谈涉及补价的非货币性交易应确认的收益

青岛理工大学商学院　杨成文　吴　涛

一、《企业会计制度》对涉及补价的非货币性交易中应确认的收益的计量方法及其解析

《企业会计制度》规定，在进行非货币性交易核算时，按换出资产账面价值加上应支付的相关税费，作为换入资产入账价值。换入资产入账价值按下列公式确定：

收到补价的企业换入资产入账价值=换出资产账面价值-收到的补价+应确认的收益+应支付的相关税费　(1)

应确认的收益按下列公式计算确定：

应确认的收益=补价-(补价÷换出资产公允价值)×换出资产账面价值=(1-换出资产账面价值÷换出资产公允价值)×补价　(2)

从这里可以看出，在收到补价的非货币性交易的会计处理中，关键的问题是收益的确认。现举例说明如下：

例：假设有甲、乙两个企业，甲企业将账面价值3 000元、公允价值4 000元的A资产，与乙企业账面价值X元、公允价值3 600元的B资产交换。另外，乙企业补给甲企业现金400元。为说明主题，假设无其他税费。

按《企业会计制度》规定，甲企业确认B资产的入账价值=3 000元-400元+应确认的收益；应确认的收益=补价-(补价÷换出资产公允价值)×换出资产账面价值=400-(400÷4 000)×3 000=100(元)。该公式所确定的应确认的收益是指在该交易中A资产在交换中已实现的增值，即A资产的增值中可能一部分由B资产补偿，一部分由收到的400元补价补偿，只有由400元补价补偿的部分才确认为增值的实现。这就是说，补价400元中有300元补偿A资产的成本，有100元补偿A资产的增值。这样，A资产的账面价值中还有2 700元由B资产补偿。B资产补偿A资产的账面价值剩余800元，只能理解为补偿A资产的增值，但这种补偿不视为收益的实现。

这一处理方法实际上是基于一定的补偿顺序假设的。如图1所示，上例中收到补价的甲企业换出的A资产，其公允价值在图中表示为账面价值和公允价值高于账面价值的增值部分。《企业会计制度》的处理方法实际上是假设当乙企业用B资产加400元现金来交换A资产时，将A资产的账面价值和增值部分均按同等比例分成两部分，如图1中竖线将A资产分成了左右两部分，竖线右方(C+D)代表用现金(收到的补价)补偿的部分，左方(E+F)代表用换入资产B补偿的部分。随着竖线的左右移动，用收到的补价及换入资产补偿的账面价值和增值部分都同比例增减。

也可以理解为将A资产分成左右两部分，一部分是收到的补价交换，一部分是以物易物。其补偿顺序为，无论收到的补价是多少，总将收到的补价按一定的比例分成两部分，同时来补偿账面价值和增值，二者的比例是被交换产品的账面价值和增值的比。只有用收到的补价补偿增值的部分(图1中的C部分)才确认为收益，用实物补偿增值的部分(图1中的E部分)不视为增值的实现，不予以确认。我们称这一假设为同时补偿假设。

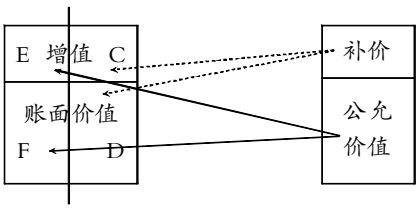

图 1

借助图1，公式(1)及公式(2)便更容易理解和记忆了。首先将收到的补价按换出资产的增值(公允价值-账面价值)与账面价值的比例分成两部分，即：

补偿换出资产的增值部分=(换出资产公允价值-换出资产账面价值)÷换出资产公允价值×收到的补价　(3)

补偿换出资产的账面价值部分=换出资产账面价值÷换出资产公允价值×收到的补价　(4)

公式(3)即为应确认的收益，即图1中的C部分；用换出资产账面价值减去公式(4)即为图1中的F部分，再加上相关税费即为换入资产入账价值。

从图1还可以看出，无论图中竖线怎样左右移动，C和D部分总是同比例增减。这可以帮助理解为什么在公式(1)中只要有收到的补价，无论是多少，总不能全部确认收益，也不能全部不确认收益。

二、《企业会计制度》对涉及补价的非货币性交易会计处理方法与思维习惯及经济实质的矛盾

从图1的假设所揭示出的公式(1)、(2)的本质可以看出，《企业会计制度》关于涉及补价的非货币性交易的处理方法，是不符合人们的思维习惯的，也不完全符合非货币性交易的经济实质，这造成了人们处理该问题的思维障碍。

