

非货币性资产交换新旧准则规定之比较

黄月眉

(浙江海洋学院 浙江舟山 316000)

【摘要】 本文揭示了新旧会计准则关于一般情况下的非货币性资产交换会计处理的差异,说明了在不涉及补价、涉及补价及同时换入多项资产这三种条件下非货币性资产交换的会计处理方法,分析了新会计准则在非货币性资产交换会计处理上的一系列重大变化。

【关键词】 企业会计准则 非货币性资产交换 差异

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“新准则”)与《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“旧准则”)相比,对一般情况下的非货币性资产交换的会计处理做出了进一步的规范,特别是在换入资产计量和损益确认上,引入公允价值作为换入资产计价基础,并将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额确认为当期损益,可见在此问题上,新旧准则的会计处理方法有着较大的区别。

一、新旧准则关于非货币性资产交换会计处理之比较

(一) 不涉及补价条件下非货币性资产交换的会计处理

新准则会计处理为:若以公允价值计价,以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益,具体应当分别以下三种情况进行处理:换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本;换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;换出资产为长期股权投资的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。若以账面价值计价,会计处理方法与旧准则规定相同,即仍以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值,而不涉及损益。为了直观起见,现举例说明如下。

例1:A公司以本企业生产的账面价值为9000元的甲产品换入B公司的库存商品复印机一台,作为固定资产进行管理;B公司换入的甲产品作为原材料进行管理,甲产品和复印机的公允价值为10000元,复印机账面价值为11000元。A公司支付运费400元,B公司支付运费200元。销售甲产品和复印机的增值税税率均为17%,计税价格等于公允价值。假设A公司和B公司都没有计提存货跌价准备,整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

(1)设交易具有商业实质,且公允价值是可靠的,采用公允价值计价:

A公司会计处理如下:借:固定资产——复印机12100元,主营业务成本9000元;贷:主营业务收入10000元,应

交税费——应交增值税(销项税额)1700元,银行存款400元,库存商品——甲产品9000元。

B公司会计处理如下:借:原材料——甲产品10200元,应交税费——应交增值税(进项税额)1700元,主营业务成本11000元;贷:主营业务收入10000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1700元,银行存款200元,库存商品——复印机11000元。

(2)设交易双方的公允价值均不可靠,采用账面价值计价。会计处理同旧准则。

(二) 涉及补价条件下非货币性资产交换的会计处理

1. 支付补价的情况下,新准则会计处理为:若以公允价值计价,以换出资产的公允价值加上支付的补价(或换入资产的公允价值)和应支付的相关税费,作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。若以账面价值计价,会计处理方法与旧准则规定相同,仍以换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本,而不涉及损益。

2. 收到补价的情况下,新准则会计处理为:若以公允价值计价,以换出资产的公允价值减去补价(或换入资产的公允价值)加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。若以账面价值计价,以换出资产的账面价值减去补价并加上应支付的相关税费作为换入资产的成本,不涉及损益(此会计处理同旧准则中换出资产的公允价值小于其账面价值时的处理)。

旧准则收到补价的会计处理则分别两种情况:当换出资产的公允价值小于其账面价值时,以换出资产的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值,不涉及损益;当换出资产的公允价值大于其账面价值时,应按如下公式确定换入资产的入账价值和应确认的损益:换入资产入账价值=换出资产账面价值-补价/换出资产公允价值×换出资产账面价值+补价/换出资产公允价值×应交的税金及教育费附加+应支付的相关税费;应确认的损益=补价-补价/换出资产公允价值×换出资产账面价值-补价/换出资产公允价

值×应交的税金及教育费附加。

例2:接上例,假定B公司复印机的公允价值为9 000元,经双方协商,B公司支付A公司1 000元的补价。

A公司的会计处理:收到的补价1 000元占换出资产公允价值10 000元的比例为10%,该比例小于25%,属非货币性资产交换,应按照非货币性资产交换准则进行会计处理。

(1)设交易具有商业实质,且双方的公允价值是可靠的,采用公允价值计价:借:固定资产——复印机11 100元,银行存款1 000元,主营业务成本9 000元;贷:主营业务收入10 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元,银行存款400元,库存商品——甲产品9 000元。

(2)设交易双方的公允价值均不可靠,采用账面价值计价。此例中,换出资产的公允价值大于账面价值。借:固定资产——复印机10 100元,银行存款1 000元;贷:库存商品——甲产品9 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元,银行存款400元。

