

非货币性资产交换准则运用浅议

华北电力大学工商管理学院 刘泽荣

一、相关税费的处理问题

从《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“新会计准则”)可以看出,在非货币性资产交换中,换入资产的入账价值计量方式可以概括为,当交易同时满足两个条件(即该项交换具有商业实质,换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量)并采用公允价值作为主要计量依据时:换入资产的入账价值=换出(或换入)资产的公允价值+相关税费+支付的补价(或:-收到的补价)-可抵扣的增值税。当交易不同时满足两个条件而采用账面价值作为主要计量依据时:换入资产的入账价值=换出资产的账面价值+相关税费+支付的补价(或:-收到的补价)-可抵扣的增值税。

但是新会计准则中对于相关税费之“税”并未做出明确的规定或给出一个明确的范围或判断原则。从财政部编写司编写的《企业会计准则讲解2006》(以下简称《准则讲解》)来看,其解释为:换入资产与换出资产涉及相关税费的,如换出存货视同销售计算的增值税销项税额,换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额,以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等,按照相关税收规定计算确定。从现已出版的相关书籍来看,对于在非货币性资产交换过程中发生的增值税的处理没有争议,但对于消费税的处理则众说纷纭。有的认为只要是在交换过程中发生的就应该计入换入资产的成本,有的则主张按照企业日常核算的原则,借记“营业税金及附加”等科目,贷记“应交税费——应交××税”科目。问题是增值税属于价外税,而消费税属于价内税,若换入资产的入账价值以公允价值作为主要计量依据尚可理解,但若以账面价值作为主要计量依据时,采用同样的方法处理是否合理?若“相关税费”仅指增值税,那么“相关税费”的说法似乎不大准确,极易引起人们的误解,那直接说“增值税”岂不更加准确?显然,从新会计准则及《准则讲解》中找不到答案。

二、涉及补价时非货币性资产交换的判断问题

对于这个问题新会计准则中没有提及,但是《准则讲解》中是这样表述的:非货币性资产交换准则规定,认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换,通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于25%作为参考比例。也就是说,支付的货币性资产占换入资产公允价值(或者换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例、或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于25%的,视为非货币性资产交

换;高于25%(含25%)的,视为货币性资产交换,适用《企业会计准则第14号——收入》的规定。

从以上表述来看,涉及补价的交易,判断该交易是否属于非货币性资产交换的计算可概括为公式①:收到补价方:判断比率=补价÷换出资产公允价值(或换入资产公允价值+补价);支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产公允价值+补价)。

以上两个比率都低于25%时,该交易属于非货币性资产交换;而这两个比率大于或等于25%时,该交易不属于非货币性资产交换。现在的问题是:若资产交换同时满足具有商业实质且公允价值能可靠计量时,对于换入资产的入账价值以公允价值作为主要计量依据,以上公式成立;若以上两个条件不能同时满足,尤其是双方交换虽然具有商业实质,但一方或双方资产的公允价值不能够可靠计量,则只能以换出资产的账面价值作为主要计量依据,在这种情况下以上公式显然不再适用。

笔者从《准则讲解》的例题中,发现其采用了公式②:收到补价方:判断比率=补价÷换出资产账面价值;支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产账面价值+补价)。

综上所述,笔者认为,《准则讲解》中对于判断比率的计算表述并不全面,正确的表述应为:若交换中公允价值能够可靠计量,用公式①;若交换中公允价值不能够可靠计量,用公式②。○

财产清查会计处理存在的问题

河南焦作 李勇

针对财产清查结果的账务处理,目前采用了两种根本不同的会计处理方式,即把存货的盘盈和盘亏以及固定资产的盘亏计入盘点年度的财务报表,而把固定资产的盘盈计入盘点以前年度的财务报表。本文主要从可比性原则和基本经营假设两方面分析固定资产盘盈会计处理的恰当性。

一、现行财产清查结果账务处理的规定

企业应至少于每年年末对实物资产进行一次清查盘点,根据清查盘点的不同结果进行账务处理,当盘点数量和账面记载数量不一致时,把账面数量调整到与实际数量相一致。在资产盘亏的处理上,存货盘亏和固定资产盘亏的处理是相同的。出现盘亏时,首先调整账面金额,把账面数量减少到与实际数量相符,先通过“待处理财产损溢”账户过渡,查明原因后,根据企业内部管理权限经批准后将盘亏净损失记入“管理费用”、“营业外支出”等账户。

但是在资产盘盈的处理上,存货盘盈和固定资产盘盈的