假设甲、乙企业在谈判的过程中，乙企业提出甲企业提供的资产价值没有那么高，经过讨价还价，甲乙达成共识，将A资产的估价降低。按图1的假设，A资产估价降低了，乙企业

出资者会计控制浅探

山东财政学院　李玉平

资本经营活动导致资本的所有者和使用者相分离,形成资本委托代理关系。要实现资本增值最大化目标,必须实行双元控制:其一,资本所有者为了维护其自身利益,克服资本经营者的道德风险,对其进行会计控制,即所有者或出资者会计控制。这种控制又包括出资者对会计的控制和出资者的会计控制两个方面。出资者对会计的控制是指对会计的真实性和合规性进行控制,保证会计信息能够真实地反映经营者的受托责任,防止经营者为其自身利益最大化而操纵会计政策。出资者的会计控制是指利用会计信息对经营者的生产经营活动进行必要的干预,使其实现资本增值最大化。其二,经营者会计控制,这种控制也包括经营者对会计的控制和经营者的会计控制两个方面。经营者对会计的控制是经营者出于某种目的的会计控制行为,例如为了降低法律责任风险而对会计资料的真实性、完整性进行控制。经营者的会计控制是指经营者利用会计信息对其经营活动进行的控制,即利用会计信息进行经营决策和管理。

资本经营中双元控制主体是利益相关而又矛盾的两个主体,其相关性在于两者的收益均与受资企业的经营状况有关,如果受资企业亏损,出资者不仅没有投资收益,反而会流失资本。同样,在经营者的报酬与企业盈利挂钩的情况下,若企业亏损,经营者也得不到相应的报酬。其矛盾性在于出资者追求资本增值最大化,经营者追求个人效用最大化;出资者关注企业的长期持续发展,经营者关心既得利益;在企业收入一定的情况下,二者的收入是此长彼减的关系。二者的这种利益关系,导致了两者控制目标的差异性,进而导致了会计政策选择等方面的矛盾。例如,出资者希望贯彻谨慎性原则,加快补偿所耗资本,经营者则可能为了其个人利益而千方百计地虚增利润。在目前的企业管理体制下,财务部门受企业经营者直接领导,经营者控制会计信息的生成和利用,出资者只能通过财务会计报告了解有关信息,因此二者利益的矛盾性也会导致会计信息的不对称性。资本经营会计控制需要解决的一个重要问题,就是使经营者的会计控制目标尽量与出资者的

应当同比例地少给甲企业实物资产,少支付补价,并且在任何情况下,都不会将收到的补价全部确认收益。但实际上,此时乙企业的行为肯定是少支付补价,而不是少给实物资产,这是人们正常的思维习惯,也是非货币性交易的经济实质,即以物易物,不足部分,以货币支付。按照这一思路,可以将涉及补价的非货币性交易用图2表示。

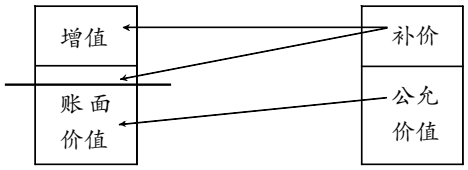

图 2

图2中,横线上方为由收到的补价补偿的部分,下方为用换入资产B补偿的部分。补偿顺序为先用收到的换入资产补偿A资产的账面价值,若B资产的公允价值小于A资产的账面价值,则收到的补价首先补偿换入资产补偿不了的账面价值部分,剩余的补价补偿增值部分;若B资产的公允价值大于A资产的账面价值,则收到的补价补偿的全部为增值部分。我们称此假设为换入资产优先补偿换出资产账面价值假设。如果按照《企业会计制度》规定的非货币性交易收益的实现原则,则计算公式为:

1.若换出资产账面价值>换入资产公允价值,则:

应确认的收益=收到的补价-(换出资产账面价值-换入资产公允价值)　(5)

换入资产入账价值=换出资产账面价值-(换出资产账面价值-换入资产公允价值)+应支付的相关税费=换入资产公允价值+应支付的相关税费　(6)

2.若换出资产账面价值<换入资产公允价值,则:

应确认的收益=收到的补价　(7)

换入资产入账价值=换出资产账面价值+应支付的相关税费　(8)

三、《企业会计制度》之规定充分体现了可靠性原则

比较上述两处处理方法,基于图2的处理方法更符合人们的思维习惯,也更能反映交易的经济实质。《企业会计制度》之所以选择了前者,主要是基于可靠性的考虑。

在换入资产优先补偿换出资产账面价值的假设前提下,收到补价的企业换入资产入账价值为换出资产账面价值与换入资产公允价值孰低者。与《企业会计制度》规定的方法相比,后者用到了换出资产公允价值,而前者用到了换入资产公允价值。一方面,两个公允价值相比较,对换入方来讲,自己对换出资产公允价值相对更了解,因此运用换出资产公允价值来计算换入资产入账价值更可靠。另一方面,从造假的难易程度看,特别是从通过非货币性交易虚增利润的难易程度看,公式(1)比公式(2)、(4)要难,前者永远不可能将收到的补价全部确认收益,而后者很容易做到。所以,从可靠性角度看,基于图1的处理方法比基于图2的处理方法更可靠。