



非货币性交易中应收账款的会计处理



北京工商大学 谢萍 北京工业大学 谢沂

非货币性交易是指实务中以物易物的一类特殊的交易。对于这类交易的会计处理,财政部已在《企业会计制度》(简称《制度》)中进行了规定,但其中尚有一些问题需作进一步推敲。本文试就非货币性交易中应收账款会计处理的有关问题进行分析 and 探讨。

一、存在的问题

(一)不涉及补价的换入应收账款的会计处理

根据《制度》的规定,在非货币性资产的交换中,如果换入的资产涉及应收账款的,应当分别按以下情况处理:

1.企业以应收账款换入应收账款,或者以应收账款和其他资产换入应收账款,按照换出资产的账面价值作为换入应收账款的入账价值。

例1:A公司将其应收C公司的一项应收账款与B公司应收D公司的一项应收账款进行互换。假定两项应收账款的公允价值相等,A公司应收账款的账面余额为1 000万元,已提坏账准备200万元,B公司应收账款的账面余额为700万元,已提坏账准备100万元。

这笔业务若按《制度》的规定进行处理,则A公司换入应收账款的会计处理如下:借:应收账款——D公司800万元,坏账准备200万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

从上述会计处理中可以看出,B公司原来应收D公司账款700万元,但经过这样的交换之后,A公司应收D公司的账款却变成了800万元,比原有的应收账款高出了100万元。这一方面与D公司的账面记录存在着差异,另一方面实际上也虚增了A公司此项应收账款的价值。

2.如果换入应收账款的原账面价值大于换出资产的账面价值的,应按换入应收账款的原账面价值作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值大于换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

例1中,B公司换入A公司应收账款的会计处理即为这种情况。按照《制度》的规定,B公司换入应收账款的会计处理如下:借:应收账款——C公司1 000万元,坏账准备100万元;贷:应收账款——D公司700万元,坏账准备400万元。

从上述会计处理中可以看出,这种处理方法一方面使得A公司应收C公司的账款1 000万元在进行交换之后与C公司应付B公司的账款依然相符,同时也真实地揭示了B公司此项应收账款的实际价值。

由此可见,对于同一笔非货币性交易的会计处理,A公司与B公司存在着很大的差异,而这种差异势必影响到非货币性交易的公平性,不利于会计信息的公平披露。

(二)收到补价的换入应收账款的会计处理

根据《制度》的规定,涉及补价的,如收到的补价小于换出应收账款账面价值的,应将收到的补价先冲减换出应收账款的账面价值后,再按上述原则进行处理。

沿用例1的资料,在这里假定两项应收账款的公允价值不等。那么,在A公司收到B公司支付的补价50万元(收到的补价小于换出应收账款的账面价值)时,按《制度》的规定,A公司换入应收账款的会计处理如下:借:银行存款50万元;贷:坏账准备50万元。借:应收账款——D公司750万元,坏账准备250万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

上述会计处理与不涉及补价的换入应收账款的会计处理存在着同样的弊端,显然也是不合理的。

(三)支付补价的换入应收账款的会计处理

在《制度》中,对涉及支付补价的会计处理并未进行有关的说明。对于支付补价企业的换入应收账款的会计核算该如何进行,目前尚无统一的规定,这无疑会给会计信息的披露带来一定的困扰。

二、改进建议

(一)不涉及补价的换入应收账款的会计处理

应收账款价值的确定是按照买卖双方在交易中实际发生的金额登记入账的,而这一金额不会因债权的转移而发生变化。也就是说,对于非货币性交易换入的应收账款,其价值不会因债权人的变化而变化,即新债权人在换入应收账款之后,应当拥有和原债权人相同的权利,而这种权利是体现在应收账款的账面余额上而不是体现在扣除了坏账准备后的账面价值上的。因此,对换入应收账款价值的确定,首先应考虑的是按原有债权的账面余额作为换入应收账款的入账价值,其次才是如何正确地反映应收账款的实际价值。

根据上述原则,分析以上不涉及补价的两种会计处理方法可知,在换入应收账款的原账面价值大于换出资产的账面价值时,其会计处理是合理的;但在换入应收账款的原账面价值小于换出资产的账面价值时,其会计处理是不符合上述原则的。那么如何进行改进呢?试想,在换入应收账款的原账面价值小于换出资产的账面价值时,说明企业在换入应收账款的过程中实际已经发生了损失,对于这种损失依照谨慎性原则,当期必须予以确认。那么,是确认为“营业外支出”还是确认为“坏账准备”呢?笔者认为,将应收账款入账价值与换出资产的账面价值的差额冲减“坏账准备”更为合适。这是因为,这种会计处理方法一方面使得同一笔非货币性交易双方的会计处理保持了一致性,另一方面也不会因涉及营业外支出而遭到税



