非货币性交易准则两个问题的思考

成都　方 军　孟子平

《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称《准则》)修订后,淡化了公允价值概念,并对企业间非货币性交易的一系列问题作了较为明确的规定,在防止企业通过非货币性交易操纵会计利润、部分限制关联方交易、打击证券市场上的投机活动等方面起到了积极作用。但随着非货币性交易实践的进一步深化,实践与《准则》的矛盾也逐渐突出。本文在此对《准则》中的几个问题进行了再思考。

一、关于换入资产的入账价值超过其公允价值的会计处理问题

考虑到我国当前生产要素市场不健全,公允价值难以取得,使用公允价值计量会带来一定的随意性,因此《准则》淡化了公允价值概念。这虽然解决了企业滥用公允价值和关联方运用非货币性交易进行内幕交易所带来的会计造假问题,但笔者认为《准则》中仍然存在一些问题。

首先,期末对换入资产按有关的资产减值规定计提减值准备时存在问题。一方面,到会计期末时,如果换入的资产不符合《准则》规定的计提资产减值准备的条件,则非货币性交易中当期发生的换出资产公允价值低于换出资产账面价值的交换差额(即当期发生的减值损失)就无法完全确认。而在公平交易中,由于换出资产公允价值一般等于换入资产公允价值,因此就会造成换入资产的公允价值低于换出资产的账面价值与支付的相关税费之和,交换损失也就无法完全确认。如果企业换入的是一项固定资产或无形资产,因其当期发生的资产减值损失无法确认而转换成资产的入账价值,会造成资产减值损失在资产使用期间递延分摊,从而为企业后期调节利润提供了便利条件。另一方面,由于可变现净值在某些条件下不能可靠获得,因此如果企业欲操纵利润,就完全可以利用一系列手段随心所欲地确定所谓的可变现净值,通过对可变现净值的高估或低估,以年末计提资产减值准备的方式达到操纵利润的目的。因此,当换入资产的公允价值小于换出资产的账面价值与支付的相关税费之和时,换入资产以换出资产的账面价值为基础入账,期末再按有关的资产减值规定进行会计处理的做法,并不能完全堵塞企业操纵利润的漏洞,同时还可能影响会计信息的可靠性和相关性。对此,《准则》应做出更加完善的规定。

其次,以换出资产的账面价值与支付的相关税费之和作为换入资产的入账价值,可能会造成企业内部同种资产在计价上的紊乱。由于企业取得资产的途径不同,因此其入账的计量方法一般也不同。一般情况下,通过非货币性交易取得的资产以换出资产的账面价值为基础入账。当换入资产的公允价值小于换出资产的账面价值与支付的相关税费之和时,就可能会造成换入资产的公允价值严重偏离其入账价值。例如,如果换入资产为存货,且企业已在市场上购买了相同或类似的存货,那么换入存货与企业原存货入账计量方法的不同将造成同种资产在计价上的紊乱。如果这部分资产在期末之前被消耗或销售,则在交换过程中发生的损失就会随着资产计入生产成本、主营业务成本等,从而造成成本的不正常波动,进而导致利润的波动和会计信息失真,降低了会计信息的相关性。

针对以上问题,笔者认为,为保证换入资产入账价值的准确、科学,提高会计信息的相关性和可靠性,当换入资产的公允价值低于其入账价值时,可将其作为一种特殊情况处理。具体可借鉴美国会计准则委员会第 29 号意见书的规定,即当换入资产的入账价值超过其公允价值时,要求换入资产按其公允价值入账,并随时确认换入资产的入账价值与其公允价值间的差额。可增设“营业外支出——非货币性交易损失”账户,将确认的换入资产的入账价值与其公允价值间的差额通过该账户核算。按照这一改进办法,交易双方所反映的会计信息不仅可以真实地反映资产交易的实质,而且可以避免资产可变现净值被操纵,符合谨慎性原则的要求,提高了会计信息的相关性和可靠性。

二、关于非货币性交易的披露问题

《准则》对涉及多项非货币性资产的非货币性交易分不涉及补价和涉及补价两种情况进行讨论,对于不涉及补价情况下的非货币性交易有值得注意之处。

例:甲企业以一辆货车(账面原值为 20 万元,累计折旧为 10 万元,公允价值为 15 万元)和一辆客车(账面原值为 10 万元,累计折旧为 5 万元,公允价值为 7.5 万元)交换乙企业的一台机床(账面原值为 30 万元,累计折旧为 20 万元,公允价值为 16 万元)和十台电脑(账面原值为 8 万元,累计折旧为 2 万元,公允价值为 6.5 万元)。《准则》中是以甲企业的两项非货币性资产交换乙企业的两项非货币性资产,双方的非货币性资产的总公允价值都是 22.5 万元,交易过程不涉及补价,所以不产生收益。

但是,对上例的交易我们不妨进行这样一个假设:甲企业以货车交换乙企业的机床,以客车交换乙企业的电脑,即将一次交易分成两次进行(其中,货车的公允价值为 15 万元,机床的公允价值为 16 万元,甲企业向乙企业支付补价 1 万元),其结果又会如何呢?

