

非货币性资产交换新准则的变化、问题及对策

刘 斌

【摘要】2019年财政部发布新修订的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》。与旧准则相比,其在适用范围、资产确认或终止确认时点、公允价值计量、非货币性资产组交换、信息披露等方面均予以补充、修订和细化,充分考虑了我国新时期经济社会发展环境和会计准则国际趋同的需求,但在商业实质判断标准、补价认定比例、资产组交换涉及金融资产的规定等方面有待进一步完善,应将劳务和资产整体置换纳入非货币性资产交换准则的适用范围,进一步细化商业实质判断的定性或定量标准,明确补价边界,淡化补价认定标准的影响,补充资产组交换涉及金融资产的相关规定,以持续提升新准则的规范力度,为利益相关者提供有用信息。

【关键词】非货币性资产交换; 企业会计准则; 商业实质; 公允价值; 补价

【中图分类号】F230 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)21-0070-7

为满足我国会计准则国际趋同战略需求,有效衔接近年发布的多项新修订具体准则,并切实修正2006年《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下统称为“旧准则”)存在的诸多问题,2019年5月,财政部发布了关于《印发修订〈企业会计准则第7号——非货币性资产交换〉的通知》^[1](以下统称为“新准则”),结合我国易货贸易发展实际,对非货币性资产交换事项的会计确认、计量和披露进行全面完善,以有效提升会计信息质量。

一、非货币性资产交换新准则修订的主要内容

与旧准则相比,新准则在保持原有计量原则和模式的前提下,对准则适用范围、换入资产确认和换出资产终止确认的时点和条件均作了明确规定,并细化了公允价值和账面价值计量模式下的具体会计处理方法,补充了非货币性资产组交换的相关规定,充分考虑了不同具体准则之间的协调一致。

1. 明确准则的适用范围。旧准则仅对非货币性资产和货币性资产的概念进行界定,缺少对其适应范围的具体设计,导致实务工作中对准则应用边界的理解差异,特别是历经2014年和2017年两轮大范围的具体准则新增或修订后,涉及可交换非货币性资产的长期股权投资、合并财务报表、金融工具、收

入、租赁业务等相关准则均发生了重大变化,致使旧准则的会计处理原则与其他具体准则存在较大差异,从而引起实务争议。为解决这一问题,新准则第三条列举了适用于其他相关准则的交易范围,明确规定存货、股权、企业合并、使用权资产、融资租赁等涉及的非货币性业务不适用非货币性资产交换准则,与其他新修订的具体准则保持一致^[1]。第一,新准则明确指出不适用企业以存货获取非货币性资产的核算业务,旨在保持与新收入准则内容的协调,2017年新收入准则对商品或服务销售取得非现金对价的会计处理做了明确规定,强调按照非现金对价(换入资产)的公允价值确定交易价格,仅当非现金对价公允价值不能合理估计时,才参照所转让商品或服务(换出资产)的单独售价确定交易价格。这与非货币性资产交换准则以换出资产公允价值为基础计量的处理方法完全不同,故需予以明确其具体适用的准则规范。第二,新准则重点强调了权益性交易的具体规定,对同一控制下的股权置换行为(包括股东与被投资方、拥有同一最终控制人的双方之间的股权置换),要求按照权益性交易的相关规定处理^[1]。第三,从其非货币性资产的界定可以看出,新准则延续了旧准则的核算范围,同样不涉及非互

惠交易、非货币性负债交易和劳务交易等。

2. 明确换入资产和换出资产的(终止)确认条件。

(1)明确交换资产确认时点。新准则弥补了旧准则缺少交换资产确认条件的限制,直接规定了换入资产确认和换出资产终止确认的原则,强调其必须满足资产定义及确认(或终止确认)条件^[1]。资产确认的条件在基本准则中予以明确规定,所有资产均需满足其条件,而资产终止确认的条件则分散于各项具体准则分别列示,其核心条件都是资产的风险与报酬均已转移,或者预期不能产生经济利益流入等。在我国基本准则尚未改革的情形下,这一补充规定看似不涉及具体业务。但需要关注的是,2018年IASB和FASB联合发布《财务报告概念框架2018》,单独设立第五章《确认与终止确认》,对资产、负债、收益、费用等报表要素的定义和(终止)确认条件进行了重新界定,明确资产为潜在的经济权利,基于产权视角实现资产从“财流”到“权流”的嬗变。同时,打破预期经济利益流入、成本或收益能可靠计量等传统资产确认标准,将其与财务报表相互勾稽,将能否为利益相关者提供有用信息视为资产确认的唯一标准,而终止确认标准则涉及资产控制权的丧失。随着我国企业会计准则国际趋同的持续推进,新修订的国际财务报告概念框架将对我国基本准则变革产生重大影响。而新准则对换入资产和换出资产确认条件的界定,依赖于我国基本准则对资产要素确认与终止确认条件的变革,可见这一规定将对企业非货币性交易的实践业务产生持续性影响。目前这种影响已逐渐渗入新修订的准则之中,如非货币性资产交换新准则对货币性资产的定义遵循了国际财务报告概念框架的原则,强调企业可收回货币资金的权利。

