

非货币性交易会计处理的最新进展及启示

<http://www.criifs.org.cn> 2005年11月11日 贾博颖 付玉来

【摘要】美国新发布的财务会计准则公告第153号《非货币性资产交换》(FAS153)，对非货币性资产交换会计处理的一般原则仍应以交换资产的公允价值为计量基础，但排除了APB意见书第29号有关非货币性交易以公允价值计量的例外，将其替换为不具有商业实质的交换的例外。本文分析了FAS153与我国非货币性交易准则之间的差异，及其对我国非货币性交易准则的启示，其中主要是“商业实质”在非货币性交易中的应用。

【关键词】非货币性资产交换 公允价值 商业实质

美国财务会计准则委员会于2004年12月发布了财务会计准则公告第153号《非货币性资产交换》(FAS153)，对1973年5月发布并于同年9月30号开始实施的APB意见书第29号《非货币性交易》进行修订，以消除其与《国际会计准则第16号—不动产、厂房和设备》和《国际会计准则第38号—无形资产》有关计量指南之间的某些差异，该准则于2005年6月开始实施。新规定对非货币性资产交换的会计处理仍以交换资产的公允价值为计量基础，但对APB意见书第29号包含的该原则的例外进行了修订，即排除同类生产性资产交换的例外，将其替换为不具有商业实质的非货币性资产交换的一般例外。FAS153对商业实质进行了规范，如果一项非货币性交换能够导致主体的未来现金流量发生重大的变化，则该交换就具有商业实质。并对一项交换是否具有“商业实质”提供了判断标准。

一、交易的性质和对象

APB意见书第29号，将交换定义为，“交换(或交换交易)是指一个主体与另一个主体之间的互惠转让，通过转让，主体以让渡其他资产或劳务或者承担其他义务而取得资产或劳务，或者偿还一项负债。”。该定义明确了交换的性质为互惠转让，交换的对象可以是资产、劳务或负债。而FAS153只对APB意见书第29号中的非货币性资产交换的会计处理进行了规范，不涉及非互惠转让、有关非货币性负债和劳务交换的会计处理。同时委员会注意到有些交易表面上看似为非货币性交易，实则不然，如果转让方对所换出资产在实质上还持续涉入，则不应当将这些交易确认为非货币性交易。遵循实质重于形式的会计原则，委员会对“交换(或交换交易)”的界定进行了修正，对非货币性资产交换加以更为严格的限制性条件，即“非货币性资产的互惠转让只有在转让方对转让资产不再进行实质性的持续涉入，即资产所有权上的风险或报酬已经转移时，才应作为交换。”只有在交易双方对换出资产“不再进行实质性持续涉入”，才能将非货币性资产的转移作为一项交换。

二、交易的计量原则

非货币性交易会计处理的一个主要方面就是，换入资产的计价问题，即如何计量所收到的资产的成本。在货币性交易中，货币性资产或负债提供了计量收到资产或劳务成本的基础，但是对于非货

币性交易中换入资产如何计价的问题，却存在着不同的会计处理方法。APB意见书第29号规定了非货币性交易的基本计量原则：非货币性交易应以交换资产的公允价值为计量基础。如果所收到资产的公允价值比所放弃资产的公允价值更加明显，则应以所收到的资产的公允价值计量成本，但对相似

资产之间的交换，应以换出资产的账面金额作为换入资产的入账价值。FAS153规定非货币性资产交换仍应按该原则进行会计处理，但对上述原则的例外情况进行了如下修订：只有在符合以下任一条件时，非货币性交换应建立在所放弃的资产的账面金额的基础上(如果合适的话，则应减去已发生的减值)，而不应建立在交换资产的公允价值的基础上：1. 公允价值无法合理确定。所收到资产或放弃资产的公允价值在合理范围内无法合理确定；2. 便于向顾客销售的交换交易。该交易是以在主体正常经营过程中持有的、用于出售的产品或不动产与在主体相同经营范围内出售的产品或不动产相交换，以便向交换各方以外的顾客销售；3. 不具有商业实质的交换交易。该交易缺少商业实质。

FAS153的有关规定是与改进后的《国际会计准则第16号—不动产、厂房和设备》(国际会计准则理事会正式发布的13项《改进国际会计准则项目》之一)的规定相协调的，改进后的《国际会计准则第16号—不动产、厂房和设备》规定所有的资产交换交易均以公允价值计量，除非该项交易不具有商业实质，或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。可见，不管是FAS153还是改进后的《国际会计准则第16号—不动产、厂房和设备》，都规定非货币性交易应以公允价值为基础，该原则的例外情形都是建立在对交易是否具有商业实质的基础上进行判断。主体确定一项资产交换交易是否具有“商业实质”主要考虑由于该项交易的发生预期使主体未来现金流量变动的程度。改进后的准则进一步指出，如果一项资产交换交易符合以下标准，则可认为具有“商业实质”：1. 收到资产的现金流量的指标(风险、时间和金额)与换出资产的现金流量指标不同；2. 由于交换交易的发生，主体经营中受该项交易影响的主体特定价值部分发生了改变；3. 1与2之间的差额主要与被交换资产的公允价值相关。FAS153对商业实质进行了改进，因为一些反馈意见认为改进后的国际会计准则中有关评价商业实质的指导意见缺乏可操作性。改进后的国际会计准则要求主体决定所收到资产的未来现金流量指标是否不同于换出资产的未来现金流量指标，然后将此差异与被交换资产的公允价值进行比较。反馈意见指出将未来现金流量指标的变化与被交换资产的公允价值进行比较是不可行的，因为这种变化可能无法量化，即无法通过数量的形式来表达。委员会同意上述反馈意见，对改进后的国际会计准则进行了修正，不再要求与被交换资产的公允价值进行比较。FAS153对“商业实质”作了如下规定：如果由该项非货币性交易能够预期主体的未来现金流量发生重大变化，则此交易具有商业实质。如果满足下列条件之一，则预期主体的未来现金流量会发生重大变化：1. 收到资产的未来现金流量的指标(风险、时点和金额)与转让资产的未来现金流量的指标有显著差别；2. 收到资产的主体特定价值不同于转让资产的主体特定价值，且该差异于交换资产的公允价值显著相关。

在判定交易是否具有“商业实质”时，需对“主体特定价值”进行确定。主体特定价值(在概念公告第7号中称之为主体特定价值计量方法)是与公允价值计量方法不同的一种计量方法。改进后的《国际会计准则第16号—不动产、厂房和设备》将其定义为“主体预期从资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的、或预期在清算负债时发生的未来现金流量的现值”。“主体特定价值”的目的主要是为判断和选择资产交换交易的计量基础提供衡量标准。正如概念公告第7号第24(b)段也对其进行了描述，“主体特定价值试图获得特定主体的资产或负债的价值，例如主体在计算资产的主体特定价值时，会采用有关运用资产的预期，而不是采用市场参与者的预期。”。“主体特定

价值”的目的主要是为判断和选择资产交换交易的计量基础提供衡量标准。如果确定交易具有商业实质，则交易应以公允价值计量，而不应以主体特定价值计量。

三、是否确认交易损益

非货币性交易会计处理的另一个主要方面，就是交易损益的确认问题，即是否应确认交易损益。美中不足的是，FAS153既未对APB意见书第29号有关交易损益的处理做出修订，又未另行做出规定。按照FAS153和APB意见书第29号的规定，区分涉及补价与不涉及补价，非货币性交易损益分别处理如下：

(一) 不涉及补价情况的非货币性交易：

1. 如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础^①（公允价值计量原则），收到资产的成本是为获得该项资产^① APB意见书第29号规定，如果收到资产的公允价值比放弃资产的公允价值更为明显，则应以收到资产的公允价值计量收到资产的成本，即，非货币性交易应以放弃资产的公允价值与收到资产的公允价值二者较为明显的为计量基础。而放弃资产的成本，放弃资产的账面价值与其公允价值之间的差额，应确认为交易损益。

2. 如果非货币性交易以放弃资产的账面金额为计量基础（公允价值计量原则的例外），不确认交易损益。

(二) 涉及补价情况的非货币性交易，又区分支付补价和收到补价，分别进行会计处理：

1. 如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础（公允价值计量原则），APB意见书第29号并未对此做出规定。

2. 如果非货币性交易以放弃资产的账面金额为计量基础（公允价值计量原则的例外），APB意见书第29号对此做出了明确规定。如果非货币性交易涉及补价，委员会认为收到货币性资产意味着实现了交易利得（收到的货币性资产的金额超过所放弃的资产的账面价值的一定份额的部分）。该份额是放弃资产已实现的成本，其应按补价占收到的对价总额（补价加上收到的非货币性资产的公允价值）的比例予以确定。如果放弃资产的公允价值更为明显，则应按补价占放弃资产的公允价值的比例予以确定。应确认利得计算如下：

应确认的利得=补价- [补价/（补价+收到资产的公允价值）] ×放弃资产账面价值，或者应确认的利得=补价- [补价/放弃资产的公允价值] ×放弃资产账面价值则，收到补价时：收到资产的入账价值等于放弃资产的账面价值加上确认的利得，再减去收到的补价。委员会认为支付补价方不应确认交易利得，收到资产的入账价值等于支付的补价加上放弃资产的账面金额。但是对于涉及补价的非货币性交易，如果有证据表明放弃资产已经发生了损失，则应确认交易损失。

四、对我国非货币性交易准则的启示

我国现行非货币性交易准则是对原非货币性交易准则进行的修订，做了诸多方面的改进，对于规范我国的非货币性交易起到了积极的作用。借鉴FAS153，为完善我国会计准则，加快会计国际协调，笔者认为，FAS153对我国非货币性交易会计有以下几点启示：

1. 交易的性质和对象。我国的《企业会计准则—非货币性交易》将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，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(补价)”。由此可见，我国非货币性交易仅指非货币性资产交换，即非货币性资产的互惠转让。实际上，一方面，非货币性交易按照交易行为的性质，分为非互惠转让和互惠转让。我国非货币性交易准则涉及的只是互惠转让，而将非互惠转让排除在准则之外；另一方面，非货币性交易的对象除了非货币性资产外，还包括非货币性负债和劳务。所以我国准则对非货币性交易的定义是不严格的，不完整的。鉴于上述两方面的考虑，笔者对我国非货币性交易准则提出了两种可替代选择的改进意见：一种意见为，将我国非货币性准则对非货币性交易的定义进行修正，其一，应明确非货币性交易有互惠转让和非互惠转让两种情形，同时在准则中规范非互惠转让的会计处理；其二，应明确交易的对象为非货币性资产和非货币性负债及劳务，但基于目前非货币性负债和劳务交换在我国并不多见的情况，可暂不对涉及非货币性负债和劳务的非货币性交易进行规范，但是应对其予以考虑，待时机成熟时做出规范，以避免“救火式”的准则制定方法。另一种可选择的意见为，借鉴FASB第153号《非货币性资产交换》，将《非货币性交易准则》修订为《非货币性资产交换准则》，这样自然地就将非互惠转让和涉及非货币性负债和劳务的非货币性交易排除在准则之外，但应将其在其它准则中予以规范。同时，借鉴FAS153，也应当对非货币性资产交换加以“不再后续涉入”（即，“非货币性资产的互惠转让只有在转让方对转让资产不再后续涉入，即资产所有权上的风险或报酬已经转移时，才应作为交换”）的限制条件，而将不符合条件的非货币性资产的转移排除。

2. 交易的计价原则。我国非货币性交易准则统一了非货币性交易中资产的计价原则，规定：企业发生非货币性交易时，应以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。在非货币性交易中如果发生补价，应区别不同情况处理：(1) 支付补价的，应以换出资产的账面价值，加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。(2) 收到补价的，应按如下公式确定换入资产的入账价值：
$$\text{换入资产入账价值} = \text{换出资产账面价值} - [\text{补价} / \text{换出资产公允价值}] \times \text{换出资产账面价值} - [\text{补价} / \text{换出资产公允价值}] \times \text{应交的税金及教育费附加} + \text{应支付的相关税费}$$
可见，我国非货币性交易是以换出资产的账面价值为计量原则的。FAS153是以交换资产的公允价值为计量原则的，公允价值计量原则的例外适用于不具有商业实质的交换。我国非货币性交易的计价原则统一并简化了会计核算，减少了公允价值的运用从而避免企业利润操纵。然而，在一项非货币性交易中，如果换出的非货币性资产的公允价值能够合理确定，②且其公允价值小于其账面价值，则表明换出资产已发生损失。在这种情况下，如果仍以换出资产的账面价值为计量原则，则将会使得换入资产的入账价值大于按照换出资产的公允价值为计量原则的价值，就会使得资产负债表上的资产价值虚增，缺乏真实性和可靠性。这样一种统一的简化的计价原则难免会有其欠缺之处，需要进一步改进完善。由于我国市场还不健全，公允价值难以取得，故应谨慎运用。借鉴并结合我国具体国情，笔者建议可对我国非货币性交易准则的交易计价原则作如下改进，将一项非货币性交易区分为具有商业实质的交易和不具有商业实质的交易，分别进行处理：(1) 如果判断一项非货币性交易具有商业实质，则应以交换资产的公允价值为计量原则。商业实质的具体判断标准可借鉴FAS153有关规定。(2) 如果判断一项非货币性交易不具有商业实质，则仍应按照我国现行非货币性交易准则规定的核算原则进行处理。即以换出资产的账面价值为计量原则。

3. 是否确认交易损益。我国非货币性交易准则取消了原准则中的“非货币性交易收益”一级科目，而是将其归为“营业外收入”科目核算。我国非货币性交易损益的确认只有在涉及补价，且收到补价的情况下，予以确认。按照规定，收到补价的，应按如下公式确定应确认的损益：

应确认的损益=补价- [补价/换出资产公允价值] ×换出资产账面价值- [补价/换出资产公允价值] ×应交的税金及教育费附加。我国对于涉及补价情况的非货币性交易会计处理的规范与APB意见书第29号的相关规范基本上是一致的。在将非货币性交易区分为具有商业实质的交易和不具有商业实质的交易的基础上，可作进一步改进：(1) 不涉及补价情况的非货币性交易，如果非货币性交易以换出资产的账面价值为计量基础(非货币性交易不具有商业实质)，则不确认为交易损益；

如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础(非货币性交易具有商业实质)，则当换出资产的账面价值大于其公允价值时，应将该差额确认为交易损失。(2) 涉及补价情况的非货币性交易，又区分支付补价和收到补价，分别进行会计处理：如果非货币性交易以换出资产的账面价值为计量基础(非货币性交易不具有商业实质)，支付补价，不确认交易损益，收到补价，仍按如下公式确认损益。应确认的损益=补价- [补价/换出资产的公允价值] ×放弃资产账面价值，或者应确认的损益=补价- [补价/ (补价+换入资产的公允价值)] ×放弃资产账面价值③如果非货币性交易以交换资产的公允价值为计量基础(非货币性交易具有商业实质)，则当换出资产的账面价值大于

其公允价值时，应将该差额确认为交易损失。

主要参考文献

中华人民共和国财政部. 企业会计准则2003. 北京：中国财政经济出版社

财政部会计司. 2001. 企业会计制度讲解. 第1版. 北京：中国财政经济出版社，503~528

FAS153: Exchanges of Nonmonetary Assets. FASB

APB29: Accounting for Nonmonetary Transactions. FASB

IAS16: Property, plant and Equipment. IASB

IAS38: Intangible Assets. IASB

J. David Spiceland, James F. Sepe, Lawrence A. Tomassini. 2004. Intermediate accounting. 3rd ed. Irwin: Mc Graw2

Hill, 478~185

在《企业会计准则—非货币性交易》讲解中，提供了非货币性资产公允价值的确定原则：如果该资产存在活跃市场，则该资产的

市价即为其公允价值；如果该资产不存在活跃市场，但与该资产类似的资产存在活跃市场，则该资产的公允价值应比照相关类似资产的市

价确定；如果该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场，则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现

计算的现值评估确定。

应以换出资产的公允价值和换入资产的公允价值二者较为明显者，为交换的计量基础。

文章来源：会计研究 （责任编辑： x1）