

## 第二十章 非货币性资产交换

### ■ 本章考情分析

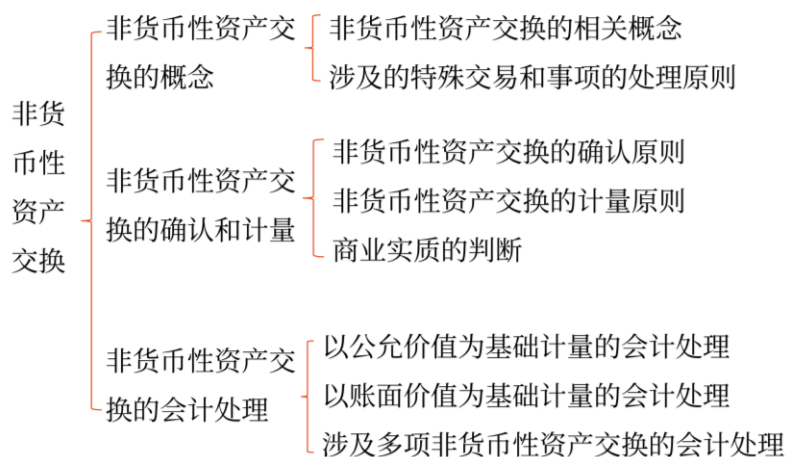
本章属于比较重要的章节，考试时主要以客观题形式进行考核，也可以结合其他章节在主观题中进行考核。

应重点掌握非货币性资产交换的认定及按公允价值计量的相关账务处理，本章近几年平均分2 分左右。

### ■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



## 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

#### (一) 概述

货币性资产	是指企业持有的 <u>货币资金</u> 和收取 <u>固定或可确定金额</u> 的货币资金的权利，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据等。 <u>(钱、短期债权等)</u>
非货币性资产	是指货币性资产 <u>以外的</u> 资产。包括 <u>存货</u> (如原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等)、 <u>固定资产</u> 、 <u>在建工程</u> 、 <u>生产性生物资产</u> 、 <u>无形资产</u> 、 <u>投资性房地产</u> 、 <u>长期股权投资</u> 等。
【提示】预付账款属于 <u>非货币性资产</u> 。	

#### 补充例题·多选题

(2018 年) 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

### 1. 含义及特征

含义	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 <u>非货币性资产</u> 进行的交换。 该交换 <u>不涉及</u> 或只涉及 <u>少量的</u> 货币性资产（即 <u>补价</u> ）。
特征	1. 非货币性资产交换的交易对象 <u>主要是</u> 非货币性资产。 2. 非货币性资产交换是以 <u>非货币性资产</u> 进行交换的行为。 3. 非货币性资产交换 <u>一般不涉及</u> 货币性资产、但有时 <u>也可能涉及少量的</u> 货币性资产。

### 2. 判断原则

基本原则	<u>通常情况下</u> ，交易双方对于某项交易 <u>是否为</u> 非货币性资产交换的判断是 <u>一致的</u> 。	
注意事项	对非货币性资产交换进行判断，企业应从 <u>自身的角度</u> ，根据 <u>交易的实质</u> 判断相关交易是 <u>否属于</u> 非货币性资产交换， <u>不应基于</u> 交易双方的情况进行判断。	
相关举例	如：投资方以一项 <u>固定资产出资</u> 取得对被投资方的权益性投资。	
	投资方	换出资产为固定资产，换入资产为长期股权投资， <u>属于</u> 非货币性资产交换；
	被投资方	接受换入的实物资产，属于 <u>接受</u> 权益性投资， <u>不属于</u> 非货币性资产交换。

### (三) 非货币性资产交换的认定

基本原则	通常以补价占整个资产交换金额的比例 <u>是否低于 25%</u> 作为参考比例	
具体标准	收到补价方	收到的补价/换出资产的公允价值 <25%
	支付补价方	支付的补价/（换出资产的公允价值 +支付的补价）<25%
注意	补价 <u>不应当考虑</u> 交换双方支付的增值税差额	

事项 (分子、分母均不考虑增值税)

## 三 手写板 1

甲公司 (收取补价方)	乙公司 (支付补价方)
固定资产	无形资产 <25%
不考虑增值税 公允价值1000万元 (不含税)	公允价值 <del>1000</del> 万元 (不含税) 800万元
	支付补价 200万元
甲公司 补价 200万元	乙公司: 货币性资产
自己代价 1000万元	补价 200万元
属于 $\frac{200}{1000} = 20\% < 25\%$ ✓	属于 $\frac{200}{800+200} = 20\% < 25\%$