(2)规范交换资产确认时点不一致的情形。新准则明确了换入资产确认时点与换出资产终止确认时点不一致的原则。一般而言,非货币性资产交换中的“以物易物”是同时进行的,即确认与终止确认的条件应同时满足。当确认时点不一致时,非货币性资产交换新准则分两种情形进行处理:一是换入资产满足确认条件、换出资产不满足终止确认条件时,将换出资产的交付义务确认为负债,即视为一项经济资产转移的义务或责任;二是换入资产不满足资产确认条件、换出资产满足终止确认条件时,将换入资产的获取权利确认为一项资产,即企业已取得了其经济权利。可见,在非货币性资产交换会计处理中,只

要交易资产之一满足确认或终止确认条件,换入资产即可作为资产入账,换出资产则作为资产转移或负债处理。

3. 公允价值计量基础更为规范细化。

按照实质重于形式的会计信息质量要求,具有商业实质的非货币性资产交换以公允价值为计量基础,如实反映交易时点资产负债变动和交换损益确认的经济实质。新准则没有改变非货币性资产交换的计量模式,只是在旧准则的基础上进行了细化、规范和精确。

(1)对换入资产成本的计量更为严谨。旧准则第三条规定,“以换出资产公允价值和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”^[2]。理论上来说,在未涉及补价的情形下这一规定没有问题;但在支付或收到补价的情形下,以换出资产公允价值作为换入资产的入账基础,就必须考虑补价的影响了。补价本身即为换入换出资产价值的差异,是基于互惠交易原则对低值资产换入方的价值补偿。以换出资产为计量基础时,这种差异体现为换入资产成本是换出资产公允价值、税费与支付的补价之和(或换出资产公允价值、税费与收到的补价之差)。而旧准则第三条的规定明显忽略了补价因素,这直接导致其与第七条有关交换损益的计算存在逻辑不一致的矛盾。具体体现在:按照第三条规定计算的交换损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值;而按照第七条规定计算的交换损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值-支付的补价(或+收到的补价)。其原因即为换入资产成本计量中缺少了补价部分,从而给会计实务工作带来了困扰并引起争议。

为改变上述状况,新准则做了相应修订:一是在第三章第六条删去了换入资产成本的计算列式,只原则性地说明以公允价值为计量基础;二是在涉及补价的处理规定时,明确指出换入资产成本为换出资产公允价值、相关税费与支付(收到)的补价之和(差),对旧准则进行了纠正,以有效保证准则内容的逻辑一致性和准确性。

(2)细化和精确公允价值计量方法。基于旧准则对换入资产和换出资产初始计量的规定较为模糊、不具体的情况,新准则分步分类地对其计量原则和会计处理规范进行了详实规定:一是区分没有补价和发生补价两种情形的会计核算规范。新准则第八条规范了没有补价的非货币性资产交换的计量方法,与旧准则保持一致,以换出资产的公允价值为基

础,将换入资产的入账成本确定为换出资产的公允价值和应支付的相关税费,并充分考虑了换入资产公允价值更为可靠的情形。二是重点说明了发生补价的会计处理。相比旧准则,新准则在计量原则和处理规范上都更为细化和精确,为实务工作提供了可执行的操作指南。根据新准则的相关规定,以公允价值为计量基础的非货币性资产交换会计处理如表1所示。其中:A1为换出资产公允价值,A2为换出资产账面价值,B为换入资产公允价值,T为交换产生的税费,X为补价的公允价值。

