

公允价值计量模式下非货币性资产 交换的资产计价与损益计算

胡淑红

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012)

【摘要】非货币性资产交换中,换入资产成本的计量以及对换出资产损益的确定需要运用不同的计量基础和判断标准。本文主要探讨公允价值计量模式下非货币性资产交换的相关会计核算问题。

【关键词】非货币性资产交换 公允价值 交换损益

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为。实务工作中,交易双方通过非货币性资产交换,一方面可以满足各自生产经营的需要,另一方面可以在一定程度上减少货币性资产的流出。非货币性资产交换因不涉及或只涉及少量货币性资产,因此换入资产成本计量基础以及对换出资产损益的确定是交换中各方账务处理的关键。

一、单项资产交换中资产计价与损益计算问题

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定:非货币性资产交换具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价

时保持应有的谨慎性,当长期资产的可收回金额减至账面价值以下,由此所形成的减值已不符合长期资产的定义时,应将这部分减值从长期资产价值中剔除。长期资产计提折旧、摊销是以权责发生制原则和配比原则为依据的,权责发生制要求企业对收入与费用的确认应当以收入与费用的实际发生和影响作为计量标准。长期资产的价值随着时间的推移而消失,其价值应当在合理的期限内进行摊销,计提的折旧、摊销金额应与经济利益联系起来。长期资产折旧的计提、摊销通常是按月进行,并根据用途分别计入相关的成本或当期费用,具有系统性和关联性。如果没有发生减值,不同会计期间的减值损失与时间推移之间就不存在必然的、系统的联系。

最后,从纳税影响来看,《企业所得税法》允许长期资产计提的折旧、摊销金额在税前扣除,《企业所得税税前扣除办法》第六条明确规定:在计算应纳税所得额时,存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、风险准备基金(包括投资风险准备基金)以及国家税收法规规定可提取的准备金(主要指经报税务机关批准提取坏账准备金)之外的任何形式的准备金都不得扣除。这表明无论企业采用什么样的长期资产减值政策,在税法上均不予以承认。所以,计提的长期资产减值准备无法在税前扣除,它对所得税数额没有影响,只会造成纳税的暂时性差异。

由此可知,以计提减值准备替代计提折旧、摊销是不合理

值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更为可靠;并且在公允价值计量情况下,只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同,就一定会确认交换损益,即换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额。

在涉及补价的情形下,对非货币性资产交换的界定标准是:支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值与收到的货币性资产之和)的比例低于25%。当非货币性资产交换双方

也是不现实的。

三、启示

综上所述,长期资产计提减值准备是在对长期资产计提折旧、摊销的基础上,以一种更灵活、更及时的方式来确保长期资产现时价值计量信息的有用性与相关性。因此,长期资产计提减值准备在某种程度上是对长期资产计提折旧、摊销的补充,它不仅对长期资产计提折旧、摊销以后账面价值与实际价值有偏差的地方进行了调整,而且也对折旧、摊销估计方法存在偏差的地方进行了调整,而计提减值准备后的固定资产的净值,则是以后各会计期间计提折旧、摊销的基础。

折旧、摊销与减值准备在会计报表上反映的内容均需要估计,其体现的会计原则都是相同的,但在理论基础、计量基础、计量科目、计算依据、核算时间等方面存在差异。计提减值准备无法替代计提折旧、摊销,相应的,计提折旧、摊销也无法替代减值准备的计提。会计人员应全面了解计提折旧、摊销与计提减值准备的异同,以在实际操作中对长期资产的折旧、摊销与减值准备进行正确的处理。

主要参考文献

1. 李明.无形资产摊销与减值准备提取的差异比较.财会月刊(会计),2007;12
2. 李永华,郝林平.新准则下再折累计折旧与固定资产减值准备.中国管理信息化,2008;1

的公允价值不相同，特别是换入资产的公允价值更为公允时，对换入资产的成本确定应以换入资产的公允价值为基础。本文将《企业会计准则讲解(2006)》非货币性资产交换一章中的[例 8-3](P116)为例进行相关分析。

甲公司与乙公司经协商，甲公司以其拥有的全部用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义，公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面原价为 400 万元，已提折旧 80 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为 450 万元，营业税税率为 5%；乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为 300 万元，乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为 400 万元，由于甲公司急于处理该幢公寓楼，乙公司仅支付了 30 万元给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 30 万元。本题中交换双方的公允价值不等，且补价并不是双方公允价值的差额，即甲公司的公允价值为 450 万元，乙公司的公允价值为 400 万元，乙公司仅支付补价 30 万元。因此本例题中非货币性资产交换的判断依据为：对甲公司而言，收到的补价 30 万元÷换入资产的公允价值 430 万元(换入股票投资公允价值 400 万元+收到的补价 30 万元)=7%<25%，属于非货币性资产交换。对乙公司而言，支付的补价 30 万元÷换入资产的公允价值 450 万元=6.7%<25%，属于非货币性资产交换。甲公司与乙公司的相关会计分录在此不再赘述，可参考讲解例题。

本例题属于换入资产公允价值更为公允的情况，应以换入资产公允价值为基础来确定换入资产成本。原则上资产交换损益应为换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，这与计算换入资产入账价值选择什么标准并没有冲突。但由于本例题中换入资产的计价并不是以换出资产的公允价值为基础来确定，而是以换入资产的公允价值为基础来确定，因此本例题中甲公司投资性房地产的交换损益是换入的交易性金融资产的公允价值加上收到的补价之和与投资性房地产的账面价值的差额。乙公司交易性金融资产的交换损益实际上是换入房地产的公允价值与换出的交易性金融资产的账面价值加上应支付补价的差额。

企业会计准则中只是说当换入资产公允价值和换出资产公允价值不一致时换入资产公允价值更为公允一些，因而换入资产价值以换入资产公允价值为基础确定，但并没有明确换出资产价值就不公允。本例题中对于换出投资性房地产而换入交易性金融资产的一方来说，换入的交易性金融资产价值更为公允，但对于换入投资性房地产的一方来说，投资性房地产价值更为公允一些。实际上资产公允价值是不是公允是绝对的，而例题中采用了相对的做法，这样的处理虽然有待商榷，但并不影响换出资产损益的确认。在对非货币性

资产交换整体损益确认的问题上，本例题的做法欠严谨。整体损益专指换入和换出资产公允价值不一致时的情况。更为公允是相对的，但是公允价值又是一个绝对的概念，用相对的做法来解决绝对的问题，本身就回避了整体损益的确认，导致单项资产损益确认出现问题。

二、多项资产交换中资产计价与损益计算问题

非货币性资产交换涉及多项资产的情况包括：企业以一项非货币性资产换入另一企业的多项非货币性资产；企业以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产；企业以多项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产。涉及多项资产的非货币性资产交换，企业无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。因此，首先需要确定换入资产的总成本，然后再将确定的总成本在各单项换入资产之间进行分配。如何确定换入资产的总成本和各单项资产成本的分配比例是多项资产交换中需要解决的重点问题。多项资产交换可以归纳为以下 7 种情况，每种情况换入资产总成本的确定、各单项换入资产成本分配比例的确定见下表：

| | 是否具备商业实质 | 换出资产公允价值 | 换入资产公允价值 | 计量基础 | 换入资产总成本的计量基础 | 单项换入资产成本的分配比例 |
|---|----------|----------|----------|------|--------------|-----------------------------|
| 1 | 具备 | 能可靠计量 | 能可靠计量 | 公允价值 | 换出资产公允价值总额 | 分配比例=各单项换入资产公允价值/换入资产公允价值总额 |
| 2 | 具备 | 不能可靠计量 | 能可靠计量 | | 换入资产公允价值总额 | 分配比例=各单项换入资产公允价值/换入资产公允价值总额 |
| 3 | 具备 | 能可靠计量 | 不能可靠计量 | | 换出资产公允价值总额 | 分配比例=各单项换入资产账面价值/换入资产账面价值总额 |
| 4 | 不具备 | 能可靠计量 | 能可靠计量 | 账面价值 | 换出资产账面价值总额 | 分配比例=各单项换入资产账面价值/换入资产账面价值总额 |
| 5 | 不具备 | 能可靠计量 | 不能可靠计量 | | | |
| 6 | 不具备 | 不能可靠计量 | 能可靠计量 | | | |
| 7 | 具备 | 不能可靠计量 | 不能可靠计量 | | | |

综上所述，在第 1、2、3 种情况下换入资产总成本都是按公允价值计量的，但对于公允价值的选择首先应考虑换出资产公允价值，然后再考虑换入资产公允价值。各单项换入资产成本的确定，应视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量分不同情况处理。第 4、5、6、7 种情况不具备按公允价值计量的条件，换入资产的总成本都是以换出资产的账面价值总额确定的，各单项换入资产成本的确定按照各单项换入资产的原账面价值占换入资产账面价值总额的比例确定。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007