非货币性资产交换准则中尚需探讨的几个问题

胡 伟

（湖南财经高等专科学校 长沙 410205）

【摘要】本文就非货币性资产交换准则及其应用指南对非货币性资产交换的认定、增值税和其他相关税费的处理等规定尚不够明确的问题提出了处理意见。

【关键词】非货币性资产交换 交换金额 增值税 相关税费

《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”）及其应用指南对非货币性资产交换的核算作了原则性的规定和说明，但是有些规定和说明还不够明确和具体，以致企业在核算时出现分歧。为保证会计信息的可比性，有必要对相关问题的处理予以明确。

一、非货币性资产交换的认定

当交换涉及少量货币性资产时，应对该交换是否属于非货币性资产交换进行认定。非货币性资产交换准则应用指南规定：认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。但是应用指南并没有对“交换金额”是以资产公允价值还是以资产账面价值来计量给予具体说明。

对于非货币性资产交换的认定及“交换金额”的确定，笔者认为可分三种情形来分别处理。

1. *以换出资产公允价值为基础计算*。如果换入资产和换出资产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为基础计算交换金额。支付的货币性资产占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例或者收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产。确定比例的计算公式如下：

支付补价方：支付的补价÷（换出资产公允价值+支付的补价）＜25%；收到补价方：收到的补价÷换出资产公允价值＜25%。

2. *以换入资产公允价值为基础计算*。如果换入资产公允价值能够可靠地计量，而换出资产公允价值不能够可靠地计量，或者换入资产和换出资产公允价值均能够可靠地计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，则应当以换入资产的公允价值为基础计算交换金额。支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例，或者收到的货币性资产占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产。确定比例的计算公式如下：

支付补价方：支付的补价÷换入资产公允价值＜25%；收到补价方：收到的补价÷（换入资产公允价值+收到的补价）<25%。

3. *以换出资产账面价值为基础计算*。如果换入资产和换出资产公允价值均不能够可靠计量的，则应当以换出资产的账面价值为基础计算交换金额。支付的货币性资产占换出资产账面价值与支付的货币性资产之和的比例，或者收到的货币性资产占换出资产账面价值的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产。确定比例的计算公式如下：

支付补价方：支付的补价÷（换出资产账面价值+支付的补价）＜25%；收到补价方：收到的补价÷换出资产账面价值＜25%。

二、非货币性资产交换中增值税的账务处理

如果非货币性资产交换涉及存货，例如以存货换入存货，或以存货换入除存货外的其他资产，或以其他资产换入存货等，按《增值税暂行条例》的规定，一般纳税人换出存货应视同销售计算销项税额，而换入资产作为存货则应当确认可抵扣的增值税进项税额。由于增值税属于价外税，存货公允价值则为不含增值税的价值，因此在进行交换时，首先，应当将存货的价值还原为含增值税的价值，使其交换资产的价值均为含税价值；其次，再根据非货币性资产交换核算原则确定换入资产的入账价值，以及计算应确认的收益；再次，对于换入的存货按非货币性资产交换核算原则所确定的价值因属含税价值，故不能直接作为换入存货的入账价值，而应当将换入存货的入账价值减去换入存货可抵扣的增值税进项税额。

对于换入存货，通常按换出资产的含税价值加上应支付的相关税费减去可抵扣的增值税进项税额，作为入账价值。涉及补价的，按以下方法计算确定换入存货的入账价值：收到补价的企业，按换出资产的含税价值加上应支付的相关税费减去可抵扣的增值税进项税额，减去补价后的余额作为入账价值。支付补价的企业，按换出资产的含税价值减去可抵扣的增值税进项税额，加上支付的补价和应支付的相关税费后的余额作为入账价值。交换应确认的收益为换出资产的公允价值

(不含税)减应支付的相关税费,再减换出资产的账面价值。

例1:甲公司以一批A原材料交换乙公司生产的一批B产品。A原材料的账面价值为9 000元,在交换日的公允价值为11 000元(不含税)。B产品的账面价值为8 000元,在交换日的公允价值为10 000元(不含税)。乙公司向甲公司支付补价1 170元。甲公司、乙公司都是一般纳税人,交换已完成,双方均开具了增值税专用发票,税率为17%。

