

新非货币性资产交换准则 变化及会计实务处理

宋波 倪侃侃

摘要：本文比较了修订前后《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的主要变化，并分析了执行修订后准则时需要注意的问题。认为修订前后的非货币性资产交换的基本会计处理逻辑没有发生变化，但需要区分是否具有商业实质并分别进行会计处理：如果换入资产满足资产确认条件，但换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债；如果换入资产尚未满足资产确认条件，但换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将换入资产的权利确认为一项资产。

关键词：协调；非货币性资产交换；会计实务

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)14-0048-04

2017年，财政部发布了修订后的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)，对相关业务作出新的规范要求。例如，新收入准则发布前，以存货换取其他非货币性资产的交易受非货币性资产交换准则规范，而新收入准则则将该类交易纳入新收入准则适用范围。为避免具体准则之间的冲突，财政部发布了修订后的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称非货币性资产交换准则或CAS7)。笔者拟对CAS7进行分析，并对准则执行后的实务问题进行探讨。

一、主要变化

(一) 修改了“非货币性资产交换”的定义(如表1所示)

1. 修改了交易主体。主体由修订前的“交易双方”改为“企业”。修订前定义强调交易双方均以非货币性资产进行交换才构成非货币性资产交换交易。例如，甲公司以固定资产换取乙公司的无形资产，交易双方均以一项非货币性资产换取了另一项非货币性资产，该交易满足非货币性资产交换的定义。但是有些交易，对于交易一方是以一项非货币性资产换取另一

表1

修订前	修订后
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)	企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地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)

项非货币性资产，对于交易另一方则不是。实务中常见的投资方以非货币性资产对被投资单位进行出资，就属于此类情况。例如，甲公司以固定资产向乙公司增资，甲公司以一项非货币性资产(固定资产)换取了另一项非货币性资产(对乙公司的长期股权投资)，但对于乙公司而言，并非是以一项非货币性资产换取了甲公司的固定资产，而是以其自身权益工具(实收资本)换取甲公司的固定资产。因此，该项交易并不是交易双方都以非货币性资产进行交换，不符合修订前定义，自然也就不能适用该准则了。

修订后的定义仅强调“企业”而非“交易双方”，即只要交易一方以一项非货币性资产换取另一项非货币性资产，对

作者简介：宋波，浙江经济职业技术学院财会金融学院；
倪侃侃，天健会计师事务所(特殊普通合伙)。

于该交易方而言即构成非货币性资产交换，而不论另一方是否以一项非货币性资产换取另一项非货币性资产，这无疑扩大了定义范围。

2. 将存货从列举中剔除。存货属于非货币性资产，但以存货交换另一项非货币性资产的交易由新收入准则规范，因此修订后的定义将存货从列举中剔除。

(二) 增加了适用范围排除

为保持会计准则体系内在协调，避免具体会计准则之间的冲突，修订后的准则增加了适用范围排除，即以下几类事项不适用非货币性资产交换准则。

1. 以存货换取客户的非货币性资产，适用收入准则。

2. 非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用企业合并准则、长期股权投资准则和合并财务报表准则等。例如，企业以固定资产出资，对被投资单位（构成业务）进行增资取得控制权，该项交易虽然满足非货币性资产交换的定义（以固定资产换取长期股权投资），但不适用非货币性资产交换准则。

3. 非货币性资产交换中涉及《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称金融工具准则或CAS22）规范的金融资产的，适用金融工具准则。需要注意的是，长期股权投资属于非货币性资产且属于金融资产，但由于其不受金融工具准则规范，因此非货币性资产交换中涉及长期股权投资的，不适用本项范围排除。

4. 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第21号——租赁》（以下简称CAS21）规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，适用CAS21。

5. 非货币性资产交换一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或者相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交易的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

(三) 删除了关联方关系影响商业实质判断的条款

修订后的准则删除了原准则第五条“在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。”

