

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 知识点 3 非货币性资产交换的会计处理

**【例 12-2】**2021 年 1 月 1 日，甲公司经协商以其拥有的一幢自用写字楼与乙公司持有的对联营企业丙公司长期股权投资交换。在交换日，该幢写字楼的账面原价为 6000000 元，已提折旧 1200000 元，未计提减值准备，在交换日的不含税公允价值为 6200000 元，乙公司持有的对丙公司的长期股权投资账面价值 4500000 元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为 6000000 元。乙公司支付补价 200000 元给甲公司。乙公司换入写字楼后用于经营出租目的，并拟采用成本计量模式。甲公司换入对丙公司投资仍然作为长期股权投资，并采用权益法核算。假定整个交易过程中不涉及相关税费。

本例中，该项资产交换涉及收付货币性资产，即甲公司由于换出和换入资产公允价值不同而收到补价 200000 元。对甲公司而言，收到的补价 200000 元 ÷ 换出资产的公允价值 6200000 元（或换入长期股权投资公允价值 6000000 元 + 收到的补价 200000 元）= 3.23% < 25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价 200000 元 ÷ 换入资产的公允价值 6200000 元（或换出长期股权投资公允价值 6000000 元 + 支付的补价 200000 元）= 3.23% < 25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以固定资产交换长期股权投资。由于两项资产的交换具有商业实质，且长期股权投资和固定资产的公允价值均能够可靠地计量，因此，甲公司、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	4800000
累计折旧	1200000
贷：固定资产——办公楼	6000000
借：长期股权投资——丙公司	6000000（注）
银行存款	200000
贷：固定资产清理	6200000
借：固定资产清理	1400000
贷：资产处置损益——处置非流动资产利得	1400000

#### 【注】

此处的账务处理只反映长期股权投资的初始计量，不考虑权益法核算调整（下同）

乙公司的账务处理如下：

借：投资性房地产	6200000
贷：长期股权投资——丙公司	4500000
银行存款	200000
投资收益	1500000

**【例题·多选题】**2×21 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 年使用权的一宗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；丙公司以发行自身普通股换取甲公司生产线，不适用非货币性资产交换准则，选项 B 不正确。

【例题·单选题】经与乙公司协商，甲公司一台设备换入乙公司的一项专利技术，交换日，甲公司换出设备的账面价值为 560 万元，公允价值为 700 万元（等于计税价格），甲公司设备运抵乙公司并向乙公司开具了增值税专用发票，当日双方办妥了专利技术所有权转让手续。经评估确认，该专利技术的公允价值为 900 万元（免增值税），甲公司另以银行存款支付乙公司 109 万元，甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 13%，不考虑其他因素，甲公司换入专利技术的入账价值是（ ）万元。

A. 700            B. 900            C. 809            D. 1009

【答案】B

【解析】入账价值为换入资产的公允价值 900 万元。或入账价值=换出设备公允价值+增值税销项税额-增值税进项税额+支付的补价=700+700×13%+109=900（万元）。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2×21 年 1 月 25 日以其拥有的一项非专利技术与乙公司生产的一批商品交换。交换日，甲公司换出非专利技术的成本为 80 万元，累计摊销为 15 万元，未计提减值准备，公允价值无法可靠计量；假定该非专利技术免增值税，换入商品的账面成本为 72 万元，未计提跌价准备，公允价值为 100 万元，增值税税额为 13 万元，甲公司将其作为存货；甲公司另收到乙公司支付的 34 万元现金。不考虑其他因素，甲公司对该交易应确认的收益为（ ）万元。

A. 35            B. 69            C. 65            D. 82

【答案】D

【解析】该非货币性资产交换具有商业实质，且换出资产的公允价值不能可靠取得，所以以换入资产的公允价值与收到的补价为基础确定换出资产的损益，甲公司对该交易应确认的收益=（100+13+34）-（80-15）=82（万元）。

### 3. 涉及换入多项资产或换出多项资产情况下的会计处理

项目	以公允价值为基础计量的非货币性资产交换
各项换入资产的初始计量金额	按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，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）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，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。
当期损益	对于同时换出的多项资产，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。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资产的公允价值总额（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，分摊至各项换出资产的金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。