

补价不等的非货币性资产交换业务处理分析

张卫丽

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】针对非货币性资产交换中收付的补价与双方资产公允价值之差不等的情况,如何进行非货币性资产交换的认定及后续的会计处理?本文根据“补价大于双方资产公允价值之差”和“补价小于双方资产公允价值之差”两种情况进行了相关研究。

【关键词】补价 公允价值 非货币性资产交换

一、非货币性资产交换的理论基础

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)。当该非货币性资产交换同时满足下列两个条件时:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量,换入资产以公允价值进行计量。

1. 非货币性资产交换的认定。

(1)收到补价的企业。收到的补价/换出资产公允价值 $< 25\%$,或:收到的补价/(换入资产公允价值+收到的补价) $< 25\%$ 。

(2)支付补价的企业。支付的补价/换入资产公允价值 $< 25\%$,或:支付的补价/(换出资产公允价值+支付的补价) $< 25\%$ 。

2. 非货币性资产交换的会计处理。当交换双方公允价值均能够可靠计量的情况下,换入资产的成本以换出资产的公

允价值作为基础进行计量,即:换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价(或-收到的补价)+应支付的相关税费。如有确凿证据表明换入资产公允价值比换出资产公允价值更可靠时,换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量,即:换入资产的成本=换入资产的公允价值+应支付的相关税费。

二、补价不等的情况下非货币性资产交换的认定

当非货币性资产交换涉及的补价不等于交换双方资产公允价值之差的情况下,非货币性资产交换的认定将会如何处理呢?假设交换双方分别为甲、乙公司,双方资产的公允价值分别为M、N,补价为P(假定 $M > N$,即甲公司为收到补价方,乙公司为支付补价方,并且 $M - N \neq P$)。

对于收到补价的甲公司而言,其判断标准为:

收到的补价P/换出资产公允价值M

3 416 667;贷:资本公积——其他资本公积 3 416 667。

20×4年12月31日,预计支付股份应承担的费用= $(18-5) \times 10\,000 \times (100-5-3-1) = 11\,830\,000$ (元),20×4年末应承担的费用= $11\,830\,000 - 5\,400\,000 = 6\,430\,000$ (元)。借:管理费用 6 430 000;贷:资本公积——其他资本公积 6 430 000。

20×5年1月1日,向50位职工发放股票收取价款= $5 \times 10\,000 \times 50 = 2\,500\,000$ (元),行权股票公允价值= $18 \times 10\,000 \times 50 = 9\,000\,000$ (元),转出的资本公积(其他资本公积)= $11\,830\,000 \times 50/91 = 6\,500\,000$ (元)。借:银行存款 2 500 000,资本公积——其他资本公积 6 500 000;贷:股本 500 000,资本公积——资本溢价 8 500 000。

20×6年1月1日,向41位职工发放股票收取价款= $5 \times 10\,000 \times 41 = 2\,050\,000$ (元),行权股票公允价值= $20 \times 10\,000 \times 41 = 8\,200\,000$ (元),转出的资本公积(其他资本公积)= $6\,150\,000$ (元)。借:银行存款 2 050 000,资本公积——其他资本公积 6 150 000;贷:股本 410 000,资本公积——资本溢价 7 790 000。

从上述计算可以反映出权益工具的公允价值在每个资产负债表日均按公允价值的价格动态反映,并且将职工个人负担的部分从中扣除,能真正客观地体现企业利用权益工具换取职工服务的成本,也不存在由于不同的股份支付结算方式导致企业进行盈余管理的可能。如果管理费用在行权日可以税前扣除,则公司在行权之前的每个资产负债表日会形成可抵扣暂时性差异,反映为递延所得税资产和递延所得税费用,它们会在行权日进行转回,这与以现金结算的股份支付的处理是一样的,体现了税负公平。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 冷琳.股份支付核算中几个难点问题的思考.商业会计,2012;11

或:收到的补价 $P/($ 换入资产公允价值 $N+$ 收到的补价 $P)$

对于支付补价的乙公司而言,其判断标准为:

支付的补价 $P/$ 换入资产公允价值 M

或:支付的补价 $P/($ 换出资产公允价值 $N+$ 支付的补价 $P)$

由于 $M-N \neq P$,所以无论从双方哪一方进行判断,都会产生两个判断标准,哪个标准更可靠呢?

