

非货币性资产交换会计准则相关问题研究

张鑫¹ 张磊² 吕亮¹

(1. 中国地质大学管理学院 武汉 430074 2. 河南百业会计咨询有限公司 郑州 450052)

【摘要】 2006年2月15日颁布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》已在上市公司实施。本文将介绍该准则的变迁背景,并与原《企业会计准则——非货币性交易》进行比较,以分析新准则实施对企业会计的影响。

【关键词】 会计准则 非货币性资产 影响

一、企业会计准则的变迁

进入20世纪90年代以后,随着我国证券市场的迅速发展以及企业经营方式的不断变化,研究、制定非货币性交易会计准则,规范非货币性交易的会计核算和相关信息披露,显得尤为迫切和必要。1994年,财政部决定以“易货贸易”为题立项,并成立项目组,着手研究、制定相关会计准则。1995年,为适应证券市场发展的需要,对易货贸易会计准则的范围加以扩张,并更名为非货币性交易会计准则。1996年,财政部发布了《企业会计准则——非货币性交易(征求意见稿)》。1998年5月,财政部开始草拟该准则草案,经过充分的调查研究和多

次修改,终于完成《企业会计准则——非货币性交易》,于1999年6月28日正式发布,并自2000年1月1日起在我国所有企业执行。2001年1月18日,财政部根据准则执行的情况和经济环境的变化,对该准则进行了修订。修订后的准则名称仍为《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“原准则”),自2001年1月1日起在全国所有企业执行。该准则淡化了公允价值的概念,对于防止企业利用非货币性交易操纵利润、限制部分关联方交易、打击证券市场上的投机活动等方面起到了积极的作用。

但是随着非货币性交易实践的发展和深化,2001年制定

四、新会计准则与国际会计准则的趋同使财务分析工作更具挑战性

我国现行的会计准则和相关制度与国际通行制度尚有较大差异。在会计改革的实践中,必须认真借鉴国际公认的会计准则。新会计准则的制定与国际准则的趋同正在取得突破性进展。新会计准则的颁布将极大地提高我国会计信息的质量,这是会计准则的历史性变革,它可能会在很大程度上改变财务报表数据,从而使公司的利润在短期内发生较大变化。

新企业会计准则体系强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念,实现了与国际惯例的趋同,首次构建了比较完整的体系,并为改进国际财务准则提供了有益借鉴。围绕会计目标,形成了受托责任观和决策有用观两种观念。受托责任观认为:财务会计的主要目标是管理当局向投资者、债权人等报告资源的运用情况,即评价受托经济责任;决策有用观认为:财务会计的目标就是向会计信息使用者提供对其决策有用的信息。决策有用观是伴随资本市场的发展而逐步发展起来的,只有发达的资本市场才能建立起资源的委托和受托关系。资源的所有权和经营权分离,在资本市场介入的情况下,会使资源所有者对受托资源的管理淡化,转而更关注有关企业未来现金流动金额、时间分布及其不确定性的信息,并引入公允价值等多种计量属性,提供大量的相关信息。西方各国和国际会计准则委员会都认可决策有用观。如国际会计准则委员会称:“要集中注意力是为了提供对经济

决策有用的信息”。要从反映情况向提供信息转化,这是一种理念的转变,也是新会计准则与国际会计准则趋同的最主要方面。

因此,基于决策有用观而形成的职业判断就极为必要。如实质重于形式这种认识就是对会计功能定位的理念性改变。实质重于形式是从制度层面确保会计信息真实性的核心原则,它在我国会计准则中地位的确立,为推动我国会计准则变革以及与国际会计准则趋同奠定了思想基础。因此,会计人员对相关业务进行客观的职业判断就成了必备的能力,同时也带来了更大的不确定性并且可能形成新的影响会计信息质量的问题。

新会计准则是随着我国金融市场,尤其是资本市场和外汇市场的迅速发展而逐步完善而产生的,其改革方向适应了市场化和国际化的要求,也必将随着金融市场的发展变化而不断完善。新会计准则体系将给我国许多企业带来巨大考验,对会计人员的职业判断和综合能力的要求大大提高。了解金融市场、掌握新会计准则、熟悉国际会计准则将是财务分析人员必做的功课,同时也使财务分析工作更加具有挑战性。

主要参考文献

1. 于晓镭,徐兴恩.新企业会计准则实用手册.北京:机械工业出版社,2006
2. 于晓镭,徐兴恩,杨世忠.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006