复式记账法下的社会责任会计核算

复旦大学信息科学与工程学院 郭保明

关于社会责任会计的讨论由来已久,但由于核算方法的瓶颈而一直不能付诸实施。本文就企业社会责任的确认、社会责任会计的设立以及社会责任会计核算方法等方面的问题进行探讨,提出了社会责任会计的三大方法——独立法、调整法和管理法。

一、企业责任会计要求扩展会计核算范围

传统的企业财务会计只考虑了企业经营对自身的影响,即只是对企业自身进行计量、核算,而没有反映企业经营对环境的影响。企业的经营成果只是在纯粹的利润最大化原则下的经营成果,虽然有时会对企业的社会效益进行评价,但也不属于会计的内容。而事实上,从整个社会的角度来看,企业利益与社会利益既相互一致又相互矛盾。其矛盾表现为,尽管企业的利润指标较高,企业经营产生的社会效益仍可能很低甚至为负效应,如企业经营对环境的破坏、掠夺性开发等。而且,企业也可能因过于追求近期利润最大化而影响中

务管理部门的抵触。

仍以例1资料为例,按照改进后的会计处理方法,A公司换入应收账款的会计处理为:借:应收账款——D公司700万元,坏账准备300万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

(二)收到补价的换入应收账款的会计处理

在收到补价的换入应收账款的会计处理中,对换入应收账款价值的确定,除需考虑以上两个因素外,还应对收到补价的会计处理进行调整。在收到的补价小于换出应收账款的账面价值时,以收到的补价先冲减应收账款的账面价值,然后再按有关原则进行处理,这样做并无意义,因为在何种情况下换入应收账款时,都必须冲减换出应收账款的账面价值。因此笔者建议,对于收到的补价小于换出应收账款账面价值的会计处理,应以实际收到的补价借记“银行存款”科目,以换入应收账款的账面余额借记“应收账款”科目,以换出应收账款的账面余额贷记“应收账款”科目,以换出应收账款已提的坏账准备借记“坏账准备”科目,将借贷方之间的差额记入“坏账准备”科目。这样做既简化了有关的会计核算,也克服了上述弊端。

仍以例1资料为例,按照上述会计处理原则,A公司在收到B公司支付的补价50万元时,应做的会计处理如下:借:银行存款50万元,应收账款——D公司700万元,坏账准备250万元;贷:应收账款——C公司1 000万元。

(三)支付补价的换入应收账款的会计处理

对于支付补价的换入应收账款的会计处理,应比照收到

长期收益,最终使得企业收益水平降低。

如果从企业及其所处环境角度出发,以企业与环境这一结合体作为会计个体进行考察,企业的收入应该包括企业自身的经营收入和源于企业经营行为的环境收益,企业的支出也应该包括企业自身的经营支出和源于企业经营行为的环境损失。相应地,核算企业的经营成果也不应只计算以企业利润为中心所形成的经营成果,而应该将取得经营成果对环境所造成的影响一同计算在内,这样对一个企业的经营活动进行评价才比较科学和完整。

二、企业社会责任的确认

社会责任会计是从社会的角度,利用会计核算形式衡量企业或其他经济组织中具有社会性质的经营活动,从而提示和测定这些活动对社会生活的影响,目的在于指导经济资源的最佳配置,创造良好的社会经济环境,以提高社会的总体效益。

建立社会责任会计的关键问题是社会责任的确认。只有补价的换入应收账款的核算,进行与之相对应的会计处理。也就是说,对于支付的补价小于换入应收账款账面价值的会计处理,应按换入应收账款的账面余额借记“应收账款”科目,按实际支付的补价贷记“银行存款”科目,按换出应收账款的账面余额贷记“应收账款”科目,按换出应收账款已提的坏账准备借记“坏账准备”科目,将借贷方之间的差额记入“坏账准备”科目。仍以例1资料为例,按照上述会计处理原则,B公司在支付的补价小于换入应收账款的账面价值时,应做的会计处理如下:借:应收账款——C公司1 000万元,坏账准备100万元;贷:应收账款——D公司700万元,银行存款50万元,坏账准备350万元。

三、结论

1.企业以应收账款换入应收账款,或者以应收账款和其他资产换入应收账款,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值与换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

2.收到补价的,如收到的补价小于换出应收账款账面价值的,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值及收到的补价与换出资产账面价值的差额,作为坏账准备。

3.支付补价的,如支付的补价小于换入应收账款账面价值的,应按换入应收账款的原账面余额作为换入应收账款的入账价值,换入应收账款的入账价值与换出资产的账面价值及支付补价的差额,作为坏账准备。□