

非货币性资产交换会计核算之我见

解媚霞

(浙江经贸职业技术学院 杭州 310000)

【摘要】 本文通过对非货币性资产交换(旧会计准则称为“非货币性交易”)新旧会计准则的差异进行比较,结合例题来揭示会计准则的变化及其影响,并指出《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(简称“新会计准则”)中存在的问题。

【关键词】 非货币性资产交换 会计准则 商业实质 公允价值

一、新会计准则的变化及其影响

新会计准则与《企业会计准则——非货币性交易》(简称“旧会计准则”)相比,主要在以下方面发生了变化:一是新会计准则在一定条件下引入了公允价值计量属性;二是非货币性资产交换损益的确认方面;三是换入资产入账价值的计价基础方面。

新旧会计准则与税法相关规定的具体差异如表1所示。

表1

计量模式		旧会计准则	新会计准则		税法
		账面价值	不具商业实质 账面价值	具有商业实质 公允价值	公允价值
损益确认	不涉及补价	不确认	不确认	公允价值-账面价值	公允价值-账面价值-相关税费
	支付补价	不确认	不确认	公允价值-账面价值	公允价值-账面价值-相关税费
	收到补价	仅确认补价中所含的损益	不确认	公允价值-账面价值	公允价值-账面价值-相关税费
换入资产的入账价值	不涉及补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费	换出资产账面价值+应支付的相关税费	换出资产账面价值+应支付的相关税费	换出资产账面价值+应支付的相关税费
	支付补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费+补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费+补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费+补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费+补价
	收到补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费-补价+损益	换出资产账面价值+应支付的相关税费-补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费-补价	换出资产账面价值+应支付的相关税费-补价

新会计准则的变化主要是采用了两种计量模式:账面价值计量模式和公允价值计量模式。其中以公允价值为核心,以账面价值为辅助。由于公允价值的使用,使得交换双方在进行非货币性资产交换的过程中均按公允价值进行计价,并按换出资产的公允价值与账面价值的差额确认当期损益,这样做对当期资产结构、所得税费用及净资产均可能产生影响。而旧

会计准则下只有当收到补价时才确认补价中所包含的损益。因此执行新会计准则后,非货币性资产交换将会影响交换双方的当期损益。

税法规定非货币性交易的双方均将非货币性交易分解为出售或转让持有的非货币性资产和购置新的非货币性资产两项经济业务进行税务处理,按照换出资产的公允价值减去换出资产的账面价值和应支付的相关税费确认资产的转让所得。这与新会计准则公允价值计量模式下的处理相近。

例:甲企业以其生产的产品A向乙企业换入原材料B;产品A的成本为36万元,不含税售价为40万元;换入的原材料B的成本为42万元,不含税售价为40万元。甲、乙企业均为一般纳税人,适用增值税税率为17%,企业所得税税率为33%,产品A与原材料B均未计提存货跌价准备。假设交换过程不涉及其他税费,甲、乙企业均取得对方开具的增值税专用发票。计算分析见表2(单位:万元)。

表2

	甲企业			乙企业		
	旧会计准则	新会计准则		旧会计准则	新会计准则	
		不具商业实质	具商业实质		不具商业实质	具商业实质
损益	0	0	40-36=4	0	0	40-42=-2
换入资产价值	36	36	40	42	42	40
应纳税所得额	40-36=4			40-42=-2		

分析如下:甲企业交换前资产账面价值为36万元,损益为0(假定不考虑其他资产损益);在此次非货币性资产交换中,甲企业换出资产的公允价值为40万元,高于其账面价值36万元,如果此次交换具有商业实质,则甲企业交换收益为4万元(40-36),原材料B的入账价值为40万元,导致甲企业当期利润增加4万元,资产账面价值增加4万元。

乙企业交换前资产账面价值为42万元,损益为0(假定不考虑其他资产损益);在此次非货币性资产交换中,乙企业换出资产的公允价值为40万元,低于其账面价值42万元,如

投资决策中折现现金流量法的局限性及改进

张彬 王曙光(教授)

(青岛理工大学商学院 山东青岛 266520)

【摘要】 企业在进行投资决策时往往会采用折现现金流量法,然而这一方法在使用过程中存在着局限性,对决策者有不利的影响,需要对其进行改进。本文提出了改进折现现金流量法的设想。