由于上述条款在实务中不好把握和执行，本次修订予以删除。但考虑到实务中确实存在通过关联方关系的非货币性资产交换操纵利润的情况，因此修订后准则增加了第三条第（五）项的适用范围排除，规定此类交易中属于权益性交易的成分按权益性交易原则处理。

（四）明确了换出资产终止确认时点和换入资产初始确认时点

修订后的准则第四条明确了换出资产终止确认时点和换入资产初始确认时点；第五条明确了换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致时的会计处理原则。

（五）增加了商业实质的判断披露要求

修订后的非货币性资产准则第十四条增加了披露非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因的要求。

二、执行中需要注意的问题

（一）关于非货币性资产交换的会计处理逻辑

修订前后的非货币性资产交换的基本会计处理逻辑没有发生变化，但需要区分是否具有商业实质分别进行会计处理。对于不具有商业实质的，视为资产仅在具体形态上发生变化，而其价值、风险没有发生变化，因此以换出资产的账面价值作为计量基础，交易过程无损益产生。对于具有商业实质的，将交易分为处置资产和取得资产两项交易处理，处置资产交易确认处置损益，取得资产按支付的对价（换出资产的公允价值）入账。

（二）关于适用范围排除第三条第五项

适用范围排除条款（准则第三条）的第（五）项是：“非货币性资产交换一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或者相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交易的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。”笔者对该条款的理解如下：

1. 该项适用范围排除针对两种情形：（1）非货币性资产交换一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的。（2）非货币性资产交换的双方均受同一方或者相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交易的一方接受了另一方权益性投入的。

2. 属于上述两种情形的，并非整个交易都不适用非货币性资产交换准则，仅是交易作价的不公允部分（不公允源于交易一方以股东身份进行交易，或者交易双方均受同一方或相同多方控制）不适用非货币性资产交换准则，作价公允部分仍适用非货币性资产交换准则。

针对上述两种情形，举例说明如下：

（1）非货币性资产交换一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的。

例1：甲公司以固定资产（账面价值100万元，公允价值

130万元)与乙公司的无形资产(账面价值80万元,公允价值120万元)交换,交易具有商业实质且不涉及补价,甲公司持有乙公司30%股权,对乙公司具有重大影响,交易价格差异(固定资产和无形资产公允价值差异)源于甲公司的股东身份。对于甲公司,换入的无形资产按120万元入账,换出固定资产的公允价值与账面价值的差额30万元,其中20万元作为非货币性资产交换损益计入利润表,其余作价不公允部分10万元视为对乙公司的投资,适用权益性交易处理原则计入对乙公司的长期股权投资。对于乙公司,换入的固定资产按130万元入账,换出无形资产账面价值和公允价值的差额20万元作为非货币性资产交换损益计入利润表,换入固定资产公允价值 and 换出无形资产公允价值的差额10万元,按权益性交易处理原则计入资本公积。

(2)非货币性资产交换的双方均受同一方或者相同的多方最终控制,且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交易的一方接受了另一方权益性投入的。

例2:接例1。如果甲公司和乙公司无投资关系,但受同一方最终控制,其他条件不变。则对于甲公司,换入无形资产按120万元入账,换出固定资产的公允价值与账面价值的差额30万元,其中20万元作为交换损益计入利润表,10万元视为对最终控制方的分配,冲减资本公积;对于乙公司,换入的固定资产按130万元入账,换出无形资产账面价值和公允价值的差额20万元作为交换损益计入利润表,换入固定资产公允价值 and 换出无形资产公允价值的差额10万元视为最终控制方收到甲公司的分配后投资于乙公司,计入资本公积。

