

企业会计准则及指南



中华人民共和国审计署法制司编

非货币性交易

财政部关于有关
会计问题解答
附：股份有限公司
会计制度

中国审计出版社

2.26
c1

计 Df22.26
Z67C1

企业会计准则及指南(二)

中华人民共和国审计署法制司 编

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则及指南 (2)/中华人民共和国审计署法制司编. —北京:中国审计出版社,1999. 9

ISBN 7-80064-783-8

I. 企… II. 中… III. 企业管理-会计制度-中国 IV
.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 60206 号

企业会计准则及指南(二)

中华人民共和国审计署法制司编

*

出 版	中国审计出版社		
社 址	北京市海淀区白石桥路甲 4 号	邮政编码	100086
发行经销	新华书店总店北京发行所发行	各地新华书店经销	
印 刷	北京市白帆印刷厂印刷		
开 本	787×1092 1/32	版 次	2000 年 1 月北京第 1 版
印 张	8.5	印 次	2000 年 1 月第 1 次印刷
字 数	143 千字	定 价	15.00 元
书 号	ISBN 7-80064-783-8/D · 192		

版权所有 侵权必究

财政部关于印发《企业会计准则——非货币性交易》的通知

财会字 [1999] 29 号 1999 年 6 月 28 日

国务院各部委，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团：

为适应社会主义市场经济发展，规范企业非货币性交易的会计核算及相关信息的披露，提高会计信息质量，我们制定了《企业会计准则——非货币性交易》。现印发给你们，请布置所属企业从 2000 年 1 月 1 日起执行。执行过程中有何问题，请及时函告我部。

- 附件：1. 《企业会计准则——非货币性交易》
2. 《企业会计准则——非货币性交易》
指南

附件 1:

企业会计准则——非货币性交易

引 言

1. 本准则规范企业非货币性交易的会计核算和
相关信息的披露。
2. 非货币性交易会计核算的主要问题是换入、
换出非货币性资产的计价，以及相关损益的确认。
3. 本准则不涉及以下事项：
 - (1) 放弃非现金资产（不包括股权）取得股权；
 - (2) 企业合并中所涉及的非货币性交易。

定 义

4. 本准则使用的下列术语，其定义为：
 - (1) 非货币性交易，指交易双方以非货币性资产
进行的交换。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性
资产（即补价）。
 - (2) 货币性资产，指持有的现金及将以固定或可
确定金额的货币收取的资产，包括现金、应收账款和
应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

(3) 非货币性资产，指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

(4) 待售资产，指企业为出售而持有的非货币性资产，包括商品、短期股票投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

(5) 非待售资产，指待售资产以外的非货币性资产，包括库存材料、固定资产、无形资产和长期股权投资等。

(6) 公允价值，指在公平交易中，熟悉情况的交易双方，自愿进行资产交换或债务清偿的金额。

同类非货币性资产交换

5. 同类非货币性资产交换包括：

(1) 待售资产之间的交换；

(2) 非待售资产之间的交换；

(3) 同时换入或换出多项资产，或同时换入、换出多项资产。

6. 同类非货币性资产交换，应以换出资产的账面价值作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产的公允价值作为换入资产入账价值；换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损失。

7. 在同类非货币性资产交换中如果发生补价，

应区别不同情况处理。

支付补价的，应以换出资产账面价值与补价之和作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产公允价值与补价之和作为换入资产入账价值；换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损失。

收到补价的，应以补价占换出资产公允价值的比例为基础，确认收益；以换出资产的账面价值扣除补价，加上已确认的收益，作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产入账价值，换出资产公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损失。

8. 在同类非货币性资产交换中，如果同时换入多项资产，应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例，对换出资产的账面价值总额进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。但是，如果换出资产的公允价值总额低于其账面价值总额，则应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例，对换出资产的公允价值总额进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。

不同类非货币性资产交换

9. 不同类非货币性资产交换，指待售资产与非

待售资产之间的交换。

10. 不同类非货币性资产交换，应以换入资产的公允价值作为其入账价值；换入资产的公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。如果换入资产的公允价值无法确定，应以换出资产公允价值作为换入资产的入账价值；换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。如果两者的公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值作为换入资产入账价值，不确认损益。

11. 不同类非货币性资产交换时如果发生补价，应区别不同情况处理。

支付补价的，应以换入资产公允价值作为其入账价值，换入资产公允价值减去补价后，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入资产的公允价值无法确定，应以换出资产的公允价值加上补价作为换入资产的入账价值，换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值加上补价作为换入资产入账价值，不确认损益。

收到补价的，应以换入资产公允价值作为其入账价值，换入资产公允价值加上补价后，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入资产公允价值无法确定，应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产的入账价值，换出资产公允价值与其账面价

