非货币性资产交换的认定

陈东平

（浙江建设职业技术学院　杭州　311231）

【摘要】根据我国当前会计准则，在认定非货币性资产交换时会出现三个应用问题即两种标准问题、公允价值不确定及相关税问题。本文在分析并结合前人研究结果的基础上，系统地提出相关解决方案，使非货币性资产交换的认定方法切实可行。

【关键词】非货币性资产交换　判定　两种标准　公允价值

一、非货币性资产交换认定涉及的几种情况

我国会计准则规定非货币性资产交换，非货币性资产交换不涉及或者只涉及少量的货币资产（即补价）。对支付补价的一方来说，当支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的补价之和）的比例低于25%，视为非货币性资产交换；对于收到补价的一方来说，补价占换出资产的公允价值（或占换入资产公允价值和收到的补价之和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换。高于25%（含25%）的，不能视为非货币性资产交换。现举例说明如下：

1. 不涉及补价时，非货币性资产交换的认定。在不涉及补价的情况下，双方进行交换的资产都必须是非货币性资产。具体的认定要依据货币性资产与非货币性资产的定义来确定。

2. 涉及补价时，非货币性资产交换的认定有三种情况。

（1）等价交换且换入或者换出资产中至少一种可确定公允价值。

例1：X公司以其公允价值为50万元的长期股权投资与Y公司公允价值为40万元的固定资产进行交换，另外Y公司向X公司支付了10万元的补价。此时判别比例如表1所示：

表1　　等价交换且价值公允情况下的判别比例

X公司（收取补价方）		Y公司（支付补价方）	
补价占换出资产公允价值的比例	10/50=20%	补价占换入资产公允价值的比例	10/50=20%
补价除以换入资产公允价值与补价之和	10/（40+10）=20%	补价除以换出资产公允价值与补价之和	10/（40+10）=20%

因此可以得出该交换属于非货币性资产交换，当等价交换且换入或者换出资产中至少一种可确定公允价值时，判别比例一致，运用会计准则可以有效地判别非货币性资产交换。

（2）不等价交换且换入或者换出资产中至少一种可确定公允价值。

例2：X公司以其公允价值为50万元的长期股权投资与Y公司公允价值为40万元的固定资产进行交换，另外假设Y公司向X公司支付了12万元的补价。此时属于不等价交换。判别比例如表2所示：

表2　　不等价交换且价值公允情况下的判别比例

X公司（收取补价方）		Y公司（支付补价方）	
补价占换出资产公允价值的比例	12/50=24%	补价占换入资产公允价值的比例	12/50=24%
补价除以换入资产公允价值与补价之和	12/（40+5）=26.67%	补价除以换出资产公允价值与补价之和	12/（40+5）=26.67%

此时如果根据第一行的判别比例，则该交易属于非货币性资产交换，若按照第二行的判别比例，则该交易不属于非货币性资产交换。实际上收取补价方所计算的补价占换出资产公允价值的比例就等于支付补价方所计算的补价占换入资产公允价值的比例，收取补价方所计算的补价占补价除以换入资产公允价值与补价之和的值就等于支付补价方所计算的补价占补价除以换出资产公允价值与补价之和的值。所以在非等价交换的情况下，就会算出两个不同的判别比例。此时若两个标准一个大于25%，一个小于25%，就会影响到非货币资产交换的判定，即“两种标准问题”。

（3）双方资产的公允价值都不能确定的。在这种情况下，就无法根据准则规定通过计算判别比例，来判定涉及补价的资产交换是否为非货币性资产交换。依据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定，在公允价

值不确定的情况，可以依据换出资产的账面价值和应支付的相关税费计算出换入资产的入账金额。可是如果公允价值不确定，无法判断交易是否属于非货币性资产交换，这种处理确认入账金额的做法就没有意义。

3. 相关税问题。以增值税为例，非货币资产交换中涉及到存货，因为换出存货，要视为销售处理，这样就会产生应交税费（应交增值税），而该增值税金额是否应该计入判别比例计算影响到非货币性资产交换的判定。就是说，会计准则中所指的换入和换入资产的公允价值是否应该包括增值税金额会影响到判别比例的大小。

