



试析非货币性交易准则中的公允价值



华北电力大学工商管理学院 张莉萍 叶陈云

【摘要】 尽管非货币性交易不涉及或仅涉及少量现金,但是交易的双方仍然遵循经济规律,进行等价交换。本文从经济学角度探讨了我国非货币性交易准则中公允价值的意义,并以此为基础,讨论了准则中的判别和计算公式,并进而探讨存货的非货币性交易的会计处理问题。

【关键词】 非货币性交易 准则 公允价值

一、非货币性交易准则中公允价值的经济学意义

我国目前施行的企业会计准则,由于市场不成熟等原因,基本不采用公允价值作为计量基础。《企业会计准则——非货币性交易》(简称《准则》)规定只有在收到补价的一方确认转让损益和一次换入多种资产这两种情况下,才采用公允价值计算有关金额。但是对非货币性交易中的交易双方而言,公允价值一直起着影响双方经济利益的决定性作用。

究竟什么是公允价值?我国《准则》对公允价值的定义是“指在公平交易中,熟悉情况的双方,自愿进行资产交换或债务清偿的金额”。通俗地说,公允价值是指交易的双方在没有强制性约束下,对所交换资产的价值(本文不考虑债务)的共同认可。就货币性资产而言,按公允价值其金额是确定的,交易双方对其价值认可没有异议。但是对非货币性资产而言,情况就变得复杂了。非货币性资产的出售方和购进方往往要经过激烈谈判后才能达成共识,而双方最终所共同认可的价值就是公允价值。

通过分析不难发现,货币性交易中非货币性资产的公允价值就是其变现价值,而且该变现价值包含着流转税。那么非货币性交易中非货币资产的公允价值性质又如何呢?为了便于分析,我们将一个非货币性交易分解为“售出自有非货币性资产取得现金”和“用现金购入另一非货币性资产”两个货币性交易。

[例1]假设甲方将其房子与乙方的车子互换。房子的公允价值是40万元,车子的公允价值是35万元。双方等价交换。

甲方:出售房子给乙方,售价40万元,从乙方得到40万元现金;然后从乙方买进车子,支付乙方35万元现金。最终结果是将公允价值40万元的房子卖出,将公允价值35万元的车子买进,现金流量净增加5万元。

乙方:出售车子给甲方,售价35万元,从甲方得到35万元现金;然后买进甲方房子,支付甲方40万元现金。最终结果是将公允价值35万元的车子卖出,将公允价值40万元的房子买进,现金流量净减少5万元。

双方等价交换的结果是除了房子与车子互换外,乙方额外支付5万元现金(补价)给甲方。

所以,在非货币性交易中,无论是否有补价,无论是收到

补价的一方,还是支付补价的一方,非货币性资产的公允价值都应该为其变现价值。补价是等价交换的产物,金额上等于相互交换的非货币性资产的公允价值的差额。

那么非货币性交易中非货币性资产的公允价值是否应该与货币性交易一样包含流转税呢?回答是肯定的。因为在非货币性交易的卖出阶段,非货币性资产的持有者与货币性交易一样,其承担的相关税负要靠非货币性资产的公允价值即变现价值来补偿。所承担的税负越高,他的要价会越高,最终达成的公允价值也越高。所以,非货币性交易中非货币性资产的公允价值应该包含流转税。

由以上分析可以得出结论:非货币性交易中非货币性资产的公允价值是“包含着流转税的变现价值”。上例非货币性交易之所以没有或仅有少量现金,是因为非货币性资产变现后又购进了另一非货币性资产。

二、关于非货币性交易准则中几个公式的分析

如果用上述“公允价值是包含流转税的变现价值”的结论去分析非货币性交易准则中的几个计算公式,就会发现情况并非那么复杂。

1.关于判别式。《准则》对于涉及补价的交易是否属于非货币性交易制定了判别标准并给出了计算公式:收到补价的一方,收到的补价÷换出资产公允价值≤25%;支付补价的一方,支付的补价÷(支付的补价+换出资产公允价值)≤25%。

从形式上看,双方确认一项交易是否是非货币性交易的判别式是不同的,这样看似会得出对同一项交易得出不同的结论。然而从本质上分析,因为补价是双方换出资产的公允价值的差额,两个判别式中的分母是相等的,双方始终会得出一致的结论。

2.收到补价的一方转让损益的计算公式。非货币性交易准则中给出了收到补价的一方转让损益的计算公式是:

$$\text{转让损益} = \text{补价} - (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{换出资产账面价值} - (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times \text{相关税费} \quad (1)$$

我们将公式(1)变换成另一种形式,即:

$$\text{转让损益} = (\text{补价} \div \text{换出资产公允价值}) \times (\text{换出资产公允价值} - \text{换出资产账面价值} - \text{相关税费}) \quad (2)$$

从公式(2)中更容易看出转让损益的性质即:

