

非货币性资产交换中换入存货会计处理研究

河北工程大学经济管理学院 王莉敏

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定,若非货币性资产交换具有商业实质且换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠地计量,则应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,同时确认换出资产的损益。可用如下公式表示:换入资产的入账价值=换出资产的公允价值±补价±相关税费;换出资产损益=换出资产的公允价值-换出资产的账面价值。在会计实务中,如果换入的是非存货类资产,则运用上述公式不会产生异议,但如果换入的是存货,运用上述公式进行会计处理就不太合理了,下面通过举例来予以说明。

一、不涉及补价的情况

例1:A公司以其使用中的一台机器(原价100万元,已提折旧20万元,公允价值100万元)换入B公司生产的一批产品(成本80万元,公允价值和计税基础均为100万元),A

价值变动损益、资产减值损失等未实现利得和损失纳入了利润表,并单独予以列示,以使企业披露的财务业绩信息更加全面、具体。更重要的是,这样计算得出的净利润结果更能准确、合理地反映资产价值变动情况,也能更加充分地揭示企业资产的质量状况。

5. 向综合收益表过渡。通过分析现行企业会计准则关于财务报表列报的规定,可以发现我国财务报表列报并没有采取西方的一表法或两表法,而是在传统利润表的基础上添加若干利得和损失项目,如“公允价值变动收益”项目,这样对于传统利润表难以反映的、因环境或事件所引起的未实现的资产价值变动都进行了反映。利润表框架的这一变动可以看做是向综合收益表的迈进。

三、资产负债观符合我国财务报告的目标

关于财务报告的目标,目前主要有两种观点,即受托责任观和决策有用观。受托责任观起源于两权分离,在两权分离条件下,委托方关注的是受托方的经营成果、资本保值增值情况和资本偿还风险等信息,而这些信息都需要在利润表中体现。而且收入费用观以收益确认为起点,强调利润表的质量,因此收入费用观体现的正是受托责任观的要求。

在我国,长期以来国有经济占主导地位,财务报告目标一直强调受托责任观。但随着资本市场的发展,企业所面临的经济环境发生了巨大变化,从而要求我国财务报告目标也随之发生变化。《企业会计准则——基本准则》第四条明确指出:财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务

公司将换入产品用于本企业生产。A、B公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,双方不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,该项交换具有商业实质。

由于符合以公允价值计量的条件,则按上述公式A公司会计处理如下:换入资产的入账价值=100-100×17%=83(万元);换出资产损益=100-80=20(万元)。

借:固定资产清理 800 000 元,累计折旧 200 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 830 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元;贷:固定资产清理 800 000 元,营业外收入 200 000 元。

可见,在这种处理方式下,A公司将换入产品的入账价值确认为83万元,而对于此项交换A公司应按公允价值计量,即换入产品的入账价值为100万元,所以在非货币性资产交

状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。由此可见,我国财务报告的目标在受托责任观的基础上还要满足决策有用观的要求。资产负债观要求按净资产的变动(不包括自身变动的情况)来确认损益,有利于真实地反映企业未来现金流量的创造能力,与决策有用观的要求一致。既然我国财务报告目标由受托责任观向决策有用观转化,那么资产负债观自然会受到青睐,利润表框架构建中也必然体现出相应的思想。

随着我国资本市场的逐步完善以及与国际会计准则的进一步趋同,最终我国财务报告的目标将由受托责任观完全转移到决策有用观上来。

主要参考文献

1. 钱爱民,张新民.新准则下利润结构质量分析体系的重构.会计研究,2008;6
2. 葛家澍.关于财务会计中确认与披露概念问题.当代财经,2008;5
3. 谢志华,曾心.论资产负债观在新会计准则中的运用与思考——历史演进、表征与思考.北京工商大学学报(社会科学版),2008;1
4. 盖地,杨华.基于全面收益理念的资产负债观及其在我国会计准则中的体现.江西财经大学学报,2008;3
5. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

换中如果换入的是存货,则不能利用上述公式进行会计处理。

在这里,引入“换出资产实现的公允价值”这个概念对上述公式进行调整。如例 1,A 公司换入的不仅是存货,还有与存货相关的进项税额 17 万元(可抵扣),所以 A 公司换出机器实现的价值不仅包括公允价值 100 万元,还包括可抵扣的进项税额 17 万元,即 A 公司换出机器实现的价值为 117 万元。由于公允价值是由熟悉情况的交易双方在公平交易中自愿形成的交易价格,A 公司与 B 公司自愿进行该非货币性资产交换,因此 117 万元应是 B 公司承认并接受的价格。调整后的计算公式如下:换入存货的入账价值=换出资产实现的价值±相关税费;换出资产损益=换出资产实现的价值-换出资产账面价值。

