

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部发布《CAS 7—非货币性资产交换（修订）》征求意见稿

【2019 年第 05 期（总第 300 期）- 2019 年 1 月 24 日】

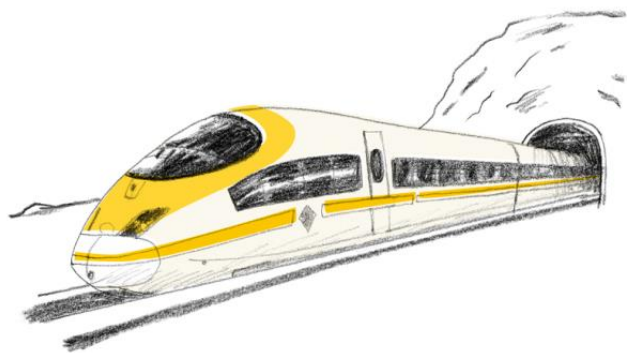




财政部发布《CAS 7—非货币性资产交换（修订）》征求意见稿

2019 年 1 月 24 日，财政部发布了《关于征求<企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）（征求意见稿）>意见的函》

（财办会〔2019〕3 号）。修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施。本准则要求进行追溯调整。



非货币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，本征求意见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）、债务重组中涉及的非货币性资产交换（CAS 12）、交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的（CAS 22、CAS 23）。

（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，本征求意见稿做出以下修订：

一是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；

二是将非货币性资产交换的计量原则与新收入准则协调一致，即以换入资产的公允价值为首选进行会计处理。

（3）其他修改

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“换入资产公允价值的相对比例”“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的原因。

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	
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，是指交易双方主要以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（如固定资产、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”； 非货币性资产的示例不再包括存货（适用收入准则）
	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）企业合并中涉及的非货币性资产交换，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。 （三）企业 债务重组中涉及的非货币性资产交换 ，适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。 （四） 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的 ，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》。	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、企业合并与债务重组中涉及的非货币性资产交换、交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的
第二章 确认和计量	第二章 确认和计量	



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>第五条 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以换入资产的公允价值为基础进行处理，除非有确凿证据表明换出资产的公允价值更加可靠：</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>将非货币性资产交换的计量原则与新收入准则协调一致，即以换入资产的公允价值为首选进行会计处理</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>第六条 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）换入资产与换出资产的未来现金流量在风险、时间分布和金额方面显著不同。</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>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>第七条 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>对关联方关系的影响的考虑新旧一致</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</p>	<p>第八条 满足本准则第五条规定条件的非货币性资产交换，对于换入资产，企业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成本进行初始计量；对于换出资产，企业应当在终止确认时，将换入资产的公允价值</p>	<p>将非货币性资产交换的计量原则与新收入准则协调一致，即以换入资产的公允价值为首选进行会计</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>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 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：</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>与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。涉及补价、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）支付补价的，换入资产的公允价值减去支付的补价，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>收到补价的，换入资产的公允价值加上收到的补价，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。</p> <p>（二）对于同时换入的多项资产，应当按照各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费分别作为各项换入资产的成本进行初始计量。</p> <p>对于同时换出的多项资产，应当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，分别在各项换出资产终止确认时计入当期损益。</p>	<p>处理；</p> <p>同时换出多项资产的，应当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分摊至各项换出资产</p>
<p>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。</p> <p>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：</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p>	<p>第九条 未满足本准则第五条规定条件的非货币性资产交换，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成本进行初始计量；对于换出资产，终止确认时不确认损益。涉及补价、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）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。</p> <p>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。</p> <p>（二）对于同时换入的多项资产，应当</p>	<p>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；</p> <p>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“换入资产公允</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：</p> <p>（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。</p>	<p>按照各项换入资产的原账面价值或公允价值^①的相对比例^②、或其他合理的比例^③，将换出资产的账面价值总额分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，分别作为各项换入资产的成本进行初始计量。</p> <p>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。</p>	<p>价值的相对比例” “其他合理的比例”</p>
第三章 披露	第三章 披露	
<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的原因。</p> <p>（二）换入资产、换出资产的类别。</p> <p>（三）换入资产成本的确定方式。</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的原因</p>
	第四章 衔接规定	
	<p>第十一条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则和《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行追溯调整。</p>	<p>要求进行追溯调整</p>
	第五章 附则	
	<p>第十二条 本准则自 20××年×月×日起施行。</p>	<p>拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施</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（修订）（征求意见稿）》20190124

附件 2:《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》2006