

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

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
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，如换入资产的运杂费和保险费计入换入资产的成本等

【提示】公允价值与账面价值的差额影响的当期损益，应当分别不同情况处理：

（1）换出资产为固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产的，公允价值与其账面价值的差额，计入资产处置损益。

（2）换出资产为长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）的，资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益，并将其持有期间形成的“其他综合收益（可转损益部分）”转入投资收益。

（3）换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益。

（4）换入资产与换出资产涉及相关税费的，按照相关税收规定计算确定。

【例 12-1】2021 年 5 月 1 日，甲公司以 2019 年购入的生产经营用设备交换乙公司生产的一批钢材，甲公司换入的钢材作为原材料用于生产，乙公司换入的设备继续用于生产钢材。甲公司设备的账面原价为 1 500 000 元，在交换日的累计折旧为 525 000 元，公允价值为 1 404 000 元。甲公司此前没有为该设备计提资产减值准备。此外，甲公司以银行存款支付清理费 1 500 元，乙公司钢材的账面价值为 1 200 000 元，在交换日的市场价格为 1 404 000 元，计税价格等于市场价格，乙公司此前也没有为该批钢材计提存货跌价准备。

甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。假设甲公司和乙公司在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费，甲公司和乙公司均开具了增值税专用发票。

本例中，整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，因此，该项交换属于非货币性资产交换。甲公司以固定资产换入存货，换入的钢材是生产过程中的原材料，乙公司换入的设备是生产用设备，两项资产产生的现金流量在风险、时间分布或金额方面存在明显差异，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值为基础计量的条件。假设无确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，因此，甲公司和乙公司均应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的相关损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	975 000
累计折旧	525 000
贷：固定资产——××设备	1 500 000
借：固定资产清理	1 500
贷：银行存款	1 500

借：固定资产清理	182 520
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	182 520（1 404 000×13%）
借：原材料——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	182 520
贷：固定资产清理	1 586 520
借：固定资产清理	427 500
贷：资产处置损益——处置费流动资产利得	427 500

其中，资产处置损益的金额为换出设备的公允价值 1 404 000 元与其账面价值 975 000 元（1 500 000-525 000）并扣除清理费用 1 500 元后的余额，即 427 500 元。

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——××设备	1 404 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	182 520
贷：主营业务收入——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	182 520
借：主营业务成本——钢材	1 200 000
贷：库存商品——钢材	1 200 000