

关于非货币性交易会计准则的思考

江苏大学工商管理学院 毕立林 陈纪南

《企业会计准则——非货币性交易》从1996年印发征求意见稿到1999年的正式颁布,再到2001年的修订,几经周折。一方面,足见非货币性交易的重要性;另一方面,足见非货币性交易的复杂性和准则制订的艰难程度。然而,时至今日,准则仍然很不完善,仍有许多问题需要探讨。

一、非货币性资产的计量

根据准则,货币性资产指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产,包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产指货币性资产以外的资产,包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换,且不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。其中,换入、换出非货币性资产的计价是准则的核心问题。

计量属性是财务会计的基础概念,是指被计量客体的特征或外在表现形式。美国财务会计准则委员会(FASB)指出了现行实务主要采用的五种计量属性:历史成本、现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流量现值。准则中换入资产的入账价值以换出资产的账面价值为基础,明显不符合上述任何一种计量属性,同时又以公允价值为基础分摊补价来确认损益,这显然是计价模式的紊乱。

按历史成本原则,换入资产的入账价值应为获得该项资产所付出的现金或现金等价物,对于非货币性交易,就是换入、换出资产各自的账面价值,而非仅指换出资产的账面价值。按公允价值原则(公允价值指公平交易中双方自愿达成的价格,它不是一种计量属性,实际运用中可以是现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流量现值中的任何一种),换入资产的计价应以其自身的公允价值为基础。从机会成本的角度分析,企业新获得的一项资产应按获得时付出的代价来计量,在非货币性交易中,企业为取得换入资产放弃了换出资产能为企业带来利益的机会,这个机会成本就是企业付出的代价,因此换入资产的入账价值可用换出资产的公允价值来衡量。

非货币性交易双方以公允价值进行交易,所以换出资产与换入资产的公允价值在数量上具有等价效果。获得换入资产的代价应是换出资产的公允价值,而非其账面价值。在换出资产的公允价值基础上考虑相应补价,其实质就是换入资产的公允价值,其结果就是换入、换出资产分别以其公允价值为计价基础。

事实上,准则刚颁布时就是以公允价值作为计价基础的,

充分体现了会计的发展趋势,并且与国际会计惯例一致。然而,理论上完美在实践中却不一定可行。由于我国生产要素市场尚不发达,市场经济尚不完善,确立公允价值困难重重,这使得准则运行一年多就作修订,而且是根本性的改变,将非货币性资产计价基础由公允价值改为账面价值。以换出资产的账面价值代替公允价值作为换入资产的计价基础很大程度上是为了解决原准则确立公允价值在实务中的不可操作性问题,防止上市公司利用非货币性交易操纵利润。然而,事实上修订并没有起到预期作用(在本文后面论述),其有效性值得怀疑。

因此,无论是用公允价值,还是用账面价值,还是用历史成本或其他计量属性,都不能很好地解决非货币性交易中换入资产的计价难题。

二、非货币性交易中损益的确定

准则规定,企业发生非货币性交易时,应以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值;如果发生补价,应区别不同情况处理:

(1)支付补价的,应以换出资产的账面价值,加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。

(2)收到补价的,应按如下公式确定换出资产的入账价值和应确认的损益:换入资产的入账价值=换出资产的账面价值-(补价-换出资产的公允价值)×换出资产的账面价值+应支付的相关税费;应确认的损益=补价-(补价-换出资产的公允价值)×换出资产的账面价值。

根据准则规定,没有补价时不确认损益;有补价时也只有收到补价的一方才确认损益,而支付补价的一方不确认损益。也就是说,在非货币性交易中,没有补价行为就没有损益产生,有补价行为也只有收到补价的一方有损益产生。这显然是不符合逻辑的,也是与损益的确认理论背道而驰的。实现原则是确认损益(包括收入、利得、费用和损失)的一个重要原则,一般只有满足以下两条标准才确认损益:①交易对象或行为客体的所有权及其主要报酬和风险已经转移或发生;②相关的经济利益已经流入或流出企业。

发生非货币性交易时,对于换入和换出资产,其所有权及其主要报酬和风险都已经发生转移,满足损益确认标准①。同时作为公平交易,公允价值是双方交易的价值基础,如果换入资产的公允价值大于换出资产的公允价值,则相关的经济利益已经流入企业;如果换入资产的公允价值小于换出资产的公允价值,则相关的经济利益已经流出企业。因此,两者均符合损益确认标准②,均应确认损益。

对财务管理、管理会计、成本会计

学科内容交叉问题的探讨

青海民族学院 郭晓玲

一、财务管理、管理会计、成本会计的内容体系现状

目前,就大多数教材而言,财务管理主要包括筹资管理、流动资产资产管理、固定资产管理、无形资产管理、对外投资管理、成本费用管理、财务控制、财务分析等;管理会计主要包括成本性态分析、变动成本法、本量利分析、短长期经营决策、全面预算、标准成本会计、责任会计等;成本会计主要包括成本核算、成本预测、成本决策、成本分析、成本控制等。

