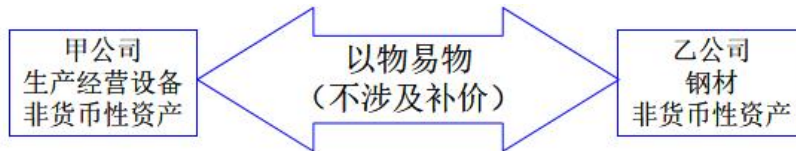


## 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

【例 14-1】(不涉及补价) 2021 年 5 月 1 日, 甲公司以 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 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

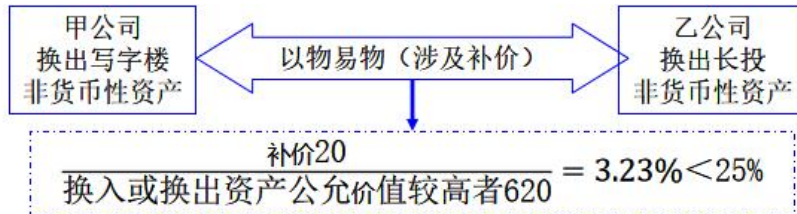
甲公司	乙公司
借: 固定资产清理 97.5 累计折旧 52.5 贷: 固定资产—××设备 150	借: 固定资产—××设备 140.4 应交税费—增 (进) 18.252 贷: 主营业务收入 140.4
借: 固定资产清理 0.15 贷: 银行存款 0.15	应交税费—增 (销) 18.252
借: 原材料 140.4 应交税费—增 (进) 18.252 贷: 固定资产清理 140.4 应交税费—增 (销) 18.252	借: 主营业务成本—钢材 120 贷: 库存商品 120
借: 固定资产清理 42.75 贷: 资产处置损益 42.75	【提示】乙公司该非货币性资产交换不适用 7 号准则, 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	
<b>【提示】</b> 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。

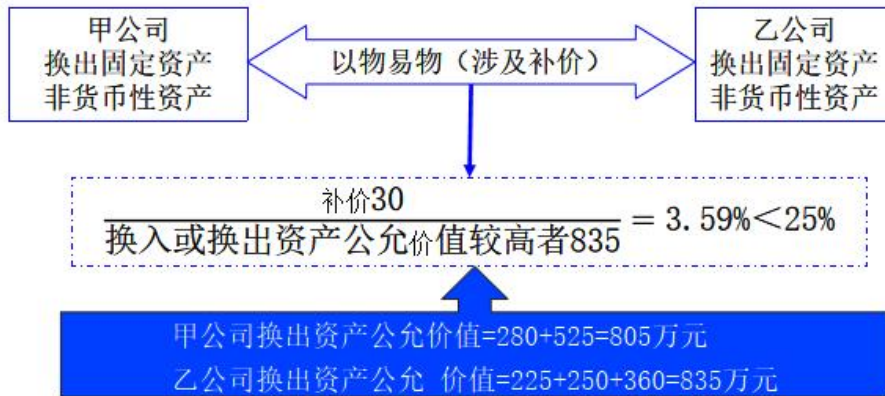
乙公司货运车的账面原价为 2250000 元，在交换日的累计折旧为 750000 元，不含税公允价值为 2250000 元；专用设备的账面原价为 3000000 元，在交换日的累计折旧为 1350000 元，不含税公允价值为 2500000 元；客运汽车的账面原价为 4500000 元，在交换日的累计折旧为 1200000 元，不含税公允价值为 3600000 元。

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 贷：固定资产清理 280 其他业务收入 525 应交税费—增（销） 83.65 银行存款 54.9 借：固定资产清理 10 贷：资产处置损益 10 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	一厂房 525 应交税费—增（进） 83.65 银行存款 54.9 贷：固定资产清理 835 应交税费—增（销） 108.5 借：固定资产清理 190 贷：资产处置损益 190
--	--

## 二、以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

不具有商业实质或公允价值不能够可靠计量

### （一）单项资产的交换

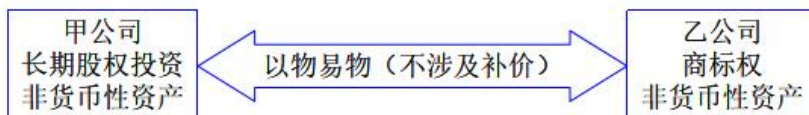
换入资产成本（最后倒挤）=换出资产的账面价值+支付的补价（-收到的补价）+应支付的相关税费

**【提示】**此类非货币性资产交换，对换出资产不确认资产的处置损益。

**【例 14-4】（不涉及补价）**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 500 万元，已计提长期股权投资减值准备余额为 140 万元，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 420 万元，累计已摊销金额为 60 万元，其公允价值也不能可靠计量，乙公司没有为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。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

