# 第二十章 非货币性资产交换

#### ■ 本章内容导读

第一节 非货币性资产交换的概念

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

第三节 非货币性资产交换的会计处理

### ■ 本章考情分析

本章属于重点章节, 主要考点包括:

- (1) 非货币性资产与货币性资产的区分;
- (2) 非货币性资产交换的认定;
- (3)以公允价值为基础计量的非货币性资产交换的会计处理,包括换入资产初始计量金额的确定和换出资产终止确认时产生损益的确认等。

近三年本章考题题型为客观题,分值在2分左右。2023年本章教材内容基本没有变化。

# 第一节 非货币性资产交换的概念

- 一、非货币性资产交换的相关概念
- 二、非货币性资产交换不涉及的交易或事项

### 一、非货币性资产交换的相关概念

(一) 货币性资产与非货币性资产的概念

	概念	内容	基本特征
货币性资产	货币性资产,是指企业持有的货币资金和 <b>收取固定或可确定金额</b> <b>的货币资金的权利</b>	包括现金、银行存款、应收账款和应收票据等	将来为企业带来的经济利益 (即货币金额)是 <u>固定的</u> 或 <u>可确定的</u>
非货币性资产	非货币性资产,是指货币性资产 以外的资产	如存货、固定资产、在 建工程、无形资产、投 资性房地产、长期股权 投资等	将来为企业带来的经济利益 (即货币金额)是 <u>不固定的</u> 或 <u>不可确定的</u>

【提示】预付款项属于非货币性资产。(理由:预付款项一般为购买存货、在建工程或固定资产等资产 而提前支付的款项、未来以收取金额不固定或不可确定的存货等资产的形式实现)

「例题·2018 年多选题」 下列各项资产中,属于货币性资产的有 ( )。

A. 银行存款



- B. 预付款项
- C. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- D. 应收票据

#### 【答案】AD

【解析】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。选项 B和 C,属于非货币性资产。

#### (二) 非货币性资产交换的概念及特征

概念	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)。	
	1.非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产。	
特征	2.非货币性资产交换是以非货币性资产进行交换的行为。(互惠转让)	
	3.非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,但有时也可能涉及少量的货币性资产。	

#### (三) 非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,或只涉及少量货币性资产,即补价。认定涉及少量货币性 资产的交换是否为非货币性资产交换时,通常以补价占整个资产交换金额的比例是否<u>低于 25%</u>作为参考 比例。具体来说:

	支付补价的企业	收到补价的企业
	从支付补价的企业来看, <u>支<b>付的补价</b></u> 占	从收到补价的企业来看, <b>收到的补价</b> 占 <b>换出资</b>
认定	换出资产公允价值与支付的补价之和	产公允价值(或占换入资产公允价值和收到的
标准	(或占换入资产公允价值)的比例低于	补价之和)的比例低于 25%的,视为非货币性
	25%的,视为非货币性资产交换。	资产交换。

	支付补价的企业	收到补价的企业
计算	支付的补价 ————————————————————————————————————	收到的补价 换出资产的公允价值
公式	或: 支付的补价 换出资产的公允价值+支付的补价	收到的补价 或: 换入资产的公允价值+收到的补价
	<25%	<25%

【提示】在计算补价比例时,上述计算公式中的换出资产或换入资产的 公允价值**均不含增值税税额**;支付或收到的**补价均不包含增值税差额**。

例题 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。2×23年6月10日,甲公司将其一项无形资产(公允价值800万元,相应的增值税税额为72万元)与乙公司的一项固定资产(公允价值1000万元,相应的增值税税额为130万元)进行资产置换,并向乙公司支付银行存款258万元(含增值税税差58万元)。



不考虑除增值税以外的相关税费等其他因素。

# 园 分析

(1) 甲公司 (支付补价的企业):

支付的补价200 ×100% =20%<25%,

换入资产的公允价值1 000

或:

支付的补价200

×100%=20%<25%

换出资产的公允价值800+支付的补价200

### □ 结论

甲公司上述交易属于非货币性资产交换。

(2) 乙公司 (收到补价的企业):

收到的补价200

\_\_\_\_\_ ×100% =20%<25%,

换出资产的公允价值1 000

或:

收到的补价200

#### □ 结论

乙公司上述交易属于非货币性资产交换。

### 二、非货币性资产交换不涉及的交易或事项

(一)适用其他会计准则的非货币性资产交换(下列各项不适用非货币性资产交换准则进行会计处理)

交易或事项	适用的会计准则
1.企业以 <u>存货</u> 换取客户的非货 币性资产	企业以存货换取客户的非货币性资产(如固定资产、无形资产等)的,换出存货的企业相关收入的会计处理适用收入准则,属于企业因转让存货取得 <u>非现金对价</u> 情形。(见后面 <u>【板书】</u> )。
2.非货币性资产交换中涉及 <u>企</u> 业合并	非货币性资产交换中涉及企业合并的,适用企业合并、长期股权投资 和合并财务报表准则。
3.非货币性资产交换中涉及由 金融工具确认和计量准则规范 的 <u>金融资产</u>	非货币性资产交换中涉及由金融工具确认和计量准则规范的金融资产的, <b>金融资产的确认、终止确认和计量</b> 适用金融工具确认和计量及金融资产转移准则。
4.非货币性资产交换中涉及由 租赁准则规范的 <u>使用权资产</u> 或 <u>应收融资租赁款</u> 等	非货币性资产交换中涉及由租赁准则规范的使用权资产或应收融资租 赁款等的, <u>相关资产</u> 的确认、终止确认和计量适用租赁准则。



交易或事项	适用的会计准则
5.非货币性资产交换构成 <u>权益</u> 性交易	非货币性资产交换构成 <u>权益性交易</u> 的, <u>应当适用权益性交易的有关会计处理规定</u> 。企业应当遵循实质重于形式的原则判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。主要包括以下情形: (1) 非货币性资产交换的一方直接或间接 <u>对另一方持股且以股东身份进行交易</u> ; (2) 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。例如,集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为,在股东或最终控制方的安排下,企业 <u>无代价或以明显不公平的代价</u> 将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产,该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投入,不适用非货币性资产交换准则,应当适用权益性交易会计处理的有关规定。(非互惠转让)

# □ 板书

经济业务	会计处理
(1) 非现金对价转让商品:	借:固定资产(非现金对价在合同开始日的公允价
企业因转让商品向客户收取的对价是非现金对价,	<u>值</u> )
例如,换出存货,换入固定资产	贷: 主营业务收入
	借: 固定资产
	累计摊销
(2) 非货币性资产交换:_	贷: 无形资产
企业发生以公允价值为基础计量的非货币性资产	资产处置损益(差额,或借方)
交换,例如,换出无形资产,换入固定资产	【提示】换入的固定资产以换出资产的公允价值为
	基础计量,除非有确凿证据表明换入资产公允价值
	更加可靠

**例题•多选题** 对于甲公司而言,下列各项交易中,不适用非货币性资产交换准则进行会计处理的有()。

- A. 甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车
- B. 甲公司以所持丙公司 20%股权(具有重大影响)交换乙公司一批原材料
- C. 甲公司以一项交易性金融资产交换乙公司一栋办公用房
- D. 甲公司以一项专利权交换乙公司一项非专利技术,并以银行存款支付补价,所支付补价占换出专利权公允价值的 30%

