

# 非货币性资产交换的 会计与税务处理差异及调整

袁蕴 牟涛

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】** 新的非货币性资产交换会计准则引入了公允价值作为换入资产入账价值的计价基础,非货币性资产交换损益的确认方式也发生了变化。这使得会计处理与税法处理呈现明显的差异。如何进行纳税调整是企业正确运用非货币性资产交换准则的关键。

**【关键词】** 非货币性资产交换 税务处理 差异

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(简称“新会计准则”)规定,非货币性资产交换在会计处理上需要区分是否具有商业实质来确定入账价值,而在税务处理上不需做相关认定,但需要分别计算缴纳流转税与所得税。

## 一、非货币性资产交换的会计处理规定

### 1. 新会计准则的变化。

(1)计量基础不同。原会计准则只允许采用账面价值,通常是以换出资产的账面价值计价,且不涉及补价的非货币性资产交换不确认损益。新会计准则有条件地允许以公允价值为基础确定换入资产成本,并确认产生的损益,规定凡是具有

流动资产或者净流动负债(流动资产与流动负债之差额)。

在区分货币性与非货币性项目法下,损益表中的折算风险和流动与非流动法下基本相同,只是销售成本项目需要根据“期初存货+本期购货-期末存货=本期销货”等式来对左边项目分别折算后计算确定。尽管期初存货和期末存货是按不同时点的历史汇率折算而没有折算风险,但本期购货则要按当期平均汇率计算,因而存在折算风险。在资产负债表中,会计受险额则为净货币资产或者净货币负债。

在时态法下,损益表中的折算风险和区分货币性与非货币性项目法下基本相同,在资产负债表中,会计受险额的确定则主要取决于该子公司的存货或者其他非货币性资产是否采用历史成本作为计价基础。

### 四、对我国新会计准则中外币折算方法选择的分析

随着世界经济一体化步伐的加快,我国企业对外投资不断加大,国外子公司数量迅速扩大,国外子公司报表折算问题会越来越普遍,而外币折算又是其中的关键问题之一。尤其随着我国外汇制度改革的深入,汇率变动带来的风险不断增加。有资料显示,自2005年7月21日至今,人民币升值已超过3%,外币折算风险也随着这种汇率变动而增加。2006年2月15日,财政部颁布了新的会计准则,其中《企业会计准则第19号——外币折算》对我国外币交易的会计处理、外币

商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换以公允价值计价,不符合条件的,以换出资产的账面价值计量。

(2)损益的确认原则不同。原会计准则下损益的确认取决于是否支付补价;新会计准则下损益的确认取决于是否以公允价值确定换入资产成本,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额,直接计入损益。

(3)新会计准则引入了“商业实质”的重要概念。新会计准则规定,满足以下两个条件之一的视为具有商业实质:①换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同;②换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不

财务报表的折算和相关信息的披露进行了规范。其中企业对境外经营的财务报表进行折算时应当遵循下列规定:①资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算。②利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算;也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述折算方法产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表的所有者权益项目下单独列示。由此可见,我国基本上采用的是现行汇率法对境外经营财务报表进行折算。因此,损益表中的项目会因汇率变化而面临折算风险,而汇率变化的程度会影响当期会计报表利润数字。在这种情况下,资产负债表中受险资产要么为净资产,要么为净负债。如果为净资产,在外币升值情况下,会产生折算收益,而在外币贬值情况下则会产生折算损失,从而影响企业的财务状况,进而影响会计信息使用者对企业经营成果、财务状况以及现金流量的评价,对此应予以高度重视。

### 主要参考文献

弗雷德里克·D.S.乔伊,卡罗尔·安·福罗斯特,加利·K.米克著,周晓苏,方红星译.国际会计学.大连:东北财经大学出版社,2000

同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。只有确定进行交换的非货币性资产具有商业实质,才可能以公允价值进行计量。当然在职业判断上,除了需要进行商业实质的判断,还要看是否有关联关系,尤其是同类非货币性资产之间的交换。

