非货币性资产交换会计处理的两个问题

彭三平

（重庆财经职业学院 重庆 402160）

【摘要】本文对非货币性资产交换的认定及在公允价值计量模式下企业同时换入多项资产入账成本的会计处理进行了分析，并得出如下结论：在对非货币性资产交换进行认定时，整个资产交换金额应当包括交换资产的增值税；公允价值计量模式下同时换入多项资产入账成本的确定方法应当是，先确定换入资产的含税成本，然后再对存在增值税的换入资产，将其含税成本分为不含税成本及增值税进项税额。

【关键词】非货币性资产 交换 认定 公允价值

非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（补价）。非货币性资产交换会计处理涉及的主要问题有非货币性资产交换的认定、商业实质的判断、换入一项资产的会计处理、同时换入多项资产的会计处理。在非货币性资产交换的会计处理中，笔者认为，非货币性资产交换的认定和公允价值计量模式下同时换入多项资产换入资产入账成本的确定值得探讨。

一、非货币性资产交换的认定

在非货币性资产交换中，可以涉及少量货币性资产即补价。认定涉及少量货币性资产（补价）的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。对于支付补价方，补价占整个资产交换金额的比例的计算公式为补价除以换出资产的公允价值加上补价或换入资产的公允价值；对于收到补价方，补价占整个资产交换金额的比例的计算公式为补价除以换出资产的公允价值或换入资产的公允价值加上补价。现举例说明如下：

例1：甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。2010年6月，因生产经营需要，双方进行资产置换业务。甲公司用一栋办公用房屋换入乙公司生产的一批钢材。甲公司将换入的钢材作为原材料核算，乙公司将换入的房屋作为固定资产核算。交换日，甲公司房屋的账面原价为5 000万元，累计折旧为1 000万元，公允价值为6 200万元；乙公司钢材的账面价值为3 000万元，在交换日的市场价格为4 000万元（不含税，增值税为680万元）。在交换过程中乙公司支付甲公司补价1 520万元。

在计算补价占整个资产交换金额的比例时，表1的计算结果为整个资产交换金额没有包含乙公司钢材所含的增值税，表2的计算结果为整个资产交换金额包含乙公司钢材所含的增值税。

表1 未考虑交换资产增值税的情形

甲公司		乙公司	
补价除以换出资产公允价值	1 520/6 200=0.245	补价除以换入资产公允价值	1 520/6 200=0.245
补价除以换入资产公允价值加上补价	1 520/(4 000+1 520)=0.275	补价除以换出资产公允价值加上补价	1 520/(4 000+1 520)=0.275

表2 考虑交换资产增值税的情形

甲公司		乙公司	
补价除以换出资产公允价值	1 520/6 200=0.245	补价除以换入资产公允价值	1 520/6 200=0.245
补价除以换入资产公允价值加上补价	1 520/(4 000+680+1 520)=0.245	补价除以换出资产公允价值加上补价	1 520/(4 000+680+1 520)=0.245

目前的会计实务中，在计算补价占整个资产交换金额的比例时，整个资产交换金额没有包括资产交换双方换入换出资产的增值税。这种处理方法存在以下两个问题：

一是整个资产交换金额应当是资产交换双方各自交换资产的价值总额，包括增值税。在资产交换中，交换资产包含的增值税也是资产交换双方在计算资产的交换价值时需要考虑的重要因素。比如，例1中，甲乙双方在比较两项资产的交换价值时肯定会考虑乙公司存货的增值税问题。

二是如表1所示，如果资产交换金额不包括资产的增值税：甲公司补价除以换出资产公允价值等于0.245，据此判断该交换属于货币性资产交换，甲公司补价除以换入资产公允价值加上补价等于0.275，据此判断该交换不属于非货币性资产交换，补价除以换出资产公允价值与补价除以换入资产公允价值加上补价两者的计算结果相互矛盾；乙公司补价除以换入资产公允价值等于0.245，以此判断该交换属于货币性资产交换，乙公司补价除以换出资产公允价值加上补价等于0.275，以此判断该交换不属于非货币性资产交换，补价除以换入资产公允价值与补价除以换出资产公允价值加上补价的

计算结果相互矛盾。而如果在计算整个资产交换金额时考虑交换资产包含的增值税,如表2所示,则不管采用哪种计算方法,其计算结果都是一致的,不存在相互矛盾的问题。

因此,在非货币性资产交换的认定中,整个资产交换金额应当包含资产交换双方交换资产的增值税。这也符合资产交换双方对交换资产交换价值的考虑。

二、公允价值计量模式下同时换入多项资产换入资产入账成本的确认

企业同时换入多项非货币性资产,如果资产交换具有商业实质、且各项换出资产或换入资产的公允价值能够可靠计量,则换入资产的总成本应当以换出资产的公允价值或换入资产的公允价值为基础确定。各项换入资产的成本,应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产总成本进行分配,确定各项换入资产的成本。本文引用中级会计实务考试教材中的一个例题进行说明。

