

《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）非货币性资产交换的认定；（2）商业实质的判断；（3）公允价值的可靠计量；（4）非货币性资产交换的会计处理。

一、非货币性资产交换的认定

（一）本准则第二条对非货币性资产及其交换行为作了规定。非货币性资产交换是交易双方通过存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行交换，以满足各自生产经营的需要，同时减少货币性资产的流入和流出。

例如，某企业需要另一个企业拥有的设备，另一个企业需要上述企业生产的产品，双方在货币性资金短缺的情况下，可能会出现非货币性资产交换的交易行为。

（二）非货币性资产交换一般只涉及少量货币性资产即补价。认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25% 作为参考。

支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例、或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的非货币性资产之和）的比例低于 25% 的，视为非货币性资产交换，适用本准则；高于 25%（含 25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则。

二、商业实质的判断

非货币性资产交换应当具有商业实质，判断非货币性资产交换是否具有商业实质应当遵循实质重于形式的原则，根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，表明该两项资产的交换具有商业实质。

根据本准则第二条规定，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

（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。

1. 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，获得这些现金流量的风险相同，但现金流量流入企业的时间不同。

例如，某企业以一批存货换入一项设备，因存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，设备作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量，两者产生现金流量的时间相差较大，上述存货与固定资产产生的未来现金流量显著不同。

2. 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。风险不同是指企业获得现金流量的不确定性程度的差异。

例如，某企业以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租，该企业预计未来每年收到的国库券利息与房屋租金在金额和流

入时间上相同，但是国库券利息通常风险很小，租金的取得需要依赖于承租人的财务及信用情况等，两者现金流量流的风险或不确定性程度存在明显差异，上述国库券与房屋的未来现金流量显著不同。

3. 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。换入资产和换出资产的现金流量总额相同，预计为企业带来现金流量的时间跨度相同，但各年产生的现金流量金额存在明显差异。

例如，某企业以其商标权换入另一企业的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量明显少于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，两者产生的现金流量金额差异明显，上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同。

（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。

本准则所指资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

例如，某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间和金额亦相同，但对换入企业而言，换入该项长期股权投资使该企业对被投资方由重大影响变为控制关系，从而对换入

企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异；另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资存在明显差异，因而两项资产的交换具有商业实质。

三、公允价值的可靠计量

换入资产或换出资产的公允价值能够可靠确定的，非货币性资产交换才能以公允价值计量，确认产生的损益。

（一）换入或换出资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。

对于存在活跃市场的交易性证券、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以资产的市场价格为基础确定其公允价值。

（二）换入或换出资产本身不存在活跃市场、但类似资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。

对于类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以调整后的类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

（三）对于不存在同类或类似资产可比市场交易的长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等，采用估值技术确定其公允价值。

采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够

合理确定的，视为公允价值能够可靠计量。

四、非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，在发生补价的情况下，支付补价方应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即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；收到补价方，应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

换出资产公允价值与其账面价值的差额，应当分别情况处理：

1. 换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第 14 号——收入》按其公允价值确认商品销售收入，同时结转商品销售成本。

2. 换出资产为固定资产、无形资产的，换入资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

3. 换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换入资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。