#### 【答案】AC



【解析】甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车,换出存货的甲公司适用收入准则,不适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 A 符合题意;甲公司以一项交易性金融资产交换乙公司一栋办公用房,非货币性资产交换中涉及由金融工具确认和计量准则规范的金融资产,金融资产的终止确认和计量适用金融工具确认和计量及金融资产转移准则,不适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 C 符合题意。选项 D, 甲公司支付的补价占换出专利权公允价值和支付补价之和的比例为 23.08%,小于 25%,适用非货币性资产交换准则进行会计处理。

### ○ 提示

设换出专利权公允价值为 A, 支付补价为 B, B=0.3A, 则:

B/(A+B) = 23.08% < 25%

**例题·多选题** 对于甲公司而言,下列各项交易中,属于非货币性资产交换的有 ( )。

- A. 甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车
- B. 甲公司以所持丙公司 20%股权(具有重大影响)交换乙公司一批原材料
- C. 甲公司以一项交易性金融资产交换乙公司一栋办公用房
- D. 甲公司以一项专利权交换乙公司一项非专利技术,并以银行存款收取补价,所收取补价占换出专利权公允价值的30%

#### 【答案】ABC

【解析】甲公司收取的补价占换出专利权公允价值价的比例为 30%, 超过 25%, 选项 D 不属于货币性资产交换。

(二) 涉及非货币性资产但不属于非货币性资产交换准则规范范围的情形

交易或事项	适用的会计准则
1.企业从政府无偿取得非货币性资产	《政府补助》准则
2.企业将非流动资产或处置组分配给所有者	《持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》 准则 ( <u>持有待分配给所有者的</u> 非流动资产或处置组)
3.企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利	《职工薪酬》准则
4.企业以发行股票形式取得的非货币性资产 (相当于以权益工具换入非货币性资产)	其他相关会计准则
5.企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属 于本企业	其他相关会计准则

例题 • 2020 年多选题 下列各项关于甲公司发生的交易或事项中,不适用非货币性资产交换准则进行会计处理的有()。

- A. 甲公司以生产用设备向股东分配利润
- B. 甲公司以经营出租的厂房换取乙公司所持联营企业的投资
- C. 甲公司以持有的 5 年期债券投资换取丙公司的专有技术
- D. 甲公司以专利权作价对其合营企业进行增资



#### 【答案】AC

【解析】甲公司以生产用设备向股东分配利润,不属于非货币性资产交换,选项 A 不适用非货币性资产交换准则进行会计处理;甲公司以持有的 5 年期债券投资换取丙公司的专有技术,涉及由金融工具确认和计量准则规范的金融资产,金融资产的终止确认和计量适用金融工具确认和计量及金融资产转移准则,不适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 C 符合题意。甲公司以经营出租的厂房换取乙公司所持联营企业的投资,属于非货币性资产交换,且适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 B 不符合题意;甲公司以专利权作价对其合营企业进行增资,站在甲公司角度,属于非货币性资产交换,且适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 D 不符合题意。

### ○ 提示

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第六条规定:

除企业合并形成的长期股权投资以外, <u>其他方式取得的长期股权投资</u>, 应当按照下列规定确定其初始 投资成本:

- (一)以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资 成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。
- (二)以发行权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益行证券直接相关的费用,应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。
- (三)通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。
- (四)通过债务重组取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务 重组》的有关规定确定。

# 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

- 一、非货币性资产交换的确认原则
- 二、非货币性资产交换的计量原则
- 三、商业实质的判断

#### 一、非货币性资产交换的确认原则

(一) 确认原则

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初始确认,对换出资产终止确认:

	确认原则	
换入资产	换入资产应当在其符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认。 将换入的资产 <u>视为购买</u> 取得资产,并按照相关会计准则的规定进行初始确认	
换出资产	换出资产应当在其满足资产终止确认条件时终止确认。 将换出的资产 <u>视为销售或处置</u> 资产,并按照相关会计准则的规定进行终止确认	

(二) 换入资产的初始确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的情形



1.确认时点 <u>相同或相</u> <u>近</u>	通常情况下,换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点应当相同或相近。也就是说,作为非货币性资产交换的一方,企业取得换入资产的时点与其销售或处置换出资产的时点应当相同或相近。( <u>同步确认</u> )		
2.确认时点 <u>短暂不一</u> <u>致</u>	实务中,由于资产控制权转移所必须的运输或转移程序等方面的原因,可能导致换入资产满足确认条件的时点与换出资产满足终止确认条件的时点存在短暂不一致,企业可以按照重要性原则,在换入资产满足确认条件和换出资产满足终止确认条件 <b>孰晚的时点</b> 进行会计处理。( <b>孰晚确认</b> )		
	在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情形下,在资产负债表日,企业应当按照非货币性资产交换准则规定的下列原则进行会计处理:		
3.确认时点 <u>不一致</u>	(1) 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,如 其他应付款。 (我已收,但未付)	(2) 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,如其他应收款。 (我未收,但已付)	

# 二、非货币性资产交换的计量原则

	(一)以公允价值为基础计量	(二)以账面价值为基础计量
计量条件	非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以 <u>公允价值</u> 为基础计量: (1)该项交换具有商业实质; (2)换入资产 <u>或</u> 换出资产的公允价值能够可靠地计量	当非货币性资产交换不满足非货币性资产交换准则规定的以公允价值为基础计量的条件时,即非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的,企业应当以账面价值为基础计量
计量原则	(1) 如果 <b>換入资产和换出资产的公允价值</b> <b>均能够可靠计量:</b> ①应当以 <u>换出资产的公允价值</u> 为基础确定 换入资产的成本,但有确凿证据表明换入资 产的公允价值更加可靠的除外。 ②换出资产的公允价值与其账面价值之间的 差额 <u>计入当期损益</u>	①应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额。 ②换出资产终止确认时 <u>不确认损益</u>



(一)以公允价值为基础计量	(二)以账面价值为基础计量
(2) 如果 <b>换出资产的公允价值不能可靠地</b>	
计量或有确凿证据表明换入资产的公允价	
值更加可靠:	
①应当以 <b>换入资产的公允价值</b> 为基础确定	
换入资产的初始计量金额。	
②换入资产的公允价值与换出资产账面价	
值之间的差额 <u>计入当期损益</u>	

#### 三、商业实质的判断

(一) 判断条件

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:

- 1.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。
- 2.使用换入资产所产生的<u>预计未来现金流量现值</u>与继续使用换出资产所产生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。

# ② 提示

企业在计算资产预计未来现金流量现值时,应当按照资产在持续使用过程和最终处置时预计产生的<u>税</u> 后未来现金流量(使用企业自身的所得税税率),根据<u>企业自身而不是市场参与者</u>对资产特定风险的评价, **选择恰当的折现率**对预计未来现金流量折现后的金额加以确定,以体现资产对企业自身的特定价值。

(二) 交换涉及的资产类别与商业实质的关系

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时,还可以从资产是否属于同一类别进行分析。

不同类别	同类别
一般来说,不同类别的非货币性资产产	同类别非货币性资产之间的交换(如存货之间、固定资产之间、
生经济利益的方式不同, 其产生的未来	长期股权投资之间的交换等)是否具有商业实质,则通常较难判
现金流量在风险、时间分布或金额方面	断,需要根据上述两项判断条件 <u>综合判断</u> 。
也很可能不相同。因而,不同类别非货	【提示】从事相同经营业务的企业之间相互交换具有类似性质
币性资产之间的交换是否具有商业实	和相等价值的商品,以便在不同地区销售,这种同类别的非货币
质, 通常较易判断	性资产之间的交换 <u>不具有商业实质</u>

