

第十一讲

非货币性交易

财政部会计司

《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“本准则”)已于1999年6月28日发布,并于2000年1月1日起在我国所有企业施行。以下就本准则的主要内容作一介绍。

一、非货币性交易会计准则的特点

第一,以盈利过程是否完成作为选择计量标准和是否确认损益的依据。

非货币性交易的特点是以物易物,不收付款项,因此,其会计核算的主要问题是用什么价格作为换入资产入账价格,以及是否确认交易损益。解决以上问题的关键在于,交易的盈利过程是否完成。如果盈利过程已经完成,则采用公允价值计量并相应确认损益;如果盈利过程没有完成,则采用账面价值计量,不确认损益。

为此,本准则将非货币性资产按其持有目的不同,划分为待售资产和非待售资产。如果企业持有资产的主要目的不是为在生产商品或提供劳务过程中使用或耗用,而是为了通过直接出售获利,则该资产是待售资产;如果企业持有资产的主要目的是作为劳动对象或劳动手段,在正常的生产经营过程中发挥作用,而不是通过直接出售获利,则该资产是非待售资产。待售资产与待售资产相交换、非待售资产与非待售资产相交换,属于同类非货币性资产相交换,盈利过程没有完成,以换出资产账面价值作为换入资产入账价值,不确认交易损益;待售资产与非待售资产相交换,属于不同类非货币性资产相交换,盈利过程已经完成,以公允价值计量,确认交易损益。

第二,对公允价值的使用,作了进一步规定。公允价值可以表现为多种形式,如可实现净值、重置成本、现行市价、收益现值、清算价格,等等。《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——投资》等已引入了“公允价值”的概念,并对其确定原则作了规定。为便于具体操作,本准则在公允价值确定原则的基础上,借鉴国际会计准则的有关规定,对公允价值的使用分别不同情况作了具体规定。例如,对于有价证券,可按其现行市价确定;对于非有价证券,可根据同类企业类似证券的市盈率、股利率及其预期

增长率等因素估计确定;对于存货,分别产成品和商品、在产品、原材料作了不同规定;对于固定资产,分别使用中的固定资产、暂时使用的固定资产、准备处置的固定资产作了不同规定;专利权、商标权等无形资产,按评估价值确定。

第三,体现了谨慎原则。谨慎原则是会计核算的基本原则,这在非货币性交易会计准则中得到了充分体现。例如,同类非货币性资产交换,一般以换出资产的账面价值作为换入资产的入账价值;但是,如果换出资产发生减值,即换出资产的公允价值低于其账面价值,则以换出资产的公允价值作为换入资产的入账价值,换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。

二、同类非货币性资产交换的核算

(一)不涉及补价时同类非货币性资产交换的会计核算

对于不涉及补价的同类非货币性资产交换,基本原则是,以换出资产的账面价值作为换入资产入账价值。如果换出资产的公允价值低于其账面价值,应以换出资产的公允价值作为换入资产入账价值;换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,确认为当期损失。

应注意的是,在换出资产没有发生减值的情况下,如果换入资产的公允价值低于换出资产的账面价值,仍应以换出资产的账面价值作为换入资产的入账价值,期末再按资产减值的有关规定进行会计处理。

(二)涉及补价时同类非货币性资产交换的会计核算

对于涉及补价的同类非货币性资产相交换,应分别支付补价与收到补价两种情况,分别进行会计核算。

同类非货币性资产交换中,支付补价的,如果换出资产没有发生减值,即,换出资产公允价值不低于其账面价值,基本原则是,以换出资产账面价值与补价之和作为换入资产入账价值。如果换出资产发生减值,即,换出资产公允价值低于其账面价值,则应以换出资产公允价值与补价之和作为换入资产入账价值,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额,确认为当期损失。

同类非货币性资产交换中,收到补价的,如果换出资产

产没有发生减值,即,换出资产公允价值不低于其账面价值,基本原则是,以补价占换出资产公允价值的比例为基础,确认收益,即,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;以换出资产的账面价值扣除补价,加上已确认的收益,作为换入资产入账价值。

如果换出资产发生减值,即,换出资产公允价值低于其账面价值,则应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产入账价值,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额,确认为当期损失。

