

盈余管理视角下单项非货币性资产交换会计处理探讨

段晓宇 章新蓉

(重庆工商大学 重庆 400067)

【摘要】 由于企业会计准则规定非货币性资产交换时账面价值与公允价值的差额计入当期损益,且对于以换入资产计量时的“确凿证据”未做具体说明,从而为会计处理提供了盈余管理的空间。本文对涉及补价与不涉及补价时的单项非货币性资产交换会计处理进行了探讨,并提出应增设“资产处置损益——非货币资产差价”账户,以使会计处理结果更加合理,减少盈余管理空间。

【关键词】 单项非货币性资产 补价 公允价值 盈余管理

在现行会计准则框架下,公允价值计量模式在单项非货币性资产的交换过程中起到了至关重要的作用。但由于会计准则对于相关内容尚未做具体说明,从而增大了会计处理方式的选择空间,为单项非货币性资产交换进行盈余管理提供了条件。弄清单项非货币性资产交换中盈余管理的手法,对于规范会计核算无疑具有重要的理论和实际意义。

一、单项非货币性资产会计处理中的盈余管理

为了规范非货币性资产交易,财政部于2006年2月15号颁布了《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》,该会计准则主要有两个方面的变化:一是改变了原有的计量模式,即在符合一定条件时(具有商业实质及换入或换出资产的公允价值能够可靠计量),非货币性资产交换可以采用公允价值计量;不符合时则采用账面价值计量。二是计量模式的变化使非货币性资产交换损益的确认有所不同,即在以账面价值计量时不论是否发生补价都不确认损益,而在以公允价值计量时,不论是否发生补价都会涉及损益的确认。

根据有关统计,2004年我国上市公司非货币性交易额达340亿元,以此规模测算,上市公司2006年因新会计准则增加的收益约为75亿元。财政部会计司在《关于我国上市公司2007年执行新会计准则情况的分析报告》中指出,发生非货币性资产交换的有40家上市公司。非货币性资产交换大都采用了评估价格作为交换资产的公允价值。该类交易产生损益的有32家上市公司,占有此类交易公司总数的80%,其中产生非货币性资产交换利得的有21家上市公司,比例为65.62%;产生非货币性资产交换损失的有11家上市公司,比例为34.38%。可见,在该类交易中产生损益的金额与比例较大,说明其为部分上市公司进行盈余管理提供了机会。此外,由于公允价值的估值技术目前尚不完善,在评估中难免带有一定的主观因素,加上会计准则对于相应的条款尚未做具体说明,使得盈余管理在单项非货币性资产交换中有较大的发挥空间。因此,如何改进单项非货币性资产交换的会计处理方法,是当前亟待解决的一个重要问题。

二、单项非货币性资产交换会计处理的改进

由于单项非货币性资产交换区分为不涉及补价与涉及补价两种形式,因此,笔者就以这两种形式为基础,分别对其会计处理方法提出一些改进建议。

1. 不涉及补价时的会计处理。在不涉及补价时,按规定资产交换双方所确定的公允价值与账面价值的差价直接计入当期损益,笔者认为,这样处理为盈余管理提供了空间,因此建议另外设置会计科目“资产处置损益——非货币资产差价”来对这类会计业务当中所产生的差价进行单独核算,而不是直接计入当期投资收益或是主营业务收入。

例1:2009年11月,甲公司以持有的股票(可供出售金融资产)交换乙公司的一项专利技术,交换日甲公司股票的账面价值80万元,交换当天的公允价值为60万元,乙公司的专利技术的账面价值为80万元,已摊销16万元,计提减值准备3万元,交换当天的公允价值为60万元。

甲公司会计处理为:

借:无形资产	600 000
投资收益	200 000
贷:可供出售金融资产	800 000

乙公司会计处理为:

借:可供出售金融资产	600 000
无形资产减值准备	30 000
累计摊销	160 000
营业外支出	10 000
贷:无形资产——专利权	800 000

由上例可以看出,甲公司换出资产的公允价值与账面价值之间存在200 000元的差价,根据会计准则规定,换出资产为可供出售金融资产的,换出资产的公允价值和账面价值的差价计入投资收益,即将200 000元的差价计入当期收益进入利润表。乙公司换出的是无形资产,会计准则规定其与换入资产公允价值的差价计入营业外支出,同样影响当期损益。这说明在新会计准则下的会计处理方法将直接影响企业利润。

这会导致一系列的盈余管理行为,比如以劣质资产换取优质资产,从而提高当期利润,粉饰企业财务报表。为了防范这种行为,笔者建议核算此类损益时应将其纳入新设置的“资产处置损益——非货币资产差价”科目来统一核算:

甲公司的会计处理为:

借:无形资产	600 000
资产处置损益——非货币资产差价	200 000
贷:可供出售金融资产	800 000

乙公司的会计处理为:

借:可供出售金融资产	600 000
无形资产减值准备	30 000
累计摊销	160 000
资产处置损益——非货币资产差价	10 000
贷:无形资产——专利权	800 000

这样做,是把单项非货币性资产交换产生的损益统一到一个科目中单独反映。它既便于企业核算,又便于相关部门加强对这类损益的监管,防范盈余管理。

2. 涉及补价时的会计处理。当涉及补价时,会计准则对补价收付双方的会计处理都做了具体规定,要求当换入与换出资产的公允价值都可计量时,应以换出资产的公允价值作为换入资产的成本,只有在有确凿证据证明换入资产的公允价值更可靠时才采用换入资产的公允价值来确认相应的资产成本。由于会计准则对收到补价方的公允价值不等于支付方公允价值加补价的情况未做具体说明,使得“确凿证据”不确凿,从而出现两种会计处理方法,即一种以换入资产的公允价值为基础,而另一种则以换出资产的公允价值为基础。

例 2:根据 2009 年注册会计师全国统一考试辅导教材有关非货币性资产交换中的例题 14-3,甲乙公司经协商,甲公司以其拥有的用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的股票相交换,甲公司的公寓楼符合投资性房地产的条件,但未采用公允价值模式计量,在交换日,该幢公寓楼的账面原价为 9 000 万元,已提折旧 1 500 万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值和计税价格均为 8 000 万元,营业税税率 5%,乙公司持有的股票投资账面价值为 6 000 万元,乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量,在交换日的公允价值为 7 500 万元,由于甲公司急于处理该幢公寓楼,乙公司仅支付了 450 万元给甲公司,乙公司换入公寓楼后仍然继续用于出租目的,并拟采用公允价值计量模式。甲公司换入股票后仍然用于交易目的,转让公寓楼的营业税尚未支付,假定除营业税外,该项交易过程中不涉及其他相关税费。

甲公司的会计处理为:

借:其他业务成本	75 000 000
投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷:投资性房地产	90 000 000
借:营业税金及附加	4 000 000
贷:应交税费——应缴营业税	4 000 000
借:交易性金融资产	75 000 000
银行存款	4 500 000

贷:其他业务收入	79 500 000
----------	------------

乙公司的会计处理为:

借:投资性房地产	80 000 000
贷:交易性金融资产	60 000 000
银行存款	4 500 000
投资收益	15 500 000

从甲公司交易性金融资产 75 000 000 元,以及乙公司投资性房地产 80 000 000 元可以看出,该例题默认了以换入资产的公允价值来确认成本。但笔者认为,这样处理欠妥,因为例题中并没有明确说明换入资产的公允价值更可靠,因此,应补充以下会计分录:

甲公司的补充会计分录为:

借:交易性金融资产	75 500 000
银行存款	4 500 000
贷:其他业务收入	80 000 000

乙公司的补充会计分录为:

借:投资性房地产	79 500 000
贷:交易性金融资产	60 000 000
银行存款	4 500 000
投资收益	15 000 000

例 2 中,甲公司可将其他业务收入中以不同基础计量而“多出”的 500 000 元作为可操纵利润实施盈余管理,比如为了粉饰企业财务报表,甲公司可以认为其换出资产的公允价值更为可靠,这样,作为换入资产公允价值与换入资产成本相比就多出了 500 000 元的收入。但如果从纳税的角度来讲,甲公司又可以以有“确凿的证据”来证明其换入资产的公允价值更为有效,从而减少收入确认金额 500 000 元,进而减少其应纳税所得额。同样,乙公司也可以选择以 15 500 000 元而不是 15 000 000 元的投资收益作为入账金额,这样可以虚增一部分利润,从而部分地“提高”自己的盈利能力。

也就是说,由于两笔分录所采用的换入资产成本确认的基础不同而产生了一定的差异。对于甲公司来说,其他业务收入科目增加了 500 000 元,而对于乙公司来说,投资收益减少了 500 000 元。由于当交易双方的公允价值不同时,对于“有确凿证据表明换入资产公允价值更为可靠的除外”,这一点会计准则并未给予具体说明,从而增加了会计准则的可操控性,甲乙两公司完全可以根据自身的需要,在一定范围内调整或与相关评估人员合谋来确定适合自己的公允价值,从而影响损益,达到盈余管理的目的。因此笔者建议,可在相应会计准则的基础上对“确凿证据”这一点加以具体说明,以便于会计实务操作,同时减少盈余管理的空间。

主要参考文献

1. 葛家澍.关于我国企业会计准则的几个问题.经济与管
理研究,2007;12
2. 谢诗芬.价值计量的现值和公允价值.上海立信会计学
院学报,2008;2
3. 申草.最新企业会计准则疑难通解 2006.大连:大连出
版社,2006