

非货币性交易准则与美国对应准则的比较

李维友 孙耀光

1999年6月28日财政部发布了《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“非货币性交易准则”)。该准则对非货币性交易中资产的计量标准、损益的确认条件、资产减值损失的认定,以及信息披露作了系统规定。

概括地说,在非货币性交易准则中,非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换。非货币性交易最大的特点是以货易货,不收付款项。所以,非货币性交易会计核算的主要问题是以什么价格作为换入资产的入帐价格,以及是否确认交易损益。总体来说,对非货币性交易会计核算的规定,有以下几个主要特点:

第一,将非货币性资产划分为待售资产和非待售资产,在此基础上,将非货币性交易划分为同类非货币性资产交换和不同类非货币性资产交换。

第二,为便于具体操作,该准则对非货币性资产公允价值的确定,借鉴了国际会计准则,对其分别作了具体规定。

第三,谨慎原则在非货币性交易会计中得到了充分体现。

非货币性交易准则的核心是:资产的计量和损益的确认,而两者又是相互影响的。为了正确进行会计确认,必须确定判断标准。该准则将盈利过程是否完成作为判断标准。

本文主要拟就有关这方面的问题,把我国的非货币性交易准则与美国的会计原则意见书第29号——非货币性交易的会计(APB 29)作一比较。

(一)非货币性交易的含义不同。

非货币性交易准则中对非货币性交易定义为:交易双方以非货币性资产进行的交换,这种交易不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。

在APB 29中,非货币性交易包括:(1)与所有者的非互惠转移,如将可流通的权益证券之类的非货币性资产作为股利分配给股东;(2)与其他企业的非互惠转移,如将非货币性资产捐赠给慈善组织;(3)非货币性交换,即企业与其他企业之间进行的非货币性资产或劳务的交换。

从上述定义可以看出,APB 29包含更广阔的内容,不仅包括非货币性交换,还包括非互惠转移。

(二)非货币性资产的分类。

非货币性交易准则将非货币性资产分为待售资产和非待售资产。待售资产指企业为出售而持有的非货币性资产,包括商品、短期股票投资以及不准备持有至到期的债券投资等;非待售资产指待售资产以外的非货币性资产,包括库存材料、固定资产、无形资产和长期股权投资等。

在APB 29中,将非货币性资产分为生产性资产、类似生产性资产和非生产性资产。生产性资产指

该程序可实现只需输部分拼音头,如上述“提取现金备用”,输入“TQXJ”、“XJBY”、“QXJ”、“XJB”等等均可。用户尽可能要多输些字母,不要输得太少,如只输一、二个字母,符合条件的摘要可能很多,用户查找就费时。摘要库文件还可用于凭证输入,即用拼音头输摘要,把汉字摘要显示出来,并写进凭证文件,这样给输入凭证也带来方便。

以上两种查询功能可一起提供给用户。当用户

需按摘要查询凭证或帐簿时,就有二种选择:汉字输入法和拼音头输入法。如果用户只模糊地记得摘要中的某些字句,而这些字句在摘要库中可能不存在,例如“职工王永海报销购买工具箱”,就可选汉字输入法,只需输入“永海买箱”就可显示该凭证。如果用户记得的字句是属常用摘要的,就可选拼音头输入法。有这二种选择,用户查询时将极为方便。

(作者单位:立信会计高等专科学校)

企业持有的或在生产商品、提供劳务中使用的资产，也包括采用权益法核算的长期投资；类似生产性资产指能发挥相同功能或者用于相同业务方面的同类型生产性资产；非生产性资产是指生产性资产以外的非货币性资产。

待售资产与非待售资产的划分和生产性资产与非生产性资产的划分，都是为了区分非货币性交易属于同类还是不同类。但待售资产与非待售资产的划分是考虑了我国的实情，因我国一些企业进行非货币性交易往往是出于操纵利润的目的；准则扩大了非货币性资产的范围，规定不仅包括采用权益法核算的长期股权投资，也包括采用成本法核算的长期股权投资，实质上也就缩小了不同类非货币性资产之间的交换，减少了对交换损益的确认，避免了以此操纵利润。

