

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

会计处理有着本质区别:存货盘盈时的账务处理程序和方法与存货盘亏完全一致,即先通过“待处理财产损益”账户过渡调平财务账,经批准后冲减管理费用;而固定资产盘盈会计上作为前期差错处理,调整上年损益的发生额、期初未分配利润和期初盈余公积,通过设置“以前年度损益调整”账户进行核算。

二、存在的问题

1. 违背了可比性原则。为了保证会计信息的质量,企业对外提供的会计信息应当相互可比,即相同或者相似的事项应当采用一致的会计政策和会计处理方法。针对实物资产的盘点来讲:实物资产的盘亏,不论是存货还是固定资产,其实质都是盘点时发现当期实物资产数量的非正常减少,因此把实物资产的减少计入当期损益,两者在会计处理上仅仅是科目名称的不同。因固定资产购买的目的是长期使用而非变现,所以固定资产的减少计入营业外支出。因购买存货的目的主要是为生产、销售作准备,所以除不可抗力因素造成的损失外,存货的盘亏计入管理费用。同样道理,实物资产的盘盈,不论是存货还是固定资产,均是盘点时发现当期资产出现非正常溢余,因此应当增加盘盈当期的收益或者减少盘盈当期的费用,而不应该把流动资产盘盈计入当期损益,把固定资产盘盈计入上期损益。同时,盘盈和盘亏是同一事物的两个方面,两者的会计处理应该是方法一致、方向相反,因此把固定资产盘盈计入上期损益而把固定资产盘亏计入当期损益是不恰当的。

2. 违背了基本经营假设。设计财产清查会计处理依据时的基本经营假设就是每个企业至少每年年末能够对实物资产清查盘点一次并且在清查中能够做到不漏不重,如果企业不能做到这一点,其设计的会计处理在实际应用时就会发生错误。当企业不能做到每年都进行盘点时,如果本年盘点时发生产品盘亏,怎么知道盘亏的数量是当年发生的还是以前年度发生的呢?没有理由把盘亏的数量全部计入当年损益,因为如果有证据表明产品盘亏是以前年度发生的就应该调整以前年度报表,所以在设计财产清查的会计处理时应当一贯遵循基本经营假设。当假设企业每年都能够进行严格的盘点清查时,就意味着上年度也进行了严格的盘点清查,上年所有的实物溢缺都被发现并且已经进行了适当的处理,本年发现的实物溢缺与上年度没有关系,全部是当年发生的,该假设对固定资产盘点一样适用,因此固定资产的盘盈不应计入上年而应计入当期。同时根据权责发生制原则,在收入实现、费用发生时确认收入和费用,只有当盘点结果出来以后,费用是否发生才得以明了,因此也应该于盘点当期确认费用(或者冲减费用)。另外,如果同一企业当期固定资产既有盘盈又有盘亏,该如何处理呢?可能有两个选择:①把盘盈计入上年,把盘亏计入当年;②把盘盈与盘亏相抵后看净额,如果是净增加计入上期,如果是净减少计入本期。如果选择①,显然有悖常理,同一事实采用两个标准;如果选择②,又有失原则。综上所述,笔者认为把固定资产盘盈作为前期差错调整上期损益是不合适的,而应该计入发现盘盈年度的损益。○

谈账外收入补税会计处理

江苏南通日报社 张庆锋

某纺织公司(系一般纳税人)因增值税税负过低被当地税务部门稽查,税务部门检查出其2007年1~3月份销售棉花下脚料10万元(含税价)未入账,要求该公司补交税费16 128.21元,其中增值税14 529.92元,城市维护建设税1 017.09元,教育费附加581.20元。并处少交税费部分50%的罚款8 064.11元。经查,上述销货款10万元已被公司老板占用,其中春节期间购买购物卡赠给客户金额为3万元,为逃避当地劳动部门强制征收劳动保险的规定,账外支付员工工资5万元,因无法取得合法票据账外支付其他费用2万元。该公司主管会计补交税费后作了如下会计分录:借:其他业务成本1 6128.21元,营业外支出8 064.11元;贷:银行存款24 192.32元。

该公司主管会计犯了一个常见的错误,即最大程度地简化了会计处理。这种处理方式与整个会计业务的性质不相符,与“收支两条线”的思路也相违背,极有可能给企业带来新的纳税风险。账外收入其实也是一笔正常的营业收入,入账时首先应确认销售收入,并结转销售成本,按规定计提税费,同时收入、成本应并入当期应纳税所得额,计算所得税。

另外,上例中关于10万元的支出应区别对待:①购买购物卡赠给客户属于捐赠行为,应记入“营业外支出”科目,取得合法票据后按税法规定在限额比例内税前扣除。客户获取购物卡时应视为偶然所得,按照税法的规定缴纳个人所得税,该公司有义务对其进行代扣代缴。由于客户获赠的购物卡属税后净得,故计税基数应予调整,应纳税所得额 $=3 \div (1 - 20\%) = 3.75$ (万元),应补交个人所得税 $=3.75 \times 20\% = 0.75$ (万元)。②支付的员工工资入账后附工资明细表,并按税法规定计算可税前扣除的工资成本,同时补提工资附加费。③因无法取得合法票据账外支付其他费用2万元入账后,应进行纳税调整,不得税前扣除。

正确的会计处理如下:①确认营业收入,计提税费。借:应收账款——购货方;贷:主营(其他)业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。借:营业税金及附加;贷:应交税费——应交城市维护建设税、——应交教育费附加。②结转销售成本。借:主营(其他)业务成本;贷:库存商品,原材料。③收回的现金入账。借:库存现金;贷:应收账款——购货方。④将未入账的支出入账。借:主营业务成本——工资,营业外支出——馈赠,管理费用;贷:库存现金。借:主营业务成本——工资性附加;贷:应付职工薪酬。⑤支付补交的流转税费用及罚款。借:营业外支出——罚款,应交税费;贷:银行存款。⑥支