

非货币性资产交换认定与计量之我见

林宗纯

(温州职业技术学院 浙江温州 325035)

【摘要】 本文以会计准则及应用指南为基础,对非货币性资产交换认定和计量中几个概念和会计处理进行了辨析,并提出了个人观点,以供探讨。

【关键词】 非货币性资产交换 相关税费 补价

一、问题的提出

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为,是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。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS7)应用指南要求:认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换,通常以补价占整个资产交换金额的比例低于25%作为参考。这里的“补价”和“整个资产交换金额”的内涵如何界定,如何选择“整个资产交换金额”,实务中看法不一,处理方式有所不同。此外,CAS7中只提出“应支付的相关税费”,未能指出其准确信息,使得会计理论与实务界众说纷纭,会计处理未能完全趋于一致。本文拟对上述两大问题进行分析,提出自己的一点看法。

二、非货币性资产交换的认定

1. “补价”与“整个资产交换金额”内涵的界定。CAS7应用指南规定:支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于25%的,视为非货币性资产交换,适用本准则;高于25%(含25%)的,视为以货币性资产取得非货币性资产,适用其他相关准则。对于其中所指的“支付的货币性资产”和“换入资产公允价值”或“换出资产公允价值”是否包括增值税的问题,相关论文均有涉及。

重庆工商大学蒋水全等撰写的《非货币性资产交换确认与计量问题及改进》(简称“蒋文”)中指出,“非货币性资产交换中的公允价值,理论上指不包含增值税的公平价格。但对外的交换基础受价税分开管理体制的影响,仍可以理解为价税合一的金额。所涉及的补价,不是收支的全部补偿金额,而仅仅是指补偿的价格差异,即不包括补偿的增值税差异。”蒋文举例论证上述论断时,交易双方以各自的库存商品相交换,交换后一方以换入资产作为原材料使用,另一方以换入资产作为库存商品使用。即甲公司以售价10万元、增值税1.7万元的产品A,与乙公司售价9.7万元、增值税1.649万元(9.7×17%)的库存商品交换,乙公司支付补偿金额0.351万元。上述交换

为等价交换,其中补价由两部分组成,即0.3万元和0.051万元。该案例包含增值税时双方是等价交换,剔除增值税影响后双方依然是等价交换。因此,蒋文指出补偿的差异仅指价格差异,不包括增值税差异。其实,换入或换出资产公允价值可理解为价税合一的金额,补价也可理解为包括增值税的差异。在非等价非货币性资产交换下,蒋文的论断难以说明问题。

公允价值计量下,换入资产成本=换出资产公允价值±补价+应支付的相关税费(收到补价-、支付补价+)。该公式可扩展为:换入资产成本=换出资产公允价值+增值税销项税额-可抵扣增值税进项税额±补价+应支付的相关税费(收到补价-、支付补价+)。上述公式在非等价交换情形下也适用,等价交换只是上述公式的一种情形。公式中的换出资产公允价值仅对非货币性资产而言,相关税费不应包括增值税(于后文论述),如果公允价值理解为价税合一,则补偿的差异(补价)应当理解为包含增值税的差异。

如《财会月刊》刊载的李志伟撰写的《一个非货币性资产交换会计处理案例引发的思考》一文中列举了实际工作中遇到的案例:甲、乙公司均为增值税一般纳税人,税率均为17%,2009年6月,甲公司用一台年初购入的公允价值为70万元的生产设备及公允价值为48万元的存货,换入乙公司一项公允价值为107.38万元的专利权,双方预计交换后的现金流量与交换前有显著不同,乙公司支付补价30万元。

该案例争议的焦点之一是计算补价所占比例的基数是否应当包括应交的增值税。认定交易性质时,乙公司支付补价占整个换出资产交换金额的比例为21.84% $[30 \div (107.38 + 30)]$,可以判断上述交易属于非货币性资产交换。由于甲公司收取补价占换出资产交换金额的比例为25.42% $[30 \div (70 + 48)]$,可以判断交易属于货币性资产交换,若考虑增值税的影响,则上述比例为21.73% $[30 \div (70 + 48) \div 117\%]$,可以判断上述交换属于非货币性资产交换。该案例中支付的30万元补价是包括增值税的补价,换出资产的公允价值也应理解为价税合一的公允价值。会计准则应用指南中的“整个资产交换金额”不是仅限于非货币性资产的公允价值,应理解为价税合一的公允价值,同时,“补价”即支付的货币性资产相应理解为含增值税的

差异。

2. “整个资产交换金额”的选择。根据 CAS7 应用指南的规定,判断比率=补价÷整个资产交换金额。该公式中“整个资产交换金额”的选择,建议以换入资产入账成本为基础。

(1)若非货币性资产交换中公允价值能够可靠计量,则对于支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产公允价值+补价),若是等价交换,判断比率=补价÷换入资产公允价值(或换出资产公允价值+补价);对于收到补价方:判断比率=补价÷换出资产公允价值,若是等价交换,判断比率=补价÷换出资产公允价值(或换入资产公允价值+补价)。有确凿证据表明换入资产公允价值更加可靠的,则对于支付补价方:判断比率=补价÷换入资产公允价值;对于收到补价方:判断比率=补价÷(换入资产公允价值+补价)。

