

税法跑的结果。我们应该借鉴发达国家的成熟做法,对两者中的不一致问题,可以通过税务会计的纳税调整来完成,不应因此而影响财务会计。

7、小型企业的会计制度

我认为,个体工商户、个人独资企业和合伙企业等小型企业的会计核算制度应该单独设计,而且应该与国家税务总局共同制定。对这类企业,正如亨德里克森所言:“若不是为了纳税根本不会记账”(《会计理论》)。这类企业的会计才应该是以税法为导向的会计。其会计核算制度应简化、适用。

8、会计制度与会计准则的关系

在制定企业统一会计制度时,应正确处理统一会计制度与会计准则(尤其是具体会计准则)的关系。长期以来,广大会计工作者习惯于执行会计制度,会计实务工作者对会计制度的重视程度远远大于会计准则。因此,在这次企业会计制度改革中,应尽可能将已颁布和将要颁布的具体会计准则的一些内容体现在企业统一会计制度中,使其具有一定的前瞻性。

改革企业会计制度、制定企业统一会计制度是我国会计制度建设的一项重大举措。它不仅对规范企业会计实务、提高会计信息质量至关重要,而且对我国会计教材建设、会计教育改革也同样非常重要。我们殷切盼望企业统一会计制度早日出台。

(作者系天津财经学院
会计学系博士生导师)

责任编辑 王教育

关于非货币性交易准则的两个问题

袁继安

《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称《准则》)对企业间的非货币性交易具有较强的针对性和可操作性,要求企业在交易中按谨慎性原则进行会计处理,从而在限制企业通过非货币性交易操纵会计利润等方面具有深远意义,本文仅就《准则》中两个具体问题谈点看法。

一、关于换入资产的入账价值

《准则》规定,确认换入资产的入账价值时先要分清交易类型,即:同类非货币性交易或不同类非货币性交易。如果为同类非货币性交易,不涉及补价时,换出方以换出资产账面价值与公允价值孰低方作为换入资产入账价值;涉及补价时,支付补价方以换出资产账面价值与公允价值孰低方加上支付的补价作为换入资产的入账价值,收到补价方,以换出资产账面价值与公允价值孰低方减去收到的补价作为换入资产的入账价值(如换出资产未发生减值,再另加上确认的收益作为入账价值)。如果为不同类非货币性交易,在确认换入资产入账价值方面,“基本原则是以换入资产的公允价值作为其入账价值”。这样,同一种资产在上述两种不同类型的交易中就会出现不同的计价标准,通过两种交易类型换入的同一种资产却会有两种截然不同的入账价值。

现举《准则》指南中的例9为证,该例中“甲木器加工公司决定以生产的账面价值为8 500元的一张办公桌换入乙板材加工公司的2立方米木材,木材的账面价值为8 000……公允价值为10 000元。”此为不同类非货币性交易,根据例9,甲木器加工公司换入的2立方米木材入账价值即为其公允价值10 000元;如甲公司当期又以账面价值8 000元,公允价值10 000元的一批原木从乙板材公司换入例9中2立方米的同样木材,则为同类非货币性交易,此时木材的入账价值却应按换出原木的账面价值入账,为8 000元。这样,甲公司在同一会计期间分两次换入的在数量和公允价值上均完全相同的两批木材的入账价值却截然不同,仅仅只是因为交易资产类型不同而已。这样处理,一则使得换入资产的入账价值不实,使存货价值信息失真,二则使得交易资产类型凌驾于交易资产实质之上,有悖于“实质重于形式”之基本原则,此外,亦与欧美会计惯例不一致。美国会计原则意见书第29号——非货币性交易会计(APB29)规定:“对非货币性交易的会计处理应建立在所涉及资产或劳务的公允价值的基础上,如果收到资产的公允价值比放弃资产的公允价值更为明确,则应以它作为计量标准”。

纵观整个《准则》,非货币性交易是建立在公允价值基础上的,因此笔者认为:在非货币性交易中确认换入资产的入账价值时应侧重交易资产的实质,而不必太囿于交易资产的类型,即可以用换入资产的公允价值为计量标准来确认换入资产的入账

