

## 非货币性资产交换

### 换入资产定价方法比较

中国矿业大学 马悦 邵颂豪

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS 7)应用指南提供了两种不同的确定换入资产入账价值的方法。根据会计信息质量要求原则——实质重于形式原则,这两种方法所确定的资产的入账价值应该是相同的。但是在实务中发现:在公允价值不等、税率相等时进行非货币性资产交换,运用两种方法计算出的换入资产成本是不相同的。现举例说明如下:

例:甲公司用一批产成品跟乙企业的一批库存商品相交换,甲公司换入的乙企业的库存商品作为原材料入账,原材料已验收入库。该批产成品的账面成本为40 000元,公允价值为50 000元。乙企业提供的库存商品的公允价值为48 500元,账面成本为42 500元。根据市场等价交换原则,甲公司的产成品市场交换价格为58 500元 $[50 000 \times (1+17\%)]$ ,乙企业的库存商品市场交换价格为56 745元 $[48 500 \times (1+17\%)]$ ,乙企业支付甲公司补价1 755元。在这项交易中,两公司适用的增值税税率均为17%。假定该笔交易具有商业实质,整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

补价率=补价÷换出资产公允价值 $\times 100\%=1 755 \div 50 000 \times 100\%=3.51\% < 25\%$ ,因此该业务属于非货币性资产交换。

#### 一、换出资产价值决定法

收到补价方换入资产成本=换出资产公允价值-收到的补价+应支付的相关税费;支付补价方换入资产成本=换出资产公允价值+支付的补价+应支付的相关税费。甲公司换入原材料的成本=50 000-1 755=48 245(元)。

#### 二、换入资产价值决定法

收到补价方换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费;支付补价方换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费。甲公司换入原材料的成本=48 500(元)。

以上两种方法所确定的换入资产的成本不同,其错误在于对换出资产价值决定法的公式运用实际上是不正确的,原因在于该算法对非货币性资产交换的补价认识不清。下面我们来具体分析非货币性资产交换补价的意义。

补价是确定非货币性资产交换中换入资产成本和交换损益的重要因素。CAS 7对补价并没有作出明确解释,但从相关规定可以看出,换出资产价值决定法公式中的补价就是涉及交易双方的少量的货币性资产,只涉及其中一方的相关税费不应确认为此处的补价。

对甲公司而言,换出的产成品应视同销售。根据税法的有

关规定可知,甲公司经过此次交换,应交增值税8 500元 $(50 000 \times 17\%)$ ,而从乙企业换入库存商品相当于甲公司从乙企业买入原材料,也应确认应交增值税,则非货币性资产交换的应交增值税的进项税额为8 245元 $(48 500 \times 17\%)$ 。通过此次非货币性资产交换,甲公司应向国家缴纳的增值税为255元 $(8 500 - 8 245)$ 。因此,甲公司从乙企业收到的补价1 755元,不仅仅是弥补甲公司换出产成品与换入乙企业库存商品价值上的差额,实际上它包含两部分内容:255元是弥补甲公司应上缴国家的增值税,即可视为甲公司需上缴国家的但是暂时由自己保管的部分,并且此处的255元补价只涉及甲公司单方面的相关税费,不应作为公式中的补价部分;余下的1 500元才是弥补甲公司换出产成品与换入乙企业库存商品价值上的差额,即真正可由甲公司支配并拥有的,这也就是换出资产价值决定法公式中的补价的正确理解。

基于以上分析,正确的处理为:

换出资产价值决定法下,甲公司换入原材料的成本=50 000-(1 755-255)=48 500(元)。

换入资产价值决定法下,甲公司换入原材料的成本=48 500(元)。

从该处理结果可以看出,不论是采用换出资产价值决定法,还是采用换入资产价值决定法,甲公司换入的原材料的成本均为48 500元。○

## 公允价值模式下投资性房地产

### 转换和处置的相关问题

北京 何志勇

投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产。按照我国《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,只有在同时满足“投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场”和“企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计”这两个条件的情况下,也可以采用公允价值模式进行后续计量。其中,采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量,在实际账务处理中存在着种种问题,试分析如下。

#### 一、公允价值模式下投资性房地产转换问题

在公允价值模式下,投资性房地产转换为其他资产时,应当以其转换当日的公允价值作为其他资产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

转换日,按该项投资性房地产的公允价值,借记“固定资产”或“无形资产”科目,按该项投资性房地产的成本,贷记“投