

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部印发修订《企业会计准则第 7 号——非货币性 资产交换》

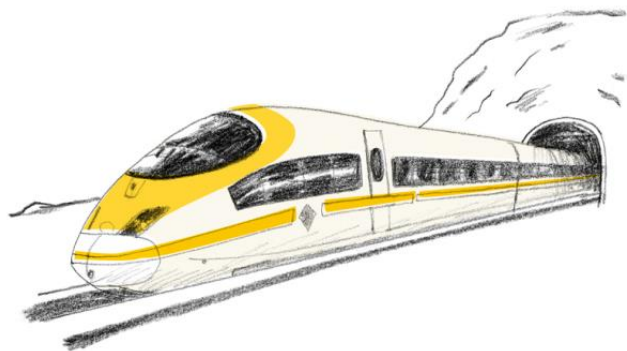
【2019 年第 21 期（总第 316 期）- 2019 年 5 月 16 日】





财政部印发修订《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

2019 年 5 月 16 日，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》（财办会〔2019〕8 号）。修订后的准则自 2019 年 6 月 10 日起施行，对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之间发生的非货币性资产交换，应根据本准则进行调整，对 2019 年 1 月 1 日之前发生的非货币性资产交换，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。



非货币性资产交换准则修订的内容主要包括：

（1）明确准则的适用范围。原非货币准则没有对准则的适用范围进行规范，当非货币准则规定的会计处理原则与其他准则规定的会计处理原则不一致时，可能因准则适用范围不清而导致实务差异。因此，本修订稿明确了非货币准则的适用范围，**将应遵循其他准则的交易排除在非货币准则之外**。如以存货换取客户的非货币性资产（CAS 14）、企业合并中涉及的非货币性资产交换（CAS 20）、非货币性资产交换中涉及金融资产的（CAS 22、CAS 23）、非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款的（CAS 21）、非货币性资产交换涉及权益性交易的（财会函〔2008〕60 号等）。

（2）保持准则体系内在协调。新收入准则对存货销售取得非现金对价的情形在确认、计量和披露方面做出了明确规定，这些新的规范要求与原非货币准则在范围上出现交叉，且在计量原则上不一致。为了与新收入准则保持协调，此次修订增加规范非货币性资产交换的确认时点，即换入资产应在符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认，换出资产应在满足资产终止确认条件时终止确认。

（3）其他修订。重新定义“货币性资产”，强调收取固定或可确定金额的“权利”。货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量时，同时换入的多项资产的，换出资产的账面价值总额的分摊依据除了“换入资产的原账面价值的相对比例”，增加**“其他合理的比例”**。附注披露内容增加：非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。

与征求意见稿相比，正式稿变动很大：（1）未将非货币性资产交换的计量原则与新收入



准则协调一致（以换入资产的公允价值为首选）；（2）范围排除未提及债务重组中涉及的非货币性资产交换，增加了非货币性资产交换涉及权益性交易的情形；（3）不要求追溯调整；（4）实施日不考虑与新收入与新金融工具准则的协调。

相关概要如下：

一、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》2006 版与 2019 修订版对比

2006 《CAS 7—非货币性资产交换》	2019 《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
第一章 总则	第一章 总则	(By 致同)
第一条 为了规范非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	第一条 为了规范非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	新旧一致
第二条 非货币性资产交换，是指交易双方主要以 存货、固定资产、无形资产和长期股权投资 等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、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等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。	第二条 非货币性资产交换，是指企业主要以 固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资 等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。 货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。 非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。	“非货币性资产交换”的定义一致； 重新定义“货币性资产”，强调收取固定或可确定金额的“权利”
	第三条 本准则适用于所有非货币性资产交换，但下列各项除外： （一）企业以 存货换取客户的非货币性资产的 ，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。 （二）非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。 （三）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的， 金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》 。 （四）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的使用权资	明确了非货币性准则的适用范围，将应遵循其他准则的交易排除在非货币性准则之外，如以 存货换取客户的非货币性资产、企业合并与租赁中涉及的非货币性资产交换、非货币性资产交换涉及金融资产、权益性交易 【与《关于做好执行会



2006 《CAS 7—非货币性资产交换》	2019 《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
	<p>产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。</p> <p>（五）非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。</p>	<p>计 准 则 企 业 2008 年 年 报 工 作 的 通 知》（财 会 函 [2008]60 号）和《企业会计准则解释第 5 号》中关于接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠的规定协调一致】的</p>
第二章 确认和计量	第二章 确认和计量	（By 致同）
	<p>第四条 企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认：</p> <p>（一）对于换入资产，企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；</p> <p>（二）对于换出资产，企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。</p>	<p>增加规范非货币性资产交换的确认时点，即换入资产应在符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认，换出资产应在满足资产终止确认条件时终止确认</p>
	<p>第五条 换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的，企业在资产负债表日应当按照下列原则进行处理：</p> <p>（一）换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债。</p> <p>（二）换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。</p>	<p>明确了换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点不一致时的处理</p>
	第三章 以公允价值为基础计量	（By 致同）



