

# 新非货币性资产交换准则下的 会计与税务处理比较分析

蔡江新 高允斌

**摘要：**本文在简要介绍新修订的非货币性资产交换准则核心内容的基础上，从政策和实务操作层面分析了新准则下不同交易和不同会计方法涉及的税收处理及税会差异：符合相应条件的，应当以公允价值计量，否则以账面价值为基础计量；以公允价值计量的非货币性资产对外投资，符合且选择特殊性税务处理的，投资方和被投资企业账面价值和计税基础存在差异；以账面价值为基础计量的，因纳税处理时换出资产通常要按公允价值视同销售，会产生税会差异。还探讨了新准则及税收制度中存在的一些问题，并提出了相应意见。

**关键词：**非货币性资产交换；会计处理；税务处理；纳税调整

**中图分类号：**F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)05-0041-04

2019年5月，财政部对原《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（以下简称原准则）进行了修订，发布了新《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（财会[2019]8号，以下简称新准则），适用于所有执行《企业会计准则》的企业，自2019年6月10日起施行。本文拟就新准则实施后，针对以公允价值为基础计量的非货币性资产交换、以非货币性资产对外投资以及以账面价值为基础计量的非货币性资产交换的会计处理与税务处理作对比分析和讨论。

## 一、适用范围的变化及其税收影响

原准则并没有对准则的适用范围进行规范，因此在实际业务中遇到与其他

会计准则规定的处理发生冲突时，很可能导致企业会计处理不一致，故新准则增加了适用排除范围，其中对纳税处理有直接关系的事项有：

（一）排除以存货换取他人非货币性资产的情形

企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第14号——收入》（以下简称新收入准则），按照新收入准则有关“客户支付非现金对价”的规定处理，这与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称实施条例）第十三条规定的“以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额”基本趋同，减少了税会差异。

（二）排除权益性交易

非货币性资产交换的一方直接或间

接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。权益性交易不得确认会计损益，但在进行企业所得税处理时，应对换出资产作视同销售处理，确认资产转让所得或损失，同时，对换入的非货币性资产可按公允价值作为计税基础，因此交换双方都会产生时间性的税会差异。

## 二、以公允价值为基础计量的非货币性资产交换

新准则规定非货币性资产交换同时

**作者简介：**蔡江新，江苏国瑞兴光税务师事务所创新咨询部副主任；  
高允斌，江苏国瑞兴光税务师事务所所长，正高级会计师。

表1

情形	确认时点
对于换入资产	在符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认
对于换出资产	在满足资产终止确认条件时终止确认

表2

情形	会计处理	结合换入、换出资产的不同性质和类别判断
换入资产满足资产确认条件, 换出资产尚未满足终止确认条件的	在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债	可能计入预收款项或者其他流动负债/其他非流动负债等项目
换入资产尚未满足资产确认条件, 换出资产满足终止确认条件的	在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产	可能计入预付款项或者其他流动/非流动资产等项目

满足规定条件的,应当以公允价值为基础计量,否则以账面价值为基础计量。

#### (一) 会计确认的税收影响

新准则第四条要求企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产初始确认和换出资产终止确认(见表1)。

新准则第五条对于换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点不一致时,可能涉及的情形作出了规定(见表2)。

换出资产终止确认的条件应当遵循新收入准则规定的收入确认条件,即非货币性资产的接收方取得其控制权时终止确认换出资产。值得关注的是,由于新准则采用了控制权转移标准确认换出资产的终止时点,与《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)第一条第一款规定的确认企业所得税收入条件存在差异,往往会在换出资产终止确认的时间点上产生税会差异。

例1:甲公司2019年12月20日以固定资产与乙公司的无形资产(专利技术)进行交换。甲公司2019年12月22日取得乙公司的无形资产并办理了权利人变更手续,实质性地控制了该项技术。12月25日,甲公司发出固定资产且乙公司已验收。至12月31日,该固定资产尚

未安装完毕。会计上,甲公司换入的无形资产已满足确认条件,但换出的固定资产尚未满足终止确认条件;在企业所得税上,甲公司应当在2019年度确认固定资产处置损益,故产生了税会差异。同时还要注意的,视同销售业务的增值税纳税义务发生时间,因标的物的类型不同——一般货物、不动产、无形资产等而有所不同,其与会计上终止确认换出资产的时点也可能不同。

会计确认了换入资产后,如果随即进行了资产折旧、摊销或成本结转,由此而产生的成本费用未必能够在税前扣除。因为税收上确认一项资产及其对应的税前扣除,除了要有实际业务发生,还要求在汇算清缴结束前取得合规的税前扣除凭证(如果取得的是一项固定资产,应在投入使用后12个月内取得合规凭证)。

