

# 不等价非货币性资产交换会计处理之完善

吕继英 王竹南 余红

(湖北财税职业学院 武汉 430064 中铁大桥局集团股份有限公司 武汉 430050 武汉科技大学中南分校 武汉 430223)

**【摘要】**完全精确的等价交换在现实经济中并不多见,本文提出等价交换可以规定一个量化的范围,并对具有商业实质、公允价值的非货币性资产交换在等价交换范围内和超出了等价交换范围的两种情况分别提出了一些会计处理建议。

**【关键词】**不等价交换 非货币性资产交换 会计处理

我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对非货币性资产交换的会计确认和会计计量作出了规定,并在《企业会计准则讲解》中对准则的具体运用进行了详释。笔者发现《企业会计准则讲解》2006年版有一道例题(P116例8-3)涉及到不等价交换,而2008年版(P127例8-3)则对这道例题进行了修订,重新改成等价交换,规避了不等价交换问题。笔者认为在现实经济生活中发生的每一笔经济业务并不都是精确的等价交换,对不等价非货币性资产交换会计处理作出明确的规定,有利于准则在会计实务中的贯彻运用。

## 一、等价交换与不等价交换的判断标准

非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,不涉及或只涉及少量的货币性资产。不同于用确定数量的货币资产购置资产,非货币性资产交换以物易物,判断交易是否属于等价交换,需要同时确定换出资产和换入资产的“价”,通常以公允价值为标准。对于没有公允价值或没有商业实质的非货币性资产交换,直接以换出资产的账面价值为基础,考虑相关的税费和补价等确定换入资产成本,故本文不涉及没有公允价值或没有商业实质的非货币性资产交换。

对于有公允价值、有商业实质的非货币性资产交换,如果不考虑税费,可以公允价值作为判断等价交换的标准。但实务中常常因换入资产或换出资产而要交纳各种税费,如增值税、营业税、城建税、教育费附加、印花税等。笔者认为可以根据税种分别确定等价交换的“价”:

1. 增值税。我国会计准则中对公允价值是否包含增值税没有明确规定,《企业会计准则讲解》中提到的公允价值是不包含增值税的。由于增值税是价外税,按照通常的商品交易惯例,购买方除需要支付约定的价款外,还须支付按规定的税率计算出来的税款,在确定非货币性资产交换是否属于等价交换时,应在考虑这部分增值税款若由对方来承担的基础上判断交易是否属于等价交换。

2. 其他税种。其他税种,包括营业税、城建税、教育费附加、印花税等,属于价内税,购买方不需要另外支付这部分价款,这些税费由交易双方各自承担,所以在确定非货币性资产

交换是否属于等价交换时不予考虑。

例1(2006年版P116例8-3):甲公司与乙公司经协商,甲公司以其拥有的全部用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义,公司未采用公允价值模式计量。交换日该幢公寓楼的账面原价为400万元,已提折旧80万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值和计税价格为450万元,营业税税率为5%。乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为300万元,乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量,在交换日的公允价值为400万元,由于甲公司急于处理该幢公寓楼,乙公司仅支付30万元给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的,并拟采用公允价值计量模式,甲公司换入股票投资后仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付,假定除营业税外,该项交易不涉及其他相关税费。

分析:该项资产交换涉及补价30万元,补价所占比例不大,对甲公司和乙公司而言都属于非货币性资产交换。甲公司换出资产公允价值450万元,乙公司换出资产公允价值400万元,另加补价30万元,甲公司换出的公寓楼要支付的营业税是价内税,在判断是否属于等价交换时不予考虑。该非货币性资产交换中,甲公司换出资产的“价”是450万元,乙公司换出资产的“价”是430万元,是不等价交换。

例2:A企业以固定资产(原价150万元,累计折旧50万元,公允价值和计税价格140万元,营业税税率5%)换入B企业产成品(账面成本80万元,公允价值=计税价格=100万元,增值税税率17%),A企业以存款支付固定资产清理费用5万元,支付换入存货运费4万元;B企业以存款支付了换入固定资产的运费1万元(假设该交换具有商业实质)。假设A企业换入资产作为原材料使用,B企业换入的资产仍作为固定资产使用。

分析:在本例中,没有支付补价,是一种非货币性资产交换。A企业的固定资产公允价值是140万元,B企业产成品公允价值是100万元,A企业如果用货币性资产采购B企业生产的产成品,包括增值税在内共应支付B企业117万元。考察这笔交易是否属于等价交换时,应以A企业付出的资产

“价”是140万元而B企业付出的资产“价”是117万元进行比较。A企业换出固定资产要支付的营业税是价内税,由A企业自行承担,在判断等价交换时不予考虑。该非货币性资产交换中,A企业换出资产的“价”是140万元,B企业换出资产的“价”是117万元,是不等价交换。

