

# 非货币性资产交换会计处理探讨

——对 2010 年度 CPA 考试教材例题的商榷

贾成海

(安徽商贸职业技术学院 安徽芜湖 241002)

**【摘要】** 在处理非货币性资产交换业务时,企业确定换入资产的成本通常可采用公允价值和账面价值两种计量基础。本文结合 2010 年度注册会计师考试辅导教材和相关税收法规,对非货币性资产交换业务的会计处理方法进行探讨。

**【关键词】** 非货币性资产交换 公允价值 账面价值

## 一、以公允价值计量的会计处理

1. 不涉及补价的情况。《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》(CAS7)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。

笔者认为,在公允价值计量下,应支付的相关税费的处理方法不能一概而论。企业应支付的增值税销项税额,应直接计入换入资产的成本。应支付的除增值税销项税额以外的相关税费,如果为换出资产而发生的,则计入换出资产的处置损益;如果为换入资产而发生的,则计入换入资产的成本。

为便于讨论,本文借鉴了 2010 年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》第十四章的例题,其中有少许改动。

例 1:20×8 年 9 月,A 公司以生产经营过程中使用的一台设备交换 B 打印机公司生产的一批打印机,换入的打印机作为固定资产管理。A、B 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%。设备的账面原价为 150 万元,在交换日的累计折旧为 45 万元,公允价值为 90 万元,公允价值等于市场价格。打印机的账面价值为 110 万元,在交换日的市场价格为 90 万元,计税价格等于市场价格。B 公司换入的 A 公司设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 公司此前没有为该项设备计提资产减值准备,整个交易过程中除支付运杂费 15 000 元和增值税以外,没有发生其他相关税费。假设 B 公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备,其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

A 公司的账务处理如下:

A 公司换入资产的增值税进项税额=900 000×17%=153 000(元)

换出设备的增值税销项税额=900 000×17%=153 000(元)

借:固定资产清理 1 050 000,累计折旧 450 000;贷:固定资产——设备 1 500 000。借:固定资产清理 15 000;贷:银行

存款 15 000。借:固定资产——打印机 900 000,应交税费——应交增值税(进项税额)153 000,营业外支出 165 000;贷:固定资产清理 1 065 000,应交税费——应交增值税(销项税额)153 000。

笔者认为,为体现会计准则“以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本”的核算要求,例 1 中的第三个分录应作以下处理:

借:固定资产——打印机 900 000,应交税费——应交增值税(进项税额)153 000;贷:固定资产清理 900 000(公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)153 000。借:营业外支出 165 000;贷:固定资产清理 165 000。

2. 涉及补价的情况。CAS7 第七条规定:企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,发生补价的,应当分别下列情况处理:①支付补价的,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。②收到补价的,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。

例 2:甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 17%。20×9 年 8 月,为适应业务发展的需要,经协商,甲公司决定以生产经营过程中使用的厂房、设备(假定取得时增值税已抵扣)以及库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的办公楼、小汽车、客运汽车(假定取得时增值税已抵扣)。甲公司厂房的账面原价为 1 500 万元,在交换日的累计折旧为 300 万元,公允价值为 1 000 万元;设备的账面原价为 600 万元,在交换日的累计折旧为 480 万元,公允价值为 100 万元;库存商品的账面余额为 300 万元,交换日的市场价格为 350 万元,市场价格等于计税价格。乙公司办公楼的账面原价为 2 000 万元,在交换日的累计折旧为 1 000 万元,公允价值为 1 100 万元;小汽车的账面原价为 300 万元,在交换日的累计折旧为 190 万元,公允价值为 159.5 万元;客运汽车的账面原价为 300 万元,在交换日的累计折旧为 180 万元,公允价值为 150 万元。乙公司另外向甲公司支付银行存款 91.5 万

元,其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价 40.5 万元,以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 51 万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备;营业税税率为 5%;甲公司换入乙公司的办公楼、小汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理;乙公司换入甲公司的厂房、设备作为固定资产使用和管理,换入的库存商品作为原材料使用和管理。甲、乙公司均开具了相应的发票。

根据现行税法规定,乙公司(一般纳税人)将生产经营过程中使用的小汽车进行处置(属于非货币性资产交换),视同销售,按简易办法依 4%征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额,且不得开具增值税专用发票。因而,笔者认为,例 2 应作以下账务处理。

甲公司的账务处理如下:

(1)根据税法的相关规定:

换出库存商品的增值税销项税额=350×17%=59.5(万元)

