

非货币性资产交换公允价值计量的会计核算

王 琴 苑振前

(南京审计学院 南京 211815 新乡众诚联合会计师事务所 河南新乡 453000)

【摘要】 本文对非货币性资产交换的公允价值计量模式的会计处理进行了较深入的理论分析,并且在等价交换假设下进行多层、多角度的推导,对有关非货币性资产交换的会计处理及相关涉税问题进行案例分析与探讨。

【关键词】 非货币性资产交换 公允价值 换入资产成本 换出资产处置损益

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(简称“非货币性资产交换准则”)引入了“商业实质”概念并恢复了公允价值的使用,同时基于对我国国情的考虑,保留了在交易不具备商业实质或者公允价值不能可靠取得时采用账面价值计量非货币性资产交换业务的规定,实现了与国际会计准则的趋同。然而目前会计界对非货币性资产交换准则的讨论不绝于耳,尤其在实务中对于公允价值计量模式下换入资产成本与换出资产处置损益的会计处理存在差异。因此笔者认为有必要在保证公允价值可靠性的前提下进行理论分析与探讨,以解决实务中的矛盾与差异。

一、按照等价交换假设进行非货币性资产交换公允价值计量

随着经济国际化、多元化、集团化的发展,关联关系日益错综复杂,交易双方常常打着等价交换的幌子通过非货币性交易转移资产与收益。非货币性资产交换准则对这种不具备

商业实质的资产交换采用账面价值计量模式,不确认损益;而对具有商业实质且公允价值能够可靠计量的资产交换采用公允价值计量模式,并且确认换出资产处置损益。公允价值计量模式下,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,应遵循与货币性交易一样的市场交易原则,以等价交换为其交易的假设。由此,公允价值计量模式下可将非货币性资产交换分解为两笔业务:出售资产与购入资产。在等价交换假设下,出售(换出)资产的应收款项与购入(换入)资产的应付款项相等;如果两者不相等,可通过补价调整。

为简化分析,我们只考虑与非货币性资产交换相关的增值税,不考虑代垫的其他款项,应收账款与应付账款构成可表示为:

$$\text{应收账款} = \text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} \quad (1)$$

$$\text{应付账款} = \text{换入资产公允价值} + \text{换入资产增值税额} \quad (2)$$

当应收账款等于应付账款时,不存在补价,将式(1)、(2)

流出,而报表中则要反映现金净流量。现以处置固定资产业务为例说明这类现金流量的会计处理。

例2:企业因遭受水灾,一幢房屋倒塌,该房屋原值100 000元,已提折旧60 000元。进行清理时,用存款支付各种清理费用4 000元;房屋残料变卖收入5 000元已收存银行;同时已收到保险公司36 000元赔款。

该业务中涉及现金流量的处理结果如下:

(1)支付清理费。

借:固定资产清理 4 000
贷:银行存款——23 4 000

(2)反映残料变卖收入。

借:银行存款——23 5 000
贷:固定资产清理 5 000

(3)收到保险赔款。

借:银行存款——23 36 000
贷:固定资产清理 36 000

针对这一特殊项目,在银行存款日记账的“收入”栏中要设置“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金净

额”的代码“23”专栏,在“支出”栏中也要设置“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金净额”的代码“23”专栏。期末将“收入”栏的“23”项目的月结金额与“支出”栏的“23”项目的月结金额进行抵销,若流入数大于流出数,其差额列示于“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金净额”(23)项目中,反映企业处置长期资产的现金净流入,反之则列示于“支付其他与投资活动有关的现金”(29)项目中,反映企业处置长期资产的现金净流出。

采用随时确认法编制现金流量表,将编制现金流量表的基础工作分散到企业的日常会计核算中,期末无须集中编制调整分录、工作底稿或T型账户,而企业的日常会计核算也不会因此复杂化,从而极大地减少了期末编表的工作量,而且这种编表方法比较直观,有利于账证表的核对验证,具有很强的操作性,便于在实际工作中应用。