表 1 新准则下以公允价值为基础的非货币性资产交换会计处理

涉及补价情况		以换出资产公允价值为基础	以换入资产公允价值为基础
没有补价		借:换入资产 A1+T 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 A1-A2	借:换入资产 B+T 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 B-A2
发生补价	支付补价	借:换入资产 A1+T+X 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 A1-A2 银行存款 X	借:换入资产 B+T 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 B-A2-X 银行存款 X
	收到补价	借:换入资产 A1+T-X 银行存款 X 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 A1-A2	借:换入资产 B+T 银行存款 X 贷:换出资产 A2 应交税费 T 当期损益 B+X-A2

(3)商业实质判断标准更趋原则化。非货币性资产交换的基本目的是通过交换取得与换出资产存在明显差异的换入资产,与其他现有资产相结合产生更大的经济效用。符合这一目标的交换视为具有商业实质。商业实质的判断是非货币性资产交换计量模式选择的重要依据,企业应遵循实质重于形式的会计信息质量要求判断非货币性资产交换是否具有商业实质。新准则对非货币性资产交换是否具有商业实质的判断标准与原准则保持基本一致。不同之处在于旧准则强调关联方关系对商业实质判断的影响,认为“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”,新准则则取消了关联方关系对商业实质判断的影响规定,要求企业必须严格遵从新准则第七条的两个条件判断其是否具有商业实质,而不能简单地以其关联方关系定论。可见,新准则有关商业实质的判断更具原则导向性,需要会计人员充分发挥其职业判断能力,对换入资产未来现金流量与换出资产在风险、时间和金额方面

的差异进行充分鉴定与说明,进而得出可靠结论。

4. 补充了非货币性资产组交换的会计处理规定。非货币性资产交换可能涉及换入或换出多项资产的情形,此时需要考虑换入或换出资产确认或终止确认的价值分摊问题。新准则按照不同的计量模式对资产组交换的会计处理进行了拆分和补充,具体修订内容如下:

(1)区分公允价值和账面价值两种计量模式,规范非货币性资产组交换的会计处理方法。旧准则第九条仅笼统地规定了两种计量模式下资产组交换的会计处理,要求按照换入(单项)资产公允(账面)价值占换入资产公允(账面)价值总额的比例进行分摊,确认各项换入资产成本。新准则分别在第十条和第十三条中规范了公允价值和账面价值计量模式下非货币性资产组交换的不同会计处理方法,并区分换出资产和换入资产公允(账面)价值为计量基础的两种不同情形,补充并细化了相关会计处理规定,能更好地服务于企业实际工作。

(2)改变换入多项资产的价值分摊依据。旧准则规定,换入多项资产时,按照换入各项资产公允(账面)价值占换入资产公允(账面)价值总额的比例,分摊确定各项换入资产的成本。采用公允价值计量时这种分摊方式没有问题,但在账面价值计量模式下,企业需从交易方获取可靠的各项换入资产账面价值信息才能进行会计核算,显然缺乏可操作性。因此,新准则全面修订了这一规定,对换入的多项资产,不管是否具有商业实质,是按公允价值还是账面价值计量,其分摊依据均为各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,且换入资产的相关税费据实计入成本,不再计入分摊金额。

(3)全面补充换出多项资产的会计处理规定。鉴于旧准则仅考虑换入多项资产的情形、缺少对换出多项资产的具体规定、导致相关非货币性资产组交换实务缺少应用指南,新准则及时填补了这一漏洞,针对换出多项资产的情形进行了更明确的规定。具体而言,在终止确认各项换出资产时,应按照各项换出资产公允价值与其账面价值的差额分别计入当期损益;倘若换入资产公允价值更为可靠时,则需依据各项换出资产公允价值的相对比例来分摊换入资产公允价值与补价之和(差),由此确定换出资产的公允价值,并将各项换出资产公允价值与账面价值之差确认为当期损益。同时新准则还规定,账面价值计量模式下换出资产组终止确认时均不确认当

期损益。

(4)单独计量换入金融资产的入账成本。为保持与2017年新金融工具准则的协调一致,新准则规定,同时换入多项资产包括金融资产时,需要将金融资产单独按照其公允价值确认入账成本,并对不包