(1)甲公司交换日的账务处理。换出A原材料的含税价值=11 000+11 000×17%=12 870(元);换入B产品的入账价值=12 870-1 170-10 000×17%=10 000(元);交换的损益=11 000-9 000=2 000(元)。

会计分录:①借:库存商品——B10 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)1 700元,银行存款1 170元;贷:其他业务收入11 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 870元。②借:其他业务成本9 000元;贷:A原材料9 000元。

(2)乙公司交换日的账务处理。换出B产品的含税价值=10 000+10 000×17%=11 700(元);换入A原材料的入账价值=11 700+1 170-11 000×17%=11 000(元);与甲公司交换的损益=10 000-8 000=2 000(元)。

会计分录:①借:原材料——A11 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)1 870元;贷:银行存款1 170元,主营业务收入10 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700元。②借:主营业务成本8 000元;贷:库存商品——B8 000元。

三、非货币性资产交换中其他税费的处理

(一)按公允价值计量时

非货币性资产交换准则规定,同时满足具有商业实质、换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量条件的,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,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。相关税费可以分成为换入资产支付的税费和为换出资产支付的税费两种。从本质上来看,非货币性资产交换其实是企业同时进行的两项经济业务:销售自有资产和购买另一方的资产。因此,为换出资产支付的税费应该计入当期损益,而为换入资产支付的税费应该计入换入资产的成本。

1. 不涉及补价。如果非货币性资产交换不涉及补价,那么换入资产的成本应为换出资产的公允价值和为换入资产应支付的相关税费的合计;交换的损益应为换出资产的公允价值与换出资产账面价值和为换出资产应支付的税费的差额。确定换入资产的成本、交换损益的计算公式为:

换入资产的成本=换出(或换入)资产的公允价值+为换入资产应支付的相关税费

应确认的交换损益=换出(或换入)资产的公允价值-换出资产账面价值-为换出资产应支付的税费

例2:2008年7月,蓉城公司以一闲置的仓库交换星沙公司的一项专利权。仓库的账面原价为900 000元,在交换日的累计折旧为400 000元,公允价值为800 000元。专利权的账面价值为700 000元,在交换日的累计摊销为100 000元,公允价值为800 000元。蓉城公司换入的专利权作为无形资产管理,星沙公司换入的仓库作为固定资产管理。交易中营业税税率为5%,契税税率为3%。

(1)蓉城公司的账务处理。换入专利权的成本=800 000(元);应确认的交换损益=800 000-(900 000-400 000)-800 000×5%(营业税)=260 000(元)。

会计分录:①借:固定资产清理500 000元,累计折旧400 000元;贷:固定资产——仓库900 000元。②借:固定资产清理40 000元;贷:应交税费——应交营业税40 000元。③借:无形资产——专利权800 000元;贷:固定资产清理540 000元,营业外收入260 000元。

(2)星沙公司的账务处理。换入仓库的成本=800 000+800 000×3%(契税)=824 000(元);应确认的交换损益=800 000-(700 000-100 000)-800 000×5%(营业税)=160 000(元)。

会计分录:借:固定资产——仓库824 000元,累计摊销100 000元;贷:无形资产——专利权700 000元,应交税费——应交营业税40 000元,应交税费——应交契税24 000元,营业外收入160 000元。

2. 涉及补价。在公允价值计量下发生补价的,应当分下列情况处理。

(1)支付补价方,换入资产的成本应为换出资产的公允价值加支付的补价及为换入资产应支付的相关税费,或者换入资产的公允价值加为换入资产应支付的相关税费。换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益。确定换入资产的成本、交换损益的计算公式如下:

换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价+为换入资产应支付的相关税费

或者:换入资产的成本=换入资产的公允价值+为换入资产应支付的相关税费

应确认的交换损益=换入资产成本-支付的补价-换出资产账面价值-应支付的税费(包括为换出和换入资产应支付的税费)

(2)收到补价方,换入资产的成本应为换出资产的公允价值加为换入资产应支付的相关税费减支付的补价,或者为换入资产的公允价值加为换入资产应支付的相关税费。换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益。确定换入资产的成本、交换损益的计算公式如下:

换入资产的成本=换出资产的公允价值-收到的补价+为换入资产应支付的相关税费

或者:换入资产的成本=换入资产的公允价值+为换入资产应支付的相关税费

应确认的交换损益=换入资产成本+收到的补价-换出资产账面价值-应支付的税费(包括为换出和换入资产应支付的税费)

