

从非货币性资产交换账务处理 变化看会计理念的更新

杨瑞涛

(洛阳理工学院 河南洛阳 471000)

【摘要】 现行会计准则体系和以前的企业会计制度相比有许多不同之处,非货币性资产交换的会计处理也发生了很大的变化。本文通过对非货币性资产交换会计处理变化前后的分析,总结出我国会计理念变化的一些特点,为会计信息使用者把握会计发展趋势提供帮助。

【关键词】 非货币性资产交换 会计目标 收益确认 财税模式

财政部 2006 年发布的企业会计准则体系,使许多业务的会计处理发生了巨大的变化,我们应该看到,变化的不仅仅是具体业务的会计处理方法,透过现象看本质,它反映出我国在会计理念方面的一些转变和更新。本文通过对非货币性资产交易会计处理变化的分析,深入探讨我国会计理念变化的特点。

一、非货币性资产交换会计处理的变化

非货币性资产交换是指交易双方主要以存货、固定资产等非货币性资产进行交换,该交换不涉及或只涉及少量的货币资产。非货币性资产交换业务核算的核心在于两个方面:一是对换入的非货币性资产进行价值计量;二是是否确认非货币性资产交换中换出资产的成本(或账面价值)与公允价值之间所发生的损益。《企业会计制度》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的不同正是围绕着这两个方面展开的,两者的会计处理如下表所示:

表 1 非货币性资产交换不同的会计处理

项目	企业会计制度			企业会计准则	
	不涉及补价	涉及补价		不具有商业实质或公允价值不能可靠计量	具有商业实质且公允价值能可靠计量
		支付补价	收到补价		
换入资产价值的计量基础	换出资产成本(或账面价值)	换出资产成本(或账面价值)	换出资产成本(或账面价值)	换出资产成本(或账面价值)	换出资产的公允价值
是否确认换出资产的成本(或账面价值)与公允价值之间损益	否	否	确认部分收益,但不确认损失	否	确认

例:甲公司以其生产的产品换入乙公司生产的一批钢材作为原材料。该产品的成本为 84 万元,公允价值为 120 万元;乙公司的钢材成本为 80 万元,公允价值为 100 万元。甲和乙均为增值税一般纳税人,增值税率为 17%,计税价格等于公允价值,乙公司需向甲公司支付补价 20 万元。甲乙之间不存在关联方关

系。该交易所涉及的现金资产只有 20 万元,占甲公司换出非货币性资产公允价值的 17%,低于 25%的标准,所以为非货币性资产交换业务。

(1)按企业会计制度。应确认的收益=补价-(补价/换出资产的公允价值)×换出资产的账面价值=20-(20÷120)×84=6(万元)。借:原材料 73.4,应交税费——应交增值税(进项税额)17,银行存款 20;贷:库存商品 84,应交税费——应交增值税(销项税额)20.4,营业外收入 6。

(2)按企业会计准则。借:原材料 103.4,应交税费——应交增值税(进项税额)17,银行存款 20;贷:主营业务收入 120,应交税费——应交增值税(销项税额)20.4。借:主营业务成本 84;贷:库存商品 84。

将上述资料汇总为表格对比如下:

表 2 非货币性资产交换不同会计处理结果 单位:万元

项目	企业会计制度	企业会计准则
换入资产的成本	73.4	103.4
确认的损益	6	36

二、会计目标的变化:从受托责任观到决策有用观

从上述对非货币性资产交易会计处理的前后对比可以看出,会计制度以成本为基础对换入的非货币性资产进行计量,强调了会计信息的历史性和客观性;现行会计准则以公允价值为基础对非货币性资产价值进行计量,反映的是资产的现时价值,强调了会计信息的相关性和有用性。会计信息从客观性向有用性的转变,正是会计目标从受托责任观向决策有用观转变的一个表现。

会计目标也称为财务报告目标,在对会计目标的研究过程中,针对当前的环境和条件,逐渐形成了两种具有代表性的观点:即决策有用观和受托责任观。所有权和经营权的分离是受托责任存在的前提,在这种两权分离的模式下,资本的委托与受托关系十分明确,委托方和受托方都很关注受托资源的保值和增值的情况,财务报告要充分反映受托

资源的有效运用。因此,受托责任学派更关注财务报告对经营业绩的客观反映。但随着资本市场日益发达和完善,投资者很容易通过证券市场转换投资对象,从而使委托关系变得模糊不清,受托方对受托资源的管理被淡化,大家关注的重心从对受托资源的管理转向在资本市场树立良好形象——报酬与风险的比例最优。此时,投资者需要有用的财务信息来决策自己的投资方向。

