

非货币性资产交换新旧准则之比较

文/黄永红

我国财政部于1999年6月28日正式发布了《企业会计准则——非货币性交易》准则，并于2000年1月1日起在我国所有企业执行。2001年1月18日财政部在准则执行了一年的基础上，对原非货币性交易会计准则进行了修订。修订后的《企业会计准则——非货币性交易》准则（以下简称旧准则）于2001年1月1日起在全国所有企业执行。2001年修订后的非货币性交易准则实施以来，对防止企业利用非货币性交易操纵会计利润起到了积极作用，但也存在一些问题，特别是其中某些内容与国际会计准则不协调，不利于会计的国际协调工作。为了与国际会计准则接轨，财政部于2006年2月对该准则再次进行修订，并发布了《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》准则（以下简称新准则），要求自2007年1月1日起在所有上市公司执行。本文就我国修订前后的非货币性交易准则在计量模式和损益的确认方面作了比较分析，目的是为了加强和完善我国会计准则和会计制度的建设。

一、新旧准则的比较

新准则与旧准则相比，无论是在定义上还是在判断非货币性交易事项的标准上都是相一致的。所不同的是，新准则引入公允价值作为换入资产入账价值计价基础，且对非货币性交易损益的确认方式不同。

1. 计量模式的改变

旧准则在非货币性交易会计处理的计量标准中，明确规定非货币性交易以账面价值作为计量标准，公允价值不再作为计量标准，它仅在收到补价方确定其换入资产的入账价值和交易收益时才被加以考虑。旧准则淡化了公允价值的计价基础作用，对非货币性交易的会计处理具有很好的规范作用，避免了企业发生过度调账的行为。但是旧准则拉大了与国际惯例的差距，给会计的国际协调工作带来不便。

新准则将“非货币性交易”名称改为“非货币性资产交换”，并对非货币性资产交换再次引入了公允价值计量，但是增加了限定条件，以防止企业利用非货币性资产交换蓄意虚增利润。新准则《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》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，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进行计量。

2. 非货币性资产交换损益的确认方式的改变

旧准则《企业会计准则——非货币性交易》取消了公允价值计量，要求一律以换出资产的账面价值计价，企业只有在收到非货币性资产交易的补价时，才能确认收益。同时这种收益也仅以收到的补价为限，至于未产生补价的非货币性交易则均不计算损益。因此，旧准则的施行，避免部分企业利用换入资产公允价值确定的会计弹性来操纵利润，但是又出现与国际会计准则不协调的问题。

新准则中规定，非货币性资产交换损益的确认与所采用的计量模式直接相关。随着计量模式的变化，损益的确认也发生了变化。在以换出资产账面价值来进行计量的情况下，不管是否发生补价，都不确认损益；以公允价值来进行计量的情况下，不管是否发生补价，都应确认损益。这是因为公允价值和账面价值之间必然存在差价，这个损益实际上就是重估损益。

企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，不涉及补价的非货币性资产交换，以换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。发生补价的，应当分别下列情况处理：第一、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。第二、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。

二、新准则在运用中尚需完善的问题

新准则在公允价值的使用上有严格的限制条件，对公允价值的引入采取了适度、谨慎的态度。新准则仅在经济环境和市场条件允许的情况下，对特定资产或者交易采用公允价值计价。但在经济环境和市场条件还不具备的情况下，新准则仍然坚持采用历史成本计量模式。

虽然国际会计准则对公允价值的运用已有较成熟的规范，但公允价值这一计量属性具有一定的理想性，导致其与现实的矛盾，使得公允价值在新准则中的运用，还可能面临以下问题：

1. 会计人员素质有待提高

我国的会计人员素质不够高，会计电算化水平以及相关的信息处理能力较低。就资产评估业而言，只经历了十几年的发展，注册资产评估师业务素质较差，资产评估机构管理不完善，资产评

估结果的公允性难以保证。因而，交易的双方很难找到可以参考的参照价值，这些客观条件限制了公允价值在我国大范围的推广与应用。

2. 公允价值使用的市场环境有待完善

从市场本身的发展看，我国的市场化程度较低，市场经济尚处于发育阶段，企业间的交易行为不十分规范，市场竞争不充分。我国市场不完善，也不活跃，缺乏公平价格的形成环境，对于大多数资产和负债而言，很难找到可以观察的市场价格。

综上所述，公允价值具有历史成本计量无法比拟的优点。公允价值计量符合会计的配比原则要求，能更真实地反映企业的收益，有利于提高会计信息质量，从而加强企业的财务管理，采用公允价值计量能更真实地反映非货币性资产交换的实质，同时公允价值的运用还是会计准则国际协调的必然要求。因此，我们应加强对资本市场中介机构的指导监督，为公允价值的运用创造良好的环境，力求做到使公允价值这一抽象的概念在理论上更加完善，在实务上切实可行（作者单位：重庆工商大学会计学院）

相关链接

河北省科技实力比较研究
双虚拟专家单准则赋权算法研究
所有权保留买卖中取回权的相关法律性质
非货币性资产交换新旧准则之比较
关于劳动力转移的理论模型及启示
投资决策中信息作用的模型
供应链无形成本动因研究
烟台市县域经济发展不平衡性的实证分析
洪水保险产品的经济学属性分析与我国对策研究
本·阿格尔和詹姆斯·奥康纳的生态学马克思主义思想之比较研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心