

# 《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》解析

厦门财政审核中心 王淑霞 中国电信集团公司 侯锐

## 一、新准则的主要内容

### 1. 对非货币性资产交换概念的理解。

(1) 货币性资产与现金等价物是不同的概念。货币性资产以可确定金额为特征,如现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资,可收回的金额是确定的。而现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险较小的投资,如交易性的债券、证券,其交易后能收回的金额是不确定的。

(2) 非货币性资产交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。新准则与现行准则在非货币性资产定义及判断非货币性资产交换事项的标准上是一致的,主要区别在于新准则引入了公允价值作为换入资产入账价值的计价基础,且对非货币性资产交换损益的确认方式不同。

### 2. 非货币性资产交换的确认与计量。在不同的条件下,非

定义、确认、计量、披露等方面借鉴和采纳了国际会计准则的相关规定。例如,新准则规定商誉不再作为无形资产核算,只在企业合并时确认并单独反映,既符合国际惯例也可以防止企业虚增资产。同时,新准则也更符合我国经济发展的现状,具有鲜明的中国特色,如为防止企业利用减值准备的计提和转回来调节利润,新准则规定无形资产减值准备一经计提不得转回。

针对新准则中“无形资产减值准备一经计提不得转回”这一规定,会计人员在判断资产是否减值、是否需要计提减值准备时应更加谨慎。由于新准则从2007年1月1日起在上市公司范围内施行,对于以前通过计提资产减值准备来调节利润的上市公司可能会在2007年执行新准则前进行大额减值准备转回,从而可能出现个别上市公司2006年利润大幅增加的现象。

与现行准则相比,新准则更需要企业会计人员的职业判断,如要求对无形资产使用寿命进行判断进而确定无形资产的摊销期等。会计人员的执业水平对企业各会计期间利润的反映将产生一定影响。

然而,对企业影响最大、最深远的是新准则中对企业自行开发无形资产发生的内部研发费用所做出的规定。新准则规定研究阶段支出费用化,而符合条件的开发阶段支出可以资本化。具体而言,只有当企业可以证明以下所有各项内容时,开发产生的无形资产才能确认:①完成该无形资产以使其达到使用或出售状态具有技术上的可行性;②企业有完成该无形资产并使用或出售的意图;③有资料证明无形资产能产生

货币性资产交换分别采用公允价值和账面价值计量,不同的计量方式对换入资产成本及非货币性资产交换损益的确认方式不同。

(1) 新准则采用公允价值计量的判断。新准则规定,非货币性资产交换同时满足以下两个条件时,以公允价值计量:一是该项交换具有商业实质;二是换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。当不满足这两个条件之一时,以换出资产的账面价值计量。

因此,非货币性资产交换是采用账面价值计量还是采用公允价值计量,对该项交换是否具有商业实质的判断是关键。通过以下两个条件可以判断非货币性资产交换是否具有商业实质,满足其中一个条件即可:一是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;二是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

经济利益的方式;④有足够的资源和技术支持,以完成无形资产的开发并有能力使用或出售该无形资产。

现行准则规定企业研发费用计入当期损益,其合理性在于符合稳健性原则。因为研究开发活动常常与企业未来的收益有关,但这种收益能否取得具有较大的不确定性。同时,这种方法也易于会计人员掌握和操作。但是,研发支出完全费用化的处理方法也存在很多不合理的地方:第一,费用化不符合配比原则。按照配比原则,同一会计期间的各项收入及其相关的成本费用,应当在该会计期间内确认。而将研发支出作为当期损益、将研发成果申请专利时发生的支出确认为无形资产并在创造利润的期间摊销,一来摊销成本远远少于研制开发的总成本,二来成本与收益严重不配比。第二,不符合真实性原则。将研发费用作为当期损益,在研究阶段会因增大企业成本费用而虚减利润,而在开发阶段又会因摊销成本较少而虚增利润。这样处理不能真实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。第三,不符合一致性原则。对于企业外购专利、商标、专有技术等无形资产的支出,可以实际支付的价款确认为无形资产的价值,而自行研究开发的只有满足特定条件的部分支出才能资本化,这样就造成了同样的资产因取得的渠道不同而采用不同的处理方法,不符合一致性原则,使会计信息在一定程度上失去可比性。

新准则将企业研发支出分阶段处理,既允许研究阶段支出费用化又允许开发阶段支出资本化,既遵循了稳健性原则又更好地体现了配比原则、真实性原则和一致性原则,而且与国际会计准则的相关规定协调一致。○

换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

条件一可理解为,判断一项交换是否具有商业实质应考虑该项交换的发生预计使企业未来现金流量发生变动的程度,比较换入、换出资产产生的现金流量在时间、金额和风险方面的差异。一般是预计换入资产在未来产生的现金流量将比换出资产的大时,换出资产方才可能用此项资产换入另一项资产,即该交换对换出方有利时,该交换才具有商业实质。

