

非货币性资产交换

入账价值确定方法差异比较

中国矿业大学管理学院 陈克兢 朱学义

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》应用指南中提供了两种确定换入资产入账价值的方法。根据实质重于形式原则,这两种方法所确定的资产的入账价值应该是相同的。但是,笔者在实务中发现:在公允价值不等、税率相等时进行非货币性资产交换,运用两种方法计算出的换入资产成本是不相同的。

一、换入资产入账价值的确定方法

1. 换出资产价值决定法。收到补价方换入资产成本=换出资产公允价值-收到的补价+应支付的相关税费;支付补价方换入资产成本=换出资产公允价值+支付的补价+应支付的相关税费。

2. 换入资产价值决定法。收到补价方换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费;支付补价方换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费。

二、非货币性资产交换实务处理

甲公司以其生产的一台车床交换乙公司生产的一批钢材。车床的公允价值为350 000元,已提存货跌价准备20 000元,生产成本为250 000元。钢材的公允价值为300 000元,已提存货跌价准备10 000元,生产成本为180 000元。根据市场对等交换原则,车床的市场交换价值为409 500元 $[350 000 \times (1+17\%)]$,钢材的市场交换价值为351 000元 $[300 000 \times (1+17\%)]$,乙公司支付甲公司补价58 500元。在这项交易中,甲公司支付了10 000元的运杂费,甲、乙公司的增值税税率均为17%。假定该笔交易具有商业实质,整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费,甲公司换入乙公司的钢材作为原材料使用和管理,乙公司换入甲公司的车床作为固定资产使用和管理。甲公司开具了增值税专用发票。

补价率=补价÷换出资产公允价值=58 500÷350 000=16.71%<25%,因此该业务属于非货币性资产交换。

1. 换出资产价值决定法。

(1)收到补价方——甲公司。换入钢材的成本=350 000-58 500+10 000=301 500(元)。由于题中未提及构成资产价值的税费,所以就没有反映“应支付的相关税费”。同时,由于销项税额、进项税额皆为价外税,并不构成资产的成本,所以就没有计入钢材的成本(下同)。

甲公司换入钢材时,借:原材料——钢材301 500元,应交税费——应交增值税(进项税额)51 000元,银行存款58 500元,存货跌价准备20 000元;贷:主营业务收入350 000元,应

交税费——应交增值税(销项税额)59 500元,营业外收入21 500元。结转库存商品成本时,借:主营业务成本250 000元;贷:库存商品——车床250 000元。

根据以上会计分录,我们可以得出营业毛利为100 000元,非货币性资产交换利得为21 500元,两种收益使甲公司当期利润提高了121 500元。

(2)支付补价方——乙公司。换入车床的成本=300 000+58 500+51 000=409 500(元)。

乙公司换入车床时,借:固定资产409 500元,存货跌价准备10 000元;贷:主营业务收入300 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)51 000元,银行存款58 500元,营业外收入10 000元。结转库存商品成本时,借:主营业务成本180 000元;贷:库存商品——钢材180 000元。

根据以上会计分录,我们可以得出营业毛利为120 000元,非货币性资产交换利得为10 000元,两种收益使乙公司当期利润提高了130 000元。

2. 换入资产价值决定法。

(1)收到补价方——甲公司。换入钢材的成本=300 000+10 000=310 000(元)。

甲公司换入钢材时,借:原材料——钢材310 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)51 000元,银行存款58 500元,存货跌价准备20 000元;贷:主营业务收入350 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)59 500元,营业外收入30 000元。结转库存商品成本时,借:主营业务成本250 000元;贷:库存商品——车床250 000元。

根据以上会计分录,我们可以得出营业毛利为100 000元,非货币性资产交换利得为30 000元,两种收益使甲公司当期利润提高了130 000元。

(2)支付补价方——乙公司。换入车床的成本=350 000(1+17%)=409 500(元)。

乙公司换入车床时,借:固定资产409 500元,存货跌价准备10 000元;贷:主营业务收入300 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)51 000元,银行存款58 500元,营业外收入10 000元。结转库存商品成本时,借:主营业务成本180 000元;贷:库存商品——钢材180 000元。