## 三 手写板 2

甲公司	乙公司
固定资产	无形资产
考虑增值税 公允价值1000万元	公允价值800万元
销项税额=1000×13% =130 (万元)	销项税额=800×6% =48 (万元)
甲公司: $\frac{\text{补价}}{\text{自己代价}} = \frac{200}{1000}$	支付 282 { 支付税差 82 (万元) 支付补价 200 (万元) ☆☆☆
属于 $=20\% < 25\%$	补价 200
	属于 $\frac{200}{\text{自己代价 } 800+200} = 20\% < 25\%$

## 补充例题·多选题

(2021 年) 2×20 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乙公司 40% 的股权; (2) 丙公司以发行自身普通股换取甲公司一条生产线。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. 丙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. 甲公司以其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】甲公司以其拥有 50 年使用权的土地换取丙公司持有的乙公司 40% 股权, 属于非货币性资产交换, 适用非货币性资产交换准则进行会计处理, 选项 C 正确; 甲公司换出土地的账面价值与公允价值的差额, 确认资产处置损益, 选项 A 正确; 丙公司应当按照换出乙公司 40% 股权的公允价值计量换入土地的成本, 选项 D 正确; 丙公司发行自身权益工具换取甲公司生产线, 不适用非货币性资产交换准则, 选项 B 不正确。

## 二、涉及的特殊交易和事项的处理原则

情形	相关内容
1. 换出资产为 <u>存货</u> 的非货币性资产交换 (换出: <u>存货</u> 、换入: 其他资产)【 <u>属于、不适用</u> 】	<u>换出存货</u> 的企业(★★ <u>非现金对价</u> ): 适用《企业会计准则第14号—收入》 借: ××资产 (固定资产、无形资产等 <u>公允价值</u> ) 贷: 主营业务收入
2. 非货币性资产交换中 <u>涉及企业合并</u> 【 <u>属于、不适用</u> 】	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》(如: 取得 <u>同一控制下</u> 企业合并形成的 <u>长期股权投资</u> , <u>并非按公允价值</u> 计量)
3. 交换的资产包括 <u>属于</u> 非货币性资产的 <u>金融资产</u> 【 <u>属于、不适用</u> 】	金融资产的 <u>确认、终止确认和计量</u> 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》( <u>两种情形: 换入、换出</u> )
4. 非货币性资产交换中涉及 <u>使用权资产</u> 或 <u>应收融资租赁款</u>	相关资产的 <u>确认、终止确认和计量</u> 适用《企业会计准则第21号—租赁》
5. 非货币性资产交换 <u>构成</u> 权益性交易【 <u>属于、不适用</u> 】	(1) 应当适用 <u>权益性交易</u> 的有关会计处理规定的 <u>主要情形</u> : ①非货币性资产交换的一方 <u>直接或间接</u> 对另一方持股且以 <u>股东身份</u> 进行交易; ②非货币性资产交换的 <u>双方均受</u> 同一方或相同的多方最终控制, 且该非货币性资产交换的 <u>交易实质</u> 是交换的一方向另一方进行了 <u>权益性分配</u> 或交换的一方 <u>接受了</u> 另一方 <u>权益性投入</u> 。
	(2) 举例: 集团重组中发生的非货币性资产 <u>划拨、划转</u> 行为, 在股东或最终控制方的安排下, 企业 <u>无代价</u> 或以 <u>明显不公平的代价</u> 将非货币性资产 <u>转让</u> 给其他企业或 <u>接受</u> 其他企业的非货币性资产。
6. <u>不适用</u> 非货币性资产交换 <u>准则</u> 的其他交易和事项【 <u>不属于、不适用</u> 】	
(1) 企业从政府 <u>无偿取得</u> 非货币性资产	适用《企业会计准则第16号—政府补助》
(2) 企业将非流动资产或处置组 <u>分配给</u> 所有者	适用《企业会计准则第42号—持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

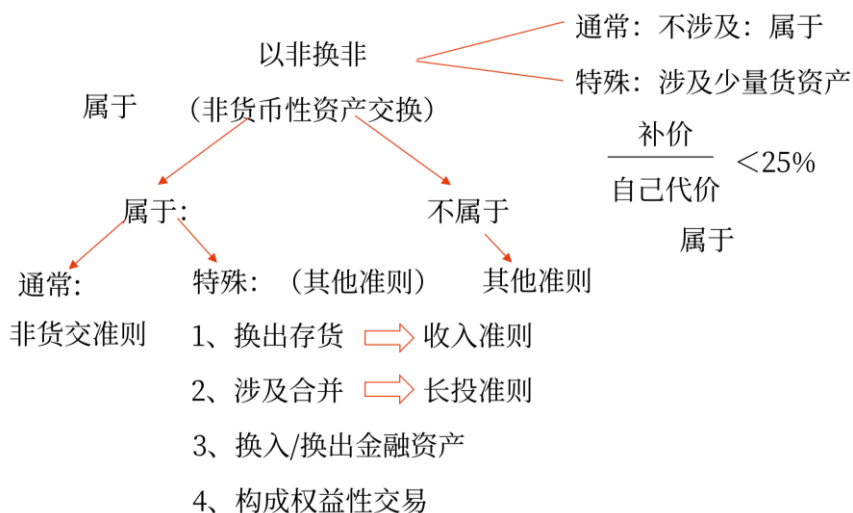
情形	相关内容
(3) 企业以非货币性资产向职工 <u>发放</u> 非货币性福利	适用《企业会计准则第9号—职工薪酬》
(4) 企业以 <u>发行股票形式</u> 取得的非货币性资产	相当于以 <u>权益工具</u> 换入非货币性资产，其 <u>成本确定</u> 适用《企业会计准则第37号—金融工具列报》
(5) 企业用于交换的资产目前 <u>尚未列报</u> 于资产负债表上，或 <u>不存在</u> 或 <u>尚不属于</u> 本企业的	适用 <u>其他相关</u> 会计准则

