

会计准则存在的问题及完善建议

华北电力大学工商管理学院 刘泽荣

【摘要】 本文阐述了企业会计准则在资产范围界定、债务重组处理、公允价值计量和非货币性资产交换等方面存在的问题,并给出了相应的对策建议。

【关键词】 资产 债务重组 公允价值 非货币性资产交换

一、关于资产范围

1. 企业会计准则对资产的定义范围有待扩展。知识经济时代的到来,表明会计核算所处的时代环境发生了重大变革。当管理、技术、教育和信息等在社会生产和资源配置过程中逐渐成为主导力量,并且在企业的财富创造过程中发挥着重大作用时,生产要素就不仅仅包括劳动、资本和土地了,技术、教育、人力资本、研究与开发、信息以及管理等也应被列入生产要素范畴。体现在会计核算中,分别表现为流动资产、固定资产、技术资产、人力资产、文化资产、信息资产、土地使用权等。其中:

(1)技术资产主要指的是无形资产中的技术部分。企业会计准则中特别强调研发费用分两个阶段计量,即研究阶段和开发阶段。研究阶段是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划的调查,该阶段的有关支出在发生时予以费用化计入当期损益。开发阶段是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。开发阶段发生的支出符合资本化条件的才能予以资本化确认为无形资产。

(2)人力资产在经济学上指的是“人力资本”,是企业所拥有的、能够在较长时期内给企业带来超额经济效益的高素质劳动力资源。人力资产和人力资源不同,后者指的是一定社会组织范围内人口总量中劳动力的总和。人力资源开发的结果是人力资产,人力资产是存在于人体中的能力和知识的资本形式。人力资源具有先天性,而人力资产则是后天形成的。因此,在经济增长过程中起作用的是人力资产而不是人力资源。现行会计核算体系中,这部分资产支出全部计入了当期损益,在数额较小的情况下,这种会计处理不会对会计信息质量产生太大的影响;而现实社会中人力资产是企业的一项重要资产,其数额往往较大,现行会计核算模式违背了配比原则和客观性原则。

(3)企业会计准则将商誉排除在无形资产范畴之外。实际上,作为商誉组成部分之一的文化资产对于一个企业来讲起的作用越来越重要,它关系到企业的形象问题,直接影响到企业的市场占有率和消费者的购买趋向。因此,文化资产理应被

纳入资产核算范围。

(4)信息是一种能在特定条件下减少不确定性的重要资源。企业通过从外界获取信息和各子系统之间的信息交流来提高整个系统的宏观有序度,实现可持续发展。信息是有成本的但效益巨大的珍贵资产。

2. 建议。对于资产定义的范围,笔者认为可以把资产的定义分为两种类型:一种是“基本定义”,另一种是“特殊定义”。前者指一般实物形态的资产,后者则是专门针对某一特定单位或类型的资产而给出的补充定义。

二、关于债务重组中的或有应付金额

1. 企业会计准则对或有应付金额的确认规定不明确。《企业会计准则第12号——债务重组》规定:修改其他债务条件的,债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额,计入当期损益。修改后的债务条款如涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》(简称“13号准则”)中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值,与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额,计入当期损益。

但问题是,13号准则对或有应付金额确认的规定并不明确。首先,将来应付金额按公允价值(现值)计量,而或有应付金额作为预计负债核算时,应采用何种计量属性计量没有明确规定。其次,对于不符合预计负债确认条件的或有应付金额应如何处理没有规定。13号准则第三条规定:建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同等形成的或有事项,适用其他相关会计准则。也就是说,对于一些涉及或有事项的特殊会计业务有特殊的处理方法,这就导致或有事项处理的不一致性。再次,企业会计准则强调货币的时间价值,而或有应付金额是否应该折现入账体现不明,这似乎与企业会计准则的精神相违背。

2. 建议。笔者认为,只要存在或有应付金额,就应该根据谨慎性原则,将其确认为负债并计入将来应付金额,按公允价值计量,而不是单独确认为预计负债。另外,关于或有应付金额是否应折现入账的问题,可以视应付时间的长短而定:对应

付时间短的不折现,而应付时间较长的则折现入账,时间长短的界限尚需企业会计准则明确界定。

三、关于公允价值计量

1. 公允价值计量的运用难度。公允价值不像历史成本、现行成本、现行市价等那样具有鲜明的特征,它在不同的情况下有不同的表现形式,具有非确定性和集合性。公允价值的本质是市场对计量客体价值的确定,只要参与市场交易的双方通过某种可观察的市场金额或在合理的基础上通过估计相关的计量属性,自愿达成一致的成交价格就是公允价值。此次公布的企业会计准则应用指南,对于公允价值的衡量标准如何取得、如何确保其可靠性,未给出一个明确标准。即使是美国财务会计准则委员会(FASB)发布的概念公告亦未提供一个有关公允价值计量的完善的理论框架。这必然会造成公允价值计量模式在实际应用中存在较大难度。

