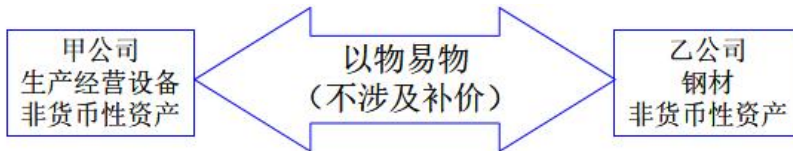


第二节 非货币性资产交换的确认和计量

【例 14-1】(不涉及补价) 2021 年 5 月 1 日, 甲公司以其 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值为 1500000 元, 在交换日的累计折旧为 525000 元, 公允价值为 1404000 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 1500 元。乙公司钢材的账面价值为 1200000 元, 在交换日的市场价格为 1404000 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。

甲公司	换出设备: 原值 150 万元, 累计折旧 52.5 万元 公允价值 140.4 万元 (不含税), 增值税 18.252 万元 另以银行存款支付清理费 0.15 万元
乙公司	换出生产的钢材: 账面价值 120 万元, 无跌价准备 公允价值 140.4 万元 (不含税), 增值税 18.252 万元

(1) 判断是否属于非货币性资产交换



结论: 该项交换属于非货币性资产交换

(2) 判断以公允价值计量还是以账面价值计量

① 甲公司以其固定资产换入存货, 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;

② 两项资产的公允价值都能够可靠地计量

结论: 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。

(3) 确定换入资产入账价值

甲公司换入资产 (钢材) 入账价值=140.4

乙公司换入资产 (生产经营设备) 入账价值=140.4

(4) 账务处理

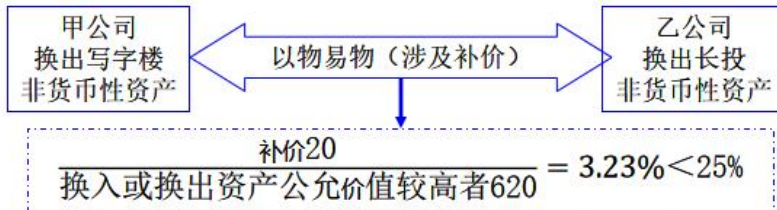
甲公司	乙公司
借: 固定资产清理 97.5 累计折旧 52.5 贷: 固定资产—××设备 150	借: 固定资产—××设备 140.4 应交税费—增 (进) 18.252
借: 固定资产清理 0.15 贷: 银行存款 0.15	贷: 主营业务收入 140.4 应交税费—增 (销) 18.252
借: 原材料 140.4 应交税费—增 (进) 18.252 贷: 固定资产清理 140.4 应交税费—增 (销) 18.252	借: 主营业务成本—钢材 120 贷: 库存商品 120
借: 固定资产清理 42.75 贷: 资产处置损益 42.75	【提示】乙公司该非货币性资产交换不适用 7 号准则, 而适用 14 号准则 (以收取的非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格, 即确认收入的金额)

【例 14-2】(涉及补价) 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值为 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长期股权投资账面价值为 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。

甲公司	换出写字楼： 账面原价 600 万元；已提折旧 120 万元，无减值准备； 公允价值 620 万元；另收到乙公司支付的补价 20 万元，存入银行。
乙公司	换出对丙公司长投： 账面价值 450 元，无减值准备；公允价值 600 万元； 另以银行存款支付甲公司 20 万元。

(1) 判断是否属于非货币性资产交换



结论：该项交换属于非货币性资产交换

(2) 判断以公允价值计量还是以账面价值计量

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。

(3) 确定换入资产入账价值

甲公司换入资产（长期股权投资）入账价值=620-20+0=600

乙公司换入资产（写字楼）入账价值=600+20=620

(4) 账务处理

甲公司		乙公司	
借：固定资产清理	480	借：投资性房地产	620
累计折旧	120	贷：长期股权投资	450
贷：固定资产—办公楼	600	银行存款	20
借：长期股权投资—投资成本	600	投资收益	150
银行存款	20		
贷：固定资产清理	620		
借：固定资产清理	140		
贷：资产处置损益	140		
【提示】 权益法投资成本调整（略）			

【例·判断题】具有商业实质的非货币性资产交换按照公允价值计量的，假定不考虑补价和相关税费等因素，应当将换入资产的公允价值和换出资产的账面价值之间的差额计入当期损益。（ ）

【答案】 ×

【解析】应当将换出资产的公允价值和换出资产的账面价值之间的差额计入当期损益。

【例·多选题】2021年7月10日，甲公司以其拥有的一辆作为固定资产核算的轿车换入乙公司一项非专利技术，并支付补价5万元。当日，甲公司该轿车原价为80万元，累计折旧为16万元，公允价值为60万元；乙公司该项非专利技术的公允价值为65万元。该项交换具有商业实质，不考虑相关税费及其他因素，甲公司进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按5万元确定营业外支出
- B. 按4万元确定处置非流动资产损失
- C. 按1万元确定处置非流动资产利得
- D. 按65万元确定换入非专利技术的成本

