

小规模纳税人非货币性资产交换核算探讨

王梦凡

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

《小企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足了两个条件(一是该交换具有商业实质,二是换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的),企业换入的资产以公允价值计量,否则以账面价值计量。然而,小规模纳税人在非货币性资产交换账务处理方面有特殊之处。

一、小规模纳税人与一般纳税人之间的非货币性资产交换

在非货币性资产交换中,准则规定在公允价值能够可靠计量的前提下,换出产成品或原材料等存货视同销售,需要确认收益,结转成本。但在对于公允价值的衡量中,准则的阐述比较模糊。对于公允价值定义的确,主要问题是在以存货进行的非货币性资产交换中,增值税是否包含在内。而从当前研究看来,很多人把公允价值等同于计税价格,理由是增值税属于价外税。

由于小规模纳税人进项税额的不可抵扣性,其小规模纳税人取得存货的成本是按价税合计金额入账的。而准则将公允价值定义为熟悉市场情况的买卖双方公平交易的条件和自愿的情况下所确定的价格,其实质是一种等价交换。在非货币性资产交换中双方必然遵循等价交换原则。例如小规模纳税人甲公司与一般纳税人乙公司发生非货币性资产交换业务,甲公司向乙公司开出增值税普通发票,乙公司则按票面金额付款。在这次交换中,票面金额即为双方交换所约定的公允价值,很显然,这里票面金额是包含增值税的。因此,笔者认为小规模纳税人在同一般纳税人发生非货币性资产交换业务中,衡量换出存货的公允价值应该按小规模纳税人税后的合计价计量,即约定公允价值为含税金额。

例1:2013年2月,小规模纳税人A公司以产成品向B公司(一般纳税人)换入原材料。其中:A公司产成品账面价值80 000元,市场价值103 000元(含税)。A申请税务局开出一张增值税专用发票。B公司原材料账面成本85 000元,市场价格97 000元。增值税税率17%。B公司开出一张增值税专用发票。A公司支付给B公司补价10 490元。

分析:先判断该业务是否属于非货币性资产交换。收到补价/换出资产公允价值=10 490/103 000×100%=10%<25%,按公允价值入账。

A公司账务处理:①换入原材料入账:A公司换入原材料

的入账价值=97 000×(1+17%)=113 490(元)。换出产成品市场价值含税,确认收入时进行价税分离。借:原材料113 490;贷:银行存款10 490,应交税费——应交增值税(销项税额)3 000,主营业务收入100 000。②结转换出产成品成本:借:主营业务成本80 000;贷:库存商品80 000。

B公司账务处理:①换入商品入账:借:库存商品100 000,应交税费——应交增值税(进项税额)3 000,银行存款10 490;贷:其他业务收入97 000,应交税费——应交增值税(销项税额)16 490。②结转换出材料成本:借:其他业务成本85 000;贷:原材料85 000。

二、小规模纳税人之间的非货币性资产交换

例2:A和B公司均为小规模纳税人。2013年2月,A公司以产成品向B公司换入原材料。其中:A公司产成品账面价值80 000元,市场价格103 000元。A公司开出增值税普通发票。B公司的原材料账面成本85 000元,市场价格99 910元。B公司开出增值税普通发票。B公司向A公司补付差价3 090元。

分析:先判断该业务是否为非货币性资产交换。收到补价/换出资产公允价值=390/100 300×100%=3%<25%,因此按公允价值入账。

A公司账务处理:①换入原材料入账:借:原材料99 910,银行存款3 090;贷:主营业务收入100 000,应交税费——应交增值税3 000。②结转换出商品成本:借:主营业务成本80 000;贷:库存商品80 000。

B公司账务处理:①换入产成品入账:借:库存商品103 000;贷:其他业务收入97 000,应交税费——应交增值税2 910,银行存款3 090。②结转换出材料成本:借:其他业务成本85 000;贷:原材料85 000。

三、结论

从上述两例可以看出,小规模纳税人在发生非货币性资产交换业务时,公允价值的计量应该包含增值税。在交换中,小规模纳税人出具增值税普通发票,票面金额为价税合计金额,交换双方都按照此金额进行等价交换。此外,在《企业会计准则第12号——债务重组》中,用于抵偿债务的非货币性资产交换是含税价值,根据会计准则前后一致性的原则判断,非货币性资产交换中公允价值含税也是合情合理。○