### ☞ 手写板 3

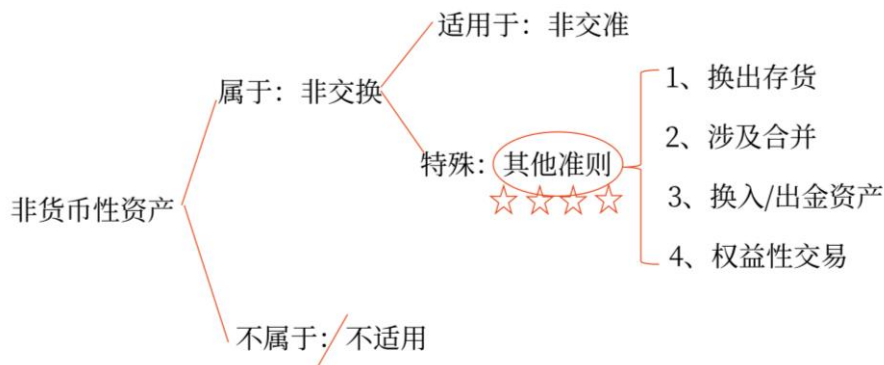
甲                      乙  
无资                      长—丙 (30%)

{ 换出：无资  
换入：长投 (30%)

### ☞ 手写板 4



### ☞ 手写板 5



#### 补充例题·多选题

(2019 年修改) 对于甲公司而言，下列各项交易中，应当认定为非货币性资产交换的有 ( )。

- A. 甲公司一批产成品交换乙公司一台汽车  
 B. 甲公司所持丙公司 2% 股权交换乙公司一批原材料  
 C. 甲公司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价值的 30%  
 D. 甲公司以应收丁公司的 2 200 万元银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房

【答案】AB

【解析】选项 C，交换的资产均属于非货币性资产，但涉及到的补价比例超过 25%；选项 D，银行承兑汇票属于货币性资产。

## 注意

题干不同的表述方法

- ①按照非货币性资产交换准则进行会计处理的有（ ）；  
 ②属于非货币性资产交换交易的有（ ）。

### 补充例题·多选题

（2022 年）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】该交换交易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，该交换交易为以公允价值计量的非货币性资产交换。甲公司为房地产开发企业换出商品房适用收入准则，换入的办公楼作为非现金对价，以公允价值初始计量，确认收入的金额为非现金对价的公允价值与补价之和，选项 A 和 C 正确，选项 D 不正确；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。

## 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

- 1.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：

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；
换出资产	应当在其满足资产终止确认条件时终止确认。

#### 2.确认时点的相关规定

- （1）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。  
 （2）实务中，由于资产控制权转移所必需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孰晚的时点进行会计处理。



(3) 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，企业应当按照下列原则进行会计处理：（谁满足、确认谁）

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；

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。

## 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

适用条件	公允价值计量的 <u>两个条件</u> ： <u>（同时满足）</u> 1.该项交换 <u>具有</u> 商业实质； 2.换入资产 <u>或</u> 换出资产的 <u>公允价值</u> 能够可靠的计量。
公允价值确定原则	1. <u>换出资产</u> 的公允价值能够可靠确定，应当 <u>优先考虑</u> 按照 <u>换出资产</u> 的公允价值作为确定 <u>换入资产</u> 成本的基础； 2.如果有确凿证据表明 <u>换入资产</u> 的公允价值 <u>更加可靠</u> 的，应当以 <u>换入资产</u> 公允价值为基础确定换入资产的成本。
处理原则	非货币性资产交换 <u>同时满足</u> 上述两个条件的，应当以： 1. <u>换出资产</u> （或 <u>换入资产</u> ）的 <u>公允价值</u> 和应支付的 <u>相关税费</u> 作为换入资产的成本； 2. <u>换出资产</u> （或 <u>换入资产</u> ）公允价值与 <u>换出资产</u> 账面价值的差额一般计入 <u>当期损益</u> 。 注意： <u>涉及补价</u> 的情况详见下面内容
差额处理	公允价值与其账面价值的 <u>差额</u> 处理原则 1.企业应当在 <u>换出资产</u> 终止确认时，将 <u>换出资产</u> 的公允价值与其账面价值之间的 <u>差额</u> 计入 <u>当期损益</u> 。 2.换出资产的公允价值 <u>不能够可靠计量</u> ， <u>或</u> 换入资产和换出资产的公允价值 <u>均能够可靠计量</u> 但有确凿证据表明 <u>换入资产</u> 的公允价值 <u>更加可靠</u> 的，应当在终止确认时，将 <u>换入资产</u> 的公允价值与 <u>换出资产</u> 账面价值之间的差额计入 <u>当期损益</u> 。

