

# 债务重组会计与税务处理规定的比较

陕西咸阳市地方税务局 陈亮 西安国际信托投资有限公司 马华

**【摘要】** 笔者分析了重新修订的《企业会计准则第12号——债务重组》(简称“新准则”),认为其在会计处理上与税法的规定更为接近但仍有差异,还需进一步协调。

**【关键词】** 债务重组 会计处理 税法

2006年2月,财政部发布了重新修订的《企业会计准则第12号——债务重组》。与现行的《企业会计准则——债务重组》(以下简称“现行准则”)相比,新准则在债务重组的定义、方式、利得和损失的计量以及相关的会计处理等方面都有较大的改进。

## 一、新准则与税法规定的一致之处

对于债务重组涉及的税务处理,国家税务总局下发了《企业债务重组业务所得税处理办法》(以下简称《办法》),明确了债务重组收益和损失的确认方法。

### 1.对以现金清偿债务和将债务转为资本的债务重组业

资本化条件,直接将其支出记入“管理费用——开发费用”科目;由于开发具有较大的不确定性,尽管在开发阶段能证明其满足资本化条件,为了谨慎起见,笔者建议不直接将开发阶段的支出记入“无形资产”科目,而通过“开发支出”科目进行归集,待开发成功时再将开发支出同开发费用、研究费用的余额转入“无形资产”科目中,并需追溯调整以前年度损益;如果开发失败,则将“开发支出”科目余额转入“管理费用——开发费用”科目。这样处理是为了避免以下情况发生,即一旦研发失败,不仅要追溯调整无形资产的账面价值、以前年度损益,而且以往关于企业无形资产的信息严重误导投资者的后果将难以弥补。而通过“开发支出”科目进行归集时,一是关于无形资产的信息不会对投资者造成较大误导,待开发成功时只对以前年度损益进行调整;二是开发一旦失败,对前期和当期利润不会造成任何影响,处理也简便许多。

开发阶段满足资本化条件的具体处理如下:

(1)各期投入时:借:开发支出——某研发项目;贷:相关科目(如原材料、银行存款、应付工资、累计折旧等)。

(2)研发成功时:借:无形资产;贷:开发支出——某研发项目(本期归集的支出),以前年度损益调整(以前年度归集的支出,包括开发支出、研究费用以及开发费用)。借:递延税款;贷:以前年度损益调整。借:以前年度损益调整;贷:利润分配——未分配利润。调整至本年年初。

(3)开发失败时:借:管理费用——研究费用;贷:开发支出——某研发项目。

由于在该方法下,研发支出发生当期无论其是否符合资

务,新准则与税法规定无差异。即以现金清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积);将债务转为资本的,债务人应当将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(现行准则规定计入资本公积)。

2.在资产入账价值确认方面,新准则与税法规定基本一致。新准则第十条规定:以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账(现行准则规定按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值)。而《办法》第四条规定:债务人(企业)以非现金资产清偿债

务,新准则与税法规定无差异。即以现金清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,计入当期损益(现行准则规定计入资本公积);将债务转为资本的,债务人应当将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(现行准则规定计入资本公积)。

5.规范信息披露。对于企业研发支出方面的有关信息,企业应在会计报表附注中予以披露,披露的内容应包括:本期确认为费用的研究费用金额以及确认为开发支出的研究费用金额;本年度研发支出资本化金额;追溯调整内容的披露,包括披露事项原因、调整数额、对当期期初未分配利润的影响金额、对所得税的影响金额;研发项目的性质、状态及已形成的无形资产的摊销期限等信息。

由于研发支出在项目开发成功前计入费用,所以,在披露企业当期利润时应注意分别披露包含研发支出的当期利润以及不包含研发支出的当期利润,并结合起来对管理层进行考核,避免研发支出费用化下对管理层进行考核的弊端;投资者对企业研发费用也应当有一个正确的认识,在具体分析企业研发支出的情况下做出投资决策。

另外,还应由权威机构对研发所形成的无形资产的市场价值进行评估,并将有关信息在报表附注中进行披露,为投资者评估企业未来的盈利能力提供更多相关信息。

## 主要参考文献

- ①曹建新,赵明丽,李丹.基于作业成本法的研发支出成本化研究.财会月刊(理论版),2005;12
- ②潘飞,童卫华,杨慧辉.我国研发支出的成本化研究——一个基于上市公司作业成本法的案例启示.财经研究,2004;4
- ③吴学斌.如何改进我国研发支出会计处理.商业时代,2005;3