我国实行的是社会主义市场经济,公有制经济在国民经济中占主导地位,政府在资源的配置上有很强力量;而且,我国的证券市场还不够完善,在证券市场有大量的国有股和法人股,股改前它们无法在市场上流通。因此我国的会计目标过去一直强调受托责任观。但随着更多外国资本的涌入,以及国有股份制改革的深入和股权分置问题的解决,越来越多的投资者、债权人以及社会公众也越来越迫切地希望了解企业的财务状况、经营成果和现金流量等财务信息,来满足自己的决策需求。考虑到这些信息使用者的要求,现行会计准则在制定中同时采用了决策有用和受托责任两个观点:《企业会计准则——基本准则》(2006)第四条规定:财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。随着我国资本市场的进一步完善,以及与国际会计准则的进一步接轨,我国的会计目标必将向决策有用观全面转变。

三、收益确认的变化:从收入费用观到资产负债观

从上述对非货币性资产交易会计处理的前后对比可以看出,在旧的企业会计制度中,对非货币性资产交易中交换资产成本和公允价值之间的损益是不确认或只确认有现金流入的部分收益;而在现行企业会计准则中,只要条件具备(具有商业实质,公允价值能够可靠计量),要求确认交换资产成本和公允价值之间的损益。这也说明我国会计在确认收益方面从收入费用观转变到了资产负债观。

收入费用观认为,企业在确认收益时应该以一定时期内实现的收入和相关的成本、费用间的差额为基础,它强调收益为交易或事项的实际发生所带来的收入费用间的差额。在收入费用观下,只有在资源转让给企业带来现金或类似现金的形式时,收益才能够实现。这种原则下的会计收益只包括已经实现的,未包括尚未实现的收益。在上述非货币性资产交易案例中,甲公司之所以在收到补价时确认了6万元的收益,就是因为换出资产的公允价值大于成本36万元,但收到的现金只有20万元,这部分补价的盈利过程已经完成,所以针对已经完成的盈利部分确认了收益。假设企业应确认的收益为X,则可计算如下:

$$\left. \begin{array}{l} 120 : 36 \\ 20 : X \end{array} \right\} \Rightarrow 36 \div 120 = X \div 20 \Rightarrow X = 6 (\text{万元})$$

我们可以发现,这个结果和前面的计算结果是一致的。

资产负债观认为,收益的计量应该从属于资产负债的计量,并把一定时期内期初期末资产负债的净增量作为当期的收益,也就是说,根据资产负债的变化来确定收益,而收益的

计量只是伴随着资产负债计量的副产品。在上例中,采用资产负债观,用资产价值的变化来衡量收益,甲公司确认的收益为36万元。长期以来,我国一直比较重视利润表,把利润作为衡量经营业绩、评价企业盈利能力的重要指标,而由此也导致了一些企业为追逐高额利润而人为地进行操纵,采取了许多为了追求短期效益而不惜牺牲企业可持续发展的行为。而采用资产负债观,可促使企业管理者把精力用于增加企业的净资产,增加企业的整体竞争实力,为企业的后续发展打下良好的基础。

四、财税模式的变化:财税混合模式日趋明显

从上例的会计分录可以看出,分录一是交易双方按成本转账,会计上没有确认销售收入。但按税法的规定,以物易物属于纳税调整事项,在计算所得税时要进行纳税调整,按计税价格调增应纳税所得额。分录二则是一方面确认销售收入,另一方面结转销售成本,财税是一致的,年终不需要进行纳税调整,财税之间的分离程度在减小。由此我们可以看出,我国实行的不是财税分离模式而应该是财税混合模式。

目前,公认的税务会计模式有三种:一是以英美为代表的财税分离模式,也就是财务会计和税务会计分开;二是以德法为代表的财税合一模式,也就是财务会计和税务会计合而为一;三是以日本为代表的财税混合模式,具体表现为根据税收法律对会计处理进行调整。

我国目前的财税模式既不完全分离也不完全合一,总体上也属于混合模式。但我国和日本的政治环境、经济环境以及法律环境都不同,所以和日本的混合模式还有所差别,大家又称为适度分离模式。企业采用财税混合模式,只需要设置一套账,简化了核算工作量,但年末要进行纳税调整;采用财税分离模式,需要设置两套账,增加了记账的工作量,但减少了年末所得税的纳税调整。由此可以看出,当税法和会计准则差异较小时,采用财税混合模式的优势是显而易见的,否则采用财税分离模式。对比现行会计准则和所得税法可以看出,会计和税法之间的差异和之前相比是减少了:如非货币性资产交易,由不确认收入改变为确认收入;接受捐赠由资本公积改为通过营业外收入核算;企业的人工费用计税时不再按计税工资扣除,而实行全额扣除等,这些都明显缩小了财税之间的差异。因此,财税分离不是我国税务会计的发展模式,我们应该采用财税混合模式。

主要参考文献

1. 刘永泽.论新会计准则中的资产负债观.审计与经济研究,2009;1
2. 盖地.从非货币性交易的会计处理看财务会计与税务会计的关系.财会学习,2006;7
3. 柯思宇.从IASB与FASB最新全面收益表演变看全面收益对我国会计的影响.理论界,2009;6
4. 孙继辉.对会计目标问题的思考.商业研究,2008;12
5. 刘永泽.会计目标研究.大连:大连出版社,2005
6. 陆建桥.关于会计计量的几个理论问题.会计研究,2005;5