

对《非货币性资产交换入账价值确定方法差异比较》一文的异议

江西萍乡 易逢荣 萍乡矿业集团有限公司 廖洪涛

《财会月刊》(会计)2008年第4期发表了陈克兢、朱学义同志的《非货币性资产交换入账价值确定方法差异比较》一文(以下简称“陈文”)。文章通过一个实例得出结论:在公允价值不等、税率相等时进行非货币性资产交换,采用换出资产价值决定法和换入资产价值决定法计算的换入资产成本是不相同的。笔者认为,这个结论是错误的,只要交换双方是等值交换,两种方法所确定的换入资产的入账价值是相同的。陈文存在以下问题:

1. 对补价的理解有误。补价是确定非货币性资产交换中换入资产成本和交换损益的重要因素。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(简称“第7号准则”)对补价并没有作出明确定义,但根据相关规定可以看出,补价就是涉及交易双方的少量的货币性资产,只涉及其中一方的相关税

费不应确认为补价。支付补价方支付的补价=换入资产的公允价值-换出资产的公允价值;收到补价方收到的补价=换出资产的公允价值-换入资产的公允价值。所以交换双方是等值交换时,补价就是交换资产公允价值的差额。

陈文列举的例题中,乙公司支付甲公司补价58 500元,其中交换资产公允价值的差额为50 000元,8 500元为增值税的差额,因此,计入交换资产成本的补价应该是50 000元,而不是陈文中的58 500元。不论是采用换出资产价值决定法,还是采用换入资产价值决定法,甲公司换入的钢材成本均为310 000元,乙公司换入的车床成本均为409 500元。

甲公司的账务处理如下:借:原材料——钢材310 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)51 000元,银行存款48 500元;贷:主营业务收入350 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)59 500元。借:主营业务成本230 000元,存货跌价准备20 000元;贷:库存商品——车床250 000元。

乙公司的账务处理如下:借:固定资产——车床409 500元;贷:主营业务收入300 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)51 000元,银行存款58 500元。借:主营业务成本170 000元,存货跌价准备10 000元;贷:库存商品——钢材180 000元。

甲公司通过这笔交易产生的损益为120 000元,乙公司通过这笔交易产生的损益为130 000元,都是换出资产的公允价值与账面价值的差额。而陈文中甲公司不论是采用换出资产

产价值决定法计算的损益121 500元,还是采用换入资产价值决定法计算的损益130 000元,均不符合第7号准则关于“换出资产的公允价值与账面价值的差额计入当期损益”的规定。

2. 账务处理有错误。一是甲公司支付的10 000元运杂费在账上没有体现出来。二是甲、乙两公司均确认了营业外收入,这令人费解。由于该非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量,该业务实质就是:甲公司将其产品销售给乙公司,再从乙公司购入钢材;乙公司将其产品销售给甲公司,再从甲公司购入车床。所以两公司都不可能产生营业外收入。如果说乙公司的营业外收入为10 000元,勉强可理解为结转发出存货的跌价准备,那么甲公司的营业外收入21 500元或30 000元还是无法理解,因为甲公司仍有存货跌价准备20 000元。再者发出存货结转跌价准备时贷记“营业外收入”科目也不符合会计准则的相关规定,应该贷记“主营业务成本”科目。○

浅谈会计准则下职工薪酬的核算

广西桂林 路立敏

一、会计准则关于职工薪酬核算的主要变化及容易出现的问题

会计准则关于职工薪酬核算的主要变化有:一是职工薪酬按受益对象进行分配;二是职工福利费按实际情况计提;三是累积带薪缺勤要单独确认;四是辞退福利按权责发生制处理;五是增加以股份为基础的职工薪酬。

职工薪酬核算中容易出现的问题如下:

1. 可能成为企业调节利润的新途径。会计准则对于职工薪酬的核算增加了很多职业判断和估计,主要包括:①要求职工福利费的计提金额根据企业历史经验和实际情况来确定;②要求对累积带薪缺勤进行单独核算;③对于自愿接受裁减建议而形成的辞退福利,因接受裁减的职工数量不确定,企业应当预计将会接受裁减建议的职工数量,根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬(辞退福利),同时计入管理费用;④用权益结算方式换取职工服务的,且在授予后不能立即行权的,企业应当在等待期内的每个资产负债表日,以可行权权益工具数量的最佳估计数为基础,按照权益工具在授予日的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积(其他资本公积)。

会计估计的存在为企业调节各期的经营利润提供了新的途径,尤其在资料不全、会计人员素质不高或企业所有者和经营者操纵利润时更是如此。

2. 关于辞退福利的核算。会计准则对解除劳动关系补偿

(称为“辞退福利”)在满足一定条件时计入当期管理费用,并确认应付职工薪酬。辞退福利的接受者在接受辞退福利后要离开企业,不再为企业提供服务。而“应付职工薪酬”下其他明细科目核算的是企业为获得职工提供的服务而付出的代价,这两者的内涵并不完全一致,与该科目设置的要求不完全相符。