主要参考文献

1. 朱学义.中级财务会计.北京:机械工业出版社,2007
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

代入可得:

$$\text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} = \text{换入资产公允价值} + \text{换入资产增值税额} \quad (3)$$

当应收账款大于应付账款时, 应收账款-应付账款=收到的补价, 将式(1)、(2)代入整理可得:

$$\text{换入资产公允价值} + \text{换入资产增值税额} = \text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} - \text{收到的补价} \quad (4)$$

当应收账款小于应付账款时, 应付账款-应收账款=支付的补价, 将式(1)、(2)代入整理可得:

$$\text{换入资产公允价值} + \text{换入资产增值税额} = \text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} + \text{支付的补价} \quad (5)$$

通过上述分析可看出, 只要能获得换入资产与换出资产的公允价值其中之一, 就可以利用上述公式推算出另一资产的公允价值。而公允价值是采用专业的估测方法得到, 具有一定的主观性。那么非货币性资产交换业务中对公允价值的选择首先应保证可靠, 可靠性是对会计信息质量最根本的要求, 应选择可靠性最高的公允价值作为计量的基础。

公允价值的选择概括起来有两种情况: ①当只能取得换入资产的公允价值或当换入资产与换出资产公允价值均能取得且换入资产的公允价值更加可靠时, 以换入资产公允价值作为换入资产成本的计量基础, 并且以等价交换为假设推算换出资产公允价值, 确认换出资产处置损益。②当只能取得换出资产的公允价值或当换入资产与换出资产公允价值均能取得, 并且可靠性相同或换出资产公允价值更可靠时, 以换出资产公允价值为基础确认换出资产处置损益, 并且以等价交换为假设推算换入资产公允价值, 以确定换入资产成本。

换入资产成本和换出资产处置损益计量的准确性受到公允价值选择的影响, 公允价值是计量换入资产成本和换出资产处置损益的影响因素之一。

二、换入资产成本的计量

会计准则是一种技术性规范, 它应该是有序、系统、内在是一致的。虽然非货币性资产交换交易形式特殊, 但是也应与其他准则中相关资产的计量保持一致。公允价值计量模式下可将非货币性资产交换分解为两笔业务, 即出售资产与购入资产, 因而换入资产成本应该按照购入该项资产的计量原则确定。比如, 非货币性资产交换准则规定: 非货币性资产交换具有商业实质, 且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的, 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。《企业会计准则第1号——存货》规定: 存货应当按照成本进行初始计量; 存货的采购成本, 包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

笔者认为, 换入资产成本最基本的计量公式为:

$$\text{换入资产成本} = \text{换入资产公允价值} + \text{相关税费} \quad (6)$$

由第一部分的分析可以看出, 换入资产公允价值既可直接获得也可间接计算得到, 如果要确定换入资产成本, 首先应直接获得或间接计算得到换入资产公允价值, 再加上为换入资产而发生的相关税费。可见换入资产成本除了受换入资产

公允价值影响外, 相关税费也是一个不可忽视的因素。由于换入资产存在多样性, 如存货、固定资产等, 换入资产的类别不同会影响相关税费的范围。尤其对于经常涉及的增值税, 需考虑换入资产发生的增值税额能否抵扣销项税额, 从而决定是否应包含在相关税费中。如果换入资产增值税额不能抵扣销项税额, 其应计入换入资产成本, 因而相关税费包括换入资产发生的增值税; 反之, 换入资产发生的增值税应作为进项税额单独列示在应交税费的借方, 不计入换入资产成本, 相关税费也不包括换入资产发生的增值税。下面按照选择的公允价值不同分别进行分析。

(1) 采用换入资产公允价值直接计量换入资产成本。这时可直接使用式(6)。

(2) 采用换出资产公允价值间接计量换入资产成本。

首先, 由式(3)、(4)和(5)推算出换入资产公允价值:

$$\text{换入资产公允价值} = \text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} - \text{换入资产增值税额} - \text{收到的补价} (\text{或} + \text{支付的补价}) \quad (7)$$

