

# 非货币性资产交换换入存货的 计价方法及相关账务处理

李现宗 张永国(教授)

(郑州航空工业管理学院 郑州 450015)

**【摘要】**非货币性资产交换换入存货的计价具有特殊性,本文拟通过实例,详细说明在不同情况下非货币性资产交换换入存货的计价问题,并进行了总结归纳。

**【关键词】**非货币性资产 存货 计价

会计准则规定,当非货币性资产交换同时满足两个特定条件(具有商业实质且公允价值能够可靠计量)时,确定换入资产成本的方法有两种:第一种方法,换入资产成本等于该资产的公允价值加上应支付的相关税费(以下称之为“方法一”);第二种方法,换入资产成本等于换出资产的公允价值加上应支付的相关税费,加上支付的补价(减去收到的补价)(以下称之为“方法二”)。显然,当交易双方进行等价交换时,分别采用方法一和方法二确定的结果完全相同。

当非货币性资产交换同时满足两个特定条件、交易双方进行非等价交换时,采用方法一和方法二确定的结果并不相

同,那么,应该采用哪一种方法呢?《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定“换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,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”,在这种情况下,应当采用方法二确定换入资产的成本。显然,方法二既适用于等价交换的情形又适用于非等价交换的情形。

当非货币性资产交换不能同时满足两个特定条件时,换入资产的成本又该如何确定呢?根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第六条和第八条的规定,未能同时满足两个特定条件时,换入资产的成本等于换出资产的账面

8)-7

(1)

完全成本法下的税前利润=Ⅵ-Ⅶ=Ⅰ-Ⅱ-Ⅶ (2)

其中,Ⅰ=销售收入;4+8=Ⅶ=本期发生的全部销售费用、管理费用和财务费用。剔除(1)式和(2)式中的相同部分即销售收入和本期发生的全部销售费用、管理费用和财务费用,剩下的即为3、7和Ⅱ,那么这三项就有可能是造成两种方法税前利润差异的原因,进一步分析如下:

3为变动生产成本=销售数量×单位变动生产成本 (3)

7为固定制造费用=本期发生的全部固定制造费用 (4)

Ⅱ为本期销售成本=Ⅲ+Ⅳ-V

其中:Ⅲ为期初存货成本=期初存货量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用);Ⅳ为本期生产成本=本期生产量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用);V为期末存货成本=期末存货量×(单位变动生产成本+单位固定制造费用)。

由此可见:

Ⅱ为本期销售成本=(期初存货量+本期生产量-期末存货量)×单位变动生产成本+(期初存货量+本期生产量-期末存货量)×单位固定制造费用=本期销售量×单位变动生产成本+本期销售量×单位固定制造费用 (5)

通过比较(3)、(4)、(5)三式,剔除相同部分即“本期销售量×单位变动生产成本”,那么剩下的即为7(本期发生的全部固定制造费用)和“本期销售量×单位固定制造费用”两项,这

两项即为两种方法下产生税前利润差异的原因。在变动成本法下计入当期损益的为当期发生的全部固定制造费用,而在完全成本法下计入当期损益的为当期销售的产品应负担的固定制造费用,这样,完全成本法比变动成本法就多减了“期初存货释放的固定制造费用-期末存货吸收的固定制造费用”部分。由此就可以得出两种方法下税前利润变动的规律:

一是当期初存货释放的固定制造费用=期末存货吸收的固定制造费用时,两种方法计算出的税前利润一致。

二是当期初存货释放的固定制造费用>期末存货吸收的固定制造费用时,完全成本法计算出的税前利润小于变动成本法计算出的税前利润。

三是当期初存货释放的固定制造费用<期末存货吸收的固定制造费用时,完全成本法计算出的税前利润大于变动成本法计算出的税前利润。

由此可见,两种方法下税前利润产生差异的根本原因在于对固定制造费用的处理方式不同,具体来说是由于期初存货释放的固定制造费用和期末存货吸收的固定制造费用不同所造成的。

## 主要参考文献

1. 高標,史建梁.管理会计.北京:科学出版社,2005
2. 陈艳,姜振丽.管理会计.北京:机械工业出版社,2008
3. 毛付根.管理会计.南昌:江西人民出版社,1995

价值加上应支付的相关税费,加上支付的补价(减去收到的补价)(以下称之为“方法三”)。

笔者认为换入存货的成本应在上述一般方法确定的成本的基础上减去应确认的增值税进项税额,拟通过案例详细说明非货币性资产交换换入存货的计价方法。

## 一、等价交换

### 1. 以固定资产换入存货。

例1:甲企业以一台不需设备从另外一家公司换入一批原材料。换出设备的原值为100 000元,已提折旧20 000元,已提减值准备5 000元,该设备公允价值为80 000元。换入原材料的公允价值(即不含税售价)为80 000元,增值税税率为17%,对方据此开具的增值税专用发票注明原材料的售价为80 000元,增值税税额为13 600元,价税合计93 600元。双方约定由甲企业支付对方补价13 600元(会计分录中的金额单位省略,下同)。

