



非货币性资产交换合并抵销处理浅析

重庆工学院 霍文波

对于纳入合并范围内的资产置换交易,需要进行合并抵销处理。从集团整体角度看,集团内部的非货币性资产交换并没有使置换的资产发生价值变动,只是从集团内部的一个地方转移到另一个地方而已。因此在编制合并财务报表时,应合并抵销内部交易引起的资产价值变动及其对损益的影响。笔者依据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称新准则),分别举例进行探讨。

一、具有商业实质,并且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量

1. 不涉及补价的非货币性资产交换合并抵销。在不涉及补价的情况下,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。

例1:母公司以自己生产的库存商品机器A交换子公司的一批库存商品保健杯,母公司换来的商品以备出售,子公司换来的机器作为固定资产由管理部门使用,使用年限5年,

理为:借:财务费用1500元,主营业务收入1026元 $[1200 \div (1+17\%)]$, 应交税金——应交增值税(销项税额)174元 $[1200 \div (1+17\%) \times 17\%]$;贷:其他应收款——银行2700元。

(3)3月1日,企业与银行进行结算:借:银行存款1300元 $(4000-1500-1026-174)$;贷:其他应收款——银行1300元。

(二)附追索权的应收债权出售的账务处理

1. 出售时:借:银行存款(出售所得资金),财务费用(应支付的相关手续费);贷:短期借款。尽管该笔应收账款已经出售但风险没有转移,所以不应冲减应收账款。同时,企业应设置备查簿,详细记录此项应收债权的账面金额、收款期限及回款情况。虽然计入短期借款,但依笔者理解在债权没有到期前,企业不必向银行支付借款利息,这段时间的利息银行已从收购款中扣除。

2. 发生销售退回时:借:主营业务收入,财务费用,应交税金——应交增值税(销项税额);贷:应收账款。

3. 银行收回的应收账款可能高于、低于或等于原借给企业的部分。
①如果收回的应收账款等于原借给企业的部分。借:短期借款;贷:应收账款。
②如果收回的应收账款高于原借给企业的部分,银行应将多收部分转入企业账户。借:短期借款,银行存款;贷:应收账款。
③如果收回的应收账款低于原借给企业的部分,银行应要求企业偿还,如果企业账户有资金,银行会根据协议将这笔资金直接从企业账户扣除,如果暂没

直线法计提折旧,不考虑净残值。机器A的账面价值为16万元,公允价值为15万元,增值税税率为17%,计税价格为公允价值。库存商品保健杯的账面价值为14万元,公允价值为15万元,增值税税率为17%,计税价格为公允价值。假设整个交易过程除增值税以外没有发生其他相关税费。

(1)母公司账务处理。换入资产的成本=15(万元),确认当期损益=15-16=-1(万元)。借:库存商品——保健杯15万元,营业外支出1万元,应交税金——应交增值税(进项税额)2.55万元;贷:库存商品——机器A16万元,应交税金——应交增值税(销项税额)2.55万元。

(2)子公司账务处理。换入资产的成本=15+2.55=17.55(万元),确认当期损益=17.55-14-2.55=1(万元)。借:固定资产——机器A17.55万元;贷:库存商品14万元,营业外收入1万元,应交税金——应交增值税(销项税额)2.55万元。借:管理费用3.51万元;贷:累计折旧3.51万元。

①当期合并抵销处理。从集团整体角度看,对于机器A,有资金供银行扣除,则这笔资金仍作为短期借款予以保留。借:短期借款;贷:应收账款,银行存款。

4. 到期银行收不回货款,银行向出售应收债权的企业追偿,或按照协议约定,企业有义务按照约定金额从银行等金融机构回购部分应收债权。借:短期借款;贷:银行存款。

例2:某小企业2005年1月1日将100000元应收账款出售给银行,银行按应收账款面值的6%收取手续费,企业实际从银行取得90000元,收款期限为4个月,并规定如果到4月30日银行不能收回该应收账款,企业要偿还原融资部分,并支付银行利息(假定按月息1.2%)。此项融资应收账款的风险仍由企业承担,有关会计处理如下:

(1)出售应收账款:借:银行存款90000元,财务费用6000元;贷:短期借款96000元。

(2)如果该笔应收账款发生3000元的现金折扣(不存在可以扣除的销项税额),银行收回的货款为97000元:借:财务费用3000元,银行存款1000元,短期借款96000元;贷:应收账款100000元。

(3)到期银行没有收回货款,企业偿还该笔资金:借:短期借款96000元;贷:银行存款96000元。

如果企业没有资金偿还该笔借款,则不需进行会计处理。但下月末及以后没有偿还的,每月月末需支付1152元 $(96000 \times 1.2\%)$ 的利息给银行。借:财务费用1152元;贷:银行存款1152元。○

相当于自己生产的产品作为固定资产使用,视同销售商品,发生的税金应计入固定资产成本。对于商品保健杯,只是从集团子公司转移到母公司,没有实现对外销售。借:固定资产原价 1 万元,营业外支出 1 万元;贷:存货 1 万元,营业外收入 1 万元。由于机器 A 少计 1 万元,每年少提折旧 0.2 万元,所以每年应该补提折旧 0.2 万元。会计处理为:借:管理费用 0.2 万元;贷:累计折旧 0.2 万元。