例题 甲公司和乙公司分别为 A 城市和 B 城市的石油销售公司。甲公司有部分客户在乙公司的所在地 B 城市,乙公司有部分客户在甲公司的所在地 A 城市。为了满足两地客户的即时需求,甲公司将其相同型号、容量和价值的石油供应给乙公司在甲公司所在地 A 城市的客户,同样,乙公司也将相同型号、容量和价值的石油供应给甲公司在乙公司所在地 B 城市的客户,这样的非货币性资产交换不具有商业实质。

例题 • 2022 年多选题 不考虑其他因素,下列各项关于企业非货币性资产交换的交易中,具有商业实质的有()。



- A. 甲公司将其用于经营出租的公寓楼与乙公司的一栋办公楼进行交换
- B. 甲公司将其拥有的专利权作价投入丙公司, 取得丙公司 25%的股权
- C. 甲公司将其拥有的一辆运输货物的卡车与丁公司的两辆小轿车进行交换
- D. 甲公司将其用于经营出租的公寓楼与戊公司用于出租的公寓楼进行交换, 两栋楼的租金总额相同, 但租户的财务及信用状况存在明显差异

#### 【答案】ABCD

【解析】甲公司上述非货币性资产交换中换入资产的<u>未来现金流量</u>在风险、时间分布或金额方面与换 出资产显著不同。

# 第三节 非货币性资产交换的会计处理

- 一、以公允价值为基础计量的会计处理
- 二、以账面价值为基础计量的会计处理
- 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

# 一、以公允价值为基础计量的会计处理

(一) 一般会计处理原则(不涉及补价)

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换中,换入资产和换出资产的计量分别按下列原则进行会计处理:

- 1.换入资产的初始计量金额
  - (1) 以换出资产的公允价值为基础进行初始计量

如果换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量,对于换入资产,应当以<u>换出资产的公允价值</u>和 应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量。

# 园 板书

(不考虑增值税额)

换入资产的初始计量金额=换出资产的公允价值+计入换入资产的应支付的相关税费

(2) 以换入资产的公允价值为基础进行初始计量

如果**换出资产的公允价值不能够可靠计量**,或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确 凿证据表明**换入资产的公允价值更加可靠的**,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。

# ᠍ 板书

(不考虑增值税额)

换入资产的初始计量金额=换入资产的公允价值+计入换入资产的应支付的相关税费

# ↓ 提示 1

(若考虑增值税额)

换入资产的初始计量金额

=换出资产的公允价值(或换入资产的公允价值)

-换入资产可抵扣的增值税进项税额



#### +换出资产应缴纳的增值税销项税额

+计入换入资产的应支付的相关税费

# ♀ 提示 2

计入换入资产的应支付的相关税费

计入换入资产的应支付的相关税费应当符合相关会计准则对资产初始计量成本的规定。

换入资产	计入换入资产的应支付的相关税费的会计处理
存货	换入资产为存货的,包括相关税费、使该资产达到目前场所和状态所发生的运输费、装卸费、保险费以及可归属于该资产的其他成本
权益法核算的长期股 权投资	换入资产为权益法核算的长期股权投资的,包括与取得该资产直接相关的费用、税金和其他必要支出
投资性 房地产	换入资产为投资性房地产的,包括相关税费和可直接归属于该资产的其他支出
固定资产	换入资产为固定资产的,包括相关税费、使该资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等
无形资产	换入资产为无形资产的,包括相关税费以及可直接归属于使该资产达到预定用 途所发生的其他支出

#### 【提示】

上述税费均不包括准予从增值税销项税额中抵扣的进项税额

2.换出资产终止确认时损益的确认

以换出资产的公允价值为基础计量	以换入资产的公允价值为基础计量
对于换出资产,应当在终止确认时,将 <u>换出</u> 资产的公允价值与其账面价值之间的差额计 入当期损益。	换出资产的公允价值不能够可靠计量,或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,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。

换出资产终止确认时产生的损益

- =换出资产的公允价值(或换入资产的公允价值)
- (换出资产的账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)

# ♀ 提示

- 计入当期损益的会计处理视换出资产类别的不同而有所区别:
  - (1) 换出资产为固定资产、在建工程和无形资产的, 计入当期损益的部分通过"资产处置损益"科



目核算利润表"资产处置收益"项目中列示;

- (2) 换出资产为投资性房地产的,按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认<u>其他业务收入</u>,按 换出资产账面价值结转<u>其他业务成本</u>,二者之间的差额计入当期损益,二者分别在利润表"营业收入"和 "营业成本"项目中列示;
- (3) 换出资产为长期股权投资的,计入当期损益的部分通过"投资收益"科目核算,在利润表"投资收益"项目中列示。

例题 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 13%。经协商,甲公司与乙公司于 2×23 年 5 月 10 日签订资产交换合同,当日生效。合同约定,甲公司以生产经营过程中使用的一台设备与乙公司生产的一批办公家具进行交换,用于交换的设备和办公家具当日的公允价值均为 750 万元(甲公司没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠)。合同签订日即交换日,甲公司设备的账面价值为 740 万元(其中账面原价为 1 000 万元,已计提折旧 260 万元);乙公司办公家具的账面价值为 700 万元。

甲公司将换入的办公家具作为固定资产使用和管理; 乙公司将换入的设备作为固定资产使用和管理。 甲公司和乙公司开具的增值税专用发票注明的计税价格均为 750 万元, 增值税税额 97.5 万元。交易过程中, 甲公司以银行存款支付设备清理费用 15 万元。假定乙公司换出存货的交易符合收入准则规定的收入确认条件。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。整个交易过程中未发生除增值税、设备清理 费用以外的其他税费。不考虑其他因素。

#### 园 分析

本例中,对甲公司来说,整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产,交换的资产为办公家具和设备, **属于非货币性资产交换**。

对甲公司来说,换入的办公家具虽然也作为固定资产使用和管理,但其未来现金流量是通过员工的使用来实现,而换出的设备的未来现金流量是通过生产产品并对外销售而实现,二者产生的现金流量在风险、时间分布和金额方面存在明显差异,因而**交换具有商业实质**。

同时,两项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合<u>以公允价值为基础计量</u>的条件。甲公司没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,按照非货币性资产交换准则的规定,甲公司以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认换出资产产生的损益。

(1) 甲公司的账务处理如下:

借: 固定资产清理 740 累计折旧 260 贷: 固定资产——设备 1 000 借: 固定资产清理 15 贷: 银行存款 15 借: 固定资产——办公家具 (750+0) 750 应交税费——应交增值税 (进项税额)

97. 5

资产处置损益 5

贷: 固定资产清理 755

应交税费——应交增值税(销项税额)

97.5

### □ 板书

甲公司换出固定资产(设备)终止确认时产生的损益=750-(740+15)=-5(万元)



(2) 对乙公司来说, 相关收入应当按照收入准则的相关规定进行会计处理。乙公司的账务处理如下:

借: 固定资产——设备 750

应交税费——应交增值税(进项税额)