(2)若非货币性资产交换中公允价值不能够可靠计量,则对于支付补价方:判断比率=补价÷(换出资产账面价值+补价);对于收到补价方:判断比率=补价÷换出资产账面价值。

本文引用 2011 年会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》中的例题作简要说明。

甲公司公允价值为 1 600 000 元的使用中的办公楼、20×9 年购入的公允价值为 1 200 000 元的设备、市场价格为 5 250 000 元的库存商品与乙公司公允价值为 2 250 000 元的货车、公允价值为 2 500 000 元的轿车和公允价值为 3 600 000 元的客运汽车相互交换。另外,乙公司收取补价 623 000 元,其中包括交换的非货币性资产公允价值价差 300 000 元和换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 323 000 元。

该例题与蒋文中案例相似,属于等价交换情形。但教材认定甲公司资产交换类型时,判断比率=623 000÷(1 600 000+1 200 000+5 250 000+300 000)×100%=7.46%,其中,补价包含增值税差额 323 000 元,整个资产交换金额不包括增值税,似乎不合理。笔者认为,合理的判断比率=623 000÷[1 600 000+(1 200 000+5 250 000)÷117%+623 000]。

三、非货币性资产交换“相关税费”的确定

1. 相关税费内涵的界定。相关税费相对于会计与税法而言,含义有所不同。会计准则规定入账成本中的“应支付的相关税费”是指与非货币性资产交换相关的各项税费,包括交付换出资产和接受换入资产过程中发生的各项税费(分别称为“交付税费”和“接受税费”)。税法规定计税基础中的“相关税费”是指接受换入资产过程中发生的各项税费(接受税费),交付发生的各项税费直接税前扣除。目前,争议在于入账成本中的“应支付的相关税费”是否包括增值税,解决此问题的关键在于发生非货币性资产交换业务时,在会计和税法上二者之间差异的大小及其构成。

按是否具有商业实质、能否可靠计量公允价值,非货币性资产交换分为四种情形:①具有商业实质,且换入或换出资产的公允价值能可靠计量;②不具有商业实质,换入或换出资产的公允价值能可靠计量;③具有商业实质,交换资产公允价值不能可靠计量;④不具有商业实质,交换资产公允价值不能可靠计量。假如增值税不包括在应支付的相关税费中,作为公允

价值的组成部分,情形一下,当会计计量以换出资产公允价值作为计价基础且该交换是等价(公允价值)交换时,或当会计计量以换入资产公允价值作为计价基础时,税会差异主要为支付税费部分;情形三、四下,若以换出资产账面价值为基础确认换入资产公允价值,则税会差异为交付税费部分;情形二下,税会差异=换入资产公允价值-换出资产计税基础-交付税费±补价(收到补价+、支付补价-)。假如增值税包括在应支付的相关税费中,将会扩大交付税费的组成部分,还会产生接受税费部分中的进项税部分。情形一下,当会计计量以换出资产公允价值作为计价基础,并且该交换是不等价(公允价值)交换时,税会差异=换入资产公允价值-换出资产公允价值-支付的税费±补价(收到补价+、支付补价-),增值税的归属影响微小。因此,从准则与税法协调角度而言,笔者认为,增值税不应作为相关税费的组成部分,应归属于公允价值。

2. 相关税费的计量。不管何种计量模式下,接受税费均作为换入资产的入账成本或进项税的组成部分,但对于交付税费的处理有分歧。公允价值计量模式下,非货币性资产交换的会计处理体现了税法上的“两笔业务观”,即购入和销售。因而,与换出资产相关的税费应计入换出资产转让损益。账面价值计量模式下,准则规定:应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费(包括接受税费和交付税费)作为换入资产的成本,无论是否支付补价,均不确认损益。对此,实务界有两种理解:一是将交付税费均计入换入资产成本,账务处理不确认损益;二是将交付税费计入当期损益,换出资产账面价值和接受税费作为换入资产的成本,二者之间不产生损益。目前《中级实务会计》倾向于后者。笔者认为,将交付税费计入当期损益,使得税会差异即“应支付的相关税费”部分趋于零,体现了准则与税法的协调。

四、建议

第一,通过上述分析,在非货币性资产交换中,换出资产的公允价值应理解为价税合一的公允价值;支付或收到的补价,即支付或收到货币性资产也应理解为含增值税差异的补价。同时,在认定非货币性资产交换时,“整个资产交换金额”的选择,建议应以换入资产入账成本为基础。

第二,在消除税会差异方面,会计准则与税法可相互借鉴。一是会计准则借鉴税法规定处理相关税费,交付税费计入当期损益,接受税费计入资产成本,同时,增值税不应作为相关税费的组成部分,应归属于公允价值,消除相关税费内容不同产生的差异。二是税法应借鉴会计准则的方法确认和计量公允价值。税法认可会计的处理,以换出资产账面价值为基础确认换入资产公允价值,消除计量基础不同产生的差异。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心. 中级会计实务. 北京: 经济科学出版社, 2010
2. 李志伟. 一个非货币性资产交换会计处理案例引发的思考. 财会月刊, 2010; 4
3. 丁铁成. 非货币性资产交换所得税处理的完全解析. 财会学习, 2009; 2