

货币性与非货币性项目划分的 准则规定及应用影响

任玲 陈丹

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114051 东软集团股份有限公司 沈阳 110179)

【摘要】 本文通过分析现行企业会计准则中货币性项目与非货币性项目划分的应用规定,揭示这种划分对会计准则中相关事项的会计处理的影响和意义。

【关键词】 货币性项目 非货币性项目 外币折算

《企业会计准则第19号——外币折算》中对货币性项目与非货币性项目作出定义:货币性项目,是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债;非货币性项目,是指货币性项目以外的项目。《〈企业会计准则第19号——外币折算〉应用指南》进一步指出,货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等;货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。同时,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对货币性资产与非货币性资产又分别作出界定:货币性资产,指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产,包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等;非货币性资产,指货币性资产以外的资产,包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。货币性资产是相对于非货币性资产而言的,二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益,即货币金额,是否是固定的,或可确定的。如果资产在将来为企业带来的经济利益,即货币金额,是固定的,或可确定的,则该资产是货币性资产;反之,如果资产在将来为企业带来的经济利益,即货币金额,是不固定的,或不可确定的,则该资产是非货币性资产。

一、会计准则中关于货币性项目与非货币性项目的划分

现行会计准则中涉及货币性项目与非货币性项目划分的主要有非货币性资产交换与外币折算。

1. 在非货币性资产交换中的应用。基于货币性资产与非货币性资产的划分,我们可以将一个企业在日常经营过程中与另一个企业之间的资产交换分为以下四种类型:①以货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换;②以货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换;③以非货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换;④以非货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换。

前三类交易中,至少都有一方涉及货币性资产,我们可称其为货币性资产交换。货币性资产交换能较好地解决资产的

计价问题。这是因为,货币性资产其未来金额固定或可确定,所以我们通常以货币性资产或以货币性资产为主导进行资产计价,包括对所取得的非货币性资产的计价。问题在于第四种情况下,交易双方都用非货币性资产进行交换,用于交换的资产其未来金额均是不固定或不可确定的,那么对于非货币性资产交换中换入的资产如何计价,换出的资产是否应确认损益,就成为我们需要解决的两个核心问题。我们采取的办法是,按照交易是否具有商业实质以及公允价值是否能够可靠计量采用两种不同的处理办法,从而解决非货币性资产交换所遇到的问题。如此看来,在非货币性资产交换中应用货币性资产与非货币性资产的概念目的在于对特殊的情况(非货币性资产交换)进行特别的规范和处理。

2. 在外币折算中的应用。《企业会计准则第19号——外币折算》规定,对于企业发生的外币业务在期末或结算时应分别货币性项目与非货币性项目进行处理。即期末或结算货币性项目时,应以当日即期汇率折算外币货币性项目,该项目因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期期末即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益;对于以历史成本计量的外币非货币性项目,资产负债表日不改变其原记账本位币金额,因此不产生汇兑差额;对于以成本与可变现净值孰低计量的非货币性项目如存货,若其可变现净值以外币确定,则在确定存货的期末价值时,先将可变现净值折算为记账本位币,再与以记账本位币反映的存货成本进行比较。由此可见,之所以要对资产负债项目进行这样的划分,并采取不同的处理办法是因为汇率变动对货币性项目和非货币性项目有着不同的影响,货币性项目由于要遭受汇率变动的风险,因此要按期末的现行汇率进行折算;而非货币性项目的外币价值不是固定不变的,它们将随着当地通货贬值或升值后当地进口物价的上涨或下跌而变动,即不受汇率变动的影响,因此它们应按取得时的即期汇率进行折算,而无需在期末或结算时进行调整。

在《〈企业会计准则第19号——外币折算〉应用指南》中对于境外经营处于恶性通货膨胀经济的判断也引入了非货币性资产的概念,即“公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的

所得税年度汇算清缴前后 销售退回的财税处理

田璇

(山东理工大学管理学院 山东淄博 255049)

【摘要】 本文分别对报告年度所得税汇算清缴前发生的销售退回及所得税汇算清缴后发生的销售退回举例加以分析, 为相关实务提供借鉴。

【关键词】 所得税汇算清缴 附有销售退回条件的商品销售 资产负债表日后事项

附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。附有销售退回条件的销售退回,如果企业不能根据以往经验合理估计退货的可能性,通常在售出商品退货期满时确认收入。属于资产负债表日后事项的销售退回,如果发生在企业所得税汇算清缴之前的,只需做与发出商品时相反的会计处理即可,不需要调整所得税、增值税、所得税税务处理与会计处理一致。如果销售退回发生在企业所得税汇算清缴之后,应借记“递延所得税资产”科目,贷记“以前年度损益调整”科目,下一年度通过“递延所得税资产”科目抵减多交的所得税。

外币来保护自己的财富”。在此引入非货币性资产概念的原因在于在物价变动的情况下,企业持有货币性资产会产生购买力损益。当通货膨胀时,由于购买力下降,持有货币性资产会蒙受购买力损失,而非货币性项目的金额将随着当地通货贬值而上涨,所以持有非货币性资产不会蒙受购买力损失。因此将“公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保护自己的财富”作为判断境外经营是否处于恶性通货膨胀经济的一个特征来加以考虑。

二、货币性项目与非货币性项目划分的作用及其影响

1. 划分货币性项目与非货币性项目的目的。区分货币性项目与非货币性项目的一个重要目的是解决以下两个问题:①解决对非货币性资产交易中换入资产的计价问题;②解决由于汇率变动而对外币计价结算的货币性项目与非货币性项目产生不同影响的问题。货币性项目与非货币性项目之所以会产生不同的会计处理,问题就在于两者未来收取或支付的金额一个是固定或可确定的,另一个是不能够固定或可确定的,这一差异会导致两类项目在资产计价模式、汇率变动、购买力变动等情况下产生不同的影响,因而需要分别针对不同情况采用不同的会计处理方式。

2. 对所得税会计中暂时性差异的影响。虽然在《企业会计准则第18号——所得税》中并未直接引入货币性项目与非货币性项目这一分类及相关概念,但资产、负债项目的性质对

一、报告年度所得税汇算清缴前发生的销售退回

资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前,应调整报告年度利润表的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应缴纳的所得税等。

例1:2009年12月甲公司接受乙公司的订单,为其生产一批按摩椅。2009年12月26日,甲公司将生产好的按摩椅销售给乙公司,增值税专用发票上注明的销售价格为200万元,增值税为34万元,货物的销售成本为150万元。根据双方协议,产品3个月内如不满意乙公司有权退货。甲公司根据以往经验,估

所得税会计中暂时性差异的产生有着直接的影响。

(1)货币性资产项目的暂时性差异。资产的暂时性差异是指资产的账面价值与其计税基础之间的差额。而资产的计税基础是指企业在收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。对于货币性资产由于其在将来某一特定日可收回的金额是固定的,其自应税经济利益中抵扣的金额与其可收回的账面价值必定是相等的,因此对货币性资产项目来说,不论是依据会计准则得到的账面价值,还是依据所得税法得到的计税基础,都应该是一致的。所以严格意义上的货币性资产项目不产生暂时性差异。

(2)货币性负债项目的暂时性差异。由于货币性负债的未来偿付金额及偿付时间是固定或可确定的,该义务按照确定的金额入账后,其账面价值通常不会在未来发生变动,因而也就不会形成暂时性差异。

一般而言,货币性资产、负债项目不形成暂时性差异。有些通常被认为是货币性项目的资产、负债项目会产生暂时性差异,如应收账款等,是因为该资产、负债项目此时已不再是严格意义上的货币性项目。

主要参考文献

财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006