

## 第二十章 非货币性资产交换

### 二、多换多情形下的处理原则（公允价值）

#### 1. 以换出资产的公允价值为基础计量的：

##### （1）同时换入多项资产中的“金融资产”

金融资产入账价值=应当按照金融工具准则计量

##### （2）确定换入的其他多项资产的初始计量金额

应当按照其他多项资产的公允价值的相对比例（换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照换入的金融资产以外的各项资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例），将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，分摊至各项换入资产，以分摊额和应支付的相关税费作为各项换入资产的成本进行初始计量。

（3）同时换出的多项资产应当将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

#### 2. 以换入资产的公允价值为基础计量的

##### （1）同时换入的多项资产

各项换入资产的初始量金额=换入资产的公允价值和应支付的相关税费。

##### （2）同时换出的多项资产中的“金融资产”

该金融资产应当按照金融工具确认和计量准则和金融资产转移准则的规定判断换出的该金融资产是否满足终止确认条件并进行终止确认的会计处理。

##### （3）同时换出的多项资产中的“其他资产”

应当按照各项换出资产的公允价值的相对比例（换出资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例），将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

**【教材例题-3】**甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%。20×9年8月，为适应业务发展的需要，经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的机器设备和专用货车换入乙公司生产经营过程中使用的小汽车和客运汽车。

甲公司设备的账面原价为1 800万元，在交换日的累计折旧为300万元，公允价值为1 350万元；货车的账面原价为600万元，在交换日的累计折旧为480万元，公允价值为100万元。乙公司小汽车的账面原价为1 300万元，在交换日的累计折旧为690万元，公允价值为709.5万元；客运汽车的账面原价为1 300万元，在交换日的累计折旧为680万元，公允价值为700万元。

乙公司另外向甲公司支付银行存款45.765万元，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40.5万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额5.265万元。

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小汽车、客运汽车作为固定资产使用和管理；乙公司换入甲公司的设备、货车作为固定资产使用和管理。假定甲公司和乙公司上述交易涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到认证；不考虑其他相关税费。

分析：

本例涉及收付货币性资产，应当计算甲公司收到的货币性资产占甲公司换出资产公允价值总额的比例（等于乙公司支付的货币性资产占乙公司换入资产公允价值的比例），即： $40.5 \text{ 万元} \div (1\,350 + 100) \text{ 万元} = 2.79\% < 25\%$ 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，需要小汽车、客运汽车等，乙公司为了扩大产品生产，需要设备和货车，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、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。

甲公司的账务处理如下：

(1) 根据税法的有关规定：

换出设备的增值税销项税额=1 350×13%=175.5(万元)

换出货车的增值税销项税额=100×13%=13(万元)

换入小汽车、客运汽车的增值税进项税额=(709.5+700)×13%=183.235(万元)

(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=1 350+100=1 450(万元)

换入资产公允价值总额=709.5+700=1 409.5(万元)

(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+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-收到的补价=1 450+(175.5+13)-183.235-45.765=1 409.5(万元)

(4) 计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例：

小汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=709.5÷1 409.5=50.34%

客运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=700÷1 409.5=49.66%

(5) 计算确定换入各项资产的成本：

小汽车的成本=1 409.5×50.34%=709.5(万元)

客运汽车的成本=1 409.5×49.66%=700(万元)

(6) 会计分录：

借：固定资产清理	16 200 000
累计折旧	7 800 000
贷：固定资产——设备	18 000 000
——货车	6 000 000
借：固定资产——小汽车	7 095 000
——客运汽车	7 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 832 350
银行存款	457 650
资产处置损益	1 700 000
贷：固定资产清理	16 200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 885 000

乙公司的账务处理如下：

(1) 根据税法的有关规定：

换入货车的增值税进项税额=100×13%=13(万元)

换入设备的增值税进项税额=1 350×13%=175.5(万元)

换出小汽车、客运汽车的增值税销项税额=(709.5+700)×13%=183.235(万元)

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额：

换入资产公允价值总额=1 350+100=1 450(万元)

换出资产公允价值总额=709.5+700=1 409.5(万元)

(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+支付的补价=1 409.5+40.5=1 450(万元)

换入资产总成本=换出资产公允价值+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+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的补价=1 409.5+183.235-(175.5+13)+45.765=1 450(万元)

(4) 计算确定换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例：

设备公允价值占换入资产公允价值总额的比例=1 350÷1450=93.10%

货车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=100÷1 450=6.90%

(5) 计算确定换入各项资产的成本：

设备的成本=1 450×93.10%=1 350(万元)

货车的成本=1 450×6.90%=100（万元）

（6）会计分录：

借：固定资产清理	12 300 000
累计折旧	13 700 000
贷：固定资产——小汽车	13 000 000
——客运汽车	13 000 000
借：固定资产——设备	13 500 000
——货车	1 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 885 000
贷：固定资产清理	12 300 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 832 350
银行存款	457 650
资产处置损益	1 795 000