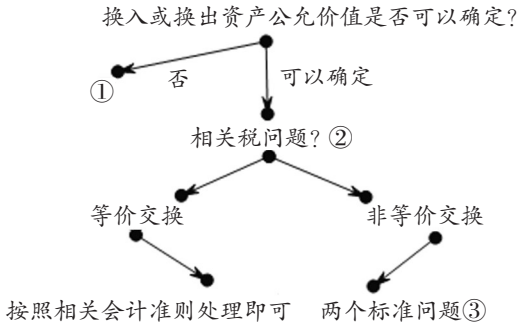
例3：甲、乙公司都是增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。甲公司用公允价值为6 200万元固定资产换入乙公司公允价值为4 000万元（不含税）的存货，增值税为680万元，另外乙公司支付给甲公司补价1 520万元。若把增值税金额计入整个资产交换金额，此交易为等价交换，就不会出现“两个标准问题”，若不把增值税金额计算整个资产交换金额，就会导致“两个标准问题”。但是以上的例子只能说明相关税问题会导致“两种标准问题”，却不能说明在计算判别比例时一定要把相关税计入到整个资产交换金额中。

假如例3中甲公司固定资产的公允价值为6 000万元，重新计算的判别比例有3个，比例1=1 520/6 000=25.33%，为补价除以收到补价方换出资产公允价值的值；比例2=1 520/(4 000+1 520)=27.53%，为补价除以支付补价方换出资产公允价值（不含增值税）与补价之和的值；比例3=1 520/(4 000+680+1 520)=24.52%，为补价除以支付补价方换出资产公允价值（含增值税）与补价之和的值。结果可知，一旦考虑了增值税，反而出现了“两个标准问题”。若不考虑该增值税，该交易可以直接判定为货币性资产交换。

彭三平（2013）指出，如果在计算整个资产交换金额时考虑交换资产包含的增值税，将不会出现“两个标准问题”，这种结论有待商榷。因此，导致“两个标准”问题的因素有两个，即相关税问题和补价大小。

二、关于非货币性资产交换认定的解决方案

从逻辑角度来说，对非货币性资产交换的认定，应该首先确定换入或者换出资产公允价值，如果不能确定换入或者换出资产的公允价值，则无法直接运用相关会计准则对非货币性资产交换进行判定，此时需要按照方案①进行判定。如果换入或者换出资产公允价值可以准确地度量，接着就该依据方案②所提出的相关税解决方案判断该交易是否为等价交易。若该交易为等价交换，则可以直接运用相关会计准则对交易进行判定。若该交易为非等价交换，则会导致两个标准问题的出现，这时就需要运用方案③进行解决。具体的判定过程如下图所示。



非货币性资产交换认定处理程序

1. 公允价值不确定问题。我国相关会计准则只给出了如何运用资产公允价值来判定非货币性资产交换，但是没有给出在交换资产公允价值不能确定的情况下的非货币性资产交换判定原则。蒋夏霞（2013）认为当非货币性资产公允价值不确定时，可使用账面价值替代公允价值，以25%作为参照比例，并取两种标准中的较高者与参照比例进行比较，以此判别非货币性资产交换。但笔者认为该法仅仅只是在替换公允价值以后的套用公式，并没有考虑到非货币性资产的后续计量。因此笔者提出方案①来解决该问题。

首先可以根据当换入资产基于换出资产账面价值时的会计处理方法，换入资产的入账金额是基于换出资产的账面价值和应支付的相关税费计算。此条件下本文将不对相关税做具体讨论，而是直接考虑如何解决两个标准问题。设甲公司换出资产账面价值为M，乙公司换出资产账面价值为N，且乙公司支付补价B。当非货币性资产交换中公允价值不能够可靠计量时，首先比较M与（N+B）的大小，取其大者为分母，具体理由见“两种标准问题”解决部分。然后计算判别比例并与25%做比较，就可以做出非货币性资产的判别。

2. 相关税问题。相关税问题是指补价、换入或换出资产公允价值是否应该包括相关税的问题。基于第一部分的分析可以看出，相关税也会导致不等价交换，从而产生“两种标准问题”。但是相关税是否应该包括在整个资产交换金额中，会计准则并没有做出明确的规定。

