

# 对非货币性资产交换中换出资产税费会计处理的质疑

长沙 熊金粮 熊立谋

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》及其应用指南规定：具商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。不符合上述条件的，以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。不管以何种基础计价，都不核算收到补价中所含的收益或损失，而是确认换出资产公允价值与其账面价值之间的差额，直接计入损益。笔者认为，符合公允价值计量条件的非货币性资产交换业务中与换出资产有关的税费的会计处理没有遵循谨慎性原则。

例如，某公司以一项长期股权投资换入乙公司（不属于关联方）一批商品，支付股票交易税费1 000元，支付商品运杂费800元。该公司换出长期股权投资的账面余额为250 000元，已计提长期股权投资减值准备50 000元，公允价值为187 200元。换入商品的公允价值为160 000元，可抵扣的增值税进项税额为27 200元。在以长期股权投资换入存货的业务中，符合公允价值计量条件且不涉及补价时，换入存货的入账价值应当以换出资产的公允价值加上支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额后的金额，作为换入存货的入账成本；而换出的长期股权投资，按其公允价值与账面价值的差额，计入投资收益。

根据会计准则的规定，该交易具有商业实质且换入、换出资产的公允价值能够可靠计量，因此对该公司的此项交易应以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。据此，该公司换入存货的入账价值=187 200+1 000+800-27 200=161 800（元）；同时该公司换出的长期股权投资的公允价值与账面价值之间的差额=187 200-(250 000-50 000)=-12 800（元）。其会计分录如下：借：库存商品 161 800元，应交税费——应交增值税（进项税额）27 200元，投资收益 12 800元，长期股权投资减值准备 50 000元；贷：长期股权投资 250 000元，银行存款 1 800元。

根据会计准则的规定，在此例中企业不仅应将换入存货有关的运杂费计入换入存货的入账价值，而且应将换出长期股权投资相关的交易税费也计入换入存货的入账价值。

在本业务中，股票交易费用是公司处置长期股权投资过程中发生的费用，无论是出售股权还是在非货币性交易中转让股权，该笔费用肯定会发生，因此符合企业费用确认条件，应当计入股权转让的成本，并作为股权转让损失计入当期损益。因此，笔者认为该公司的库存商品的入账价值=187 200+

800-27 200=160 800（元），同时该公司换出长期股权投资应确认的转让损益=187 200-(250 000-50 000)-1 000=-13 800（元）。其会计分录如下：借：库存商品 160 800元，应交税费——应交增值税（进项税额）27 200元，投资收益 13 800元，长期股权投资减值准备 50 000元；贷：长期股权投资 250 000元，银行存款 1 800元。

由此可见，根据会计准则的规定，该业务中涉及的与换出资产相关的交易费用的会计处理导致企业的资产被高估，费用被低估，不符合谨慎性原则的要求，不能真实准确地反映企业的财务状况和经营成果，而且资产入账价值和损益的确认比较麻烦，不容易被人理解。

本文为了说明问题仅列举了一个涉及金额不大的简单实例，而在非货币性资产交换的会计实务中，一般交换的资产价值都比较大，而换出资产涉及的税费有时候比较多。因此，笔者建议，应当在公允价值与账面价值差额的基础上扣除与换出资产相关的税费后再确认损益，发生的与换出资产有关的税费不应计入换入资产的入账价值。

另外，由于非货币性资产交换涉及的会计处理比较复杂，不容易被会计人员理解，笔者建议将具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换分为两笔业务处理：换出资产作资产处置处理，单独确认其转让损益，然后再确定换入资产的入账价值和进行相应的会计处理。○

## 关于事业单位结余分配核算的探讨

郑州 王留根

### 一、事业单位结余分配的对象

事业单位的结余是事业单位在一定期间各项收入与支出相抵后的余额。现行《事业单位会计制度》规定：年度终了，将事业结余和经营结余转入“结余分配”科目，借记“事业结余”、“经营结余”科目，贷记“结余分配”科目。对于项目已经完成的拨入专款结余，按规定留归本单位使用的，借记“拨入专款”科目，贷记“事业基金——一般基金”科目。笔者认为，按照上述会计处理方法，事业单位的专款结余没有缴纳所得税，从而造成国家税款流失，虚增了事业单位的事业基金。

因此，笔者建议增设“专款结余”科目。对于项目完成后的拨入专款结余，按规定留归事业单位使用的，应该借记“拨入专款”科目，贷记“专款结余”科目。然后扣除应缴纳的所得税，剩余部分参与结余分配。

### 二、事业单位结余分配的内容

《事业单位财务规则》规定：事业单位的结余（不含实行预算外资金结余上交办法的预算外资金结余），除专项资金按照

## 对自产货物用于非应税项目会计处理的看法

辽宁 付艳

国家规定结转下一年度继续使用外,可以按照国家有关规定提取职工福利基金,剩余部分作为事业基金用以弥补以后年度单位收支差额。按照这一规定,事业单位结余分配需作两项扣除:一是根据《国务院关于加强预算外资金管理的决定》的规定,事业单位的预算外资金,对其中少数费用开支有特殊需要的,经财政部门核定收支计划后,可按收支结余数额缴入同级财政专户,不参与结余分配。二是专项资金结余不参与结余分配。而现行《事业单位会计制度》规定,事业单位结余分配的内容主要有两项:一是有所得税缴纳业务的事业单位计算应交所得税,借记“结余分配——应交所得税”科目,贷记“应交税金”科目;二是事业单位计算应提取的专用基金,借记“结余分配——提取专用基金”科目,贷记“专用基金”科目。