## 2. 非货币性资产交换的会计处理。

(1)以公允价值为基础确定资产成本。具体分以下两种情况处理:①不发生补价的按换出资产公允价值(除非能证明换入资产公允价值更可靠)加上相关税费来确认换入资产的成本。②发生补价的:支付补价一方按“换出资产公允价值+补价(或换入资产公允价值)+相关税费”来确定换入资产成本;而收到补价一方按“换出资产公允价值-补价(或换入资产公允价值)+相关税费”来确定换入资产成本。

换出资产为存货的,应当视同销售处理,根据《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认商品销售收入,同时结转商品销售成本。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、可供出售金融资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。

(2)以账面价值为基础确定资产成本。非货币性资产交换若不具有商业实质,或虽具有商业实质但换入、换出资产的公允价值均不能可靠计量的,以换出资产账面价值作为成本,无论是否支付补价,均不确认损益。

## 二、非货币性资产交换的有关税务处理规定

### 1. 流转税的处理。

(1)存货换取存货或其他非货币性资产。这是一种较为特殊的购销活动,双方都要作购销处理,以各自发出的货物核定销售额计算应缴纳的销项税额。收货单位可以凭以物易物的书面合同以及与之相符的增值税专用发票抵扣进项税额,报经税务机关批准后予以抵扣。以生产的应税消费品换取生产资料、消费资料的交换也要视同缴纳消费税的销售。属于从价计征的,以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据;属于从量计征的,按移送数量及适用税率计算。

(2)换出货物是已使用过的固定资产。《财政部国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]第29号)规定,纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇,售价超过原值的,按照4%的征收率减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇,按照4%的征收率减半征收增值税。纳税人销售旧货,无论是增值税一般纳税人或小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。

(3)以无形资产、不动产换取其他非货币性资产的应按转让无形资产和销售不动产税目,缴纳营业税。

2. 所得税的处理。一般情况下的非货币性资产交换,必须在有关交易发生时确认非货币性资产交换的转让所得或损失,交换中放弃的非现金资产的公允价值超过其原账面价值的差额,应计入发生当期的应纳税所得额。如果非货币性资产

交换被确认为不具有商业实质,则其转让所得或损失在会计上按账面价值确认,而在税法上则按公允价值确认。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,两者之间的差额属于可抵扣暂时性差异。企业在有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的条件下,应当将其确认为递延所得税资产。

另外,按《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。上述资产转让所得如数额较大,在一个纳税年度确认实现缴纳企业所得税确有困难的,报经税务机关批准,可作为递延所得,在投资交易发生当期及随后不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得中。

## 三、非货币性资产交换处理的差异及调整

1. 计量模式的差异。新会计准则对于换入资产价值的确认在不同的条件下分别采用两种计量模式,即公允价值与账面价值。在账面价值模式下,不管是否发生补价,都不确认损益;在公允价值模式下,不管是否发生补价,都应确认损益。

在所得税的计量上,应按公允价值(即计税价)与换出资产的账面价值的差额,确认当期损益。若非货币性资产交换涉及补价,收到补价的一方,确定资产转让损益;若转出的是非不动产和无形资产,还需考虑营业税。应注意的是,由于补价是因换出资产的公允价值大于换入资产的公允价值而取得的,因此,如对换出资产已确认计税收入和相应的应纳税所得额,对补价收益就不应再计入应纳税所得额。

2. 消费税计税依据不同于会计确认价值。企业以生产的应税消费品换取生产资料、消费资料时,应按照同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据,而在会计处理中可以按照公允价值或账面价值进行确认,此时消费税计税依据的差异会导致所得税收益确认的差异。

3. 所得税处理的差异及调整。如果非货币性资产交换未同时符合具有商业实质、换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量条件,会计上不确认损益,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;而税务上仍应按换出资产的公允价值与账面价值的差额确认财产转让所得或损失,并以换入资产的公允价值确认其入账价值。会计收益与应纳税所得额之间会产生暂时性差异,若公允价值大于账面价值,为可抵扣暂时性差异,企业在有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的条件下,应当将其确认为递延所得税资产。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 张莉萍,叶陈云.试析非货币性交易准则中的公允价值.财会月刊(理论),2005;8