

对非货币性交易收益 计算公式中增值税的理解

杭州 张英

在非货币性交易涉及补价的情况下,若收到补价方换出资产的公允价值大于换出资产的账面价值,即换出资产有账面未确认的增值额时,这部分增值的盈利过程已经完成,已经实现的盈利作为非货币性交易收益计入营业外收入。《企业会计准则——非货币性交易》中计算收益的公式为:应确认的收益=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。

就其本质而言,非货币性交易的收益是换出资产盈利实现额。会计账务处理中,根据历史成本计价原则,在企业资产发生增值时,这部分增值额并未入账,但在非货币性交易中,换出资产的这部分增值额在交易过程中体现了出来,并且在收到补价的同时实现了增值部分的盈利。简而言之,非货币性交易收益的确认其实是在换出资产实现盈利额与换出资产账面价值之间按一定比例来分配收到的补价,其公式可以表示为:应确认的收益=补价×[(换出资产公允价值-换出资产账面价值-应交的税费)÷换出资产公允价值]。

例:甲公司将一批存货与乙公司的一项固定资产进行交换,交换后存货与固定资产的用途不变。设甲公司存货的账面价值为8万元,公允价值为10万元,计税价格等于公允价值,增值税税率为17%;乙公司固定资产公允价值为9万元,同时支付现金补价2.7万元(假设无其他相关税费)。

甲公司应确认的收益=27 000×[(100 000-80 000-17 000)÷100 000]=810(元),甲公司换入固定资产的入账价值=(80 000+17 000+810)-27 000=70 810(元)。

甲公司的会计分录为:借:固定资产 70 810 元,现金 27 000 元;贷:存货 80 000 元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000 元,营业外收入——非货币性交易收益 810 元。

基于公平交易的原则,非货币性交易中有关双方的资产交换实际上是等价交换,这个“价”应该是公允价值。沿用上例,若甲公司存货的公允价值为10万元,增值税税率为17%,则乙公司必须用11.7万元的资产与甲公司进行交换。乙公司固定资产的公允价值为9万元,所以还要支付补价2.7万元。这样,可以发现现行非货币性交易收益计算公式中存在以下问题:

1.公式中的补价是否应该包含增值税。上例中,甲公司收到2.7万元的现金补价,是因为其换出存货是11.7万元,换进固定资产是9万元,补价中实际已经包含了属于存货部分的增值税销项税额。若除去这部分增值税销项税额的影响,公式中补价的金额应该为1万元(补价2.7万元-销项税额1.7万元)。这样一来,就将补价人为地分成属于存货价格的补价和

属于存货增值税的补价。但是交易行为本身却无法分割,这从根本上不符合收益计算的原则。所以,在公式的补价中应该包含属于增值税部分的金额。

2.公式分母中“换出资产公允价值”是否应该包含增值税。上例中,交易本身涉及到的资产为11.7万元,而不仅仅是换出存货的公允价值10万元,所以公式分母中换出资产的公允价值其实是包含了增值税的。

3.公式分子中“应交的税费”是否应该包含增值税。收益计算公式中的分子,实际上是对换出资产增值额的确认。从会计角度考虑,在没有诸如营业税等其他扣减因素的情况下,甲公司换出存货的实际增值额为2万元(公允价值10万元-账面价值8万元)。因此,增值税销项税额1.7万元是不能列入存货的增值部分的。

笔者认为,非货币性交易中收益确认的公式可以表示为:应确认的收益=含税补价×[(换出资产公允价值-换出资产账面价值-应交的除增值税外的相关税费)÷整个交易涉及资产的公允价值]。

仍沿用上例,甲公司应确认的收益=27 000×[(100 000-80 000)÷117 000]=4 615(元),甲公司换入固定资产的入账价值=(80 000+17 000+4 615)-27 000=74 615(元)。

甲公司的会计分录为:借:固定资产 74 615 元,现金 27 000 元;贷:存货 80 000 元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000 元,营业外收入——非货币性交易收益 4 615 元。□

“三招”识别上市公司 会计报表造假

河南南阳 刘冬梅 刘冬云

投资者在进行投资决策时,能否在短时间内识别上市公司的会计报表是否造假显得尤为重要。下面从三个方面谈谈如何识别会计报表造假。

1.第一招:看现金流量。目前,不少上市公司在政策的推动下进行了大量的分红派现,但是不少上市公司分红的现金只能用“蜻蜓点水”来形容,即每股仅派几分钱。这主要是因为上市公司的利润大多体现在应收账款上,而不是体现在现金流量上。如果应收账款增多,则表明该上市公司管理不力,因为应收账款极易发生坏账,增加上市公司未来的财务费用,这将给上市公司带来极为不利的影响。从目前不少ST、PT上市公司的经历来看,此类个股之所以沦落到如此地步,与其应收账款的增多有着必然的联系。

2.第二招:看利润构成。上市公司的利润一般由以下几部分构成:主营业务收入、其他业务收入和投资收益等。主营业务收入直接涉及上市公司的核心竞争力,如果上市公司的利润来源不是主营业务收入,那么就意味着其缺乏核心竞争力,没有持续发展的空间。所以,当一个上市公司的绩优年报出台