97.5

贷:主营业务收入(非现金对价在合同开始日的公允价值)750

应交税费——应交增值税(销项税额)

97.5

借: 主营业务成本 700 贷: 库存商品 700

例题 2×23年6月15日,甲公司为了提高产品质量,需要乙公司的一项专利权。经协商,甲公司与乙公司签订合同,甲公司以其持有的对其联营企业丙公司的 20%股权作为对价购买乙公司的专利权。合同开始日,甲公司长期股权投资和乙公司专利权的公允价值均为6500万元。专利权的过户手续于2×23年6月28日完成,正式转移至甲公司。乙公司取得对丙公司的20%股权后,向丙公司派遣1名董事替代原甲公司派遣的董事,能够对丙公司实施重大影响,丙公司成为乙公司的联营企业。丙公司的股权过户、董事更换、相关董事会决议和章程修订于2×23年6月30日完成并生效。2×23年6月30日,甲公司的长期股权投资的账面价值为6300万元(其中投资成本6700万元,损益调整-400万元);乙公司专利权的账面价值为6800万元(其中账面原价为8000万元,累计摊销额为1200万元)。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。甲公司和乙公司均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。丙公司自成立以来未发生除实现净利润或发生净亏损以外的其他所有者权益变动。整个交易过程中未发生相关税费。不考虑其他因素。

### 园 分析

本例中,整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产,交换的资产为长期股权投资和无形资产,属于 非货币性资产交换。

对甲公司来说,换入的专利权能够大幅度改善产品质量,通过生产高质量的产品并对外销售而产生现金流量,与换出的对丙公司的长期股权投资通过获得股利产生现金流量相比,其预计未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同,因而交换**具有商业实质**;

对乙公司来说,换入的对丙公司的长期股权投资,使丙公司成为其联营企业,可通过参与丙公司的财务和经营政策等方式,对其实施重大影响,由此从丙公司活动中获取现金流量,与换出的专利权预计产生的未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同,因而交换**具有商业实质**。

同时,两项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合<u>以公允价值为基础计量</u>的条件。甲公司和乙公司 均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,按照非货币性资产交换准则的规定,甲公司和乙公司 均以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认换出资产产生的损益。

由于因专利权和股权过户等原因导致换入资产和换出资产满足非货币性资产交换准则确认条件和终止确认条件的时点存在<u>短暂不一致</u>,甲公司和乙公司按照重要性原则在2×23年6月30日进行会计处理。

#### (孰晚确认)

(1) 甲公司的账务处理如下:

借: 无形资产——专利权

(6 500+0) 6 500

长期股权投资——损益调整 400

贷:长期股权投资——投资成本 6 700 投资收益[6 500-(6 700-400)]200

(2) 乙公司的账务处理如下:

借:长期股权投资——投资成本 6 500



累计摊销 1 200

资产处置损益

[ (8 000-1 200) -6 500]300

贷: 无形资产——专利权 8 00

(二) 涉及补价的情形

对于以公允价值为基础计量的非货币性资产交换,涉及补价的,应当分别下列情况进行处理:

- 1.支付补价方
  - (1) 以换出资产的公允价值为基础计量
- ①换入资产成本的初始确认

以换出资产的公允价值为基础计量的,应当以换出资产的公允价值<u>加上支付补价的公允价值</u>和应支付的相关税费,作为换入资产的成本。

# 🗔 板书

换入资产的成本

- =换出资产公允价值+支付补价的公允价值
- +计入换入资产的应支付的相关税费

# ○ 提示

若考虑增值税,则:

支付的含税补价

换入资产的成本

=换出资产公允价值+(支付补价的公允价值+增值税税差)

- 换入资产可抵扣的增值税进项税额
- +换出资产应缴纳的增值税销项税额

=-增值税税差(销项<进项)

- +计入换入资产的应支付的相关税费
- ②换出资产终止确认时损益的计算

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。

# □ 板书

换出资产终止确认时产生的损益

- =换出资产公允价值
- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)

#### ∅ 做题思路

上述计算公式暂不考虑增值税,即相关的公允价值不包含增值税额,待账务处理时根据具体业务的要求另行考虑。

(2) 以换入资产的公允价值为基础计量

有确凿证据表明<u>换入资产的公允价值更加可靠</u>的,即以换入资产的公允价值为基础计量的,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;换入资产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。

①换入资产的成本



=换入资产公允价值+计入换入资产的应支付的相关税费

# EQ 参考

(一般情况)

换入资产公允价值=换出资产公允价值+支付补价的公允价值

- ②换出资产终止确认时产生的损益
- = (换入资产公允价值-支付补价的公允价值)
- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)

### Ea 参考

(一般情况)

换出资产公允价值=换入资产公允价值-支付补价的公允价值

- 2.收到补价方
  - (1) 以换出资产的公允价值为基础计量

以换出资产的公允价值为基础计量的,应当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。

# □ 板书

(口诀: 收到补价要减去; 支付补价要加上)

- ①换入资产的成本
- =换出资产公允价值-收到补价的公允价值
- +计入换入资产的应支付的相关税费

# ② 提示

若考虑增值税,则:

收到的含税补价

换入资产的成本

=换出资产公允价值-(收到补价的公允价值+增值税税差)

- 换入资产可抵扣的增值税进项税额
- +换出资产应缴纳的增值税销项税额

=+增值税税差 (销项>进项)

- +计入换入资产的应支付的相关税费
  - ②换出资产终止确认时产生的损益
- =换出资产公允价值
- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)

#### ♂ 做颗思路

上述计算公式暂不考虑增值税,即相关的公允价值不包含增值税额,待账务处理时根据具体业务的要求另行考虑。

(2) 以换入资产的公允价值为基础计量

有确凿证据表明<u>换入资产的公允价值更加可靠</u>的,即以换入资产的公允价值为基础计量的,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;换入资产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。



- ①换入资产的成本
- =换入资产公允价值+计入换入资产的应支付的相关税费

### EQ 参考

(一般情况)

换入资产公允价值=换出资产公允价值-收到补价的公允价值

- ②换出资产终止确认时产生的损益
- = (换入资产公允价值+收到补价的公允价值)
- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)

### □ 参考

(一般情况)

换出资产公允价值=换入资产公允价值+收到补价的公允价值

### 🗔 比较

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时

(1) 换入资产成本的计算

支付补价方	收到补价方
换入资产的成本	换入资产的成本
=换入资产公允价值	=换入资产公允价值
+计入换入资产的相关税费	+计入换入资产的相关税费

(2) 换出资产终止确认时损益的计算

支付补价方	收到补价方
换出资产终止确认时产生的损益	换出资产终止确认时产生的损益
=(换入资产公允价值-支付补价的公允价值)	=(换入资产公允价值 <b>+收到补价的公允价值</b> )
- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关	- (换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的
的税费)	税费)

例题 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 13%。经协商,甲公司与乙公司于 2×23 年 5 月 10 日签订资产交换合同,当日生效。合同约定,甲公司以生产经营过程中使用的一台设备与乙公司生产的一批办公家具进行交换。甲公司用于交换的设备的公允价值为 750 万元,乙公司用于交换的办公家具的公允价值为 900 万元。

甲公司开具的增值税专用发票注明的计税价格 750 万元,增值税额 97.5 万元; 乙公司开具的增值税 专用发票注明的计税价格 900 万元,增值税额 117 万元; 甲公司以银行存款向乙公司支付补价 169.5 万元 (含增值税差额 19.5 万元)。

