

# 非货币性资产交换的换入资产 成本计量应以其公允价值为基础

张子辉

(德勤华永会计师事务所有限公司 上海 200002)

**【摘要】**在非货币性资产交换中,若以换出资产公允价值为基础计量,不是虚增就是虚减换入资产的成本。笔者认为,只有以换入资产公允价值为基础,才能客观准确地计量换入资产的成本。

**【关键词】**非货币性资产交换 换入资产 成本 公允价值

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“非货币性资产交换准则”)第三条规定:“换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产公允价值作为换入资产成本的基础,加上相关税费,但有确凿证据表明换入资产公允价值更加可靠的除外。”换入资产的成本为什么不能以换入资产公允价值而非要以换出资产公允价值为基础计量?令人不解。我在多年的审计实践中深深体会到:若以换出资产公允价值为基础计量,不是虚增就是虚减换入资产的成本,只有以换入资产公允价值为基础,才能客观准确地计量换入资产的成本。

## (一)

在换入、换出资产的公允价值不相等,但支付补价后公允价值相等的情况下,应当以换入资产的公允价值确认换入资产的成本。在多数情况下,双方用来交换的资产的公允价值很难恰好相等,价值高的一方会要求价值低的一方支付补价,收付补价后双方的公允价值相等,成为等价交换。这样双方都不吃亏,容易被双方接受,从而达成交易。在这种交易中,价值高的一方换入资产的公允价值低,如果按换出资产公允价值确定换入资产的成本,就高估了换入资产的价值,资产负债表上的资产就被高估了。相反,对价值低的一方来说,如果按换出资产公允价值确定换入资产的成本,就低估了换入资产的价值,资产负债表上的资产就被低估了。

例1:甲公司用机器设备(产成品)交换乙公司的商品作为原材料,机器设备的公允价值是200 000元,乙公司用来交换的商品的公允价值是180 000元,增值税税率都是17%。乙公司支付补价23 400元,其中20 000元是公允价值的差额,3 400元是增值税上的差额,使交易成为等价交换。

首先分析甲公司:甲公司确定换入资产成本时,到底是以换出资产的公允价值200 000元为基础好,还是以换入资产的公允价值180 000元为基础好?显然是后者。如果按200 000元确定换入资产的成本,换入资产的价值就被高估了20 000元,换入资产的成本应当是换入资产的公允价值180 000元。再来分析乙公司:乙公司换入资产的成本到底是以换出资产

的公允价值180 000元为基础计量好,还是以换入资产的公允价值200 000元为基础计量好?如果按换出资产公允价值180 000元计量,就低估了20 000元,因为换入资产的实际成本是200 000元。按换入资产公允价值200 000元计量,和换入资产的实际成本相符。综上所述,在支付补价的情况下,双方都应当以换入资产的公允价值为基础计量换入资产的成本。

## (二)

在不等价交换情况下,换入资产的成本仍然要以换入资产的公允价值为基础计量。不等价交换有两种情况:①双方用来交换的资产的公允价值不相等,但相差不大,价值高的一方做出让步,不要求对方支付补价了。②双方用来交换的资产的公允价值差额较大,由于价值低的一方财务困难,价值高的一方做出让步,只要求对方支付部分补价,其余的不用支付了。无论哪种情况,其实质都是对应收账款的回收做出让步,属于债务重组,应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的规定进行会计处理。让步金额对做出让步的一方是损失,应当计入营业外支出,对另一方来说是利得,应计入营业外收入。让步对双方计量换入资产的成本没有影响,即双方计量换入资产的成本时,仍然要以换入资产的公允价值为基础,不能加减让步金额。这样处理和所得税法的规定一致,而将让步金额计入换入资产成本的做法则违背了所得税法的规定。

例2:沿用例1的资料,如果乙公司财务困难,甲公司只要求乙公司支付补价13 400元,其余的10 000元不要了,甲公司将这10 000元计入营业外支出,乙公司将这10 000元计入营业外收入,甲公司换入资产的成本仍是180 000元,乙公司换入资产的成本仍是200 000元(暂不考虑城建税和教育费附加)。

甲公司的会计分录为:借:原材料180 000,应交税费——应交增值税(进项税额)30 600,银行存款13 400,营业外支出10 000;贷:主营业务收入200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000。

