

非货币性资产交换相关税费的会计处理

詹毅美

(集美大学工商管理学院 厦门 361021)

【摘要】《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,与非货币性资产交换相关的税费一律计入换入资产的成本,不影响换出资产应确认的损益。本文认为,此项规定过于简单,对非货币性资产交换的相关税费应区分不同情况进行会计处理。

【关键词】非货币性资产交换 税费 会计处理

《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”)规定,非货币性资产交换同时满足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两个条件时,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。未同时满足上述条件的,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。笔者认为此规定过于简单,在进行实际操作时,非货币性资产交换相关税费不能简单地一律计入换入资产的成本,应区分不同情况进行处理。为此,本文分别探讨在公允价值和账面价值两种不同的计量模式下,非货币性资产交换涉及的相关税费的会计处理对换入资产成本及换出资产损益确认的不同影响。

一、非货币性资产交换涉及的主要税费

1. 属于增值税征税范围的非货币性资产交换中的货物,应当依法征收增值税。《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》(国税发[1996]155号)规定,对商业企业采取以物易物、以货抵债、以物投资方式交易的,收货单位可以凭书面合同以及与之相符的增值税专用发票和运输费用普通发票确定进项税额,报经税务机关批准后予以抵扣。因此,以物易物、以物投资等方式的非货币性资产交换双方均应作购销处理,各自以发出的货物核定销售额并计算反映销项税额,同时以收到的货物核定购货额,并依据对方开具的合格增值税专用发票抵扣并反映进项税额。发出货物的销售额应按以下顺序核定:①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;②按纳税人最近时期销售同类货物的平均销售价格确定;③在以上两种方法不能确定其销售额的情况下,按组成计税价格 $[\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})]$ 确定其销售额。

2. 消费税。非货币性资产交换中涉及的货物属于应征消费税的,对于发出方应当征收消费税,消费税的销售额核定顺序同上,但组成计税价格应加计消费税额,计算公式为: $\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税税率})$ 。

3. 营业税。非货币性资产交换中交换的货物,如果属于营业税征收范围的,应当征收营业税。如交换的货物为无形不

动产,应按转让无形资产、销售不动产征收营业税,其计税价格的确定顺序及方法基本上与增值税相同。

4. 所得税。根据《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》的规定,纳税人取得的收入为非货币性资产或者权益的,其收入额应当参照当时的市场价格计算或估计。非货币性资产交换发生时,应按以公允价值销售自有资产进行所得税处理,按规定计算确认资产转让所得或损失。

5. 印花税。对于采用以货换货方式进行商品交易签订的合同,是反映既购又销双重经济行为的合同,应按“购销合同”税目征收购销金额万分之三的印花税,对合同未列明金额的,应按合同所载购销数量依照国家牌价或者市场价格计算应纳税额。对于已办理产权手续的不动产及非上市公司股权转让所立的书据,应按照“产权转移书据”税目征收合同所载金额万分之五的印花税。对于上市公司股权转让,由立据双方当事人按照立书时证券市场当日实际成交价格计算的金额,再按3‰的税率缴纳证券交易印花税。

6. 其他税费。除了上述主要税费,非货币性资产交换的交易双方还需支付其他税费,如在谈判和签订资产置换合同过程中发生的可直接归属于该非货币性资产交换的手续费、律师费、差旅费等初始直接费用;支付与取得固定资产、无形资产、存货及长期股权投资等资产有关的运输费、装卸费、保险费等直接相关的费用及其他必要支出。

二、公允价值计量模式下相关税费的会计处理

1. 增值税。尽管在会计核算上,增值税被视为价外税,没有被纳入收入和成本范围,但是在非货币性资产交换过程中,交易双方是将增值税包含在交易总额之内的。因此,在确认换入资产成本之前,应首先确认和计量包含增值税额的换入资产的入账价值,然后扣除可抵扣的增值税额,从而计算出换入资产的不含增值税额的成本。在会计处理上,对于换出资产包含的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;对于换入资产包含的可以抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。可见,增值税的影响计入换入资产的成本,不计入换出资产的损益。

2. 所得税。根据《企业所得税法》的规定,非货币性资产交换发生时,对其交换的自有资产应按公允价值进行所得税处理,按规定计算确认资产转让所得或损失。对于采用公允价值计量模式的非货币性资产交换,在会计处理上按正常的销售处理,即将换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。因此,税法 and 会计准则对于非货币性资产交换的处理原则是一致的,只是税法规定所得税不计入换入资产的成本,但其要求非货币性资产交换时确认相应的损益。