研究三学科内容不难发现:①成本会计中成本分析、成本预测、成本决策、成本控制与管理会计中成本性态分析、变动成本法、本量利分析、经营决策中的成本预测、全面预算中的成本费用预算、标准成本会计、责任会计等内容重复,成本分析、成本控制与财务管理中财务分析有关成本分析的内容、财务控制有关成本控制的内容重复。②管理会计中短期经营决策、存货控制与财务管理中的流动资产资产管理内容重复,标

同时,准则以收到补价作为确认损益的必要条件与实质重于形式原则相违背。实质重于形式原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不仅仅按照它们的法律形式进行会计核算。在这里,补价行为仅仅是交易的外在形式,不应该作为确认损益的必要条件,更不应该只把收到补价作为确认损益的必要条件。另外,准则将非货币性交易的损益计入营业外收入或支出也不尽合理。对于企业间易货贸易产生的损益应计入主营业务收入,对于企业通过非货币性交易虚构的利润按其他准则应计入资本公积,这也反映了准则之间的相互矛盾和准则体系的不严谨。

三、准则约束作用的有效性分析

准则修订前,换入资产以公允价值入账,换出资产的公允价值超过账面价值的部分可计入损益,这样上市公司通过资产置换可立即产生大量的利润。针对这种行为泛滥的状况,财政部2001年对准则进行了修订,在较大程度上压缩了上市公司利用资产置换操纵利润的空间。准则以是否收到补价为标准确认非货币性交易的损益,这在很大程度上防止了上市公司以不支付现金的资产置换进行账面重组来操纵利润。然而,为规避准则规定,一些公司将一次性进行的非货币性交易转换成两笔货币性交易。如果公司将两笔交易的时间稍微错开,则监管部门无任何理由认定这是一笔非货币性交易。由于交易的双方只要有一方提供的是货币性资产,那么交易就属于货币性交易,即可不受准则的约束。货币性交易的好处一方面在于公司换出资产在计价上不受账面价值的约束,仍可按较高的评估价值入账,另一方面则在于高价售出资产可直

准成本控制、责任会计与财务管理中的财务控制内容重复,长期经营决策与财务管理中的长期投资管理内容重复。③就方法体系而言,三学科都采用数量分析的方法。

二、财务管理、管理会计、成本会计内容交叉的原因

1.财务管理与管理会计。在财务会计学科体系中,关系最模糊的要数财务管理与管理会计,造成这两门学科内容交叉重复的主要原因是对其研究对象认识不清。财务管理区别于其他管理的特点,在于它是一种价值管理,是对企业再生产过程中的价值运动所进行的管理。因此,财务管理的研究对象就是企业的资金运动。

根据企业资金运动的内容,财务管理应包括资金筹集管理、资金投放管理、资金耗费管理、资金收入管理和资金分配管理,它们构成财务管理不可分割的部分。对于管理会计的研究对象,虽然学术界尚未形成统一的看法,但作为现代会计

接计入当期损益,可以实现上市公司利用资产置换操纵利润的目的。

2001年2月,天颐科技(原活力28)与天发瑞奇之间的交易就是一个典型的例子。在这次交易中,活力28与天发瑞奇的资产买卖交易同时发生,活力28将出售资产31 259.42万元计入损益,并将其作为对购买天发瑞奇价值32 445.19万元的资产的支付,不足部分形成对天发瑞奇的负债。这样无视准则规定的操作,让人不得不对准则的约束作用感到怀疑。除此以外,交易方可将补价占公允价值的比例提高到25%以上以逃避准则约束。准则规定,如果收到的补价占换出资产公允价值的25%以下或支付的补价占补价与换出资产公允价值之和的25%以下,则为非货币性交易。因此,企业只要将这一比例提高到25%以上,便可轻易达到逃避准则约束的目的。

四、建议

由于非货币性交易中换入资产的计价、损益的确认都存在着极大的复杂性和不合理性,同时准则的修订并未起到其预期作用,因此笔者大胆地设想,既然实务界能够通过拆分业务来逃避准则约束,就不妨顺其自然,取消非货币性交易的概念,将非货币性交易的会计处理一分为二,分别按销售或处置资产来处理,同时扩充其他准则的相关内容,如通过《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》规定关联方出售固定资产、无形资产、长期投资和其他资产,其交易价格超过相关资产、负债账面价值的差额计入资本公积。或许,这样能起到比现存一个非货币性交易准则更好的效果,同时这也是实质重于形式原则的体现。□