

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 12-3】为适应业务发展的需要，甲公司经与乙公司协商，决定以生产经营过程中使用的机器设备和一项投资性房地产换入乙公司生产经营过程中使用的 10 辆货运车、5 台专用设备和 15 辆客运汽车。

甲公司机器设备的账面原价为 4050000 元，在交换日的累计折旧为 1350000 元，不含税公允价值为 2800000 元；甲公司采用成本模式对投资性房地产进行会计处理，该项投资性房地产的账面原价为 6000000 元，在交换日的累计折旧为 1500000 元，不含税公允价值为 5250000 元。

乙公司货运车的账面原价为 2250000 元，在交换日的累计折旧为 750000 元，不含税公允价值为 2250000 元；专用设备的账面原价为 3000000 元，在交换日的累计折旧为 1350000 元，不含税公允价值为 2500000 元；客运汽车的账面原价为 4500000 元，在交换日的累计折旧为 1200000 元，不含税公允价值为 3600000 元。

乙公司另外收取甲公司以前以银行存款支付的 549000 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 300000 元（8350000-8050000）以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 249000 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货运车、专用设备、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机器设备和投资性房地产作为固定资产使用和管理。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。房地产适用的增值税税率为 9%，其他资产适用的增值税税率为 13%，甲公司、乙公司均开具了增值税专用发票。

本例中，交换涉及收付货币性资产，应当计算甲公司支付的货币性资产占甲公司换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例，即 $300000 \div (2800000 + 5250000 + 300000) = 3.59\% < 25\%$ 。可以认定这一涉及多项资产的交换行为属于非货币性资产交换。对于甲公司而言，为了拓展运输业务，需要客运汽车、专用设备、货运汽车等。乙公司为了满足生产，需要机器设备、厂房等，换入资产对换入企业均能发挥更大的作用，因此，该项涉及多项资产的非货币性资产交换具有商业实质；同时，各单项换入资产和换出资产的公允价值均能可靠计量，符合以公允价值为基础计量的条件。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、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。

甲公司的账务处理如下：

(1) 换出设备的增值税销项税额 = $2800000 \times 13\% = 364000$ (元)

换出投资性房地产的增值税销项税额 = $5250000 \times 9\% = 472500$ (元)

换入货运车、专用设备和客运汽车的增值税进项税额 = $(2250000 + 2500000 + 3600000) \times 13\% = 1085500$ (元)

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额。

换出资产公允价值总额 = $2800000 + 5250000 = 8050000$ (元)

换入资产公允价值总额 = $2250000 + 2500000 + 3600000 = 8350000$ (元)

(3) 计算换入资产总成本。

换入资产总成本 = 换出资产公允价值 + 支付补价的公允价值 + 应支付的相关税费 = $8050000 + 300000 + 0 = 8350000$ (元)

(4) 计算确定换入各项资产的成本

货运车的成本 = $8350000 \times (2250000 \div 8350000 \times 100\%) = 2250000$ (元)

专用设备的成本 = $8350000 \times (2500000 \div 8350000 \times 100\%) = 2500000$ (元)

客运汽车的成本 = $8350000 \times (3600000 \div 8350000 \times 100\%) = 3600000$ (元)

(5) 会计分录。

借：固定资产清理	2700000
累计折旧	1350000
贷：固定资产——机器设备	4050000
借：固定资产——货运车	2250000

——专用设备	2500000	
——客运汽车	3600000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	1085500	
贷：固定资产清理		2700000
其他业务收入		5250000
应交税费——应交增值税（销项税额）		836500 (364000+472000)
银行存款		549000
资产处置损益——处置非流动资产利得		100000 [2800000-(4050000-1350000)]
借：其他业务成本	4500000	
投资性房地产累计折旧	1500000	
贷：投资性房地产		6000000

乙公司的账务处理如下：

(1) 换入设备的增值税进项税额=2800000×13%=364000（元）

换入厂房的增值税进项税额=5252000×9%=472500（元）

换出货运车、专用设备和客运汽车的增值税销项税额=(2250000+2500000+3600000)×13%=1085000（元）

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额。

换出资产公允价值总额=2250000+2500000+3600000=8350000（元）

换入资产公允价值总额=2800000+5250000=8050000（元）

(3) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本=换出资产公允价值-收取的补价+应支付的相关税费=8350000-300000+0=8050000（元）

(4) 计算确定换入各项资产的成本。

机器设备的成本=8050000×(2800000÷8050000×100%)=2800000（元）

厂房的成本=8050000×(5250000÷8050000×100%)=5250000（元）

(5) 会计分录。

借：固定资产清理	6450000	
累计折旧	3300000 (750000+1350000+1200000)	
贷：固定资产——货运车		2250000
——专用设备		3000000
——客运汽车		4500000
借：固定资产清理	1085500	
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		1085500
借：固定资产——机器设备	2800000	
——厂房	5250000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	836500	
银行存款		549000
贷：固定资产清理		9435500
借：固定资产清理	1900000 (9435500-6450000-1085500)	
贷：资产处置损益——处置非流动资产利得		1900000