

非货币性资产交换流转税的涉税会计处理 PDF转换可能丢失
图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/502/2021_2022__E9_9D_9E_

[E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c42_502817.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/502/2021_2022__E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c42_502817.htm) 新7号准则下，商业实质、公允价值和关联交易是对非货币性资产交换计量的关键考虑要素，鉴于新准则的可靠性，审计机构、证券监管部门、司法部门等应加强监督、加大处罚力度，从准则外部保证准则实施的恰当，防止利润操作等行为的发生。新《企业会计准则第7号非货币性资产交换》引入了“公允价值”的概念，而税法上对流转税（增值税、消费税、营业税等）则按计税收入处理。二者之间在流转税方面处理的差异值得财务管理者注意。非货币性资产交换的增值税会计处理 会计规定

：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计量。本文主要讨论公允价值下的涉税处理。税法规定，非货币性交易都应该做视同销售处理，按换出资产公允价值（计税价格）确认其计税收入。在以物易物活动中，增值税一般纳税人双方都应按照换出货物的市价开具增值税专用发票或其他合法票据。此处，换出货物的市价等同于新准则中换出资产的公允价值。因此无论是固定资产还是存货的公允价值都应以其含税价作为确定的基础，因为含税价等同于市价。

「例1」甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，其适用的增值税税率为17%。经与乙公司协商，甲公司将库存原材料与乙公司生产的库存商品进行交换。甲公司换出原材料的账面价

值为200万元，公允价值和计税价格均为220万元。乙公司库存商品的账面价值为180万元，公允价值和计税价格均为220万元。假设甲乙公司换出资产均未计提减值准备，该交换具有商业性质，不考虑除增值税以外的其他相关税费。分析：以甲公司为例，根据《企业会计准则第14号收入》规定，换出资产为存货的，应当作为销售处理（旧准则是视同销售处理），以公允价值确定收入，同时结转相应的成本。另外，如果换出的资产是固定资产、无形资产的，根据新《企业会计准则基本准则》应作为“利得”或“损失”，记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。如果换出的资产是长期股权投资的，根据《企业会计准则第2号长期股权投资》的相关规定，应计入“投资收益”。

甲公司会计处理：借：库存商品188.03万元 应交税费应交增值税（进项税额）31.97万元 贷：其他业务收入188.03（ $220/1.17$ ）万元 应交税费应交增值税（销项税额）31.97（ $188.03*17\%$ ）万元 结转成本：借：其他业务成本200万元 贷：原材料200万元

非货币性资产交换的消费税会计处理 根据消费税政策规定，纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。另外，纳税人自产自用的应税消费品，凡非用于连续生产应税消费品的其他方面应当纳税的，其计税价格按照纳税人生产的同类消费品的销售价格确定。「例2」接例1，乙公司将自产库存消费品换取甲公司原材料作为生产资料，该库存消费品本月平均含税价格为220万元，最高销售价格为260万元，消费税率为10%。分析：以乙公司为例，一般情况下，消费税和增值税的计税依据相同，但纳税人将应税消

费品换取生产资料、消费资料、投资入股和抵偿债务等方面时，应当以同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税，而增值税则采用平均价格计算。乙公司会计处理：

借：原材料188.03万元 应交税费应交增值税（进项税额）31.97万元 贷：主营业务收入188.03（220/1.17）万元 应交税费应交增值税（销项税额）31.97（188.03*17%）万元 结转成本：借：主营业务成本200万元 贷：库存商品200万元 计提消费税：借：营业税金及附加22.22万元 贷：应交税费应交消费税22.22（260/1.17*10%）万元

非货币性资产交换的营业税会计处理 根据《营业税暂行》规定，转让无形资产或销售不动产，是指有偿提供应税劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为，这里的有偿包括取得货币、货物或其他经济利益。可见以无形资产或不动产为标的的非货币性资产交换应属于销售行为缴纳营业税。其计税价格主要是根据市场价格来确定。根据新《企业会计准则基本准则》及《企业会计准则第14号收入》的规定：收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。（1）收入包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。（2）“日常活动”，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动，一般计入“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。“非日常活动”产生的经济利益的总流入应作为“利得”，计入“资本公积”或“营业外收入”科目。“非日常活动”产生的经济利益的总流出应作为“损失”，计入“营业外支出”科目。所以，在新准则下以无形资产或不动产为标的非货币性资产交换并非“日常活动”发生的经

常性项目，不适合收入的概念。「例3」丙公司以账面原值为15万元，累计折旧为9万元，公允价值为5万元的厂房换取丁公司的一条生产线，该生产线的公允价值为5万元，假设以上资产均未计提减值准备，该交换具有商业性质，不考虑除营业税以外的其他相关税费。分析：新《企业会计准则第7号非货币性资产交换》规定：当非货币性资产交易满足两个条件时，可采用公允价值计价方式。条件一是该交易具有商业实质，条件二是换入或换出资产的公允价值能够可靠计量。以公允价值计价时，以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。即换入资产的入账价值=换出资产的公允价值+应支付的相关税费。丙公司会计处理：借：固定资产清理6万元 累计折旧9万元 贷：固定资产厂房15万元 借：固定资产生产线5.25万元 营业外支出1万元 贷：固定资产清理6万元 应交税费应交营业税0.25（5*5%）万元

延伸解析 非货币资产交换对财务影响分析 非货币资产交换方式有多种，但不管在何种方式下，只要公允价值大于账面价值，就可能涉及到流转税，就会产生利润，并涉及到所得税。以存货交换为例，若换出存货的公允价值大于账面价值，其差额为企业的收益，反之为企业的损失，所以一些关联企业通过非货币资产交换来调节利润，虚增经营利润。非货币资产交换可能会成为关联方粉饰报表的工具 非货币性资产交换其前提是交换具有商业性质，新7号准则规定，当非货币性资产交换具备“换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同”、“换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允

价值相比是重大的”两个条件之一，便可认定为该交换具有商业实质。所以有些关联方，交换的目的是为了粉饰报表，双方交换的资产可能是相似或相同的资产，只要是资产公允价值大于账面价值，就可能产生“盈利”的空间，所以阅读上市公司报表，应关注其非货币性资产交换的商业实质。防止企业利用公允价值进行利润操作的可能性 新7号准则下，商业实质、公允价值和关联交易是对非货币性资产交换计量的关键考虑要素，鉴于新准则的可靠性，审计机构、证券监管部门、司法部门等应加强监督、加大处罚力度，从准则外部保证准则实施的恰当，防止利润操作等行为的发生。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com