乘数部分“换出资产公允价值-换出资产账面价值-相关税费”就是货币性交易下的转让损益或者说是经济学意义上的转让损益。

被乘数部分“补价÷换出资产公允价值”是补价占整个交易金额的比例,这一比例毫无疑问是在25%以内,超过25%就属于非货币性交易了。

公式(2)清楚表明:《准则》以实际变现的金额作为转让损益的确认基础,只允许收到补价的一方(其有部分资产变现)确认转让损益,而其所确认的转让损益也仅仅是经济学意义上转让损益的一部分,这一部分是补价(交易中现金部分)占收到补价的一方“换出资产公允价值”(双方交易金额)的比例,它只是非货币性交易额中的少量部分。从这里也可以看出,按照《准则》处理非货币性交易中的会计事项,无法反映经济实质。确认转让损益存在这个问题,下文要分析的收到补价的一方计算换入资产的入账价值也存在这个问题。

3.收到补价的一方换入资产入账价值的计算公式。《准则》中给出的收到补价的一方换入资产入账价值的计算公式看上去不好理解,也不容易记住。我们先进行分析:

收到补价的一方所确认的转让损益,金额上除了上文给出的计算公式外,还应该等于“得到的”与“付出的”的差额。而“得到的”就是“换入资产的入账价值+补价”,“付出的”就是“换出资产的账面价值+应支付的相关税费”。

于是,转让损益=(换入资产的入账价值+补价)-(换出资产的账面价值+应支付的相关税费)。

将公式变形,即:

换入资产的入账价值=(换出资产的账面价值+应支付的相关税费)+转让损益-补价。

进一步变形得到《准则》中给出的计算公式为:

换入资产的入账价值=换出资产账面价值-补价+确认的收益(或-损失)+应支付的相关税费。

三、非货币性交易中存货的账务处理

按照前文得出的结论,存货的公允价值应该是包含流转税的变现价值。在实务中,由于增值税是价外税,交易双方关注的往往是不含税价格,因此双方达成一致的公允价值中一般不含增值税,但是双方的交易金额中是一定包含增值税的。例如,在某货币性交易中,存货的不含税售价是100元,增值税税率是17%,那么买方支付的金额显然是117元,而不是100元。货币性交易如此,非货币性交易也如此,因为非货币性交易是两次货币性交易的结果。所以,当存货与非存货的资产相交换,或者存货与存货相交换但税率不同且只有把存货不含增值税的公允价值还原成含增值税的公允价值,使任何资产的公允价值组成均为“成本+毛利+流转税等税费”时,不同的资产才有了相同的价值交换基础,才能正确计算出补价来。

[例2]甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,甲公司的库存商品与乙公司的原材料进行交换。甲公司库存商品的账面余额为10万元,公允价值和计税价格为12万元,适用的增值税税率为17%;乙公司原材料的账面价值为10万元,公允价值和计税价格为12万元,适用的增值税税率为13%。甲公司换入乙公司的原材料作为原材料核算,乙公司换入甲公司的库存

商品作为库存商品核算,双方均向对方开具了增值税专用发票,作为对方进项税额的依据。双方均不考虑存货跌价准备。

本例中给出的非货币性资产的公允价值均不含增值税。甲乙公司资产的公允价值是相同的,似乎不存在补价。按照没有补价的情况来处理这笔非货币性交易,会发现借贷方无法平衡。那么能否在“应交税金——应交增值税”下再设一个明细科目,用以记录不平衡的数值,从而保持借贷方平衡呢?其实问题的关键在于,由于增值税税率不同,双方含税的公允价值(实际交易的金额)不相等,其中存在着补价。甲的库存商品的含税售价为14.04万元,乙的原材料的含税售价为13.56万元,乙向甲应支付补价0.48万元。由此可计算:

①甲公司的转让损益=(补价÷换出资产公允价值)×(换出资产公允价值-换出资产账面价值-相关税费)=(4 800÷140 400)×(140 400-100 000-20 400)=684(元)。

②甲公司换入资产的价值=换出资产账面价值-补价+确认的收益(或-损失)+应支付的相关税费=100 000-4 800+684+204 00=116 284(元)。

③甲公司将换入的资产作为存货,而存货应以不含增值税(进项税额)的金额入账,所以,甲公司换入存货的入账价值=116 284-15 600=100 684(元)。

会计分录为:借:原材料100 684元,银行存款4 800元,应交税金——应交增值税(进项税额)15 600元;贷:库存商品100 000元,主营业务收入684元,应交税金——应交增值税(销项税额)20 400元。

④乙公司换入资产的价值总额=换出资产的账面价值+应支付的相关税费+补价=100 000+15 600(增值税销项税额)+4 800=120 400(元),剔除进项税额,乙公司换入存货的入账价值=120 400-20 400=100 000(元)。

会计分录:借:库存商品100 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)20 400元;贷:原材料100 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)15 600元,银行存款4 800元。

从以上会计处理可以看出,我国《准则》将实际变现金额而不是公允价值作为转让损益的确认基础,主要是对谨慎性原则的考虑。此例从公允价值角度来看,甲公司所确认的转让损益没有反映出经济活动的实质,其换入资产的入账价值也没有反映出经济活动的实质。这说明公允价值目前在我国暂时还不能推广使用,这是为了保证会计信息的可靠性不得不付出的代价。

主要参考文献

- ①中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2005
- ②黄学敏.公允价值:理论内涵与准则运用.会计研究,2004;6:17~21
- ③万希宁,陈金桥.非货币性交易中增值税的若干问题.财会通讯,2004;9:37~38
- ④俸芳,王满良.涉及存货的非货币性交易会计处理.财会通讯,2004;6:55~56