增值税作为价外税，显著不同于消费税、营业税等价内税。增值税差异同时受到换入换出资产的公允价值和纳税属性的影响，且此纳税属性影响更大。因此由增值税税负差异产生的货币性资产收付不应计入补价。在非货币性资产交换以公允价值为基础计量的情况下，营业税、消费税等价内税费不计入换入资产的成本，按照业务性质确认为营业税金及附加，或者冲减资产处置损益。所以价内税不应计入整个资产交换的金额。因此，非货币性资产交换中的补价仅指补偿的价格差异，不包括补偿相关税额。其次，基于非货币性资产交换的一致性原则，补价

资产负债表日前或日后进行利润分配的账务处理

乔 琳

（山东商业职业技术学院会计学院 济南 250031）

【摘要】传统的财务会计教材及教学中，利润分配是会计处理当中的一个重要环节，在年末净利润核算出来之后进行。但现实中有不少公司是在资产负债表日后进行利润分配的。因此，本文对于资产负债表日之前及之后的利润分配核算进行总结，以便于学生更好地理解实际情况，灵活运用财务会计知识。

【关键词】财务会计教学 利润分配 账务处理

财务会计教学中，利润分配是企业账务处理的最后一个环节，即在年底时将损益类账户的余额分别结转至“本年利润”的借方和贷方，计算出利润总额，进行纳税调整后再根据应纳税所得额乘以所得税率计算出所得税费用，进而计算出净利润，最后根据法律上规定的利润分配的顺序和计算方法进行利润分配，通过“利润分配”账户进行核算，这是我们财务会计教材中利润分配部分通常采用的模式。企业的利润分配是在12月31日当天进行的，但实际当中的情况却复杂得多。企业的利润分配未必是在资产负债表日当天，关键点在于处理的时点问题。在实际教学中，有必要探讨对不同情况下利润分配的处理，以便于学生深入了解现实情况，为将来适应会计工作奠定良好的基础。

一、资产负债表日之前进行利润分配

这是传统财务会计教学中最常见的一种情况，学生们熟悉的也恰恰是这种情况下的账务处理，实际上，一些中小企业由于业务规模相对较小，在年底前大概能匡算出企业的盈利状况，进而董事会在资产负债表日就可确定出当年的利润分配方案，具体模式为：

1. 分配利润。年终，按照利润分配的顺序进行利润分配。比如，公司董事会通过的利润分配方案为：全年盈利为3 000 000元，按照10%的比例计提法定盈余公积，30%的任意盈余公积，向普通股股东分配利润800 000元。会计分录如下：借：利润分配——提取法定盈余公积300 000、

与整个资产交换金额的口径应保持一致。所以方案②为在计算判别比例时，应剔除增值税等价外税和营业税等价内税的影响，分母与分子均不包含税负的影响。

3. 两种标准问题。关于如何解决“两种标准问题”，已有学者提出了改进建议。张卫丽（2013）认为，整个资产交换金额应该是更可靠一方资产的公允价值加上或者减去补价。在资产交换中，付出成本总额大的一方为让步方，另一方即付出总成本较小一方的公允价值更可靠。因此当出现非等价交换时，即选择双方付出成本总额中的较小者作为判别比例的分母，以此来进行非货币性资产交换的判别。笔者认为在剔除了相关税的影响后，两种标准问题主要是由于补价的影响。而会计准则中所指的整个资产交换金额，应该是更加公允的价值，笔者并不赞同张卫丽对于资产公允价值的选择。实际上做出让步的一方，资产的价值更加地公允。比如债务重组中的债权人与债务人一样，本来一份债务的公允价值为W，但是因为债务人还债能力出现了问题，于是债权人做出了让步，债务人只需要付出该债务公允价值中的一部分就可以还清债务。所以该债务的真实公允价值还是W。而做出让步的一方，类似于债权人的地位，其换出资产的公允价值比另一方的资产公允价值更加可靠。

所以方案③为比较收取补交方的换出资产公允价值与支付补交方换出资产公允价值与补价之和的大小，取其中较大者为作为判断比率的分母。最终得出的比率与25%进行比较，从而进行最终的非货币性资产交换判断。

主要参考文献

1. 彭三平.非货币性资产交换会计处理的两个问题.财会月刊，2013；7

2. 张卫丽.补价不等的非货币性资产交换业务处理分析.财会月刊，2013；7

3. 林宗纯.非货币性资产交换认定与计量之我见.财会月刊，2011；28