3. 其他税费。

(1)与换入资产相关的其他税费应计入换入资产成本,因为该支出与换入资产直接相关,属于与换入资产相关的支出。根据现行会计准则的规定,外购存货按采购成本入账,除企业合并以外按其他方式取得的长期股权投资,应当按照所放弃对价的公允价值及直接相关的费用、税金及其他必要支出确定其初始投资成本;外购固定资产的成本包括购买价款、相关税费以及使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等;外购无形资产的成本包括购买价款、进口关税和其他税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

(2)与换出资产相关的其他税费应计入换出资产应确认的损益。根据非货币性资产交换准则应用指南规定,换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当分别不同情况处理:换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。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。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。因此,换出资产为存货的,发生的相关税费计入当期损益,如应支付的消费税计入营业税金及附加,支付的印花税计入管理费用,其他相关的费用计入销售费用;换出资产为固定资产的,支付的营业税及固定资产清理费用先计入固定资产清理,然后再转入营业外收入或营业外支出;换出资产为无形资产的,支付的营业税及相关费用增加该项交易应确认的营业外支出或抵减该项交易应确认的营业外收入;换出资产为长期股权投资的,发生的相关税费计入投资损益。

4. 换入资产的入账成本及换出资产应确认的损益。在公允价值计量模式下,对于涉及补价的,换入资产的入账成本及换出资产应确认的损益应重新表述如下:①支付补价方换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价(或换入资产的公允价值)+应支付的增值税销项税额+应支付的与换入资产相关的其他税费(不含所得税)-可抵扣的增值税进项税额;损益=换入资产成本-(换出资产账面价值+支付补价+应支付的增值税销项税额+应支付的与换入资产相关其他税费-可抵扣的增值税进项税额)+应支付的与换出资产相关的税费(或抵减该项交易应确认的收入)。②收到补价方换入资产的成本=换出资产的公允价值-收到的补价(或换入资产的公允价值)+应支付的增值税销项税额+应支付的与换入资产相关的其他税费(不含所得税)-可抵扣的增值税进项税额。

③损益=换入资产成本-(换出资产账面价值-收到的补价+应支付的增值税销项税额+应支付的与换入资产相关的其他税费-可抵扣的增值税进项税额)+应支付的与换出资产相关的税费(或抵减该项交易应确认的收入)。

若非货币性资产交换不涉及补价,只要将上述公式中的补价视为零,上述公式仍然成立。可见,无论是否涉及补价,无论是支付补价的企业还是收到补价的企业,当期损益的确认均为换出(入)公允价值与换出(入)资产账面价值的差额加上或减去应支付的与换出资产相关的税费。

三、账面价值计量模式下相关税费的会计处理

1. 增值税。账面价值计量模式下增值税的会计处理与公允价值计量模式下增值税的会计处理相同,增值税也只计入换入资产的成本,不计入损益。在确认换入资产成本之前,也应首先确认和计量包含增值税额的换入资产的入账价值,然后扣除可抵扣的增值税进项税额,从而计算出换入资产的不含增值税额的成本。

2. 所得税。在账面价值计量模式下,所得税的税务处理与会计处理存在差异。会计处理上,对未同时满足非货币性资产交换准则第三条规定条件的非货币性资产交换,不确认损益;而税务处理的原则是不论是否满足非货币性资产交换准则第三条规定的条件,都应当确认损益。因此,所得税虽不计入换入资产的成本,但对于税务处理与会计处理产生的差异,需要在年终计算所得税时进行纳税调整。

3. 除增值税、所得税以外的其他税费。由于账面价值计量模式下的非货币性资产交换不确认损益,因此,除上述增值税、所得税以外的其他税费不需区分为与换入资产相关的税费和与换出资产相关的税费两种情况,它们可一律计入换入资产成本。

4. 换入资产的入账成本。在账面价值计量模式下,对于涉及补价的,支付补价一方的换入资产的成本=换出资产的账面价值+支付的补价+应支付的含增值税等相关税费(不含所得税)-可抵扣的增值税额。收到补价一方的换入资产的成本=换出资产的账面价值-支付的补价+应支付的含增值税等相关税费(不含所得税)-可抵扣的增值税进项税额。交换双方均不确认损益。

总之,非货币性资产交换涉及的相关税费中,所得税不影响换入资产的成本,会计上按正常的销售业务处理。增值税虽不影响损益的确认,但应包含在交易总额之内,在确认换入资产成本之前,应首先确认和计量包含增值税额的换入资产的入账价值,然后扣除可抵扣的增值税进项税额。其他相关税费在账面价值计量模式下一律计入换入资产成本。在公允价值计量模式下,与换入资产相关的税费计入换入资产成本,与换出资产相关的税费增加或抵减应确认的损益。

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. 纪宏奎.非货币性资产交换的税收政策.涉外税务,2007;2