

浅谈非货币性资产交换的会计处理

苗楠 薛洪岩(副教授)

(天津商业大学商学院 天津 300134)

【摘要】本文主要对等价交换、不等价交换的单项非货币性资产交换中涉税会计处理进行了探讨,分析梳理了涉税换入非货币性资产的入账价值的确认。

【关键词】非货币性资产交换 增值税 公允价值

一、会计准则对非货币性资产交换的定义

财政部于2006年发布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS 7)对非货币性资产交换有如下定义: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(即补价)。《企业会计准则应用指南》中指出:在认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换时,通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。

当企业之间进行非货币性资产交换时,换入资产入账价值的确认和计量是重要环节。根据企业会计准则规定,换入资产的入账价值有公允价值和账面价值两种计量基础,本文主要探讨公允价值计量基础的单项非货币性资产交换涉及增值税的会计处理问题。

二、等价交换情况下以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1. 不涉及补价的非货币性资产交换。不涉及补价的非货币性资产交换是指换入非货币性资产与换出非货币性资产的公允价值相等。CAS 7及《企业会计准则应用指南》中规定:非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。准则和应用指南均未对非货币性资产交换中的“公允价值”做出详细阐释。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,应当视同销售货物。《企业所得税法》第六条所称企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额,公允价值是指按照市场价格确定的价值。此规定和会计准则中以公允价值确认收入的规定是一致的。笔者认为,由于增值税是价外税,且我国目前实行价税分开的会计核算体制,所以在会计和税务处理中,以公允价值确认的收入均不包含增值税。

既然公允价值不含增值税,应用指南给出的换入资产入账价值中都未加入增值税销项税额,但却可以抵扣进项税额呢?笔者认为,这正是准则和应用指南应改进和完善的地方。在非货币性资产交换中,换入资产实际上相当于购置资产的过程,因此其入账价值应按照购买该项资产的初始计量原则确认。因此笔者建议,对于换入的非货币性资产,在等价交换的情况下应按以下公式确认:

换入资产的入账价值=换出资产的公允价值+增值税销项税额+应支付为换入资产而发生的各种税费-可抵扣的增值税进项税额

例1:甲公司以其生产的电脑交换乙公司生产的打印机。在交换日,换出电脑的账面余额为30 000元,公允价值为70 000元;换入打印机的账面余额为40 000元,已提存货跌价准备2 000元,公允价值为70 000元。甲公司为换入打印机另支付运杂费3 000元。甲、乙公司均为增值税一般纳税人,整个交易过程中,除支付运杂费外,没有发生其他相关税费。假设甲、乙不存在关联方关系,双方交易具有商业实质,交易价格公允。

甲公司的会计处理如下:换入打印机的入账价值=70 000×(1+17%)+3 000-(70 000×17%)=73 000(元)。借:固定资产——打印机73 000,应交税费——应交增值税(进项税额)11 900(70 000×17%);贷:主营业务收入70 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900(70 000×17%),银行存款3 000。借:主营业务成本30 000;贷:库存商品——电脑30 000。

乙公司的会计处理如下:换入电脑的入账价值=70 000×17%=70 000×(1+17%)-70 000×17%=70 000(元)。借:固定资产——电脑70 000,应交税费——应交增值税(进项税额)11 900(70 000×17%);贷:主营业务收入70 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900(70 000×17%)。借:主营业务成本38 000,存货跌价准备2 000;贷:

库存商品——打印机40 000。

2. 涉及补价的非货币性资产交换。在实务中, 换入资产与换出资产的公允价值不相等的情况时有发生, 这时就会发生补价, 以实现公平交易。对于支付补价方, 换入资产入账价值=换出资产公允价值+支付的补价+应支付的各种税费-可抵扣的增值税进项税额; 对于收到补价方, 换入资产入账价值=换出资产公允价值-收到的补价+应支付的各种税费-可抵扣的增值税进项税额。对于公式中“公允价值”和“应支付的各种税费”的相关结论, 与等价交换的情况相同, 在此不做赘述。此处将详细分析公式中所涉及的“补价”。