因此,笔者建议事业单位将所得税作为费用支出,增设“所得税”科目。事业单位按照税法规定,分别按经营业务和非经营业务以及专项业务计算应缴纳的所得税,借记“所得税(经营业务、非经营业务、专项业务)”科目,贷记“应交税金”科目。年终,将当年的所得税分别转入“事业结余”、“经营结余”、“专款结余”科目,然后按当年税后结余进行结余分配。

这样,事业单位的结余分配,就包括预算外资金结余的处理、专项资金结余的处理、职工福利基金的提取等,而不包括应交所得税的计算。

### 三、事业单位结余分配的会计处理

现行《事业单位会计制度》规定:事业单位应当设置“结余分配”科目,核算事业单位当年结余分配的情况和结果。年度终了,将事业结余和经营结余转入“结余分配”科目,借记“事业结余”、“经营结余”科目,贷记“结余分配”科目。有所得税缴纳业务的事业单位计算应缴纳的所得税,借记“结余分配——应交所得税”科目,贷记“应交税金”科目。计算应提取的专用基金,借记“结余分配——提取专用基金”科目,贷记“专用基金”科目。分配后,将未分配结余转入“事业基金——一般基金”科目,借记“结余分配”科目,贷记“事业基金——一般基金”科目。

笔者认为,从表面上看,上述会计处理没有不妥之处,“结余分配”总账科目余额也可以结平。但是,“结余分配”的明细科目“应交所得税”、“提取专用基金”仍有余额,不能结平,导致“结余分配”科目的总账与明细账的金额不相符。

因此,笔者建议事业单位借鉴企业会计的做法,在“结余分配”科目下增设“未分配结余”明细科目。年度终了,将事业结余、经营结余、专款结余转入“结余分配”科目,借记“事业结余”、“经营结余”、“专款结余”科目,贷记“结余分配——未分配结余”科目。按规定计算应提取的专用基金,借记“结余分配——提取专用基金”科目,贷记“专用基金”科目。分配后,将“结余分配”科目的其他明细科目的余额转入“未分配结余”明细科目;再将未分配结余转入“事业基金——一般基金”科目,借记“结余分配——未分配结余”科目,贷记“事业基金——一般基金”科目。○

由于会计准则讲解中没有对“将自产或委托加工的货物用于非应税项目”的具体处理方法进行解释,很多人对此有不同的看法。一种观点认为,按照会计准则对于其他视同销售业务的处理方法,将自产或委托加工的货物用于非应税项目时,也应按照其公允价值(计税价格)确认销售收入,计算其增值税销项税额,同时结转其销售成本;另一种观点认为,将自产或委托加工的货物用于非应税项目时,如用于建造固定资产,则应将产品成本计入固定资产成本,同时按公允价值(计税价格)计算增值税销项税额。下面我们通过实例比较一下两种做法的区别。

假如,某公司为增值税一般纳税人,将自产的一批水泥用于建造公司办公楼,该批水泥的实际成本为800 000元,公允价值为1 000 000元。按照第一种做法进行会计处理时,借:在建工程1 170 000元;贷:主营业务收入1 000 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元;同时结转产品成本,借:主营业务成本800 000元;贷:库存商品800 000元。按照第二种做法进行会计处理时,借:在建工程970 000元;贷:库存商品800 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元。

从上面的会计分录可以看出:两种做法对增值税的会计处理是相同的,但第一种做法的在建工程成本为1 170 000元,第二种做法的在建工程成本为970 000元,第一种做法比第二种做法的在建工程成本多200 000元。同时,第一种做法比第二种做法的本期税前利润多200 000元,如果该公司的所得税率为25%,则由此应多交纳所得税50 000元,而第二种做法不影响本期利润,但按税法规定必须进行所得税的纳税调整。由此可见,两种做法对于企业资产、费用、会计利润和所得税的影响是不同的,如果不认真加以规范,必然会影响到会计信息的真实性。那么,究竟采用哪一种做法更合理、更科学呢?笔者认为应采用第一种做法。主要理由如下:

1. 按照税法规定,对于视同销售业务,应按规定计算销售额并征收增值税。将自产或委托加工的货物用于非应税项目属于视同销售业务,应该与其他种类视同销售业务采用相同的会计处理方法,否则会导致实务操作的混乱。

2. 将自产或委托加工的货物用于非应税项目,使企业用于出售的自产或委托加工的货物减少,从而减少销售商品收入,影响企业的利润。如果将其视同销售,确认商品销售收入,结转其销售成本,则不会对企业的损益产生影响。