### ☞ 手写板 1

换出公允价-换出账面价

↓ 替身  
换入公允价

其中：

换出资产	账务处理
1. 存货	按 <u>收入准则</u> 的规定进行处理（ <u>非现金对价</u> ），确认销售收入，同时结转销售成本
2. 固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产	换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入 <u>资产处置损益</u>
3. 长期股权投资（或 <u>金融资产</u> ）	换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入 <u>投资收益</u> 等 注意：（ <u>同时结转</u> ） 1. 长期股权投资：其他综合收益、资本公积 2. 以公允价值计量且其变动计入 <u>其他综合收益</u> 的金融资产：其他综合收益
4. 投资性房地产	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 <u>当期损益</u> 。 注意：公允价值变动损益、其他综合收益

### 三 手写板 2

借：换入资产  
贷：银存

先卖东西 公允价值  
借：银存 （换出公价）  
换入公价

#### （二）以账面价值为基础计量

适用条件	具有下列情形之一（ <u>不同时满足</u> ） 1. <u>不具有</u> 商业实质； 2. 交换涉及资产的公允价值 <u>均不能可靠计量</u> 的非货币性资产交换。
处理原则	应当按照 <u>换出资产</u> 的 <u>账面价值</u> 和应支付的 <u>相关税费</u> ，作为换入资产的成本。
注意事项	无论是否支付补价， <u>均不确认</u> 损益。（ <u>资产处置的损益</u> ）

### 三、商业实质的判断

#### （一）判断条件

企业发生的非货币性资产交换，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

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；（不同时相同即可）
2. 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。



## (二) 交换涉及的资产类别与商业实质的关系

1. 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，因为不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同。

2. 不同类非货币性资产：是指资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产，比如固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产都是不同类别的资产。

3. 同类非货币性资产交换是否具有商业实质，通常较难判断。需要根据上述两项判断条件综合判断。

### 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

##### ☞ 手写板 3

借：换入资产(?) + 运杂费  
 贷：银存 应——应(进)  
 借：银存(含税价)  
 贷：换出资产(账价) } 公允价值  
 差额(借/贷)  
 应——应(销) 公允价值×税率  
 银存

##### (一) 不涉及补价的情况

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
第一步：确定换入资产的成本	
换入资产成本 = (换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费	换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费
第二步：确认换出资产终止确认的损益	
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	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

##### ☞ 手写板 4

借：换入资产成本  
 应——应(进)  
 贷：换出资产(账) } 换出公价  
 差额(可借可贷)  
 应——应(销)

**例 20-1** 20×8 年 9 月，A 公司以生产经营过程中使用的一台设备交换 B 打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。

设备的账面原价为 150 万元，在交换日的累计折旧为 45 万元，公允价值为 90 万元。打印机的账面价值为 110 万元，在交换日的市场价格为 90 万元，计税价格等于市场价格，B 公司换入 A 公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 公司此前没有为该设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付该项设备的运杂费（换出资产）15 000 元外，没有发生其他相关税费。

假设 B 公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

假定 B 公司换出存货的交易符合《企业会计准则第 14 号——收入》规定的收入确认条件。

A 公司	B 公司
设备（ <u>固定资产</u> ） 原价：150 万元 累计折旧：45 万元 公允价值：90 万元 支付运杂费：1.5 万元 换入打印机作为 <u>固定资产</u>	打印机：（ <u>库存商品</u> ） 账面价值：110 万元 市场价格：90 万元（计税价格 <u>等于</u> 市场价格） 换入设备作为 <u>固定资产</u>