交换日,甲公司设备的账面价值为740万元(其中账面原价为1000万元,已计提折旧260万元); 乙公司办公家具的账面价值为700万元。甲公司将换入的办公家具作为固定资产使用和管理;乙公司将换入的设备作为固定资产使用和管理。交易过程中,甲公司以银行存款支付设备清理费用15万元。



假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。整个交易过程中未发生除增值税和设备清理 费用以外的其他税费。不考虑其他因素。

# □ 板书

	甲公司 (固定资产——设备)	乙公司 (库存商品——家具)
公允价值	750	900
增值税额	97. 5	117
补价的公允价值	支付补价 150	收到补价 150
增值税税差	支付税差 19.5	收到税差 19.5
账面价值	740	700

### 园 分析

本例中,涉及收付货币性资产,应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。

对于甲公司,支付的货币性资产 150 万元占换入资产公允价值 900 万元 (或换出资产公允价值 750 万 元和支付的货币性资产 150 万元之和)的比例为 16.67% < 25%, 属于非货币性资产交换。

(1) 甲公司的账务处理如下:

借:固定资产清理 740 累计折旧 260 贷:固定资产——设备 1 000 借:固定资产清理 15 贷:银行存款 15

#### 900=750+169. 5-117+97. 5+0

借:固定资产——办公家具

(750+150) 900

应交税费——应交增值税(进项税额)

117

资产处置损益

贷:固定资产清理

755

银行存款

(150+19.5) 169.5

5

应交税费——应交增值税(销项税额)

97.5

# □ 板书

甲公司换出固定资产终止确认时产生的损益 =750-(740+15)=-5(万元)。

(2) 对乙公司来说, 相关收入应当按照收入准则的相关规定进行会计处理。乙公司的账务处理如下:

借: 固定资产——设备 (750+0) 750 应交税费——应交增值税(进项税额)

97.5

银行存款

169.5

贷: 主营业务收入

(750+150) 900

应交税费——应交增值税(销项税额)

117



借: 主营业务成本 700 贷: 库存商品 700

例题 2×23年6月15日,甲公司为了提高产品质量,需要乙公司的一项专利权。经协商,甲公司与乙公司签订合同,甲公司以其持有的对其联营企业丙公司(上市公司)的 20%股权作为对价购买乙公司的专利权。按照合同开始日的股票价格计算,丙公司的 20%股权的公允价值为 7 000 万元。乙公司专利权的公允价值为 6 500 万元,系第三方报价机构使用乙公司自身数据通过估值技术确定的。由于甲公司迫切需要该专利权来提高产品质量,同意乙公司以银行存款支付补价 400 万元。有确凿证据表明丙公司 20%股权的公允价值更加可靠。

2×23年6月30日,丙公司可辨认净资产公允价值为36000万元。专利权的过户手续于2×23年6月28日完成,正式转移至甲公司。乙公司取得对丙公司的20%股权后,向丙公司派遣1名董事替代原甲公司派遣的董事,能够对丙公司实施重大影响,丙公司成为乙公司的联营企业。丙公司的股权过户、董事更换、相关董事会决议和章程修订于2×23年6月30日完成并生效。

2×23年6月30日,甲公司的长期股权投资的账面价值为6300万元(其中投资成本6700万元,损益调整-400万元); 乙公司专利权的账面价值为6800万元(其中账面原价为8000万元,累计摊销额为1200万元)。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。丙公司自成立以来未发生除实现净利润或发生净亏损以外的其他所有者权益变动。整个交易过程中未发生相关税费。不考虑其他因素。

### □ 板书

	甲公司 (长期股权投资——丙公司)	乙公司 (专利权)
公允价值	7 000	6 500
补价	收到补价 <u>400</u>	支付补价 400
账面价值	6 300	6 800

# 园 分析

本例中,涉及收付货币性资产,应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。补价 400 万元占整个资产交换金额的比例小于 25%,属于非货币性资产交换。

由于用于交换的两项资产的公允价值均能够可靠地计量,企业应当考虑是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。由于丙公司是上市公司,其 20%的股权的公允价值是基于股票价格计算的。乙公司专利权的公允价值是基于估值技术的评估值。

因此,对甲公司来说,应当以换出资产丙公司的 20%股权的公允价值 7 000 万元减去收到的补价 400 万元作为换入资产专利权的成本 6 600 万元 (7 000-400);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 700 万元 (7 000-6 300)。

对乙公司来说,有确凿证据表明换入资产丙公司 20%股权的公允价值更加可靠,应当以换入资产丙公司的 20%股权的公允价值 7 000 万元作为其初始计量金额;换入资产的公允价值减去支付的补价,与换出资产专利权账面价值之间的差额计入当期损益-200 万元[(7 000-400)-6 800]。

#### (1) 甲公司的账务处理如下:

#### 借: 无形资产——专利权

(7 000-400) 6 600 长期股权投资——损益调整 400 银行存款 400

贷: 长期股权投资——投资成本 6 700 投资收益 700



### ■ 板书

甲公司换出长期股权投资终止确认时产生的损益=<u>换出资产公允价值</u>7 000-换出资产账面价值 6 300=700 (万元)。

(2) 乙公司的账务处理如下: (对乙公司来说,有确凿证据表明换入资产丙公司的 20%股权的公允价值更加可靠)

 借:长期股权投资——投资成本
 7 000

 累计摊销
 1 200

 资产处置损益
 200

 贷:无形资产——专利权
 8 000

 银行存款
 400

借:长期股权投资——投资成本 200

贷:营业外收入

(36 000×20%-7 000) 200

#### □ 板书

①乙公司换入长期股权投资的初始投资成本为 7 000 万元;调整后的投资成本=3 6000×20%=7 200 (万元)。

- ②乙公司换出无形资产终止确认时产生的损益
- = (换入资产的公允价值7 000-支付补价的公允价值400)
- 换出资产账面价值 6 800=-200 (万元)。

例题 • 2022 年多选题 甲公司为房地产开发企业,乙公司为制造企业。2×21 年 5 月 10 日,甲公司与乙公司签订的资产交换协议约定,甲公司以其建造完成的一栋商品房交换乙公司的一栋办公楼。交换日,商品房的账面价值为 5 000 万元,公允价值为 8 800 万元;办公楼的账面价值为 5 800 万元,公允价值为 8 700 万元,乙公司另支付 100 万元补价。上述交易具有商业实质,交换的资产已办理相关产权过户手续。不考虑相关税费及其他因素,下列各项会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 甲公司换出的商品房应按换入办公楼的公允价值加上收到的补价确认收入
- B. 乙公司换入的商品房应按办公楼的公允价值加上支付的补价计量
- C. 甲公司换入的办公楼应按其公允价值初始计量
- D. 甲公司收到的补价应确认为其他收益计入当期损益

#### 【答案】ABC

【解析】甲公司换出的商品房适用收入准则,换入的办公楼作为非现金对价,以其公允价值初始计量,确认收入的金额为非现金对价在合同开始日的公允价值与收到的补价之和,选项 A 和 C 正确,选项 D 错误; 乙公司该交换中换入资产和换出资产的公允价值均能可靠计量,同时具有商业实质,符合<u>以公允价值为基础计量</u>的条件,乙公司换入商品房的入账价值为换出资产的公允价值加上支付的补价,选项B正确。