括金融资产的其他换入资产按照其公允价值的相对占比进行分摊,分摊比例和分摊金额的确定都需剔除金融资产公允价值。

综上,可列示并比较新、旧准则下换入或换出多项资产时的会计处理规定,如表2所示。

表2 新准则下换入或换出多项资产的入账价值确认

计量类型	旧准则	新准则	主要区别
公允价值计量	同时换入多项资产 换入各项资产的分摊比例=换入(单项)资产的公允价值÷换入资产组公允价值总额 换入各项资产成本=[换出资产公允价值总额+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费总额]×分摊比例	换入各项资产的分摊比例=换入(单项)资产的公允价值÷换入资产组公允价值总额(-金融资产) 换入各项资产初始入账成本=[换出资产公允价值总额+支付的补价(-收到的补价)-换入金融资产公允价值]×分摊比例+应支付的相关税费	(1)新准则将资产组内的金融资产排除在价值分摊之外,避免了换入金融资产公允价值的影响 (2)新准则将各项换入资产的相关税费据实计入成本
	同时换出多项资产 无规定	(1)以换出资产公允价值为其终止确认的计量基础时,直接按照其公允价值与账面价值的差额确认转让损益 (2)以换入资产公允价值为换出资产终止确认的计量基础时: 分摊比例=换出(单项)资产的公允价值÷换出资产公允价值总额 换出各项资产公允价值=[换入资产公允价值总额-支付的补价(+收到的补价)]×分摊比例 当前损益=换出(单项)资产公允价值-换出(单项)资产账面价值	新准则全面补充了这一规定,明确区分了直接按照换出资产公允价值作为其终止确认计量基础和按换入资产公允价值作为各项换出资产终止确认计量基础的情形
账面价值计量	同时换入多项资产 分摊比例=换入(单项)资产的账面价值÷换入资产账面价值总额 换入各项资产成本=[换出资产账面价值总额+支付的补价(-收到的补价)+应支付的相关税费总额]×分摊比例	分摊比例=换入(单项)资产的公允价值÷换入资产公允价值总额 换入各项资产成本=[换出资产账面价值总额+支付的补价(-收到的补价)]×分摊比例+应支付的相关税费	新准则分摊比例的计算以换入资产的公允价值为基础,而非旧准则下的账面价值
	同时换出多项资产 无规定	各项换出资产终止确认时均不确认损益	新准则全面补充了这一规定

5. 加大了财务报表附注的信息披露力度。旧准则要求在附注中披露交换资产的类别和公允价值、换入资产初始计量金额的确定方式、换出资产的账面价值以及交换损益金额等内容^[2];新准则在此基础上,新增了对非货币性资产交换商业实质判断标准的披露要求^[1]。对货币性资产商业实质的判断是选择其计量模式的基本条件之一,新准则规定的判断标准较为原则化,会计人员具有较大的职业判断空间,在提高会计核算灵活性的同时,可能会导致公允价值计量模式的误用或滥用,最终成为企业盈余管理的工具,从而在一定程度上降低了会计信息质量。为预防这一风险,新准则加大了商业实质判断依据及原因的披露程度,加大了对非货币性资产交换的监管力度,试图通过信息披露规范企业会计核算

行为,压缩企业利用这一会计政策选择进行利润操纵的空间。

二、非货币性资产交换新准则存在的问题

2019年新准则的出台,修正了旧准则存在的问题,完善和细化了会计处理规定。文字凝练,表达更为清晰和规范,既体现了会计准则原则导向和规则导向的融合,又充分考虑了我国新时期经济社会发展环境对非货币性资产交换核算和披露的要求,体现了较高的制定水平和实质性国际趋同要求。但其在适用范围、商业实质判断标准、补价认定标准、资产组交换涉及金融资产的规定等方面尚存在不足之处,有待进一步完善。

1. 适用范围较为狭窄。新准则对非货币性资产交换的适用范围作出了明确规定,并以负面清单的

形式列举了存货、股权、企业合并、金融资产等不适用本准则的情形。但与美国会计准则相比,新准则适用范围较为狭窄,没有涉及非互惠转让、债务、劳务、整体资产置换等问题。作为一项具体准则,应遵循全面性和前瞻性原则,充分考虑经济发展和国际趋同态势,对其覆盖的所有相关业务进行规范和控制。因此,虽然我国当前非货币性负债、劳务交换、整体资产置换等活动尚不多见,但在全球经济一体化的浪潮中,这些业务也将极大可能出现在我国经济业务之中,因此应对相关会计行为进行规范,这是新准则必须考虑的问题。