2006《CAS 7—非货币性资产交换》	2019《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
<p>第三条 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以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：</p> <p>（一）该项交换具有商业实质；</p> <p>（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。</p> <p>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。</p>	<p>第六条 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：</p> <p>（一）该项交换具有商业实质；</p> <p>（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。</p> <p>换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。</p>	<p>基本原则一致，以换出资产的公允价值为首选。</p> <p>未将非货币性资产交换的计量原则与新收入准则协调一致（以换入资产的公允价值为首选）</p>
<p>第四条 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：</p> <p>（一）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。</p> <p>（二）换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。</p>	<p>第七条 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：</p> <p>（一）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。</p> <p>（二）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。</p>	<p>是否具有商业实质的判断新旧一致</p>
<p>第五条 在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。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。</p>		<p>未特别提及对关联方关系的影响的考虑</p>
<p>第三条 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以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：（一）该项交换具有商业实质；（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。</p> <p>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。</p>	<p>第八条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，对于换入资产，应当以换出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进行初始计量；对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，对于换入资产，应当以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初始计量金额；对于换出资产，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p>	<p>基本原则一致，以换出资产的公允价值为首选</p>



2006《CAS 7—非货币性资产交换》	2019《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
<p>第七条 企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，发生补价的，应当分别下列情况进行处理：</p> <p>（一）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。</p> <p>（二）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。</p>	<p>第九条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：</p> <p>（一）支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以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初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>（二）收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以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初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p>	<p>换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价-收到的补价+应支付的相关税费；</p> <p>换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益</p>
<p>第九条 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，应当分别下列情况进行处理：</p> <p>（一）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的，应当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。</p>	<p>第十条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：</p> <p>（一）对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。</p> <p>有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。</p> <p>（二）对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。</p>	<p>同时换入多项资产的，应当按照各项换入资产（不含金融资产）的公允价值的相对比例，将换出资产的公允价值总额（扣除换入金融资产公允价值）分摊至各项换入资产；</p> <p>同时换出多项资产的，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当</p>



2006《CAS 7—非货币性资产交换》	2019《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
	有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,按照各项换出资产的公允价值的相对比例,将换入资产的公允价值总额(涉及补价的,减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)分摊至各项换出资产,分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。	期损益
	第四章 以账面价值为基础计量	(By 致同)
第六条 未同时满足本准则第三条规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。	第十一条 不满足本准则第六条规定条件的非货币性资产交换,应当以账面价值为基础计量。对于换入资产,企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额;对于换出资产,终止确认时不确认损益。	基本原则一致
第八条 企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,发生补价的,应当分别下列情况处理: (一)支付补价的,应当以换出资产的账面价值,加上支付的补价和应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益。 (二)收到补价的,应当以换出资产的账面价值,减去收到的补价并加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益。	第十二条 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,涉及补价的,应当按照下列规定进行处理: (一)支付补价的,以换出资产的账面价值,加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费,作为换入资产的初始计量金额,不确认损益。 (二)收到补价的,以换出资产的账面价值,减去收到补价的公允价值,加上应支付的相关税费,作为换入资产的初始计量金额,不确认损益。	不具有商业实质或公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换新旧一致,以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益
第九条 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,应当分别下列情况处理: (二)非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽具有商业实质但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。	第十三条 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,同时换入或换出多项资产的,应当按照下列规定进行处理: (一)对于同时换入的多项资产,按照各项换入资产的公允价值的相对比例,将换出资产的账面价值总额(涉及补价的,加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值)分摊至各项换入资产,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的初始计量金额。换入资产的公允价值不能够可靠计量的,可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。 (二)对于同时换出的多项资产,各项换出资产终止确认时均不确认损益。	换入资产的公允价值不能够可靠计量的,换出资产的账面价值总额的分摊依据除了“换入资产的原账面价值的相对比例”,增加“其他合理的比例”
第三章 披露	第五章 披露	(By 致同)



2006《CAS 7—非货币性资产交换》	2019《CAS 7—非货币性资产交换》	新旧差异
<p>第十条 企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：</p> <p>（一）换入资产、换出资产的类别。</p> <p>（二）换入资产成本的确定方式。</p> <p>（三）换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。</p> <p>（四）非货币性资产交换确认的损益。</p>	<p>第十四条 企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：</p> <p>（一）非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。</p> <p>（二）换入资产、换出资产的类别。</p> <p>（三）换入资产初始计量金额的确定方式。</p> <p>（四）换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。</p> <p>（五）非货币性资产交换确认的损益。</p>	<p>附注披露内容增加：非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因</p>
	第六章 衔接规定	
	<p>第十五条 企业对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之间发生的非货币性资产交换，应根据本准则进行调整。企业对 2019 年 1 月 1 日之前发生的非货币性资产交换，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。</p>	<p>无需追溯调整，但自 2019 年 1 月 1 日起适用</p>
	第七章 附则	
	<p>第十六条 本准则自 2019 年 6 月 10 日起施行。</p>	<p>自 2019 年 6 月 10 日起施行</p>
	<p>第十七条 2006 年 2 月 15 日财政部印发的《财政部关于印发<企业会计准则第 1 号——存货>等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》同时废止。</p> <p>财政部此前发布的有关非货币性资产交换会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。</p>	

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》（2019 修订）20190516

附件 2：企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（2006）2019.6.10 废止

附件 3：《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）（征求意见稿）》