

# 换入多项资产的非货币性资产交换核算探讨

王巧霞(副教授)

(武昌工学院经济与管理学院 武汉 430065)

**【摘要】**与单项资产的非货币性资产交换相比,换入多项资产的非货币性资产交换不仅情形较多,涉及的相关税费也比较复杂,这些问题给换入多项资产的成本确认也带来了一定的困难。本文采用图示法将换入多项资产的非货币性资产交换情形进行详细分类,对不同情形下换入资产的成本确认进行分析。同时借助案例对非货币性资产交换中涉及的相关税费处理、成本确认等问题进行了探讨。

**【关键词】**非货币性资产交换 图示法 营业税 增值税

## 一、采用图示法对换入多项资产的非货币性资产交换情形进行分类

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“非货币性资产交换准则”)第三条规定:“非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:(一)该项交换具有商业实质;(二)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。”第六条规定:“非同时满足本准则第三条规定条件的非货币性资产交换,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成本,不确认损益。”

笔者为了解析方便,运用数学中常用的图示法对非货币性资产交换情形进行分类。即将“该项交换具有商业实质”这句话用字母A表示,对应的“该项交换不具有商业实质”这句话则用字母 $\bar{A}$ 表示;将“换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量”这句话用字母B表示,对应的“换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量”则用字母 $\bar{B}$ 表示。将字母B进一步分解为字母 $B_1$ 、 $B_2$ 和 $B_3$ 等三种情形,其代表的含义分别见下图1:

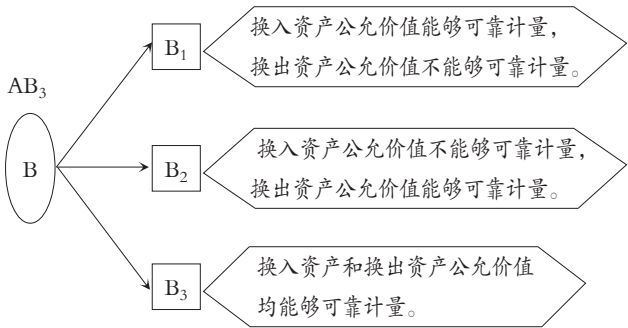


图1

通过对非货币性资产交换准则第三条规定的分析可知,满足该条规定的只有 $AB_1$ 、 $AB_2$ 和 $AB_3$ 这三种具体组合情形,其代表的含义分别见下图2:

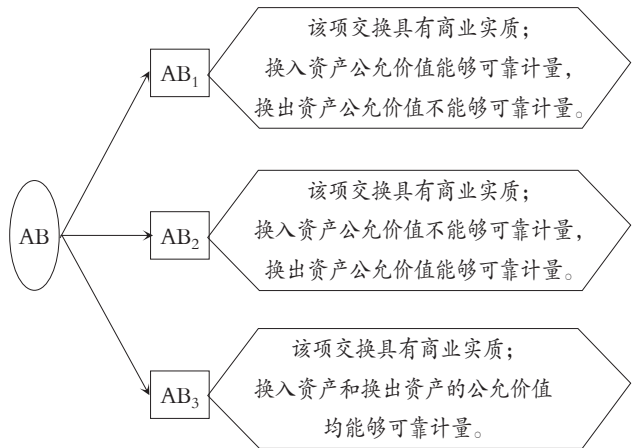


图2

接着,我们将A、B、 $\bar{A}$ 和 $\bar{B}$ 这四个字母组合起来,就很容易得出换入多项资产的非货币性资产交换涉及以下八种情形,具体见下图3:

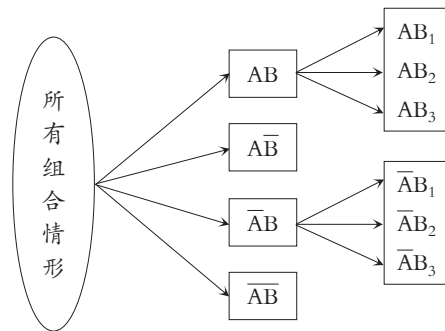


图3

## 二、换入多项资产的非货币性资产交换中换入资产成本的会计处理分析

非货币性资产交换准则第九条规定,非货币性资产交换同时换入多项资产的,在确定各项换入资产的成本时,应当分别下列情况处理:

(1)非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。

(2)非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能够可靠计量的,应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。

通过分析上述规定,我们发现换入多项资产的非货币性资产交换的八种情形中,只有AB<sub>1</sub>和AB<sub>3</sub>这两种情形能够采用非货币性资产交换准则第九条第一种情况来确定各项换入资产的成本,其余六种情形只能采用非货币性资产交换准则第九条第二种情况来确定各项换入资产的成本。

根据以上分析,笔者将换入多项资产的非货币性资产交换的八种情形中所涉及的换入资产成本的会计处理方法归纳如下表:

换入多项资产的非货币性资产交换中  
换入资产成本的会计处理

八种情形	各项换入资产成本的会计处理	适用非货币性资产交换准则
AB <sub>1</sub>	以换入资产的公允价值总额为基础确定换入资产的成本总额。	第三条
AB <sub>2</sub>	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。	第三条
AB <sub>3</sub>	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(除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠)。	第三条
$\overline{AB}$ 、 $\overline{AB}_1$ 、 $\overline{AB}_2$ 、 $\overline{AB}_3$ 、 $\overline{AB}$	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成本。	第六条
AB <sub>1</sub> 、AB <sub>3</sub>	按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。	第九条 第一种情况
$\overline{AB}_2$ 、 $\overline{AB}$ 、 $\overline{AB}_1$ 、 $\overline{AB}_2$ 、 $\overline{AB}_3$ 、 $\overline{AB}$	按照换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。	第九条 第二种情况