#### (二) 会计计量及其税收影响

##### 1. 不存在补价的交易情形。

##### (1) 会计处理

对于换入资产,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量;对于换出资产,应当在终止确认时,将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。根据该规定,非货币性资产交换实质上被视为一项购买交易,按照

历史成本原则,以所支付对价的公允价值对购入资产成本进行计量。

#### (2) 税收处理

##### ① 增值税处理

对于换出资产,其取得的对价属于有偿取得《增值税暂行条例实施细则》以及《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号,以下简称36号文)规定的其他经济利益,一般需要缴纳增值税。不过,《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)、《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2013年第66号)等文件规定,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。36号文进一步规定,其中涉及的不动产、土地使用权转让行为,不征收增值税。虽然36号文中并未提及无形资产转让行为,但是根据业务实质,笔者认为此类资产重组中,涉及的无形资产转让行为也应当不征收增值税。

对于换入资产,新准则要求优先按照换出资产的公允价值和相关税费作为换入资产的初始确认成本。不过,新准则中没有说明此处的“成本”是资产的含税价还是不含税价。由于非货币性资产交换实质上被视为一项购买交易,除了上述符合条件的不征收增值税的资产重组情形外,当换出资产方开具增值税专用发票时,换入资产方可以依法抵扣进项税额,因此,换入资产的会计成本等于换出资产的公允价值(含税价格)减去可抵扣进项税额后的金额。

##### ② 企业所得税处理

根据企业所得税法的相关规定,可以将企业所得税处理方式总结为两类:

一类是按销售交易法进行处理,另一类是按购买交易法进行处理。

按销售交易法进行处理。实施条例第十三条规定,以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额;第五十八条、六十二条等规定,通过非货币性资产交换方式取得的固定资产、无形资产、投资资产等,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。根据上述规定,企业所得税处理时按换入资产的公允价值确定其计税基础且对换出资产视同销售,而新准则要求优先按照换出资产的公允价值和相关税费作为换入资产的初始确认成本,如果换入、换出资产公允价值不等而交换双方对差额忽略不计补价的,在换入资产初始计量环节,理论上就会产生税会差异。另外,新准则第八条明确规定,按照换出资产的公允价值与账面价值的差异计入当期损益,而企业所得税处理时按换入资产的公允价值确定换出资产的视同销售收入,也可能造成税会差异的产生。

按购买交易法进行处理。实施条例第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,应当视同销售货物、转让财产。即按换出资产公允价值确认计税收入,与会计处理的原则基本一致。

分析实施条例第十三条和第二十五条之后,就会发现两类处理方法内在不协调之处。实务中,由于发生非货币性资产交换需要在《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2017年版)》中《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》第2行“(一)非货币性资产交换视同销售收入”进行申报,换出资产一般按照实施条例第二十五条的规定进行税收处理。针对换入资产,实施条例要求按照换入资产的公允价值确认换入资产的计税基础。两种不同的口径,既导致纳税人必须索取不同的证据材料,又导致在不同形式和

口径的证据下收入与扣除关系上的不平等,处于两难境地。况且,无论是会计准则的规定还是企业所得税法规的规定,都没有说明白“公允价值”是含税价还是不含税价。在我国目前增值税尚为三档税率的情况下,如果交换资产的含税价相等,很可能不含税价不等,如果交换资产的不含税价相等,很可能含税价不等,此时双方无论是会计处理还是纳税处理可能更加无所适从。

承例1,假定甲公司以固定资产交换乙公司的无形资产。前者的评估价格为100万元(含税价,下同),后者的评估价格为110万元。双方经过谈判商定将无形资产的作价降至100万元,在不结算补价的情况下双方各按100万元互开专用发票,且不考虑由于两类资产适用增值税税率不等而带来的不含税价不一致的差异因素。本例中,甲公司按100万元价税分离后的价款确认收入和损益,按收到增值税专用发票上注明的价款确认换入资产入账价值与计税基础,不必纠结于在换入与换出资产价值中的取与舍、先与后的问题。有人认为,无形资产评估价格110万元才是公允价值。在此,笔者无意于对“公允价值”的概念内涵进行解读,我们只要从基本的经济常识出发来认识和处理问题,评估价的本质只是一个外部咨询价,交易双方在公开、规范的制度和程序下自愿达成的交易价格应该就是“公允”的。

#### 2. 涉及补价的交易情形。

##### (1) 会计处理

新准则第九条及第十二条明确了涉及补价的,补价参与计量的具体方法(见表3)。

新准则完善了“货币性资产”的定义,强调了收取固定或可确定金额的“权利”即为“货币性资产”,那么收取的补价(货币性资产)中很可能存在如应收账款、准备持有到期的债券等金融资产。