### 三 手写板 5

借：换入资产成本  
 应——应（进）  
 贷：换出账价 } 换出公价  
 差额  
 应——应（销）

【答案】

A 公司	B 公司
借：固定资产清理 105 累计折旧 45 贷：固定资产—设备 150 借：固定资产清理 1.5 贷：银行存款 1.5	借：固定资产—设备 90 （公允价值） 应交税费—应交增值税（进项税额） 11.7 贷：主营业务收入 90 （非现金对价） 应交税费—应交增值税（销项税额） 11.7 借：主营业务成本 110 贷：库存商品—打印机 110
借：固定资产—打印机 90 （公允价值） 应交税费—应交增值税（进项税额） 11.7（ $90 \times 13\%$ ） 资产处置损益 16.5 （ $106.5 - 90$ ） 贷：固定资产清理 106.5 （ $105 + 1.5$ ）	

A 公司	B 公司
应交税费—应交增值税（销项税额） 11.7 (90×13%)	

## (二) 涉及补价的情况

## 1. 支付补价方

## 手写板 6

借：换入资产（？）  
 应——应（进）  
 贷：换出（账价）  
 差额  
 应——应（销）  
 银存（支付补价）

换出公价

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
第一步：确定换入资产的成本	
换入资产成本 = (换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额) + 支付补价的公允价值 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费	换入资产成本 (★★与补价无关) = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费
第二步：确认换出资产终止确认的损益	
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	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

## 手写板 7

换出公 = 换入公  
 支付补价  
 换出公 + 支补 = 换入公  
 换出公 = 换入公 - 支付补价

## 2. 收到补价方

## 三 手写板 8

收到补价方 借：换入资产成本  
                   应——应（进）  
                   银存（补价）  
           贷：换出资产公允价值  
                   差额  
                   应——应（销）

换出公

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
第一步：确定换入资产的成本	
换入资产成本 =（换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额）-换入资产可抵扣的增值税进项税额-收到补价的公允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费	换入资产成本（★★与补价无关） =换入资产公允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费
第二步：确认换出资产终止确认的损益	
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。	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。

**补充例题** 甲公司与乙公司经协商，甲公司以其持有的一项专利权与乙公司拥有的一台机器设备交换。交换后两公司对于换入资产仍供经营使用。

在交换日，甲公司的专利权的账面原价为900万元，已累计摊销150万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为755万元；乙公司拥有的机器设备的账面原价为1000万元，已计提折旧300万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为800万元。

该项交换中，甲公司支付的103.70万元，其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价45万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额58.70万元。

假定两公司均为增值税一般纳税人，销售固定资产和无形资产适用的增值税税率分别为13%和6%，上述交易过程中涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到认证；

不考虑其他相关税费。

要求：分别判断该交易对甲、乙公司是否属于非货币性资产交换，并编制相关会计分录。

【答案】

判断是否属于非货币性资产交换

甲公司	乙公司
=支付的补价45万元÷（755万元+支付的补价45万元） =5.6%<25% 结论：属于非货币性资产交换	=收到的补价45万元÷800万元 =5.6%<25% 结论：属于非货币性资产交换

甲公司	乙公司
专利权： 原价：900 万元 累计摊销：150 万元 公允价值：755 万元 支付补价：45 万元 支付税差：58.7 万元 换入的机器设备 <u>仍供经营使用</u>	机器设备： 账面原价：1 000 万元 累计折旧：300 万元 交换日的公允价值：800 万元 收到补价：45 万元 收到税差：58.7 万元 换入的专利权 <u>仍供经营使用</u>
借：固定资产 800 应交税费—应交增值税（进项税额） 104 ( $800 \times 13\%$ ) 累计摊销 150 贷：无形资产 900 应交税费—应交增值税（销项税额） 45.3 ( $755 \times 6\%$ ) 资产处置损益 5 银行存款 103.7	借：固定资产清理 700 累计折旧 300 贷：固定资产 1 000 借：无形资产 755 应交税费—应交增值税（进项税额） 45.3 ( $755 \times 6\%$ ) 银行存款 103.7 贷：固定资产清理 700 应交税费—应交增值税（销项税额） 104 ( $800 \times 13\%$ ) 资产处置损益 100
出售净损益 = $755 - (900 - 150) = 5$ (万元)	出售净损益 = $800 - (1\,000 - 300) = 100$ (万元)

### ☞ 手写板 9

借：换入资产  
     应——应（进）  
 贷：换出账价  
     差额  
     应——应（销）  
     银存（支付补+税差）

换出公价

### ☞ 手写板 10

借：银存 钱  
     应——应（进） 物  
     换入资产  
 贷：换出账  
     差额  
     应——应（销）

换出公

## 二、以账面价值为基础计量的会计处理

## 三 手写板 11

借：换入资产成本（倒挤）

应——应（进）

贷：换出账价

应——应（销）

 （一）不涉及补价

 第一步：确认换入资产的成本

$$\text{换入资产成本} = (\text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额}) - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} + \text{支付的应计入换入资产成本的相关税费}$$