务,除企业改组或者清算另有规定外,债权人(企业)取得的非现金资产,应当按照该有关资产的公允价值(包括与转让资产有关的税费)确定其计税成本,据以计算可以在企业所得税前扣除的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用或者结转商品销售成本等。新准则第十一条规定:将债务转为资本的,债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资(现行准则规定按重组债权的账面价值作为受让的股权的入账价值),而《办法》第五条规定:在以债务转换为资本方式进行的债务重组中,除企业改组或者清算另有规定外,债权人(企业)应当将享有的股权的公允价值确认为该项投资的计税成本。这就说明,在资产入账价值确认方面,新准则与税法规定已趋于一致,极大地减少了企业会计纳税调整的工作量,使税法的落实有了保证。

## 二、新准则与税法规定之间的差异

新准则与税法规定之间的差异主要表现在以非现金资产清偿债务的债务重组业务方面。先看债务人的处理。新准则第五条规定,以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,以及转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。

例:甲公司(增值税一般纳税人,增值税税率为17%)前欠乙公司购货款20万元,因发生财务困难,经与乙公司协商并达成协议,乙公司同意甲公司用库存商品一批抵顶债务,完成债务重组。该批库存商品的账面价值12万元,公允价值15万元,计税价等于公允价值。

仅从新准则第五条规定的字面意思来理解,甲公司计入当期损益的金额应为8万元,相应的会计处理为:借:应付账款——乙公司20万元;贷:库存商品12万元,营业外收入——债务重组收益8万元。但这样处理显然没有考虑甲公司用库存商品抵顶债务这一视同销售行为应缴纳的增值税2.55万元(15×17%),存在漏洞。按《增值税暂行条例》相关规定,纳税人将自产的货物用于非应税项目,属于视同销售行为,应开具发票,计算应缴纳的增值税。同时,这样处理也与《办法》的相关规定存在差异。《办法》第四条规定:债务人(企业)以非现金资产清偿债务,除企业改组或者清算另有规定外,应当分解为按公允价值转让非现金资产,再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理,债务人(企业)应当确认有关资产的转让所得(或损失)。《办法》第六条规定: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支付的现金金额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)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中。因此,债务人甲企业应确认资产转让所得3万元(15-12),确认债务重组所得2.45万元(20-15-2.55),合计调增应纳税所得额5.45万元。

鉴于此,笔者认为对上述业务甲企业应作如下会计处理:借:应付账款——乙公司20万元;贷:库存商品12万元,应交税金——应交增值税(销项税额)2.55万元,营业外收入——债务重组收益5.45万元。

这样处理的结果将使得确认的会计收益与税法规定相一致,但似乎与新准则规定不符。如果按新准则将营业外收入确认为8万元,那么计提的增值税销项税金又无法进行账务处理。

现行准则第5条规定:以非现金资产清偿债务的,债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产账面价值和相关税费之和的差额,确认为资本公积或当期损失。也就是说,现行准则考虑到了相关税费的会计处理问题,而新准则对这一问题却未涉及,令人费解,也不合理。

再看债权人的处理。新准则第十条规定,以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,计入当期损益。很明显,新准则仍未考虑相关税费的会计处理问题,债务人以库存商品抵顶债务涉及到的增值税销项税金,对债权人来说应为进项税金。因此,债权人乙公司的会计处理应为:借:库存商品15万元,应交税金——应交增值税(进项税额)2.55万元,营业外支出——债务重组损失2.45万元;贷:应收账款——甲公司20万元。

《办法》第六条规定,以非现金资产清偿债务的,债权人应当将重组债权的计税成本与收到的非现金资产的公允价值之间的差额,确认为当期的债务重组损失,冲减应纳税所得额。那么,税法确认的债务重组损失应为5万元(20-15),与会计确认的债务重组损失2.45万元存在差异,主要是因为增值税因素的影响。

## 三、协调新准则与税法规定差异的建议

笔者建议,财政部在对相关会计准则问题进行解答时,应对新准则有关条款作如下解释:

1.关于新准则第五条的解释:以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值和相关税费之和之间的差额,以及转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。这里的“相关税费”是指债务人在转让非现金资产时需缴纳的增值税、营业税等。

2.关于新准则第十条的解释:以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值和其他经济利益之和之间的差额,比照本准则第九条的规定处理。这里的“其他经济利益”一般是指债权人与受让非现金资产相关的可以抵扣的增值税进项税金。

同时,将《办法》第六条修改为: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支付的现金金额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)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中;债权人应当将重组债权的计税成本与收到的现金或者非现金资产的公允价值(包括受让的其他经济利益)之间的差额,确认为当期的债务重组损失,冲减应纳税所得额。

通过上述对新准则的解释及对《办法》的修改,对以非现金资产清偿债务的债务重组业务,会计上确认的损益将和税法规定的应纳税所得额趋于一致,在会计和税收实践中既合理又易操作。○