以劳务抵债的债务重组之会计处理

杨雪亭

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

在劳务资源成为投资者评估企业的重要指标之一的今天,在实务中存在着大量的企业用劳务来进行重组,并且劳务的数量金额可进行衡量,这样债务人就可以少利用或不利用货币性资金,为企业增强流动性。而现行《企业会计准则第12号——债务重组》忽略了用劳务来进行债务重组的情况。因此,债务重组准则将劳务重组排除在外是忽略了劳务重组的实质,从而使得现有会计信息实质缺失。

现有的非货币性资产交换和债务重组两项准则都可以实现资产的合理流动和重新整合,故借鉴非货币性资产交换的处理原则解决债务重组会计核算中存在的问题是合乎情理的。在用劳务进行债务重组的经济行为中,由于两项资产产生的未来现金流量在时间上存在差异,故认为用劳务进行债务重组是具有商业实质的,应当以劳务的公允价值加上提供该项劳务应交的相关税费作为重组后的债务账面价值。

- 1. 债务人直接向债权人提供劳务进行债务重组。债权人应当将提供劳务的公允价值作为重组后债权的账面价值,重组债权的账面余额与未来将获得的劳务的公允价值之间的差额确认为债务重组损失,作为营业外支出,计入当期损益。债务人应当将重组债务的账面余额与未来将要提供的劳务的公允价值的差额确认为债务重组利得,作为递延收益,在整个提供劳务期间内进行平均分配,作为当期营业外收入,计入当期损益。
- 2. 债务人通过向第三方提供劳务进行债务重组。债权人应当将从第三方取得的收入的公允价值作为重组后债权的账面价值,重组债权的账面余额与未来将获得的第三方的收入的公允价值之间的差额确认为债务重组损失,作为营业外支出计入当期损益,在每一年年末,应按照债务人向第三方提供劳务的完工进度冲减应收账款。债务人应当将重组债务的账面余额与未来将要向第三方提供的劳务的公允价值的差额确认为债务重组利得,作为递延收益,在提供劳务期间内进行平均分配,作为当期营业外收入计入当期损益,在每一年年末,应按完工进度确认已发生的成本,并冲减相关的应付账款。

现举例分析如下:

例 1: 乙公司欠甲公司购货款 99 万元。由于乙公司财务 发生困难,不能按时偿付,于是与甲公司进行磋商,甲公司同 意免去乙公司债务,但乙公司必须为甲公司提供 9 个月的劳 务。假设乙公司每个月支付给施工人员的薪酬均为10万元。

甲公司的账务处理:借:应收账款——债务重组 90,营业外支出——债务重组损失 9;贷:应收账款 99。在重组后 9 个月里每个月均应做以下分录:借:其他业务成本 10;贷:应收账款 10。

乙公司的账务处理:借:应付账款——债务重组 99;贷: 应付账款——债务重组 90,递延收益——债务重组利得 9。在 重组后 9个月里每个月均应做以下分录:借:递延收益——债务重组利得 1;贷:营业外收入——债务重组利得 1。借:劳务成本 10;贷:应付职工薪酬 10。借:应付账款 10;贷:劳务成本 10。

例 2: 乙公司欠甲公司购货款 100 万元,由于乙公司财务 发生困难,不能按时偿付,于是 2010 年甲公司与乙公司进行 磋商,甲公司同意乙公司将承建的 A 工程 90 万元的收入报 酬直接转移给甲公司,相关风险仍然由乙公司承担。2010 年年末 A 工程发生的成本为 40 万元,2011 年末 A 工程按时竣工,A 工程的总成本为 80 万元。

2010 年年末完工进度=40/80×100%=50%

甲公司的账务处理:借:应收账款——债务重组 90,营业 外支出——债务重组损失 10;贷:应收账款 100。

2010年末、2011年末应冲减的应收账款为45万元,借:银行存款45;贷:应收账款45。

乙公司的账务处理:借:应付账款——债务重组 100;贷:应付账款 90,递延收益——债务重组利得 10。

2010 年末应确认的成本为 40 万元。2010、2011 年会计分录为:借:工程施工——合同成本 40;贷:原材料、应付职工薪酬等 40。借:应付账款 45;贷:主营业务收入 45。借:递延收益——债务重组利得 5;贷:营业外收入——债务重组利得 5。

综上所述,债权人同意债务人以劳务抵债的方式进行债务重组,应当按照未来提供劳务的公允价值之和作为重组后债务的账面价值,债务人应将重组利得在重组之日确认为递延收益,在未来提供劳务的期间内分期确认为营业外收入。用劳务抵债的方式进行债务重组,在经济日益发展的今天客观存在于企业经济业务当中,它在增强企业流动性、优化企业资源配置方面发挥了重要作用。企业应借鉴已有的债务重组准则完善其账务处理。○