

第二节 非货币性资产交换

2. 处理原则（情形三：多项资产交换）

（1）以换出资产的公允价值为基础计量

①对于同时换入的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，应当按照各项换入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。（分配入账）

需要说明的是，如果同时换入的多项非货币性资产中包含由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理，在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时，应当将金融资产公允价值从换出资产公允价值总额中扣除。

（以出定入，先定金融，后定其他）

②对于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。

即，

换出资产损益 = 换出公允 - 换出账面

（2）以换入资产的公允价值为基础计量

①对于同时换入的多项资产，应当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。（直接做，无需分配）

②对于同时换出的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，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。

即，

换出资产损益 = 换出公允（分配取得） - 换出账面

需要说明的是，如果同时换出的多项非货币性资产中包含由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产，该金融资产应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》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。在确定其他各项换出资产终止确认的相关损益时，终止确认的金融资产公允价值应当从换入资产公允价值总额中扣除。（以入定出，先定金融，后定其他，确定损益）

总结：

以换出资产公允价值为基础	以换入资产公允价值为基础
换入资产入账价值： 以出定入，先定金融，后定其他（需要分配） 换出资产损益： 换出公允 - 换出账面	换入资产入账价值： 直接入账 换出资产损益： 1. 换出资产公允价值： 以入定出，先定金融，后定其他 2. 再定损益（需要分配）
公允不行用账面	

（二）以账面价值为基础计量

1. 单项资产交换

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应当按照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（以出定入），无论是否支付补价，均不确认损益；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素。

（1）不涉及补价的情况

在以账面价值为基础计量的情况下，对于换入资产，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；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

(2) 涉及补价的情况

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当将补价作为确定换入资产初始计量金额的调整因素，分别下列情况进行处理：

①支付补价方：应当以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值（不能影响损益）和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

②收到补价方：应当以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

2. 多项资产交换

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，如涉及换入多项资产或换出多项资产，或者同时换入和换出多项资产的，应当分别对换入的多项资产、换出的多项资产进行会计处理。

(1) 对于换入的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，应当按照各项换入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，也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），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。

(2) 对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

【计算分析·教材例题 9-5】2×22 年 12 月 1 日，甲公司以其生产的产品 A 向乙公司换入原材料 B，产品 A 的成本为 36 万元（未计提存货跌价准备），不含税售价为 50 万元。换入的原材料 B 的不含税售价为 50 万元。甲公司支付运杂费 5 000 元。甲、乙双方均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%。假设交换过程不涉及其他税费，甲、乙双方均取得对方开具的增值税专用发票。

解析：

甲公司的账务处理如下：

(1) 换出产品 A 的增值税销项税额 = $50 \times 13\% = 6.5$ （万元）

(2) 换入原材料 B 的增值税进项税额 = $50 \times 13\% = 6.5$ （万元）

(3) 换入原材料 B 的入账价值 = $50 + 0.5 = 50.5$ （万元）

(4) 会计分录如下：

借：原材料——B	505 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	65 000
贷：主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	65 000
银行存款	5 000
借：主营业务成本	360 000
贷：库存商品	360 000

注意：若甲、乙双方交换的资产的不含税售价（即公允价值）均不能可靠计量，则甲公司换入原材料 B 的入账价值 = $36 + 0.5 = 36.5$ （万元）。

【计算分析·教材例题 10-1】2×22 年 10 月 12 日，长江公司与华山公司（均系增值税一般纳税人）经协商，长江公司以其拥有的专利权与华山公司拥有的生产用设备交换（具有商业实质）。长江公司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 380 万元，适用的增值税税率为 6%；华山公司生产用设备的账面原价为 600 万元，已提折旧为 170 万元，已提减值准备为 30 万元，公允价值为 400 万元，适用的增值税税率为 13%；在资产交换过程中，长江公司另支付 49.2 万元给华山公司，其中包括支付补价 20 万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 29.2 万元（不考虑其他相关税费）。长江公司收到换入的设备作为固定资产核算；华山公司收到换入的专利权作为无形资产核算。

解析：

本例中，长江公司以其拥有的专利权与华山公司生产用设备交换，经判断，此项交换具有商业实质。由于在该项交易中涉及少量的货币性资产，即涉及补价 20 万元，此项交换的补价占整个交易的比例小于 25%

($20/400 \times 100\% = 5\%$)，属于非货币性资产交换：

长江公司的会计处理：

换入设备的入账价值=380+20=400（万元）

借：固定资产	4 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	520 000
贷：无形资产	3 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	228 000
资产处置损益——非货币性资产交换利得	800 000
银行存款	492 000

华山公司的会计处理：

换入专利权的入账价值=400-20=380（万元）

借：固定资产清理	4 000 000
固定资产减值准备	300 000
累计折旧	1 700 000
贷：固定资产	6 000 000
借：无形资产	3 800 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	228 000
银行存款	492 000
贷：固定资产清理	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	520 000

【计算分析】以【计算分析·教材例题 10-1】资料为例，假设长江公司和华山公司之间的此项非货币性资产交换不具有商业实质，则长江公司的会计处理：

解析：

换入设备的入账价值=300+20=320（万元）

借：固定资产	3 200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	520 000
贷：无形资产	3 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	228 000
银行存款	492 000

由于华山公司换出固定资产的账面价值等于公允价值，所以其会计处理与【计算分析·教材例题 10-1】相同。

【单选·2022】甲公司用一辆汽车换入乙公司一台机床，汽车的账面原值为 35 万元，已计提折旧 12 万元，公允价值为 25 万元；机床的账面原值为 25 万元，已计提折旧 6 万元，公允价值为 22 万元。在资产交换的过程中，甲公司支付机床搬运费 1 万元，收到乙公司支付的补价 3 万元。假设该交换具有商业实质，不考虑增值税等因素，甲公司因该非货币性资产交换影响当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 2
- B. 5
- C. 3
- D. 6

答案：A

解析：该非货币性资产交换影响当期损益的金额=25-（35-12）=2（万元）。

【单选·2021】甲公司用库存商品换入乙公司特许使用权。交换日，甲公司库存商品账面价值为 520 万元，不含税公允价值为 650 万元，增值税税额为 84.5 万元；乙公司特许使用权账面价值为 500 万元、不含税公允价值为 800 万元，增值税税额为 48 万元。在交换中甲公司支付给乙公司银行存款 113.5 万元，支付特许使用权相关税费 1 万元，假定该交换具有商业实质且不考虑其他税费，则甲公司换入特许使用权的入账价值总额为（ ）万元。

A. 801

B. 800

C. 914.5

D. 764.5

答案: A

解析: 换入特许使用权入账价值 = $650 + 1 + 113.5 + 84.5 - 48 = 801$ (万元)。

总结