 第二步：确认换出资产终止确认的损益

无论是否支付补价，均不确认损益。

 （二）涉及补价

## 三 手写板 12

支付补价方

借：换入成本（倒挤）

应——应（进）

贷：换出账

应——应（销）

支付补价（账面价值）

## 三 手写板 13

借：换入资产

应——应（进）

银存（钱/货币性资产）

贷：换出账价

应——应（销）

支付补价方	收到补价方
第一步：确定 <u>换入资产</u> 的成本	
换入资产成本 $= (\text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额}) + \text{支付补价的账面价值} \text{【注意：账面价值，不确认处置损益】} - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} + \text{支付的应计入换入资产成本的相关税费}$	换入资产成本 $= (\text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额}) - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} - \text{收到补价的公允价值} (\star\star) + \text{支付的应计入换入资产成本的相关税费}$



支付补价方	收到补价方
第二步：确认 <u>换出资产</u> 终止确认的损益	
无论是否支付补价， <u>均不确认损益</u> 。	

**例 20-2** 丙公司拥有一台专有设备，该设备原价 450 万元，已计提折旧 330 万元，丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值 90 万元，两项资产均未计提减值准备。丙公司决定以其专有设备交换丁公司的长期股权投资，该专有设备是生产某种产品必需的设备。由于专有设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值也不能可靠计量；丁公司拥有的长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。

经双方商定，丁公司支付了 **20 万元补价**。假定交易中没有涉及相关税费。

**【答案】**

该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 20 万元。

对**丙公司**而言，收到的补价 20 万元 ÷ 换出资产账面价值 120 万元 = 16.7% < 25%，因此，该项交换属于**非货币性资产**交换，丁公司的情况也类似。

由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，对于该项资产交换，换入资产的成本应当按照**换出资产**的**账面价值**确定。

丙公司	丁公司
专有设备 原值：450 万元 折旧：330 万元 账面价值：120 万元 收到补价 20 万元	长期股权投资 账面价值：90 万元 支付补价 20 万元
借：固定资产清理 120 累计折旧 330 贷：固定资产—专有设备 450 借：长期股权投资 100 ( <u>倒挤</u> ) 银行存款 20 贷：固定资产清理 120	借：固定资产—专有设备 110 ( <u>倒挤</u> ) 贷：长期股权投资 90 银行存款 20

### 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情况

1. 以换出资产的公允价值为基础计量

第一步：确认换入资产的成本

对于同时换入的多项资产：(分为两部分：金融资产、非金融资产)

(1) 换入的金融资产——公允价值计量

按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理；

## ☞ 手写板 1

换出：一项                      换入：三项  
 借：金融资产（22号） $\rightarrow$  自身公允价值  
     固资                      } 非金资入账总额  
     无资                      } 100万元  
     应—应（进）  
 贷：换出账价                      换出公价  
     差额                      }  
     应—应（销）

### （2）换入的多项非金融资产

#### ①非金融资产总入账价值

= **【换出资产公允价值总额 + 支付补价的公允价值（或 - 收到补价的公允价值）】** - 换入的**金融资产**公允价值

#### ②按比例分摊

换入的**某项**非金融资产的入账价值

= 非金融资产**总入账价值**  $\times$  （**某项**非金融资产的**公允价值** / 非金融资产**公允价值总额**）

## 💡 注

换入资产的公允价值**不能够**可靠计量的，可以按照换入的**金融资产以外的**各项资产的**原账面价值**的相对比例或其他合理的比例

③如果涉及**相关税费**，以上述按比例分摊的**分摊额**和应支付的**相关税费之和**作为各项**换入资产的成本**进行初始计量。

第二步：确认**换出资产**终止确认的损益

对于**同时换出**的多项资产，应当将各项**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**。

2.以**换入资产**的公允价值为基础计量

第一步：确认**换入资产**的成本

对于**同时换入**的多项资产：

换入资产	处理原则
金融资产	应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理；
非金融资产	应当以各项 <b>换入资产</b> 的公允价值和应支付的 <b>相关税费</b> 作为各项 <b>换入资产</b> 的初始计量金额。

第二步：确认**换出资产**终止确认的损益（★★★相当于需要计算出**换出资产**的**公允价值**）

对于**同时换出**的多项资产：（分为两部分：**金融资产**、**非金融资产**）

（1）换出的**金融资产**

应当按照《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》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。

## (2) 换出的多项非金融资产

### ① 换出的非金融资产总额

= 【(换入资产公允价值总额 - 支付补价的公允价值(或 + 收到补价的公允价值)) - 终止确认的金融资产公允价值

### ② 按比例分摊

换出的某项非金融资产的公允价值 (★★★相当于)

= 换出的非金融资产总额 × (某项非金融资产的公允价值 / 非金融资产公允价值总额)

## ☞ 手写板 2

换出公价 (求)      换入公价  
支付补价方: 换出公 + 支补 = 换入公  
(求)  
换出公 = 换入公 - 支补  
总

收到补价方:

换出公 = 换入公 + 收补  
金资公价    换出非公

## ☞ 手写板 3

换出所有资产  
公价合计  
= 换入公价 - 支付补  
+ 收补  
换出金资  
换出非金公  
比例

## 💡 注

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计算

(3) 上述按比例分摊的分摊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。

### ✎ 手写板 4

换出资产公允价值

借：金融资产（自己公价）

固资 } 非金入账  
无资 }

应—应（进）

银存

贷：换出账价 1. 2. 3.

