

《企业会计准则第12号——债务重组》第五条规定,以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。这与原会计准则相比有较大变动,原会计准则不需要分清债务重组利得与资产转让损益的界限,只需将非现金资产的账面价值与重组债务的账面价值之间的差额计入当期损益。

新会计准则的规定,进一步强调了对债务重组利得的确认。在当前会计实务中,对非现金资产公允价值与账面价值的差额,分别不同情况进行处理:非现金资产为存货的,作为销售处理,按存货资产的公允价值确认销售商品(材料)收入,同时结转相应的成本;非现金资产为固定资产、无形资产的,其公允价值和账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;非现金资产为对外投资的,其公允价值和账面价值的差额计入投资收益。

1. 当前贯彻新会计准则在实务处理方面存在的问题。在债务人以非现金资产清偿债务的债务重组中,新会计准则要求债务人严格区分债务重组利得和资产转让损益的界限,这对提高会计信息质量无疑是科学的和必要的。但是,在债务重组以及非货币性资产交换实务中,将存货的处置作为销售处理,与收入的定义不相符。《企业会计准则第14号——收入》第二条规定,收入,是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。本准则所涉及的收入,包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。从定义可推知,一般情况下,存货的销售属于日常业务,应确认为销售商品收入。而债务重组、非货币性资产交换,并非是企业的日常活动,因此对存货资产的处置,应视同销售处理。

2. “资产转让损益”科目设置及核算内容。原会计准则对资产减值损失按资产项目不同分别记入“管理费用”、“存货跌价损失”、“营业外支出”、“投资收益”等科目;新会计准则设置了“资产减值损失”科目,用以核算各种资产减值损失。参照此做法,笔者认为也可以将资产处置损益列入收入与费用配比,或列入投资收益、营业外收支统一在“资产转让损益”科目核算。这样,既可以更加鲜明地划分债务重组利得与资产转让损益的界限,又大大简化了会计核算,同时也回避了存货处理损益在形式上与收入不相符的问题。

“资产转让损益”科目核算的是企业在债务重组、非货币性资产交换等非日常活动的资产处置过程中,因资产公允价值与其账面价值的差异而产生的资产处置损益。该账户为损益类账户,其借方登记处置资产(包括存货、固定资产、无形资产、对外投资等)公允价值小于其账面价值产生的处置损失,贷方登记处置资产的公允价值大于其账面价值产生的处置收益。期末将该账户的余额结转“本年利润”,结转后一般无余额。该账户按处置对象进行明细分类核算。○

## 营运能力财务指标的计算与应用

华北电力大学 杨方文 林志宏

1. 关于资产减值对反映营运能力财务比率计算与分析的影响。根据新会计准则,企业所有的资产在发生减值时,原则上都应当对所发生的减值损失及时加以确认和计量,因此,资产减值应包括所有资产的减值。当企业各类资产计提减值准备后,反映营运能力财务比率的计算与分析将会遇到新问题,即计算公式的分母是使用资产的包括减值准备在内的“总额”,还是不包括减值准备在内的“净额”?

有人认为,各类周转率的计算,其分母应当使用资产“净额”,理由是这样可以保持分子分母计算口径的一致性。对此,笔者不敢苟同。以“应收账款周转率”为例,新会计准则实施后,企业对外披露财务报表上列示的应收账款是已经提取减值准备后的净额,而销售收入并没有相应减少。其结果是,提取减值准备越多,应收账款周转率越高,其周转天数越少。然而,这种周转天数的减少能够说明企业取得了好的业绩吗?恰恰相反,说明应收账款管理欠佳。其他周转率计算的道理与此相同。因此,如果各类资产减值准备的数额较大,就应当进行调整,使用未提取减值准备的“总额”计算周转率。报表附注中披露资产减值的信息,作为调整的依据。

2. 计算存货周转率时,使用“营业收入”还是“营业成本”。计算存货周转率时,人们对使用“营业收入”还是“营业成本”作为周转额一直存在争议。日常核算使用“营业成本”的居多,其理由是使分子分母计算口径保持一致。笔者认为,是使用“营业收入”还是“营业成本”主要取决于财务分析的目的。如果用于短期偿债的分析,应当使用“营业收入”,这样可以更加准确地计算存货转换为现金的数量,以便进一步评估资产的变现能力;如果用于评价存货管理的业绩,则应当使用“营业成本”,这样要比使用“营业收入”更加准确合理。

3. “总资产周转率”、“流动资产周转率”和“非流动资产周转率”的计算与分析应取消。传统的财务比率分析通常需要计算“总资产周转率”以及分解后的“流动资产周转率”和“非