│例题•多选题│ 2×22年,甲公司发生的有关交易或事项如下:

- (1) 甲公司与丙公司签订的资产交换协议约定,甲公司以其拥有50年使用权的一宗土地换取丙公司持有的**联营企业**乙公司40%的股权;
  - (2) 丁公司以发行自身普通股换取甲公司一条生产线。

上述资产交换后, 甲公司对乙公司和丁公司均具有重大影响。假定上述资产交换具有商业实质, 换出资产与换入资产的公允价值均能可靠计量。不考虑相关税费及其他因素, 下列各项与上述交易或事项相关会计处理的表述中, 正确的有 ()。

- A. 甲公司换出土地公允价值与其账面价值的差额应确认为资产处置损益
- B. 丁公司以发行自身普通股换取甲公司一条生产线应按非货币性资产交换原则进行会计处理
- C. 甲公司以土地换取的对乙公司 40%股权应按非货币性资产交换原则进行会计处理



D. 丙公司应按照换出股权的公允价值计量换入土地的成本

#### 【答案】 ACD

【解析】甲公司以其土地使用权换取丙公司持有的乙公司 40%股权,且资产交换后甲公司对乙公司具有重大影响,适用非货币性资产交换准则进行会计处理,选项 C 正确;上述资产交换具有商业实质,且换出资产与换入资产的公允价值均能可靠计量,甲公司以公允价值为基础计量该项非货币性资产交换,换出土地的账面价值与公允价值的差额应确认资产处置损益,选项 A 正确;丁公司发行自身权益工具换取甲公司生产线,相当于以权益工具结算买入非货币性资产,不适用非货币性资产交换准则,选项 B 错误;丙公司以持有的乙公司 40%股权换取甲公司的土地使用权,适用非货币性资产交换准则进行会计处理,应按照换出股权的公允价值计量换入土地的成本、选项 D 正确。

#### 二、以账面价值为基础计量的会计处理

当非货币性资产交换不满足非货币性资产交换准则规定的以公允价值为基础计量的条件时,即非货币 性资产交换不具有商业实质,或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的, 企业应当以账面价值为基础计量。

- (一) 一般会计处理原则(不涉及补价)
- 1.对于换入资产,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。

### □ 板书

换入资产的成本

- =换出资产的账面价值
- +计入换入资产的应支付的相关税费
- 2.对于换出资产、终止确认时不确认损益。

例题 甲公司是一家制药公司,因经营战略发生重大转变,将专注于疫苗的生产和销售,其拥有的一项生产抗生素的专利权难以满足新的经营战略。乙公司也是一家制药公司,正在开展一系列抗生素方面的新业务。2×23年3月30日,甲公司和乙公司协商后决定,甲公司将其抗生素的专利权转让给乙公司,作为交换,乙公司将其刚申请专利的一项传染病疫苗配方转让给甲公司,由其进行生产推广。

当日,甲公司换出的抗生素专利权的账面价值为 4 500 万元(其中账面原价为 6 000 万元,累计摊销额为 1 500 万元);乙公司刚申请专利的传染病疫苗已转为无形资产核算,账面价值为 5 000 万元,尚未进行摊销。假设两项专利权的公允价值均不能可靠计量。

假设整个交易过程中没有发生相关税费。双方取得专利权后仍分别作为无形资产核算。不考虑其他因素。

# 园 分析

本例中,整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产,交换的资产为无形资产,属于非货币性资产交换。由于用于交换的两项药物专利权的公允价值不能可靠地计量,因此甲公司和乙公司均应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额,换出资产不确认损益。

(1) 甲公司的账务处理如下:

借:无形资产——传染病疫苗专利权 4 500 累计摊销——抗生素专利权 1 500

贷: 无形资产——抗生素专利权 6 000

(2) 乙公司的账务处理如下:

借:无形资产——抗生素专利权 5 000 贷:无形资产——传染病疫苗专利权 5 000



(二) 涉及补价的情形

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,涉及补价的,应当将补价作为确定换入资产初始计量金额的调整因素,分别下列情况进行处理:

1.支付补价方

支付补价方,应以换出资产的账面价值,加上<u>支付补价的账面价值</u>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**。

### ■ 板书

换入资产的成本

- =换出资产账面价值+支付补价的账面价值
- +计入换入资产的应支付的相关税费

# ₩ 提示

支付的补价应按账面价值结转,不确认支付补价的损益。

2.收到补价方

收到补价方,应当以换出资产的账面价值,减去收到补价的<u>公允价值</u>,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。

# 🗔 板书

换入资产的成本

- =换出资产账面价值- 收到补价的公允价值
- +计入换入资产的应支付的相关税费

# ② 提示

收到的补价属于金融资产,应按公允价值初始确认。

# 国 归纳

单项非货币性资产交换的会计处理

计量基础		支付补价的企业	收到补价的企业	
(一)以公 允价值为基 础计量的会 计处理	1.以 <u>换出资产</u> <u>公允价值</u> 为基 础计量	(1)换入资产的成本 =换出资产公允价值 +支付补价的公允价值 +计入换入资产的相关税费 (2)换出资产确认的损益 =换出资产公允价值 -换出资产账面价值 -与换出资产相关的税费	(1)换入资产的成本 =换出资产公允价值 -收到补价的公允价值 +计入换入资产的相关税费 (2)换出资产确认的损益 =换出资产公允价值 -换出资产账面价值 -与换出资产相关的税费	



	11341-12 12 11	
	(1)换入资产的成本 = <b>换入资产</b> 公允价值 +计入换入资产的相关税费	(1)换入资产的成本 = <u><b>换入资产</b></u> 公允价值 +计入换入资产的相关税费
2.以 <u>换入资产</u> <u>公允价值</u> 为基 础计量	(2)换出资产确认的损益 = <b>换入资产公允价值</b> - <b>支付补价的公允价值</b> - 换出资产账面价值 - 与换出资产相关的税费	(2)换出资产确认的损益 = <u>换入资产公允价值</u> + <u>收到补价的公允价值</u> - 换出资产账面价值 - 与换出资产相关的税费
(二)以 <u><b>账面价值</b></u> 为基础计 量的会计处理	换入资产的成本 =换出资产账面价值 +支付补价的 <b>账面价值</b> +计入换入资产的相关税费	换入资产的成本 =换出资产账面价值 - 收到补价的 <u>公允价值</u> +计入换入资产的相关税费

### 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

(一) 以公允价值为基础计量的会计处理

涉及换入多项资产或换出多项资产的非货币性资产交换符合以公允价值为基础计量的,通常可以分为以下情形:

甲公司	乙公司
A	D
В	E
С	F

#### 1.以换出资产的公允价值为基础计量

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额

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的相对比例,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)分摊至各项换入资产,以分摊额和 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。

D的入账价值= 
$$(A+B+C\pm 补价) \times \frac{D}{D+E+F}$$

# ☑ 提示

#### (换入的金融资产单独核算)

需要说明的是,如果同时换入的多项资产中包含由金融工具确认和计量准则规范的金融资产,应当按 照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理,在确定换入的其他多项非货币性资产的初始计量金额时, 应当将**换入的金融资产公允价值**从换出资产公允价值总额中**扣除**。

