

有关费用……,应当计入固定资产价值”的精神完全符合,使同一企业通过不同方式所取得的固定资产的入账基础在整个会计准则体系中保持了原则上的一致。

二、关于换入固定资产入账基础的再思考

新准则第5条规定,在不涉及补价的情况下,企业通过非货币性交易换入的固定资产,其入账价值应选择换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费。这一入账基础值得思考。

当换出资产的公允价值高于其账面价值时,依照新准则的规定,以账面价值作为换入资产的入账基础,符合谨慎性原则的要求;但是,当换出资产的公允价值低于其账面价值时,如果仍以较高的账面价值作为换入资产的入账基础,将换出资产的账面价值与其公允价值之间的损失忽略不计,就会导致高估企业资产。如此处理,明显违背会计谨慎性原则的要求。公允价值小于账面价值时仍以账面价值记账,账大实小,虽然在发生非货币性交易的当期使企业资产高估;但在后期再次进行资产评估时,资产便会减值,造成企业资产流失。特别是一些人为了个人私利,会选择以账面价值较大、公允价值较小的生产用固定资产去换取非生产用的固定资产,造成国有资产流失。例如,某国有企业总经理张某与私营企业“兴隆加工行”老板原是父子,张某决定,将本企业账面原值为15 000元、账面净值10 000元的旧加工机床一台(公允价值7 000元)换取“兴隆加工行”账面价值为7 000元全新手机一部(手机的公允价值与其账面价值相等),双方资产均未提取减值准备。根据新准则的有关规定,换入手机的入账价值按10 000元确认,这事实上造成了资产价值的高估。因此,公允价值小于账面价值时,以公允价值记账才符合谨慎性原则的要求。此时,对账面价值与其公允价值之间的差额的处理有两种方案可供选择。一是计

入营业外支出,作为期间损失处理(税前不予扣除)。二是不计入营业外支出,不作为期间损失处理,但企业必须在发生非货币性交易当期所提交的会计报表附注、财务报告说明书中就非货币性交易所产生的此种差额作出专项说明,并在现金流量表之“不涉及现金收支的投资和筹资活动”一栏中单独列项,予以补充说明。

三、关于劳务交换是否可以纳入非货币性交易范畴的再思考

前文提到,新准则较原准则在涵盖范围上有所扩大,但笔者以为在非货币性交易是否应包含非货币性劳务交换这一问题上仍有值得商榷之处。

从新准则第4条第(1)、(2)、(3)款中的定义可以看出,新准则所界定的非货币性交易涉及的范围并没有涵盖非货币性劳务交换(即不涉及或少量涉及货币性的资产和劳务、劳务和劳务之间的交换)。

而在国际会计界对此则有不同的认识,前文已提到,美国将不涉及或很少涉及货币性资产或负债的劳务交换作为非货币性交易,纳入会计原则委员会意见书第29号——《APB No.29非货币性交易会计》的适用范围。同时,加拿大亦在其《特许会计师手册:会计建议书第3830章——非货币性交易》中将非货币性交换定义为“用非货币性资产、负债或劳务交换其他的非货币性资产、负债或劳务,不涉及或涉及很小的补价”。通过以上对比可知,在是否将非货币性劳务交换列入非货币性交易这一点上,我国与国际惯例尚有一段差距。笔者认为,在知识经济日益发展,第三产业越来越发达的时代,企业提供的劳务同样是企业的一种资产,非货币性劳务交换应当纳入非货币性交易的范畴。

(作者单位:中南财经政法大学会计学院
西安铁路工程集团有限责任公司) 责任编辑 王教育

· 建议 ·

对完善基本养老保险制度的三点建议

□ 李志红

1、个人账户逐步实现“实账化”。为解决这一问题,笔者认为,可以实行社会统筹基金和个人账户基金分别管理的办法,职工个人缴纳的基本养老保险费连同企业缴费中的部分划入个人账户,企业缴费的大部分(扣除划入个人账户的部分)划入社会统筹基金账户,基础养老金和过渡性养老金由社会统筹基金支付。为了不增加企业负担,可以通过适当增加财政社会保障支出或通过资本市场变现部分国有资产等形式以弥补社会统筹基金的不足。

2、开征社会保障税。为改革当前社会统筹基金的筹集方法,笔者建议开征社会保障税。这样,不仅能体现社会统筹基金的互济性、公平性,有利于加强基金在地区间、高低收入者间的调剂作用,而且能通过税收征管的刚性,加强基金的征缴能力。此外,还可将一些原来游离于基本养老保险制度之外的“三资”企业、私营企业和个体工商户纳入基本养老保险,扩大社会保险的覆盖面。

3、基本养老保险待遇水平应规范化。社会保障制度提供的是基本生活保障,过高的待遇水平会增加国家和企业的负担,进而影响制度的运行和经济的发展。因此,应制定合理的基本养老保险待遇水平,以规范待遇支付标准。

(作者单位:厦门市审计局)
责任编辑 温彦君