



- 国外汇储备
- 何加强会计
- 用多元线性
- 国衍生金融
- 国有商业银行
- 章
- 章
- 品市场竞争
- 业银行走混
- 国存款保险
- 国创业板市
- 华夏并购案

作者: [韩林静] 来源: [本站] 浏览:

随着我国上市公司的不断增加以及经营方式的不断变化,企业间特别是上市公司间进行资产交换等非货币性资产交换行为越来越多。为此,必须规范非货币性资产交换的会计处理方就我国现行的非货币性资产交换的确认、计量等相关会计问题与美国非货币性资产交换的相行比较分析,从而有助于对我国会计准则的理解和运用。

一、非货币性资产交换的定义

非货币性资产交换准则中对非货币性资产交换定义为:资产交换是双方主要以存货、固定资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(价)。

1973年美国会计原则委员会意见书第29号意见书《非货币性资产交换会计》(APB No. 29)将资产交换定义为“不涉及或很少涉及货币性资产或负债的交换和非互惠转让”。2004年财务报告第153号《非货币性资产交换》(SFAS No. 153)对非货币性资产交换加以更为严格的限制即“非货币性资产的互惠转让只有在转让方对转让资产不再进行实质性的持续涉入,即资产的风险或报酬已经转移时,才应作为交换。”

由对比可看出,我国非货币性资产交换准则规范的范围比美国的规定要小,主要表现在:

(一)我国的准则只涉及互惠性非货币性资产交换行为的规范,而美国的准则既涉及互惠性也涉及非互惠转让,适用于一切非货币性资产交换。

我国之所以将非互惠转让排除在非货币性资产交换准则之外,主要是考虑到:非互惠转让性殊,与非货币性资产交换性质差异很大;另外,如收到或接受非货币性资产捐赠及发放股票在有关制度中做出了明确的会计处理规定,并在其他准则中给予了详细规范。

(二)我国非货币性资产交换对象只涉及非货币性资产,不涉及非货币性负债,而美国两方面及。主要是考虑到这种情况在我国出现较少,暂时没有必要对其进行详细规定,待时机成熟规范。

二、非货币性资产交换的分类

我国将非货币性交换区分为具有商业实质的资产交换和不具有商业实质的资产交换。如果判货币性资产交换具有商业实质,则应以交换资产的公允价值为计量原则;如果判断不具有商以换出资产的账面价值为计量原则。

具有商业实质的条件为:换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允是重大的。

在APB No. 29中,将非货币性资产做了分类和定义。分为生产性资产、类似生产性资产和非生产。SFAS No. 153对商业实质进行了规范,如果一项非货币性交换能够导致主体的未来现金流大的变化,则该交换就具有商业实质。并对一项交换是否具有“商业实质”提供了判断标准足下列条件之一,则预期主体的未来现金流量会发生重大变化:1.收到资产的未来现金流量险、时点和金额)与转让资产的未来现金流量的指标有显著差别;2.收到资产的主体特定价让资产的主体特定价值,且该差异与交换资产的公允价值显著相关。

由此看出我国和美国都在努力与改进后的《国际会计准则第16号-不动产、厂房和设备》(国际理事会正式发布的13项《改进国际会计准则项目》之一)的规定相协调的。

三、交易的计量原则

非货币性交易会计处理的一个主要方面就是,换入资产的计价问题,即如何计量所收到的资本。

我国非货币性资产交换准则规定:

(一)非货币性资产交换具有商业实质,并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额损益:换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为决产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

(二)未同时满足上述(一)规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和相和税费作为换入资产的成本,不确认损益。

APB意见书第29号规定了非货币性交易的基本计量原则:非货币性交易应以交换资产的公允价值为计量基础。如果所收到资产的公允价值比所放弃资产的公允价值更加明显,则应以所收到的资产的公允价值计量成本。SFAS NO. 153对上述原则的例外情况进行了如下修订,并规定非货币性交易应以公允价值为基础,该原则的例外情形都是建立在对交易是否具有商业实质的基础上进行判断。

SFAS No. 153的有关规定是与改进后的《国际会计准则第16号-不动产、厂房和设备》(国际会计准则理事会正式发布的13项《改进国际会计准则项目》之一)的规定相协调的,改进后的《国际会计准则第16号-不动产、厂房和设备》规定所有的资产交换交易均以公允价值计量,除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。

四、损益的确认

我国非货币性资产交换准则规定:

(一)不涉及补价情况下的会计处理

在不涉及补价的情况下,应以换出资产的账面价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。

(二)涉及补价情况下的会计处理

1.企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,发生补价的,应当对下列情况分别处理:支付补价的,换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益;收到补价的,换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益。

2.企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本,不确认损益。

(三)SFAS No. 153和APB意见书第29号规定非货币性交易损益分别处理如下

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The WORLD MONEY SHOW  
Uniting the Global Investment Community

insights... investment biography discover

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...