（三）非货币性交易中计量标准的确定。

非货币性交易准则规定：同类非货币性资产的交换，应以换出资产的帐面价值作为换入资产的入帐价值。如果换出资产的公允价值低于其帐面价值，应以换出资产的公允价值作为换入资产的入帐价值；换出资产的公允价值与其帐面价值的差额，确认为当期损失。不同类非货币性资产的交换，应以换入资产的公允价值作为其入帐价值；换入资产的公允价值与换出资产帐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入帐价值，换出资产公允价值与换出资产帐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，应以换出资产帐面价值作为换入资产入帐价值，不确认损益。实质上非货币性交易是建立在历史成本和公允价值的计量基础上，尽可能不确认交换损益。

APB 29 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。如果无法确定公允价值而交换从实质上来说又不是盈利过程的终止，那么，非货币性交易的会计处理不应建立在转移资产公允价值的基础上。

（四）非货币性交易中的货币性补价。

在非货币性交易中，经常会发生交换的非货币性资产不等值的情况，这样就会发生货币性补价的支付和收取。

非货币性交易准则对于支付货币性补价，区分

为同类非货币性资产交换与不同类非货币性资产交换两种情况。

在同类非货币性资产交换中，支付补价的，应以换出资产帐面价值与补价之和作为换入资产入帐价值。如果换出资产的公允价值低于其帐面价值，应以换出资产公允价值与补价之和作为换入资产入帐价值；换出资产的公允价值与帐面价值之间的差额，确认为当期损失。收到补价的，应以补价占换出资产公允价值的比例为基础，确认收益；以换出资产的帐面价值扣除补价，作为换入资产入帐价值。如果换出资产的公允价值低于其帐面价值，应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产入帐价值；换出资产公允价值与其帐面价值之间的差额，确认为当期损失。

不同类非货币性资产交换时，支付补价的，应以换入资产公允价值作为其入帐价值，换入资产公允价值减去补价后，与换出资产帐面价值之间的差额计入当期损益；收到补价的，应以换入资产公允价值作为其入帐价值，换入资产公允价值加上补价后，与换出资产帐面价值之间的差额计入当期损益。

美国财务会计准则委员会的现行准则规定：非货币性交易中涉及的货币性补价不低于交换资产公允价值 25% 的，该交易应作为货币性交易进行处理；货币性补价低于 25%，则该交易应作为非货币性交易进行处理。货币性补价的收入方以收到的货币性金额大于所让渡资产的帐面价值一定比例的部分为限，实现交换上的利得。支付货币性补价的企业不应确认交易上的利得，而应按所支付的货币性补价加上让渡的非货币性资产的帐面价值来确认收到的资产。

对于非货币性交易中的货币性补价，中国和美国均以 25% 作为区分货币性交易与非货币性交易的标准，而且两国都是按收到的货币性补价的一定比例确认利得。

（五）损益的确认。

非货币性交易准则规定：同类非货币性资产相交换，不确认交换损益，仅确认交换资产的减值，因为此时盈利过程没有完成；不同类非货币性资产相交换，不仅确认交换资产的减值，还确认交换损益，因为此时盈利过程已经完成。非货币性交易中，不同类非货币性资产之间的交换毕竟是少数，这与我国制定该准则的初衷——限制企业通过非货币性交易来操纵利润是一致的。

