

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

(二) 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，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；无论是否支付补价，在终止确认换出资产时均不确认损益。

1. 涉及单项非货币性资产交换的会计处理

项目	以账面价值为基础计量
换入资产入账价值	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. 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
公允价值与账面价值差额的影响	不确认损益
相关税费的处理	计入取得资产成本

【例 12-4】2021 年 6 月 3 日，甲公司以其持有的对联营企业丙公司的长期股权投资交换乙公司拥有的商标权。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为 5000000 元，已计提长期股权投资减值准备余额为 1400000 元。该长期股权投资在市场上没有公开报价公允价值也不能可靠计量；乙公司商标权的账面原价为 4200000 元，累计已摊销金额为 600000 元，其公允价值也不能可靠计量，乙公司未对该项商标权计提减值准备。乙公司将换入的对丙公司的投资仍作为长期股权投资，并采用权益法核算。假定整个交易过程中没有发生相关税费。

本例中，该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资交换无形资产。

由于换出资产和换入资产的公允价值都无法可靠计量。因此，甲公司、乙公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定，不确认损益。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权 3600000
 长期股权投资减值准备——丙公司股权投资 1400000
 贷：长期股权投资——丙公司 5000000

乙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——丙公司 3600000
 累计摊销 600000
 贷：无形资产——商标权 4200000

【例 12-5】2021 年 1 月 1 日，甲公司拥有一个距离生产基地较远的仓库，该仓库账面原价 3500000 元，已计提折旧 2350000 元；乙公司拥有一项非专利技术，账面原价 1200000 元，累计摊销额为 150000 元。两项资产均未计提减值准备。由于仓库离市区较远，公允价值不能可靠计量；乙公司拥有的非专利技术在活跃市场中没有报价，其公允价值也不能可靠计量。双方商定，乙公司以两项资产账面价值的差额为基础，支付甲公司 100000 元补价，以非专利技术换取甲公司拥有的仓库。假定整个交易中没有发生相关税费。

本例中，该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 100000 元。对甲公司而言，收到的补价 100000 元 ÷ 换出资产

账面价值 $1150000=8.7\%<25\%$ ，因此，该项交换属于非货币性资产交换，乙公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，甲公司、乙公司换入资产的成本均应当以换出资产的账面价值为基础确定，不确认损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1150000
累计折旧	2350000
贷：固定资产——仓库	3500000
借：无形资产——非专利技术	1050000
银行存款	100000
贷：固定资产清理	1150000

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——仓库	1150000
累计摊销——非专利技术	150000
贷：无形资产——非专利技术	1200000
银行存款	100000

2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，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。换入资产的公允价值不能够可靠计量的，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对换出资产的账面价值总额进行分摊。不确认损益。

【例 12-6】2021 年 3 月 1 日，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产厂房、专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，甲公司将其生产厂房连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、乙公司对联营企业丙公司的长期股权投资（采用权益法核算）进行交换。

甲公司换出生产厂房的账面原价为 2000000 元，已提折旧 1250000 元；专利技术账面原价为 750000 元，累计摊销额为 375000 元。

乙公司在建工程截止到交换日的成本为 875000 元，对丙公司的长期股权投资成本为 250000 元。

甲公司的厂房公允价值难以取得，专利技术在市场上并不多见，公允价值也不能可靠计量。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，由于丙公司不是上市公司，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。假定甲公司、乙公司均未对上述资产计提减值准备，且整个交易中没有发生相关税费。

本例中，交换不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲公司、乙公司均按照各项换入资产的账面价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额分摊至各项换入资产，作为各项换入资产的初始计量金额。对于同时换出的多项资产，终止确认时按照账面价值转销，不确认损益。

甲公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额。

换入资产账面价值总额= $875000+250000=1125000$ （元）

换出资产账面价值总额= $(2000000-1250000)+(750000-375000)=1125000$ （元）

（2）确定换入资产总成本。

换入资产总成本= $1125000+0=1125000$ （元）

（3）确定各项换入资产成本。

在建工程成本= $1125000 \times (875000 \div 1125000 \times 100\%) = 875000$ （元）

长期股权投资成本= $1125000 \times (250000 \div 1125000 \times 100\%) = 250000$ （元）

（4）会计分录。

借：固定资产清理	750000
累计折旧	1250000
贷：固定资产——厂房	2000000
借：在建工程——××工程	875000
长期股权投资	250000

累计摊销	375000
贷：固定资产清理	750000
无形资产——专利权	750000

乙公司的账务处理如下：

(1) 计算换入资产、换出资产的账面价值总额。

换入资产账面价值总额 = (2000000 - 1250000) + (750000 - 375000) = 1125000 (元)

换出资产账面价值总额 = 875000 + 250000 = 1125000 (元)

(2) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本 = 1125000 + 0 = 1125000 (元)

(3) 确定各项换入资产成本。

厂房成本 = 1125000 × (750000 ÷ 1125000 × 100%) = 750000 (元)

专利技术成本 = 1125000 × (375000 ÷ 1125000 × 100%) = 375000 (元)

(4) 会计分录。

借：固定资产清理	875000	
贷：在建工程——××工程		875000
借：固定资产——厂房	750000	
无形资产——专利权	375000	
贷：固定资产清理	875000	
长期股权投资		250000

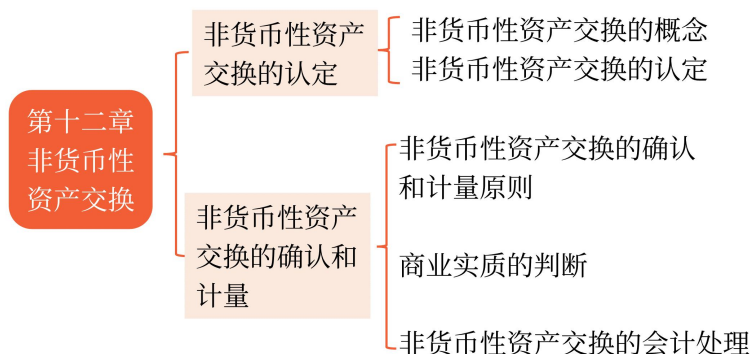
【例题·单选题】 2×21年3月2日，甲公司以其账面价值为350万元的厂房和150万元的专利权，换入乙公司账面价值为300万元的在建房屋和100万元的长期股权投资，不涉及补价。上述资产的公允价值均无法获得。不考虑相关税费及其他因素，甲公司换入在建房屋的入账价值为（ ）万元。

- A. 280
- B. 300
- C. 350
- D. 375

【答案】 D

【解析】 甲公司换入在建房屋的入账价值 = (350 + 150) × 300 / (300 + 100) = 375 (万元)。

【本章小结】



人的大脑和肢体一样，多用则灵，不用则废。——茅以升