

非交换交易会计计量问题探析



河南财经学院 翟新生(教授) 王瑞云 刘凌霞

【摘要】 本文从非交换交易的内涵及其特征出发,并从公允价值与历史成本计量对非交换交易的适用性入手,建议我国的非交换交易应采用统一的公允价值计量原则,并提出对非交换交易运用公允价值进行计量时,应根据不同资产的特征采用不同的估价模式。

【关键词】 非交换交易 会计计量属性 公允价值

一、非交换交易的定义

国际公共部门会计准则(IPSAS)认为:非交换交易是指交换交易以外的交易,在非交换交易中,某一主体从另外一个主体收到价值物(收益)但没有直接付给对方近似的等价物,或者某一主体付给另外一个主体价值物(收益)但没有直接从对方收取近似的等价物。它主要包括两种形式:①使用政府的统治权力获得收入等;②其他非强制性资源转移,包括拨款、补助、捐赠等。

美国政府会计准则委员会(GASB)第33号公告《非交换交易的会计处理和财务报告》认为,非交换交易是政府在没有直接收到(支付)等价物的情况下给付(获得)价值物。它主要有四种类型:①对交换性交易征收的税款;②对非交换性交易征收的款项;③政府授权的非交换收入;④自愿的非交换收入。

(2)要对内部及外部环境成本进行计量。在环境成本的计量方面,我国大多数企业的环境成本管理仅限于对生产过程中发生的环境成本进行计量,而未考虑材料采购阶段及产品售后使用阶段的环境污染问题。准则应规定企业对内部和外部发生的环境成本进行计量,关键问题在于如何将企业外部环境成本内部化。笔者认为,准则可对不同类别的外部环境成本进行归类,按类别规定绿色税收比率,企业就可据此计算出外部环境成本。

(3)或有环境成本的计量问题。若企业无法准确地估计或有环境成本的额度,则准则应规定企业要做出最近似的估计,并确定成本发生额的区间。对于确实无法估计的或有环境成本,也应在会计报表附注中披露这一事实并说明理由。

(4)计量应注意的问题。对于某一类别的环境成本,准则有必要规定具体的计量方法,如货币计量主要采用现时成本法,辅现值法。现值法在目前实施起来有一定困难。准则可以表格的形式列示出不同类别环境成本的实物、技术计量单位,使得企业有一个统一的标准予以参照。

3.环境成本的披露方面。

(1)单独披露与结合披露。我国目前个别企业(包括上市公司)环境成本的披露只是结合财务会计信息反映,未单独披露。笔者认为,鉴于环境成本在企业总成本中比重的日益

我国《民间非营利组织会计制度》对非交换交易的定义是:除交换交易之外的交易。在非交换交易中,某一主体取得资产、获得服务或者解除债务时,不必向交易方支付等值或者大致等值的现金,或者提供等值或者大致等值的货物、服务等;或者某一主体在对外提供货物、服务等时,没有收到等值或者大致等值的现金、货物等。

综上所述,笔者认为IPSAS、GASB和我国的《民间非营利组织会计制度》对非交换交易定义的表述基本上是相同的。非交换交易是交易双方在交易过程中不以等价交换为原则的一种交易,它具有两个显著特征:①交易双方不是按照商品交换的价值规律进行交易的,不遵循等价交换的原则,即非对价性;②支付资产的一方进行交易并不是为了直接从对方取得等价值的经济利益。

加大,准则应要求企业以报告(如采用账户式或者垂直式)的形式对环境成本的量化及非量化信息进行单独的披露。

(2)特殊企业的披露。对于一些特殊企业,也许其环境成本占总成本的比重并不是很大,但准则有必要规定这类企业如何披露环境成本信息,如在会计报表附注中根据环境成本的类别加以详细披露。

(3)区别披露。准则应明确或有环境成本、与环境相关的成本(如罚金、罚款和赔偿)以及作为非常项目的环境成本(独立于其他类型的环境成本)要予以单独披露。

(4)要注意的问题。对于资本化的环境成本,可在环境成本报告附注中单独反映,也可在企业当期的会计报表附注中反映。对于计入损益的环境成本金额应在会计报表附注中予以披露。准则在规范环境成本的资本化与非资本化问题时,有必要要求企业区分经营成本与非经营成本。

主要参考文献

- ①刘刚译.联合国国际会计和报告准则——环境成本和负债的会计和财务报告.北京:中国财政经济出版社,2003
- ②王丽娜.应对绿色贸易壁垒的对策思考.北方经贸,2005;2
- ③李洁,王建民.外部环境成本内部化的控制机制及其计量.经济师,2005;3

由于非交换交易与交换交易是两种性质完全不同的交易,如果仍以传统的历史成本计量属性对非交换交易进行计量,则不能合理、公允地反映非交换交易。因此,必须重新考虑非交换交易的会计计量属性的选择问题。

二、现有的非交换交易的会计计量属性

当前,对非交换交易采用的会计计量属性主要有两种:一种是公允价值计量属性;另一种是以历史成本为基础,以公允价值为辅助的计量属性。国际上通常采用前一种计量属性。IPSAS规定,非交换收入的初始确认应以流入资源的公允价值进行计量。对于以无成本或以名义成本方式取得的不动产、房舍、设备和投资性房地产等,参照取得时的公允价值确定成本,进行初始计量。GASB第33号公告《非交换交易的会计处理和财务报告》规定,政府在收到捐赠的非货币性资产时,应以公允价值进行计量。

