

易货交易会计核算问题分析

赵玉林 胡肖夫

(中国平煤神马集团国际贸易有限公司 河南平顶山 467000 武汉大学经济与管理学院 武汉 430072)

【摘要】随着互联网技术向生产领域的不断渗透,易货交易模式再度活跃起来,成为我国中小企业销售产品和服务、解决融资困难的主要方式。在易货交易过程中,企业可以实现“购”和“销”一体化,生产要素可以在脱离货币媒介的情况下快速流动。现有的会计准则及解释没有对易货交易销售行为进行具体规范。本文在对易货交易销售行为的经济实质进行分析的基础上,提出规范其会计核算的几点建议。

【关键词】易货交易 经济实质 核算

现代易货交易已经成为企业特别是中小企业进行产品销售的一种有效方式。作为一种非常规交易方式,易货贸易的收入确认方法、实现形式与一般的销售行为不同,如果单独进行列示和披露会影响会计信息的相关性与可靠性。由于目前没有具体会计准则对易货交易会计核算进行规范,造成企业当局按照自己的意图进行会计处理,给企业进行利润操纵提供了便利。因此,对易货交易会计问题进行明确规范十分必要。

一、现代易货交易的主要特征

易货交易是最原始的一种企业交易方式,指交易双方各自运用自己的产品或服务作为对价从对方换回自己所需要的产品或服务。当今互联网的发展使企业之间的信息流动更加通畅和快捷,通过虚拟的市场,企业之间可以实现生产要素的互换。而现代易货交易是利用最先进的网络技术为交易平台,依托新的电子商务形式,依据原始的等价交换的原理,在不使用现金支付的情况下,使企业的商品和服务相互交换和流通。这些易货交易网站都是借助电子商务的便利,创立网络交易平台,招募会员,收取会员费;各会员单位自由发布易换信息,自由交易。其中,易物天下网每月举行总裁见面会,现场撮合交易,调剂商品余缺。在国际易货交易中,主要由政府牵头,以本国特色资源换取所需的他国产品。

与传统易货交易相比,现代易货交易在范围、技术和规模上都有明显的特征。

1. 交易全球化。互联网技术克服了空间距离的障碍,现代易货交易凭借国际互联网的特有技术平台优势,突破传统易货交易的空间限制,实现易货渠道全球畅通,形成了国际易货(International Barter)。近几年来,许多大型的互联网公司都提供网上交易平台,如 imsbarter.com 平

台,收取会员费,由各会员单位自由发布易货信息。通过国际平台,一个国家的易货公司可以通过平台实现与另一个国家或几个国家的交易公司之间的国际易货。随着大型企业对于电子商务的认知程度不断提高,更多的国际企业会参与这个平台,与全球较大的专业易货公司签订合作协议,相互交流信息,实现资源共享、互利互惠。

2. 交易多边化。现代易货系统内部交易引进电子交易媒介——易货额度,如比特币(Bitcoin)和莱特币(Litecoin),发挥等同于货币的交易功能,打破“点对点”的简单交互模式,实现“点对多”、“多对多”的多边交易。目前,最活跃的易货交易方式是零售易货(Retail Barter),主要面向中小企业和专业人员进行“零售易货”,即一个会员易出的产品或服务所获得的交易元可以用来购买其他会员的产品或服务。这样一买或一卖不是两家公司一对一的产品和服务的交换,而是利用易货货币来实现的会员间多种产品和服务的买卖。易货货币的使用可以使中小企业保留其现金并节约了为购买所需物资和服务所需要的成本。

3. 交易规模大。现代易物交易延伸到大企业之间,形成公司易货(Corporate Barter)。公司易货主要面向大型企业,如制造商、批发商和大型销售商,其交易金额通常高达成百上千万。这些企业往往有过剩库存或生产能力,可以通过易货来获得其所需要的商品,如房地产、各类服务和其他新产品资源。

4. 产品多样化。现代易货交易内容更为广泛,其交易产品不再局限于实物,更包括非实物领域,如服务、专利技术、产权等。由于交易的灵活性,参与的企业越来越多。

二、易货交易会计处理中存在的问题

在实务中,企业易物交易频繁、金额巨大,有着不同

的目的,如采购易物、清仓易物、营销易物和投资易物等。有些易物交易涉及补价,有些易物交易不涉及补价,由于没有统一的规范,给会计工作人员带来很多困扰。

1. 交易性质的确认。在易物平台开创的初期,企业之间的易物交易只是偶尔为之,属于小概率事件,目前还没有关于易物销售和采购交易会计核算的官方解释。在业务发生时大多数企业根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS 7)进行会计处理。根据CAS 7,只要符合“交换具有商业实质”和“换入资产或者换出资产的公允价值能够可靠地计量”条件的,交易完成后双方均应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计入当期损益;对于补价,无论支付补价或收到补价,均通过“营业外收入”科目计入当期损益。但当公司发生大量易物交易行为时,是否都按照CAS 7处理值得商榷。