另外,有些资产和负债在市场上很难找到可供观察的成交价格,将未来现金流量按一定的折现率折算成现在的现金价值来计量,往往成为估计公允价值的一种重要的技术手段。未来现金流量的金额、时点和货币的时间价值等都是不确定的,在计量的操作上难度很大,并且极有可能形成操纵利润的新漏洞。因而,现值计量的复杂性成为公允价值计量模式应用中最大的难点。

2. 建议。公允价值计量的运用过程中应注意以下问题:

①应谨慎运用公允价值计量。目前,我国市场经济体制虽已基本确立,但非市场化的因素依然存在,活跃市场还会受到种种非市场因素的影响。在业内看来,对于公允价值的判断,中国和国际的判断条件差异比较大。如果不顾条件地运用公允价值计量,必然会导致会计信息失真。此外,我国会计人员的道德水平和职业素质参差不齐,也需要谨慎运用公允价值计量。②应适度运用公允价值计量。一般说来,公允价值计量小范围运用会使会计信息的可验证性相对提高,但会计信息的相关性会相应降低;而大范围运用,虽然能提高会计信息的相关性,但可能会降低会计信息的可验证性。所以,应充分权衡利弊,适度运用公允价值计量。

四、关于非货币性资产交换

1. 非货币性资产交换的认定和“相关税费”的确定问题。

(1)非货币性资产交换的认定问题。《企业会计准则讲解 2006》认定涉及少量货币性资产的交换是否为非货币性资产交换,通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于 25% 作为参考比例。也就是说,支付的货币性资产占换入资产公允价值(或者换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或换入资产公允价值与收到的货币性资产之和)的比例低于 25% 的,视为非货币性资产交换;高于 25%(含 25%)的,视为货币性资产交换,适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定。但问题是,若资产交换同时满足具有商业实质且公允价值能可靠计量时,对于换入资产的入账价值以公允价值作为主要计量依据,判断公式适用;若以上两个条件不能同时满足时,尤其是双方交换虽然具有商业实质,但一方或双方资产不

能以公允价值可靠计量时,则只能以换出资产的账面价值作为主要计量依据,而在这种情况下判断公式显然不再适用。

(2)“相关税费”的确定问题。关于“相关税费”中的“税”。当换入资产与换出资产涉及相关税费时,如换出存货视同销售计算的销项税额,换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额,以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等,按照相关税收规定计算确定。增值税的处理根据企业会计准则的规定有章可循;但对于消费税的处理,则众说纷纭。增值税为价外税,消费税则为价内税,二者处理应有所区别,但在企业会计准则中却没有体现这一点。若换入资产的入账价值以公允价值作为主要计量基础尚可理解,但是若以账面价值作为主要计量依据时,按照此方法处理则显得有些不妥。若“相关税费”仅指增值税,则这种表述显然不准确。企业会计准则中未能给出一个有关相关税费之“税”的准确信息。

另外,“相关税费”中的“费”在企业会计准则中规定不明确。《企业会计准则讲解 2006》中所给例题对于在以公允价值作为主要计量依据时,并未将换出资产的运杂费列入换入资产的入账价值。即便从字面上看,运杂费也显然属于“费”,而且无疑与该项交易相关,那么将运杂费排除在成本之外的做法就很令人费解了。

2. 建议。

(1)判断比率的计算。笔者认为,比率判断公式应该分情况给出:

若非货币性资产交换中公允价值能够可靠计量,则用以下公式:对于收到补价方:判断比率=补价÷换出资产公允价值(或换入资产公允价值+补价)。对于支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产公允价值+补价)。

若非货币性资产交换中公允价值不能够可靠计量,则用以下公式:对于收到补价方:判断比率=补价÷换出资产账面价值。对于支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产账面价值+补价)。

(2)关于“相关税费”问题的解决。企业会计准则中关于非货币性资产交换中换入资产的入账价值计量方式有两种:

换入资产的入账价值=换出(或换入)资产的公允价值+相关税费+支付的补价(或:-收到的补价)-可抵扣的增值税

换入资产的入账价值=换出资产的账面价值+相关税费+支付的补价(或:-收到的补价)-可抵扣的增值税

《企业会计准则讲解 2006》中对于“相关税费”的认定,所给例题中并没有加入运杂费。运杂费若属于“相关税费”的核算范畴,理应加上;若不属于“相关税费”的核算范围,则应说明理由。在此笔者建议准则制定专家们进一步检查并完善各项具体准则,对各个概念给出准确定义,对于易混淆的,应给出严格的划分标准。

主要参考文献

1. 饶勇. 信息、信息资本和企业核心竞争力. 社会科学研究, 2003; 1

2. 财政部会计司. 企业会计准则讲解 2006. 北京: 人民出版社, 2007