我国2004年发布的《民间非营利组织会计制度》规定,会计主体从非交换交易中取得的非货币资产计量原则是:如果能够取得有关凭证,按凭证上标明的金额作为资产的入账价值;如果没有取得相关凭证,则按资产的公允价值进行计量。这说明我国对非交换交易的会计计量总体上采用以历史成本为基础、以公允价值为辅助的会计计量属性。该制度同时规定,在受赠者取得的凭证上的金额与公允价值相差较大时应当采用公允价值作为资产的入账价值。

三、非交换交易的会计计量属性选择的影响因素

1. 会计目标对会计计量属性选择的影响。我国《民间非营利组织会计制度》规定,会计核算应当以实际发生的交易或者事项为依据,如实反映民间非营利组织的财务状况、业务活动情况和现金流量等信息;会计核算所提供的信息应当能够满足会计信息使用者的需要。非交换交易作为一种经济活动,在对其进行确认和计量的过程中同样要受到会计目标的影响,在当前决策有用观得到更多认同的情况下,以公允价值作为非交换交易的计量属性是一种合理的选择。

2. 会计信息质量特征对会计计量属性选择的影响。可靠性与相关性是会计信息质量特征中最为重要的特征。一般来讲,信息的相关性越强,可靠性越强,就越符合会计信息使用者的决策需要。但在实际经济环境中,这两者存在此消彼长的矛盾,如何取舍一直是个难题。从资产可以给企业带来经济利益的本质来看,资产的公允价值更能反映资产对企业的贡献,提供的信息与决策者也更相关,但公允价值主观性太强,其可靠性会受到质疑。如果采用历史成本进行计量,虽然解决了可靠性问题,但其相关性又远不及公允价值计量。

对于上述问题,英国会计准则委员会(ASC)认为,应在保证可靠性的前提下追求相关性最强,即相关性以可靠性为前提。葛家澍教授也认为,可靠性是财务会计的本质属性,是会计信息的灵魂,即使在公允价值日益得到广泛应用的情况下也是如此。但承认可靠性是相关性的前提并不表明对任何会计事项的核算都要采用历史成本计量属性。对一个经济事项的会计计量属性的选择,还应考虑该经济事项的特点。

3. 会计核算对象的特点对会计计量属性选择的影响。相对交换交易而言,非交换交易是一种特殊的交易,它的显著特征是:交易双方以非对价进行交易,获取资产或劳务的一

方并没有付出实际成本,付出资产或劳务的一方进行交易不是为了从对方获取相应的利益或权益。在这种情况下,严格按照实际取得成本将难以对资产进行确认和计量,但从非交换交易中取得的资产又确实能给企业或组织带来未来经济利益的流入。因此,如果按历史成本对非交换交易取得的资产进行计量就违背了资产的本质,不能真实反映会计主体的财务状况。

四、非交换交易会计计量属性的选择及具体计量方法

通过以上分析,笔者认为,我国非交换交易应该采用统一的以公允价值为基础的计量属性。这种选择有利于适应会计准则的国际化并可避免实务操作中的矛盾产生。如果一个企业将拥有的一台设备捐赠给某一非营利组织,该台设备的账面价值是100万元,而当前的市场价值是30万元,企业能够提供与该设备有关的会计凭证。按照当前的会计准则,企业应该在捐赠时按照账面价值100万元计入营业外支出,企业的税前扣除就增加了100万元,非营利组织在收到捐赠资产时,应对该设备进行评估,尽管取得了会计凭证,但如果设备的账面价值与评估的公允价值相差较大,也只能采用公允价值作为设备的入账价值。从交易双方的角度来看,双方采用的计量属性都能够反映各自的财务状况。但对于国家来说,双方的计量原则不同会导致国家税收的减少。同时,两个会计主体对同一交易事项采用不同的计量属性,使会计信息丧失了可比性。借鉴国际经验,我国应该对非交换交易采用统一的以公允价值为基础的会计计量属性。

我国对非交换交易采用公允价值计量时的具体原则是:如果该资产存在活跃市场,则该资产的市价即为其公允价值;如果该资产不存在活跃市场,但与该资产类似的资产存在活跃市场,则该资产的公允价值应比照类似资产的市价予以确定;如果该资产及与该资产类似的资产均不存在活跃市场,则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量的现值评估确定。从以上原则可以看出,我国对非交换交易的公允价值计量原则的规定过于简单,只有两种估价模式,不利于会计人员的实际操作。

企业或组织在实际业务中通过非交换交易取得的资产的种类是不同的,不同的资产有不同的特征,产生的经济利益的流入方式也有所不同。如:对于可变通的短期证券和存货,企业或组织通过销售来实现经济利益的流入;对于固定资产和无形资产是通过长期使用来实现经济利益的流入;对于长期股权或债券投资一般是通过向被投资方收取股利或利息来实现经济利益的流入。企业或组织对不同的资产进行评估时,要根据其产生的经济利益的流入方式采用不同的估价模式,否则评估的结果将不能公允地反映资产的真实价值。对不同的资产具体采用什么样的估价模式,笔者认为有以下两种:市场比较稳定时,对非货币性流动资产可采用现行市价或可变现净值进行估价;对长期性资产可采用现值进行估价。

主要参考文献

- ①卢永华,杨晓军.公允价值计量属性研究.会计研究,2000;4
- ②葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究.北京:中国财政经济出版社,2003