

第三节

非货币性资产交换的会计处理

知识点：以公允价值计量的会计处理

（一）换入资产入账价值的确定

1. 不涉及补价的情况

一般情况：

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

换出资产的处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）

换入资产公允价值更可靠时：

换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

换出资产的处置损益 = (换入资产的公允价值 + 可抵扣的增值税进项税额 - 换出资产增值税销项税额) - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）

2. 涉及补价的情况

项目	计算方法	
支付补价	一般情形	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 + 支付补价的公允价值（全部补价） 换出资产的处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）
	换入资产的公允价值更加可靠时	换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费 换出资产的处置损益 = (换入资产的公允价值 + 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 换出资产增值税销项税额 - 支付的全部补价的公允价值) - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）

收到补价	一般情况	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 - 收到补价的公允价值（全部补价） 换出资产的处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）
	换入资产的公允价值更加可靠时	换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费 换出资产的处置损益 = (换入资产的公允价值 + 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 换出资产增值税销项税额 + 收到的全部补价的公允价值) - 换出资产账面价值 - 为换出资产发生的相关税费（比如消费税）

（二）换出资产公允价值与其账面价值差额的会计处理

项目	会计处理
投资性房地产	作为投资性房地产处置，按其公允价值确认收入，同时结转相应的成本
固定资产 (无形资产)	换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入资产处置损益
长期股权投资	计入投资收益，权益法核算的“其他综合收益”和“资本公积——其他资本公积”转入投资收益或留存收益

（三）相关税费的处理

与换出资产有关的相关税费与出售资产相关税费的会计处理相同，如换出固定资产支付的清理费计入资产处置损益，消费税计入税金及附加等；

与换入资产有关的相关税费与购入资产相关税费的会计处理相同，如换入资产的运费和保险费计入换入资产的成本等。

【例 20-1】20×8 年 9 月，A 公司以生产经营过程中使用的一台设备交换 B 打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。设备的账面原价为 150 万元，在交换日的累计折旧为 45 万元，公允价值为 90 万元。打印机的账面价值为 110 万元，在交换日的市场价格为 90 万元，计税价格等于市场价格。B 公司换入 A 公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 公司此前没有为该设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂费 15 000 元外，没有发生其他相关税费。假设 B 公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

答案：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。本例涉及存货与固定资产的交换，对 A 公司来讲，换入的打印机是经营过程中必须使用的机器，对 B 公司来讲，换入的设备是生产打印机过程中必须使用的机器，两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同，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，符合以公允价值计量的两个条件，因此，A 公司和 B 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，并确认产生的损益。

A 公司的账务处理如下：

换入资产的增值税进项税额=900 000×13%=117 000（元）

换出设备的增值税销项税额=900 000×13%=117 000（元）

借：固定资产清理	1 050 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产——设备	1 500 000
借：固定资产清理	15 000
贷：银行存款	15 000
借：固定资产——打印机	900 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	117 000
资产处置损益	165 000
贷：固定资产清理	1 065 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000

B 公司的账务处理如下：

根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

换出打印机的增值税销项税额=900 000×13%=117 000（元）

换入设备的增值税进项税额=900 000×13%=117 000（元）

借：固定资产——设备	900 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	117 000
贷：主营业务收入	900 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	117 000
借：主营业务成本	1 100 000
贷：库存商品——打印机	1 100 000