2. 商业实质的判断标准过于原则导向。会计准则的制定及变迁是“原则导向”与“规则导向”相互博弈的动态结果。原则导向要求会计准则对会计处理业务做出原则性规定,给予会计人员充分的职业判断空间和核算灵活性,但也为企业提供了较多的盈余管理工具;规则导向则与之相反,偏向于更细致的可操作性规定和详尽的应用指南,为会计实务工作提供直接依据,但缺少灵活性,难以应对环境的快速变化和合理界定所有例外情况。我国非货币性资产交换准则经历了从原则导向到规则导向再回到原则导向的这一过程,2006年和2019年修订的非货币性资产交换准则均体现了较强的原则导向特征,主要体现在对非货币性资产交换是否具有商业实质的判断上。

为充分反映经济业务的实质,非货币性资产交换新准则沿袭了旧准则对公允价值的应用,对同时满足商业实质、换入或换出资产公允价值能可靠计量两项条件的非货币性资产交换采用公允价值计量模式。同时设定了商业实质的两大判断标准,但从其内容表述来看,准则对商业实质的判断条件不具细节操作性。一方面,“显著不同”“差额重大”等表述具有较强的主观性,缺少可操作的定量和定性标准。对于同一笔非货币性资产交易业务,交易双方可能对其商业实质具有不同判断,从而采取不同的会计处理方法,最终影响会计信息质量的可靠性和可比性。另一方面,商业实质的判断主要依赖于换入资产未来现金流量及其现值的估计,这种估计直接来源于会计人员的职业判断和测算,缺少准则规范和约束,导致企业拥有较大的政策选择空间。基于利益最大化考量,若企业打算采用公允价值计量时,即可通过未来现金流量的“测算”满足公允价值计量模式的条件,达到盈余管理目标。在这种情形下,会计准则的

规范和约束力大大减小,公允价值计量可能成为新的利润操纵工具。

3. 补价界定标准存在争议。旧准则的应用指南中明确指出,支付或收到的货币性资产(补价)占资产交换总额的比例低于25%的,视为非货币性资产交换,否则适用其他准则规定。可见25%成为区分非货币性与货币性资产交换的临界值,致使分布在这一界限两侧的同类型经济事项会计核算处理大相径庭,成为部分企业进行盈余管理的合法工具。因此,25%是否应该取消或严格限制、25%的比例是否合适等问题也引发了广泛争议。新准则第二条中有关补价的规定沿袭了旧准则中的“少量”一词,且尚未发布应用指南,但根据新、旧准则指导思想和内容的差异,可以合理推断应用指南极有可能沿用25%的判断标准。故可预见,25%的补价界定标准所带来的风险与争议将仍难以得到有效解决。

4. 资产组交换涉及金融资产的规定不全面。新准则第十条明确规定,以公允价值计量且同时换入多项资产时,要剔除换入的金融资产,将剩余的换入资产进行价值分摊。即需单独确认金融资产入账价值,不将其纳入换入资产组之类。但新准则对同时换出多项资产以及以账面价值计量模式下同时换入、换出多项资产时,没有对包含金融资产的情形作具体规定。事实上,非货币性资产组的交换,不论计量模式的选择,换入、换出资产组均可能涉及金融资产的交换事项,因此,有必要在新准则中补充相关具体规定,以提升准则规范的完整性,为企业会计实务工作提供全面指导。

三、优化非货币性资产交换新准则内容的建议

1. 将劳务和资产整体置换纳入非货币性资产交换准则的适用范围。会计制度应具有稳定性与适应性,特别是我国目前各项具体准则频繁变更的情形下,不宜盲目扩大新准则的适用范围,故可采取循序渐进、分期推进的变革方式,分阶段地纳入新发生的非货币性交易业务。

(1)对于非货币性债务置换而言,2019年5月29日财政部发布了《关于印发修订〈企业会计准则第12号——债务重组〉的通知》^[3](财会[2019]9号),对以非货币性资产偿还债务的会计处理进行了具体规定,但不在新准则的适用范围之列,所以应在新准则第三条进行说明:“非货币资产交换中涉及《企业会计准则第12号——债务重组》规范的债务人以非货币性资产清偿债务等情形,相关资产的确认、终止

