

明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。

2. 永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间(即“初始期限”)的:

(1) 当该初始期限仅约定为发行方清算日时,通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。但清算确定将会发生且不受发行方控制,或者清算发生与否取决于该永续债持有方的,发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义务。

(2) 当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时,发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权。如不能,通常表明发行方有交付现金或其他金融资产的合同义务。

(二) 关于清偿顺序。

永续债发行方在确定永续债会计分类时,应当考虑合同中关于清偿顺序的条款。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时,发行方应当区分下列情况处理:

1. 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的,通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。

2. 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的,应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期,并据此确定其会计分类。

(三) 关于利率跳升和间接义务。

永续债发行方在确定永续债会计分类时,应当考虑第37号准则第十条规定的“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间,发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮(即“利率跳升”或“票息递增”)的,发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制(即“封顶”)且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平,或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平,可能不构成间接义务;

如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶,但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平,通常构成间接义务。

### 三、关于永续债持有方会计分类的要求

除符合《企业会计准则第2号——长期股权投资》(财会〔2014〕14号)规定适用该准则的外,永续债持有方应当区分下列情况对永续债进行会计处理:

(一) 持有方已执行新金融工具准则。

持有方在判断持有的永续债是否属于权益工具投资时,应当遵循第22号准则和第37号准则的相关规定。对于属于权益工具投资的永续债,持有方应当按照第22号准则的规定将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,或在符合条件时对非交易性权益工具投资初始指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益。对于不属于权益工具投资的永续债,持有方应当按照该准则规定将其分类为以摊余成本计量的金融资产,以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。在判断永续债的合同现金流量特征时,持有方必须严格遵循第22号准则第十六条至第十九条的规定,谨慎考虑永续债中包含的选择权。

(二) 持有方暂未执行新金融工具准则。

持有方在判断持有的永续债属于权益工具投资还是债务工具投资时,应当遵循第22号准则和第37号准则的相关规定,通常应当与发行方对该永续债的会计分类原则保持一致。对于属于权益工具投资的永续债,持有方应当按照第22号准则的规定将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,或可供出售金融资产(权益工具投资)等,符合第22号准则有关规定的还应当分拆相关的嵌入衍生工具。对于属于债务工具投资的永续债,持有方应当按照第22号准则规定将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,或可供出售金融资产(债务工具投资)。

### 四、生效日期

本规定自发布之日起施行。

## 企业会计准则第7号——非货币性资产交换

(2019年5月9日 财政部 财会〔2019〕8号)

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

**第二条** 非货币性资产交换,是指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)。

货币性资产,是指企业持有的货币资金和收取固定或可

确定金额的货币资金的权利。

非货币性资产,是指货币性资产以外的资产。

**第三条** 本准则适用于所有非货币性资产交换,但下列各项适用其他相关会计准则:

(一) 企业以存货换取客户的非货币性资产的,适用《企业会计准则第14号——收入》。

(二) 非货币性资产交换中涉及企业合并的,适用《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长

期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

(三)非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的,金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》。

(四)非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第21号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款等的,相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第21号——租赁》。

(五)非货币性资产交换的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换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。

## 第二章 确 认

**第四条** 企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认,对换出资产终止确认:

(一)对于换入资产,企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认;

(二)对于换出资产,企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

**第五条** 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的,企业在资产负债表日应当按照下列原则进行处理:

(一)换入资产满足资产确认条件,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。

(二)换入资产尚未满足资产确认条件,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取得换入资产的权利确认为一项资产。

## 第三章 以公允价值为基础计量

**第六条** 非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值为基础计量:

(一)该项交换具有商业实质;

(二)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值为基础计量,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

**第七条** 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:

(一)换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

(二)使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同,且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

**第八条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换,对于换入资产,应当以换出资产的公允价值和应支付的相

关税费作为换入资产的成本进行初始计量;对于换出资产,应当在终止确认时,将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,对于换入资产,应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额;对于换出资产,应当在终止确认时,将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

**第九条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换,涉及补价的,应当按照下列规定进行处理:

(一)支付补价的,以换出资产的公允价值,加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费,作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额,换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值,与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

(二)收到补价的,以换出资产的公允价值,减去收到补价的公允价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额,换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值,与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

**第十条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换,同时换入或换出多项资产的,应当按照下列规定进行处理:

(一)对于同时换入的多项资产,按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例,将换出资产公允价值总额(涉及补价的,加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊,以分摊至各项换入资产的金额,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的成本进行初始计量。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

(二)对于同时换出的多项资产,将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,按照各项换出资产的公允价值的相对比例,将换入资产的公允价值总额(涉及补价的,减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)分摊至各项换出资产,分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

## 第四章 以账面价值为基础计量

**第十一条** 不满足本准则第六条规定条件的非货币性资产交换,应当以账面价值为基础计量。对于换入资产,企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额;对于换出资产,终止确认时不确认损益。