然后, 将式(7)代入式(6)得:

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产公允价值} + \text{换出资产增值税额} - \text{换入资产增值税额} - \text{收到的补价} (\text{或} + \text{支付的补价}) + \text{相关税费} \quad (8)$$

三、换出资产处置损益的计量

非货币性资产交换准则将公允价值计量模式下的换出资产处置损益界定为“公允价值与换出资产账面价值的差额”, 应用指南还明确指出, 该损益应当分别不同情况处理: ①换出资产为存货的, 应当作为销售处理; ②换出资产为固定资产、无形资产的, 换出资产公允价值与其账面价值的差额, 计入营业外收入或营业外支出; ③换出资产为长期股权投资的, 换出资产公允价值与其账面价值的差额, 计入投资损益。

笔者认为, 计量换出资产处置损益要以权责发生制原则与配比原则为指导。企业应将某个会计期间取得的收入与为取得该收入所发生的费用、成本相配比, 从而正确地确定该期间的净损益。为了使收入和费用、成本合理配比, 企业应尽量把与特定收入相关的全部费用成本从该项收入中扣除。会计上通常是先确认收入然后再确认费用。收入必须是在取得、发生或实现时确认, 而不管其是否收到款项, 与之相配比的费用成本应是为取得收入而实际发生的, 并不考虑该项费用是否已付出货币资金。因此, 换出资产处置损益的计量, 应针对不同的换出资产类别, 按照税法的规定扣除为换出资产发生的相关税费, 如因为换出资产应支付的消费税、营业税、应交城建税及教育费附加、资源税、土地增值税等。

同样, 换出资产处置损益的计量也存在公允价值的选择, 分别为如下两种情况:

(1) 采用换出资产公允价值直接计量换出资产处置损益。

$$\text{换出资产处置损益} = \text{换出资产公允价值} - \text{换出资产账面价值} - \text{相关税费} \quad (9)$$

(2) 采用换入资产公允价值间接计量换出资产处置损益。

首先, 由式(3)、(4)和(5)推算出换出资产公允价值:

$$\text{换出资产公允价值} = \text{换入资产公允价值} + \text{换入资产增值$$

税额-换出资产增值额+收到的补价(或-支付的补价)(10)

然后,将式(10)代入式(9)得:

换出资产处置损益=换入资产公允价值+换入资产增值额-换出资产增值额+收到的补价(或-支付的补价)-换出资产账面价值-相关税费 (11)

综上所述,我们可利用式(6)、(8)计算换入资产成本,利用式(9)、(11)计算换出资产处置损益。

四、非货币性资产交换会计核算举例

1. 不涉及补价情况的实例分析。例1:甲公司为一一般纳税人,适用的增值税税率为17%。乙公司为小规模纳税人,适用的增值税征收率为6%。甲公司以一批库存商品与乙公司的一批材料交换。假定库存商品的公允价值和计税价格均为10 000元,账面价值为8 000元,甲公司应支付增值税销项税额1 700元;乙公司材料的公允价值和计税价格均为12 000元,账面价值为9 000元,乙公司应支付增值税720元;甲公司支付材料运费200元,支付商品运费300元,取得税务局代开增值税专用发票。假定该项交换具有商业实质,且甲公司库存商品存在活跃市场,乙公司材料不存在活跃市场,库存商品公允价值更可靠。

分析:由于库存商品公允价值更可靠,甲公司应以换出库存商品的公允价值作为计量基础,而乙公司应以换入库存商品的公允价值作为计量基础。

(1)甲公司业务处理。甲公司应以换出库存商品的公允价值间接计算换入资产成本、直接计算换出商品损益,另外甲公司换入材料增值税可以抵扣销项税额。

换入材料成本=换出商品公允价值+换出商品增值额-换入材料增值额-收到的补价(或+支付的补价)+材料运费=10 000+1 700-720-0+200=11 180(元)

