

等价交换假设在非货币性 资产交换会计核算中的运用

刘玉勋(教授)

(肇庆学院 广东肇庆 526061)

【摘要】 本文在等价交换假设的基础上探讨非货币性资产交换中公允价值的会计计量问题,进而探讨非货币性资产交换准则存在的问题并提出改进建议。

【关键词】 等价交换假设 公允价值 非货币性资产交换

一、等价交换假设与非货币性资产交换公允价值的计量

等价交换假设就是假定企业发生的交易属于等价交换。如果是物物交换,等价交换意味着交易双方相互交换的物与物的价值相等;如果是商品与货币交换,等价交换意味着买方得到商品的价值等于他所付出的货币价值,卖方付出商品的价值等于他得到的货币价值。等价交换是市场经济中的普遍现象,因此将等价交换假设作为会计处理的前提是合理的。这一假设对于理解非货币性资产交换的会计处理方法更是必需的。

非货币性资产交换会计处理的两个核心问题是换入资产成本的计量和非货币性资产交换损益的计量,分为下面两种情况:①如果非货币性资产交换具有商业实质并且换出资产或换入资产的公允价值至少有一项能够可靠计量,则采用公允价值计量属性,公允价值与换出资产的账面价值的差额确认为损益;②如果非货币性资产交换不具有商业实质或者换出资产和换入资产的公允价值都不能够可靠计量,则采用历史成本计量属性,不确认损益。

由此可见,非货币性资产交换会计处理的两个核心问题可以归结为互换资产的公允价值计量。公允价值计量的方法可以分为两种:①间接计量法,已知换出资产的公允价值,利用等价交换假设推算换入资产的公允价值,或者已知换入资产的公允价值,利用等价交换假设推算换出资产的公允价值;②直接计量法,采用间接计量法以外的方法获取公允价值。互换资产公允价值的确定具体可分为如下三种情况:①如果互换资产的公允价值都不能可靠计量(即不能可靠直接计量),则不能采用公允价值计量。②如果互换资产的公允价值只有一项能够可靠计量(即能够可靠直接计量),则另一项资产的公允价值可以采用间接计量法取得。③如果互换资产的公允价值都能够可靠计量(即能够可靠直接计量),这时换出资产和换入资产的公允价值都可以得到,如果两者不相等则破坏了等价交换假设,说明这两个公允价值的可靠程度不同,需要判断哪一个更加可靠。如果换出资产的公允价值更加可靠,则采用直接计量法计量换出资产的公允价值,采用间接计量法

确定换入资产的公允价值,反之类推。

二、非货币性资产交换准则存在的问题及改进

非货币性资产交换准则第三条规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,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:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。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,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。为了便于理解和认识其中存在的问题,可以将其分解为三部分:

第一部分规定使用公允价值计量属性计量换入资产成本的条件,即非货币性资产交换具有商业实质并且换出资产或换入资产的公允价值至少有一项能够可靠计量。

第二部分规定选择计算换入资产成本的公允价值基础的条件。条件A:如果换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量,则以换出资产的公允价值为基础确定换入资产成本。条件B:如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,则以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的成本。

第三部分规定了换入资产成本的计算方法:

换入资产的成本=公允价值+支付的税费 (1)

第二部分存在的第一个问题是条件A和条件B有重复,这增加了公允价值基础选择的随意性。为了明确起见,条件A可以修改为:如果换出资产公允价值能够可靠计量并且可靠性高于或等于换入资产公允价值的可靠性,则以换出资产的公允价值为基础确定换入资产成本。第二部分存在的另一个问题是选出的公允价值基础的作用不明确,在会计准则里没有相关规定。从字面上看,条件A选出的是换出资产的公允价值,条件B选出的是换入资产的公允价值,它们的作用是计算换入资产的成本。这样公式(1)就可以分解为如下两个公式:

满足条件A时:

换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的税费 (2)

满足条件 B 时:

换入资产的成本=换入资产的公允价值+支付的税费 (3)

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,不考虑其他相关的税费,也不考虑补价,则公式(1)可以表述为:

满足条件 A 时:

换入资产的成本=换出资产的公允价值+换出资产的销项税额 (2')

满足条件 B 时:

换入资产的成本=换入资产的公允价值+换出资产的销项税额 (3')

等价交换假设表现为:

换出资产的公允价值+换出资产的销项税额=换入资产的公允价值+换入资产的进项税额 (4)

