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与换入存货有关的运杂费计入换入存货的入账价值，而且应将与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