换出设备的增值税销项税额=100×17%=17(万元)

换入客运汽车的增值税进项税额=150×17%=25.5(万元)

换出厂房的营业税税额=1 000×5%=50(万元)

(2)计算换入资产、换出资产公允价值总额:

换出资产公允价值总额=1 000+100+350=1 450(万元)

换入资产公允价值总额=1 100+159.5+150=1 409.5(万元)

(3)计算换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产公允价值-收到的补价+应支付的相关税费-可抵扣的增值税进项税额=1 450-40.5+(59.5+17-51)-25.5=1 409.5(万元)

(4)计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例:

办公楼公允价值所占比例=1 100÷1 409.5×100%=78%

小汽车公允价值所占比例=159.5÷1 409.5×100%=11.4%

客运汽车公允价值所占比例=150÷1 409.5×100%=10.6%

(5)计算确定换入各项资产的成本:

办公楼的成本=1 409.5×78%=1 099.41(万元)

小汽车的成本=1 409.5×11.4%=160.68(万元)

客运汽车的成本=1 409.5×10.6%=149.41(万元)

(6)会计分录:借:固定资产清理——厂房 12 000 000、——设备 1 200 000,累计折旧——厂房 3 000 000、——设备 4 800 000;贷:固定资产——厂房 15 000 000、——设备 6 000 000。借:固定资产清理——厂房 500 000;贷:应交税费——应交营业税 500 000。借:固定资产——办公楼 10 994 100、——小汽车 1 606 800、——客运汽车 1 494 100,应交税费——应交增值税(进项税额)255 000,银行存款 915 000;贷:固定资产清理——厂房 10 000 000(公允价值)、——设备 1 000 000(公允价值),主营业务收入 3 500 000(公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)765 000。借:营业外支出 2 200 000;贷:固定资产清理——厂房 2 000 000、——设备 200 000。借:主营业务成本 3 000 000;贷:库存商品 3 000 000。

乙公司的账务处理如下:

(1)根据税法的相关规定:

换入资产原材料的增值税进项税额=350×17%=59.5(万元)

换入设备的增值税进项税额=100×17%=17(万元)

换出客运汽车的增值税销项税额=150×17%=25.5(万元)

换出小汽车应纳增值税=159.5÷(1+4%)×4%=6.134 6(万元)

换出小汽车减免增值税=6.134 6÷2=3.067 3(万元)

换出办公楼的营业税税额=1 100×5%=55(万元)

(2)计算换入资产、换出资产公允价值总额:

换入资产公允价值总额=1 000+100+350=1 450(万元)

换出资产公允价值总额=1 100+159.5+150=1 409.5(万元)

(3)确定换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产公允价值+支付的补价+应支付的相关税费-可抵扣的增值税进项税额=1 409.5+40.5+(51+25.5)-(59.5+17)=1 450(万元)

(4)计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例:

厂房公允价值所占比例=1 000÷1 450×100%=69%

设备公允价值所占比例=100÷1 450×100%=6.9%

原材料公允价值所占比例=350÷1 450×100%=24.1%

(5)计算确定换入各项资产的成本:

厂房的成本=1 450×69%=1 000.5(万元)

设备的成本=1 450×6.9%=100.05(万元)

原材料的成本=1 450×24.1%=349.45(万元)

(6)会计分录:借:固定资产清理——办公楼 10 000 000、——小汽车 1 100 000、——客运汽车 1 200 000,累计折旧——办公楼 10 000 000、——小汽车 1 900 000、——客运汽车 1 800 000;贷:固定资产——办公楼 20 000 000、——小汽车 3 000 000、——客运汽车 3 000 000。借:固定资产清理——办公楼 550 000;贷:应交税费——应交营业税 550 000。借:固定资产——厂房 10 005 000、——设备 1 000 500,原材料 3 494 500,应交税费——应交增值税(进项税额)765 000;贷:固定资产清理——办公楼 11 000 000(公允价值)、——小汽车 1 533 654(公允价值)、——客运汽车 1 500 000(公允价值),应交税费——未交增值税 61 346、——应交增值税(销项税额)255 000,银行存款 915 000。借:应交税费——未交增值税 30 673;贷:营业外收入 30 673。借:固定资产清理——办公楼 450 000、——小汽车 433 654、——客运汽车 300 000;贷:营业外收入 1 183 654。

## 二、以账面价值计量的会计处理

CAS7 第六条规定:未同时满足本准则第三条规定条件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。第八条规定,企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,发生补价的,应当分别下列情况处理:①支付补价的,应当以换出资产的账面价值,加上支付的补价