## 三、换入多项资产的非货币性资产交换案例分析

2013年5月,A公司以其生产的打印机和一幢厂房交换B公司自制的专用设备和专利技术。A、B公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。A公司打印机

的账面价值为110万元,公允价值为100万元;厂房的账面原值为500万元,在交换日的累计折旧为320万元,公允价值为200万元。B公司该台设备的账面原值为150万元,在交换日的累计折旧为40万元,该设备是B公司专门制造、性质特殊,其公允价值不能可靠计量;专利技术账面原值为450万元,累计摊销为270万元。

假设双方交换具有商业实质,整个交易过程中没有涉及补价,B公司将换入的打印机作为固定资产管理。同时,A公司此前没有为此计提存货跌价准备,B公司也没有计提相关的资产减值准备。

分析:该项交换属于不涉及补价的非货币性资产交换,并且具有商业实质。对A公司来说,换出打印机和厂房公允价值均能可靠计量,但换入设备和专利技术公允价值不能够可靠计量。对照上表可知,属于AB<sub>2</sub>这种情形,适用于非货币性资产交换准则第三条和第九条第二种情况。对B公司来说,换入的打印机和厂房公允价值能可靠计量,但换出的设备和专利技术公允价值不能够可靠计量,对照上表可知,属于AB<sub>1</sub>这种情形,适用于非货币性资产交换准则第三条和第九条第一种情况。

### 1. A公司的账务处理:

(1)根据税法有关规定:换出打印机的增值税销项税额=100×17%=17(万元),换出厂房的营业税=200×5%=10(万元),换入设备的增值税进项税额=(150-40)×17%=18.7(元)。

(2)确定换入资产成本总额。笔者认为,换出厂房应缴纳的营业税,属于价内税,不能计入换入资产的成本总额,应单独作为转让厂房的净损益处理。

换入资产成本总额=换出打印机和厂房的公允价值+换出打印机的增值税销项税额-换入设备可抵扣的增值税进项税额=100+200+17-18.7=298.3(万元)。

(3)计算各项换入资产的比例。换入设备应分摊的比例=换入设备的账面价值÷(换入设备的账面价值+换入专利技术的账面价值)=(150-40)÷[(150-40)+(450-270)]=37.9%。

换入专利技术应分摊的比例=换入专利技术的账面价值÷(换入设备的账面价值+换入专利技术的账面价值)=(450-270)÷[(150-40)+(450-270)]=62.1%。

(4)确定各项换入资产成本。换入设备的成本=298.3×37.9%=113.06(万元),换入专利技术的成本=298.3×62.1%=185.24(万元)。

借:固定资产清理	180
累计折旧	320
贷:固定资产——厂房	500
借:固定资产清理	10
贷:应交税费——应交营业税	10

# 总分机构间存货调拨的会计处理

代学钢(副教授)

(河北软件职业技术学院 河北保定 071000)

**【摘要】**在企业的总分支机构一般会存在存货等内部交易,对于这种交易,其中未实现的损益要进行相应的会计处理。在实务中,有的企业通过发出商品和分公司购销差价等科目进行核算,但是这种处理尚有不足之处,本文提出了进一步的解决措施。

**【关键词】**总分机构 内部交易 存货

## 一、总分机构汇总纳税相关规定

为有效解决法人所得税制度下税源跨省市转移问题,加强跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理,2012年12月国家税务总局制定了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》。该文件第二条规定,汇总纳税的适用范围为在中国境内跨地区(指跨省、自治区、直辖市和计划单列市)设立不具有法人资格的分支机构的居民企业。第三条规定,汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。其中“统一计算”是指企业总机构统一计算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额;“汇总清算”是指在年度终了后,总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得

额、应纳税额,抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税税款后,多退少补。

## 二、总分机构存货调拨中的会计问题

纳税实务中,有许多总公司是一种松散型的总分组织,总公司对分公司并无很强的控制力,各自仍独立核算公司计利润,在账务处理中体现各自债权债务,但能够汇总纳税获得总体税负最低效果。在总分机构实行汇总纳税的情况下,如果总分机构发生存货内部调拨,如何进行会计处理,既能满足反映存货信息的需要,又能满足所得税汇总纳税的需要,实务中存在不同做法。

例:河北邢台某企业A总公司(增值税一般纳税人),山东济南某分支机构B(增值税一般纳税人,独立核算,但不是独立法人),所得税实行汇总纳税。总公司向分公司

借:固定资产——设备	113.06
无形资产——专利技术	185.24
应交税费——应交增值税(进项税额)	18.7
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
固定资产清理	190
营业外收入	10
借:主营业务成本	110
贷:库存商品——打印机	110

借:固定资产清理	110
累计折旧	40
贷:固定资产——设备	150
借:固定资产——打印机	100
——厂房	200
应交税费——应交增值税(进项税额)	17
累计摊销	270
贷:固定资产清理	110
无形资产——专利技术	450
应交税费——应交增值税(销项税额)	18.7
营业外收入	8.3

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2013

2. B公司账务处理:由于换出设备和专利技术的公允价值均不能可靠计量,所以此时应直接以各项换入资产的公允价值作为换入资产的入账成本,不再考虑换出设备的增值税销项税额和换入打印机可抵扣的增值税进项税额。

换入打印机的成本=打印机的公允价值=100(万元),换入厂房的成本=厂房的公允价值=200(万元)。