此例中,换出资产的公允价值大于账面价值,旧准则下应计算确定换入资产入账价值和应确认的损益:应确认的损益=1 000-1 000/10 000×9 000=100(元),换入资产入账价值=9 000-1 000/10 000×9 000+1 700+400=10 200(元)。会计处理如下:借:固定资产——复印机10 200元,银行存款1 000元;贷:库存商品——甲产品9 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)1 700元,银行存款400元,营业外收入——非货币性交易收益100元。

B公司的会计处理:支付的补价占换出资产公允价值9 000元及补价之和的比例为10%,该比例小于25%,属非货币性资产交换,应按照相应准则进行会计处理。

(1)设交易具有商业实质,且双方的公允价值是可靠的,采用公允价值计价:借:原材料——甲产品10 200元,应交税费——应交增值税(进项税额)1 700元,主营业务成本11 000元;贷:主营业务收入9 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元,银行存款1 200元,库存商品——复印机11 000元。

(2)设交易双方的公允价值均不可靠,采用账面价值计价。会计处理同旧准则。

(三)同时换入多项资产的会计处理

新旧准则都将换入的多项非货币性资产视为一项综合资产,并按前文介绍的方法确定该项综合资产的成本总额;然后将成本总额在各项非货币性资产之间进行分配,据以确定换入的各项非货币性资产的入账价值。至于如何分配,新准则规定:①非货币性资产交换具有商业实质,且换入的各项非货币性资产的公允价值能够可靠计量的,应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定换入的各项非货币性资产的成本(此分配方法同旧准则)。②非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的,应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定换入

的各项非货币性资产的成本。

二、新准则所体现的进步

1. 能更真实地反映非货币性资产交换业务取得资产的成本。非货币性资产交换下的公允价值计量可以提高会计信息的相关性和可靠性,能避免采用账面价值计量的诸多弊端。比如当换出资产、换入资产公允价值不变时,按照账面价值进行会计处理,一旦换出资产的账面价值发生变化,所确认的换入资产入账价值及其损益就随之变化,这显然是不合理的;而在公允价值计量方法下,不管换出资产的账面价值是多少,换入资产的入账价值均保持不变,这就能较真实地反映换入资产的实际价值。

2. 改变了为防止企业操纵利润而一味谨慎的做法。旧准则因为过于谨慎,在反映损益方面显得不够全面和及时。旧准则规定只有在涉及补价时,收到补价的一方才确认损益,且确认的损益仅以补价所含的损益额为限,换出资产的公允价值与账面价值的差额不确认损益;换入资产的入账价值一律以换出资产的账面价值为基础确认,均不考虑资产的公允价值,若换入资产入账价值高于其公允价值,就在期末通过计提减值准备计入管理费用、投资收益、营业外支出等,若换入资产入账价值低于其公允价值,则不作反映。而新准则下,交换时即确认换出资产的公允价值与其账面价值的差额,并直接计入当期损益,故对资产交换损益的反映较真实、及时。

3. 实质重于形式原则得到了进一步的体现。新准则下,对于换入资产入账价值的确定,规定了“该项交换具有商业实质”这一前提条件。也就是说,如果交换具有商业实质,就以公允价值入账;否则,就以账面价值入账。新准则注重的是非货币性资产交换的“商业实质”而非其形式,从而使实质重于形式原则得到了更好的体现。

4. 减少了与税法的差异,简化了纳税调整。税法规定,企业必须确认非货币性资产交换的转让所得或损失,交换中放弃的非现金资产公允价值如果超过原账面计税成本,应确认为一项应税所得;反之,则应确认为一项损失。考虑到资产转让方的承受能力,税法又规定,以经营活动的部分非货币性资产对外投资,资产转让所得数额较大时,允许资产转让所得分期计入应税所得。审视新准则,其以公允价值为计量基础的处理原则与税法规定的处理原则基本一致,从而大大简化了企业的纳税调整工作。

5. 实现了与国际会计准则的实质性趋同。国际会计准则规定所有的资产交换均应以公允价值计量,只有在该项交换不具有商业实质,或者所收到资产和放弃资产的公允价值均不能可靠地计量时,才以所放弃资产的账面价值作为收到资产的成本。我国新准则强调非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量时应以公允价值计量,这与国际会计准则的精神是一致的,顺应了会计国际趋同的时代潮流。

主要参考文献

1. 谭光荣. 税务会计学. 长沙: 湖南大学出版社, 2004
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006