②以后年度合并抵销处理(在固定资产没有处理以前)。合并抵销资产价值变动部分,借:固定资产原价 1 万元;贷:存货 1 万元(当商品出售后,应贷记“期初未分配利润”项目)。合并抵销上年度因计提折旧对损益的影响,借:期初未分配利润 0.2 万元;贷:累计折旧 0.2 万元(为以前年度累计折旧总额)。合并抵销当年计提折旧对损益的影响,会计处理为:借:管理费用 0.2 万元;贷:累计折旧 0.2 万元。当固定资产处理以后,所有的影响都已经消失,转化为损益,不必作合并抵销分录。

2. 涉及补价的非货币性资产交换合并抵销。根据新准则的规定,在涉及补价的情况下,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。确认损益时,应当遵循以下原则。支付补价:当期损益=换入资产成本-(换出资产账面价值+支付的补价+应支付的相关税费);收到补价:当期损益=(换入资产成本+收到的补价)-(换出资产账面价值+应支付的相关税费)。

例 2:母公司以自己拥有的专利权与子公司固定资产机器 A 交换(管理部门使用)。母公司专利权的账面价值为 500 万元,公允价值为 600 万元。子公司的固定资产机器 A 账面原价为 800 万元,已提折旧 100 万元,公允价值为 650 万元。固定资产和无形资产均按 10 年计提折旧和摊销,固定资产不考虑净残值。

母公司账务处理:换入资产成本=600(万元),确认当期损益=600-(500+50)=50(万元)。借:固定资产——机器 A 600 万元;贷:无形资产 500 万元,营业外收入 50 万元,银行存款 50 万元。借:管理费用 60 万元;贷:累计折旧 60 万元。

子公司账务处理:换入资产成本=650(万元),确认当期损益=650+50-700=0。借:无形资产 650 万元,累计折旧 100 万元,银行存款 50 万元;贷:固定资产——机器 A 800 万元。借:管理费用 65 万元;贷:无形资产 65 万元。

(1)当期合并抵销处理。从集团整体角度看,对于机器 A,只是从集团内部子公司转移到母公司,价值没有发生变动,而由于资产置换,机器 A 账面价值由 700 万元减少到 600 万元,因此减少的价值以及少提的累计折旧、损益应补提;对于专利权,也只是集团内部转移,没有实现对外销售,而由于内部资产交换,其价值由 500 万元增加到 650 万元,因此增加的价值以及多摊销的费用应抵销。

借:固定资产原价 100 万元,营业外收入 50 万元;贷:无形资产 150 万元。借:管理费用 10 万元;贷:累计折旧 10 万元。借:无形资产 15 万元;贷:管理费用 15 万元。

(2)以后年度合并抵销处理。在无形资产和固定资产处

理以前,都要作抵销固定资产计提折旧以及无形资产摊销对期初未分配利润的影响。当固定资产和无形资产处理以后,所有影响都消失,就没必要作合并抵销分录了。

合并抵销固定资产、无形资产价值变动以及非货币性资产交换损益部分,借:固定资产原价 100 万元,期初未分配利润 50 万元;贷:无形资产 150 万元。合并抵销以前年度因资产交换变动而计提的折旧以及摊销总额对期初未分配利润的影响,借:期初未分配利润 10 万元;贷:累计折旧 10 万元。借:无形资产 15 万元;贷:期初未分配利润 15 万元。合并抵销因资产交换变动而计提折旧、摊销对当年损益的影响,借:管理费用 10 万元;贷:累计折旧 10 万元。借:无形资产 15 万元;贷:管理费用 15 万元。

二、不具有商业实质,或具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量

1. 不涉及补价的非货币性资产交换合并抵销。依据新准则的规定,集团内部交换的非货币性资产不具有商业实质,或者具有商业实质但换入资产公允价值不能够可靠计量的情况下,换入资产成本应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费为基础,不确认损益。

例 3:母公司以自己拥有的专利权交换子公司用于生产产品的一台机器,两者在市场上都没有参考价格,目的都是自用。母公司专利权的账面价值为 80 万元。机器的原值为 80 万元,在交换日的累计折旧为 20 万元。假设交换过程中没有发生相关税费。

母公司:机器入账价值=80(万元);子公司:专利权入账价值=80-20=60(万元)。从交易看,此交易既属于非货币性资产交换又属于集团内部关联方交易;从集团整体角度看,专利权和机器只是在集团内部转移,没有实现对外销售,价值没有发生变动,所以应作合并抵销处理,借:无形资产 20 万元;贷:固定资产原价 20 万元。在机器和专利权处理以前,每期都要作相同的合并抵销分录。

2. 涉及补价的非货币性资产交换合并抵销。依据新准则的规定,在集团内部交换的非货币性资产不具有商业实质,或具有商业实质但换入资产公允价值不能够可靠计量的情况下,换入资产成本应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费为基础,不确认损益。在发生补价的情况下,应遵循以下原则:支付补价:换入资产成本=换出资产账面价值+支付补价+应支付的相关税费;收到补价:换入资产成本=换出资产账面价值-收到补价+应支付的相关税费。

例 4:母公司以一辆货运汽车交换子公司用于管理的一台机器,两者都是生产或管理设备,市场上都没有参考价格,目的都是自用。货运汽车的原值为 100 万元,在交换日的累计折旧为 20 万元。机器的原值为 80 万元,在交换日的累计折旧为 20 万元。子公司向母公司支付补价 20 万元,假设交换过程中没有发生相关税费。

母公司换入资产机器入账价值=100-20-20=60(万元),子公司换入资产汽车入账价值=80-20+20=80(万元)。从集团整体角度看,此交易只是机器和汽车在集团内部之间的转移,并且固定资产账面价值没有发生变动,所以不必作合并抵销分录。○