

# CAS7 之“不确认损益”会计处理 及其纳税调整分析

广东广播电视大学 周凌

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS7)中“不具有商业实质或资产的公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换,以换出资产的账面价值计量,不确认损益”的规定,与《企业所得税法实施条例》中“企业发生非货币性资产交换应当视同销售货物确认收入”的规定以及相关流转税法中“以物易物双方都应作购销处理,确认收入”的规定有明显差异。如何处理上述差异成为目前业界讨论的热点之一。

## 一、目前会计处理的困惑

CAS7 及其应用指南对具有商业实质且资产的公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换的会计处理规定与税法要求基本趋同。CAS7 规定:对具有商业实质且资产的公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换按照“出售”换出资产、等价“购买”换入资产的方式进行会计处理,确认换出资产实现的损益;而对不具有商业实质的非货币性资产交换的会计处理没有具体规范,如何把握“账面价值计量”和“不确认损益”众说纷纭,包括财政部会计资格评价中心编著的《中级会计实务》(2008年12月版)对同样不具有商业实质的换出原材料给出两种截然不同的会计处理,一例不确认损益(例8-6),一例确认损益(例8-7),即前者以换出原材料账面价值作为换

入资产入账价值并直接结转原材料成本,符合会计准则要求;而后者先通过其他业务收入,再通过其他业务成本结转原材料账面价值,符合税法要求。这在实践中让人感到困惑:究竟如何进行会计处理及纳税调整。

## 二、两种会计处理对比

针对上述不具有商业实质的非货币性资产交换的两种典型会计处理,笔者认为其代表了目前会计处理的两种观点:一是会计导向——严格按照会计准则规定进行会计要素确认与计量,与税法不一致时采取纳税调整的方法进行处理;二是税法导向——尽量与税法要求保持一致,减少纳税调整事项,以便于企业纳税。现将两种会计处理以举例的方式进行对比分析,如下页表所示。两种会计处理方法的最终结果都遵循了换入资产以“账面价值计量”,都达到了“不确认损益”的目标,但各自优缺点亦很明显。

## 三、“不确认损益”的纳税调整

会计上的“不确认损益”意味着不产生利润,但并不意味着没有税法上的应税所得,会计准则和税法的差异通过纳税调整来协同。在这个过程中要结合《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18)和企业所得税法来解决认识和操作

收到2005年7月1日到2005年12月31日半年的利息(第一期债券利息)存入银行。2006年6月30日,乙公司计算应收利息,同时按取得该债券的实际利率计算实际获得的投资收益,并确认该债券公允价值变动,损失了1.5万元。2006年7月3日收到第二期债券利息存入银行。2006年12月31日乙公司计算应收利息,同时对康佳债券进行减值测试:债券公允价值持续下跌,短期内无望回升,预计资产减值损失为10万元。2007年6月30日,由于康佳公司调整了产品结构,使债券的公允价值上升为295万元,并计算本期的利息。

(1)2006年1月1日购入债券时:借:可供出售金融资产——康佳债券(成本)300万元、——康佳债券(利息调整)12万元,应收利息18万元;贷:银行存款330万元。

(2)2006年1月25日收到康佳公司支付的第一期债券利息存入银行:借:银行存款18万元;贷:应收利息18万元。

(3)2006年6月30日计息:借:应收利息18万元;贷:投资收益14.04万元 $(312 \times 9\% \times 6 \div 12)$ ,可供出售金融资产——康佳债券(利息调整)3.96万元。

(4)2006年6月30日确认债券的公允价值变动损益:借:资本公积——其他资本公积1.5万元;贷:可供出售金融资产——康佳债券(公允价值变动)1.5万元。

(5)2006年7月3日收到康佳公司支付的第二期债券利息:借:银行存款18万元;贷:应收利息18万元。

(6)2006年12月31日计息:借:应收利息18万元;贷:投资收益13.8618万元 $[(312-3.96) \times 9\% \times 6 \div 12]$ ,可供出售金融资产——康佳债券(利息调整)4.1382万元。

(7)2006年12月31日计提减值损失:借:资产减值损失10万元;贷:资本公积——其他资本公积1.5万元,可供出售金融资产——康佳债券(公允价值变动)8.5万元。

(8)2007年6月30日计息:借:应收利息18万元;贷:投资收益13.2256万元 $[(312-3.96-4.1382-10) \times 9\% \times 6 \div 12]$ ,可供出售金融资产——康佳债券(利息调整)4.7744万元。

(9)2007年6月30日,该债券公允价值上升,减值转回:借:可供出售金融资产——康佳债券(公允价值变动)5.8726万元 $[295-(312-3.96-4.1382-10-4.7744)]$ ;贷:资产减值损失5.8726万元。○