根据实质重于形式原则,当公司采用易物交易的目的是销售产品和服务时,其交易实质是销售行为,应该按照正常销售进行会计处理。也有学者提出易物交易无须区分货币性资产交换和非货币性资产交换,交易中每个会计主体可将业务分三步处理:第一步为销售业务,即将换出资产视同销售资产处理;第二步为购进业务,即将换入资产视同购入资产处理;第三步是将债权与债务相抵,由于销售与购进活动仅涉及两个相同的会计主体,故而不涉及或仅涉及少量现金资产交换。建议同时考虑《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规范。

但现在的易物交易与传统的非货币性交易在意图和表象上有一定的区别。企业之间易物不一定是为了调剂余缺或债权债务清偿,而是一种常用的销售形式。通过在易物平台的公开报价和撮合,在达成交易后,企业既销售了产品或服务,又换回了经营需要的生产要素,而且双方一般不存在补价的问题。

笔者认为,企业在大规模(易物金额占总销售比30%以上)时,说明易物交易属于正常销售,在这种情况下,按销售业务处理可以反映易物交易的实质。其他情况,可以考虑按CAS 7的规定处理。

2. 收入的确认方法和实现形式。根据《企业会计准则第14号——收入》,收入的实现形式包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。收入实现的条件包括:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。还要考虑交易价格是否公允问题。企业一般销售收入实现的形式是货币资金、应收票据或应收账款。易物交易销

售的业务流程与此准则规定的有一定差异。

易物交易销售形式主要目的是企业用自己的产品或服务换回性质不同的生产要素,交易完成后不赎回,符合收入实现的确认条件①、②和③。但与一般销售形式的差异在于:易物交易的企业合同的内容主要包括以此物换彼物的品质与价格,换进的商品或服务是满足企业持续经营的需要;易物交易双方收入的金额就是易物标的的总价;收入流入方式是等价的货物或服务,而不是货币资金或债权。在公共平台的报价系统里,易物交易双方的报价符合公允价值特征。笔者认为,无论哪种收入实现形式,易物交易销售形式产生的收入都应视同主营业务收入,而不属于营业外收入,相应的成本应结转为主营业务成本。

3. 信息披露问题。信息用户和监管部门关注非货币性交易是因为非货币性资产内在价值的不确定性,换入资产入账价值的选择及补价对损益有影响,常常成为企业进行利润调整和利益输送的手段。而易物交易则不同,大规模易物交易反映了企业经营管理本身的问题。在融资困难的情况下,易货交易方式可以帮助企业缓解现金流不足问题,维持其持续经营;在企业创业初期,由于市场不成熟,易货交易方式还可以为企业寻得战略伙伴;对于大公司和跨国公司而言,易货交易是抢占市场的重要战略之一。易货交易方式的最大特征是与现金流脱节,对不同的公司影响不同,有不同的财务意义。笔者建议,在信息披露时,企业应按交易实质,对易货交易的规模、报价和内容进行单独列报,以提高会计信息的相关性。

三、易货交易的会计处理建议

凡是通过易物平台进行销售、不涉及补价且规模较大的交易都可以视同正常销售,按易物交易销售处理;如果交易限定在两个企业主体且涉及补价,则可以按照CAS 7的相关规定来进行会计处理。出于重要性的考虑,采取易物交易为主要销售形式的企业应单独设置账户进行核算和列报,以保证信息的相关性。

1. 确认和计量。目前以销售为目的的易物交易大多通过易物平台完成。参与易物交易的企业都是为了销售自己的产品或服务换回自己所需的生产要素,且在易物平台有公开报价体系,计量可靠,可以判定为企业以此作为主要销售方式。为了反映和监督易物交易的合理性,应单独进行会计核算体现其交易实质。

笔者建议,若易物双方均为一般纳税人,都按货物协议价格计算增值税和开票并作为当期的纳税和抵扣依据,即易物交易完成后,货物换出为主要销售行为,属于主营业务,所产生的增值税不构成换入资产的成本,应记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”。货物换进也属于正常采购行为,应该先在“材料采购”科目反映,所产