差额 1. 2. 3.

应—应（销）

银存

**例 20-3** 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。

20×9 年 8 月，为适应业务发展的需要，经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的机器设备和专用货车换入乙公司生产经营过程中使用的小汽车和客运汽车。

甲公司设备的账面原价为 1800 万元，在交换日的累计折旧为 300 万元，公允价值为 1350 万元；货车的账面原价为 600 万元，在交换日的累计折旧为 480 万元，公允价值为 100 万元；乙公司小汽车的账面原价为 1300 万元，在交换日的累计折旧为 690 万元，公允价值为 709.50 万元；客运汽车的账面原价为 1300 万元，在交换日的累计折旧为 680 万元，公允价值为 700 万元。

乙公司另外向甲公司支付银行存款 45.765 万元，其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价 40.50 万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 5.265 万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备；甲公司换入乙公司的小汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理；乙公司换入甲公司的设备、货车作为固定资产使用和管理。假定甲公司和乙公司上述交易涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到认证；不考虑其他相关税费。

【答案】本例涉及收付货币性资产，应当计算甲公司收到的货币性资产占甲公司换出资产公允价值总额的比例（等于乙公司支付的货币性资产占乙公司换出资产公允价值与支付的补价之和的比例），即：

$$= 40.50 \div (1350 + 100)$$

$$= 2.79\% < 25\%$$

### ✎ 手写板 5

借：××金资

} 非金入

应—应（进）

银存

贷：换出账 1. 2.

差额 1. 2. → 换出公

应—应（销）

银存

甲公司	乙公司
①设备： 原值：1800 万元	①小汽车： 原值：1300 万元

甲公司	乙公司
折旧：300 万元 公允价值：1350 万元 应纳 <u>增值税</u> $=1350 \times 13\%$ $=175.50$ （万元） 资产处置损益 $=1350 - (1800 - 300)$ $=-150$ （万元）	折旧：690 万元 公允价值：709.50 万元 应纳 <u>增值税</u> $=709.50 \times 13\%$ $=92.235$ （万元） 资产处置损益 $=709.50 - (1300 - 690)$ $=99.50$ （万元）
②专用货车： 原值：600 万元 折旧：480 万元 公允价值：100 万元 应纳 <u>增值税</u> $=100 \times 13\%$ $=13$ （万元） 资产处置损益 $=100 - (600 - 480)$ $=-20$ （万元）	②客运汽车 原值：1300 万元 折旧：680 万元 公允价值：700 万元 应纳 <u>增值税</u> $=700 \times 13\%$ $=91$ （万元） 资产处置损益 $=700 - (1300 - 680)$ $=80$ （万元）
综合： ①应纳 <u>增值税</u> $=175.50 + 13$ $=188.50$ （万元） ②公允价值合计 $=1350 + 100$ $=1450$ （万元）	综合： ①应纳 <u>增值税</u> $=92.235 + 91$ $=183.235$ （万元） ②公允价值合计 $=709.50 + 700$ $=1409.50$ （万元）
注：两者 <u>公允价值之间差额</u> $=1450 - 1409.50 = 40.50$ （万元） 两者 <u>增值税的差额</u> $=188.50 - 183.235 = 5.265$ （万元） 所以乙公司共应支付 $=40.50 + 5.265 = 45.765$ （万元）	

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1620
累计折旧	780 ( <u>300+480</u> )
贷：固定资产——设备	1800
——货车	600