要解决此问题,关键是双方的公允价值哪个更可靠,此时应当分为如下两种情况进行非货币性资产的认定更符合实际:

1.当交换双方公允价值之差大于补价,即 $M-N > P$ 时。在此情况下,收到补价的甲公司由于急于交换资产等某种原因作出了让步,并且这种不等价交换是双方自愿的,在此基础上,可以认为支付补价的乙公司资产公允价值更可靠些,所以此时的判断标准如下:

(1)对于收到补价的甲公司而言,其判断标准为:收到的补价 $P/($ 换入资产公允价值 $N+$ 收到的补价 $P)$,换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量。

(2)对于支付补价的乙公司而言,其判断标准为:支付的补价 $P/($ 换出资产公允价值 $N+$ 支付的补价 $P)$,换入资产的成本以换出资产的公允价值作为基础进行计量。

可以看出,此判断标准既保持了交换双方判断标准的一致性,又符合公允价值更可靠这一原则。

2.当交换双方公允价值之差小于补价,即 $M-N < P$ 时。在此情况下,支付补价的乙公司由于急于交换资产等某种原因作出了让步,并且这种不等价交换是双方自愿的,在此基础上,可以认为收到补价的甲公司资产公允价值更可靠些,所以此时的判断标准如下:

(1)对于收到补价的甲公司而言,其判断标准为:收到的补价 $P/$ 换出资产公允价值 M ,换入资产的成本以换出资产的公允价值作为基础进行计量。

(2)对于支付补价的乙公司而言,其判断标准为:支付的补价 $P/$ 换入资产公允价值 M ,换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量。

可以看出,此判断标准既保持了交换双方判断标准的一致性,又符合公允价值更可靠这一原则。

三、补价不等情况下非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换会计处理的核心内容是换入资产成本的确定,当交换满足公允价值计量的情况下,并且交换双方资产的公允价值均能够可靠计量,但是补价不等于交换双方资产公允价值之差,此时换入资产成本的确定究竟是以换出资产的公允价值为基础,还是以换入资产的公允价值为基础就成为关键问题。根据前述此情况下非货币性资产交换的判断标准,并且为了和认定保持一致,我们不难看出会计处理也应当区分为两种情况分别进行核算(假定在业务处理时暂不考

虑相关税费)。

1.当交换双方公允价值之差大于补价,即 $M-N > P$ 时。对于收到补价的甲公司而言,前述的认定标准中用到的换入资产公允价值加收到的补价,所以换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量。其会计分录如下:

借:换入资产类科目(换入资产的公允价值 $N)$

银行存款(补价 $P)$

贷:换出资产类科目(换出资产账面价值)

营业外收支(视同销售、投资收益等)(借贷差额)

对于支付补价的乙公司而言,前述的认定标准中用到的换出资产公允价值加支付的补价,所以换入资产的成本以换出资产的公允价值作为基础进行计量。其会计分录如下:

借:换入资产类科目(换出资产的公允价值 $N+$ 补价 $P)$

贷:换出资产类科目(换出资产账面价值)

营业外收支(视同销售、投资收益等)(换出资产公允价值 N 和账面价值之差)

银行存款(补价 $P)$

2.当交换双方公允价值之差小于补价,即 $M-N < P$ 时。对于收到补价的甲公司而言,前述的认定标准中用到的换出资产公允价值,所以换入资产的成本以换出资产的公允价值作为基础进行计量。其会计分录如下:

借:换入资产类科目(换出资产的公允价值 $M-$ 补价 $P)$

银行存款(补价 $P)$

贷:换出资产类科目(换出资产账面价值)

营业外收支(视同销售、投资收益等)(换出资产公允价值 M 和账面价值之差)

对于支付补价的乙公司而言,前述的认定标准中用到的换入资产公允价值,所以换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量。其会计分录如下:

借:换入资产类科目(换入资产的公允价值 $M)$

贷:换出资产类科目(换出资产账面价值)

营业外收支(视同销售、投资收益等)(借贷差额)

银行存款(补价 $P)$

四、结语

综合上述分析,当非货币性资产交换中涉及的补价不等于交换双方资产的公允价值之差的情况下,非货币性资产交换的认定和会计处理分为补价大于交换双方公允价值之差和补价小于交换双方公允价值之差两种情况进行分析处理。这样做既保持了换入方和换出方判断标准的一致性,认定和业务处理价值基础的一致性,又符合换入资产以交换双方资产公允价值更可靠者入账的原则。

主要参考文献

1.李璐宇.浅析公允价值对非货币性资产交换的影响.商场现代化,2010;10

2.潘焕娣.关于非货币性资产交换认定问题的研究.商品与质量,2010;5