例3:2008年7月,蓉城公司以一闲置的仓库交换星沙公司的一项专利权。仓库的账面原价为900 000元,在交换日的累

把握所得税会计核算之我见

姚效丽

（中南财经政法大学会计学院 武汉 430073）

【摘要】本文根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，对所得税会计中的计税基础、递延所得税资产、递延所得税负债与所得税费用等概念加以诠释，并用实例说明所得税的会计核算。

【关键词】计税基础 递延所得税资产 递延所得税负债 所得税费用

《企业会计准则第18号——所得税》规定企业一律采用资产负债表债务法核算递延所得税，计算确定有关资产、负债项目产生的递延所得税资产和递延所得税负债。笔者试用一种新的思路举例说明所得税会计核算。

一、资产、负债的计税基础

1. 资产的计税基础。资产的计税基础=未来可税前列支的金额=成本-以前期间已税前列支的金额

我们可以将资产账面价值与计税基础存在差异的情况分为两种：一种是由于会计与税法上关于折旧、减值的处理办法的不同引起的，如固定资产、无形资产以及其他计提减值准备的资产，这类资产我们称为第一类资产。另一种是由于会计与税法上关于公允价值变动处理办法不同引起的，如：交易性金融资产、可供出售金融资产、长期股权投资等，这类资产我们称为第二类资产。

对于第一类资产，以前期间已税前列支的金额是指税法上允许每年计提的折旧，资产的账面价值=成本-累计折旧（会计上）-减值准备，计税基础=成本-累计折旧（税法上）。对于第二类资产，以前期间已税前列支的金额一般为0，资产的

计折旧为400 000元，公允价值为800 000元。专利权的账面价值为700 000元，在交换日的累计摊销为100 000元，公允价值为700 000元。星沙公司另支付补价100 000元。蓉城公司换入的专利权作为无形资产管理，星沙公司换入的仓库作为固定资产管理。交易中营业税税率为5%，契税税率为3%。

（1）蓉城公司的账务处理。换入专利权的成本=800 000-100 000=700 000（元）；应确认的交换损益=700 000+100 000-（90 000-400 000）-800 000×5%（营业税）=260 000（元）。

会计分录：①借：固定资产清理500 000元，累计折旧400 000元；贷：固定资产——仓库900 000元。②借：固定资产清理40 000元；贷：应交税费——应交营业税40 000元。③借：无形资产——专利权700 000元，银行存款100 000元；贷：固定资产清理540 000元，营业外收入260 000元。

（2）星沙公司的账务处理。换入仓库的成本=700 000+100 000+800 000×3%（契税）=824 000（元）；应确认的交换损益=824 000-100 000-（700 000-100 000）-700 000×5%（营业税）-800 000×3%（契税）=65 000（元）。

会计分录：借：固定资产——仓库824 000元，累计摊销100 000元；贷：无形资产——专利权700 000元，银行存款100 000元，应交税费——应交营业税35 000元，应交税费——应交契税24 000元，营业外收入65 000元。

（二）按账面价值计量时

根据非货币性资产交换准则的规定，对于非货币性资产交换不具有商业实质，或者换入资产和换出资产的公允价值无法可靠地计量的非货币性资产交换，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益，相关税费只能计入换入资产的成本。这里的“相关税费”应包括为换出和换入资产应支付的全部其他税费。

如果非货币性资产交换不涉及补价，那么换入资产的成本应为换出资产的账面价值和应支付的其他相关税费的合计。确定换入资产成本的计算公式为：换入资产的成本=换出资产的账面价值+应支付的全部其他税费。如果非货币性资产交换涉及补价的，则应当分下列情况处理：

（1）支付补价方，换入资产的成本应为换出资产的账面价值加支付的补价及应支付的全部其他税费。确定换入资产成本的计算公式为：换入资产的成本=换出资产的账面价值+支付的补价+应支付的全部其他税费。

（2）收到补价方，换入资产的成本应为换出资产的账面价值加应支付的全部其他税费减支付的补价。确定换入资产成本的计算公式为：换入资产的成本=换出资产的账面价值-收到的补价+应支付的全部其他税费。

主要参考文献

1. 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

2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则——应用指南.上海：立信会计出版社，2006

3. 中国注册会计师协会.会计.北京：中国财政经济出版社，2007