

谈企业“以旧换新” 取得资产的会计处理

朱春晓

企业取得资产可以通过多种方式。不同的取得方式,其会计处理方法也就不同。本文主要谈谈企业以旧资产换入新资产的会计处理。

以旧资产交换取得新资产的会计处理的关键问题在于:如何确定换入资产的成本和处理换出资产的损益。对此,在实务中,通常可用两种方法来解决。

第一种:不确认换出资产的损益。换入资产的成本以下列方式确定:换出资产的帐面净值(如换出的资产为固定资产,则资产的帐面净值即为固定资产的原始成本扣减累计折旧之后的余额),加上交换时尚需支付的现金;如果交换时,对方还支付了部分现金,则应冲减换出资产的帐面净值。

第二种:确认换出资产的损益。换入资产的成本以换出资产的公平市价,加上交换时尚需支付的现金计算;如果交换时,对方还支付了部分现金,则应冲减换出资产的公平市价。换出资产的市价与帐面净值之间的差额,作为换出资产的损益,在交换当期计入损益。如果换出资产的市价不易获得,那么可以以换入资产的市价为入帐基础,减去另外可能支付的现金,或加上另外可能收到的现金来确定换入资产的成本。同样,以此成本与换出资产的帐面净值比较,差额部分作为当期损益确认。

例:某企业以一台旧设备A换入一台新设备B,旧设备的原始成本为100 000元,已计提折旧80 000元,设备A的市价为30 000元。换入新设备时,该企业另支付20 000元。

当采用第一种方法时,换入资产的成本就是 $100\,000 - 80\,000 + 20\,000 = 40\,000$ 元。可作如下会计分录:

借:固定资产——B	40 000
累计折旧	80 000
贷:固定资产——A	100 000
银行存款	20 000

当采用第二种方法时,换入资产的成本就是 $30\,000 + 20\,000 = 50\,000$ 元。换出资产的损益就是

$30\,000 - (100\,000 - 80\,000) = 10\,000$ 元。并作如下会计分录:

借:固定资产——B	50 000
累计折旧	80 000
贷:固定资产——A	100 000
银行存款	20 000
待处理财产损益	10 000

(待处理财产损益作为营业外收入或支出处理)。

很显然,以上两种方法的结果是不一样的。其原因就在于前一种方法不确认换出资产的损益;而后一种方法正好相反,在交换时确认换出资产的损益。第一种方法的合理性在于:资产只有在使用或转让(包括出售)时,才能产生收益。以旧资产换入新资产,旧资产的功能和用途仍由新资产来继续完成,因此旧资产的帐面净值应转入新资产的成本,当然也就不能确认换出资产的损益。第二种方法的合理性在于:如果旧资产的帐面价值转入新资产的成本,那么旧资产的计量出现错误时,将会使错误一直延续下去,从而违背了会计核算的真实和公正性。这种情况是有可能出现的。例如,旧固定资产在计提折旧时,可能出现有效使用年限预计错误,从而出现多提或少提折旧的情况,导致损益产生。

第一种方法实际上是假定换入的资产与旧资产是同一种类型,而第二种方法则忽视了这种类型。因此,以上两种方法都存在不完备和不合理之处。合理的做法是,区别取得的资产与交换出去的资产同类或不同类,分别情况进行会计处理。如果交换取得的资产是与换出资产同类的资产,那么换出资产的产生收益的过程可以认为没有结束。在这种情况下,如果换出资产的市价低于其帐面净值,那么在遵从稳健原则的情况下,应确认换出资产发生的损失;反之,如果换出资产的市价高于其帐面净值,则不能确认换出资产产生的未实现收益。如果交换取得的资产是与换出资产不同类的资产,那么换出资产的获利过程可以认为已经完成,所有换出资产的损益应于交换的当期计入损益。