确认和计量适用《企业会计准则第12号——债务重组》”。

(2)鉴于以劳务换取非货币性资产国际业务的情况频繁发生,新准则应对其予以明确规定。事实上,劳务交易虽具特殊性,但随着国内外劳务市场的完善,劳务服务也存在活跃市场,有明确的交易转让价格,与实物资产交换并无较大差异,可以在新准则主体内容不变的情形下予以补充。具体操作上,一方以劳务交换另一方的非货币性资产,应认定为该交换具有商业实质。可分两种情形处理:第一,所交换的非货币性资产公允价值可获得的情形。换入劳务方应以换出资产公允价值和相关税费之总额,确认换入劳务的相关受益项目,如换入的劳务若参与产品生产活动,则计入“生产成本”;若参与研发活动,则计入“研发支出”;若参与固定资产修理修配等活动,则计入“在建工程”。而换出劳务方应如实核算“应付职工薪酬”科目,并以换入资产的公允价值确认其入账价值,换入资产公允价值与应付职工薪酬之间的差额计入“营业外收入”或“营业外支出”。第二,所交换的非货币性资产公允价值不可获得的情形。换入劳务方应以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入劳务的相关受益项目,换出资产终止确认时均不确认当期损益;换出劳务方据实确认其发生的应付职工薪酬,并以其作为换入非货币性资产的入账价值。

(3)目前新准则对同时换入或换出多项资产的情形进行充分规范,但资产整体置换不仅涉及大量非货币性资产的交换,还可能涉及大额债务交易事项,故需要单独说明。因此,可以考虑两种方案:一是将资产整体置换视为一个非货币性资产组整体直接使用新准则,其债务转移问题则适用债务重组准则的相关规定;二是将需置换的资产划分为货币性资产和非货币性资产,货币性资产满足补价(25%)规定的,全部适用新准则;不满足补价条件的,则适用货币性交易相关准则。

2. 进一步细化商业实质判断的定性或定量标准。原则导向倾向于对交易事项做出原则性规定,适用于业务模式多样、例外情况较多的经济事项。作为相对复杂和不常发生的经济业务,非货币性资产交换准则需要充分融合规则导向和原则导向,取长补短,才能有效规范其核算行为。

(1)可以进一步规范和明确非货币性资产交换具有商业实质的两大条件,细化换入资产的未来现

金流量在风险、时间、金额方面与换出资产显著不同的定性或定量标准,规定金额差距多少比率以上、风险方差多大、时间差异多久可称之为“显著”;换入资产预计产生的现金流量现值差额占换入(或换出)资产公允价值的比例为多少可称为“重大”。具体而言,当换入和换出资产未来现金流量均能可靠计量时,即表现为其公允价值,其差额即为补价。对非货币性资产交换补价的规定,明确应小于或等于25%,因此,现金流量总额“显著”不同的上限可定位25%(含25%),而下限的确定,可参照企业报告分部的确认基础(当分部资产占全部分部资产合计额的10%以上时,即认定为经营分部),将10%作为“显著”差异的下限。当换出和换入资产未来现金流“差额”占换出(或换入,以较高者为准)资产公允价值的比例介于10%~25%之间时,可判断差异为“显著”或“重大”,认定其具有商业实质。

(2)当对商业实质判断的定性或定量标准难以合理确定或不具可操作性时,准则可以取消或淡化商业实质的判断条件,直接依据“换入或换出资产公允价值能够可靠计量”这一标准确定公允价值计量模式的应用选择。并从资产公允价值的确定(计算)方法和使用范围方面着手,规范非货币性资产交易对企业损益与资产结构的影响,可能更具实操性和可理解性。具体而言,应对非货币性资产的公允价值计量方法予以明确。

3. 明确补价边界,淡化补价认定标准的影响。

(1)新准则中“该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)”的表述过于笼统。补价是指当所交换资产的公允价值不相等时,基于互惠转让原则对换入低值资产方的货币性补偿。补价是货币性资产,但货币性资产并非均能认定为补价。必须将补价与非货币性资产交换中可能出现的代收代付运输费、增值税及企业应收款项等货币性资产严格区分开来,并在新准则中予以明确规定。

(2)笔者认为可以继续沿用补价占比25%的非货币性资产交换认定标准。补价界限的确定之所以如此重要,是因为由此判定的非货币性资产交换与货币性资产交易的会计处理存在较大差异,可能会对企业权益、损益及资产结构产生重大影响。故有必要剖析两种不同交易模式对企业盈余管理的影响。

