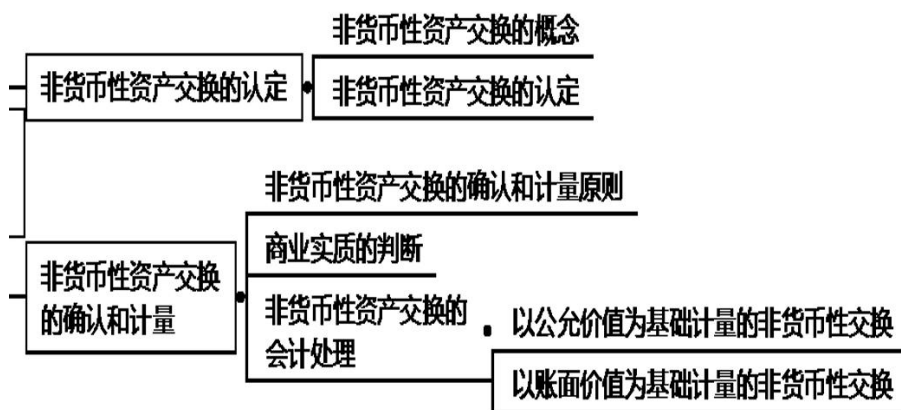


税务师

财务与会计

精讲班

知识点 1：非货币性资产交换（★★）



一、概述（★）

（一）非货币性资产交换的概念

项目	概念	具体内容
货币性资产	指企业持有的货币资金和收取 固定或可确定 金额的货币资金的权利	库存现金、银行存款、应收账款和应收票据等
非货币性资产	指货币性资产以外的资产	存货、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等

【单选题】下列资产中，不属于货币性资产的是（ ）。

- A. 预付账款 B. 应收利息 C. 应收账款 D. 以摊余成本计量的金融资产

【答案】A

【解析】货币性资产是指企业持有的货币资产和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。预付账款不是收取固定或可确定金额的货币资金的权利，因为其未来流入的是货物或服务，故而属于非货币性资产。

非货币性资产交换，指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。交易中**一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产（即补价）**。

一般认为，如果补价占整个资产交换金额的比例低于 25%，则认定所涉及的补价为“少量”，该交换为非货币性资产交换；如果该比例等于或高于 25% 则不视为非货币性资产交换。

（二）非货币性资产交换计量基础的选择

非货币性资产交换同时满足下列条件的，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。

不满足上述条件其中任何一个的，应当以账面价值为基础计量。

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。

二、以公允价值为基础计量的非货币性资产交换

基本原则：非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，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，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠。

（一）单项资产的交易

计量	换入资产成本的确定	会计分录
换出资产公允价值	换出资产的公允价值+换出资产的增值税（销项税额）+支付补价的公允价值（或-收到补价的公允价值）-换入资产增值税（进项税额）+应计入换入资产成本的相关税费	借：换入资产 应交税费——应交增值税（进项税额） 银行存款等（收到补价的公允价值）
换入资产公允价值	换入资产公允价值+应支付的相关税费	贷：换出资产的公允价值 应交税费——应交增值税（销项税额） 银行存款等（支付补价的公允价值+为换入资产支付的相关税费）

关于交换损益，视换出资产不同而有所区别，具体包括：

（1）换出资产为固定资产、在建工程、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入资产处置损益；

（2）换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。涉及资本公积、可转损益的其他综合收益还需转入当期损益；

（3）换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产的账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益，原持有期间计入公允价值变动损益和其他综合收益的也需要进行相应结转。

【2015年单项选择题】长江公司以其拥有的专利权与华山公司交换生产设备一台，该交换具有商业实质。专利权的账面价值为300万元（未计提减值准备），公允价值和计税价格均为420万元，适用的增值税税率6%。设备的账面原价为600万元，已计提折旧170万元，已计提减值准备30万元，公允价值和计税基础均为400万元，适用增值税税率13%。在资产交换过程中，华山公司收到长江公司支付的银行存款6.8万元。假设华山公司和长江公司分别向对方开具增值税专用发票。则华山公司换入的专利权入账价值为（ ）万元。

A. 420 B. 436 C. 425 D. 441

【答案】A

【解析】本题考查非货币性资产交换。华山公司换入的专利权入账价值=换出资产公允价值+支付价款-收到价款+销项税额-进项税额+应支付的相关税费=400-6.8+400×13%-420×6%=420（万元），选项A正确。

（二）多项资产的交易

对于同时换入的多项资产，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。

对于同时换出的多项资产，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。

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。

【2020年单项选择题】以公允价值为基础计量的非货币性资产交换中，涉及补价且没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的情况下，下列会计处理错误的是（ ）。

A. 收到补价的，换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益

- B. 收到补价的，以换入资产的公允价值减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本
- C. 支付补价的，换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益
- D. 支付补价的，以换出资产的公允价值加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本

【答案】B

【解析】本题考查非货币性资产交换。收到补价的，以换出资产的公允价值为基础计量的，应当以换出资产的公允价值减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益，选项B当选。

三、以账面价值为基础计量的非货币性资产交换

基本原则：非货币性资产交换不具有商业实质，或虽然具有商业实质，但换入资产和换出资产的公允价值均不能够可靠地计量，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成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

(1) 换入资产的初始计量金额=换出资产的账面价值+换出资产的增值税（销项税额）+支付补价的账面价值（-收到补价的公允价值）-换入资产增值税（进项税额）+应计入换入资产成本的相关税费。

(2) 对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，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）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。

换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

【2017年单项选择题】2017年5月，甲公司以一项账面余额为250万元、累计摊销为110万元、公允价值为200万元的无形资产，与乙公司交换一台设备，该生产设备账面原值为200万元、累计折旧为60万元、公允价值为160万元。甲公司发生设备运输费5万元，设备安装费10万元，收到乙公司支付的补价40万元。假定该项资产交换不具有商业实质，不考虑增值税及其他相关税费，则甲公司换入该设备的入账价值为（）万元

A. 115 B. 135 C. 165 D. 175

【答案】A

【解析】本题考查非货币性资产交换。因该项资产交换不具有商业实质，应当以账面价值为基础核算。甲公司换入该设备的入账价值=换出资产的账面价值（250-110）-收到的补价（40）+为换入资产发生的相关税费（15）=115（万元），选项A正确。