(三)多项非货币性资产交换的会计核算

在非货币性资产交换中,如果企业以一项资产同时换入多项资产,或同时以多项资产换入一项资产,或以多项资产同时换入多项资产,本准则将其视为同类非货币性资产交换。企业应分别涉及补价与否,参照同类非货币性资产交换的会计核算进行。

在未涉及补价的情况下,基本原则是,按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出各项资产的账面价值总额进行分配,以确定换入各项资产的人账价值。但是,如果换出各项资产的公允价值总额低于其账面价值总额,则应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出各项资产的公允价值总额进行分配,以确定换入各项资产的人账价值;换出各项资产公允价值总额与其账面价值总额之间的差额,确认为当期损失。

在涉及补价的情况下,企业应区别支付补价与收到补价两种情况,分别进行会计核算。

支付补价的,基本原则是,按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出各项资产账面价值总额与补价之和进行分配,以确定换入各项资产的人账价值。但是,如果换出各项资产公允价值总额低于其账面价值总额,则应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出各项资产公允价值总额与补价之和进行分配,以确定换入各项资产的人账价值;换出各项资产公允价值总额与其账面价值总额之间的差额,确认为当期损失。

收到补价的,基本原则是,按补价占换出各项资产公允价值总额的比例为基础,确认收益;以换出各项资产的账面价值总额扣除补价,加上已确认的收益,作为换入各项资产的人账价值总额,并按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换入各项资产的人账价值总额进行分配,以确定换入各项资产的人账价值。但是,如果换出各项资产公允价值总额低于其账面价值总额,则应以换出各项资产公允价值总额减去补价作为换入各项资产的人账价值总额,并按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换入各项资产的人账价值总额进行分配,以确定换入各项资产的人账价值;换出各项资产公允价值总额与其账面价值总额之间的

差额,确认为当期损失。

三、不同类非货币性资产交换的核算

(一)不涉及补价时不同类非货币性资产交换的会计核算

对于不涉及补价的不同类非货币性资产交换,基本原则是,以换入资产的公允价值作为其入账价值;换入资产的公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。如果换入资产的公允价值无法确定,应以换出资产公允价值作为换入资产的人账价值;换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。如果两者的公允价值都无法确定,应以换出资产账面价值作为换入资产入账价值,不确认损益。

(二)涉及补价时不同类非货币性资产交换的会计核算

对于涉及补价的不同类非货币性资产交换,应分别支付补价与收到补价两种情况,进行会计核算。

支付补价的,基本原则是,以换入资产公允价值作为其入账价值,换入资产公允价值减去补价后,与换出资产账面价值之间的差额,计入当期损益。如果换入资产的公允价值无法确定,则应以换出资产公允价值加上补价作为换入资产入账价值,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定,则应以换出资产账面价值加上补价作为换入资产入账价值,不确认损益。

收到补价的,基本原则是,以换入资产公允价值作为其入账价值,换入资产公允价值加上补价后,与换出资产账面价值之间的差额,计入当期损益。如果换入资产公允价值无法确定,则应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产的人账价值,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定,则应以换出资产账面价值减去补价作为换入资产入账价值,不确认损益。

四、非货币性交易会计核算中账户的运用和税费的会计处理

(一)非货币性交易会计核算中账户的运用

非货币性交易会计核算与正常的会计核算所采用的账户和账务处理大致相同,需要进一步明确的是涉及损益的情形。

同类非货币性资产交换中,如果换出的资产是原材料、库存商品,公允价值低于账面价值的差额,记入“存货跌价损失”科目;如果换出的资产是固定资产、无形资产,公允价值低于账面价值的差额,记入“营业外支出”科目;如果换出的资产是长期股权投资,公允价值低于账面价值的差额,记入“投资收益”科目。涉及补价情形下,以补价占换出资产公允价值的比例为基础确认收益时,如果换出的资产是原材料、库存商品,所确认的收益可记入“非货币性交易收益”科目,并在利润表中“其他业务利润”项下增设“非货币性交易收益”项目加以反映;如果换出的资产是固

