

新旧准则下非货币性资产交换 会计处理差异及纳税影响

国家税务总局扬州税务进修学院 李明

【摘要】 本文分析了新旧准则下企业通过资产置换取得非货币性资产的入账金额的确定方法,举例分析了新旧准则存在的差异及其对企业纳税产生的影响。

【关键词】 非货币性交易 补价 公允价值 账面价值

今年年初,我国财政部颁布了新企业会计准则,实现了我国会计准则与国际会计准则的趋同。它对于提高我国企业会计信息的质量、增强我国企业会计信息与国际企业会计信息的可比性、增进我国企业会计信息在国际资本市场的认同度将起到很大的促进作用。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“新准则”)中的有些内容与现行《企业会计准则——非货币性交易》(以下简称“旧准则”)相比较有了很大的变化,企业通过非货币性资产交换取得的资产入账金额存在较大的差异,同时与现行税法的差异也发生了变化。本文拟通过举例分析在不涉及补价与涉及补价情况下新旧准则对取得资产的入账金额的不同,研究其对税收可能产生的影响。

旧准则规定,换入资产的入账金额应以换出资产的账面价值计价,且不涉及补价的非货币性交易不确认损益。在涉及补价的非货币性交易中,收到补价一方应确认损益,且损益仅以收到的补价所含的损益为限。

新准则规定,具有商业性质且换入资产的公允价值能够可靠地计量的非货币性交易以公允价值计价,确认换出资产公允价值与其账面价值之间的差额,将其直接计入损益,但不核算收到补价所含收益或损失;不具有商业性质的,以换出资产的账面价值计量。新准则还规定,非货币性交易同时满足两个条件时,以公允价值计量:①该项交易具有商业性质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。不满足这两个条件之一时,则以换出资产的账面价值计量。因此,在新准则中是采用账面价值还是公允价值计价,对交易是否具有商业性质的判断是关键。

按照现行税法规定,非货币性交易属于视同销售业务,应将换出资产的公允价值(市场价格)与账面成本的差额计入应纳税所得额。下面举例说明。

一、不涉及补价条件下的会计和税务处理

例1:甲公司以其账面成本为80 000元的自产办公桌置换乙公司账面成本为110 000元的木板作为原材料,甲公司和乙公司均按100 000元互开了增值税专用发票。

1.旧准则下。

(1)甲公司的会计处理为:借:物资采购——木板80 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:库存

商品——办公桌80 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000元。

按照现行税法规定,甲公司尽管会计核算未产生损益,但其当年应增加应纳税所得额20 000元。同时,甲公司木板的账面成本虽然为80 000元,但按税法规定,其计税成本应为100 000元,从而产生20 000元的时间性差异。这20 000元差异只有待公司将来将木板出售处置时才会消除。

(2)乙公司的会计处理为:借:库存商品——办公桌110 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:库存商品——木板110 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000元。

按照现行税法规定,乙公司尽管会计核算未产生损益,但其当年应减少应纳税所得额10 000元。同时,乙公司办公桌的账面成本虽然为110 000元,但按税法规定,其计税成本应为100 000元,从而产生10 000元的时间性差异。这10 000元差异只有待公司将来将办公桌出售处置时才会消除。

2.新准则下。

(1)假设有确切的证据表明,进行交换的资产具有商业性质,办公桌和木板的公允价值为100 000元,则:

甲公司的会计处理为:借:物资采购——木板100 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000元。同时:借:主营业务成本80 000元;贷:库存商品——办公桌80 000元。

对于在交换过程中产生的利润或亏损如何进行核算,新准则没有明确规定,对此可采用两种核算方法:一种方法是在换出资产当时确认收入,同时将换出资产在账户上结转销售成本;第二种方法是参照旧准则的做法,即将在交易过程中产生的利润或亏损直接计入营业外收入或营业外支出。笔者比较认同第一种核算方法。因为从税务分析来看,甲公司会计利润与应税收益没有差异,并且换入木板的账面成本与计税成本也没有差异,因此按新准则用第一种方法核算减少了企业纳税调整的工作量。而乙公司的会计处理为:借:库存商品——办公桌100 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000元。借:主营业务成本

110 000 元;贷:库存商品——木板 110 000 元。对照现行税法规定,乙公司会计利润与应税收益没有差异,并且换入办公桌的账面成本与计税成本也没有差异。

(2)假设交易不具有商业性质,互换的资产也不具有公允价值,则:

甲公司的会计处理为:借:物资采购——木板 80 000 元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000 元;贷:库存商品——办公桌 80 000 元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000 元。其税务处理与上述旧准则的处理方法相同。乙公司的会计处理为:借:库存商品——办公桌 110 000 元,应交税金——应交增值税(进项税额)17 000 元;贷:库存商品——木板 110 000 元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000 元。其税务处理与上述旧准则的处理方法相同。

通过上例分析可知,新准则减少或消除了非货币性资产交换过程中会计与税务处理的差异,减少了企业计算应纳税所得额的工作量,同时提高了会计信息的质量,使得换入资产的人账金额更加真实、可靠。

