

应用非货币性资产交换准则处理业务应注意的几个问题

文/马红

2006年2月财政部正式发布了非货币性资产交换等39项新会计准则,要求2007年1月1日起在上市公司执行。新准则的发布及实施是为了更好地适应经济全球化、会计审计国际趋同形势,完善社会主义市场经济体制,以此来提高我国企业会计信息在全球经济中的可比性,降低企业信息披露成本和融资成本,稳步推进我国会计国际化发展战略。学习新准则掌握新准则,将成为每个会计人员的头等大事。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》是在2001年修订的《企业会计准则——非货币性交易》的基础上修改的,新准则在非货币性资产交换的损益确认、交换资产的入账价值等方面有较大的变化,根据本人对新准则的理解,在处理非货币性交易业务时,应该注意以下几点。

一、公允价值的确认:新准则规定,非货币性交易具有商业实质时,换入资产和换出资产公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为换入资产成本的基础。在企业会计准则应用指南中指出,符合下列情形之一的,表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠的计量。

二、商业实质的判断:新准则规定,满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:
1、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。2、换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,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。在确定非货币资产交换是否具有商业实质时,企业应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。商业实质的判断遵循了实质重于形式的原则,换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的效用,从而导致换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同,则表明该资产交换具有商业实质。商业实质的判断对于企业判断交易是否非货币性交易,非货币性交易的资产入账价值的确认以及损益的确认方法起着至关重要的作用。

三、损益确认的方法:新准则以交易是否具有商业实质作为是否采用公允价值计量换入资产的重要标准,而不是确认损益与采用的计量方式直接相关。在以换出资产账面价值计量换入资产的入账价值时,不论是否收到补价,交易各方均不确认损益。

(一) 不涉及补价情况下

新准则规定,企业发生非货币性交易,当非货币性交易具有商业实质而且换入或换出资产至少两者之一公允价值能够可靠计量时,应以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费,作为换入资产入账价值。换出资产公允价值与其账面价值的差额确认为当期损益。当上述两个条件无法同时满足时,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,不再确认交易损益。

(二) 涉及补价情况下

1、支付补价的

新准则规定,当非货币性资产交换具有商业实质而且换入或换出资产至少两者之一的公允价值能够可靠计量时:换入资产的入账价值等于换出资产的公允价值加上支付的补价和应支付的相关税费。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。当上述两个条件无法同时具备时,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,不确认交易损益。

2、收到补价的

新准则规定,当非货币性资产交换具有商业实质而且换入或换出资产至少两者之一的公允价值能够可靠计量时:换入资产的入账价值等于换出资产的公允价值减去收到的补价,加上应支付的相关税费。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,计入当期损益。当上述两个条件无法同时具备时,应当以换出资产的账面价值,减去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。

从以上可以看出,新准则只在采用公允价值计量条件下,确认非货币性交易损益,在账面价值计量条件下,不计算非货币性损益。新准则规定灵活,计算简便实用,可操作性较强。

四、涉及补价非货币性交易的确认:企业在生产经营中所进行的各种交易,按交易对象的属性分为非货币性交易和货币性交易。企业发生非货币性交易,并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中,也有可能是在换出非货币性资产的同时,支付一定金额的货币性资产;或者在换入非货币性资产的同时,收到一定金额的货币性资产。此时收到或支付的货币性资产为补价。这类交易是属

于货币性交易还是属于非货币性交易，通常看补价占整个交易金额的比例。如果只涉及少量的货币性资产，则仍属于非货币性交易。如果支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例）以25%作为参考比例，不高于25%则视为非货币性交易；高于25%，则视为货币性交易。

五、涉及多项资产非货币性交易的处理：新准则规定，非货币性资产交换同时换入多项资产，在确定各项资产的成本时，应当分别下列情况处理：1、非货币性资产交换具有商业性质，且换入资产的公允价值能够可靠计量的，应按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。

（作者单位：秦皇岛职业技术学院）

相关链接

商业银行循环信贷业务的流动性风险分析及管理对策建议
应用非货币性资产交换准则处理业务应注意的几个问题
我国金融控股公司存在的问题和发展研究
金融风险度量模型——VaR模型及其发展
商业银行资本充足率管理的有效性研究
我国外汇储备高增长现状及分析
国有商业银行公司治理结构改革
刍议货币资金内部控制的风险分析
银行间回购利率对信贷规模的影响研究
BOT融资方式在农村公路建设项目中的运用

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