

非货币性资产交换业务中 换入资产入账价值的确定

浙江温州职业技术学院 赵海鹰

一、非货币性资产交换具有商业实质并且换入资产和换出资产的公允价值都能可靠地计量

在这种情况下,按照会计准则的规定,应该将非货币性资产交换视同销售处理,此时换入资产的入账价值不应包括与换出资产有关的税费,理由如下:

1. 不符合成本定义。所谓资产成本,是指取得该项资产过程中所发生的耗费,这些耗费是专为该资产的取得而发生的,两者之间存在某种必然的联系,因此这些耗费具有专属性的特点。从这个意义上说,在非货币性资产交换过程中,与换出资产有关的税费与换入资产之间并不存在必然的联系,它们并不是为了取得换入资产而专门发生的,而是随着换出资产的转移而发生的。因此将与换出资产有关的税费计入换入资产成本,显然不符合资产成本的定义,虚增了资产价值。

2. 不符合配比原则。在非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的情况下,按照会计准则的规定,换出资产要作为销售处理:如果换出资产是存货,则按公允价值确认主营业务收入;如果换出资产是固定资产、无形资产,则将公允价值与账面价值之差计入当期的营业外收入或营业外支出;如果是可供出售金融资产或长期股权投资,则将公允价值与账面价值之差计入投资收益,在这样的情况下,与换出资产相关的税费也应该作为当期的费用转入本年利润,不能计入换入资产的成本,否则就违背了配比原则。

3. 重复计算成本。众所周知,资产处置利润等于销售收入扣除销售成本以及销售过程中的税费的余额,因此通过调整可知,资产销售价格(在非货币性资产交换中,是指换出资产的公允价值)等于销售成本、销售过程中的税费与处置利润三者之和,即销售价格已经包含了销售过程中的税费,这也就意味着,如果换入资产的成本为换出资产公允价值与换出资产相关税费的合计数(假定换入资产在取得过程中没有发生相关税费),那么它的成本就被重复计算了。

二、非货币性资产交换不具有商业实质或具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值不能可靠地计量

按照会计准则的规定,在这种情况下,换入资产的入账价值等于换出资产的账面价值与应支付的税费之和,那么这里的税费是否包含与换出资产有关的税费呢?我们在前面已经讨论过,换出资产的公允价值等于销售成本、销售过程中的税费与处置利润三者之和,如果公允价值不能可靠计量,那也就意味着该资产处置利润无法确定,我们可以将其视为零。因此

基于稳健性原则,换出资产的公允价值只考虑其账面价值和销售过程中的相关税费,忽略了处置利润,从而我们可以依次推出下面的公式:

换出资产公允价值=换出资产账面价值+换出资产过程中支付的相关税费

换入资产入账价值=换出资产公允价值+取得资产过程中支付的相关税费=(换出资产账面价值+换出资产过程中支付的相关税费)+取得资产过程中支付的相关税费=换出资产账面价值+应支付的相关税费

从第二个公式可以看出,在非货币性资产交换不具有商业实质或具有商业实质但换入资产和换出资产公允价值不能可靠计量的情况下,换入资产的成本既包括换出资产过程中支付的相关税费,也包括取得资产过程中支付的相关税费。○

事业单位对外投资 会计处理之我见

浙江青田县财务总监管理中心 王启庆

关于对外投资的会计处理,《事业单位会计制度》规定,属于一般纳税人的事业单位向其他单位投出材料形成的对外投资,按合同协议确定的价值,借记“对外投资”科目,按材料账面价值(不含增值税),贷记“材料”、“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。按合同确定的价值扣除材料账面价值与增值税销项税额的差额,借记或贷记“事业基金——投资基金”科目;同时按材料的账面价值借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。笔者认为上述规定有些不妥,下面举例说明。

例:甲事业单位属于一般纳税人,该事业单位以一批材料对外投资。该批材料不含税的账面价值为70 000元,投资协议中确定的该批材料的价值为80 000元,假设增值税税率为17%。甲单位会计处理如下:借:对外投资80 000,事业基金——投资基金3 600;贷:材料70 000,应交税金——应交增值税(销项税额)13 600。借:事业基金——一般基金70 000;贷:事业基金——投资基金70 000。

这样,甲事业单位对外投资的金额为80 000元,而“事业基金——投资基金”科目的金额为66 400元(70 000-3 600),两者形成了差异。

根据我国《增值税暂行条例实施细则》的规定,单位或个体工商户将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户的行为视同销售货物,按规定计算销售额并征收增值税。笔者认为上述对外投资业务作为视同销售处理时,应将投资协议价作为价税合计的销售额,如果其不合理,主管税务机关有权核定销售额。