补价是在换入资产与换出资产的公允价值不相等的情况下发生的, 由于公允价值不含增值税, 因此, 补价是指不含增值税的换入资产和换出资产公允价值的差额。当换入、换出资产增值税的计税价格不同时, 这部分增值税差额应如何处理呢? 笔者认为, 这部分增值税差额应包含在“应支付的相关税费”中, 例如甲换出资产的公允价值低于乙换出资产的公允价值, 为换入乙资产, 甲除了需要支付补价外, 还要支付甲乙资产的增值税差额, 如果这部分差额在“银行存款”科目中反映, 就相当于补价是含税公允价值的差额, 这和会计准则相悖。其实, 这部分增值税差额可以看作甲为换入乙资产需承担的额外费用, 所以在“应支付的各种税费”中反映较为合理。另外, 在实际业务中, 收到或支付的银行存款是指换出资产和换入资产含税公允价值的差额。故可得出如下结论:

换入资产入账价值=换出资产公允价值+增值税销项税额+支付的补价(或:-收取的补价)+应支付的各种税费(包括换入、换出资产增值税差额)-允许抵扣的增值税进项税额=换出资产公允价值+增值税销项税额+支付的银行存款(或:-收取的银行存款)+应支付的各种税费-允许抵扣的增值税进项税额。需要注意的是, 由于增值税差额已经包含在换入资产的入账价值中, 所以, 在做会计分录时, “银行存款”科目需填列的是不含增值税的补价, 而不是收到或支付的银行存款。

例2: 甲公司公允价值为75 000元的生产用设备与乙公司的公允价值为80 000元的库存商品进行交换, 双方的增值税税率都是17%, 交换具有商业实质, 同时甲公司支付给乙公司银行存款5 850元, 乙公司为换入资产支付运费10 000元(假设营业税税率为7%)。双方未发生为换入资产的其他相关税费。

方法一: 甲公司换入库存商品的入账价值=75 000×(1+17%)+5 850÷(1+17%)+(80 000×17%-75 000×17%)-80 000×17%=80 000(元)

乙公司换入固定资产的入账价值=80 000×(1+17%)-5 850÷(1+17%)+(75 000×17%-80 000×17%+10 000)-

(75 000×17%+10 000×7%)=84 300(元)

方法二: 甲公司换入库存商品的入账价值=75 000+5 850+75 000×17%-80 000×17%=80 000(元)

乙公司换入固定资产的入账价值=80 000-5 850+10 000+80 000×17%-(75 000×17%+10 000×7%)=84 300(元)

由例2可以看出, 两种方法计算出的换入资产的入账价值是相同的。因此, 补价是不含增值税的公允价值的差额, 而且把增值税差额计入“应支付的各种税费”中不会影响换入资产的入账价值。

三、不等价交换情况下以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

在实务中, 交换双方企业可能会因为自己的特殊需要而约定在不等价交换情况下不支付或少支付补价, 这是真正意义上的不等价交换。准则和应用指南均未对此种情况做出详细规定。笔者认为, 非货币性资产交换本质上是一种市场交易行为, 遵循“自愿”的交易原则, 不支付或少支付补价是交易双方自愿约定的, 对于收取补价方, 少收取的补价是为满足自己特殊生产经营需要承担的代价。“在非货币性资产交换中, 换入资产实际上相当于购置非货币性资产的过程, 而换出资产实际上相当于销售或处置该项资产的过程。因此, 少支付或者少收取的补价应作为利得或损失计入营业外收入或营业外支出。

四、结论

由上述分析可见, 我国非货币性资产交换准则中相关概念还有待完善, 需对一些易产生分歧的概念做出详细阐释, 比如公允价值, 就非货币性资产交换而言, 所涉及的公允价值的计量是不含增值税的, 而在确认换入资产的入账价值时, 由于会涉及可抵扣的增值税进项税额, 此时应加上增值税销项税额, 即含税公允价值。比如补价, 由于补价是在换入、换出资产公允价值不相等的情况下发生的, 所以补价中不含增值税; 换入、换出资产的增值税差额需在“应支付的各种税费”中反映, 以调整换入资产的入账价值; 当交换双方约定不支付或少支付补价时, 少支付或者少收取的补价应作为利得或损失计入营业外收入或营业外支出。这样就会为交易双方提供更加完善的制度环境, 增强会计信息的可比性和相关性, 交易双方财务报表的质量也会进一步提高。

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. 张卫丽. 补价不等的非货币性资产交换业务处理分析. 财会月刊, 2013; 7
3. 彭三平. 非货币性资产交换会计处理的两个问题. 财会月刊, 2013; 7