按调整后的公式,A 公司应作如下处理:换入存货的入账价值=117-17=100(万元);换出资产损益=117-80=37(万元)。

借:固定资产清理 800 000 元,累计折旧 200 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元;贷:固定资产清理 800 000 元,营业外收入 370 000 元。

二、涉及补价的情况

对于涉及补价的非货币性资产交换,只需在上述调整后的公式中考虑补价即可,即:换入存货的入账价值=换出资产实现的价值±补价±相关税费;换出资产损益=换出资产实现的价值-换出资产账面价值。下面仍通过举例进行说明。

1. 足额支付补价。

例 2:A 公司以其使用中的一台机器(原价 100 万元,已提折旧 40 万元,公允价值 80 万元)换入 B 公司生产的一批产品(成本 80 万元,公允价值和计税基础均为 100 万元),A 公司将换入产品用于本企业生产,并支付补价 20 万元。A、B 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%,双方不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,该项交换具有商业实质。

按调整后的公式,A 公司换出机器实现的价值为 97 万元,则换入存货的入账价值=97+20-17=100(万元);换出资产损益=97-60=37(万元)。

借:固定资产清理 600 000 元,累计折旧 400 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元;贷:固定资产清理 600 000 元,营业外收入 370 000 元,银行存款 200 000 元。

2. 足额收到补价。

例 3:A 公司以其使用中的一台机器(原价 100 万元,已提折旧 20 万元,公允价值 120 万元)换入 B 公司生产的一批产品(成本 80 万元,公允价值和计税价值均为 100 万元),A 公司换入产品用于本企业生产,并收到补价 20 万元。A、B 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%,双方不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,该项交换具有商业实质。

按调整后的公式,A 公司换出机器实现的价值为 137 万

元,则:换入存货的入账价值=137-20-17=100(万元);换出资产损益=137-80=57(万元)。

借:固定资产清理 800 000 元,累计折旧 200 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元,银行存款 200 000 元;贷:固定资产清理 800 000 元,营业外收入 570 000 元。

3. 未足额支付补价。

例 4:A 公司以其使用中的一台机器(原价 100 万元,已提折旧 40 万元,公允价值 80 万元)换入 B 公司生产的一批产品(成本 80 万元,公允价值和计税基础均为 100 万元),A 公司将换入产品用于本企业生产,由于 B 公司急于出手该批产品,A 公司仅支付了补价 15 万元。A、B 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%,双方不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,该项交换具有商业实质。

按调整后的公式,A 公司少付 5 万元补价,相当于换出机器实现的价值增加 5 万元即 102 万元(80+17+5),应作如下处理:换入存货的入账价值=102+15-17=100(万元),换出资产损益=102-60=42(万元)。

借:固定资产清理 600 000 元,累计折旧 400 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元;贷:固定资产清理 600 000 元,营业外收入 420 000 元,银行存款 150 000 元。

4. 未足额收到补价。

例 5:A 公司以其使用中的一台机器(原价 100 万元,已提折旧 20 万元,公允价值 120 万元)换入 B 公司生产的一批产品(成本 80 万元,公允价值和计税基础均为 100 万元),A 公司将换入产品用于本企业生产,由于急于出手该机器,仅收到补价 15 万元。A、B 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%,双方不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,该项交换具有商业实质。

按调整后的公式,A 公司少收 5 万元补价,相当于换出机器实现的价值减少 5 万元即 132 万元(120+17-5),应作如下处理:换入存货的入账价值=132-15-17=100(万元);换出资产损益=132-80=52(万元)。

借:固定资产清理 800 000 元,累计折旧 200 000 元;贷:固定资产 1 000 000 元。借:原材料 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000 元,银行存款 150 000 元;贷:固定资产清理 800 000 元,营业外收入 520 000 元。

三、多项非货币性资产交换

在进行多项非货币性资产交换时,如果换入的资产中有存货,也可参照上述调整后的公式计算,即:换入资产的总入账价值=换出资产实现的总价值±补价±相关税费;换出资产总损益=换出资产实现的总价值-换出资产的总账面价值。

与前述方法不同的是,在算出换入资产的总入账价值后,还要将此总入账价值在换入的各项资产之间进行分配,其分配方法可参照准则中的有关要求,这里不再赘述。○