值的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值减去补价作为换入资产入账价值，不确认损益。

12. 不同类非货币性资产交换时，如果交换行为并没有实现交换的最终目的，比如，换入的资产还需再次进行非货币性交易的，在交换最终目的实现之前，应按本准则第 6、7、8 条的规定处理。

披 露

13. 企业应披露如下有关非货币性交易的信息：

- (1) 非货币性交易的类型；
- (2) 非货币性交易涉及的金额；
- (3) 非货币性交易的计价基础以及实现的损益。

附 则

14. 本准则由财政部负责解释。

15. 本准则自 2000 年 1 月 1 日起施行。

附件 2:

《企业会计准则——非货币性交易》指南

一、基本要求

(一) 企业应分清非货币性交易与货币性交易的界限

企业在生产经营过程中所进行的各类交易,按照交易对象的属性,可分为非货币性交易和货币性交易。非货币性交易不同于企业发生的一般交易行为,它是指交易双方以非货币性资产进行的交换。本准则旨在规定非货币性交易中换入、换出资产如何计价,以及相关损益如何确认的问题。

在非货币性交易中,有时也会涉及少量的货币性资产。这里的货币性资产,称为补价。非货币性资产进行交换,并不意味着不涉及任何货币性资产,如果只涉及少量的货币性资产,则仍属于非货币性交易。为便于判断,一般以 25% 作为参考比例。如果支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例(或,占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例)低于 25% (含 25%), 则视为非货币性交易,应根据本准则的有关规定进行会计处理; 如果这一比例高于

25%（不含25%），则视为货币性交易，应根据货币性交易的核算原则进行会计处理。例如，甲公司用一台设备 A1 交换乙公司的设备 A2，以利于生产经营。在交换日，设备 A1 的账面原值为 100000 元，累计折旧为 20000 元；设备 A2 的账面原值为 90000 元，累计折旧为 15000 元。设备 A1 的公允价值为 65000 元，设备 A2 的公允价值为 70000 元。甲公司另支付银行存款 5000 元给乙公司。在这项交易中，甲公司支付的货币性资产（即，银行存款）5000 元占换入设备 A2 公允价值 70000 元的比例为 7.14%（ $5000/70000$ ）。由于支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例为 7.14%，低于 25%，所以，可以判定这项交易为非货币性交易，应根据本准则的有关规定进行会计处理。又如，上例中，如果设备 A2 的公允价值为 90000 元，在其他条件不变的情况下，甲公司需另支付银行存款 25000 元。在这项交易中，甲公司支付的货币性资产（即，银行存款）25000 元占换入设备 A2 公允价值 90000 元的比例为 27.78%（ $25000/90000$ ）。由于货币性资产占换入资产公允价值的比例为 27.78%，高于 25%，所以，可以判定这项交易为货币性交易，应根据货币性交易的原则进行会计处理。

（二）企业应分清盈利过程完成的非货币性交易与盈利过程没有完成的非货币性交易的界限

盈利过程是否完成是非货币性交易会计核算中

的重要概念。这里所讲的盈利过程是否完成，强调的是持有换入资产相对于换出资产的目的是否发生变化。比如，换入的资产，其用途不同于换出的资产，则这一交易的盈利过程已经完成，换出资产所蕴含的经济利益已经实现；又如，换入资产的用途与换出资产的用途是一样的，只是改变了资产的具体形态，仍然服务于原来的目的，则这一交易的盈利过程就没有完成，换出资产所蕴含的经济利益还没有实现。如果非货币性交易盈利过程已经完成，则采用公允价值作为计量标准，公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益；如果非货币性交易盈利过程没有完成，则采用账面价值作为计量标准，一般不确认损益。如果换出资产的公允价值低于其账面价值，即发生了减值，则应确认损益。因此，企业必须分清盈利过程完成的非货币性交易与盈利过程没有完成的非货币性交易的界限。

需要注意的是，有的非货币性交易，虽然换入资产的用途不同于换出资产，但换入资产还需再次用于非货币性交易，才能实现交易的最终目的。在这种情况下，也应视为盈利过程没有完成。比如，用商品换入一台设备，计划再用该设备换取另一种设备作为企业的固定资产，这一交易的盈利过程就没有完成。当然，在盈利过程没有完成的情况下，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，也应当确认换出资产的减