### □ 板书

 甲公司
 乙公司

 A
 D

В Е

C(金融资产) F(金融资产)

D的入账价值=  $(A+B+C\pm 补价-F) \times \frac{D}{D+E}$ 

### 🗐 板书

- ①换入的非金融资产入账价值总额
- =换出资产公允价值总额+支付补价的公允价值-收到补价的公允价值-换入的金融资产公允价值

### 8 做题思路

上述计算公式暂不考虑增值税,即相关的公允价值不包含增值税额,待账务处理时根据具体业务的要求另行考虑。

- ②某项换入的非金融资产的入账价值
- =换入的非金融资产入账价值总额×该项换入的非金融资产的公允价值/换入的非金融资产的公允价值总额+计**入该项换入的非金融资产应支付的相关税费** 
  - ③换入金融资产的入账价值:

按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理。

# □ 小结

第一步, 计算换入的非金融资产公允价值的分摊总额(扣除换入的金融资产公允价值);

第二步,分摊计算各项换入的非金融资产公允价值的分摊额;

第三步,将各项换入的非金融资产公允价值的分摊额加上相关税费,即可计算出各项换入的非金融资产入账价值。

(2) 计算各项换出资产终止确认的相关损益

对于同时换出的多项资产,应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。

- ①某项换出的非金融资产终止确认时计入当期损益的金额
- =该项换出的非金融资产公允价值-该项换出的非金融资产的账面价值-应支付的与该项换出的非金融资产相关的税费
  - ②换出的金融资产终止确认时损益的确认:

按照金融工具相关准则的规定进行会计处理。

例题 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。经协商, 甲公司和乙公司于 2×23 年 1 月 25 日签订资产交换合同, 当日生效。合同约定如下:

(1) 甲公司用于交换的资产包括:一间生产用厂房,公允价值为1100万元;一幢自购入时就全部用于经营出租的公寓楼,公允价值为3900万元;一项对丙公司的股票投资,甲公司将该投资作为交易性金融

资产核算。该股票投资在 2×23 年 1 月 25 日的公允价值为 300 万元, 账面价值为 250 万元。同时, 按合同约定, 甲公司向乙公司支付补价 100 万元。

(2) 乙公司用于交换的资产包括:一块土地的使用权,公允价值为 2400 万元;经营过程中使用的 100 辆货车,公允价值为 3000 万元。双方于 2×23 年 2 月 1 日完成了资产交换手续。

交换当日: 甲公司的厂房的账面价值为 1200 万元(其中账面原价为 1500 万元,已计提折旧 300 万元),作为采用成本模式计量的投资性房地产的公寓楼的账面价值为 3600 万元(其中账面原价为 4200 万元,已计提折旧 600 万元)。

乙公司的土地使用权的账面价值为 2100 万元 (其中成本 2200 万元, 累计摊销额为 100 万元), 100 辆货车的账面价值为 3200 万元 (其中账面原价为 4000 万元, 已计提折旧 800 万元)。

甲公司开具两张增值税专用发票,分别注明厂房的计税价格 1100 万元、增值税额 99 万元;公寓楼的计税价格 3900 万元、增值税额 351 万元。乙公司开具两张增值税专用发票,分别注明土地使用权的计税价格 2400 万元、增值税额 216 万元;100 辆货车的计税价格 3000 万元、增值税额 390 万元。甲公司以银行存款向乙公司支付增值税差额 156 万元。

交易过程中, 甲公司用银行存款支付了土地使用权的契税及过户费用 50 万元, 乙公司用银行存款分别支付了厂房和公寓楼的契税及过户费用 30 万元和 100 万元。

假定甲、乙公司上述换入资产均满足资产确认条件;换出资产均满足终止确认条件,其中甲公司换出的金融资产满足整体终止确认的条件。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备,上述资产交换后的用途不发生改变。交换的金融资产不考虑增值税。不考虑其他税费。

#### ♂ 做题思路

对于涉及多项资产的非货币性资产交换,建议先将有关资料列表,如下表所示:

	甲公司			乙公司	
	厂房	公寓楼	金融资产	土地使用权	货车
公允价值	1100	3900	300	2400	3000
账面价值	1200	3600	250	2100	3200
增值税额	99	351		216	390
价税合计	( 1100+3900+300 ) + ( 99+351 ) =5300+450=5750		( 2400+3000 ) + ( =5400+606=6006	216+390 )	
补价的公允价值	支付补价 100		收到补价 100		
增值税税差	支付税差 156		收到税差 156	1	

### 园 分析

本例中,涉及收付货币性资产,应计算货币性资产占整个资产交换的比例。补价的公允价值 100 万元 占整个资产交换金额 5400 万元的比例为 1.85% < 25%,属于非货币性资产交换。

用于交换的厂房是通过在厂房使用寿命内与其他资产协同生产品并对外销售而产生现金流量,公寓楼是通过经营出租并定期收取租金而产生稳定均衡的现金流量,土地使用权是通过在其上建造房屋后与房屋共同产生现金流量,货车是通过使用或提供服务而产生独立的现金流量,各项资产的未来现金流量在风险、时间分布和金额方面均明显不同,因而交换**具有商业实质**。

同时,各项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合<u>以公允价值为基础</u>计量的条件。假设均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本,并确认各项换出资产产生的损益。



另外, 甲公司和乙公司用于交换的非货币性资产中包含交易性金融资产, 属于由金融工具确认和计量 准则规范的金融资产。甲公司和乙公司应按照金融工具相关准则的规定分别对换出和换入的交易性金融资产进行会计处理。

甲公司的会计处理如下:

- (1) 确定各项换入资产的初始计量金额
- ①换入资产的入账价值总额
- =换出资产公允价值总额+支付补价的公允价值=(1100+3900+300)+100=5400(万元);
- ②换入无形资产(土地使用权)的入账价值

=换入资产入账价值总额×该项换入资产的公允价值/换入资产的公允价值总额+计入该项换入资产的 应支付的相关税费

=5400×2400/5400+**50**=2450(万元),

换入固定资产(货车)的入账价值=5400×3000/5400=3000(万元)。

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益

换出的固定资产(厂房)终止确认的相关损益=1100-(1500-300)=-100(万元):

换出的投资性房地产终止确认的相关损益=3900-(4200-600)=300(万元):

换出的交易性金融资产终止确认的相关损益=300-250=50 (万元)。

- (3) 甲公司的账务处理如下:
- ①终止确认换出的厂房, 转入固定资产清理。

借:固定资产清理 1200

累计折旧——厂房 300 贷:固定资产——厂房 1500

②终止确认换出的投资性房地产,结转其他业务成本。

借: 其他业务成本 3600 投资性房地产累计折旧 600

**贷:投资性房地产** 4200

③确认换入的土地使用权和货车,同时确认换出资产相关损益。

借: 无形资产——土地使用权 2450 固定资产——货车 3000

应交税费——应交增值税(进项税额)

606

资产处置损益 100

贷: 固定资产清理 1200

其他业务收入 3900

应交税费——应交增值税(销项税额)

450

银行存款 (100+156+50) 306 交易性金融资产 250

<u>投资收益</u> 50

- 乙公司的会计处理如下:
- (1) 确定各项换入资产的初始计量金额
- ①换入非金融资产的入账价值总额=(2400+3000)-100-300=5000(万元)。
- ②换入固定资产(厂房)的入账价值=5000×1100/5000+30=1130(万元);
- 换入投资性房地产的入账价值=5000×3900/5000+100=4000(万元);
- 换入交易性金融资产的入账价值为300万元。
- (2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益。



