

非货币性交易会计处理若干问题之我见

作者：王自然

我国2000年1月1日开始实施的《企业会计准则——非货币性交易》在一定程度上规范了企业非货币性交易的会计核算和相关信息的披露，解决了边贸和上市公司等在内的大量的资产置换、资产重组业务中的会计核算和信息披露问题，也在一定程度上避免了企业利用非货币性交易操纵利润的问题。但仍存在着一些可资企业操纵利润的“活口”。针对这些问题，财政部于2001年1月18日重新修订了该项具体准则。现针对准则修订前后的若干问题谈谈看法，以飨会计工作者。

一、修订前该《准则》定义4（4）、（5）中对非货币性资产交换业务，划分了待售与非待售资产，且将无形资产也归于非待售资产，其现实意义不大。在激烈竞争的市场经济条件下，企业大都选择了多种经营的经营方式，其非待售资产可因市场的变化而变化，生产也会因利益的趋动而转轨。如循本准则原规定，待售与非待售则难以考量，具随意性和多变性，尤其在非货币性交易中很难分辨清楚，这是准则修订前留下可操纵利润的“活口”之一。

财政部修订后的该项《准则》已取消了对待售与非待售资产的定义，堵住了这一可操纵利润的“活口”。

如果我们作进一步分析可以看出，“交易”（即交换）的本身就蕴含着商品的买卖或供应与销售，根本不存在非待售资产的交换问题。非待售资产一般只相对于生产而言，若要与交易搭上关系就不是非待售资产，其交易的目的除了实现双方互利的目的之外，更进一步的还可以避税。这也就是西方市场经济国家制定会计准则的立场及其技巧所在。

笔者还认为：非待售资产除具有只能局限于企业内部管理时的区分使用，不宜纳入非货币性资产交易范畴的特点之外，亦不能将无形资产归入非待售资产。如商誉等无形资产只有作为投资、转让、出售等时才能作价入帐，因此，无形资产的价值有赖于销售的实现，这也就决定了其归属于待售资产之列的必然性。

二、修订前该项《准则》对不同类非货币性资产交换10、11中提及“如果换入资产的‘公允价值无法确定’应以换出资产的公允价值作为换入资产的入账价值……”问题，笔者认为只要自愿交换了的，其交易的资产价值就该是确定或公允了的，如果交换时资产的价值不确定、不公允，交换则不会成立，所以只要交换了的非货币性资产，无论是换入还是换出都不应存在“公允价值无法确定”问题。“交换”可以不平等等，或不熟悉情况，但“交换”的本身必须建立在自愿公允的前提下。这样，换入资产的“公允价值无法确定”既不可能存在，也没道理。如将其写在准则中，易造成操作上的困难，给违约者以可乘之机，给守法经营者带来不必要的麻烦。这是《准则》修订前留下可操纵利润的“活口”之二。修订后《准则》关于公允价值无法确定的假设业已取消，《准则》显得更加成熟和严谨了。

三、修订前该项《准则》对不同类非货币性资产交换12中规定：不同类非货币性资产交换时，如果交换行为并没有实现“交换的最终目的”，比如，换入的资产还需再次进行非货币性交易的，在交换最终目的的实现之前，应按本准则同类非货币性资产交换的第6、7、8条的规定处理。这一规定的目的是为了简化资产再次交换的账务处理。

笔者认为，不同类非货币性资产交易，不应该有不同的处理方法，交换最终目的的实现之前的“交换”如属同类可按6、7、8条规定“以换出资产的账面价值作为换入资产入账价值……”处理，无可非议。修订前《准则》规定了交换未达最终目的前不同资产间的交换也照此办理，就显得不可思议。对于不同类资产的交易还是按不同类资产交易的规定“以换入资产的公允价值作为其入帐价值……”处理会更合理。否则，为追求更大的利润，这“最终目的”可以是遥遥无期的，并在交换尚未达到“最终目的”时就出现盘亏、报废或人为弄虚作假的行为。此外，也可能在期末结帐时仍无法确定其交换的“最终目的”，那么，就存在入帐价值的不合理性和混乱，甚至违背一贯性原则，给人为选择、操纵利润制造了籍凭。这是修订前该准则留下可操纵利润的“活口”之三。修订后“最终目的”的字眼已不复存在，使准则更趋严密。

作者单位：省财政厅会计处
(责任编辑：陈靖)

关闭窗口