条件二可理解为换入资产在本企业的使用预计能够产生的现金流量的现值要大大超出换出资产在本企业的使用预计能够产生的现金流量的现值,且超出数额占交换时换入、换出资产的公允价值的比例较大。

(2)若采用公允价值计量,换入资产成本及交换损益的确认。若经判断非货币性资产交换符合公允价值计量条件,则以换出资产公允价值(加支付补价或减收到补价)或换入资产公允价值加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。公式为:

不涉及补价:换入资产的成本=换出(或换入)资产的公允价值+应支付的相关税费。非货币性资产交换损益=换入资产的成本-(换出资产账面价值+应支付的相关税费)。

支付补价:换入资产的成本=(换出资产的公允价值+支付的补价)(或换入资产公允价值)+应支付的相关税费。非货币性资产交换损益=换入资产的成本-(换出资产账面价值+支付的补价+应支付的相关税费)。

收到补价:换入资产的成本=(换出资产的公允价值-收到的补价)(或换入资产公允价值)+应支付的相关税费。非货币性资产交换损益=换入资产的成本+收到的补价-(换出资产账面价值+应支付的相关税费)。

上述公式中的“公允价值”采用的是换出资产或换入资产的公允价值,应区分三种情况:①如果换出资产的公允价值能够可靠计量,而换入资产的公允价值不能可靠计量,则采用换出资产的公允价值;②如果换出资产的公允价值不能够可靠计量,而换入资产的公允价值能可靠计量,则采用换入资产的公允价值;③如果换入、换出资产的公允价值均能够可靠计量,则应当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。

(3)若采用账面价值计量,换入资产成本及交换损益的确认。若经判断非货币性资产交换不符合公允价值计量条件,则采用换出资产账面价值计量,以换出资产账面价值(加上支付的补价或减去收到的补价)加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不论是否涉及补价,均不确认损益。公式为:

不涉及补价:换入资产成本=换出资产账面价值+应支付的相关税费。

支付补价: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。

收到补价:换入资产成本=换出资产账面价值-收到的补价+应支付的相关税费。

**3.同时换入多项资产,换入资产成本的确定。**非货币性资产交换同时换入多项资产的,在确定各项换入资产的成本时,分别以下情况处理:

(1)换入资产的公允价值能够可靠计量。即非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量,则按照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。

公式一:各项换入资产的成本=换入资产的成本总额×(换入各项资产的公允价值÷换入资产公允价值总额)。

(2)换入资产的公允价值不能可靠计量。即非货币性资产交换不具有商业实质,或者具有商业实质而换入资产的公允价值不能可靠计量的,应当按照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。

公式二:各项换入资产的成本=换入资产的成本总额×(换入各项资产的账面价值÷换入资产账面价值总额)。

## 二、新旧准则会计处理规定的差异

**1.关于换入资产成本及交换损益确认与计量的规定不同。**与旧准则相比,新准则增加了公允价值计量模式。在以换出资产账面价值计量的条件下,新准则不确认损益,而旧准则规定收到补价一方应确认损益,且损益仅以收到的补价所含的损益为限。

**2.在同时换入多项资产的情况下,新旧准则对换入各项资产成本计量的规定不同。**新准则按照换入资产公允价值能否可靠计量,分别按换入各项资产的公允价值或原账面价值与换入资产公允价值总额或原账面价值总额的比例,对换入资产成本总额进行分配,以确定各项换入资产的成本。而旧准则不论换入资产公允价值是否能够可靠计量,均按换入各项资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例,对换入资产账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

**3.关于披露的规定不同。**新准则要求在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息:①换入、换出资产的类别;②换入资产成本的确定方式;③换入、换出资产的公允价值及换出资产的账面价值;④非货币性资产交换确认的损益。而旧准则仅要求在附注中披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及金额。显然,新准则要求披露的内容更广,这就更有利于投资者分析企业非货币性资产交换对企业财务状况与经营成果的影响。

## 三、新准则对企业权益、损益及资产结构等方面的影响及对策

新旧准则采用不同的计量方法确认换入资产的成本与非货币性资产交换损益,从而对企业权益、损益及资产结构等方面造成了很大影响。新准则公允价值法下换入资产成本以换出资产公允价值加减补价(或换入资产公允价值)加上应支付的相关税费计量,换出(或换入)资产公允价值与换出资产账面价值之差计入交换损益,直接反映为当期损益。因此,如果换出(或换入)资产公允价值与换出资产账面价值相差较大,则将对当期企业的资产、权益及损益产生很大影响。

另外,采用公允价值计量的非货币性资产交换,对公允价值的判断往往具有不确定性,易成为关联方操纵利润的工具,应该严格限制其使用。○