对于同时换入的多项资产,按照换

入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例,将换出资产公允价值总额(涉及补价的,加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊,以分摊至各项换入资产的金额,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的成本进行初始计量。

##### (2) 税收处理

涉及补价的非货币性资产交换在税收处理时,其基本原则与不涉及补价的情形相同,在此不再赘述。不过,在同时换入或换出多项资产的情形下,往往需要按每一项开具增值税发票或者汇总开具增值税发票并开具发票清单,在涉及资产众多的时候,双方应在签订合同时就将资产价值进行划分并制作合同附件清单,作为开票依据。

### 三、以公允价值计量的非货币性资产对外投资

#### (一) 会计处理

根据《公司法》第二十七条规定,股东可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资。对作为出资的财产应当评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价。在具有商业实质的非货币性资产对外投资业务中,新准则规定,对于获得的长期股权投资,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费进行初始计量;对于换出资产,应当在终止确认时,将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

#### (二) 企业所得税处理

##### 1. 一般性税务处理。

一般性税务处理下,对于取得的长期股权投资,应按照换出资产的公允价值(含税价)确定其计税基础;对于对外投资的非货币性资产,应作视同销售处理,按其公允价值(不含税价)确定换出资产的收入,一次性确认资产转让所

表3

非货币性资产交换具体情形		换入资产成本中补价的处理
以公允价值为基础计量的非货币性资产交换涉及补价的	支付补价	加上补价的公允价值
	收到补价	减去补价的公允价值

表4

非货币性资产交换具体情形		换入资产成本中补价的处理
以账面价值为基础计量的非货币性资产交换涉及补价的	支付补价	加上补价的账面价值
	收到补价	减去补价的公允价值

得。因此，它与以具有商业实质的非货币性资产对外投资业务的会计处理总体上无税会差异，与不具有商业实质的非货币性资产对外投资业务的会计处理存在纳税调整。

## 2. 特殊税务处理。

(1) 对居民企业进行非货币性资产投资

《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号，以下简称116号文)规定，对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，确认非货币性资产转让所得。该所得可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额并计算缴纳企业所得税。换入股权投资的计税基础应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。而无论投资方如何进行纳税处理，被投资企业取得非货币性资产的计税基础，按非货币性资产的公允价值(不含税价)确定。

例2：甲公司2019年将一处不动产对乙公司进行投资。根据资产评估公司出具的资产评估报告，该不动产的评估值(含税价)为15 750万元，适用增值税简易计税方法，征收率为5%，投资双方确认了上述结果。该不动产的账面净值与计税基础一致，均为10 000万元，会计确认的资产处置收益为5 000万元

[15 750/(1+5%) - 10 000]。

依据116号文、《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第33号)文件，甲公司对上述非货币性资产转让所得选择在5个纳税年度的期间内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，2019年度确认非货币性资产转让所得为1 000万元。2019年企业所得税汇算清缴纳税申报时，在《企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表》第12行“六、非货币性资产对外投资”的“特殊性税务处理(递延纳税)”中，账载金额填报50 000 000.00元，税收金额填报10 000 000.00元，纳税调减40 000 000.00元，形成一项递延所得税负债。同时甲公司向主管税务机关提供《非货币性资产投资递延纳税调整明细表》。

乙公司接受的上述资产，可以不含税价15 000万元作为计税基础，与会计入账价值一致。只要该不动产不属于专用于免税项目、简易计税项目或职工福利的，自2019年4月1日起，进项税额可以一次性抵扣。

116号文明确了非货币性资产转让收入确认的时点为投资协议生效并办理股权登记手续时。如果双方原来就是关联方的，还有其他特殊规定，而这些规定与新准则要求以控制权转移来终止确认换出资产的结果，在实务中往往存在差异。例如，甲公司以固定资产对乙公

司增资，乙公司于2019年12月29日取得固定资产的控制权，但是乙公司相应的股权变更登记手续在2020年1月4日完成，此时就会产生税收确认非货币性资产转让所得的时间晚于会计确认损益的时间。这就需要在实务中特别关注计税收入确认时点与分期确认所得叠加影响的税会差异。

(2) 对100%直接控股的非居民企业进行非货币性资产投资

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号，以下简称59号文)规定，对100%直接控股的非居民企业进行非货币性资产投资，如选择特殊性税务处理，可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

(3) 国有企业改制上市

《财政部 国家税务总局关于企业改制上市资产评估增值企业所得税处理政策的通知》(财税[2015]65号，以下简称65号文)明确，国有企业以评估增值资产，出资设立拟上市的股份有限公司或国有企业将评估增值资产，注入已上市的股份有限公司，该过程中发生的资产评估增值，应缴纳的企业所得税可以不征收入库，作为国家投资直接转增该企业国有资本金，但获得现金及其他非股权对价部分，按规定缴纳企业所得税。经确认的评估增值资产，可按评估价值入账并按有关规定计提折旧或摊销，在计算应纳税所得额时允许扣除。