根据以上会计分录,我们可以得出营业毛利为120 000元,非货币性资产交换利得为10 000元,两种收益使乙公司当期利润提高了130 000元。

金融资产会计核算的改进及纳税调整

浙江丽水 王碧秀

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。该准则在基本准则的基础上,对金融工具的定义、金融资产与负债的分类、金融工具的确认和计量等方面作了具体的约定和规范。但在金融资产的有关规定中还存在不完善的地方,本文拟对此进行探讨。

一、交易性金融资产

例1:甲公司在20×6年3月4日购入A上市公司股票,实际支付价款为202万元,其中支付给中介机构2万元的手续费。甲公司将其划分为交易性金融资产。20×6年12月31日的公允价值为210万元;20×7年5月31日,以209万元的价格将其全部出售。

1. 20×6年3月4日购入时。借:交易性金融资产——成本200万元,投资收益2万元;贷:银行存款202万元。

上述会计核算中未将交易费用列入初始成本,而单独计入当期损益,这样处理不能反映投资收益的真实含义。对于以后交易性金融资产市场价格的不断变化,则体现在“交易性金融资产——公允价值变动”科目中。

笔者认为上述处理存在以下不足:①未能真实反映资产取得的成本。因为交易费用是企业为了取得该资产所实际发生的支出,是取得该资产所发生的必要的、合理的支出,理应构成资产的成本。但是会计准则未将该部分支出作为资产的成本。②没有真实反映投资收益的含义。投资收益是企业通过投资行为所产生的差价收入。企业在取得该资产时还只是投资的开始,并没有形成差价,因此不应产生投资收益。③导致

会计和税法差异的产生。税法规定,企业取得的资产以取得资产时所发生的有关支出计价,包括交易费用。而会计处理中资产价值不包括该部分交易费用,会导致会计资产的计价基础小于税法的计价成本,产生“递延所得税资产”,需要进行纳税调整。

鉴于上述不足,笔者建议将该交易费用记入“交易性金融资产——交易费用”科目。具体会计处理如下:借:交易性金融资产——成本200万元、——交易费用2万元;贷:银行存款202万元。

2. 20×6年12月31日。借:交易性金融资产——公允价值变动10万元;贷:公允价值变动损益10万元。

纳税影响:会计上将因交易性金融资产公允价值变动而产生的持有利得,作为当期利润的构成部分,它仅仅是一种“未得利润”。因此,企业在进行所得税纳税申报时,应将该部分进行纳税调整。由于会计资产的计价基础大于税法的计税成本,因此产生“递延所得税负债”。

3. 20×7年5月31日出售时。根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定,当金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已经转移时,应当终止确认相关金融资产,同时确认相关损益。借:银行存款209万元,公允价值变动损益10万元;贷:交易性金融资产——成本200万元、——公允价值变动10万元,投资收益9万元。

笔者建议作如下会计处理。借:银行存款209万元,公允价值变动损益10万元;贷:交易性金融资产——成本200万

三、两种方法的差异分析

由上文可知,按照《企业会计准则——应用指南》中提供的两种方法所计算出的资产的入账价值是不同的,对当期的利润影响也不同,其差异如下表所示:

单位:元

项 目		甲公司收到钢材	乙公司收到车床
换出资产 价值决定法	入账价值	301 500	409 500
	影响利润	121 500	130 000
换入资产 价值决定法	入账价值	310 000	409 500
	影响利润	130 000	130 000
差 异	入账价值	-8 500	0
	影响利润	-8 500	0

根据表中的数据,从合理避税角度来看,甲公司应选择

“换出资产价值决定法”进行账务处理,从而可以收到避税效果。由于乙公司是将换入资产作为固定资产入账,所以两种方法所确定的入账价值是一样的。同时要说明的是,甲公司的举措并未与国家税收政策相矛盾,企业的合理避税在很大程度上能促进企业的发展,避税额将来仍以税金的形式归还给国家,从长远来看有利于社会财富的增加。

从谨慎性原则角度来看,笔者认为非货币性资产交换双方在确定换入资产入账价值时,应采用两种方法中换入资产入账价值较低的方法。在非货币性资产交换中容易产生一些只存在于账面上的利润,对于这些没有实际现金支撑的利润,我们要谨慎对待。同时,非货币性资产交换中公允价值决定了货币流向,公允价值是否真实决定了会计信息是否真实,账务处理时必须强调真实性、谨慎性,以稳健核算为出发点,真正发挥公允价值的作用。○