

新旧非货币性资产交换的比较 PDF转换可能丢失图片或格式
， 建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/504/2021_2022__E6_96_B0_E6_97_A7_E9_9D_9E_E8_c42_504486.htm 2006年2月颁发的《企业会计准则第7号非货币性资产交换》（以下简称新准则）对2001年1月颁发的《企业会计准则非货币性交易》（以下简称原准则）做了修改。其变化主要体现在以下几点。一、非货币性资产交换的定义更清晰 原准则中对非货币性交易定义为：交易双方以非货币性资产进行的交换，这种交易不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。新准则直接称非货币性交易为非货币性资产交换，并定义为：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）。非货币性资产交换主要解决的问题是以什么资产与什么资产交换。本次发布的新准则与原准则在定义及判断非货币性交易事项的标准上仍然一致，主要是新准则的定义更加直观、清晰。二、非货币性资产交换确认和计量较谨慎地运用了公允价值 从会计确认和计量方面看，新准则把对非货币性资产交换中会计事项的确认和计量标准建立在稳妥合理的基础上，可从根本上保证输出会计信息的质量。非货币性资产交换准则的核心是资产的计量和损益的确认，即非货币性资产交换会计核算的主要问题是换出资产账面价值或公允价值作为换入资产的入账价格，以及是否确认交易损益。原准则要求一律以换出资产的账面价值计价，且不涉及补价的非货币性交易不确认损益。在涉及补价的非货币性交易中，收到补价一方确认的损益，也仅以收到的补价所含的损益

为限。新准则中则提出了两个计量模式，一个是非货币性资产交换在符合一定条件的情况下，可以采用公允价值进行计量；另一个是如果不符合这些条件则采用账面价值计量。新准则第三条中规定，非货币性资产交换同时满足两个条件：一是该项交换具有商业实质；二是换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量，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成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益；否则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成本，不确认损益。新准则第八条对涉及补价的非货币性资产交换具有商业实质，且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的企业对发生补价按照换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本时，分别按：（1）支付补价的，换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。（2）收到补价的，换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。否则企业对涉及补价按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本时，分别按：（1）支付补价的，应当以换出资产的账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益。（2）收到补价的，应当以换出资产的账面价值，减去收到的补价并加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益。新准则第九条对非货币性资产交换同时换入多项资产的，在确定各项换入资产的成本时，分别按：（1）非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产的公允价值能够可靠计量的，应当按照换入各项资产的公允价值

占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。（2）非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。在本次修订的新准则中，企业计量采用账面价值还是公允价值计价，关键在于对非货币性资产交换是否具有商业实质、交换的资产是否存在公允价值的判断。而是否具有“商业实质”的提法，在国际会计准则中也是2003年才首次出现，国际会计准则理事会在改进后的《国际会计准则第16号不动产、厂场和设备》中提供了判断交易是否具有“商业实质”的参照标准，主要考虑由于该项交易的发生预期使企业未来现金流量变动的程度。新准则对此予以了借鉴，第四条中规定，当换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同之时，或者换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，并且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比又是重大之时，才可以认定一项非货币性资产交换具有商业实质。换入资产具有商业实质，且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换方能以公允价值作为换入资产的入账价值，公允价值与换出资产账面价值的差额才能计入当期损益。虽然公允价值被新准则使用，但充分考虑到我国目前还不十分成熟的市场环境条件，新准则对企业对公允价值的运用方面给予了一定的限制，较为谨慎地运用了公允价值。与国际准则相比，我国新准则体系在确定公允价值使用范围上，充分考虑到我国的国情，进行了审慎的规定和改进，抛弃了过去一贯使用

的“接轨”概念，新准则的改革更加理性，走与国际趋同之路，说明我国的会计改革已进入健康发展的阶段。

三、换入资产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的当期损益确认

甲公司用一批存货换取乙企业的一项固定资产，甲公司存货的账面价值为200万元，公允价即为计税价250万元，增值税率17%，增值税的销项税额42.5万元。乙企业固定资产的账面原价为350万元，累计折旧为80万元，公允价250万元，在清理过程中，乙企业支付清理费用10万元，同时乙企业已为此项固定资产计提固定资产减值准备10万元，该项固定资产的换入对甲、乙企业的生产经营将产生极大影响，未来甲、乙企业估计现金流量会有显著的变化。

1、不涉及补价分析：甲企业以存货换入固定资产具有商业实质；并且换入资产或换出资产的公允价值均为250万元，即能够可靠地计量；换入资产的成本=换入资产的公允价值 支付的相关税费=250 42.5=292.5（万元）；当期损益=换入资产公允价值-换出资产账面价值=250-200=50（万元）。甲公司的会计处理为：借：固定资产（250 42.5）292.5 贷：库存商品200 应交税费 应交增值税（销项税额）42.5 营业外收入非货币性资产交换收益50 乙企业的会计处理为：换入资产的成本=换入资产的公允价值 应支付的相关税费=250 0=250（万元）；当期损益=换入资产公允价值 进项税额-换出资产账面价值=250 42.5-270=22.5（万元）。（1）借：固定资产清理260 累计折旧80 固定资产减值准备10 贷：固定资产350 借：固定资产清理10 贷：银行存款10 （2）借：库存商品250 应交税费 应交增值税（进项税额）42.5 贷：固定资产清理270 营业外收入非货币性资产交换收益22.5

2、涉及补价 上例中，假设甲公

司存货的的公允价值为270万元，其他条件不变，甲公司收到乙企业支付的补价20万元存入银行。甲公司收到补价时的会计处理分析如下。

第一步，计算确定所收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例 $=20 \div 270 \times 100\%=7.4\%$ ；由于收到货币性资产占换出资产公允价值的比例为7.4%，低于25%，因此这一交换行为属于非货币性资产交换，应按非货币性资产交换的原则进行会计处理。

第二步，计算确定换入资产的入账价值和当期损益。甲企业以存货换入固定资产具有商业实质；换出资产的公允价值为270万元，而换入资产的公允价值为250万元，即能够可靠地计量；并且收到乙企业支付补价20万元。

换入资产的成本 $=$ 换入资产的公允价值 $-$ 支付的相关税费 $=250 - 270 \times 17\%=250 - 45.9=204.1$ （万元）；当期损益 $=$ （换入资产的成本 $-$ 收到补价） $-$ （换出资产账面价值 $-$ 支付的相关税费） $=$ （ $204.1 - 20$ ） $-$ （ $200 - 45.9$ ） $=79.1$ （万元）。

借：固定资产（ $250 - 45.9$ ） 204.1 银行存款 20 贷：库存商品 200 应交税费-应交增值税（销项税额）（ $270 \times 17\%$ ） 45.9 营业外收入-非货币性资产交换收益 79.1

乙企业用存款支付补价20万元的会计处理为：换入资产的成本 $=$ 换入资产的公允价值 $-$ 支付的相关税费 $=270 - 0=270$ （万元）；当期损益 $=$ （换入资产成本 $-$ 进项税额） $-$ （换出资产账面价值 $-$ 支付的补价 $-$ 支付的相关税费） $=270 - 45.9 -$ （ $270 - 20 - 0$ ） $=25.1$ （万元）

（1）借：固定资产清理 260 累计折旧 80 固定资产减值准备 10 贷：固定资产 350 借：固定资产清理 10 贷：银行存款 10

（2）借：库存商品 270 应交税费-应交增值税（进项税额） 45.9 贷：固定资产清理 270 银行存款 20 营业外收入-非货币性资产交换收益 25.9

若该项交换不具有商业实质并且换入资产或换出资产的公允价值不能够可

靠地计量时，均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成本，则不确认营业外收入非货币性资产交换收益。与原准则相同。四、非货币性资产交换的信息披露内容更加详细 新准则第十条对信息披露内容分为四项：换入资产、换出资产的类别；换入资产成本的确定方式；换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值；非货币性资产交换确认的损益。通过对这项会计准则变迁的了解，可以清楚地看到谨慎性原则在会计准则制定过程的具体体现。本次发布的企业会计准则体系，实现了与国际会计准则的趋同，不仅有利于会计职业界，更为重要的是有利于促进资本市场健康稳定发展，有利于维护国民经济秩序和社会公众利益。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com