该项规定有助于减少税会差异。不过，该政策的执行期限为2015年1月1日至2018年12月31日。对于2019年以后的国有企业改制上市的企业所得税处理尚未明确。

(4) 特殊性税务处理

59号文及《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号)文件规定，受让企业(即被投资企业)(下转第47页)

来计量其他债权投资，同时在资产负债表中以旁注的形式列示其他债权投资的公允价值。这样会计信息使用者就可以根据需要获得其他债权投资以摊余成本列示的账面价值，也可以获得以公允价值列示的账面价值。这种核算方法能保证其他债权投资信用减值损失的确认符合资产减值会计准则的要求，满足一致性原则，同时也不破坏会计恒等式的平衡关系。

#### (二) 增设两种计量属性并存的金融资产

与企业管理其他债权投资的业务模式相匹配，将其他债权投资归入新增的两种计量属性并存的金融资产，即：初始确认与计量时采用与债权投资核算相同的方法。后续计量时采用两种计量属性，当公允价值高于其他债权投资预期收取的现金流量现值时，以公允价值对其他债权投资进行后续计量；反之，以企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值提取信用减值损失，计入“其他债权投资减值准备”，

同时把以前累计的公允价值变动损益通过其他综合收益予以转销，以其他债权投资的账面余额减去其他债权投资减值准备后的账面价值对其他债权投资进行后续计量。这样既能与企业管理金融资产的业务模式相匹配，也符合企业经济业务的客观事实。而且因为双重目标的存在，出于经济利益的考虑，当收取合同现金流量对企业有利时，企业将收取合同现金流量，所以就要以计提信用减值准备后的金额来计量其他债权投资；而当出售其他债权投资对企业有利时，企业通常会选择出售，这时以公允价值对其他债权投资进行计量就更合理。会计信息使用者通过其在资产负债表上列示的计量属性还可以判断出企业管理者持有其他债权投资的后续处理方式倾向。至于因偿还负债而以低于合同现金流量现值出售其他债权投资的情况则比较少见，如果损失巨大，企业通常可以采取其他替代的方法如借新债还旧债或出售其他资产履行自己的义务。在这种核算方法下，前面经济业务的会计处理

如下：

甲公司相关账务处理如下：

1. 购入该工具时：

借：其他债权投资——成本 1 000  
贷：银行存款 1 000

2. 2×17年12月31日（由于公允价值950万元低于其他债权投资预期收取的现金流量现值970万元，所以要计提信用减值损失）：

借：信用减值损失 30  
贷：其他债权投资减值准备 30

甲公司在2×17年年度资产负债表中以账面价值970万元列示其他债权投资。

3. 2×18年1月1日：

借：银行存款 950  
投资收益 20  
其他债权投资减值准备 30  
贷：其他债权投资——成本 1 000

责任编辑 陈利花

（上接第44页）收购的资产不低于转让企业全部资产的50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：转让企业（即投资企业）对转让的资产可不确认所得或损失，其取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

如果会计处理采用公允价值计量，企业所得税符合且选择特殊性税务处理的，则投资方长期股权投资的账面价值与计税基础存在差异，被投资企业接受的非货币性资产账面价值与计税基础同样存在差异。反之，如果会计处理采用账面价值计量，在没有补价等特定事项的情况下，税会处理总体一致。

#### 四、以账面价值为基础计量的非货币性资产交换

在“以账面价值为基础计量”的情况下，因纳税处理时对换出资产通常要按照公允价值视同销售，故产生会计与税法之间的差异调整。

##### (一) 会计处理

对于换入资产，企业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初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

涉及补价的，补价参与计量的具体办法见表4。

收到补价的，采用公允价值确定收到补价的初始计量金额，是为了遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十三条的规定，企业初始确

认金融资产或金融负债时，应当按照公允价值计量。

##### (二) 增值税处理

增值税的首要问题是如何确定销售额。双方应按前文所建议的方法，在资产评估或参照最近时期同类资产的销售价格基础上，商定一个同等金额，互开增值税发票。

##### (三) 企业所得税处理

对于换出资产，企业所得税处理时需要视同销售，按照公允价值——实务中表现为不含税价计算确认非货币性资产转让所得；对于换入资产，企业所得税处理时以换入资产对应的税前扣除凭证上标明的“销售额”确定计税基础，会计与税收之间会产生暂时性差异。☐

责任编辑 武献杰