换出商品处置损益=换出商品公允价值-换出商品账面价值-商品运费=10 000-8 000-300=1 700(元)

甲公司账务处理为:①借:原材料 11 180,应交税费——应交增值税(进项税额)720;贷:主营业务收入 10 000,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700,银行存款 200。②借:主营业务成本 8 000;贷:库存商品 8 000。③借:销售费用 300;贷:银行存款 300。

(2)乙公司业务处理。乙公司以换入库存商品的公允价值直接计算换入库存商品成本,并且小规模纳税人乙公司换入商品增值额不能抵扣。

换入商品成本=换入商品公允价值+相关税费=10 000+1 700=11 700(元)

换出材料处置损益=换入商品公允价值+换入商品增值额-换出材料增值额+收到的补价(或-支付的补价)-换出材料账面价值-相关税费=10 000+1 700-720+0-9 000=1 980(元)

乙公司账务处理为:①借:库存商品 11 700;贷:主营业务收入 10 980,应交税费——应交增值税(销项税额)720。②借:主营业务成本 9 000;贷:原材料 9 000。

若乙公司以换出材料的公允价值计量换入资产成本及换

出材料处置损益,则有:

换入商品成本=换出材料公允价值+换出材料增值额-换入商品增值额+相关税费=12 000+720-1 700+1 700=12 720(元)

换出材料处置损益=换出材料公允价值-换出材料账面价值-相关税费=12 000-9 000-0=3 000(元)

可见当乙公司以低可靠性的换出材料的公允价值作为计量基础时,换入商品成本与换出材料处置损益均被高估,而商品出售或消耗时将导致损益低估,提供的会计信息可靠性差、质量低。

2. 涉及补价情况的实例分析。例2:甲公司用一台设备与乙公司一批应税消费品交换,甲公司设备账面原值150万元,累计折旧20万元,未计提资产减值准备,设备公允价值为100万元,支付乙公司补价17万元,支付设备运费10万元,支付应税消费品运费20万元,取得正规运输发票;乙公司应税消费品成本80万元,公允价值100万元,增值税税率17%,消费税税率10%。假设该项交换具有商业实质,且设备与应税消费品公允价值可靠性相同。

分析:补价未超过交易总额的25%,交换具有商业实质,且设备与应税消费品公允价值可靠性相同,应采用公允价值计量模式,并且交换双方均以换出资产公允价值为计量基础。

(1)甲公司业务处理。税法规定,出售自己使用过的应税固定资产,如售价超过原值,按4%减半征收增值税,否则免征增值税;符合税法规定条件时,运费的7%可抵扣销项税额。所以甲公司换出设备不需交增值税;支付的应税消费品运费有7%可抵扣,但是由于这部分是税法对运费抵扣销项税额的特殊规定,这部分进项税额并不构成应收账款,不应参与式(11)的运算,只能将运费的93%计入成本。甲公司换入应税消费品增值税可抵扣,而消费税是价内税,已包含在应税消费品公允价值中。

换入应税消费品成本=100+0-100×17%+17+20×(1-7%)=118.6(万元)

换出设备处置损益=100-(150-20)-10=-40(万元)

甲公司账务处理为:①借:固定资产清理 130,累计折旧 20;贷:固定资产 150。②借:固定资产清理 10;贷:银行存款 10。③借:库存商品 118.6,应交税费——应交增值税(进项税额)18.4,营业外支出 40;贷:固定资产清理 140,银行存款 37。

(2)乙公司业务处理。乙公司换出应税消费品除了应交增值税外,相关税费只涉及消费税,应交消费税计入当期损益,此外无其他税费。则有:

换入设备成本=100+100×17%-0-17+0=100(万元)

换出应税消费品处置损益=100-80-100×10%=10(万元)

乙公司账务处理:①借:固定资产 100,银行存款 17;贷:主营业务收入 100,应交税费——应交增值税(销项税额)17。②借:主营业务成本 80;贷:库存商品 80。③借:营业税金及附加 10;贷:应交税费——应交消费税 10。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006