

健身器材公司“债务重组”

掩盖的秘密

栾晓东 王由之

在2006年度企业所得税汇算清缴期间，因群众举报，某市稽查局提前介入某健身器材出口公司进行检查辅导。稽查局的老王、小肖到达公司大门口时，恰巧遇上公司老总。尽管公司老总热情地张罗招待，他们俩却顾不上寒暄，打了个招呼便直奔会计办公室，向公司财务负责人陈经理出示了税务检查证和检查通知书。

三天之后，老王、小肖带着一脸尴尬的陈经理，一同来到公司老总办公室。宾主客套一番坐定，老王便简要通报了此次前来公司检查辅导中发现的“债务重组”问题，要求公司及时进行整改。

问题1：利用会计制度和税收政策的差异逃税

该公司的前身因经营管理不善、市场决策风险等问题欠下债务1 200万元，并于2004年12月宣布改制。其集团公司在进行债务重组时拨出专项资金500万元，用以减轻下属公司债务负担。该公司便利用债务重组会计制度与税收政策的差异，在重组业务发生时没有严格按税法规定执行，而是将集团公司确定的这500万元重组损失在税前进行列支，从而造成了应纳税款减少。

对这个问题，老王解释说，关于关联企业重组损失的处理，会计制度和税收制度的规定是有差异的。债务重组会计制度规定，集团公司的重组损失可以在税前列支，但《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令2003年第6号）第九条规定：关联企业之间发生的债务重组，必须“经法院裁决同意”、或是“有全体债权人的协议”、或是“经批准的国有企业债转股”，但该集团公司没有符合上述三个条件之一，故该集团公司不得确定重组损失，其下拨的500万元专项资金应该视同企业捐赠，集团公司在财务上应该做捐赠支出处理，下属公司则应当确认捐赠收入。还有，根据税法规定，当会计制度与税收政策存在差

异时，纳税应当首先执行税收政策的规定。也就是说，公司的债务重组损失在此次企业所得税汇算中应予以剔除。

小肖作了补充：就这个问题，刚才我们已经责令陈经理尽快调整公司账务。在账务调整时应该调增利润500万元，并补缴企业所得税。

问题2：将债务重组所得转入资本公积

公司曾于上年7月份购进一批价值500万元的钢材，并开具了一张面值500万元的票据，后因无力偿还货款，经双方协商，公司于同年11月用一台设备抵偿了货款，该设备的购置成本为600万元，累计折旧为200万元，经评估的公允价值为450万元，公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	400万元	
累计折旧	200万元	
贷：固定资产		600万元
借：应付票据	500万元	
贷：固定资产清理	400万元	
资本公积		100万元

公司将这100万元的债务重组所得转入资本公积也是错误的。对此，小肖的解释是：公司将100万元债务重组所得转入资本公积，是符合会计制度的要求的。但是，根据《企业债务重组业务所得税处理办法》第四条规定：企业在以非现金资产清偿债务时，应当将非现金资产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，并根据有关资产公允价值与该资产账面余额的差额确认资产的转让所得。所以，公司应当调整账务以确定转让设备收入，该设备净值为400万元（600-200），公允价值为450万元，按公允价值450万元转让设备实现了50万元（450-400）的转让所得，应计入应纳税所得额。同时，公司还要按与非现金资

产公允价值相当的金额偿还债务进行处理，即以450万元资产抵偿400万元的债务，应确认50万元的重组所得。两项业务共应调增100万元应纳税所得额。

问题3：将商业折扣计入重组损失

2006年8月，公司一批价值350万元的健身器材因国外客户原因，出口转为内销，分别销售给国内三家保健商场。其中的35万元货款因无法收回，发生债务重组时的账务处理是：

借：营业外支出 35万元
贷：应收账款——X、Y、Z商场 35万元

小肖说，税法明文规定，债务重组发生的损失应计入“营业外支出”，但根据我们调查和掌握（群众举报）的情况，这三家保健商场并没有关门，他们的经营很正常，也不存在债务偿还困难，而且与你们公司并未间断经济上的往来，这可以从你们公司的账务处理上反映出来：

借：银行存款 374.5万元
 应收账款——X、Y、Z商场 35万元
贷：主营业务收入 350万元
 应交税金——应交增值税(销项税额) 59.5万元

所谓的35万元债务重组损失正是这部分“无法收回”的“应收账款”。你们公司少收取的“应收账款”其实就是按进货的一定比例给予这三家保健商场的销售折扣。这35万元本属“商业折扣”却按“债务重组”进行处理，无非就是对未在一张发票上反映的“销售折扣”通过“债务重组”来达到在企业所得税前扣除“合法化”的目的。

问题4：用受让股权的价值入账

小肖接着往下说：2004年10月份，你们公司销售一批价值100万元的健身器材给出口贸易公司，收到一张面值100万元的票据。由于出口贸易公司无力偿付货款，经双方协议，你们公司同意出口贸易公司以其普通股抵偿货款，普通股的面值为每股1元。出口贸易公司以10万股抵偿该项债务，股票当时市价为每股12元，10万股股票市值共计120万元。你们公司作了如下账务处理：

借：长期股权投资 100万元
 贷：应收票据 100万元

用受让股权的价值入账核算，会由于会计上对计税成本的确认与税收上存在20万元的差异，造成公司少计算投资持有收益，从而减少应纳税所得额。你们公司虽然按企业会计制度的要求，在债权转为股权的业务中以应付债权的账面余额作为长期股权投资的成本，但没有根据《企业债务重组业务所得税处理办法》第五条规定进行相应的账务调整，不符合“在债务重组业务中，债权人(企业)以债权转换为股权，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”的规定。故你公司应将享有的股权的公允价值即120万元确认为该项投资的计税成本，在会计处理的基础上应调增长期股权投资20万元。

在事实面前，公司老总与陈经理对视良久，你看我，我看你。摆在两人中间的唯有：调整账务、补税和罚款。■

(作者单位：江苏省射阳县地税局)

责任编辑 陈利花

● 词条

专一化战略

专一化战略是美国著名管理学家迈克尔·波特(Michael E. Porter)提出的三大竞争战略之一，是指主攻某个特殊的顾客群、某产品线的一个细分区段或某一地区市场。专一化战略的整体是围绕着很好地为某一特殊目标服务这一中心建立的，它所开发推行的每一项职能化方针都要考虑这一中心思想。其依靠的前提思想是：公司业务的专一化能够以高的效率、更好的效果为某一狭窄的战略对象服务，从而超过在较广阔范围内竞争的对手们。波特认为这样做的结果是公司或者通过满足特殊对象的需要而实现了差别化，或者在为这一对象服务时实现了低成本，或者二者兼得。这样的公司可以使其赢利的潜力超过产业的普遍水平，保护公司抵御各种竞争力量的威胁。但专一化战略常常意味着限制了可以获取的整个市场份额，也包含着利润率与销售额之间互以对方为代价的关系。■