换出无形资产(土地使用权)终止确认的相关损益=2400-(2200-100)=300(万元); 换出固定资产(货车)终止确认的相关损益=3000-(4000-800)=-200(万元)。

(3) 乙公司的账务处理如下:

①终止确认换出的100辆货车,转入固定资产清理。

借: 固定资产清理3200累计折旧——货车800

贷: 固定资产——货车 4000

②确认换入的厂房、公寓楼以及交易性金融资产,同时确认换出资产相关损益。

借:固定资产——厂房 1130 投资性房地产 4000 应交税费——应交增值税(进项税额)

450

交易性金融资产 300

银行存款 (100+156-30-100) 126 累计摊销 100

贷:固定资产清理 3200无形资产——土地使用权 2200

应交税费——应交增值税(销项税额)

606

资产处置损益 (300-200) 100

#### 2.以换入资产的公允价值为基础计量

甲公司 乙公司

A D

B E

C(金融资产) F(金融资产)

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额

对于同时换入的多项资产,应当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。

# 🗔 板书

- ①某项换入的非金融资产的入账价值
- =该项换入的非金融资产的公允价值+计入该项换入的非金融资产的应支付的相关税费
- ②换入的金融资产的入账价值:

按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理。

(2) 计算各项换出资产终止确认的相关损益

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**(换出资产的公允价值不能够可靠计量的,可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例),将<u>换入资产的公允价值总额</u>(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,<u>分摊额</u>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。



A的分摊额(公允价值)= (D+E+F±补价-C)  $\times \frac{A}{A+B}$ 

# ② 提示

(换出的金融资产单独核算)

需要说明的是,如果同时换出的多项资产中包含由金融工具确认和计量准则规范的金融资产,该金融资产应当按照金融工具相关准则的规定判断换出的该金融资产是否满足终止确认条件并进行终止确认的会计处理。在确定其他各项换出资产终止确认的相关损益时,<u>终止确认的金融资产公允价值</u>应当从换入资产公允价值总额中扣除。

# □ 板书

- ①换出的非金融资产公允价值的分摊总额
- =换入资产公允价值总额-支付补价的公允价值+收到补价的公允价值-终止确认的金融资产公允价值
- ②某项换出的非金融资产公允价值的分摊额
- =换出的非金融资产公允价值的分摊总额×该项换出的非金融资产的公允价值/换出的非金融资产的公允价值总额
  - ③某项换出的非金融资产终止确认时计入当期损益的金额
- =该项换出的非金融资产公允价值的分摊额-该项换出的非金融资产的账面价值-应支付的与该项换出的非金融资产相关的税费
  - ④换出的金融资产:

按照金融工具相关准则的规定进行会计处理。

# 🗔 小结

- 第一步, 计算换出的非金融资产公允价值的分摊总额(扣除换出的金融资产公允价值);
- 第二步,分摊计算各项换出的非金融资产公允价值的分摊额;
- 第三步,分摊额减去其账面价值及相关税费、即可计算出各项换出的非金融资产终止确认的损益。
- (二) 以账面价值为基础计量的会计处理
- 1.确定各项换入资产的初始计量金额

对于换入的多项资产,应当按照各项换入资产的<u>公允价值</u>的相对比例(换入资产的公允价值不能够可靠计量的,也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),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。



# ■ 板书

甲公司	乙公司
A	D
В	E
С	F

D的入账价值=**账面价值**(A+B+C±补价)× $\frac{D}{D+E+F}$ **公允价值** 

# □ 板书

(先计算总额; 再分摊, 分摊后加上相关税费)

- ①换入资产入账价值总额
- =换出资产账面价值总额+支付补价的账面价值-收到补价的公允价值
- ②某项换入资产的入账价值
- =换入资产入账价值总额×该项换入资产的公允价值/换入资产的公允价值总额+计入该项换入资产的 应支付的相关税费
  - 2.换出的资产终止确认时不确认损益 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**。

### 🗔 归纳

涉及多项非货币性资产交换的会计处理

计量基础	会计处理	
(一)以 <u>公允价值</u> 为基础计量的会计 处理	1.以 <u>换出资产</u> <u>公允价值</u> 为 基础计量	(1) 换入资产入账价值的确认 ①换入的非金融资产入账价值总额 =换出资产公允价值总额+支付补价的公允价值(-收到补价的公允价值)_换入金融资产的公允价值 ②某项换入的非金融资产的入账价值 =换入的非金融资产入账价值总额×该项换入的非金融资产的公允价值/换入的非金融资产的公允价值总额+计入该项换入的非金融资产的公允价值总额+计入该项换入的非金融资产的应支付的相关税费 ③换入金融资产的入账价值: 按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理  (2) 换出资产终止确认时损益的计算 ①某项换出的非金融资产终止确认时计入当期损益的金额 =该项换出的非金融资产公允价值 -该项换出的非金融资产的账面价值

计量基础	会计处理	
		-应支付的与该项换出的非金融资产相关的税费 ②换出的金融资产终止确认时损益的确认: 按照金融工具相关准则的规定进行会计处理。
	2.以 <u>换入资产</u> <u>公允价值</u> 为 基础计量	(1)换入资产入账价值的确认 ①某项换入的非金融资产的入账价值 =该项换入的非金融资产的公允价值 +计入该项换入的非金融资产的应支付的相关税费 ②换入的金融资产的入账价值: 按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理 (2)换出资产终止确认时损益的计算 ①换出的非金融资产公允价值的分摊总额=换入资产公允价值总额_支付补价的公允价值+收到补价的公允价值-终止确认的金融资产公允价值 ②某项换出的非金融资产公允价值的分摊额
		=换出的非金融资产公允价值的分摊总额×该项换出的非金融资产的公允价值/换出的非金融资产的公允价值总额 ③某项换出的非金融资产终止确认时计入当期损益的金额=该项换出的非金融资产公允价值的分摊额 -该项换出的非金融资产的账面价值 -应支付的与该项换出的非金融资产相关的税费 ④换出的金融资产终止确认时损益的确认:按照金融工具相关准则的规定进行会计处理
(二)以 <u>账面价值</u> 为基础计量的会计 处理	(1)换入资产入账价值的确认 ①换入资产的入账价值总额 =换出资产账面价值总额+支付补价的 <b>账面价值</b> -收到补价的 <b>公允价值</b> ②某项换入资产的入账价值 =换入资产入账价值总额×该项换入资产的公允价值/换入资产的公允价值总额+计入该项换入资产的应支付的相关税费 (2)各项换出资产终止确认时 <b>均不确认损益</b>	

### 【提示】

上述计算公式中换出资产或换入资产的公允价值均不含增值税税额;支付或收到补价的公允价值均不包含增值税差额,待账务处理时根据具体业务的要求另行考虑。



### 本章小结

第一节 非货币性 一、非货币性资产交换的相关概念 资产交换的概念 二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

一、非货币性资产交换的确认原则 二、非货币性资产交换的计量原则 三、商业实质的判断 第二节 非货币性资 产交换的确认和计量

一、以公允价值为基础计量的会计处理 二、以账面价值为基础计量的会计处理 第三节 非货币性资 产交换的会计处理 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