甲公司	换出长期股权投资： 账面余额 500 万元；计提减值准备 140 万元；无公允价值
乙公司	换出商标权： 账面原价 420 万元；累计摊销 60 万元；无公允价值

### （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

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。

### （3）确定换入资产入账价值

甲公司换入资产（商标权）入账价值=500-140=360 万元

乙公司换入资产（长期股权投资）入账价值=420-60=360 万元

### （4）账务处理

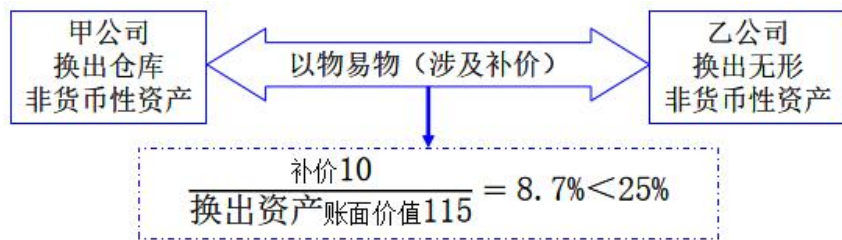
甲公司	乙公司
借：无形资产—商标权 360	借：长期股权投资—丙公司 360
长期股权投资减值准备 140	累计摊销 60
贷：长期股权投资—丙公司 500	贷：无形资产—专利权 420

**【例 14-5】（涉及补价）**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。

甲公司	换出仓库： 账面原价 350 万元；已计提折旧 235 万元，无减值；公允价值无法取得； 另外，收到乙公司补价 10 万元，存入银行；
乙公司	换出无形资产： 账面价值 105 万元，无减值准备，公允价值无法取得 另外，以银行存款支付甲公司补价 10 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

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

(3) 确定换入资产入账价值

甲公司换入资产（无形资产）入账价值=350-235-10=105

乙公司换入资产（仓库）入账价值=105+10=115

(4) 账务处理

甲公司		乙公司	
借：固定资产清理	115	借：固定资产	115
累计折旧	235	累计摊销	15
贷：固定资产	350	贷：无形资产	120
借：无形资产	105	银行存款	10
银行存款	10		
贷：固定资产清理	115		

【例·单选题】下列关于不具有商业实质的企业非货币性资产交换的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 不涉及补价的，不应确认损益
- B. 涉及补价的，应当确认损益
- C. 收到补价的，应以换出资产的账面价值减去收到的补价，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本
- D. 支付补价的，应以换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本

【答案】B

【解析】账面价值模式计量的非货币性资产交换不确认损益。

(二) 涉及多项资产的交换处理原则

步骤	处理原则
1. 按照一换一的思路确定换入资产总成本	换出资产的账面价值
2. 分解至各个换入资产	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 14-6】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。

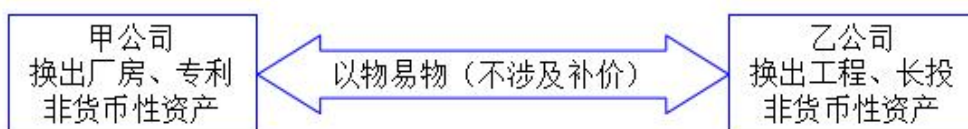
甲公司换出生产厂房的账面原价为 2000000 元，已提折旧 1250000 元；专利技术账面原价为 750000 元，累计摊销额为 375000 元。

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。

甲公司	换出资产： 生产厂房：账面原价为 200 万元，已提折旧 125 万元 专利技术：账面原价为 75 万元，已摊销金额 37.5 万元 上述两项资产公允价值无法可靠取得
乙公司	换出资产： 在建工程：账面成本=87.5 万元； 长期股权投资：账面成本=25 万元； 上述两项资产公允价值无法可靠取得

(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

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。

(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= (200-125) + (75-37.5) =112.5 万元

乙公司换入资产总成本=87.5+25=112.5 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在建工程成本=112.5×87.5/112.5=87.5	①厂房成本=112.5×75/112.5=75
②长期股权投资成本=112.5×25/112.5=25	②专利成本=112.5×37.5/112.5=37.5

甲公司	换出资产： 生产厂房：账面原价为 200 万元，已提折旧 125 万元 专利技术：账面原价为 75 万元，已摊销金额 37.5 万元 上述两项资产公允价值无法可靠取得
乙公司	换出资产： 在建工程：账面成本=87.5 万元； 长期股权投资：账面成本=25 万元； 上述两项资产公允价值无法可靠取得

(4) 账务处理

甲公司	乙公司
-----	-----

借：固定资产清理	75	借：固定资产清理	87.5
累计折旧	125	贷：在建工程	87.5
贷：固定资产—厂房	200	借：固定资产	75
借：在建工程	87.5	无形资产	37.5
长期股权投资	25	贷：固定资产清理	87.5
累计摊销	37.5	长期股权投资	25
贷：固定资产清理	75		
无形资产	75		