

非货币性资产交换补价的处理

郭慧 卜华(博士生导师)

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221008)

在非货币性资产交换中,补价是换入资产与换出资产的差价,如同交易一方先将自己的资产卖出去,然后再从另一方购买同一价值的资产。所以在准则中,换入资产的价值是以换出资产的价值来计量的,即换入资产成本=换出资产公允价值+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费。但是当涉及到增值税时,由于其是价外税,就会存在含税价格与不含税价格的差别,同时存在含税补价和不含税补价的差异。

一、不含税补价的处理

CPA教材中指出,补价是交换双方资产不含税公允价值之差。下面用具体的案例进行分析。

例: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%。2012年10月,为适应业务发展的需要,经协商,甲公司决定以自己生产的库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的机器设备和小汽车。甲公司的库存商品的账面余额为800万元,交换日的市场价格为1000万元,市场价格等于计税价格。乙公司机器设备的账面原价为1000万元,在交换日的累计折旧为150万元,公允价值为800万元。小汽车的账面原价为400万元,在交换日的累计折旧为50万元,公允价值为300万元。假设不考虑其他的税种。

若按照CPA教材中的规定,补价为交换双方不含税公允价值之差,在本案例中,甲换出资产的公允价值为1000万元,乙换出的资产公允价值为1100万元,故甲应该支付的补价=100万元。根据企业会计准则,甲公司对换入的设备和小汽车的入账价值=换出资产公允价值+补价+相关税费=1000+100=1100万元,而乙公司换入库存商品的入账价值=换出资产公允价值-补价+相关税费=1100-100=1000万元。这完全符合会计的真实性原则,同时可以判断出在准则中应支付的相关税费不包括增值税的销项税额。另外,甲公司应缴纳的增值税为170万元,乙公司应缴纳的增值税为187万元,故甲换出资产的全部价值为1270万元,乙换出资产的价值为1287万元,违背了等价交换原则,甲公司应该补偿给乙公司17万元的增值税差异。

总体而言,甲公司一共为该笔交易支付给乙公司117万元的差额。故在进行非货币性资产交换时应当将涉及增值税的资产的公允价值还原为含增值税的价值,再进行比较,进而确定应补偿差价。非货币性资产交换准则中涉及的补价虽然并不包含对增值税的补偿,但企业在确定资产差价时必须将增值税的进项税额和销项税额的差额影响考虑进去,才能达成公平交易。

故会计准则应该将换入资产的入账价值核算方法改为:换入资产成本=换出资产不含税公允价值+支付的不含税的补价(-收到的不含税补价)+应支付的相关税费。这样一来,会使会计核算更准确,不会产生歧义。

二、含税补价的处理

在实务中,企业会计会一次性支付补价和增值税的进项税额和销项税额的差额,并不将两者区分开来,这样企业收到的货币资金就是含税的补价。

接上例,甲公司换出资产的含税公允价值为1170万元,乙公司换出资产的含税公允价值为1287万元,此时甲乙两公司的含税补价为117万元,若在计算换入资产成本时将增值税影响直接考虑进去,换入资产的入账成本的核算应为:换入资产成本=换出资产含税公允价值+支付的含税的补价(-收到的含税补价)-可抵扣的增值税进项税额+应支付的相关税费。此时,甲公司对换入的设备和小汽车的入账价值=1170+117-187=1100万元,而乙公司换入库存商品的入账价值=1287-117-170=1000万元,与上面的结果相同。

虽然两种方法对换入资产的确认结果一样,但是后者,可以使支付补价的一方更加直观地计算出支付给另一方多少补偿款,甲公司可以一次性支付乙公司含税补价117万元,交易符合等价交换原则,可以顺利达成。

故在实务中,对补价的计算应区分是不是含增值税,补价含不含税对换入资产的入账价值的计算是完全不同的。在涉及到补价的非货币性资产交换的业务中,笔者认为补价应该含有增值税,这样补价才能更加直观地反映交易双方换入和换出的非货币性资产价值的差额,能够更好地体现等价交换的原则。○