例2:2×12年6月30日,为适应业务发展的需要,经与乙公司协商,甲公司决定以生产经营过程中使用的办公楼、机器设备和库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的10辆货运车、5辆轿车和15辆客运汽车。

交换日,甲公司办公楼的账面原价为225万元,累计折旧为45万元,公允价值为160万元;机器设备账面原价为180万元,在交换日的累计折旧为90万元,公允价值为120万元;库存商品的账面余额为450万元,市场价格为525万元。

交换日,乙公司货运车的账面原价为225万元,累计折旧为75万元,公允价值为225万元;轿车的账面原价为300万元,累计折旧为135万元,公允价值为250万元;客运汽车的账面原价为450万元,累计折旧为120万元,公允价值为360万元。

乙公司另外收取甲公司以银行存款支付的62.3万元,其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价30万元,以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额32.3万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备;甲公司换入乙公司的货运车、轿车、客运汽车均作为固定资产使用和管理;乙公司换入甲公司的办公楼、机器设备作为固定资产使用和管理,换入的库存商品作为原材料使用和管理。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为17%。在该项交易中,甲公司、乙公司均开具了增值税专用发票。

乙公司的账务处理如下:①换入设备、原材料增值税进项税额=(120+525)×17%=109.65(万元),换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额=(225+250+360)×17%=141.95(万元)。②换入资产总成本=225+250+360+141.95-62.3-109.65=805(万元)。③换入各项资产的成本:办公楼的成本=805×[160÷(160+120+525)]=160(万元),机器设备的成本=805×[120÷(160+120+525)]=120(万元),原材料的成本=805×[525÷(160+120+525)]=525(万元)。

分析:例2中,乙公司同时换入办公楼、机器设备、库存商品,三项资产中机器设备、库存商品含有增值税,房屋没有增值税。办公楼、机器设备、库存商品三项换入资产总成本等于换出资产的公允价值加上换出资产增值税销项税额减去补价及机器设备、库存商品增值税,三项资产入账成本按照各自的公允价值占三项资产公允价值的总和的比例,对换入资产总成本进行分配来确定。该种处理方法下,乙公司换入资产的总成本没有包含换入资产的增值税,各项换入资产的公允价值及换入资产公允价值的总和均没有包括换入资产增值税。

乙公司的会计处理存在以下弊端:一是这种处理方法会导致机器设备、库存商品的增值税对办公楼的入账成本造成影响,不符合"谁受益,谁负担"的会计处理原则。二是在非等价交换的情况下,在相同的重组方式下,选取库存商品这一项资产,分别按乙公司没有取得增值税专用发票与取得增值税专用发票两种情况,按目前这种处理方法会导致三项资产不仅入账成本存在差异,而且含税成本也存在差异。在相同的债务重组方式下,对于相同资产,单单一份增值税专用发票不应该影响乙公司换入资产的入账价值及换入资产的含税成本,它应该只能对乙公司当期应纳增值税产生影响。

笔者建议,通过以下处理方法来克服上述问题:乙公司在确定换入资产的总成本时不扣减换入资产增值税;在计算换入资产各自公允价值占换入资产公允价值的总额的比例时,公允价值包含换入资产增值税,这样对含换入资产增值税的总成本进行分配,确定各换入资产的含税成本;最后对存在增值税的换入资产,再将其含税成本分为不含税成本及增值税进项税额。为简化起见,举例对比说明如下:

例3:接例2,除"乙公司没有另外收取甲公司任何费用,包括补价"外,其他条件同例2。为了便于比较分析,分别按乙公司取得增值税专用发票与没有取得增值税专用发票两种情况进行会计处理。

1.乙公司目前的处理方法。

(1)库存商品没有获取专用发票的情况:①换入机器设备、原材料增值税进项税额=120×17%=20.4(万元),换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额=(225+250+360)×17%=141.95(万元)。②换入资产总成本=225+250+360+141.95-20.4=956.55(万元)。③确定各项换入资产的成本:办公楼的成本=956.55×160÷[160+120+525×(1+17%)]=171.15(万元),机器设备的成本=956.55×120÷[160+120+525×(1+17%)]=128.36(万元),库存商品的成本=956.55-171.15-128.36=657.04(万元)。

账务处理如下:借:固定资产清理645,累计折旧330;贷:固定资产——货车225、——轿车300、——客车450。借:固定资产——办公楼171.15、——机器设备128.36,原材料657.04,应交税费——应交增值税(进项税额)20.4;贷:固定资产清理835,应交税费——应交增值税(销项税额)141.95。

借:固定资产清理 190;贷:营业外收入 190。

(2)库存商品获取专用发票的情况:①换入机器设备、原材料增值税进项税额=(120+525)×17%=109.65(万元),换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额=(225+250+360)×17%=141.95(万元)。②换入资产总成本=225+250+360+141.95-109.65=867.3(万元)。③确定各项换入资产的成本:办公楼的成本=867.3×[160÷(160+120+525)]=172.38(万元),机器设备的成本=867.3×[120÷(160+120+525)]=129.29(万元),库存商品的成本=867.3×[525÷(160+120+525)]=565.63(万元)。

