

非货币性资产交换涉及 货币性资产账务处理辨析

赵俊梅 赵玉珍

摘 要：非货币性资产交换涉及少量货币资金时的判定条件中，是否含增值税，准则并没有明确，导致许多资料中关于涉及补价的判定条件模糊不清，列举的案例也是时而考虑增值税，时而剔除增值税，进而导致会计政策应用错误，造成会计差错。本文通过2018年注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》中【例18-2】为背景资料，对其账务处理中存在的疑问进行剖析，进一步厘清了非货币性资产交换涉及货币性资产账务处理，非货币性资产交换在涉及少量货币性资产的情况下，支付的货币性资产中换出与换入非货币性资产公允价值之差占换入资产公允价值的比例、或者收到的货币性资产中换出与换入非货币性资产公允价值之差占换出资产公允价值的比例低于25%的，视为非货币性资产交换。

关键词：非货币性资产交换；补价；判定条件；账务处理

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 01-0056-02

2016年5月1日起，我国全面推开营改增试点，各行各业均实施增值税，至此营业税退出历史舞台。营业税改增值税后，非货币性资产交换判定条件中补价是否含税，准则及其解释并没有明确指出，笔者以2018年注册会计师全国统一考试辅导教材【例18-2】为背景资料，通过对其涉及少量货币性资产的非货币性资产交换判定条件及其账务处理的分析，进一步厘清了非货币性资产交换及货币性资产账务处理，引导非货币性资产交换会计政策的正确选择，减少会计差错发生的风险。

一、案例分析及存在的问题

例1：甲、乙公司均为增值税一般纳税人，销售商品增值税税率为16%，销售不动产增值税税率为10%。甲公司用一批公允价值为100万元的原材料与乙公司交换一幢公允价值为80万元的厂房，另外乙公司支付补价28万元。

解析：

(1) 补价的构成内容

补价28万元中由两部分内容构成：一部分为公允价值之差 $100-80=20$ (万元)；另一部分为增值税税差 $100\times 16\%-80\times 10\%=8$ (万元)

(2) 非货币资产交换判定条件在两种不同方式下计算结果如下：

方式一： $28/(80+28)=25.93\%>$

25% (式1)

方式二： $(28-8)/(80+20)=20\%<25\%$ (式2)

通过案例计算结果可知，式1和式2两种计算结果相互矛盾，其原因如下：

(1) “补价”构成内容解释不详

准则、应用指南及注会辅导书三者均没有详细说明“补价”构成内容，只是均将非货币性资产交换中涉及少量的货币性资产称之为“补价”，至于“补价”中是否含增值税，并没有明确。这样就会导致25%的判定条件应用不准确，若遇上临界值(考虑税大于25%，不考虑税小于25%)，则会增大错误运用会计准则的风险，造成会计差错，影响企业会

作者简介：赵俊梅，内蒙古工业大学经济管理学院副教授，硕士生导师；
赵玉珍，内蒙古工业大学经济管理学院副教授，博士，硕士生导师。

计信息质量。

(2) 涉及“补价”判定条件对比口径不一致

涉及少量货币性资产的非货币性资产交换判定条件为补价占整个资产交换金额的比例低于25%。准则并没有说明整个资产交换金额是指整个资产交换的公允价值还是整个资产交换的价税合计值,这样一来容易导致计算口径分子与分母不一致,违背一致性原则,缺乏可比性。

(3) “营改增”之后存货与不动产销售适用的增值税税率不同

增值税税率根据不同行业分别实施16%、10%和6%三档税率进行征收。上述案例中存货适用的税率为16%,不动产适用的税率为10%,产生的税率之差8万元包含在补价中。

例2:以2018年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》【例18-2】为例。背景资料如下:

甲公司与乙公司经协商,甲公司以其持有的一项专利权与乙公司拥有的一台机器设备交换。交换后两公司对于换入资产仍供经营使用。在交换日,甲公司的专利权的账面原价为900万元,已经计提累计摊销150万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为800万元;乙公司拥有的机器设备的账面原价为1 000万元,已提折旧300万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为755万元,乙公司另支付了45万元给甲公司。假定两公司均为增值税一般纳税人,销售固定资产和无形资产适用的增值税税率分别为17%和6%。上述交易过程中涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到论证;不考虑其他相关税费。

注会教材中非货币资产交换判定条件计算结果如下:

$45/800$ 或 $(755 + 45) = 5.6\% < 25\%$, 属于非货币性资产交换。

该例题存在如下疑问:

(1) 补价45万元有待商榷

“等价交换”是非货币性资产交换的最基本特征。该例题中专利权在交换日的公允价值为800万元,增值税税额为 $800 \times 6\% = 48$ (万元);机器设备在交换日的公允价值为755万元,增值税税额为 $755 \times 17\% = 128.35$ (万元);两项资产在交换日公允价值差额为 $800 - 755 = 45$ (万元),增值税税差为 $128.35 - 48 = 80.35$ (万元)。

甲公司换出资产的金额为: $800 + 48 = 848$ (万元)

乙公司换出资产的金额为: $755 + 128.55 = 883.55$ (万元)

在等价交换的原则下,甲公司应另支付给乙公司货币性资产即补价为: $883.55 - 848 = 35.55$ (万元)。补价35.55万元既包含资产公允价值之差,也包含了增值税税额之差。这样看来,教材中乙公司另支付给甲公司45万元的补价是有待商榷的。

(2) 非货币性资产交换账务处理中存在错误

甲公司换出资产是一项专利权,其账面价值为 $900 - 150 = 750$ (万元),交换日公允价值为800万元,应该确认“资产处置损益”50万元,而教材中甲公司账务处理中认定专利权“资产处置损益”为130.35万元,多确认了为80.35万元;乙公司换出的资产是一台机器设备,其账面价值为 $1\,000 - 300 = 700$ (万元),交换日公允价值为755万元,应该确认“资产处置损益”贷方55万元,而教材中乙公司账务处理中认定机器设备“资产处置损益”借方为25.35万元,收益变成了损失。究其原因,是由于补价45万元没有考虑增值税税差。

二、建议

(一) 涉及少量货币性资产判定条件的认定

由上面的例1和例2解析可知,非货币性资产交换在涉及少量货币性资产的情况下,关于判定条件应明确为通常以公允价值之差占整个资产交换的公允价值金额比例是否低于25%作为参考,即支付的货币性资产中换出与换入非货币性资产公允价值之差占换入资产公允价值的比例、或者收到的货币性资产中换出与换入非货币性资产公允价值之差占换出资产公允价值的比例低于25%的,视为非货币性资产交换。

(二) 对辅导教材中例题的修正

例题中的补价应由以下内容构成:

(1) 双方换出非货币性资产公允价值之差

甲公司换出专利权在交换日公允价值为800万元,乙公司换出机器设备在交换日公允价值为755万元,公允价值之差为: $800 - 755 = 45$ (万元)。乙公司应支付甲公司45万元。

(2) 增值税税差

甲公司换出资产的增值税税额为: $800 \times 6\% = 48$ (万元)

乙公司换出资产的增值税税额为: $755 \times 17\% = 128.35$ (万元)

增值税税差为 $128.35 - 48 = 80.35$ (万元),甲公司应支付乙公司80.35万元。

综合这两项内容,甲公司应支付给乙公司货币性资金 $= 80.35 - 45 = 35.35$ (万元)。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1]《会计》2018年度注册会计师全国统一考试辅导教材,中国注册会计师协会组织编写,中国财政经济出版社出版。

[2]《中级会计实务》2018年度全国会计专业技术资格考试辅导教材,财政部会计资格评价中心编,经济科学出版社出版。