的非货币性交易准则在实践中暴露出了许多问题。随着我国市场经济的发展,产权和生产要素市场的逐步完善,公允价值问题再次被提上议事日程。非货币性资产交换的会计处理,再次运用了公允价值。财政部于2006年2月15日颁布了《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“新准则”)。在新企业会计准则体系中采用公允价值计量属性,顺应了市场经济发展的要求,使得我国会计准则与国际会计准则在一定程度上相一致,增强了会计信息的可比性,有利于我国企业的海外发展。

二、新旧准则的异同

1. 相同点:定义、判断标准相同。

(1)非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。货币性资产,是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产,包括现金、银行存款、

应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产,是指货币性资产以外的资产。

(2)判断非货币性资产交换的参考比例都是25%。收到补价的企业:收到的补价/换出资产公允价值 \leq 25%;支出补价的企业:支付的补价/(支付的补价+换出资产公允价值) \leq 25%。

2. 不同点。

(1)入账价值不同。

(2)披露不同。旧准则只要求企业披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及其金额。新准则除保留原有的信息披露要求以外,还要求企业披露换入资产成本的确定方式,换入资产、换出资产的公允价值及换出资产的账面价值;非货币性资产交换确认的损益。显然,旧准则只要求企业披露非货币性交易的结果,无须披露相关的原因及其处理过程,给企业虚构非货币性交易、操纵利润留下了较大的空间。新准则要求企业全面披露非货币性资产交换的原因、会计处理的过程及其结果,使企业对外披露的非货币性资产交换信息更加充分、透明,便于各方监督,较好地限制了企业随意操纵利润的行为。

(3)通过案例说明会计处理。

例:A公司为一家上市公司,该公司以一台机床换入B公司的一辆小汽车。A公司机床的账面原值为50万元,累计折旧为20万元,公允价值为35万元。B公司汽车的账面原值为35万元,已提折旧3万元,公允价值为30万元。双方协议,B公司支付A公司5万元补价,A公司负责将该设备运至B公司交换小汽车。在这项交易中,A公司支付运杂费2万元,支付营业税及附加1.925万元,支付的相关税费合计为3.925万元。B公司支付相关税费1.65万元。A公司未对该设备计提减值准备。B公司小汽车已提减值准备1万元。

A公司会计处理如下:换出设备转入清理,借:固定资产清理300000元,累计折旧200000元;贷:固定资产——机床500000元。支付相关税费(应交税金步骤略),借:固定资产清理39250元;贷:银行存款39250元。

案例分析:①新准则下该交易具有商业实质,能够可靠计量,采用公允价值计价。换入资产小汽车入账价值=35-5+3.925=33.925(万元)。确认收益=35-(30-20)=25(万元)。借:固定资产——小汽车339250元,银行存款50000元;贷:固定资产清理389250元。借:固定资产清理50000元;贷:营业外收入——非货币性资产交换收益50000元。②在旧准则下,应确认的收益=[35-(50-20)-3.925]÷35×5=0.1536(万元),换入资产小汽车入账价值=(50-20)+3.925-5+0.1536=29.0786(万元)。借:固定资产——小汽车290786元,银行存款50000元;贷:

项目	旧准则的规定	新准则的规定	
不涉及补价	换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费;此时不确认损益	以公允价值计价	换入资产入账价值=换出资产公允价值+应支付的相关税费;当期损益=换出资产的公允价值-换出资产账面价值
		以账面价值计价	换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费;此时不确认损益
涉及补价	换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费+支付的补价;此时不确认损益	以公允价值计价	换入资产入账价值=换出资产公允价值+应支付的相关税费+支付的补价;当期损益=换出资产的公允价值-换出资产账面价值
		以账面价值计价	换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费+支付的补价;此时不确认损益
收到补价	应确认的收益=(换出资产公允价值-换出资产账面价值-应交的税金及教育费附加)÷换出资产公允价值×补价;换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费-收到的补价+应确认的收益	以公允价值计价	换入资产入账价值=换出资产公允价值+应支付的相关税费-收到的补价;当期损益=换出资产的公允价值-换出资产账面价值
		以账面价值计价	换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费-收到的补价;此时不确认损益
换入多项资产	按换入各项资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额与应支付的相关税费进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。	①非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本;②非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的,应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。	

