

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

二、非货币性资产交换的确认和计量

企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认。

(一) 非货币性资产交换的确认原则

项目	确认时点
换入资产	换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认
换出资产	换出资产满足资产终止确认条件时终止确认

(二) 非货币性资产交换的计量原则

公允价值计量：非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值为基础计量：

- ①该项交换具有商业实质；
- ②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

账面价值计量：不能同时满足两个条件，采用账面价值计量

1.商业实质的判断

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

- (1) 换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同；
- (2) 使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

【提示】不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同，一般来说其产生的未来现金流量风险、时间分布或金额也不相同，因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质，通常较易判断。

(三) 非货币性资产交换的会计处理

1.以公允价值为基础计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。

- (1) 该项交换具有商业实质；
- (2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

【提示】在考虑了补价因素调整后，正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

1.以公允价值计量的会计处理

(1) 换入资产成本

应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量。

= 换出资产公允价值 + 应支付的相关税费

或 = 换入资产公允价值【更加可靠】 + 应支付的相关税费

【提示】

对于为换入资产发生的直接相关税费的处理与各类资产的初始计量原则一致。如：存货、固定资产等直接相关税费计入初始入账金额；交易性金融资产和控股形成的长投直接相关税费计入当期损益。

涉及补价情形，换入资产成本

= 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 + 支付的补价的公允价值 (-收到的补价的公允价值)

(2) 换出资产的会计处理

应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与账面价值的差额计入**当期损益**。【处置】

【提示】与**换出资产**有关的**相关税费**与**处置资产相关税费的会计处理一致**，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。

换出资产处置损益的确定

资产类别	处理原则
固定/无形资产	公允价值与账面价值的差额确认资产处置损益。
投资性房地产	按公允价值确认其他业务收入，按账面价值结转其他业务成本，同时结转其他综合收益、公允价值变动损益计入其他业务成本。
长期股权投资	公允价值与账面价值的差额计入投资收益，同时结转其他综合收益【可结转损益】、资本公积计入投资收益。
其他债权投资	公允价值与账面价值的差额计入投资收益，同时结转其他综合收益计入投资收益。

例题 6

【判断题】(2022 年) 企业以换出固定资产的公允价值为基础计量换入的无形资产时，应将固定资产的公允价值与账面价值的差额计入资产处置损益。()

分析

【答案】√

例题 7

2021 年 5 月 1 日，甲公司以前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，甲公司以前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。

分析

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。

甲公司以前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	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	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	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	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	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	1 200 000
贷：库存商品	1 200 000