和应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益;  
②收到补价的,应当以换出资产的账面价值,减去收到的补价并加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益。

笔者认为,在账面价值计量下,企业应支付的增值税销项税额,应直接计入换入资产的成本。应支付的除增值税销项税额以外的相关税费,不论是为换出资产还是为换入资产而发生的,一律计入换入资产的成本。

例 3:20×9 年 5 月,甲公司因经营战略发生较大转变,产品结构发生较大调整,原生产其产品的专用设备(假定取得时增值税已抵扣)、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要,经与乙公司协商,将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专用设备的账面原价为 1 200 万元,已提折旧 750 万元;专利技术账面原价为 450 万元,已摊销金额为 270 万元。乙公司在建工程截止到交换日的成本为 525 万元,对丙公司的长期股权投资账面余额为 150 万元。由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见,因此,公允价值不能可靠计量。乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定,其公允价值不能可靠计量。由于丙公司不是上市公司,乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备,且主管税务机关确定的建筑业和转让无形资产的成本利润率分别为 8%和 20%。

根据现行税法规定:对于纳税人发生视同销售行为而无销售额的,主管税务机关有权按照下列顺序核定其计税销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③在用以上两种方法均不能确定其销售额的情况下,可按组成计税价格确定销售额。甲公司将生产产品用的专用设备进行处置(属于非货币性资产交换),视同销售。纳税人视同发生应税行为而无营业额的,主管税务机关有权按下列顺序核定其营业额:①按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;②按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;③在用以上两种方法均不能确定其营业额的情况下,可按组成计税价格确定营业额。甲公司将生产产品用的专利技术和乙公司将在建的建筑物进行处置(属于非货币性资产交换),均视同销售。

因而,笔者认为,例 3 应作以下账务处理。

甲公司的账务处理如下:

(1)根据税法相关规定:

换出专用设备的增值税销项税额=(1 200-750)×(1+10%)×17%=84.15(万元)

换出专利技术的营业税税额=(450-270)×(1+20%)÷(1-5%)×5%=11.368 4(万元)

(2)计算换入资产、换出资产账面价值总额:

换入资产账面价值总额=525+150=675(万元)

换出资产账面价值总额=(1 200-750)+(450-270)=630

(万元)

(3)确定换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产账面价值总额+支付的补价+应支付的相关税费-可抵扣的增值税进项税额=630+0+(84.15+11.368 4)-0=725.518 4(万元)

(4)计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例:

在建工程所占比例=525÷675×100%=77.8%

长期股权投资所占比例=150÷675×100%=22.2%

(5)确定各项换入资产成本:

在建工程成本=725.518 4×77.8%=564.453 3(万元)

长期股权投资成本=725.518 4×22.2%=161.065 1(万元)

(6)会计分录:借:固定资产清理 4 500 000,累计折旧 7 500 000;贷:固定资产——专用设备 12 000 000。借:在建工程 5 644 533,长期股权投资 1 610 651,累计摊销 2 700 000;贷:固定资产清理——专用设备 4 500 000(账面价值),应交税费——应交增值税(销项税额)841 500,无形资产——专利技术 4 500 000,应交税费——应交营业税 113 684。

乙公司的账务处理如下:

(1)根据税法相关规定:

换入专用设备的增值税进项税额=(1 200-750)×(1+10%)×17%=84.15(万元)

换出在建建筑物的营业税=525×(1+8%)÷(1-3%)×3%=17.536 1(万元)

(2)计算换入资产、换出资产账面价值总额:

换入资产账面价值总额=(1 200-750)+(450-270)=630(万元)

换出资产账面价值总额=525+150=675(万元)

(3)确定换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产账面价值总额-收到的补价+应支付的相关税费-可抵扣的增值税进项税额=675-0+17.536 1-84.15=608.386 1(万元)

(4)计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例:

专用设备所占比例=450÷630×100%=71.4%

专利技术所占比例=180÷630×100%=28.6%

(5)确定各项换入资产成本:

专用设备成本=608.386 1×71.4%=434.387 7(万元)

专利技术成本=608.386 1×28.6%=173.998 4(万元)

(6)会计分录:借:固定资产——专用设备 4 343 877,无形资产——专利技术 1 739 984,应交税费——应交增值税(进项税额)841 500;贷:在建工程 5 250 000,长期股权投资 1 500 000,应交税费——应交营业税 175 361。

#### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.会计.北京:中国财政经济出版社,2010

2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006