生的增值税先记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”,至于该进项税款是构成资产成本还是在当期抵扣应依照税法规定执行。

在对交易进行计量时,双方可以按合同价格入账。由于易物交易平台有公开的报价系统,买卖双方都在系统内提交参与易物交易的产品或服务的数量、品质和总价,构成换出标的,同时请求换进产品或服务的品质和总价。买卖双方通过易物交易平台竞标达成交易,双方达成的价格即为公允的交易价格。该价格应该作为换出和换入的计量依据,即销售总额和购货总额,运输费用另外按照有关准则考虑。

2. 会计记录与报告。随着易货交易成交量逐步增加,占企业收入的比重也越来越大,对企业的经营业绩的考评产生重大影响。销售模式创新会成为考核管理层经营水平的重要指标。现行准则和解释没有对易物交易行为区别对待,许多企业直接将易物交易的收支列入“营业外收入”和“营业外支出”,这显然歪曲了交易的实质。

本文认为,以销售为目的的易货交易在换出产品或服务时应在“主营业务收入”和“主营业务成本”等科目中进行反映,易货贸易实现的收入同其他销售形式取得的主营业务收入一样进行期末结转,结转后无余额。而换入资产或服务则先在“物资采购”中进行反映,最后根据用途转到相关资产账户。为了与传统销售和采购模式区分,还需要设置明细科目“主营业务收入——易货交易”和“物资采购——易货交易”,以便于分析易货销售在总销售中的占比和对经营业绩的影响,了解易货采购资产的流动性和周转效率。

易货交易方式的最大特征是与现金流脱节,现金流的变动对不同的公司影响不同,有不同的财务意义。对于中小企业或处于创业阶段的企业,易货交易方式一方面可以解决其现金流不足问题,维持其持续经营,另一方面反映其现金回收能力不足的经营现状。但对于另外一些企业,易货交易方式也许是其推广产品、占领市场的一种手段。笔者认为,出于重要性的考虑,企业应单独披露易货交易信息。在进行信息披露时,企业若大量采取易货交易方式进行销售和采购,则需要在会计附注中让信息用户进一步了解企业销售收入的构成和产品市场的走向。

3. 易货交易销售的实例。假如甲、乙企业都为增值税一般纳税人,通过易物平台,甲企业以其生产的一批公允价值为10万元的投影仪从易物平台换回了一批乙企业生产的办公用品。根据易货贸易合同规定,双方交换产品的协议价格为10万元(均不含应缴纳的17%增值税)。甲、乙企业的产品成本分别为3万元、5万元,假设以上产品均已发出,并已到达验收入库。

会计处理方法:如果甲、乙企业换进的物资均为满足

正常生产经营的需要,以上易物可视为正常销售行为,则应确认主营业务收入并计算增值税销项税额,同时确认存货或固定资产成本,结转产品销售成本。在得到易物平台交易完成通知后,甲、乙企业各自确认销售和采购业务完成。

(1)甲企业会计记录:

确认销售收入:

借:应收账款——易货交易(乙企业)	117 000
贷:主营业务收入——易货交易	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

结转销售成本:

借:主营业务成本——易货交易	30 000
贷:库存商品	30 000

确认采购成本:

借:材料采购——易货交易	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:应付账款——易货交易(乙企业)	117 000

结清债权债务:属于同一平台,债权债务可以立即结清。

借:应付账款——易货交易(乙企业)	117 000
贷:应收账款——易货交易(乙企业)	117 000

(2)乙企业会计记录:

确认销售收入:

借:应收账款——易货交易(甲企业)	117 000
贷:主营业务收入——易货交易	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

结转销售成本:

借:主营业务成本——易货交易	50 000
贷:库存商品	50 000

确认采购成本:

借:固定资产——易货交易	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:应付账款——易货交易(甲企业)	117 000

结清债权债务:属于同一平台,债权债务可以立即结清。

借:应付账款——易货交易(甲企业)	117 000
贷:应收账款——易货交易(甲企业)	117 000

从上可以看出,甲、乙企业双方通过易物平台所发生的购销业务不存在债务负担问题,可以缓解中小企业在创业初期资金不足和采购困难问题。

主要参考文献

1. 樊瑛.现代易货——新的市场机遇.国际商务研究,2002;3
2. 彭广林.以物易物交易会计处理之我见.财会月刊,2009;7