值损失。

（三）企业应合理划分非货币性交易损益的归属

非货币性交易是企业的特殊交易行为，不同于一般的商品交易。为正确核算非货币性交易损益，企业必须正确区分非货币性交易损益的性质，合理划分非货币性交易损益的归属。

对于同类非货币性资产交换产生的损益，企业应正确区分其性质，确定其归属。例如，在同类非货币性资产交换中，如果换出的资产是原材料、库存商品，则其公允价值低于账面价值的差额，可记入“存货跌价损失”科目；如果换出的资产是固定资产、无形资产，则其公允价值低于账面价值的差额，可记入“营业外支出”科目；如果换出的资产是长期股权投资，则其公允价值低于账面价值的差额，可记入“投资收益”科目。在同类非货币性资产交换中涉及补价时，以补价占换出资产公允价值的比例为基础确认的收益，其会计处理方法是：如果换出的资产是原材料、库存商品，所确认的收益可记入“非货币性交易收益”科目，并在利润表中“其他业务利润”项下增设“非货币性交易收益”项目加以反映；如果换出的资产是固定资产、无形资产，所确认的收益可记入“营业外收入”科目；如果换出的资产是长期股权投资，所确认的收益可记入“投资收益”科目。

对于不同类非货币性资产交换产生的损益，企业

应正确区分其性质，分别归属于“主营业务收入”、“主营业务成本”、“其他业务收入”、“其他业务支出”、“营业外收入”、“营业外支出”科目核算。具体地说，如果不同类非货币性资产交换产生的损益与主营业务内容有直接关系，应在“主营业务收入”和“主营业务成本”科目核算；如果与主营业务以外的其他销售或其他业务有关，应在“其他业务收入”和“其他业务支出”科目核算；如果与生产经营无直接关系，应在“营业外收入”和“营业外支出”科目核算。如果不同类非货币性资产交换涉及固定资产，应通过“固定资产清理”科目核算，然后转入“营业外收入”或“营业外支出”科目核算。

二、关于引言

本准则在引言部分指出，下述事项不包括在本准则范围之内：（1）放弃非现金资产（不包括股权）取得股权；（2）企业合并中所涉及的非货币性交易。

放弃非现金资产（不包括股权）取得股权，已在《企业会计准则——投资》中规范，不包括在本准则范围内。放弃股权以取得股权，如果属于企业合并，将由相关准则或制度规范；如果不属于企业合并，则按本准则进行会计处理。

三、关于定义

本准则对“货币性资产”、“非货币性资产”、“非货币性交易”、“待售资产”、“非待售资产”、“公允价

值”进行了定义，以下分别加以说明。

1. 货币性资产

货币性资产，指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。这里的现金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

货币性资产是相对于非货币性资产而言的。二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是否是固定的或可确定的。如果资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是固定的或可确定的，则该资产是货币性资产；反之，如果资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不可确定的，则该资产是非货币性资产。

一般来说，资产负债表所列示的项目中属于货币性资产的项目有：货币资金、准备持有至到期的债券投资、应收票据、应收股利、应收利息、应收账款、应收补贴款、其它应收款等。

2. 非货币性资产

非货币性资产，指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是，其在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不可确定的。例如，企业持有固定资产的

主要目的是用于生产经营过程，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中，然后通过该产品销售获利，固定资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不可确定的，因此，固定资产属于非货币性资产。

一般来说，资产负债表所列示的项目中属于非货币性资产的项目有：股权投资、预付账款、存货（在途物资、原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品、分期收款发出商品、生产成本）、不准备持有至到期的债券投资、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等。

3. 非货币性交易

非货币性交易，指交易双方以非货币性资产进行的交换，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

通常情况下，商品交易是用货币性资产（如现金）来交换非货币性资产（如存货、固定资产、无形资产等）。在这里，所交换的货币性资产的金额，是计量企业收到的非货币性资产成本的基础，也是计量企业转出非货币性资产的收益或损失的基础。但是，非货币性交易一般不涉及货币性资产，表现为交易双方以非货币性资产与非货币性资产相交换。

当然，非货币性交易中，有时可能涉及少量的货币性资产。本准则指南提出了一个参考比例，即，如

果支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例（或，占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例）低于 25%（含 25%），仍视为非货币性交易；如果这一比例高于 25%（不含 25%），则视为货币性交易。

4. 待售资产

待售资产，指企业为出售而持有的非货币性资产，包括商品、短期股票投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

待售资产是相对于非待售资产而言的。二者区分的主要依据是企业持有资产的目的不同。待售资产是指企业为出售而持有的非货币性资产。企业持有待售资产的目的不是为在生产商品或提供劳务过程中使用，而是为了通过出售获利。例如，企业持有商品的主要目的是为了通过销售获利，而不是为了通过使用获利，所以，商品属于待售资产。

5. 非待售资产

非待售资产，指待售资产以外的非货币性资产，包括库存材料、固定资产、无形资产和长期股权投资等。

非待售资产是指企业不是为出售而持有的非货币性资产。企业持有非待售资产的主要目的是，作为劳动对象或劳动手段，在正常的生产经营过程中发挥作用，而不是通过出售获利。例如，企业持有库存材