由于上例中用货车交换机床与用客车交换电脑两项交易具有互通性,因此我们仅就用货车交换机床这一项交易在一

固定资产、无形资产减值准备的转回处理管见

浙江海洋学院　黄月眉

财政部财会[2004]3号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》(以下简称《解答四》),对企业固定资产和无形资产计提减值准备后价值得以恢复时的会计处理作了具体规定。对于这一规定,笔者有不同看法,下面分别加以阐述。

一、关于固定资产计提减值准备后价值得以恢复时的会计处理

《解答四》规定,企业对于已经计提了减值准备的固定资产,如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的,对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。企业在转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目;按固定资产可收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值两者中较低者,与价值恢复前的固定资产账面价值之间的差额,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"营业外支出——计提的固定资产减值准备"科目。转回已计提的固定资产减值准备后,固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

按《解答四》规定的会计处理可以归纳出,当已计提减值准备的固定资产价值恢复时,要通过补提折旧的方式,使固定资产累计折旧余额等于正常情况下计提折旧的数额,同时使固定资产账面价值恢复到不超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

笔者认为,《解答四》规定的会计处理不够科学,表现为:①《解答四》对不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,作了补提折旧的会计处理(注:借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目),这一会计处理不符合计提折旧会计处理原理(注:借记"管理费用"科目,贷记"累计折旧"科目),并且会计科目间的对应关系也令人费解。②《解答四》对减值转回的计算不符合减值计算的常规方法,其反映不够全面。

笔者的意见是:企业对于已经计提了减值准备的固定资产,如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的,对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。企业在转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,借记"管理费用"等科目,贷记"累计折旧"科目。同时根据不同情况按以下公式计算应转回

次性交易和分开交易两种不同的情况下,列表进行对比分析,旨在说明问题。

	一次性交易	分两次进行交易
甲企业	①甲乙双方非货币性资产的总公允价值都是22.5万元,因此不涉及补价;②机床的入账价值=[(20-10)+(10-5)]×16÷(16+6.5)=10.67(万元)	①由于货车和机床的公允价值不一样,因此涉及补价,且补价÷换入资产公允价值=1÷16=6.25%,仍属非货币性交易;②机床的入账价值=20-10+1=11(万元)
乙企业	①甲乙双方非货币性资产的总公允价值都是22.5万元,因此不涉及补价;②货车的入账价值=[(30-20)+(8-2)]×15÷(15+7.5)=10.67(万元)	①同上,仍属于非货币性交易;②货车的入账价值=(30-20)-1+[1-1÷16×(30-20)]=9.375(万元);③由于收到补价,乙企业应确认收益,收益=1-1÷16×(30-20)=0.375(万元)

分析表明:双方各项资产的入账价值在一次性交易和分开交易时明显不同,就乙企业而言,还可以从收到的补价中确认0.375万元的收益。也就是说,多项非货币性资产参与的非货币性交易在不涉及补价的情况下,若分开进行,将带来资产入账价值的变化,同时双方都存在一定的利润操纵空间。因此,在多次交易的情况下,即使按《准则》规定的"披露各项换入资产的入账价值"仍不能避免企业操纵利润。

要解决这个问题,笔者认为可以从两个方面对《准则》进行改进:一是增加企业进行非货币性交易披露的次数,防止企业进行多次交易而改变交易结果;二是《准则》可以考虑在一定会计期间内对相同企业之间的非货币性交易频率进行约束,但究竟多少次为宜,应在进行了充分调查的基础上,区别不同行业制定适合行业特点的非货币性交易频率。

从上面的分析可以看出,《准则》在有关非货币性交易的会计处理及披露的规定上仍存在不少问题,有待改进。当然,由于我们分析的切入点可能与《准则》制定者的切入点不同甚至相悖,因此我们提出的意见也只是一种尝试性、探索性的,其目的是完善《准则》。同时,我们也应看到,会计理论和实践是在不断发展的,一成不变、绝对正确的《准则》是不存在的,《准则》的制定相对现行会计实践总有其滞后性,这就要求《准则》制定者密切关注会计理论和实践的发展,适时地修订和完善《准则》。○