假设企业发生了一笔非货币性资产交换业务,换出资产公允价值为A1,账面价值为A2;换入资产

公允价值为 $B(A1 < B)$;支付的补价为 $(B-A1)$,相关税费为 T (不含可以抵扣的进项税)。暂不考虑补价占总交换资产的比例,可以分为非货币性资产交换和货币性资产交易两种核算方式进行处理。

第一种方案:按照非货币性资产交换进行处理。其相关分录如表1所示,所带来的企业资产总额变动=换入资产初始入账价值-换出资产账面价值= $[A1+T+(B-A1)]-A2=B+T-A2$;当期损益变动=换出资产公允价值-换出资产账面价值= $A1-A2$ 。

第二种方案:按照货币性资产交易进行处理。这一事项的最显著特征即为交易主体同时扮演“买方”和“卖方”的角色,其实质即为企业出售换出资产,取得销售利润 $(A1-A2)$;并以销售收入 $A1$ 和货币资金 $(B-A1)$ 购买换入资产(初始入账成本为 $B+T$),所带来的企业资产总额变动=换入资产初始入账价值-换出资产账面价值= $B+T-A2$;损益变动=销售利润= $A1-A2$ 。

可以发现,在不考虑增值税影响的情形下,企业发生的资产交换业务是按照非货币性资产交换还是货币性交易进行处理,并不影响企业的资产结构和当期损益。可见,关于补价比例的认定,只是企业会计处理方法的差异,即决定其需遵从哪一项具体准则进行核算和管理,并没有实质性影响企业资产和损益金额。故“少量的货币性资产”中的“少量”具体是为25%还是10%,可以不做重点关注。而应着重监管企业资产交换会计处理的规范性、公允价值计量及应用范围的合理性等方面,以有效降低企业进行利润操纵的可能性。

4. 补充资产组交换涉及金融资产的相关规定。

针对新准则下同时换出多项资产以及账面价值计量模式下同时换入、换出多项资产时,缺少金融资产相关规定的问题,笔者认为应补充以上情形的会计处理方法。具体而言,对于表2列示的新准则下换入或换出多项资产的入账价值确认方法,可做如下改进:第一,以公允价值计量,同时换出多项资产时,若有确凿证据表明换入资产公允价值更为可靠时,需要基于换入资产公允价值计量各项换出资产的公允价值。其分摊比例的计算应改为换出(单项)资产公允价值与除金融资产的换出资产公允价值总额之比,即分摊比例=换出(单项)资产的公允价值÷换出资产

公允价值总额(-金融资产)。第二,以账面价值计量,同时换入多项资产时,应按照各项换入资产占除金融资产以外的换入资产公允价值总额的比例,将换出资产账面价值总额(考虑补价)分摊至各项换入资产,确认其初始入账价值,即分摊比例=换入(单项)资产的公允价值÷换入资产公允价值总额(-金融资产)。从而保持新准则前后内容的连贯一致性,有效指导企业非货币性资产组交换业务的会计实务工作。

四、结论

作为单独制定非货币性资产交换准则的少数国家之一,我国2019年新修订的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对易货贸易业务的会计核算进行了全面规范。通过梳理和比较非货币性资产交换新、旧准则在适用范围、会计确认、计量及披露等方面的差异,发现新准则进一步修正了旧准则存在的诸多问题,会计处理规定更为细化,表述更加清晰,对企业会计实务工作的指导力度更大。但其基本沿用了旧准则的计量原则和计量模式,未改变旧准则制定的原则导向性,对商业实质判断标准未做进一步改进,资产组交换涉及金融资产的规定也不够全面具体,还存在诸多需要完善之处。笔者从适用范围、商业实质判断标准、补价边界确定、资产组交换等方面提出了一些改进建议,以期服务于具体的会计实务。基本思路是我国易货贸易走向国际舞台、会计准则实质性国际趋同是不可逆趋势,我国非货币性资产交换准则的修订应立足于国际环境,以前瞻和发展的视角全面修订这一具体准则。

主要参考文献:

- [1] 财政部. 关于印发修订《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的通知. 财会[2019]8号, 2019-05-09.
- [2] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解(2006) [M]. 北京:人民出版社, 2007:109~122.
- [3] 财政部. 关于印发修订《企业会计准则第12号——债务重组》的通知. 财会[2019]9号, 2019-05-16.

作者单位:湖南水利水电职业技术学院经济管理学系,长沙410131