借：固定资产——小汽车	709.5	} 1 409.5
——客运汽车	700	

应交税费——应交增值税（进项税额） 183.235

银行存款 45.765

资产处置损益 170

（总资产处置损失：20+150）

贷：固定资产清理 1 620

应交税费——应交增值税（销项税额） 188.5

其中：

$1409.5 \times [709.5 / (709.5 + 700)]$

= 709.5（万元）

$1409.5 \times [700 / (709.5 + 700)]$

= 700（万元）

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产清理 1230

累计折旧 1370（690+680）

贷：固定资产——小汽车 1300

——客运汽车 1300

借：固定资产——设备	1 350	} 1 450
——货车	100	

应交税费——应交增值税（进项税额） 188.5

贷：固定资产清理 1 230

应交税费——应交增值税（销项税额） 183.235

银行存款 45.765

资产处置损益 179.5

（总资产处置总收益=80+99.5）

其中：

$1450 \times [1350 / (1350 + 100)] = 1350$ （万元）

$1450 \times [100 / (1350 + 100)] = 100$ （万元）

（二）以账面价值为基础计量的情况

第一步：确认换入资产的成本（不再区分：金融资产和非金融资产）

1. 换入资产总额

= 换出资产的账面价值总额 + 支付补价的账面价值（或—收到补价的公允价值）



### ☞ 手写板 6

借：金融	}	非金=-100
非金1		
非金2		
应—应（进）		
贷：换出账价 1. 2.		
应—应（销）		

### ☞ 手写板 7

以公允价值为基础	以账为基础
借：补价（公允价值）	借：补价（公允价值）
收到	
支付	
贷：补价（公价）	贷：补价（账价）

#### 2. 按比例分摊

换入的某项资产的入账价值 = 换入资产总额 × (某项资产的公允价值 / 资产公允价值总额)

### 💡 注

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

3. 以上述按比例的分摊额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。

第二步：确认换出资产终止确认的损益

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。

**例 20-4** 20×9 年 5 月，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产其产品的专用设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。

甲公司换出专用设备的账面原价为 1200 万元，已提折旧 750 万元；专利技术账面原价为 450 万元，已摊销金额为 270 万元。

乙公司在建工程截止到交换日的成本为 525 万元，对丙公司的长期股权投资账面余额为 150 万元。

由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见。因此，公允价值不能可靠计量。

乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量，由于乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。

假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备，假定不考虑相关税费等因素。

甲公司	乙公司
①专用设备： 原值：1200 万元 折旧：750 万元 账面价值 = 1200 - 750 = 450（万元）	①在建工程： 成本：525 万元

甲公司	乙公司
②专利技术： 原值：450 万元 摊销：270 万元 账面价值=450-270=180（万元）	②长期股权投资—丙公司：余额：150 万元
综合：账面价值 =450+180=630（万元）	综合：账面价值 =525+150=675（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	450	
累计折旧	750	
贷：固定资产——专用设备	1200	
借：在建工程	490.14	} 630
长期股权投资	139.86	
累计摊销	270	
贷：固定资产清理		450
无形资产——专利技术		450

其中：分割的金额

①在建工程

$$=630 \times (525 \div 675)$$

$$=490.14 \text{（万元）}$$

②长期股权投资

$$=630 \times (150 \div 675)$$

$$=139.86 \text{（万元）}$$

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——专用设备	481.95	} 675
无形资产——专利技术	193.05	
贷：在建工程	525	
长期股权投资	150	

其中：分割的金额

①专用设备

$$=675 \times (450 \div 630)$$

$$=481.95 \text{（万元）}$$

②专利技术

$$=675 \times (180 \div 630)$$

$$=193.05 \text{（万元）}$$

## ■ 本章小结

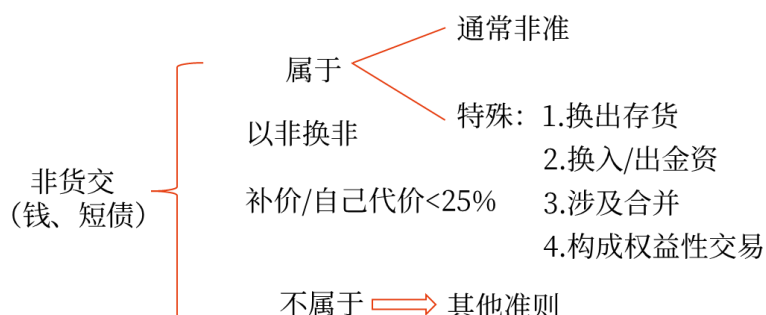
1.理解非货币性资产交换的概念、涉及的特殊交易或事项的处理原则等

2.掌握非货币性资产交换认定的判断

3.掌握非货币性资产交换的确认与计量的原则、商业实质的判断

4.掌握非货币性资产交换的会计处理（以公允价值为基础计量、以账面价值为基础计量、涉及多项非货币性资产交换）

### ☞ 手写板 8



### ☞ 手写板 9

以公允价值为基础计量（以换出资产公价）

借：金资（自己公价）

非1 } 非金入账  
非2 }

应—应（进）

贷：换出资产账价 1. 2.

差额 1. 2.

应—应（销）

支付补价（公允价值）税差

### ☞ 手写板 10

借：金 }  
非金1 } 换入总入  
非金2 }  
应—应（进）

收到 银存/应收

贷：换出账价1. 2.

应—应（销）

支付补价（账面价值）



我不一定向阳而生，但我一定逆风翻盘。