

# 新准则中会计计量属性的运用及纳税调整

国家税务总局扬州税务进修学院 李明

## 一、历史成本计量属性

根据《企业会计准则——基本准则》，在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量；负债按照因承担现时义务而实际收到的款项，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

现行税法总体上认同历史成本计量属性。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)规定，纳税人的存货、固定资产、无形资产和投资等各项资产成本的确定应遵循历史成本原则。但是在有些方面税法对历史成本计量是不认同的，如非货币性资产交换准则中的成本计量方法。

例1:2007年5月31日，光明公司以自产产品账面成本为80 000元的办公桌置换宏达公司账面成本为110 000元的木板作为原材料，光明公司和宏达公司均按100 000元的公允价值互开了增值税专用发票。光明公司采用成本计量方法会计核算如下：借：材料采购——木板80 000元，应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元；贷：库存商品——办公桌80 000元，应交税费——应交增值税(销项税额)17 000元。

对于光明公司来说，取得的木板账面成本为80 000元，但是税法认定的木板的计税成本应按木板的公允价值计量为100 000元，因此存在20 000元的差异。

## 二、重置成本计量属性

根据《企业会计准则——基本准则》，在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量，负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现

金等价物的金额计量。

根据《企业所得税暂行条例实施细则》的规定，盘盈的固定资产计价，按同类固定资产的重置价值计价，同时按照重置成本计入当年度应纳税所得额，因此税法对于特定业务涉及的重置成本标准计量是认可的。

例2:甲公司财产清查时发现，基本车间盘盈设备一台。经专业技术人员评估，设备重置完全成本为200 000元，估计有七成新。企业对财产价值评估采用重置成本法，因此，设备入账价值=200 000-200 000×30%=140 000(元)。税法认定的盘盈固定资产的成本也是140 000元，并且全额计入当年度应纳税所得额。可见，会计与税法处理是一致的。

## 三、可变现净值计量属性

根据《企业会计准则——基本准则》，在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。可变现净值计量属性主要适用于存货准则、资产减值准则等。企业资产一旦发生跌价、减值，企业提取准备金后，要进行纳税调增；将来资产价值回升，转回准备金时要进行纳税调减。

例3:华光公司采用“成本与可变现净值孰低法”进行存货计价核算。2007年年末空调商品的账面成本为500 000元，预计可变现净值480 000元。

会计处理如下：借：资产减值损失20 000元；贷：存

货设备现金流出量现值和，因此应该采用借款购买该设备的方案。

需要说明的是：①为了方便计算，本案例假定设备使用寿命与租赁期限相等，如果租赁期限小于使用寿命，那么与借款购买设备方案的比较就应该采用年平均成本来计算，这样会更麻烦些。②本案例没有直接告诉年支付租金额，所以通过年金现值求得，所以两种方案计算现金流量方法非常相似。案例也可以变化，比如直接告诉租金额、借款是按期付息到期还本等，但是总的解题思路没有变化，都要考虑相关的成本利息的抵税效应。③我们只列举了租金包括设备成本、成本利息的情况，至于租金同时包括手续费，思路仍然一样。还有租金仅包括设备成本或者只有融资租赁单方案决策，计算更加简单，在此不再赘述。○

表2 借款购买设备现金流量分析

单位：元

年度	第一年年初	第一年年末	第二年年末	第三年年末	合计
年偿还额		3 741 114	3 741 114	3 741 114	11 223 342
银行利息		600 000	411 533.16	211 808.84	1 223 342
利息抵税		240 000	164 613.26	84 723.54	489 336.8
支付本金		3 141 114	3 329 580.84	3 529 305.16	10 000 000
未付本金	10 000 000	6 858 886	3 529 305.16	0	
税后现金流出		3 501 114	3 576 500.74	3 656 390.46	10 734 005.2
税后现金流出现值		3 182 862.74	2 955 620.21	2 747 046.15	8 885 529.1

注：表2中税后现金流出现值计算方法同表1。

根据计算可知，借款购买设备现金流出现值和小于融资租

货跌价准备 20 000 元。税法对存货跌价准备金不予承认,因此在当年度应纳税所得额计算时要纳税调增 20 000 元。2008 年年末空调商品预计可变现净值 490 000 元,会计处理如下:借:存货跌价准备 10 000 元;贷:资产减值损失 10 000 元。在计算当年度应纳税所得额时要纳税调减 10 000 元。

#### 四、现值计量属性

根据《企业会计准则——基本准则》,在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量,负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流量的折现金额计量。资产减值准则第九条规定,资产预计未来现金流量的现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。按照现行税法的规定,由于税法一般认可的是历史成本计量属性,因此对于会计处理时涉及的现值计量属性,税法是不认可的,要进行纳税调整。

