

需要,换出资产不再为企业的业务活动所需要,而换入资产又恰巧是企业的业务活动所需要的。总之,这项非货币性资产交换是为了正常的商业目的,而不是为了盈余管理。

一项非货币性资产交换具有商业实质,反映到换入资产与换出资产上,则表现为:要么两者的未来现金流量在风险、时间和金额方面显著不同,要么两者的未来现金流量的现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

但是,能不能反过来说,如果换入资产与换出资产的未来现金流量或者未来现金流量的现值显著不同,则非货币性资产交换就具有商业实质呢?笔者认为,不能这么反过来说。设想一下,如果某企业以一批库存商品与另一企业的一项固定资产相交换,但过了不久又与对方换回。这样就有两次非货币性资产交换,如果分别看这两次非货币性资产交换,则换入资产与换出资产的未来现金流量都是显著不同的。但是这样的两次非货币性资产交换,显然不具有商业实质。

如果仅根据换入资产与换出资产的未来现金流量或者未来现金流量的现值显著不同,就判定非货币性资产交换具有商业实质,允许企业以公允价值为基础来核算,将给企业操纵利润开启方便之门。因此,笔者建议,对商业实质进行理论上的阐述,一方面可以方便人们深入理解非货币性资产交换会计核算的规定,另一方面可便于会计人员进行职业判断,而不是简单地将非货币性资产交换具有商业实质等同于换入资产与换出资产的未来现金流量或者未来现金流量的现值显著不同。换句话说,应当将后者作为前者的必要条件,而不作为前者的充分条件。

2. 商业实质与以公允价值为基础核算。会计准则规定,当非货币性资产交换具有商业实质,并且换出资产或换入资产的公允价值能够可靠地计量时,应当以公允价值为确定换入资产成本的基础。笔者认为,在某些特殊情况下,这一规定也不一定合理。

例如,某商业批发企业有一批库存商品,由于在花色、规格上结构不合理,估计难以销售给零售企业,为此,与另一商业批发企业的同种库存商品作了一些交换,使花色、规格的结构变得合理,从而容易销售给零售企业。这项非货币性资产交换是为了正常的商业目的,是具有商业实质的。以换入资产与换出资产的未来现金流量来看,也是符合我国会计准则中关于商业实质的规定的。因为换出的库存商品与其他库存商品构成的整体在花色、规格上结构不合理,未来给企业带来的现金流量将是金额小而且速度慢,而换入的库存商品与其他库存商品构成的整体在花色、规格上结构合理,未来给企业带来的现金流量将是金额大而且速度快。换入资产与换出资产产生的未来现金流量具有显著的不同。

但是,这一特殊的交换是否应当以公允价值为基础来核算呢?笔者认为,不应当。因为,交换双方只是将库存商品在花色和规格上进行调剂,互通有无,并没有实现真正的销售。如果以公允价值为基础来核算,就意味着换入的库存商品以公允价值(销售价格)来入账,而换出的库存商品要作为销售处

理,但是由于换入的库存商品是有待于销售的,这样做就意味着预先确认了销售收入和毛利,这是违反收入实现原则和谨慎性原则的。因此,笔者认为,在这种情况下,应当以账面价值为基础来核算,即以换出的库存商品的账面价值作为换入的库存商品的账面价值,不确认损益。

笔者建议,对于相似的待售存货(库存商品)和相似的待加工后出售的存货(原材料或半成品等)的互换,即使具有商业实质,并且换出资产或换入资产的公允价值能够可靠计量,也不以公允价值为基础来核算,而应当以账面价值为基础来核算。○

建造合同的结果不能可靠 估计时合同成本的会计处理

四川路桥建设集团股份有限公司大桥分公司 黎开军

《企业会计准则第15号——建造合同》规定:建造合同的结果不能可靠估计的,应当分别下列情况处理:①合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认,合同成本在其发生的当期确认为合同费用。②合同成本不能收回的,在发生时立即确认为合同费用,不确认合同收入。

如何处理合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认?笔者认为应分两种情况分别处理:①实际发生的合同成本与相配比的合同收入有依据确认,只要该合同收入与合同成本能够确定收回,就应将相配比的合同收入确认为合同收入。②实际发生的合同成本与相配比的合同收入没有依据确认,但有依据确定实际发生合同成本能够收回,根据谨慎性原则应按能够收回的实际发生合同成本确认为合同收入。一般情况下发生的成本应小于收入。当原材料涨价等非管理原因造成实际成本增加时,应考虑由于这些客观原因造成的成本增加是否会得到发包单位的认可,如果预计发包单位能够认可,根据能够认可的成本确认合同收入;如果预计发包单位不认可或无法预计发包单位能否认可,应将已发生的合同成本确认为当期损益。

合同成本不能收回时该如何处理?笔者认为,不论是当前暂时不能够收回还是今后都不能够收回的合同成本都应遵循配比原则,在没有办理结算前只能做存货处理,并计提存货跌价准备。对预计不能收回的应先确认为合同损失计入当期资产减值损失,如今后能收回时,先把与能够收回的这部分合同收入相配比的合同损失转为合同费用。《企业会计准则第14号——收入》规定:企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计时,已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,应当将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入。○