企业换出的价值包括两部分:非货币性资产的价值(不含增值税)和增值税销项税额,企业换出的价值合计为“换出资产的公允价值+换出资产的销项税额”。同样企业换入的价值也包括两部分:非货币性资产的价值(不含增值税)和增值税进项税额,企业换入的价值合计为“换入资产的公允价值+换入资产的进项税额”。公式(4)所表达的是“换出的价值等于换入的价值”。

由公式(4)可以推导出:

换出资产的公允价值=换入资产的公允价值+换入资产的进项税额-换出资产的销项税额 (5)

将公式(5)代入公式(2')得到:

换入资产的成本=换入资产的公允价值+换入资产的进项税额

如果增值税进项税额独立核算,则换入资产的成本不应包含换入资产的进项税额,因此在增值税进项税额独立核算时,公式(2)是错误的。公式(2)只有在价税合并核算时才是正确的。

在增值税进项税额独立核算时,换入资产的成本=换入资产的公允价值,而公式(3')计算的换入资产的成本,在换出资产的销项税额大于零时,高于换入资产的公允价值,因此公式(3)是错误的。在价税合并核算时,换入资产的成本=换入资产的公允价值+换入资产的进项税额,可见公式(3)仍然是错误的。

由以上的分析我们看到,会计准则所规定的换入资产成本的计算方法,只有在采用间接计量法确定换入资产的公允价值并且价税合并核算时才是正确的,在其他情形下是错误的。

三、非货币性资产交换会计处理举例

例:甲公司为一般纳税人,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%。甲公司用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,甲公司应支付增值税销项税额 1 700 元。假定乙公司材料的公允价值和计税价格均为 12 000 元,乙公司应支付增值税销项税额 720 元。假定该项交

易具有商业实质。

甲公司换出资产的价值=10 000+1 700=11 700(元),乙公司换出资产的价值=12 000+720=12 720(元),两者不相等,破坏了等价交换假设,这说明库存商品的公允价值 10 000 元、材料的公允价值 12 000 元的可靠性不同,因此要对其可靠程度做出判断,选择可靠程度高的公允价值作为会计处理的基础。甲公司为一般纳税人,采用价税分离的方法核算增值税进项税额,乙公司为小规模纳税人,采用价税合并的方法核算增值税进项税额。

(一)甲公司的会计处理

1. 间接计量。假定换出的库存商品的公允价值 10 000 元更为可靠,采用间接计量法计算换入资产的公允价值,换入资产的成本=10 000+1 700-720=10 980(元)。做如下会计分录:借:原材料 10 980 元,应交税费——应交增值税(进项税额) 720 元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 1 700 元,主营业务收入 10 000 元。

材料的成本以换出商品的公允价值为基础计量;确认的主营业务收入为换出商品的公允价值;而增值税进项税额和销项税额以开具的增值税专用发票为依据确定。

2. 直接计量。假定换入材料的公允价值 12 000 元更为可靠,直接采用换入资产的公允价值作为入账成本。这也说明甲公司原估计的库存商品的公允价值可靠性不高,依据等价交换假设,以换入资产的公允价值为基础重新估算的换出资产的公允价值=12 000+720-1 700=11 020(元)。做如下会计分录:借:原材料 12 000 元,应交税费——应交增值税(进项税额) 720 元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 1 700 元,主营业务收入 11 020 元。确认的主营业务收入反映了更为可靠的换出商品的公允价值。

(二)乙公司的会计处理

1. 间接计量。假定换出材料的公允价值 12 000 元更为可靠,换入资产的成本=12 000+720=12 720(元)。做如下会计分录:借:库存商品 12 720 元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 720 元,其他业务收入 12 000 元。其他业务收入按换出材料的公允价值反映。

2. 直接计量。假定换入商品的公允价值 10 000 元更为可靠,采用直接计量法计算换入资产的公允价值,换入资产的成本=10 000+1 700=11 700(元)。做如下会计分录:借:库存商品 11 700 元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 720 元,其他业务收入 10 980 元。

换入商品的公允价值 10 000 元更为可靠,说明乙公司原估计的原材料的公允价值可靠程度不高,依据等价交换假设,以换入资产的公允价值为基础重新估算的换出资产的公允价值=10 000+1 700-720=10 980(元)。由此可见,其他业务收入是按换出材料的公允价值反映的。

主要参考文献

1. 刘玉勋.会计学原理.北京:机械工业出版社,2004
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006