账务处理如下:借:固定资产清理 645,累计折旧 330;贷:固定资产——货车 225、——轿车 300、——客车 450。借:固定资产——办公楼 172.38、——机器设备 129.29,原材料 565.63,应交税费——应交增值税(进项税额)109.65;贷:固定资产清理 835,应交税费——应交增值税(销项税额)141.95。借:固定资产清理 190;贷:营业外收入 190。

2. 乙公司改进后的处理方法。

(1)库存商品没有获取专用发票的情况:①换入机器设备、原材料增值税进项税额=120×17%=20.4(万元),换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额=(225+250+360)×17%=141.95(万元)。②换入资产总成本=225+250+360+141.95=976.95(万元)。③确定各项换入资产的成本:办公楼的含税成本=976.95×160÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=170.9(万元),机器设备的含税成本=976.95×120×(1+17%)÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=149.96(万元),库存商品的含税成本=976.95×525×(1+17%)÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=656.09(万元)。换入资产的入账成本分别为:办公楼 170.9 万元,机器设备=149.96-20.4=129.56(万元),库存商品=656.09-89.25=566.84(万元)。

账务处理如下:借:固定资产清理 645,累计折旧 330;贷:固定资产——货车 225、——轿车 300、——客车 450。借:固定资产——办公楼 170.9、——机器设备 129.56,原材料 656.09,应交税费——应交增值税(进项税额)20.4;贷:固定资产清理 835,应交税费——应交增值税(销项税额)141.95。借:固定资产清理 190;贷:营业外收入 190。

(2)库存商品获取专用发票的情况:①换入设备、原材料增值税进项税额=(120+525)×17%=109.65(万元),换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额=(225+250+360)×17%=141.95(万元)。②换入资产总成本=225+250+360+141.95=976.95(万元)。③确定各项换入资产的成本:办公楼的含税成本=976.95×160÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=170.9(万元),机器设备的含税成本=976.95×120×(1+17%)÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=149.96(万元),库存商品的含税成本=976.95×525×(1+17%)÷[160+120×(1+17%)+525×(1+17%)]=656.09(万元)。换入资产的入账成本分别为:办公楼 170.9 万元,机器设备=149.96-20.4=129.56(万元),库存商品=656.09-89.25=566.84(万元)。

账务处理如下:借:固定资产清理 645,累计折旧 330;贷:固定资产——货车 225、——轿车 300、——客车 450。借:固定资产——办公楼 170.9、——机器设备 129.56,原材料 566.84,应交税费——应交增值税(进项税额)109.65;贷:固定资产清理 835,应交税费——应交增值税(销项税额)141.95。借:固定资产清理 190;贷:营业外收入 190。

三、结论

目前,在非货币性资产交换交易中,在计算补价占整个资产交换金额的比例时,整个资产交换金额没有包括交换资产的增值税。这种处理方法存在一定的弊端:一是整个资产交换金额应当是资产交换双方各自交换资产的价值总额,包括增值税。在非货币性资产交换中,交换资产包含的增值税也是资产交换双方在计算资产的交换价值时考虑的重要因素。二是如果整个资产交换金额不包括交换资产的增值税,对于收到补价方而言,依据补价除以换入资产公允价值加上补价与补价除以换出资产公允价值来判断非货币性资产交换会出现矛盾;对于支付补价方而言,依据补价除以换出资产公允价值加上补价与补价除以换入资产公允价值来判断非货币性资产交换会出现矛盾。如果在非货币性资产认定中,整个资产交换金额包括交换资产的增值税,就能克服目前处理方法存在的问题。

企业同时换入多项资产,资产交换具有商业实质、且各项换出资产或换入资产的公允价值能够可靠计量。这种情况下,换入资产的总成本以换出资产的公允价值或换入资产的公允价值为基础确定。各项换入资产的成本,应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值的总额的比例,对换入资产总成本进行分配,确定各项换入资产的成本。目前,这种处理方法在确定换入资产的总成本时扣除了换入资产的增值税,在计算换入资产的公允价值占换入资产公允价值的总额的比例时公允价值没有包含换入资产的增值税。这种处理方法存在一定弊端:一是企业换入不同资产,含有增值税的换入资产的增值税会对没有增值税的资产的入账成本产生影响,这不符合"谁受益,谁负担"的会计处理原则。二是在非等价交换的情况下,相同的重组方式,一项资产取得增值税专用发票与没有取得增值税专用发票会导致换入资产入账成本及含税成本存在差异。

对此,如果在确定换入资产的总成本时换入资产总成本包括换入资产增值税,在计算换入资产各自公允价值占换入资产公允价值的总额的比例时公允价值包含换入资产增值税,这样对含换入资产增值税的总成本进行分配,确定各换入资产的含税成本,最后对存在增值税的换入资产,再将其含税成本分为不含税成本及增值税进项税额。通过这种方式来确定换入资产的成本,就能克服目前处理方法存在的问题。

主要参考文献

财政部会计资格评价中心.中级财务会计.北京:经济科学出版社,2011