定资产、无形资产,所确认的收益可记入“营业外收入”科目;如果换出的资产是长期股权投资,所确认的收益可记入“投资收益”科目。

不同类非货币性资产交换中,如果不同类非货币性资产交换产生的损益与主营业务内容有直接关系,应在“主营业务收入”和“主营业务成本”科目核算;如果与主营业务以外的其他销售或其他业务有关,应在“其他业务收入”和“其他业务支出”科目核算;如果与生产经营无直接关系,应在“营业外收入”和“营业外支出”科目核算。如果不同类非货币性资产交换涉及固定资产,应通过“固定资产清理”科目核算,然后转入“营业外收入”或“营业外支出”科目核算。

(二)非货币性交易会计核算中税费的会计处理

对于非货币性交易涉及的增值税,应区别不同情况进行会计处理。例如,如果非货币性交易涉及的非货币性资产是存货,则有关增值税应分别记入“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目或“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目;如果非货币性交易涉及的非货币性资产是固定资产,则有关增值税应计入固定资产价值。

对于非货币性交易涉及的除增值税以外的其他税金,应区别不同情况进行会计处理。例如,如果非货币性交易涉及的非货币性资产是存货,则有关营业税金、消费税金应分别记入“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”等科目;如果非货币性交易涉及的非货币性资产是固定资产,则有关营业税金应记入“固定资产清理”科目;如果非货币性交易涉及的非货币性资产是无形资产,则有关营业税金应记入“其他业务支出”科目。

对于非货币性交易涉及的费用,如资产评估费、远杂费等,可以根据资产计价原则直接计入相关资产的成本,或者直接计入当期费用。

注:关于已发布的具体会计准则
专题讲座全文完)

责任编辑 袁 庚

执行《股份有限公司会计制度补充规定》应重点关注的几个问题

应
唯

为了加强会计信息的可比性,财政部近日又发布了《股份有限公司会计制度补充规定》(以下简称“补充规定”),要求所有的股份有限公司统一执行计提坏账、计提短期投资和长期投资以及存货损失准备的会计政策,这是新修订的《会计法》颁布后的又一新举措。股份有限公司在运用制度允许的会计政策以及在相关信息披露时,应当关注如下几个问题:

一、正确理解和合理运用会计政策

会计政策是指公司在会计核算时所遵循的具体原则以及公司所采纳的会计处理方法。具体原则是指公司按照会计准则和国家统一的会计制度规定的原则所制定的、适合于本公司的会计制度中所采用的会计原则;具体会计处理方法是指公司在会计核算时对于诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本公司的会计处理方法。公司在选择并运用会计政策时,应当遵循以下原则:(一)在国家规定可运用的会计政策中选择适用的会计政策。例如,“补充规定”要求公司对坏账损失只能采用备抵法核算,即公司在对坏账损失核算时只能在采用备抵法的核算基础下,选择按应收账款余额百分比法、账龄分析法或其他合理的方法计提坏账准备,而不能采用直接转销法。1998年发布并实施的《股份有限公司会计制度》实际上已经要求企业采用备抵法核算坏账损失,但在制度中未特别指明。很多公司误以为会计制度对坏账损失的核算依然允许在备抵法和直接转销法中选择。

(二)公司一旦选择了适用的会计政策,一般情况下不能随意变更。会计政策是指导公司进行会计核算的基础,选择的会计政策不同,对公司的财务成果、财务状况的影响也不同。因此,公司一旦选择适用的会计政策后,除法律或会计准则等行政法规、规章的要求,以及为了能够提供有关公司财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息而允许变更会计政策外,不得随意变更,如需变更,应当按照《企业会计准则—会计政策、会计估计变更和会计差错更正》进行相关会计处理,并在会计报表附注中说明变更的内容、理由以及变更的影响数等。

(三)公司不能运用会计政策作为调节利润的手段。新修订的《会计法》对会计信息的真实性提出了更高的要求,并规定随意变更会计处理方法的有关责任人员要承担相应的法律责任。1999年上市公司披露的会计信息看,上市公司利用会计政策变更调节利润的现象比比皆是。例如,按照会计制度规定,对于股份制改组过程中资产评估增值已经折成股份的公司,其固定资产按评估后的原价计提折旧;股份制改组过程中资产评估增值未折成股份的公司,其