固定资产清理 339 250 元,营业外收入——非货币性交易收益 1 536 元。

由上例可以看出:旧准则下,换入资产的价值远远低于其公允价值,低估了企业资产,提供的财务信息不具有决策相关性,其所确认的转让损益也仅仅是经济学意义上转让损益的一部分,无法反映经济实质。以较低的账面价值计量获得资产,再以市价卖出资产,可以产生非正常利润,这种方式很有可能成为公司操纵利润的手段。而在新准则下,以公允价值计量换入资产的价值,真实反映了资产的现时价值,在此基础上出具的财务报表具有较高的决策相关性,损益的确认额刚好为新计入的公允价值与账面价值的差额,符合经济价值流转的实质。同时,在谨慎性原则的指导下,企业资产的账面价值往往低于其公允价值。在新准则正式实施后,上市公司将以公允价值对其换入资产进行重新评估计价。正如上例所示,公允价值高于账面价值的部分,按照新准则规定,将记入营业外损益账户,并最终作为当期利润反映在损益表中。那么在公司股价不变的情况下,公司当年的市盈率必将提高。作为反映公司获利能力的一个重要指标,市盈率的提高必将给投资者一个积极信号,影响投资者对公司发展前景的预期。另一方面,如果公司在当期有大笔的非货币性资产交换活动(假设账面价值均低于公允价值),在新准则的运用调整下,公司的资产和权益(未分配利润)会大幅提高,这样将影响公司的资本结构,财务杠杆系数会降低,给投资者带来的反馈是企业风险下降。可见,新准则的运用会在公司当期的财务报表上有明显体现,并且直接影响到投资者对公司的预期。

三、新准则的影响

1. 正面影响。新准则对于确保我国会计准则顺应会计国际趋同和经济发展的需要,推动我国经济进一步市场化和国际化等均有重要的理论意义和现实意义。新准则中引入了公允价值计量,如要求上市公司在非货币性资产交换中考虑换出、换入资产的公允价值以及交易是否具有商业实质,这些规定使得上市公司的资产和交易得到更为公允地反映。一些上市公司通过以低价资产换入高价资产,从而降低成本的做法将不再具有可行性,使资产的入账价值更加公允。但另一方面,大股东通过与上市公司以优质资产换劣质资产的方式来不断向上市公司输送利益,虽然这些非经常性损益不会直接改变上市公司的持续经营能力,但优质资产的注入可以提高上市公司的估值水平,甚至还有可能使上市公司的成长出现拐点。新准则的实施将极大地提高大股东向上市公司注入优质资产的积极性,推动上市公司资产重组,优化上市公司资产结构。

2. 负面影响。

(1)上市公司可能采用新的盈余管理手段,会计准则的修改本身并不能完全消除企业的盈余管理行为。制定新准则的目的是使公司提供的会计信息更真实地反映企业的经济实质,并且对决策更加有用。因此,新准则全面引入了公允价值计量属性,并且给予公司更大的自主权,即公司可以根据情况的变化,对经济预期进行调整,这样,企业可能会以新的盈余

管理手段来应对。如,新准则仍然将劳务排除在非货币性资产之外,劳务虽然不是企业所持有的现实的、有形的资产,然而在企业间的交易活动中也可以一定的价格转让,从实质上看,这与具有实务形态的商品、设备差不多。在现实的交易中,存在着许多以劳务换取对方非货币性资产的交易行为,这在客观上增加了上市公司调节利润的手段,会给企业进行盈余管理提供机会和空间。

(2)可能会加大投资者分析的难度。旧准则要求披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及金额。新准则除了要求披露换入、换出资产的类别,还需要披露换入资产成本的确定方式;换入、换出资产的公允价值和换出资产的账面价值以及非货币性资产交换确认的损益。新准则对企业信息披露提出了更高的要求,这对于提高上市公司财务报告的使用价值,增强上市公司业绩的可预测性,促进资本市场的健康发展都具有十分重要的意义。但由于新准则更强调企业的会计政策,需要反映企业的经济实质,并赋予企业很大的调整会计政策的权力,这会在一定程度上加大投资者分析的难度。

四、关于“商业实质”的认定问题

根据新准则,非货币性资产交换活动时,一个至关重要的问题是判断该交换是具有商业实质的非货币性资产交换还是不具有商业实质的非货币性资产交换。判断的结论不同,换入非货币性资产的入账价值和相关损益的确认就截然不同。新准则规定,满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:①换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。②换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,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。

因此按新准则规定,用“一本书换一栋大楼”应属于具有商业实质的非货币性资产交换,确认相关损益。如此这般,笔者担心上市公司曾出现的利用关联方关系和非货币性资产交换准则操纵利润的现象还会卷土重来。新准则虽然同时规定,是否具有商业实质,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。这里新准则只是提出企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系,并没有强制规定关联方之间发生的非货币性资产交换应界定为不具有商业实质的交换。因此,新准则实施后,有意要进行利润操纵的上市公司必然会在这一环节做文章,这似乎为上市公司进行利润操纵留下了空间。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则 2003.北京:经济科学出版社,2004
3. 李刚.非货币性资产交换新旧会计准则差异及对企业的影 响.商业会计,2006;5
4. 余海宗,陶钰梅.《非货币性资产交换》准则的变化及其影响分析.会计之友,2006;20