

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

知识点1 非货币性资产交换的确认和计量原则

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确认，对换出资产终止确认。

(一) 非货币性资产交换的确认原则

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) 非货币性资产交换的计量原则

非货币性资产交换是否同时具备

- (1) 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

是 ↓

以公允价值为基础计量
换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外

否 ↓

以账面价值为基础计量
对于换入资产，企业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；
对于换出资产，终止确认时不确认损益

知识点2 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。

(二) 判断商业实质时对资产类别的考虑

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，一般来说其产生的未来现金流量风险、时间分布或金额也不相同，因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质，通常较易判断。

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，企业应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况，同类资产产生的未来现金流量既可能相同，也可能显著不同，其之间的交换因而可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。

知识点3 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非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以换出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进行初始计量，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。

- (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。

对于非货币资产交换中换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情形，企业在判断是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时，应当考虑确定公允价值所使用的输入值层次，企业可以参考以下情况：第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据，第二层次直接或间接可观察的输入值比第三层次不可观察输入值为公允价值提供更确凿的证据。对于换入资产和换出资产的公允价值所使用的输入值层次相同的企业，应当以换出资产的公允价值为基础计量。

【提示】在考虑了补价因素的调整后，正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

1. 涉及单项非货币性资产交换的会计处理

项目	公允价值计量
换入资产入账价值	<p>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。</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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</p>