

非货币性资产交换补价是否含增值税

张卫丽

(郑州成功财经学院管理系, 河南巩义 451200)

【摘要】非货币性资产交换业务的交换双方涉及存货、固定资产时,必然涉及增值税,那么此增值税是否包含在补价中呢?这一问题对非货币性资产交换的认定以及交换双方的业务处理都会产生影响。本文以补价含与不含增值税两种情况,对非货币性资产交换的概念、认定及业务处理展开比较探讨。

【关键词】增值税;补价;非货币性资产交换;公允价值

非货币性资产交换主要内容包括其概念的界定、认定条件以及交换双方的业务处理三个方面。当业务中涉及增值税时,由于增值税是流转税、价外税,其在交换后必然会进行转嫁,换出方在换出资产的同时应收取换出资产增值的销项税额,同时承担换入资产增值的进项税额。由于换出资产和换进资产的税额是不相等的,因而必然要进行增值税账务处理。

那么此增值税是否计入补价之中进行业务处理呢?本文对此增值税在非货币性资产交换中的业务处理展开三方面的探讨。

一、非货币性资产交换的概念

非货币性资产交换,指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。当交换涉及增值税时,此概念中的补价应该如何处理呢?对于补价的处理有以下两种方法。

1. 补价不含增值税。补价是双方资产不含税公允价值的差额,那么非货币性资产交换认定中的分子、分母用到的价值都应不含税的价格,业务处理中用到的补价也不含增值税,因而增值税在业务处理中必须单独考虑。会计处理要以银行存款反映收取或支付相应的增值税,如果销项税额大于进项税额,就要借记银行存款(金额为销项税减进项税),如果销项税额小于进项税额,就要贷记银行存款(金额为进项税减销项税)。

2. 补价包含增值税。补价既包括双方资产不含税公允价值的差额,又包括相应增值税的差额,将增值税放在补价中一并考虑,即补价是含税公允价值的差额。那么非货币性资产交换认定中的分子、分母用到的价值都应含税的价格,业务处理中用到的补价也含增值税,会计处理就不用再单独考虑增值税,可简化业务处理。

补价到底含与不含增值税,对非货币性资产交换的

认定及业务处理都会产生直接的影响。不管如何处理,有一点是明确的,即非货币性资产交换的概念、认定及业务处理整个流程都应前后保持一致。

二、非货币性资产交换的认定

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》及其应用指南的规定,非货币性资产交换认定的要点为:①非货币性资产交换的前提条件是交换双方的资产必须是非货币性资产。②认定条件中的分子、分母是否含税必须一致。③非货币性资产交换的认定可以从收到补价方和支付补价方任何一方进行认定;不管从哪方进行认定,补价和据此判断的基数必然是:一方为现金流入,一方为现金流出(对于收到补价方,判断基数即为换出资产的公允价值;对于支付补价方,判断基数即为换入资产的公允价值)。

例如:甲和乙两公司进行资产交换,甲公司用于交换资产的公允价值为M,增值税为M×17%,乙公司用于交换资产的公允价值为N,增值税为N×17%,假定M>N,甲为收到补价方,乙为支付补价方。非货币性资产的认定关键是要弄清楚分子、分母是否含税。

1. 补价不含增值税。由于补价是双方资产不含税公允价值之差,那么据此判断的基数也应为换入或换出资产不含税的公允价值,即:补价=M-N。现从甲、乙双方分别进行判断:

收到补价的甲企业,其认定条件为:

收到的补价/换出资产公允价值(不含税)<25%,即:

$$\frac{M-N}{M} < 25\%$$

支付补价的乙企业,其认定条件为:

支付的补价/换入资产公允价值(不含税)<25%,即:

$$\frac{M-N}{M} < 25\%$$

2. 补价包含增值税。由于补价是由公允价值和增值税两部分构成,那么据此判断的基数也应为换入或换出资产含税的公允价值,即:补价=(M+M×17%)-(N+N×17%)。现从甲、乙双方分别进行判断:

收到补价的甲企业,其认定条件为:

收到的补价/换出资产公允价值(含税)<25%,用计算式表示为:

$$\frac{(M - M \times 17\%) - (N + N \times 17\%)}{M + M \times 17\%} < 25\%$$

支付补价的乙企业,其认定条件为:

支付的补价/换入资产公允价值(含税)<25%,用计算式表示为:

$$\frac{(M - M \times 17\%) - (N + N \times 17\%)}{M + M \times 17\%} < 25\%$$

三、非货币性资产交换的业务处理

非货币性资产交换业务处理的关键是确认换入资产成本,其计量基础包括公允价值和账面价值两种方法。涉及增值税的非货币性资产主要为存货和固定资产。现以甲乙两公司资产交换为例进行探讨。

例:甲乙两公司均为增值税一般纳税人,甲公司以其存货交换乙公司固定资产,甲公司存货的公允价值M大于乙公司固定资产的公允价值N,具体资料为:

表1 甲、乙公司交换资产资料

甲公司				乙公司							
存货	成本		公允价值		固定资产	账面价值		公允价值			
	A	M+M×17%	M	M×17%		B*	N+N×17%	N	N×17%		
收到不含税补价:M-N				支付不含税补价:M-N							
收到含税补价:(M-N)×(1+17%)				支付含税补价:(M-N)×(1+17%)							

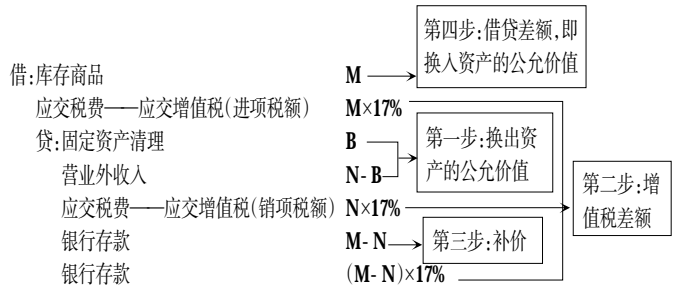
注:为简化起见,B*=固定资产-累计折旧-固定资产减值准备。

假设甲乙两公司的资产交换具有商业实质,则该非货币性资产交换以公允价值入账。处理的基本原则为:换入=换出,即以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。

假设甲乙两公司的资产交换不具有商业实质,则该非货币性资产交换以账面价值入账。处理的基本原则为:换入=换出,即以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。下面以乙公司的业务为例,分补价不含增值税与含增值税分别进行处理。

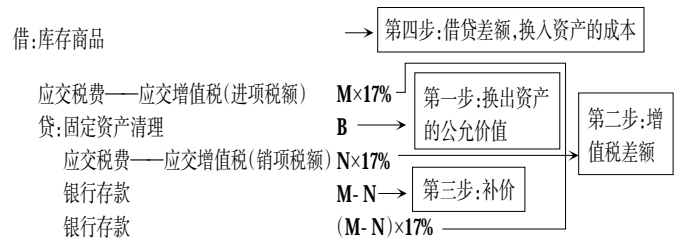
1. 补价不含增值税业务处理。交换双方增值税的差额以银行存款反映,也就是银行存款既反映补价,也反映增值税的差额。

(1)非货币性资产交换以公允价值计量。乙公司的会计分录为:



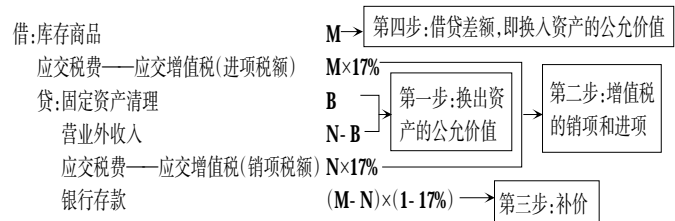
这里需要解释两点:①当固定资产的账面价值B>公允价值N时,则借记营业外支出(B-N)。换出资产以公允价值入账,需要先从账面价值入账,然后将账面价值通过损益类科目调整为公允价值。②增值税差额必须以等额的银行存款反映,如果增值税销项大于进项,则差额在银行存款的借方反映;如果增值税销项小于进项,则差额在银行存款的贷方反映。

(2)非货币性资产交换以账面价值计量。乙公司的会计分录为:

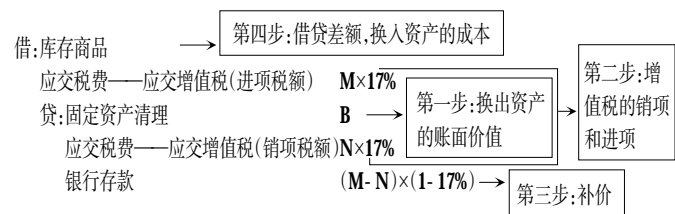


2. 补价含增值税业务处理。补价以银行存款反映,直接包含了公允价值之差和增值税之差,只需贷记相应的增值税销项和借记增值税进项即可,其差额不用再单独进行处理。

(1)非货币性资产交换以公允价值计量。乙公司的会计分录为:



(2)非货币性资产交换以账面价值计量。乙公司的会计分录为:



四、结语

通过上述分析和实例的账务处理,我们对非货币性资产交换的涉税问题有了进一步的认识。现对补价含与不含增值税的区别总结如表2所示:

风险导向的大企业税务审计

——澳大利亚大企业税务审计经验借鉴

喻凯(副教授), 王婷婷

(中南大学商学院, 长沙 410083)

【摘要】在全球经济一体化背景下,新型组织结构和商业模式为大企业提供了更多且更隐蔽的避税途径和手段,而如何提高大企业纳税遵从度已成为世界各国税务机关最关注的问题之一。本文结合澳大利亚风险导向的税务审计流程,分析了我国当前税务审计存在的不足,并提出了完善我国税务审计模式的意见。

【关键词】税务审计; 风险管理; 风险分类框架; 澳大利亚经验

一、引言

大企业是国民经济的支柱,对国家税收收入做出了巨大贡献。据统计,全国最大的**45**家企业集团贡献了超过**25%**的税收收入,而最大的**4 000**个企业集团贡献了高达**70%**的税收收入。国家税务总局于**2008**年成立了大企业税收管理司,但目前我国大企业遵从管理仍然面临着较大的困难,全面的大企业税务审计制度尚未建立。

如何提高大企业纳税遵从度成为世界各国税务机关最关注的问题之一。本文结合澳大利亚的纳税遵从管理办法和税务审计流程,分析了我国当前税务审计存在的

不足,并提出了完善我国税务审计模式的意见。

税务审计是税务机关运用现代审计技术方法,结合企业整体税务风险状况及其他相关信息,对风险程度较高的企业进行全面系统的分析、审核和评价的过程。大企业税务审计是大企业纳税遵从管理的重要组成部分和核心环节。随着我国税收体系的不断完善,大企业遵从管理逐渐成为各级税务部门的工作重点。**2011**年,国家税务总局发布《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》(简称《规程》),要求各级税务机关大企业税收管理部门通过信息采集,识别大企业涉税风险,并根据风险评

表2 补价含与不含增值税的区别

项目		补价含税	补价不含税
概念		含税公允价值之差	不含税公允价值之差
认定		分子、分母均含税	分子、分母均不含税
补价和增值税的业务处理	收到补价方	借:银行存款 (含税公允价值之差)	借:银行存款(补价) 借:银行存款(销项-进项) 或: 贷:银行存款(进项-销项) 贷:银行存款(补价)
	支付补价方	贷:银行存款 (含税公允价值之差)	借:银行存款(销项-进项) 或: 贷:银行存款(进项-销项)
换入资产成本	公允价值	换入资产公允价值(借贷差额)	换入资产公允价值(借贷差额)
	账面价值	换出资产的账面价值+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费(借贷差额)	换出资产的账面价值+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费(借贷差额)

从表2可以看出,非货币性资产交换中的增值税无论是否包含在补价中,交换双方收到或者支付的银行存款

也都是一致的,既包括公允价值之差,也包括增值税之差;换入资产的成本也是一致的,所不同的是处理过程和复杂程度不一样。

本文认为,非货币性资产交换中的增值税的处理包含在补价中,从而影响如下相关内容:①概念中补价为双方公允价值及增值税两部分;②非货币性资产交换认定式中的分母为公允价值加上增值税。

由于增值税已经包含在补价之中,因此,会计处理时只需借记增值税的进项税额和贷记增值税的销项税额,不用再单独考虑双方增值税差额的处理,这样,业务处理既全面规范,又简单易行;并且使得非货币性资产交换的概念、认定及业务处理涉及补价的内容前后一致。

主要参考文献

- 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京:人民出版社,2007.
- 财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.
- 财政部.企业会计准则——应用指南2006[M].北京:中国财政经济出版社,2006.