

# 非货币性资产交换相关税费 会计处理之我见

余兴无 ■

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“准则”),不论以公允价值还是以账面价值作为确定换入资产成本的基础,都应将相关税费计入换入资产的成本。但是,相关税费种类繁多,有换出资产过程中发生的税费,也有换入资产过程中发生的税费,在会计实务中已出现了多种不同的相关税费会计处理方法。究竟应如何解读准则中关于相关税费的会计处理,笔者作了如下探讨。

## 一、准则要求的“一笔业务观”处理方法与条件

1、“一笔业务观”的处理方法:把非货币性资产的交换视为直接交换的一笔经济业务。此时换入资产的成本直接以换出资产的账面价值(涉及补价时,加上支付的补价或减去收取的补价)与应支付的全部相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)之和确定,不确认换出资产的损益。相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)不区分是销售过程发生的还是购买过程发生的,全部视为交换过程中发生的,均计入换入资产的成本。

2、“一笔业务观”的适用条件。根据准则第六条、第八条规定,在交换不具有商业实质,或换入与换出资产的公允价值均不能够可靠计量的前提下,应当以换出资产的账面价值(涉及补价时,加上支付的补价或减去收取的补价)和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。这其中就阐明了“一笔业务观”的适用条件。在该条件下,换出资产均不满足会计上收入的确认条件,不能作为销售处理,而只能把换入资产与换出资产的交换作为直接交换,以一笔业务进行会计处理。同时,因在交换过程中发生的相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)是为了取得换入资产的付出,所以应全部计入换入资产的成本;交换过程中涉及的可抵扣的增值税进项税额,则应计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户。

例1:2008年1月10日,甲公司以闲置的A厂房与乙公司闲置的B厂房进行交换,均作为固定资产管理。在交换日,甲公司A厂房的账面原价为8500万元,已提折旧2000万元,未计提减值准备,公允价值和计税价格均为9000万元,发生

2、搬迁企业所享受的税收返还的处理。不少地方政府为鼓励企业搬迁,由财政部门发文同意将搬迁企业向政府上交税收中的地方留成部分按一定比例返还给企业,这又是一种政府补助。该政府补助的会计处理有两种方法,一是独立地看,既然是税收返还,那么自然是收益相关的政府补助,直接按准则计入当期损益;二是视该税收返还的性质来定:若该税收返还系因搬迁引起(如果不搬迁,则企业将不会享受这种税收优惠政策),则税收返还应与收到的搬迁补偿款一并进行会计处理。笔者倾向于第二种会计处理,因为会计问题不单单是会计问题,更应该反映经济问题,即“实质重于形式”。

3、搬迁奖励金额由于存在较大的政策不确定性,应严格按照收付实现制的原则处理,在收到时才能确认为政府补

助,并将其作为收益性的政府补助计入当期“营业外收入”中。

4、在搬迁过程中收到的进度款,不能人为地将其定义为收益性相关或资产性相关,而应该严格按照搬迁项目总预算书中关于收益性和资产性的预算金额比重计算确定。如上例中,新安股份收到的7200万元就不能人为全部界定为收益性政府补助,在扣除实物资产成本4416.38万元后全部确认为营业外收入。新安股份将其分割为资产性相关和收益性相关并将资产相关的政府补助留在“递延收益”科目中核算的做法是符合新会计准则的。■

(作者单位:重庆天健会计师事务所)

青岛远洋船员学院基建资产处)

责任编辑 刘忻

A 厂房资产评估费用 10 万元, 支付购买 B 厂房的契税等相关税费 182 万元; 乙公司的 B 厂房的账面原价为 8 000 万元, 已提折旧 1 000 万元, 未计提减值准备, 公允价值和计税价格均为 9 100 万元, 发生 B 厂房资产评估费用 12 万元, 支付购买 A 厂房的契税等相关税费 180 万元。交换中, 甲公司向乙公司支付补价 100 万元。转让不动产的营业税税率为 5%, 假设该项交易不具有商业实质。要求: 分别做出甲、乙公司的会计处理。

甲公司支付的补价 100 万元 ÷ 换入资产的公允价值 9 100 万元 = 1.1% < 25%, 因此该项交易属于非货币性资产交换。由于该项交易不具有商业实质, 故按“一笔业务观”进行会计处理。

甲公司应作的会计处理如下:

结转 A 厂房的原价和累计折旧:

借: 固定资产清理	65 000 000	
累计折旧	20 000 000	
贷: 固定资产——A 厂房		85 000 000

记录 A 厂房的资产评估费用:

借: 固定资产清理	100 000	
贷: 银行存款		100 000

转让 A 厂房应计提营业税:  $9 000 \times 5\% = 450$  (万元),

借: 固定资产清理	4 500 000	
贷: 应交税费——应交营业税		4 500 000

由于按“一笔业务观”进行会计处理, 甲公司换入 B 厂房的成本应直接以换出 A 厂房的账面净值与支付的补价、应支付的全部相关税费之和确定。即, B 厂房成本 =  $6 500 + 100 + (10 + 450 + 182) = 7 242$  (万元), 不确认换出 A 厂房的损益。此时, “固定资产清理”账户借方余额为 6 960 万元, 另支付补价 100 万元、购买过程中的相关税费 182 万元。确认 B 厂房成本时, 作会计分录:

借: 固定资产——B 厂房	72 420 000	
贷: 固定资产清理	69 600 000	
银行存款	2 820 000	

乙公司应作的会计处理如下:

结转 B 厂房的原价和累计折旧:

借: 固定资产清理	70 000 000	
累计折旧	10 000 000	
贷: 固定资产——B 厂房		80 000 000

记录 B 厂房的资产评估费用:

借: 固定资产清理	120 000	
贷: 银行存款		120 000

转让 B 厂房应计提营业税:  $9 100 \times 5\% = 455$  (万元),

借: 固定资产清理	4 550 000	
-----------	-----------	--

贷: 应交税费——应交营业税	4 550 000
----------------	-----------

由于按“一笔业务观”进行会计处理, 乙公司换入 A 厂房的成本应以换出 B 厂房的账面净值减去收取的补价、再加上应支付的全部相关税费确定。即, A 厂房成本 =  $7 000 - 100 + (12 + 455 + 180) = 7 547$  (万元), 不确认换出 B 厂房的损益。此时, “固定资产清理”账户借方余额为 7 467 万元, 另收取补价 100 万元、购买过程中支付相关税费 180 万元。确认 A 厂房成本时, 作会计分录:

借: 固定资产——A 厂房	75 470 000	
银行存款	1 000 000	
贷: 固定资产清理	74 670 000	
银行存款	1 800 000	

## 二、准则要求的“二笔业务观”处理方法与条件

1、“二笔业务观”的处理方法: 把非货币性资产的交换看作非货币性资产的销售和购买二笔经济业务。即换出资产按以公允价值销售进行会计处理, 换入资产按以公允价值购买进行会计处理。相关税费也相应区分出是销售过程发生的还是购买过程发生的。销售过程中发生的相关税费(除增值税销项税额外)全部计入换出资产的销售损益; 购买过程中发生的相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)全部计入换入资产的成本。换入资产的成本是以换出资产的公允价值(涉及补价时, 加上支付的补价或减去收取的补价)与应支付的购买过程中的相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)之和确定的。

2、“二笔业务观”的适用条件。根据准则第三条、第七条规定, 在交换具有商业实质, 且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量的前提下, 应当以换出或换入资产的公允价值(涉及补价时还应考虑补价的影响)和应支付的购买过程中的相关税费作为换入资产的成本, 同时还应确认换出资产的销售损益。这其中阐明了“二笔业务观”的适用条件。在该条件下, 换出资产满足会计上收入的确认条件, 应作为销售处理, 销售过程的相关税费(除增值税销项税额外)应计入销售损益; 而换入资产则应作为购入处理, 购买过程中的相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)应计入换入资产的成本。

例 2: 假设例 1 中甲、乙公司的非货币性资产交换具有商业实质, 要求: 分别做出甲、乙公司的会计处理。

由于该项交易具有商业实质, 且换出资产(或换入资产)的公允价值能够可靠地计量, 故应按“二笔业务观”进行会计处理。

甲公司应作的会计处理如下:

结转 A 厂房的原价和累计折旧:

