

债务重组中以固定资产抵债的增值税核算

任玲

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114051)

《企业会计准则第12号——债务重组》规定:债务人以固定资产抵偿债务,应将固定资产的公允价值与该项固定资产的账面价值和清理费用的差额,作为转让固定资产的损益处理。同时将固定资产公允价值与应付债务账面价值的差额,作为债务重组利得,计入营业外收入。债权人收到的固定资产应按公允价值计量。对于增值税应税项目,如债权人不向债务人另行支付增值税,则债务重组利得应为转让固定资产的公允价值和该项固定资产的增值税销项税额与重组债务账面价值的差额;如债权人向债务人另行支付增值税,则债务重组利得应为转让固定资产的公允价值与重组债务账面价值的差额。

同时,根据财政部、国家税务总局发布的《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)的规定:自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分不同情形征收增值税:①销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税;②2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;③2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;销售自己使用过的在本地地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

随着会计准则及新的《增值税暂行条例》及其实施细则的出台,用使用过的固定资产抵偿债务业务的会计处理也随之发生了一些变化,现将具体处理过程举例说明如下:

例:甲公司为增值税一般纳税人,于2009年3月31日销售给乙公司产品一批,价款为1450万元(含增值税)。至2009年12月31日甲公司仍未收到款项,甲公司对应收账款计提了坏账准备20万元。

由于乙公司发生财务困难,短期内不能支付货款。2009年12月31日乙公司与甲公司协商,甲公司同意乙公司以2009年初购入的设备抵偿所欠债务。该设备账面原价为1500万元,已提折旧150万元,计税价格(公允价值)为1400万元,适用增值税税率为17%。

甲公司将该设备作为固定资产入账。抵债设备已于2010年3月10日运抵甲公司。假定不考虑与该项债务重组相关的其他税费(业务处理以万元为单位)。

1. 甲公司的账务处理如下:

借:固定资产 1400,坏账准备 20,营业外支出——债务重组损失 30;贷:应收账款 1450。

2. 乙公司的账务处理如下:

首先,将固定资产账面净值转入固定资产清理:借:固定资产清理 1350,累计折旧 150;贷:固定资产 1500。

然后,确认债务重组利得。借:应付账款 1450;贷:固定资产清理 1400,营业外收入——债务重组利得 50。

3. 计算应纳增值税。

根据上述案例,甲公司为增值税一般纳税人,销售自己使用过的2009年1月1日以后购进的固定资产,按照适用税率17%计征增值税。借:固定资产清理 203.42;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)203.42 $[1400 \div (1+17%) \times 17%]$ 。

我们可以假设,甲公司不是增值税一般纳税人而是小规模纳税人,则销售自己使用过的固定资产减按2%征收率计征增值税。借:固定资产清理 27.45;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)27.45 $[1400 \div (1+2%) \times 2%]$ 。

我们还可以假设,甲公司(未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人)销售的是自己使用过的2008年12月31日以前购进的固定资产,则应按4%减半计征增值税。借:固定资产清理 26.92;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)26.92 $[1400 \div (1+4%) \times 4% \div 2]$ 。

4. 确认固定资产处置利得或损失。

本例题为固定资产处置损失:借:营业外支出——处置固定资产损失 153.42(1400-1350-203.42);贷:固定资产清理 153.42。

同样,先假设甲公司为小规模纳税人,结转固定资产处置利得:借:固定资产清理 22.55;贷:营业外收入——处置固定资产利得 22.55(1400-1350-27.45)。

再假设甲公司(未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人)销售的是自己使用过的2008年12月31日以前购进的固定资产,结转固定资产处置利得:借:固定资产清理 23.08;贷:营业外收入——处置固定资产利得 23.08(1400-1350-26.92)。