表 两种会计处理方法对比

| 方法     | 会计导向的会计处理  | 税法导向的会计处理  |
|--------|--|--|
| 会计处理   | 借:固定资产(换出资产账面价值),应交税费——应交增值税(进项税额);贷:原材料(账面价值),应交税费——应交增值税(销项税额)。注:按照新修订的《增值税暂行条例》,实施消费型增值税,允许抵扣固定资产的进项税额。 | 借:固定资产(换出资产账面价值),应交税费——应交增值税(进项税额),营业外支出(公允价值与账面价值之差);贷:其他业务收入(换出资产公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)。借:其他业务成本;贷:原材料(账面价值)。           |
| 损益确认   | 没有确认损益类会计要素,因此没有产生损益,体现会计准则“不确认损益”的规定。   | 确认损益类会计要素,但是“收支相等”,因此没有产生损益,间接体现会计准则“不确认损益”的规定,同时符合税法相关要求。   |
| 报表列示影响 | 1.资产负债表:反映一项资产增加,另一项资产减少,净资产不变。<br>2.利润表:没有收入和成本,也就没有产生利润。<br>3.现金流量表:没有产生现金净流量。                           | 1.资产负债表(同左)。<br>2.利润表:等额增加了收入和成本,没有产生利润。<br>3.现金流量表:虚增了现金流入与现金流出的发生额,增加了分析别出的因素。   |
| 优缺点    | 1.反映了“不具商业实质”的内涵,交易过程没有实质性完成,收入没有真正实现,不虚增利润。<br>2.流转税与收入的配比关系不清晰。  | 1.流转税与收入的配比关系清晰。<br>2.确认收入、成本能反映出交换给企业带来的预期经济利益。<br>3.确认的收入、成本并不具有企业主营业务性质,特别是收入(公允价值)与成本(账面价值)之差计入营业外支出的性质不清导致增加新的纳税调整因素。 |

两方面的问题:

1. 差异的产生及其性质。会计准则和税法产生的差异有二:一是收入。会计上没有确认收入,而《企业所得税法实施条例》第二十五条及《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)规定:企业发生非货币性资产交换(企业将资产移送他人),因资产所有权属已发生改变应按规定视同销售确认收入,需调增应税所得。二是成本。会计上按照换出资产账面价值确认换入资产成本,而税法规定对换入的资产以交易价格(即公允价值或视同销售价格)重新确定计税基础,在换入的资产转让时按照其高于会计计量的成本调减应税所得。从资产负债表看,换入资产的账面价值低于计税基础的差额,表示换入资产在转让时计算应税所得可抵减的数额。所以,交换当期调增应税所得,后期调减应税所得,会计准则和税法的差异是暂时性差异,最终表明不具有商业实质的非货币性资产交换没有产生利润,而“无所得就无所税”,只是有个“先交后抵”的“递延”过程,澄清了“增加企业税负”的认识误区。

2. 差异的纳税调整。对于会计上“不确认损益”的非货币性资产交换,其纳税调整分为交换当期、后期两个期间和三种情况,现以表中的简例为基础补充“甲公司当期会计利润为100万元,无其他调整事项”条件后分析说明如下:

(1)应税收入等于应税成本。企业所得税法及国税函[2008]828号文件规定,交换属于外购的资产,可按购入时的价格确

定销售收入。如简例中换出的库存原材料,假设属于外购,有购入发票列明不含税价为8万元,这时8万元既是原材料换出时的应税成本又是应税收入,交换当期进行纳税调整时,在所得税纳税申报表“附表一(1)《收入明细表》”和“附表二(1)《成本费用明细表》”上同时调增“非货币性资产交换视同销售收入”和“非货币性资产交换视同销售成本”8万元,应税所得未增加,应纳税所得=100×25%=25(万元)。借:所得税费用25万元;贷:应交税费——应交所得税25万元;从资产负债表的角度分析,以原材料换入的固定资产账面价值8万元与计税基础8万元相等,不产生差异,后期不需要进行纳税调整。

(2)应税收入小于应税成本。如上述换出的库存原材料,交换时有更可靠、确凿的证据取得的公允价值6万元小于购进时的成本8万元,且被税务机关认可,交换当期进行纳税调整时应分别调增“非货币性资产交换视同销售收入”和“非货币性资产交换视同销售成本”6万元和8万元,从而调减应税所得2万元,应纳税企业所得税=(100-2)×25%=24.5(万元)。借:所得税费用24.5万元;贷:应交税费——应交所得税24.5万元。从资产负债表的角度分析,由于会计上固定资产入账价值是按照换出原材料账面价值8万元确认的,而税法规定的计税基础为公允价值6万元,因此固定资产账面价值大于计税基础,产生应纳税暂时性差异(递延所得税负债),因此在交换当期,借:所得税费用0.5万元;贷:递延所得税负债0.5万元。在固定资产存续期间,计入成本费用的折旧费超过税法规定2万元,则在后期要调整增加应税所得,应纳税所得税为0.5万元。借:递延所得税负债0.5万元;贷:应交税费——应交所得税0.5万元。

(3)应税收入大于应税成本。企业所得税法及国税函[2008]828号文件规定,交换属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入,若上述原材料属自制,成本为8万元,交换时公允价值为10万元,交换当期进行纳税调整时应分别调增“非货币性资产交换视同销售收入”和“非货币性资产交换视同销售成本”10万元和8万元,从而调增应税所得2万元,应纳税企业所得税=(100+2)×25%=25.5(万元)。借:所得税费用25.5万元;贷:应交税费——应交所得税25.5万元。从资产负债表的角度分析,由于会计上固定资产入账价值是按照换出原材料账面价值8万元确认的,而税法规定的计税基础为公允价值10万元,因此固定资产账面价值小于计税基础,产生可抵扣暂时性差异(递延所得税资产),因此在交换当期,借:递延所得税资产0.5万元;贷:所得税费用0.5万元。在固定资产存续期间,计入成本费用的折旧费小于税法规定2万元,则在后期要调整减少应税所得,少缴所得税0.5万元。借:应交税费——应交所得税0.5万元;贷:递延所得税资产0.5万元。

以上处理均以表中“会计导向的会计处理”为基础,若以“税法导向的会计处理”为基础,因为其已确认收入和成本,则不需要再调整“非货币性资产交换视同销售收入”和“非货币性资产交换视同销售成本”,当期要对营业外支出进行纳税调整,后期仍要对暂时性差异进行纳税调整。○