美国由于他们对非货币性资产分类不同于我

浅议我国高校会计教育的改革

○李 君

一、会计教育的培养目标

社会需要的会计人员是有层次分别的,有出纳、会计、财务主管、企业会计、事业单位会计、政府机关会计、注册会计师、教师和科研人员等。不同层次学校的培养目标应有区别。专科学校培养会记帐、算帐、报帐的会计人员,可满足社会对普通会计人员的要求(出纳、会计)。本科高校培养的会计人员不仅要会记帐、算帐、报帐,更要会用帐,其发展前途是会计财务主管和注册会计师,还要为专科学校培养会计教师,也就是说,培养的是应用型为主的人才。培养硕士主要是为高校培养教师和适应大型企业集团及政府各经济管理部门要求的国际化会计人才,兼有学术型和应用型的人才。博士和博士后则主要是培养科研人员和高校教师,培养学术型人才。

美国会计教育改革委员会1号公报中指出:“会计教学的目的不在训练学生毕业时即已成为一个专业人员,而在培养他们未来成为一个专业人员应有的素质”。什么样的素质呢?有生理素质、心理素质、思想道德素质、科技人文素质和专业素质。从应具备的知识方面来说,除应有扎实的专业知识外,还需要学些自然科学、社会科学、科学技术、人文科学知识、法律知识,以及与本专业有关的相关专业知识。

知识和能力可以互相促进,互相能动。本科毕业生必须有合理的能力结构,即获取知识和应用知识

的能力。具体讲,包括记忆能力、观察能力、想象能力、思维能力(指分析综合能力、归纳推理能力、逻辑判断能力)、应变能力、创造能力、动手能力、自制能力、自学并不断优化知识结构的能力、语言文字表达能力、人际交往能力、团体协作能力、组织协调能力、科研能力等。

综上所述,笔者将我国高校会计教育的培养目标表述为:培养有道德、有理想、有合理的知识结构和能力结构,身心健康,富有创造性,对未来复杂多变的会计环境有较强适应性的会计通才。

二、改革专业设置

我国原来会计学专业划分过细,知识结构单一,面对着企业经营多元化、集团化的发展,普遍存在着适应性差和后劲不足的缺陷。这也是会计毕业生在数量上供大于求,在质量上仍嫌不足的原因。国家教委按照“厚基础,宽口径,高素质”的培养目标要求,改革了专业设置,要求只设一个会计学专业。但有些学校还设置了财务管理专业和注册会计师专业,笔者认为欠妥。为了使会计毕业生能适应不同岗位的需要,可以有所侧重,如设立财务会计专业方向、财务管理专业方向和审计专业方向等。但不宜有注册会计师专业方向。因为注册会计师专业方向是培养学生毕业后即能成为注册会计师,而注册会计师执业资格则要通过考试予以认定。再说,注册会计师只

国,使得不同类交易的范围大于我国,因而也就增加了交易损益确认的机会。

非货币性交易会计准则的发布和实施,对于规范我国企业非货币性交易的会计核算和相关信息的披露,具有重要意义:

第一,非货币性交易会计准则的发布和实施,有助于规范企业非货币性交易的会计核算和相关信息的披露。从20世纪80年代兴起的边境易货贸易,到目前包括上市公司在内的大量资产置换、资产重组业务,对会计实务提出了新的要求,迫切需要对这类非货币性交易业务的会计核算和相关信息披露作出规范。该准则的发布和实施,恰好适应会计实务的这一需要。

第二,非货币性交易会计准则的发布和实施,从

某种程度上避免了企业利用非货币性交易操纵利润。该准则规定,同类非货币性资产交换,不确认交换损益;不同类非货币性资产交换,以换入资产的公允价值作为其入帐价值,确认交换损益。由于不同类非货币性资产交换的范围比较小,这在一定程度上避免了企业利用非货币性交易来操纵利润。

非货币性交易会计准则的发布和实施,虽如以上所述,可以在一定程度上避免企业利用非货币性交易操纵利润,但那些避开该准则,通过资产重组、债务重组来操纵利润的现象依然存在,还有待于我们进一步规范。

(作者单位:厦门大学会计系、郑州市中国建设银行中原路支行)