

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 8

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6 000 000元，已提折旧1 200 000元，未计提减值准备，在交换日的不含税公允价值为6 200 000元，乙公司持有的对丙公司的长期股权投资账面价值4 500 000元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为6 000 000元。乙公司支付补价200 000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。

分析

本例中，该项资产交换涉及收付货币性资产，即甲公司由于换出和换入资产公允价值不同而收到补价200 000元。

对甲公司而言，收到的补价200 000元÷换出资产的公允价值6 200 000元=3.23%<25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价200 000元÷换入资产的公允价值6 200 000元=3.23%<25%，属于非货币性资产交换。

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。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	4 800 000
累计折旧	1 200 000
贷：固定资产	6 000 000
借：长期股权投资	6 000 000
银行存款	200 000
贷：固定资产清理	6 200 000
借：固定资产清理	1 400 000
贷：资产处置损益	1 400 000

乙公司的账务处理如下：

借：投资性房地产	6 200 000
贷：长期股权投资	4 500 000
银行存款	200 000
投资收益	1 500 000

涉及换入多项资产或换出多项资产情况下的会计处理

项目	以公允价值为基础计量的非货币性资产交换
各项换入资产的初始计量金额	按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，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，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，

作为各项换入资产的成本进行初始计量。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

2. 以账面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**不具有商业实质**，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，企业应当**以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额**；无论是否支付补价，在**终止确认换出资产时均不确认损益**。

换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 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 + 支付的补价的账面价值 (- 收到的补价公允价值)

换出资产终止确认时不确认损益。【按照账面价值转销】

例题 9

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5 000 000元，已计提长期股权投资减值准备余额为1 400 000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4 200 000元，累计已摊销金额为600 000元，其公允价值也不能可靠计量，乙公司未对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。假定整个交易过程中没有发生相关税费。

分析

本例中，该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资交换无形资产。

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。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产	3 600 000
长期股权投资减值准备	1 400 000
贷：长期股权投资	5 000 000

乙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资	3 600 000
累计摊销	600 000
贷：无形资产	4 200 000

例题 10

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3 500 000元，已计提折旧2 350 000元；乙公司拥有一项非专利技术，账面原价1 200 000元，累计摊销额为150 000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100 000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。

分析

本例中，该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价100 000元。对甲公司而言，收到的补价100 000元 ÷ 换出资产账面价值1 150 000元 = 8.7% < 25%，因此，该项交换属于非货币性资产交换，乙公司的情况也类似。

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。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 150 000
----------	-----------

累计折旧	2 350 000
贷：固定资产	3 500 000
借：无形资产	1 050 000
银行存款	100 000
贷：固定资产清理	1 150 000

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产	1 150 000
累计摊销	150 000
贷：无形资产	1 200 000
银行存款	100 000

涉及多项非货币性资产交换的会计处理

以账面价值为基础计量的非货币性资产交换

(1) **换入资产成本**=将换出资产的**账面价值总额**（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）按一定比例**分摊至各项换入资产+应支付的税费**

a.换入多项资产**公允价值能够可靠计量**，按照各项**换入资产的公允价值的相对比例**分摊

b.换入多项资产**公允价值不能可靠计量**，对换入资产总成本按**换入资产的账面价值相对比例**或其他合理比例分配。

(2) **换出资产不确认损益。**

【总结】非货币性资产交换会计处理

换入资产=换出资产公允+应支付税费

换出资产终止确认时，公允与账面差额确认损益

公允价值计量

换入资产=换出资产账面价值+应支付税费

换出资产终止确认时，不确认损益**【按账面价值转销】**

账面价值计量