

注册会计师 会计 考点强化班

第二十章非货币性资产交换

【考点 1】非货币性资产交换的确认

一、概念

项目	概念	内容及注意事项
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	现金、银行存款、应收账款和应收票据等
非货币性资产	是指货币性资产以外的资产	存货、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等
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）。	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。若补价 ÷ 整个资产交换金额 < 25%，则属于非货币性资产交换；若补价 ÷ 整个资产交换金额 ≥ 25%，视为货币性资产交换，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定

二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第 14 号——收入》
非货币性资产交换中涉及的企业合并	《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》
非货币性资产交换中涉及的金融资产	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》
非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款	相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》
非货币性资产交换构成权益性交易	非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者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，应当适用权益性交易的有关会计处理规定

【考点 2】非货币性资产交换的确认原则

（一）确认原则

项目	确认时点
换入资产	换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认
换出资产	换出资产满足资产终止确认条件时终止确认

（二）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会计处理

交易事项	资产负债表日会计处理原则
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	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
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	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

【考点3】非货币性资产交换的计量原则

一、以公允价值为基础计量

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，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：

1. 该项交换具有商业实质；
2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础。如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本。

二、以账面价值为基础计量

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，无论是否支付补价，均不确认损益；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素。

三、商业实质的判断

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预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，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。

【考点4】换入资产的入账价值

公允价值计量	账面价值计量
1. 若给出换入资产公允价值 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 【提示】 此情形换入资产成本与补价无关。	1. 不涉及补价的情况 换入资产成本=换出资产账面价值+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+支付的相关税费
2. 若未给出换入资产公允价值 (1) 不涉及补价 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 (2) 涉及补价的情况 ①支付补价方 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+支付补价的公允价值 ②收到补价方 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-收到补价的公允价值	2. 涉及补价的情况 (1) 支付补价方 换入资产成本=换出资产账面价值+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+支付的相关税费+支付补价的账面价值 (2) 收到补价方 换入资产成本=换出资产账面价值+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+支付的相关税费-收到补价的公允价值

【考点5】换出资产的会计处理

项目	公允价值计量	账面价值计量
公允价值与账面价值的差额影响的当期损益	以换出资产公允价值确定换入资产成本：将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	以换入资产公允价值确定换入资产成本：将换入资产的公允价值减去支付补价（或加上收到补价）的金额，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益
相关税费的处理	(1) 与换出资产有关的相关税费和出售资产相关税费的会计处理相同，如换出固定资产支付的清理费用计入资产处置损益，换出应税消费品应交的消费税计入税金及附加等 (2) 与换入资产有关的相关税费和购入资产相关税费的会计处理相同，如换入资产的运费和保险费计入换入资产的成本等	不确认损益 计入取得资产成本

第二十一章 债务重组

【考点 1】债权人的会计处理

(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人应当在受让的相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。

1. 债权人受让金融资产。

(1) 如取得的股权投资为交易性金融资产

借：交易性金融资产（交易性金融资产公允价值）
 投资收益（交易费用）
 坏账准备

贷：应收账款等

 银行存款（支付的交易费用）

 投资收益（差额）

(2) 如取得的股权投资为其他权益工具投资

借：其他权益工具投资（其他权益工具投资的公允价值+交易费用）
 坏账准备

贷：应收账款等

 银行存款（支付的交易费用）

 投资收益（差额）

(3) 将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照以资产清偿债务方式的会计处理相关规定计量其初始投资成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

会计分录为：

借：长期股权投资（放弃债权公允价值+直接相关税费）
 坏账准备

贷：应收账款等

 银行存款等（支付的直接相关税费）

 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

(4) 如取得的股权投资为子公司投资（同一控制）

借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉）

 坏账准备

贷：应收账款等

 资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可能在借方）

(5) 如取得的股权投资为子公司投资（非同一控制）

借：长期股权投资（放弃债权的公允价值）

 坏账准备

贷：应收账款等

 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

2. 债权人受让非金融资产。

受让非金融资产成本=放弃债权的公允价值+直接相关税费

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益（投资收益）。

(1) 存货的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

(2) 对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。

(3) 投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。

(4) 固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置

费用因素。

(5) 生物资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

(6) 无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。

会计分录为：

借：库存商品等（放弃债权公允价值-增值税进项税额+直接相关税费）

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 坏账准备

贷：应收账款等

 银行存款等（支付的直接相关税费）

 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

【考点2】债务人的会计处理

（一）债务人以资产清偿债务

债务重组采用以资产清偿债务方式进行的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

1. 债务人以金融资产清偿债务。

会计分录为：

借：应付账款等（债务的账面价值）

 贷：其他债权投资、其他权益工具投资等（偿债金融资产账面价值）

 投资收益（差额）

将持有期间产生的“其他综合收益”转让“投资收益”或“留存收益”。

2. 债务人以非金融资产清偿债务。

会计分录为：

借：应付账款等

 贷：库存商品、固定资产清理等（转让资产的账面价值）

 其他收益——债务重组收益（差额）

（二）债务人将债务转为权益工具

债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

借：应付账款等

 贷：股本（实收资本）

 资本公积——股本溢价（资本溢价）

 投资收益