借：固定资产清理	65 000 000
累计折旧	20 000 000
贷：固定资产——A厂房	85 000 000

记录A厂房资产评估费用：

借：固定资产清理	100 000
贷：银行存款	100 000

转让A厂房应计提营业税： $9\,000 \times 5\% = 450$ (万元)，

借：固定资产清理	4 500 000
贷：应交税费——应交营业税	4 500 000

由于按“二笔业务观”进行会计处理，甲公司换入B厂房的成本应由以下三个部分构成：A厂房的公允价值9 000万元、支付的补价100万元、购买过程中的相关税费182万元。因此，换入B厂房的成本= $9\,000 + 100 + 182 = 9\,282$ (万元)，会计分录为：

借：固定资产——B厂房	92 820 000
贷：固定资产清理	90 000 000
银行存款	2 820 000

甲公司A厂房的账面净值6 500万元、资产评估费10万元、应交营业税450万元均应计入换出A厂房的损益。因此，换出A厂房的损益= $9\,000 - 6\,500 - 10 - 450 = 2\,040$ (万元)，会计分录为：

借：固定资产清理	20 400 000
贷：营业外收入	20 400 000

乙公司应作的会计处理如下：

结转B厂房的原价和累计折旧：

借：固定资产清理	70 000 000
累计折旧	10 000 000
贷：固定资产——B厂房	80 000 000

记录B厂房资产评估费用：

借：固定资产清理	120 000
贷：银行存款	120 000

对转让B厂房应计提的营业税： $9\,100 \times 5\% = 455$ (万元)，

借：固定资产清理	4 550 000
贷：应交税费——应交营业税	4 550 000

由于按“二笔业务观”进行会计处理，乙公司换入A厂房的成本取决于以下三个方面：B厂房的公允价值9 100万元、收取的补价100万元和购买过程中的相关税费180万元。因此，换入A厂房的成本= $9\,100 - 100 + 180 = 9\,180$ (万元)，会计分录为：

借：固定资产——A厂房	91 800 000
银行存款	1 000 000
贷：固定资产清理	91 000 000
银行存款	1 800 000

乙公司B厂房的账面净值7 000万元、资产评估费12万元、应交营业税455万元，均应计入换出B厂房的损益。因此，换出B厂房的损益= $9\,100 - 7\,000 - 12 - 455 = 1\,633$ (万元)，会计分录为：

借：固定资产清理	16 330 000
贷：营业外收入	16 330 000

### 三、不规范会计处理的缺陷分析

1、资产处理采用“一笔业务观”，相关税费的处理却采用“二笔业务观”。在这样的处理中，非货币性资产交换依据准则按直接交换一笔业务进行会计处理，不确认换出资产的损益，而销售过程中的相关税费(除增值税销项税额外)却计入了销售损益。这样，换入资产的成本是以换出资产的账面价值(涉及补价时，加上支付的补价或减去收取的补价)与购买过程中的相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)之和确定的。这种会计处理的主要缺陷是：(1) 对非货币性资产与相关税费采用不同观念进行会计处理，不符合会计信息的一致性要求；(2) 销售过程相关税费计入了销售损益，但没有相应的收入与之配合，低估了利润，不符合配比性原则；(3) 由于按账面历史成本计量，致使部分税费未计入而低估了换入资产的成本，不符合历史成本计量要求。

2、资产处理采用“二笔业务观”，相关税费的处理却采用“一笔业务观”。在这样的处理中，换出资产按以公允价值销售进行会计处理，换入资产按以公允价值购买进行会计处理，但相关税费作为交换过程中发生看待，全部(除可抵扣的增值税进项税额外)计入换入资产的成本。这样，换入资产的成本是以换出或换入资产的公允价值(涉及补价时还应考虑补价的影响)与应支付的全部相关税费(除可抵扣的增值税进项税额外)之和确定的。这种会计处理的主要缺陷是：(1) 不符合会计信息的一致性要求；(2) 换出资产的销售收入与其成本费用不完全配合，高估了利润，不符合配比性原则，并有可能增加企业的税务负担；(3) 销售过程的相关税费计入换入资产的成本，高估了资产，可能造成资产刚换入即已发生减值，致使企业计提税法上不可税前扣除的减值准备。

虽然，准则和新《企业所得税法实施条例》中均指出相关税费应计入换入资产的成本，但笔者认为对不同的相关税费还应区别对待。在以账面价值为基础确定换入资产成本的情况下，相关税费是指交换过程发生的全部税费(除增值税外)；而在以公允价值为基础确定换入资产成本的情况下，相关税费仅指购买过程发生的税费(除增值税外)。

(作者单位：江苏工业学院经济管理学院)

责任编辑 刘忻