(三)换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致时的处理

修订后准则在第四条明确,换入资产在符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认,换出资产在满足资产终止确认条件时终止确认。针对实务中可能出现的换入资产确认时点和换出资产终止确认时点不一致的情况,修订后准则第五条明确:如果换入资产满足资产确认条件,但换出资产尚未满足终止确认条件的,在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债;如果换入资产尚未满足资产确认条件,但换出资产满足终止确认条件的,在终止确认换出资产的同时将换入资产的权利确认为一项资产。第五条明确了确认时点问题,但未明确计量问题,即应当以什么金额来计量该项交付换出资产的义务和收取换入资产的权利?对于没有商业实质的非货币性资产交换交易,由于换入资产按照换出资产账面价值确定,无损益产生,上述第五条在执行过程中不会产生问题,但对于具有商业实质的非货币性资产交换交易,在

执行过程中可能存在不同的理解。

理解一,以换出资产的账面价值确认交付资产的义务和收取换入资产的权利。按照这种理解,如果换入资产满足资产确认条件,但换出资产尚未满足终止确认条件的,以公允价值确认换入资产,以账面价值确认交付换出资产的义务,则在确认换入资产时点即产生损益;如果换入资产尚未满足资产确认条件,但换出资产满足终止确认条件的,以换出资产账面价值确认收取换入资产的权利,不会产生损益,非货币性资产交换损益将在换入资产满足资产确认条件时确认。

理解二,以换出资产公允价值确认交付资产的义务和收取换入资产的权利。按照这种理解,如果换入资产满足资产确认条件,但换出资产尚未满足终止确认条件的,以公允价值确认换入资产,同时以公允价值确认换出资产的义务,不会产生损益,非货币性资产交换损益将在换出资产满足终止确认条件时确认;如果换入资产尚未满足资产确认条件,但换出资产满足终止确认条件的,以公允价值确认收取换入资产的权利,将导致损益确认。

理解一和理解二的处理结果(损益确认时点)截然相反:当换入资产满足资产确认条件,但换出资产尚未满足终止确认条件的,按理解一处理会产生损益,而按理解二处理则不会产生损益;当换入资产尚未满足资产确认条件,但换出资产满足终止确认条件的,按理解一处理不会产生损益,而按理解二处理则会产生损益。

上面已经提到,对于有商业实质的非货币性资产交换交易的会计处理思路,是将交易分为处置资产和取得资产两项交易处理,处置资产交易确认处置损益,取得资产按支付的对价(换出资产的公允价值)入账。因此,具有商业实质的非货币性资产交换的损益确认时点是在终止确认换出资产时点。这一结论在修订后的CAS7第八条也得到了体现:“对于换出资产应当在终止确认时,将资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。”因此笔者认为,上述理解二是符合准则规定的。

(四)关于以非货币性资产换取权益性投资的准则适用问题

以非货币性资产换取权益性投资是实务中较为常见的问题。例如,甲公司以固定资产对乙公司增资,取得对乙公司的股权。对于该类交易,需要区分情况进行处理。

1.取得对被投资单位的控制权。如果被投资方构成业务,则投资方通过增资方式或收购股权方式取得对被投资方的控制权,属于企业合并。根据CAS7第三条第(二)项的规定,应适用企业合并准则。如果被投资方不构成业务,则尽管取得对被投资方的控制权,但也不属于企业合并,投资方应采用

非货币性资产交换准则进行会计处理。

2. 被投资方为投资方的子公司、合营企业或联营企业。投资方以非货币性资产对子公司、合营企业或联营企业进行增资,或以非货币性资产交换其他方持有的对子公司、合营企业或联营企业的投资,投资方适用非货币性资产交换准则。实务中的难点是,投资方以非货币性资产对子公司、合营企业或联营企业进行增资,如何判断交易是否具有商业实质。下面区分两种情况进行分析。

(1) 对被投资单位具有控制权。如果以非货币性资产出资,对被投资单位拥有控制权,一般不认定具有商业实质。这是因为用于出资的非货币性资产还在出资者的控制范围之内,其获得未来现金流量在时间、风险、金额等方面并没有发生改变。而取得的投资获取未来现金流量主要依赖于被投资单位的经营状况,被投资单位的经营状况又与投入该公司的非货币性资产相关,对于投资单位而言,以非货币性资产出资取得股权,仅仅是资产形式上发生了变化,而资产实质并未发生根本改变。那么在会计处理上,长期股权投资应当以投出资产的账面价值入账,没有损益产生。

