影响会计法核算所得税。①在债务重组当年,应按重组债务金额,借记有关负债类科目,按应确认股份,贷记“股本”、“实收资本”科目,按当年和以后年度应确认重组收益计算所得税,分别贷记“应交税金——应交所得税”、“递延税款”科目,按其差额,贷记“资本公积”科目。②债务重组以后各年,应按当年应确认重组收益计算所得税,借记“递延税款”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目,直至应计入所得的重组收益全部纳税完毕。

按规定,执行《小企业会计制度》的单位应采用应付税款法核算所得税,执行《企业会计制度》的单位可以根据具体情况选择采用应付税款法或纳税影响会计法核算所得税。

2. 执行新准则的债务人。关于债转股业务中债务人的会计处理,新准则与《6 号令》都规定将重组债务的账面价值与应确认股份的公允价值的差额确认为当期收益,因此计税时无须作纳税调整;但如果债务人经批准将重组收益分期计入应纳税所得额,则会涉及到递延所得或递延税款。

(1) 债务人将按税法确认的重组收益一次性计入应纳税所得额。按重组债务的账面价值,借记有关负债类科目,按应确认的股份,贷记“股本”科目,按股份公允价值与股本之间的差额,贷记“资本公积”科目,按其差额,贷记“营业外收入——债务重组收益”科目。

(2) 债务人经批准将按规定税法确认的重组收益分期计入应纳税所得额。除作上述(1)中的分录之外,由于新准则规定企业对暂时性差异一般采用纳税影响会计法核算,因此:①债转股的当年,债务人应按当年应交所得税与经批准计入以后年度的债转股重组所得对所得税的影响额的合计数(假定无其他纳税调整事项,下同),借记“所得税”科目,按经批准计入以后年度的重组所得和适用税率计算所得税,贷记“递延税款”科目,按调减应由以后年度分摊的重组所得后的应纳税所得额计算当年应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。②从债转股第二年开始,应按当年应交所得税减去当年分摊计入应纳税所得额的重组收益对所得税的影响额后的余额,借记“所得税”科目,按当年分摊计入应纳税所得额的重组收益和适用税率计算所得税,借记“递延税款”科目,按调增应由本年分摊的重组收益后的应纳税所得额计算当年应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

若递延税款存续期间发生税率变动,则应按规定采用递延法或债务法进行调整。○