

债务重组会计与税务处理的差异 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/502/2021_2022__E5_80_BA_E5_8A_A1_E9_87_8D_E7_c42_502838.htm

一、基本概念 债务重组，是指在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。债权人作出让步的情形主要包括：债权人减免债务人部分债务本金或者利息，降低债务人应付债务的利率等。债务重组的方式主要包括：第一、以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人用于清偿债务的资产包括现金资产和非现金资产，主要有：现金、存货、各种投资（包括股票投资、债券投资、基金投资、权证投资等）、固定资产、无形资产等。第二、将债务转为资本，是指债务人将债务转为资本，同时，债权人将债权转为股权的债务重组方式。债务转为资本时，对股份有限公司而言，是将债务转为股本，对其他企业而言，是将债务转为实收资本。其结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权人因此而增加长期股权投资。债务人根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本，属于正常情况下的转换，不能作为债务重组处理。第三、修改其他债务条件，是指不包括上述两种方式在内的修改其他债务条件进行的债务重组方式，如减少债务本金、减少或免去债务利息等。第四、以上三种方式的组合，是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式。其组合偿债方式可能是：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。二、以现金资产清偿债务的会计处理与税务处理 在会计处理上，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，确认为债务重组利得，计入营业外收入。重组债务的账面价值，一般为债务的面值或本金、原值，如应付账款；如有利息的，还应加上应计未付利息，如长期借款等。债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，确认为债务重组损失，计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，冲减后尚有余额的，计入营业外支出。冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。未对债权计提减值准备的，应直接将该差额确认为债务重组损失。在税务处理上，根据《实施条例》第二十二条的规定，债务重组收入，属于《企业所得税法》第六条第九项规定的其他收入。以现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的计税基础与实际支付现金之间的差额，确认为应纳税所得额，计入收入总额。债权人应当将重组债权的计税基础与收到的现金之间的差额，按照有关税收规定，经确认为债务重组损失后，才允许在税前扣除。

三、以非现金资产清偿债务的会计处理与税务处理

在会计处理上，以非现金资产清偿债务的非现金资产类别不同，其会计处理也略有不同：从债务人的处理来看，以非现金资产清偿债务的，债务人应分清债务重组利得与资产转让损益的界限，并于债务重组当期予以确认。债务重组利得是指重组债务的账面价值超过非现金资产（即抵债资产）的公允价值之间的差额，应计入营业外收入。非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量：（1）非现金资产属于企业持有的股票、债券、基金等金融资产，且该金融资产存在活跃市场的，应当以金融资产的市价作为非现金资产

的公允价值。（2）非现金资产属于金融资产但该金融资产不存在活跃市场的，应当采用《企业会计准则第22号金融工具确认和计量》规定的估值技术等合理的方法确定其公允价值。（3）非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产，且存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场但与其类似资产存在活跃市场的，应当以类似资产的市场价格为基础确定其公允价值；在上述两种情况下仍不能确定非现金资产公允价值的，应当采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。资产转让损益，是指抵债的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。非现金资产公允价值与账面价值的差额，应按照准则规定处理：

（1）非现金资产为存货的，应当作为销售处理。（2）非现金资产为固定资产的，应视同固定资产处置。（3）非现金资产为无形资产的，视同无形资产处置。（4）非现金资产为企业投资的，非现金资产的公允价值扣除投资的账面价值（对投资计提减值准备的，还应将相关的减值准备予以结转）及直接相关费用之后的余额确认为转让资产损益，计入投资收益。非现金资产的账面价值，一般为非现金资产的账面余额扣除其资产减值准备后的金额。其中，非现金资产的账面余额，是指非现金资产账户在期末的实际金额，即账户未扣除其资产减值准备之前的余额。未计提减值准备的非现金资产，其账面价值就是账面余额。从债权人来说，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，确认为债务重组损失，计入营业外支出。重组债权已经计提了减值准备的，分别以下情况进行处理：债

权人对重组债权分别提取了减值准备，那么只需要将上述差额冲减已计提的减值准备，减值准备不足以冲减的部分作为债务重组损失，计入营业外支出，如果减值准备冲完该差额后，仍有余额，应予转回并抵减当期资产减值损失，不再确认债务重组损失。如果债权人对重组债权不是分别提取减值准备，而是采取一揽子提取减值准备的方法，则债权人应将对应于该债务人的损失准备倒算出来，再确定是否确认债务重组损失。在税务处理上，债务人以非现金资产清偿债务，除企业重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，债务人应当确认有关资产的转让所得（或损失），将重组债务的计税基础与实际支付非现金资产之间的差额，确认为应纳税所得额，计入收入总额。债权人取得的非现金资产，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）确定其计税基础，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。债权人应当将重组债务的计税基础与收到的非现金资产之间的差额，按照有关税收规定，经确认为债务重组损失后，才允许在税前扣除。

四、以债务转为资本的会计处理与税务处理 在会计处理上，对债务人而言，将债务转为资本，应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额（或者股权份额）确认为股本（或者实收资本），股份的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为股本溢价（或者资本溢价）计入资本公积。重组债务账面价值超过股份的公允价值总额（或者股权的公允价值）的差额，确认为债务重组利得，计入当期营业外收

入。对于上市公司，其发行的股票有市价，应以市价作为股份或者股权的公允价值；对于其他企业，债权人因放弃债权而享有的股份或者股权可能没有市价，因此应当采用恰当的估值技术确定其公允价值。债务转为资本，债务人可能会发生一些税费，与股票发行直接相关的手续费等，可以作为抵减资本公积处理，其他税费，可以直接计入当期损益，如印花税等。对债权人而言，将债务转为资本，应当将因放弃债权而享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份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。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，确认为债务重组损失计入营业外支出。发生的相关税费，分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量等准则的规定进行处理。在税务处理上，以债务转换为资本方式进行的债务重组，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的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。债权人应当把债权转为资本分解为债务清偿和投资两项业务进行处理，将享有的股权的公允价值确认为该项投资的计税基础；同时，重组债权的计税基础与收到的股权的公允价值之间的差额，按照有关税收规定，经确认为债务重组损失后，才允许在税前扣除。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com