例3: A公司以其拥有的账面价值为50万元一条生产线作价90万元投入B公司,占其90%股权, C公司投资货币资金10万元,占B公司10%股份。假设该生产线原来每年产生10万元的现金流入,同时需要10万元流动资金,产生1万元的财务费用,该生产线每年给A公司带来9万元的现金流入。现A公司将其投入到B公司,由于还是由A公司控制生产线,每年还是产生10万元经营现金流入,但由于C公司有10万元的资金投入, B公司无需承担1万元的财务费用,因此对B

公司而言,该生产线每年带来的现金流入是10万元, A公司按持股比例90%计算,相应获得收益9万元。对于A公司而言,这项交易并未对资产的性质产生改变,而仅仅是资产形式上的变化,因此应以该生产线的账面价值50万元作为长期股权投资的入账价值,不确认与该生产线相关的损益。

需要说明的是,上述结论仅就一般情况而言,并非绝对。在有些情况下,投资方投入到被投资方的非货币性资产与被投资方原有资产相结合,产生的现金流可能会在流入风险、时间、金额方面不同于该非货币性资产原有的现金流,此时认定为具有商业实质也是适当的。

(2) 对被投资单位不具有控制权。如果以非货币性资产出资,但对被投资单位不具有控制权,一般可以认定交易具有商业实质。因为用于出资的资产已经不受出资单位控制,出资单位获得的长期股权投资这项资产获取现金流量的风险、时间、金额不再取决于用于出资的非货币性资产,两者在性质上存在区别。因此,在会计处理上,应当以公允价值作为投资的入账价值,非货币性资产账面价值与公允价值之间的差额确认为损益。

3. 对被投资方不具有控制、共同控制或重大影响。投资方以非货币性资产对被投资方进行增资,或以非货币性资产交换其他方持有的对被投资方的投资,该项交易尽管属于非货币性资产交换,但由于换入的是一项受金融工具准则规范的金融资产,根据非货币性资产交换准则第三条第(三)项的规定,换入的投资适用金融工具准则相关规定,换出的非货币性资产处理适用非货币性资产交换准则。❏

责任编辑 武献杰

(上接第47页)独立于企业财务。拨付外部基金管理模式需考虑基金的保值增值。

(三) 规范核电企业会计处理行为

鉴于核电企业资产弃置问题关系到未来环境保护支出和公众利益,也关系到核电行业的健康可持续发展,因此建议核电企业进一步规范会计处理行为,包括严格执行会计准则和行业规范,选用更加合理的估值方法和标准,建立动态调整机制,加强企业信息披露管理等。避免管理层从短期利益考虑,将弃置费作为盈余管理的工具,逃避未来环保责任。

同时,对弃置费用进行合理估计也是企业管理层应尽的责任。建议企业优化估值方法,建立估值模型,更多的从技术、经济、市场等方面加以考虑;提前组织专业队伍开展退役研究和准备,多借鉴国外已有经验,加强自身专业能力建设,使估值更加科学合理。❏

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 肖序,许松涛. 资产弃置义务会计:理论诠释与准则展望[J]. 会计研究, 2013, (2): 9-14.
- [2] 许松涛. 资产弃置义务会计处理研究[D]. 长沙:中南大学, 2012.
- [3] 周志方,肖序. 国外环境财务会计发展评述[J]. 会计研究, 2010, (1): 79-86.
- [4] 涂红星,鲁千霞,明红娟. 资产弃置债务会计准则构建的国际比较研究. 会计师, 2017, (9): 5-8.
- [5] 周志方,许松涛. 国外资产弃置会计的发展、比较及启示[J]. 兰州商学院学报, 2009, (6): 77-83.
- [6] EY. Asset retirement obligations[R]. Financial reporting developments, 2017.