乙公司的会计分录为:借:固定资产200 000,应交税费——应交增值税(进项税额)34 000;贷:主营业务收入

# 国库集中支付下 财政应返还额度的会计核算

邓春梅

(重庆大学建设管理与房地产学院 重庆 400044)

**【摘要】** 国库集中支付下年终预算单位结余的财政直接支付与授权支付额度要由财政收回并于第二年恢复,现行制度规定预算单位对这部分财政收回的额度在“财政应返还额度”科目做债权处理,但并未对财政总预算会计的相应核算进行规定,这会打破会计勾稽平衡关系。本文提出财政总预算会计要做相应处理,可以通过在“暂存款”下设置明细科目实现。

**【关键词】** 国库集中支付 财政应返还额度 财政总预算会计 暂存款

2005年1月财政部颁布了《财政国库管理制度改革单位年终结余资金账务处理暂行规定》(以下简称《规定》),规定各预算单位应增设“财政应返还额度”资产类科目,以核算该单位本年度财政直接支付预算指标数与财政直接支付实际支出数的差额,及本年度财政授权支付预算指标额度与下达额度、下达额度与实际使用额度间的差额。但该规定仅规范了各预算单位的会计核算处理,并未对财政总预算机构的相应处理进行规范,这不符合会计的复式记账原则,使得会计业务的结果链条断裂,不能达到整体的内部平衡。

笔者认为,通过在财政总预算会计的“暂存款”下设置“应

付直接支付款项”、“授权额度已下达未支付”、“收回授权额度”和“授权额度未下达”四个明细科目,可以完善财政总预算会计与预算单位会计之间的年终资金结余业务的账务处理。

## 一、财政直接支付下“财政应返还额度”的相关核算

**1. 年终财政收回额度时的核算。** 年终时如果预算单位尚有未使用的直接支付指标数,由于财政采取先注销后恢复的办法,于当年末将这些指标收回,第二年再恢复上一年度未使用的指标,于是形成预算单位对财政的一种债权,同时也形成财政对预算单位的一种负债。因此,《规定》指出预算单位应当核算这种债权,同时确认当期的收入,以与第二年度的预算区

180 000,应交税费——应交增值税(销项税额)30 600,银行存款 13 400,营业外收入 10 000。

双方的其他会计分录略。综上所述,在双方资产的公允价值不相等的情况下,如果以换出资产公允价值为基础,就会造成“张冠李戴”,多计或少计换入资产的价值,应当以换入资产的公允价值为基础计量换入资产的成本。

### (三)

在换出、换入资产公允价值相等,增值税税率也相等的情况下,实际上仍是以换入资产公允价值为基础计量换入资产的成本。

**例 3:** 假如例 1 中机器设备和商品的公允价值都是 200 000 元,增值税税率都是 17%,两个公司确定换入资产成本时,无论是以换出资产的公允价值为基础,还是以换入资产的公允价值为基础,都是 200 000 元,没有必要非要以换出资产公允价值为基础不可。实际上仍然是以换入资产的公允价值为基础计量的,以换出资产公允价值为基础计量是个误会。

### (四)

多项非货币性资产交换时,应当直接以各项换入资产的公允价值为基础计量各项换入资产的成本。根据非货币性资产交换准则的规定,同时换入多项非货币性资产,“具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,应当按照换入

各资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本”。笔者认为,这是一种毫无意义的循环计算,费了很大周折算出来的各项换入资产的成本和它们各自的公允价值相等,因此,不如直接把各项换入资产的公允价值作为它们各自的成本。

**例 4:** 甲公司用厂房、设备和库存商品交换乙公司的办公楼、小汽车和客运汽车,甲公司资产的公允价值分别为 1 000 万元、100 万元和 350 万元,乙公司资产的公允价值分别为 1 100 万元、159.5 万元和 150 万元。甲公司换入资产成本按上述准则算出来的数额分别为 1 099.41 万元、160.68 万元和 149.41 万元,和公允价值 1 100 万元、159.5 万元和 150 万元非常接近,相差的小数是四舍五入造成的误差,从理论上应当完全相等。按上述准则算出来的乙公司换入资产成本分别为 1 000.5 万元、100.05 万元和 349.45 万元,和它们的公允价值相差也很小,也是四舍五入造成的误差。既然如此,就不如直接按各项换入资产公允价值入账,即便捷又准确。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2008