例 4:2007 年 1 月 3 日光明公司从长江公司购买材料,考虑到光明公司资金紧张,但是信誉很好,双方签订购销合同,购买价格为 400 000 元,增值税税率为 17%,2008 年 6 月 30 日偿还材料款。2007 年 1 月 3 日长江公司发出了材料,并按 400 000 元开具了增值税专用发票,而购买该材料价款的现值只有 360 000 元,光明公司多支付的 40 000 元实际上是由于占用长江公司资金而给予的补偿。

光明公司采购材料时:借:材料采购 360 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)68 000 元,未确认融资费用 40 000 元;贷:长期应付款——长江公司 468 000 元。

按照存货准则的规定,由于光明公司购买材料付款期限超过了正常信用期,因此购买材料的账面金额应按购买该材料价款的现值 360 000 元进行计量,而税法认定的材料成本为 400 000 元,因此出现了差异,在将来材料消耗、未确认融资费用摊销时要进行纳税调整。

#### 五、公允价值计量属性

根据《企业会计准则——基本准则》,在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。在投资性房地产、金融工具确认和计量等准则中,涉及的以公允价值计量的投资性房地产和交易性金融资产的处理方法是现行税法不认可的,需要进行纳税调整。但是在非货币性资产交换准则中以公允价值作为换入资产的入账金额、债务重组准则中收到的抵债资产按照公允价值作为入账金额的处理方法与税法规定是一致的。

例 5:2005 年 12 月 31 日光明股份有限公司一建筑物完工并投入使用,总价值为 1 000 000 元,自己使用,预计使用年限为 20 年,采用直线法计提折旧,假设报废时无残值。使用一年后于 2007 年 1 月 1 日将该建筑物对外出租,租期为 2 年,每年收取租金 80 000 元,出租当日该建筑物的公允价值为 1 050 000 元,2007 年 12 月 31 日该建筑物的公允价值为 1 100 000 元,2008 年 12 月 31 日该建筑物的公允价值为 1 200 000 元,2008 年 12 月 31 日租期届满公司收回自己使用(光明公司对投资性房地产采用公允价值计量)。

(1)2005 年 12 月 31 日建筑物完工时:借:固定资产 1 000 000 元;贷:在建工程 1 000 000 元。

(2)假设 2006 年按年计提折旧:借:管理费用 50 000 元;贷:累计折旧 50 000 元。

(3)2007 年 1 月 1 日将该建筑物对外出租。①建筑物对外出租时:借:投资性房地产——成本 1 050 000 元,累计折旧 50 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元,资本公积——其他资本公积 100 000 元。按照我国现行税法,尽管企业资产发生了增值,但不涉及所得税问题。②取得租金收入:借:银行存款 80 000 元;贷:其他业务收入 80 000 元。

(4)根据投资性房地产准则及应用指南,在资产负债表日应对投资性房地产按当日公允价值计量,投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额,借记“投资性房地产——公允价值变动”科目,贷记“公允价值变动损益”科目;公允价值低于其账面余额的差额,作相反的会计分录,同时不再对投资性房地产提取折旧或进行价值摊销。

2007 年 12 月 31 日进对投资性房地产按当日公允价值进行计量,同时调整当期损益。借:投资性房地产——公允价值变动 50 000 元;贷:公允价值变动损益 50 000 元。

税法分析:由于“公允价值变动损益”属于损益类账户,因此会对当期损益产生影响,增加当年度利润 50 000 元;而按我国现行税法的规定,不涉及应纳税所得额的计算,因此当年度需在利润的基础上纳税调减 50 000 元。同时考虑到在公允价值计量模式下,公司对该资产不再计提折旧,而税法允许公司在本年度计算应纳税所得额时扣除折旧 50 000 元,需纳税调减 50 000 元。

(5)2008 年 12 月 31 日租期届满,公司收回建筑物自己使用。根据投资性房地产准则及应用指南,公司将采用公允价值模式计量的投资性房地产转为自用,应按该项投资性房地产在转换日的公允价值,借记“固定资产”、“无形资产”科目,按该项投资性房地产的成本,贷记“投资性房地产——成本”科目,按该项投资性房地产的公允价值变动,贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目,按其差额,贷记或借记“公允价值变动损益”科目。借:固定资产 1 200 000 元;贷:投资性房地产——成本 1 050 000 元、——公允价值变动 50 000 元,公允价值变动损益 100 000 元。

税法分析:本年度发生的公允价值变动损益会增加公司利润 100 000 元,而按我国现行税法的规定,不涉及应纳税所得额的计算,因此需纳税调减 100 000 元。同时公司当年度没有计提折旧,而按税法规定可扣除 50 000 元折旧,因此需纳税调减 50 000 元。另外,收回自用固定资产会计核算的账面成本为 1 200 000 元,而税法认定的该固定资产的成本仍然为 1 000 000 元。

(6)收回后每年计提折旧 70 588.2 元(1 200 000÷17)。借:管理费用 70 588.2 元;贷:累计折旧 70 588.2 元。

税法分析:公司在当年度计算利润时扣除的折旧为 70 588.2 元,而在计算应纳税所得额时允许扣除的折旧只有 50 000 元,因此需纳税调增 20 588.2 元。○