

# 非货币性资产交换会计处理探讨

付艳  
(辽东学院 辽宁丹东 118000)

按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS 7)的要求,非货币性资产交换的确认与计量可分为两种模式,一种是公允价值模式,另一种是账面价值模式。

## 一、公允价值模式

CAS 7规定,当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时,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。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;收到补价的,换入资产成本加收到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1:2010年8月,甲公司以2009年初购入的一台设备与乙公司交换一批库存商品。甲公司设备原价200万元,已提折旧40万元,已提减值准备20万元,公允价值120万元。乙公司商品成本110万元,售价(等于公允价值)130万元。甲、乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。甲公司另向乙公司支付银行存款11.7万元,甲公司换入的商品作为原材料核算,乙公司换入的设备作为固定资产核算。

根据CAS 7的规定,甲公司换入原材料的成本为130万元(120+11.7-100×0.17)。

在2010年注册会计师考试教材中提出了一种新的做法,即确定换入资产成本时将增值税单独处理,将其支付的11.7万元看成两个部分,一是增值税的差额1.7万元(进项税额130×17%-销项税额120×17%),其余部分作为补价。则换入原材料的成本为130万元(120+10)。

甲公司会计处理为:借:固定资产清理140,累计折旧40,固定资产减值准备20;贷:固定资产200。借:原材料130,应交税费——应交增值税(进项税额)22.1,营业外支出20;贷:固定资产清理140,应交税费——应交增值税(销项税额)20.4,银行存款11.7。

就甲公司而言,以设备交换原材料,相当于发生了两项交易,即销售设备的同时购入了原材料,设备的销售按照税法的规定要计算增值税销项税额,它的存在会使换入资产的对价增加,而换入原材料的可抵扣增值税可确认为进项税额,它的

存在会减少未来经济利益的流出,降低换入资产的成本。第二种做法将增值税单独考虑,销项税额与进项税额的差额以货币资金补齐,与第一种做法的处理结果是一致的。

## 二、账面价值模式

CAS 7规定,不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量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。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;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。

例2:丙公司与丁公司均为增值税一般纳税人,2010年9月,丙公司以其专有设备交换丁公司的专利权。丙公司的专有设备账面原值100万元,已提折旧20万元,该专有设备是生产某种产品必需的设备。由于专有设备系当时专门制造、性质特殊,其公允价值不能可靠计量;丁公司专利权的账面价值为70万元,该专利权在活跃市场中没有报价,其公允价值也不能可靠计量。经双方商定,丁公司支付了20万元的补价。

按照CAS 7的规定,丙公司换入专利权的入账价值为73.6万元(80-20+80×17%),其会计处理为:借:固定资产清理80,累计折旧20;贷:固定资产100。借:无形资产73.6,银行存款20;贷:固定资产清理80,应交税费——应交增值税(销项税额)13.6。

丁公司换入设备的入账价值为79.9万元(70+20+70×5%-80×17%),其会计处理为:借:固定资产79.9,应交税费——应交增值税(进项税额)13.6;贷:无形资产70,应交税费——应交营业税3.5,银行存款20。

在2010年注册会计师考试教材中提出了一种新的观点,即将非货币性资产交换中涉及的增值税、营业税等单独处理,其做法是以换出资产的账面价值加上支付的补价(或者减收到的补价)作为换入资产的成本,将该交换产生的增值税进项税额确认为营业外收入,因交换而产生的增值税销项税额以及需要缴纳的营业税等确认为营业外支出。按照这一做法,丙公司的会计处理为:借:无形资产60,银行存款20,营业外支出13.6;贷:固定资产清理80,应交税费——应交增值税(销项税额)13.6。

丁公司的会计处理为:借:固定资产90,应交税费——应交增值税(进项税额)13.6;贷:无形资产70,应交税费——应交营业税3.5,银行存款20,营业外收入10.1。

笔者认为,这种做法值得商榷。其原因主要有以下三个:①换出资产产生的增值税销项税额以及营业税等,是为了换入新的资产而发生的,理应将其作为交换对价的一部分,计入换入资产的成本。②CAS 7规定,当非货币性资产交换不具有商业实质或公允价值不能可靠计量时,不确认损益,而此法将税金作为一项利得或损失计入了营业外收入或支出,影响了企业的损益,与准则规定不符。③此做法不符合谨慎性原则。当换入的资产为存货、设备等时,换入企业将增值税进项税额确认为营业外收入,高估了企业收益和资产成本。○