

非货币性资产交换准则中几个问题的思考

文/刘兰

一、非货币性资产交换行为的实质

在会计上,以一个企业为主体,商品的交换过程一般描述为以货币为媒介的交换过程:资产A—货币—资产B;而非货币性资产交换不涉及或只涉及到少量的货币性资产(补价),中间的货币媒介消失了,交换表达式变为资产A—资产B,表现为交易双方以非货币性资产与非货币性资产相交换。非货币性资产交换的实质就是以物易物,不以货币为媒介。

具有商业性质的非货币性资产交换和货币性资产交换都遵守等价交换的原则,只是换入资产的表现形式有所不同。因此,具有商业性质的非货币性资产交换的结果和货币性资产交换的结果应该相似。我们可以将非货币性资产交换视为企业按等价交换原则,先将非货币资产出售,再用出售的收入买入其他非货币性资产的活动,也就是说,换入的另一项资产有一个虚拟的以货币为媒介的购买过程。在非货币性资产交换中,最突出的特征是参与交换的主体同时扮演了两种角色:“卖者”和“买者”。因此,任何一笔非货币性资产交换的完成实际上是两种交易行为共同作用的结果,这就是非货币性资产交换中“两笔交易观”所表述的观点。会计配比原则要求企业在进行会计核算时,收入的确认与其成本费用应相互配比。因此,在非货币性资产交换中,我们可以先将其假定作为一种常规交易,交易中的收入为企业换入的资产和收到的补价,成本费用为企业换出资产的账面价值、支付的补价及相关税费等。所以,非货币性资产交换会计核算的主要问题是以任何价格作为换入资产的入账价值,以及如何确认损益。

二、换入资产入账价值的确定

假设非货币性资产交换满足以下条件:(1)该项交换具有商业实质;(2)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠的计量,则应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。可见,换入资产入账价值的确认主要就是换出资产(或换入资产)公允价值和相关税费的确认。

(一)换出资产(或换入资产)的公允价值

在正常交易中,一项交易能否成功,关键在于交换价值是否对等。交换价值是资产在交换中体现出的市场价值(公允价值)。我国非货币性资产交换准则没有规定公允价值是否包含价外税。笔者认为,进行非货币性资产交换的双方一般是在考虑增值税因素的情况下进行等价交换的,那么交易价格应该包括确认的交换资产的公允价值和增值税两个部分。非货币性资产交换实际上是一种以物易物的交换,本质是一种销售,只不过这一种销售所售出的是非货币性资产,所收到的还是非货币性资产,所以交换双方在决定换出资产(换入资产)的价值时,应视同商品对外销售。商品对外销售,公允价值应相当于销售商品的收款。从计价的可比性考虑,应交增值税应计入交易总额,以保证双方计算结果和交易性质一致。

(二)相关税费的确认

我国会计学者葛家澍教授认为,将资产定义为预期的未来经济利益,而这一经济利益是“可以用取得它所耗费的成本或价格来计量的经济资源”。所以,能作为换入资产入账价值一部分的相关税费必须是为取得这项换入资产而发生的相关税费,与换出资产相关的税费则不应计入。

前面已经讨论过非货币性资产交换的实质,具有商业实质的非货币性资产交换计算的结果应与货币性交易计算的结果一致。所以我们可以参照货币性交易中资产入账价值的确认方法来对非货币性资产交换中换入资产的入账价值进先确认。也就是说,在确认换入资产入账价值中的相关税费时只要考虑企业扮演的“买者”的角色,相关税费应该只是购货因行为而发生的税费,包括运杂费、入库前的整理挑选费用、运输途中的合理损耗等附带成本以及有关的税金。举个例子,如果某项营业税是为资产转让的税金,而不是购入资产的税金,它不应影响换入资产的入账价值,而应直接影响非货币性资产交换损益。

三、非货币性资产交换损益的确认

准则规定,满足条件的非货币性资产交换,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益;不满足条件的,一律不确认损益。

非货币性资产交换是企业的特殊交易行为,其损益的确认应综合考虑企业销货行为和购货行为,任何一方的遗漏都将会造成会计反映的不完整。为正确核算非货币性资产交换损益,企业必须正确区分非货币性资产交换损益的性质,合理划分非货币性资产交换损益的归属,分别归属于“主营业务收支”、“其他业务收支”、“营业外收支”等科目核算。

企业非货币性资产交换损益的确认所涉及的税金包括价内税和价外税,价内税如换出无形资

产及不动产需缴纳的营业税等，价外税也就是换出存货所应缴纳的增值税销项税。从换出资产类别与税金的关系看，换出资产可分为两类，即需交纳价外税（增值税）的存货和交纳价内税（营业税）的不动产或无形资产。这两类资产的盈利过程实现时所对应的流转税处理方法是不同的，当存货对外销售时，其所对应的增值税销项税不构成主营业务税金及附加，在计算存货利润时，也不从销售收入中扣减。而营业税、消费税等价内税，在固定资产或无形资产等对外出售时，构成“营业外支出”或“其他业务支出”，在计算损益时也必须扣减。由此可见，价内税和价外税对企业的损益的影响是不同的，它们在会计处理过程中有着本质的不同（作者单位：江苏大学财经学院）

相关链接

陕西金融发展与经济增长关系的实证分析
我国权证市场期权平价关系的实证研究
信用关系下的物流金融结合模式
探析法定存款准备金频繁上调
我国银行效率的影响因素分析
论国有股减持对证券市场的影响
外资入股对我国商业银行的影响
网上银行系统客户满意度的敏感因素分析
非货币性资产交换准则中几个问题的思考

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心