The WORLD MONEY SHOW  
Uniting the Global Investment Community

insights... investment biography discover

1. 不涉及补价情况的非货币性交易:

(1) 如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础

①收到资产的成本是为获得该项资产的成本

②APB意见书第29号规定, 如果收到资产的公允价值比放弃资产的公允价值更为明显, 则应以收到资产的公允价值计量收到资产的成本, 即, 非货币性交易应以放弃资产的公允价值与收到资产的公允价值二者较为明显的为计量基础。而放弃资产的成本, 放弃资产的账面价值与其公允价值之间的差额, 应确认为交易损益。

(2) 如果非货币性交易以放弃资产的账面金额为计量基础(公允价值计量原则的例外), 不确认交易损益。

2. 涉及补价情况的非货币性交易, 又要区分支付补价和收到补价, 分别对其进行会计处理:

(1) 如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础(公允价值计量原则), APB意见书第29号并未对此做出规定。

(2) 如果非货币性交易以放弃资产的账面金额为计量基础(公允价值计量原则的例外), APB意见书第29号对此做出了明确规定。如果非货币性交易涉及补价, 收到货币性资产意味着实现了交易利得(收到的货币性资产的金额超过所放弃的资产的账面价值的一定份额的部分)。应确认利得计算如下:

应确认的利得=补价-[补价/(补价+收到资产的公允价值)]×放弃资产账面价值, 或者应确认的利得=补价-[补价/放弃资产的公允价值]×放弃资产账面价值, 收到补价时: 收到资产的入账价值等于放弃资产的账面价值加上确认的利得, 再减去收到的补价。支付补价方不应确认交易利得, 收到资产的入账价值等于支付的补价加上放弃资产的账面金额。但是对于涉及补价的非货币性交易, 如果有证据表明放弃资产已经发生了损失, 则应确认交易损失。

我国的准则借鉴了《改进国际会计准则》项目, 简化了会计处理程序, 有利于会计人员的工作。而SFAS No. 153既未对APB意见书第29号有关交易损益的处理做出修订, 又未另行做出规定, 这不能不说是一个遗憾。

五、对我国非货币性资产交换的理论思考

(一) 我国借鉴FASB第153号《非货币性资产交换》, 将《非货币性交易准则》修订为《非货币性资产交换准则》, 这样自然地就将非互惠转让和涉及非货币性负债和劳务的非货币性交易排除在准则之外, 但应将其在其它准则中予以规范。同时, 也应适当借鉴SFAS No. 153, 对非货币性资产交换加以“不再后续涉入”(即, “非货币性资产的互惠转让只有在转让方对转让资产不再后续涉入, 即资产所有权上的风险或报酬已经转移时, 才应作为交换”)的限制条件, 而将不符合条件的非货币性资产的转移排除。

(二) 我国会计准则中引入公允价值这一计量属性和商业实质, 以真实反映企业的财务状况, 顺应会计国际化的潮流, 从而对会计人员的判断能力有了更高的要求。需要会计人员不断提高自己的业务水平和道德素质, 适应不断变化的会计环境。

(三) 我国的准则比美国的规定更详细、更全面, 既吸取了国外的先进经验, 又考虑到我国的发展水平以及我国会计人员业务素质偏低的现状。但也应看到, 差异过多, 也为我们更好地同国际惯例接轨带来了一定的障碍, 这也应引起我们的重视。

参考文献:

- [1] 《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》 2006
- [2] 葛家澍 林志军 2005 现代西方会计理论 厦门大学出版社
- [3] 葛家澍 创新与趋同相结合的一项准则 中华财会网
- [4] 中华人民共和国财政部 企业会计准则 北京 中国财政经济出版社2003
- [5] “非货币性交易”准则的中美比较研究 邵毅平 当代财经 2003 04
- [6] 宗文龙. 关于非货币性交易准则的几个问题 财会通讯 2000 04
- [7] 关于新修订的非货币性交易准则的几点感想 中国财经网
- [8] 刘金登 中美《非货币性交易会计准则》差异浅析
- [9] 贾博颖 付玉来 非货币性交易会计处理的最新进展及启示 会计研究 2005 8

(作者单位: 中国地质大学管理学院)

【 评论 】 【 推荐 】

评一评

正在读取...



笔名:



评论:

发表评论

重写评论

[评论将在5分钟内被审核, 请耐心等待]

【注】 发表评论必需遵守以下条例:

- 尊重网上道德, 遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事法律责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款