【答案】BD

【解析】甲公司确认资产处置损益=60-（80-16）=-4（万元）；所以选项AC不正确，选项B正确；换入的非专利技术成本=60+5=65（万元）。

（二）涉及多项资产的交换处理原则

步骤	情形	处理原则
1. 按照一换一的思路确定换入资产总成本	换出资产的公允价值能可靠计量	换出资产的公允价值
	换出资产公允价值不能可靠计量	换入资产的公允价值
2. 分解至各个换入资产	换入资产的公允价值能可靠计量	按占全部换入资产公允价值的比例来分配该项资产的公允价值 换入资产公允价值总额×换入资产的总成本
	换入资产公允价值不能可靠计量	按占全部换入资产账面价值的比例来分配该项资产的账面价值 换入资产原账面价值总额×换入资产的总成本

【例 14-3】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。

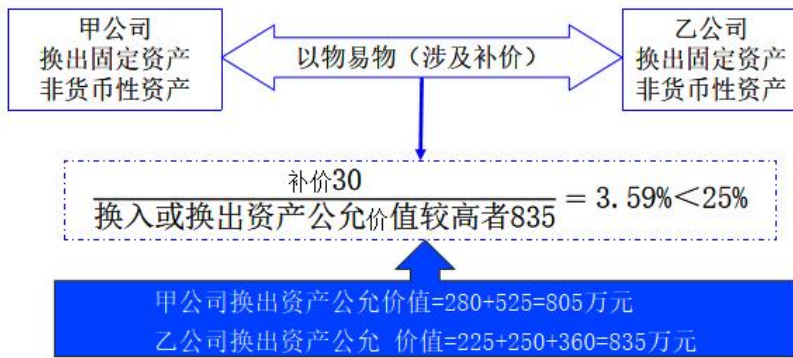
乙公司货运车的账面原价为 2250000 元，在交换日的累计折旧为 750000 元，不含税公允价值为 2250000 元；专用设备的账面原价为 3000000 元，在交换日的累计折旧为 1350000 元，不含税公允价值为 2500000 元；客运汽车的账面原价为 4500000 元，在交换日的累计折旧为 1200000 元，不含税公允价值为 3600000 元。

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。

甲公司	换出资产 ①机器设备：账面原价 405 万元，累计折旧 135 万元；公允价值 280 万元（不含税） ②投资性房地产：账面原价 600 万元，累计折旧 150 万元；公允价值 525 万元（不含税） 另外：就机器设备开具增值税专用发票，列明增值税 36.4 万元； 就房地产开具增值税专用发票，列明增值税 47.25 万元；以银行存款支付乙公司 54.9 万元
乙公司	换出资产 ①货运车：账面原价 225 万元，累计折旧 75 万元；公允价值 225 万元（不含税） ②专用设备：账面原价 300 万元，累计折旧 135 万元；公允价值 250 万元（不含税） ③客车：账面原价 450 万元，累计折旧 120 万元；公允价值 360 万元（不含税） 另外，就上述换出资产开具增值税专用发票，增值税 108.55 万元；收取甲公司支付的 54.9 万元，存入银行

（1）判断是否属于非货币性资产交换



结论：该项交换属于非货币性资产交换

(2) 判断以公允价值计量还是以账面价值计量

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，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总成本，确认产生的相关损益。同时，按照各单项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，确定各单项换入资产的成本。

(3) 确定换入资产入账价值

①按照一换一的思路确定换入资产总成本

甲公司换入资产总成本=280+525+30=835 万元

乙公司换入资产总成本=225+250+360-30=805 万元

②分解至各个换入资产

甲公司换入资产成本	乙公司换入资产成本
①货运车成本=835×225/835=225	①机器设备的成本=805×280/805=280
②专用设备成本=835×250/835=250	②厂房的成本=805×525/805=525
③客运汽车成本=835×360/835=360	

甲公司	换出资产 ①机器设备：账面原价 405 万元，累计折旧 135 万元；公允价值 280 万元（不含税） ②投资性房地产：账面原价 600 万元，累计折旧 150 万元；公允价值 525 万元（不含税） 另外：就机器设备开具增值税专用发票，列明增值税 36.4 万元； 就房地产开具增值税专用发票，列明增值税 47.25 万元；以银行存款支付乙公司 54.9 万元
乙公司	换出资产 ①货运车：账面原价 225 万元，累计折旧 75 万元；公允价值 225 万元（不含税） ②专用设备：账面原价 300 万元，累计折旧 135 万元；公允价值 250 万元（不含税） ③客车：账面原价 450 万元，累计折旧 120 万元；公允价值 360 万元（不含税） 另外，就上述换出资产开具增值税专用发票，增值税 108.55 万元；收取甲公司支付的 54.9 万元，存入银行

(4) 账务处理

甲公司	乙公司
借：固定资产清理 270	借：固定资产清理 645
累计折旧 135	累计折旧 330
贷：固定资产—设备 405	贷：固定资产—货运车 225
借：固定资产—货运车 225	—专用设备 300
—专用设备 250	—客运汽车 450
—客运汽车 360	借：固定资产—设备 280
应交税费—增（进） 108.55	—厂房 525
贷：固定资产清理 280	应交税费—增（进） 83.65

其他业务收入	525	银行存款	54.9
应交税费—增（销）	83.65	贷：固定资产清理	835
银行存款	54.9	应交税费—增（销）	108.5
借：固定资产清理	10	借：固定资产清理	190
贷：资产处置损益	10	贷：资产处置损益	190
借：其他业务成本	450		
投资性房地产累计折旧	150		
贷：投资性房地产	600		