

非现金资产债务重组的财税分析与账务处理会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/534/2021\\_2022\\_\\_E9\\_9D\\_9E\\_E7\\_8E\\_B0\\_E9\\_87\\_91\\_E8\\_c42\\_534313.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/534/2021_2022__E9_9D_9E_E7_8E_B0_E9_87_91_E8_c42_534313.htm)

在债务重组中，债务人以非现金资产抵债，对债权人偿债是一种比较常见的方式。2006年财政部颁布的《企业会计准则第12号债务重组》及其应用指南对非现金资产偿还债务可能涉及税金的会计处理缺乏明确的规范，本文拟对此进行探讨。

### 一、以存货抵债的增值税会计处理

[例1]债务人A企业欠债权人B企业货款100万元，B企业已为该项债权计提了10万元的坏账准备，A企业和B企业均为增值税一般纳税人。后因A企业财务上的困难，经双方协商，B企业同意A企业以其账面价值60万元的材料一批抵债70万元，该批材料的公允价值是70万元（假设等于增值税的计税价格）。例1中涉及到增值税专用发票的开具问题。不论债务人是否开具增值税专用发票，债务人以存货抵债，都应视同销售计缴增值税，按其公允价值70万元作为增值税计税基础计算增值税的销项税额为11.9万元（ $70 \times 17\%$ ）。债务人如不开具增值税专用发票，债权人也会因无法获得增值税发票的抵扣联而减少当期的增值税。结合债务人在债务重组中的被动地位，考虑博弈论的基本思想，笔者认为，理性的债务人均会开具增值税专用发票。债务人开具的增值税专用发票具有现金资产的特征。一方面B企业取得该增值税专用发票抵扣联，减少B企业当期的增值税11.9万元，相当于获得11.9万元的现金资产；另一方面，A企业开具增值税发票后，当期要增加增值税11.9万元，相当于（要）付出现金资产11.9万元。该增值税专用发票的开具，对双方都有金额上的

影响。债务人开具的增值税专用发票还具有现金资产的属性，将有助于准确判断该债务重组的形式。这种债务重组可理解为一种混合形式，表现为债务人同时以现金资产和存货抵偿债务。在此例1中，相当于债权人取得了11.9万现金资产（以获得的增值税专用发票抵扣联体现）时，同时还取得公允价值70万的材料一批；根据“零和博弈”的思想，也相当于在债务人在（要）付出11.9万现金资产（以开具的增值税专用发票销售联体现）的基础上，还付出公允价值70万元的材料一批。此时债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、冲减重组债务的账面价值。例1中，债务人确定的“营业外收入债务重组利得”金额为18.1万元（ $100-11.9-70$ ）。具体账务处理如下。

A企业：（1）借：应付账款B企业1000000 贷：其他业务收入（公允价值）700000 应交税费应交增值税（销项税额）119000 营业外收入债务重组利得181000（2）借：其他业务成本600000 贷：原材料（账面价值）600000

B企业：借：原材料（公允价值）700000 应交税费应交增值税（进项税额）119000 营业外支出债务重组损失81000 坏账准备100000 贷：应收账款A企业1000000

## 二、以固定资产抵债的营业税会计处理 [例2]

债务人A企业欠债权人B企业贷款100万元，B企业已为该项债权计提了10万元的坏账准备；后因A企业财务上的困难，经双方协商，B企业同意A企业在市区的房产一处抵债，在A企业账上该房屋原值100万元，已计提折旧60万元，为此重组进行一些清理，发生清理费用7.5万元，清理得到的残料变现1万元，此后双方到现场观察后协商以此房产抵债70万元，该房产的公允价值实70万元（假设等于营业税的计税价格）。首先，债务人应以价值形式

反映出，其如何取得该项可用以抵债的、物理意义上的实体资产。债务方决定以某一固定资产抵债时，该资产就开始不符合会计意义上的“固定资产”的定义了，为了反映这种确认的改变，就会出现“固定资产”向“固定资产清理”转变。“固定资产清理”账户归集债务方用以抵债的资产实体的价值。一般来说，该资产实体的价值首先应包括原固定资产账面价值（原固定资产原值累计折旧减值准备），还应包括以后发生的、与该实体资产相关的、使它达到可抵债状态前一切合理必要的支出，如清理费用7.5万元，以及依据《营业税暂行条例》应交的营业税3.5万元（ $70 \times 5\%$ ），而在清理过程获得的清理收入1万元，应减少该实体资产的价值。则债务人获得的可用以抵债的实体资产的价值为50万元（ $100 - 60 - 7.5 - 3.5 + 1$ ）。其次，债务人应以价值形式反映出，该“固定资产清理”抵债后的影响。确认处置非流动资产利得为该实体资产的公允价值与该实体资产的账面价值之差，即20万元

（ $70 - 50$ ）；确认债务重组利得为该负债的公允价值与该实体资产的公允价值之差，即30万元（ $100 - 70$ ）。具体账务处理如下：A企业：借：应付账款B企业1000000 贷：固定资产清理（账面价值）500000 营业外收入处置非流动资产利得200000 营业外收入债务重组利得300000 B企业：借：固定资产（公允价值）700000 营业外支出债务重组损失200000 坏账准备100000 贷：应收账款A企业1000000 三、以无形资产抵债的营业税会计处理 [例3]债务人A企业欠债权人B贷款100万元，B企业已为该项债权计提了10万元的坏账准备；后因A企业发生财务困难，经双方协商，B企业同意A企业以其账面原值100万元，已计提累计摊销60万元的专利权抵债70万元，该

专利权的公允价值实70万元（假设等于营业税的计税价格）。对于债务人来说，应当确认的债务重组利得为重组债务的账面价值与该专利权资产公允价值之差，即30万元（ $100 - 70$ ）；确认的处置非流动资产利得为该专利权公允价值与该专利权账面价值之差，即30万元（ $70 - 40$ ）。而依据《营业税暂行条例》，债务人转让无形资产应交的营业税为3.5万元（ $70 \times 5\%$ ），可以认为其是债务人在处置该无形资产时的一种损失，由于营业外收支间没有实质联系，所以应分开单独反映。具体账务处理如下：

A企业：借：应付账款B企业1000000  
营业外支出处置非流动资产损失35000 累计摊销600000 贷：无形资产1000000 应交税费应交营业税35000 营业外收入债务重组利得300000 营业外收入处置非流动资产利得300000

B企业：借：无形资产（公允价值）700000 营业外支出债务重组损失200000 坏账准备100000 贷：应收账款A企业1000000

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](http://www.100test.com)