二、涉及补价条件下的会计和税务处理

支付补价一方账务处理方法的比较分析如下:

旧准则下:以换出资产的账面价值加上补价及应支付的相关税费,作为换入资产的人账价值,不涉及损益。与新准则以账面价值计价的结果一样。

新准则下:按照公允价值计量,以换出资产的公允价值加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产的人账价值。换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益;在按照账面价值计量的情况下,以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产的人账价值,不涉及损益。

收到补价一方账务处理方法的比较分析如下:

旧准则下:以换出资产的账面价值减去补价所含账面价值加上应支付的相关税费作为换入资产的人账价值,并计算补价所含损益计入当期损益。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×应交的相关税金及教育费附加。换入资产人账价值=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×应交的相关税金及教育费附加+应支付的相关税费。

新准则下:按照公允价值计量的情况下,以换出资产的公允价值减去补价和应支付的相关税费,作为换入资产的人账价值。换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

例 2:甲公司拥有的丙公司的长期股权置换乙公司的一项专利技术无形资产。甲公司拥有的长期股权账面成本为 150 000 元,乙公司拥有的该项专利技术账面成本为 160 000 元,同时甲公司支付补价 20 000 元。

假设甲公司拥有的丙公司的长期股权公允价值为 180 000 元,乙公司拥有的该项专利技术公允价值为 200 000 元。

1.旧准则下。

(1)甲公司的会计处理为:借:无形资产 170 000 元;贷:长期股权投资 150 000 元,银行存款 20 000 元。税务处理分析:会计核算不产生利润,但是应增加 30 000 元的应纳税所得额,同时甲公司取得的无形资产账面成本为 170 000 元,而

税法认定的计税成本为 200 000 元,这 30 000 元差异需待将来公司将无形资产摊销或处置时转回。

(2)乙公司的会计处理为:借:长期股权投资 144 000 元,银行存款 20 000 元;贷:无形资产 160 000 元,营业外收入 4 000 元。税务处理分析:资产交换会计核算产生营业外收入,增加利润 4 000 元,而按照现行税法规定应增加 40 000 元的应纳税所得额,因此产生 36 000 元的差异。同时,乙公司取得的长期股权投资账面成本为 144 000 元,而税法认定的计税成本为 180 000 元,产生 36 000 元的差异需待将来公司将长期股权投资转让时转回。

2.新准则下。

(1)假设双方交换具有商业性质。甲公司拥有的丙公司的长期股权公允价值为 180 000 元,乙公司拥有的该项专利技术公允价值为 200 000 元。甲公司(收到补价方):借:无形资产 200 000 元;贷:长期股权投资 160 000 元,投资收益 20 000 元,银行存款 20 000 元。税务处理分析:资产交换形成 20 000 元利润,按照现行税法规定应增加 20 000 元的应纳税所得额,因此没有产生差异;同时,甲公司取得无形资产的人账金额与税法认定的计税成本均为 200 000 元,没有差异。乙公司(支付补价方):借:长期股权投资 180 000 元,银行存款 20 000 元;贷:无形资产 160 000 元,营业外收入 40 000 元。税务处理分析:资产交换形成 40 000 元利润,按照现行税法规定应增加 40 000 元的应纳税所得额;同时,乙公司取得的长期股权投资人账金额与计税成本均为 180 000 元,没有差异。

(2)假设双方交换不具有商业性质。假设甲公司拥有的丙公司的长期股权公允价值为 160 000 元,乙公司拥有的该项专利技术公允价值为 200 000 元,由于双方交换不具有商业性质,因此未进行等价交换。

甲公司的会计处理为:借:无形资产 170 000 元;贷:长期股权投资 150 000 元,银行存款 20 000 元。税务处理分析:资产交换会计核算不形成利润,而按照现行税法规定应增加 10 000 元(160 000-150 000)的应纳税所得额,因此产生 10 000 元的差异。

乙公司的会计处理为:借:长期股权投资 160 000 元,银行存款 20 000 元;贷:无形资产 160 000 元,营业外收入 20 000 元。税务处理分析:资产交换会计核算不形成利润,而按照现行税法规定应增加 40 000 元(200 000-160 000)的应纳税所得额,因此产生 40 000 元的差异。

综上所述,新准则实行后,在双方交换具有商业性质并且具有公允价值时,会使得取得的非货币性资产的人账金额的确定更加真实、可靠,同时可以消除与税法的差异;但是在双方进行不具有商业性质的非货币性资产交换时,取得的非货币性资产的人账金额则有可能不真实,且取得的资产与按税法确定的计税成本会产生一定的差异,这种差异在收到补价时即使不再需要计算应确认的收益,也始终会存在。因此,无论是纳税人还是税务机关将来都应该高度重视该问题,避免出现企业多交或少交企业所得税的情况。

主要参考文献

郑庆华.新旧会计准则差异比较与分析.北京:经济科学出版社,2006