鉴于实际工作中非常精确的等价交换是不存在的,笔者认为可以对等价交换的界定标准给予一定范围的量化,如交换双方资产“价”差5%以内都可以算等价交换。判断公式:

$$(\text{“高”价}-\text{“低”价})/\text{“高”价}\times 100\% \leq 5\%$$

表示价高的一方所作出的让步 $\leq 5\%$ ,仍归入等价交换范围内。

例1中甲公司作出的让步: $(450-430)/450\times 100\%=4.44\% < 5\%$ ,仍视为等价交换范围内。

例2中A企业作出的让步: $(140-117)/140\times 100\%=16.43\% > 5\%$ ,超出了等价交换范围,为真正意义的等价交换。

## 二、具有商业实质、公允价值能可靠计量的非货币性资产交换会计处理

非货币性资产交换准则规定,非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠。笔者认为,此处的税费可以进一步明确:如果因换出资产而产生的除增值税以外的其他税费,在计算非货币性资产交换损益时要予以考虑,按照正常出售换出资产进行相关会计处理;如果因换入资产而产生除可抵扣的增值税以外的其他税费,应计入换入资产的成本。

1. 属于等价交换范围内的非货币性资产交换会计处理。对于等价交换范围内的非货币性资产交换,依据准则的精神,可以换出资产的公允价值和换入资产所要支付的相关税费,并考虑补价等确定换入资产的成本。

例1中甲公司账务处理:

(1)借:其他业务成本 3 200 000,投资性房地产累计折旧 800 000;贷:投资性房地产 4 000 000。

(2)借:营业税金及附加 225 000;贷:应交税费——应交营业税 225 000。此处的营业税是因为换出的投资性房地产而产生,为取得其他业务收入而产生的营业税,可计入营业税金及附加。

(3)借:交易性金融资产 4 000 000,银行存款 300 000,投资收益 200 000;贷:其他业务收入 4 500 000。甲公司换出的资产公允价值450万元,由于交易性金融资产要以公允价值反映,参考金融工具确认和计量准则的处理方法,取得时的差异计入投资收益。如果此例中甲公司换入的是固定资产,则换入的资产可直接以420万元入账。

乙公司账务处理:借:投资性房地产——成本 4 300 000;贷:交易性金融资产 3 000 000,银行存款 300 000,投资收益 1 000 000。乙公司换出资产的公允价值400万元,加上支付的补价30万元,作为换入资产的入账成本。

2. 不属于等价交换范围内的非货币性资产交换会计处

理。对于超出了等价交换范围的非货币性资产交换,可依据准则“有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠”的规定,以换入资产的公允价值和换入资产所要支付的相关税费,并考虑补价等确定换入资产的成本。以“高价”资产换入“低价”资产的一方,以换入资产的公允价值为标准来确定非货币性资产交换损益,避免高估资产、高估收益。以“低价”资产换入“高价”资产的一方,对方所做出的让步较大,让步的部分可作为营业外收入,未让步的部分按照正常出售换出资产确认相关损益。

例2中A企业的账务处理:

(1)借:累计折旧 500 000,固定资产清理 1 000 000;贷:固定资产 1 500 000。

(2)借:固定资产清理 120 000;贷:银行存款 50 000,应交税费——应交营业税 70 000。此处的营业税是因为换出的固定资产而产生,可记入固定资产清理,再计算企业固定资产清理的净损益。

(3)换入资产的入账成本=换入资产公允价值+换入资产应支付的相关税费=100+4=104(万元)。借:原材料 1 040 000,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000;贷:固定资产清理 1 170 000,银行存款 40 000。此处的增值税是因为换入资产而产生:如果企业可以抵扣,不计入换入资产成本;如果企业不能抵扣,则仍计入换入资产成本。

(4)固定资产清理净损益=117-100-12=5(万元)。借:固定资产清理 50 000;贷:营业外收入——处置非流动资产净收益 50 000。

B企业的账务处理:

(1)换入资产入账成本=换入资产公允价值+换入资产应支付的相关税费=140+1=141(万元)。借:固定资产 1 410 000;贷:主营业务收入 1 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000,营业外收入 230 000。此处以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的入账金额更具可靠性,超出部分是交易另一方作出的让步,可计入营业外收入。

(2)结转换出产品成本。借:主营业务成本 800 000;贷:库存商品 800 000。

笔者认为,会计准则可以对等价交换规定一个量化的范围:属于等价交换范围内的非货币性资产交换,以换出资产的公允价值为基础,并考虑相关税费和补价等来确定换入资产的入账金额;对不属于等价交换范围内的非货币性资产交换,则以换入资产的公允价值为基础,考虑相关税费和补价等确定换入资产的入账金额,换出资产价高者应在换入资产公允价值的基础上来确定损益,避免高估收益,换出资产价低者应在换出资产公允价值的基础上确定正常出售换出资产的损益,交易另一方作出的让步部分,应作为营业外收入处理。

### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008