3. 关于“应付职工薪酬”的披露。流动负债是偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以内需要偿还的债务。“应付职工薪酬”的大多数明细科目如工资、职工福利、社会保险费、住房公积金等在短期内就需要支付,属于流动负债的范畴,但其中的股份支付、辞退福利明细科目很可能存在从确认到支付超过一年或一个营业周期的情况,这与流动负债的界定存在矛盾。按照会计准则的要求编制资产负债表时,把应付职工薪酬全部放在流动负债中,使得会计信息披露不够准确。

二、建议

1. 改进辞退福利的核算。辞退福利放在“应付职工薪酬”科目核算,会出现与这个科目的其他明细科目的核算性质不一致的情况,这种情况与科目设置时要求其核算内容在性质上必须一致相矛盾。为此,笔者建议考虑再设一个负债类科目——“应付辞退福利”科目对辞退福利进行专门核算,以体现辞退福利与其他职工薪酬在性质上的不同及其重要性。

2. 完善应付职工薪酬的披露。由于“应付职工薪酬”科目核算的股份支付(辞退福利若按照上述建议单独列示,则此处不再考虑)可能存在按时间划分应列入长期负债的情况,会计准则在编制资产负债表时不区分负债在时间上的差别全部列入流动负债,人为造成负债结构与会计理论不一致,为此建议对“应付职工薪酬”各明细科目进行分析,对于达到长期负债标准的应列入其他长期负债,其他的仍放在流动负债中。○

小议“投资收益”科目的核算内容

江苏常熟 金玉萍 陆洁

2008年全国会计专业技术资格考试辅导教材《初级会计实务》第9页通过举例明确:“企业当期确认的投资收益或投资损失,以及处置固定资产、债务重组等发生的利得或损失,均属于直接计入当期利润的利得和损失。”而第171页“收入、费用和利润”一章中又指出:“工业企业对外出售不需用的原材料、对外转让无形资产使用权、对外进行权益性投资(取得现金股利)或债权性投资(取得利息)等活动,虽不属于企业的经常性活动,但属于企业为完成其经营目标所从事的与经常性活动相关的活动,由此形成的经济利益的总流入也构成收入。”并将对外进行债权投资收取的利息、对外进行股权投资

取得的现金股利按企业日常活动性质的不同划分为让渡资产使用权收入,又按企业经营业务的主次将其划分为其他业务收入。而我们知道,对外债权投资收取的利息、对外股权投资取得的现金股利是记入“投资收益”科目的。

上述内容可作两种理解:一种理解是教材中前后两种说法是矛盾的,前一种说法是将“投资收益”科目的核算内容归为直接计入当期利润的利得和损失,后一种说法是将“投资收益”科目的核算内容作为收入处理。如果是这样理解,那么“投资收益”科目的核算内容究竟是属于收入还是属于利得和损失,就值得商榷了。另一种理解是“投资收益”科目的核算内容可分成两部分,一部分是投资过程中获得的债券利息和现金股利,这一部分按教材的规定应作为收入处理,另一部分是投资处置时产生的投资收益或投资损失以及投资时发生的相关费用,这一部分应列作直接计入当期利润的利得和损失。笔者倾向于第二种理解,即“投资收益”科目的核算内容一部分属于收入,一部分属于利得或损失。但这时又产生了新的问题,那就是“投资收益”科目的核算内容在利润表中应放在“营业利润”项目之前还是之后呢?而同一个账户既用来核算收入又用来核算利得或损失是否合适?对外进行股权投资产生的现金股利划分为让渡资产使用权收入是否恰当?

笔者认为,会计准则既然提出了利得和损失的概念,那么在核算过程中就应该将收入、费用与利得、损失区分开来,通过不同的科目予以核算。因此笔者建议增设“其他业务收入——利息收入”和“其他业务收入——股利收入”明细科目,“其他业务收入——利息收入”明细科目用于核算对外的长期债权投资获得的利息收入,“其他业务收入——股利收入”明细科目用于核算对外的长期股权投资获得的现金股利收入。而用“投资收益”科目核算转让股权、债权时产生的投资收益或投资损失及交易性金融资产投资时发生的相关费用、持有期间的现金股利和债券利息。《企业会计准则——基本准则》规定:利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。而按照会计准则的相关定义,资产减值损失、公允价值变动损益项目应属于直接计入当期利润的利得和损失,所以笔者认为这两项不应列入营业利润的计算项目中。结合前面所述,利润表中营业利润及利润总额的计算过程应作局部修改:营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加-管理费用-财务费用-销售费用,利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出+投资净收益+公允价值变动净收益-资产减值损失,这样更符合基本准则的要求。

另外,教材将对外进行股权投资产生的现金股利和对外进行债权投资产生的利息均划归为让渡资产使用权收入,笔者认为股权投资产生的现金股利收入不宜作为让渡资产使用权收入,事实上企业一旦进行长期股权投资,那就要与被投资单位共享利润、共担风险,其目的也不仅是获得有限的股利收入。所以笔者建议另设“投资收入”项目,即收入按企业日常活动性质的不同,分为销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入和投资收入,将对外进行长期股权投资取得的现金股利收入列入“投资收入”项目。○