(1)假设该交易具有商业实质,采用方法二(或方法一),甲企业的会计分录为:借:固定资产清理75 000,累计折旧20 000,固定资产减值准备5 000;贷:固定资产100 000。借:原材料80 000,应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:固定资产清理80 000,银行存款13 600。借:固定资产清理5 000;贷:营业外收入5 000。

(2)假设该交易不具有商业实质,采用方法三,甲企业的会计分录为:借:固定资产清理75 000,累计折旧20 000,固定资产减值准备5 000;贷:固定资产100 000。借:原材料75 000(75 000+13 600-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:固定资产清理75 000,银行存款13 600。

### 2. 以存货换入存货。

例2:甲企业以自己生产的A产品从另外一家公司换入一批原材料B。换出A产品的生产成本为50 000元,公允价值(不含税售价)为70 000元,据此开出增值税专用发票注明A产品的售价为70 000元,增值税税额为11 900元,价税合计81 900元。换入原材料B的公允价值(不含税售价)为80 000元,收到对方开具的增值税专用发票注明B材料的售价为80 000元,增值税税额为13 600元,价税合计93 600元。双方约定由甲企业支付对方补价11 700元。

(1)假设该交易具有商业实质,采用方法二(或方法一),甲企业的会计分录为:借:原材料80 000,应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:主营业务收入70 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900,银行存款11 700。借:主营业务成本50 000;贷:库存商品50 000。

(2)假设该交易不具有商业实质,采用方法三,甲企业的会计分录为:借:原材料60 000(50 000+11 900+11 700-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:库存商品50 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900,银行存款11 700。

## 二、非等价交换

### 1. 以固定资产换入存货。

例3:承例1,只是将双方约定的补价改为10 000元。

(1)假设该交易具有商业实质,采用方法二,甲企业的会计分录为:借:固定资产清理75 000,累计折旧20 000,固定资产减值准备5 000;贷:固定资产100 000。借:原材料76 400(80 000+10 000-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:固定资产清理80 000,银行存款10 000。借:固定资产清理5 000;贷:营业外收入5 000。

(2)假设该交易不具有商业实质,采用方法三,甲企业的会计分录为:借:固定资产清理75 000,累计折旧20 000,固定资产减值准备5 000;贷:固定资产100 000。借:原材料71 400(75 000+10 000-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:固定资产清理75 000,银行存款10 000。

### 2. 以存货换入存货。

例4:承例2,但不支付补价。

(1)假设该交易具有商业实质,采用方法二,甲企业的会计分录为:借:原材料68 300(70 000+11 900-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:主营业务收入70 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900。借:主营业务成本50 000;贷:库存商品50 000。

(2)假设该交易不具有商业实质,采用方法三,甲企业的会计分录为:借:原材料48 300(50 000+11 900-13 600),应交税费——应交增值税(进项税额)13 600;贷:库存商品50 000,应交税费——应交增值税(销项税额)11 900。

## 三、分析及结论

以存货进行非货币性资产交换,在等价交换的前提下确定交易双方的补价时,应考虑该存货的增值税专用发票上注明的增值税税额,根据该存货的价税合计金额来确定交易双方的补价,而不能只根据其公允价值(不含税售价)确定交易双方的补价。

当非货币性资产交换能够同时满足两个特定条件时,采用公允价值模式确定换入资产的成本,无论是等价交换还是非等价交换均可采用方法二。在等价交换的情况下,方法一和方法二均可使用,两种方法的结果相同。当非货币性资产交换不能同时满足两个特定条件时,采用账面价值模式确定换入资产的成本,无论是否是等价交换均可采用方法三。考虑换入存货成本计量的特殊性后,确定换入存货成本的两种方法用公式表示如下:

1. 方法二(公允价值模式)。换入存货的成本=换出资产的公允价值+应支付的相关税费+支付的补价(-收到的补价)-增值税进项税额。

2. 方法三(账面价值模式)。换入存货的成本=换出资产的账面价值+应支付的相关税费+支付的补价(-收到的补价)-增值税进项税额。

需要特别说明的是,采用方法二时,如果换出资产的公允价值不能可靠计量而换入资产的公允价值能够可靠计量,则视为等价交换,换出资产的公允价值等于换入资产的公允价值加上收到的补价(减去支付的补价)。

## 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