价值。

二、关于交易收益的确认基础

《准则》规定,在同类非货币性交易中,换入方在换出资产没有发生减值,即换出资产的公允价值不低于其账面价值时,如收到补价,可按标准确认收益,确认收益时以“补价占换出资产公允价值的比例为基础”。公式为:

$$\text{确认的收益} = \text{补价} - \left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}} \right) \times \text{换出资产账面价值} \quad (\text{公式1})$$

笔者认为,确认收益的这一基础与确认收益的前提条件不相符合,而且,收益公式显得过于复杂,颇令人费解。

根据《准则》规定,在非货币性交易中收到补价时,确认收益的前提条件是“换出资产没有发生减值”,即换出资产的公允价值不低于其账面价值,而一旦发生减值,即当换出资产公允价值低于其账面价值时,不管收到多少补价,都不予确认收益。可见,确不确认收益,主要是看换出资产的账面价值与公允价值之间的关系,或者说,确认收益的基础主要是换出资产的账面价值与公允价值之间的比例关系,而不是补价与公允价值之间的比例关系,即补价因素在这一基础中处于相对次要的位置。

这一点还可以通过简化公式得到印证,根据公式1,可以得出以下式子:

$$\text{确认的收益} = \frac{\text{换出资产公允价值} - \text{换出资产账面价值}}{\text{换出资产公允价值}} \times \text{补价} \quad (\text{公式2})$$

$$\text{即:收益} = \left(1 - \frac{\text{换出资产账面价值}}{\text{换出资产公允价值}} \right) \times \text{补价} \quad (\text{公式3})$$

我们注意到,公式3要简单、直观一些,而且公式中换出资产的账面价值与其公允价值的比例关系确实是确认收益的主要依据,这一比例越小,即公允价值越高其账面价值,根据补价确认的收益就越多,这也与准则中确认收益的前提条件相吻合。而一旦换出资产发生减值,即公允价值低于其账面价值,则公式3失去意义,此时,不论收到多少补价,均不能确认收益,须计算相应损失,损失额为换出资产公允价值与其账面价值之间的差额。

可见,《准则》对涉及补价情况下的同类非货币性资产交易中的收益与损失的确认基础均充分体现了换出资产的账面价值与公允价值之间的关系,而不是更多地考虑补价因素。

综上所述,笔者建议,以换出资产的账面价值占其公允价值的比例作为涉及补价时同类非货币性交易确认收益的基础,收益计算公式采用相对简单、直观、易于理解的公式3为宜。

(作者单位:中南林学院)

责任编辑:许太谊

对非货币性交易准则的两点看法



在《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“准则”)颁布以前,我国会计准则和会计制度对非货币性交易的会计核算和相关信息披露基本上没有规定,这一准则的颁布填补了会计规范的一项空白。从会计实务看,这一准则的实施,也起到了规范易货贸易和资产置换业务的会计处理,压缩了利润操纵空间的作用。尽管如此,但其中有些问题也仍值得商榷。本文就该准则中换入固定资产的账务处理问题和多项非货币性资产交换中换入资产的价值确定问题谈谈个人的看法。

一、换入固定资产的账务处理

准则规定:“同类非货币性资产交换,应以换出资产的账面价值作为换入资产入账价值。”同时在准则指南中对“账面价值”做了解释:账面价值一般为资产的账面余额扣除(或加上)有关备抵账户(或附加账户)金额后的净值。其中,账面余额是指账户在期末的实际余额,即账户未扣除相关准备之前的余额。但是准则指南并未对“换入资产入账价值”做出解释。从指南中所举的换入固定资产、商品和原材料的入账案例看,换入资产是按净值入账的。换入的商品、原材料按净值入账是对的,但换入固定资产按净值入“固定资产”账是值得商榷的。

指南所举的固定资产相交换的例子为:甲公司以生产经营过程中使用的车床A交换乙公司生产经营过程中使用的车床B。甲公司换入乙公司车床B的目的是为了自用。车床A原值为100 000元,在交换日的累计折旧为50 000元,公允价值为75 000元。车床B的原值为200 000元,在交换日的累计折旧为120 000元,公允价值为75 000元。甲企业的账务处理为: