

# 对非货币性资产交换损益确认与计量的疑问

广州 白革萍

2006年财政部发布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“准则”)及其应用指南对非货币资产交换的会计确认和计量、披露等进行了规范。笔者在学习过程中发现,准则及应用指南对非货币性资产交换损益的计量与确认存在一些问题,现将这些问题提出来与大家共同探讨。

## 一、对非货币性资产交换损益计量的疑问

1. 不发生补价时损益的计量。若不发生补价,“公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益”(准则第三条),此处的公允价值是换出资产公允价值还是换入资产公允价值?参照准则第三条关于确定换入资产成本的规定,“换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外”,此处的公允价值也应当优先采用换出资产的公允价值,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。也就是说,确定损益与确定换入资产成本采用的公允价值应保持一致,即若确定换入资产成本时采用的是换出资产的公允价值,那么确定损益时采用的也应当是换出资产的公允价值;反之亦然。即:损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值(式①)。或损益=换入资产公允价值-换出资产账面价值(式②)。

2. 对发生补价时损益计量公式的推导。若发生补价,对准则规定的支付补价方和收到补价方的损益计量分别推导如下:

(1)对支付补价方损益计量的推导。“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”(准则第七条)。即:损益=换入资产成本-(换出资产账面价值+支付的补价+应支付的相关税费)(式③)。

式③中,换入资产的成本如何确定呢?“支付补价方,应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(或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”(应用指南),即:换入资产成本=换出资产公允价值+支付的补价+应支付的相关税费(式④),或换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费(式⑤)。

将式④、式⑤分别代入式③,得:损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值(式⑥),或损益=换入资产公允价值-支付的补价-换出资产账面价值(式⑦)。

(2)对收到补价方损益计量的推导。“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”(准则第七条),即:损益=(换入资产成本+收到的补价)-(换出资产账面价值+应支付的相关税费)(式⑧)。

式⑧中,换入资产的成本如何确定呢?“收到补价方,应当以换出资产的公允价值减去补价(或换入资产的公允价值)加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本”(应用指南),即:换入资产成本=换出资产公允价值-收到的补价+应支付的相关税费(式⑨),或换入资产成本=换入资产公允价值+应支付的相关税费(式⑩)。

将式⑨、式⑩分别代入式⑧,得:损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值(式⑪),或损益=换入资产公允价值+收到的补价-换出资产账面价值(式⑫)。

## 3. 结论与疑问。

(1)以换出资产公允价值作为确定换入资产成本基础时损益的确定。将式①、式⑥、式⑪三者与其相应的前提比较,可知以换出资产公允价值作为确定换入资产成本基础时,无论是否发生补价,非货币性资产交换的损益确定如下:损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值(式⑬)。

(2)以换入资产公允价值作为确定换入资产成本基础时损益的确定。将式②、式⑦、式⑫三者与其相应的前提比较,可知以换入资产公允价值作为确定换入资产成本基础时,非货币性资产交换的损益确定如下:不发生补价,损益=换入资产公允价值-换出资产账面价值(式⑭)。若发生补价,支付补价方和收到补价方的损益确定分别如下:支付补价方,损益=换入资产公允价值-(支付的补价+换出资产账面价值)(式⑮);收到补价方,损益=(换入资产公允价值+收到的补价)-换出资产账面价值(式⑯)。

式⑭、式⑮、式⑯三式中,被减数与减数分别是交易中的所得与所付,所得减去所付即为损益。

(3)对非货币性资产交换损益计量的疑问。将上述结论与准则第七条关于损益计量的规定对比,让人不禁心生疑问:为什么将简单问题复杂化呢?根据准则规定可知,发生补价时,影响损益计量的因素有换入资产成本、换出资产账面价值、补价和应支付的相关税费四个因素。从上述结论可以看出:以换出资产公允价值作为确定换入资产成本基础时,损益的确定仅与换出资产公允价值、换出资产账面价值两个因素有关,与是否收付补价以及应支付的相关税费无关;以换入资产公允价值作为确定换入资产成本基础时,损益的确定与换入资产公允价值、换出资产账面价值以及收到或支付的补价三个因

# 合并财务报表中子公司长期股权投资的权益法调整

杭州 黄平

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“投资准则”)规定,投资企业对其子公司的长期股权投资,应当采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。既然在合并财务报表中,企业集团间的投资业务最终应该予以抵销,那么这种调整的作用是什么呢?在具体的调整过程中,对同一控制下合并和非同一控制下合并的调整是否相同?如果在合并过程中不按权益法调整,如何编制抵销调整分录?本文对这些问题逐一分析,以期对大家有所帮助。

## 一、权益法调整的作用

投资准则要求母公司个别报表中对子公司长期股权投资按成本法核算,使得母公司个别报表中能反映初始投资成本的有用信息,这是新会计准则对子公司的投资按成本法核算的原因,也与国际惯例趋同。在合并财务报表的过程中,对子公司的投资按权益法调整的理解应把握以下三点:①该调整分录仅仅是合并调整分录,是在合并底稿中完成的,调整后的投资和投资收益最终还是应该抵销,并没有体现在合并财务报表中,也不会对母公司个别报表产生影响。②该调整的意义仅仅在于为下一步的抵销分录的编制提供某种平衡关系,便于抵销分录的编制。③在合并日(或购买日)的合并财务报表过程中,不涉及调整。

素有关,与应支付的相关税费无关。可见按照准则确定的损益与上文推导的公式确定的损益最终的结果是一致的,但准则为什么将简单问题复杂化呢?

## 二、对非货币性资产交换损益确认的疑问

应用指南关于非货币性资产交换的会计处理规定:“换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当分别不同情况处理:换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。换出资产为长期股权投资的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。”

这里的“换出资产公允价值与其账面价值的差额”就是在前文中推导出的以换出资产公允价值作为确定换入资产成本基础时确定的损益。应用指南对于损益的处理视换出非货币性资产而定,换出资产为固定资产、无形资产、长期股权投资的,损益直接记入相应的会计科目;对于换出资产为存货的,损益并不是直接记入相应的会计科目,而是以存货公允价值

由此可见,合并财务报表中权益法调整的核心是为了建立抵销调整分录的平衡关系。

按投资准则中权益法部分的规定,投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。而《企业会计准则第20号——企业合并》对同一控制和非同一控制下的合并子公司的资产和负债的计价有不同的要求,那么,在编制合并财务报表按照权益法进行调整时,两类不同合并的调整方法也有所不同。

## 二、同一控制下与非同一控制下企业合并的调整方法

1. 同一控制下的权益法调整——不需要按公允价值基础调整。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,对于同一控制下的企业合并中的子公司资产和负债按原账面价值计量。笔者认为,对于同一控制下的企业合并,权益法调整时应该直接按子公司账面价值基础来调整,不应该按公允价值基础调整。理由如下:①同一控制下的企业合并,其性质是一种权益的联合,由于最终控制方的存在,合并过程不具有购买性质,所以,合并中对子公司资产和负债按原账面价值基础计量。通常也不需要确定被合并方资产、负债的公允价值。可见,按公允价值调整,首先存在公允价值取得的障碍。②按账面价

确认销售收入,同时以存货账面价值结转销售成本,损益是通过销售收入和销售成本两者的配比来体现的。按照准则的规定,确认损益时,未发生补价,“公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益”(准则第三条);发生补价,将“……差额,应当计入当期损益”(准则第七条)。这里的差额指的就是非货币性资产交换损益。可以将上述条款的内容理解为将损益直接记入有关会计科目。将准则与应用指南对损益确认的内容对比,不禁让人心生疑问:究竟是准则的语言不够准确,还是应用指南的解释出现偏差?

按照准则的规定,非货币性资产交换若同时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时,应确认损益。事实上也就是说,若非货币性资产交换具有商业实质,只要换入资产、换出资产其中一方的公允价值能够可靠计量,就应确认损益。应用指南应该分别按照换出资产公允价值能够可靠计量、换入资产公允价值能够可靠计量(换出资产公允价值不能够可靠计量)两种情况,对损益的确认做出规范。但应用指南只规范了前者的损益确认,对于后者的损益应如何确认未予规范,使得此种情况下的会计处理无指南可依。○