【关键词】 折现现金流量法 局限性 改进

一、折现现金流量法的使用原理

折现现金流量法(DCF法)是评价投资项目可行性的决策评价方法,是根据投资项目未来净现金流量(NCF),按照基准贴现率(i)折算成贴现现值,减去初始投资额(I)得到净现值(NPV),具体计算公式如下:

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{NCF_t}{(1+i)^t} - I$$

在对投资项目作决策时,可以使用NPV这一指标。当面对单一投资项目决策时,若 $NPV > 0$,则投资该项目意味着贴现后的现金流入量大于贴现后的现金流出量,该投资项目可

以获得高于投资报酬率的回报;反之,当 $NPV < 0$ 则不投资该项目。当面对互斥的投资项目决策,即在两个项目中选择一个项目就必须放弃另一个项目,比较两个项目NPV的大小,NPV大的项目应作为投资项目考虑。我们可以从借入资本的角度分析DCF法的使用原理:项目初始投资额 I 可以看做是决策者起初从资本市场借入的资本,每年该资本都会为决策者带来现金净流入(或现金净流出)。若净现金流量为正值并且大于借入资本,意味着借入该资本可以获得收益(NPV即为收益额),借入该资本是正确的决策;若净现金流量为负值,说明借入的资本不但没有得到偿还,而且还会引起现有资本

果此次交换具有商业实质,则乙企业交换损失为2万元($40 - 42$),产品A的入账价值为40万元,导致乙企业当期利润减少2万元,资产账面价值降低2万元。

结论:①当换出资产的公允价值高于(低于)其账面价值时,将增加(减少)企业当期利润,并且增加(减少)企业资产的账面价值;②企业采用公允价值对资产的入账价值和当期损益进行确认,使得会计上确认的金额和税务上的应税金额更相近,大大缩小了两者间的差异。

二、新会计准则存在的问题

1. 非货币性资产交换过程中发生的相关税费的处理问题。新会计准则规定将在非货币性资产交换过程中发生的相关税费作为换入资产的代价,而不作为换出资产发生的支出,此规定虽然可以简化核算,但在现实中可能会让人迷惑。假定甲公司以其不再用的设备与乙公司的货运汽车交换。甲公司换出设备的账面原价为120万元,已提折旧20万元,公允价值为110万元;乙公司换出的货运汽车成本为100万元,公允价值为110万元。假设甲公司换入的货运汽车将作为企业的固定资产进行使用和管理,且未对换出设备计提减值准备。对于甲公司,税法上要求将该项非货币性交易分解成出售设备和购入货运汽车。出售设备时,需要计算缴纳的营业税= $110 \times 5\% = 5.5$ (万元),确定的转让损益= $110 - 100 - 5.5 = 4.5$ (万元),购入的货运汽车成本应为110万元。根据新会计准则规定,应确定的损益= $110 - 100 = 10$ (万元),换入货运汽车的成

本= $110 + 5.5 = 115.5$ (万元)。显然,缴纳的营业税是由于出售设备才发生的税款,而新会计准则却将营业税作为换入货运汽车发生的代价,计入货运汽车的成本。可见,新会计准则对于非货币性资产交换过程中发生的相关税费并未予以合理核算,笔者认为应将交换过程中涉及的相关税费区分为因换出资产产生的税费和因换入资产产生的税费。换入资产的入账价值=换出资产的公允价值+支付的补价(-收取的补价)+因换入资产产生的相关税费;损益=换出资产的公允价值-换出资产的账面价值-因换出资产产生的相关税费。如果无法清楚地区分这两类税费,则可规定一律作为因换入资产发生的税费,计入换入资产的成本。

2. 公允价值问题。新会计准则未说明公允价值是否包括可抵扣的增值税。假如用固定资产去换存货,根据新会计准则,换入存货的入账价值应等于换出固定资产的公允价值加上相关税费,这里我们就有了两种选择:①直接根据换出固定资产的公允价值加上相关税费确认为存货的价值;②根据换出固定资产的公允价值加上相关税费的合计数再扣除可以抵扣的增值税后的余额确认为存货的价值。笔者认为,如换入的资产是存货,“换入资产入账价值”应扣除“可抵扣的进项税额”(单独反映)。

3. 换出存货时存货跌价准备的结转问题。新会计准则并未明确规定换出存货时存货跌价准备是和商品成本一并转入销售成本,还是转入管理费用。○