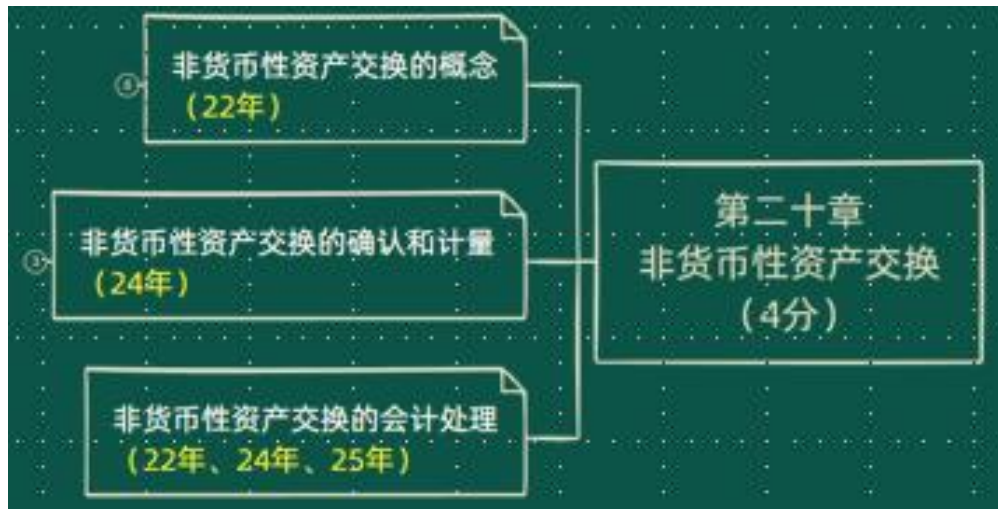


## 第二十章 非货币性资产交换

### 本章框架



### 考情分析

本章历年考试多以客观题形式考核，一般分值在3分左右。但个别年份中本章内容可以作为主观题中的已知条件。各位考生在复习本章时应关注公允价值计量和账面价值计量的区别及账务处理。

近三年平均分值为4分。

### 幻灯片 5

#### 第一节 非货币性资产交换的概念

知识点：非货币性资产交换的相关概念

##### （一）非货币性资产的概念

项目	概念	内容及注意事项
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	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【将来带来经济利益以货币金额表示不确定或不固定】	预付款项、存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、交易性金融资产、其他权益工具投资、长期股权投资等

经典例题

【多选题】下列各项资产中，属于货币性资产的有（ ）。

- A. 银行存款
- B. 预付款项
- C. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- D. 应收票据

答案：AD

解析：货币性资产指企业持有的货币资金或将以固定或可确定的金额收取的资产。选项 B 和 C，属于非货币性资产。

（二）非货币性资产交换的概念

项目	概念	内容及注意事项
非货币性资产交换	<p>(1) 交易双方<b>主要以非货币性资产</b>进行交换。</p> <p>(2) 该交换<b>不涉及或只涉及少量</b>的货币性资产(即补价)。</p>	<p>认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，<b>通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%</b>作为参考。</p> <p>若补价÷整个资产交换金额 &lt; 25%，则属于非货币性资产交换；</p> <p>若补价÷整个资产交换金额 ≥ 25%，视为货币性资产交换，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定</p>

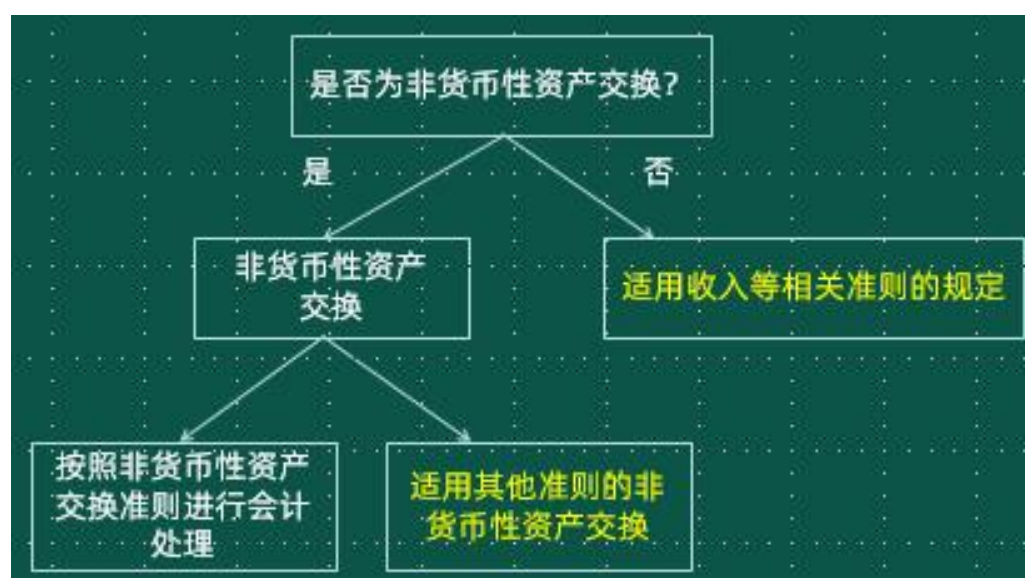
【提示】

- (1) 补价是公允价值之间的差额，不含增值税之间的差额；
- (2) 整个资产交换金额=换出资产公允价值（或换入资产公允价值+收到的货币资产之和）。

如，甲公司用一台设备换入乙公司一项专利权，设备公允价值为 100 万元，增值税为 13 万元，专利权公允价值为 90 万元，增值税为 5.4 万元，甲公司收到补价 17.6 万元。判断该交换是否属于非货币性资产交换。

补价中公允价值之间的差额为 10 万元

$10 \div 100 = 10\%$ ，属于非货币性资产交换。



知识点：非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
企业以 <b>存货</b> 换取客户的非货币性资产	《企业会计准则第 14 号——收入》（非现金对价）
非货币性资产交换中 <b>涉及企业合并</b>	《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
非货币性资产交换中涉及 <b>金融资产</b>	金融资产的确认、终止确认和计量适用《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》

交易和事项	适用准则
非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款	相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》
非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的	权益性交易的有关会计处理规定，不确认构成权益交易部分的相关损益。

**【提示】**

其他不适用非货币性资产交换准则的交易和事项

1. 企业从政府无偿取得非货币性资产（比如，政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产等）的，适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》。
2. 企业将非流动资产或处置组分配给所有者的，适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》。
3. 企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利的，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。
4. 企业以发行股票形式取得的非货币性资产，相当于以权益工具换入非货币性资产，其成本确定适用相关资产准则。例如，甲企业通过发行普通股股票取得乙企业固定资产，甲企业应按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》等进行会计处理。
5. 企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的，适用其他相关会计准则。

**【多选题】**下列各项交易中，不适用《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》准则进行会计处理的有（ ）。

- A. 甲公司以应收丙公司的银行承兑汇票换取乙公司一批原材料

- B. 甲公司一项专利权交换乙公司持有的对丁公司的应收账款
- C. 甲公司持有丁公司的股权投资（甲对丁具有重大影响）换取乙公司一项非专利技术
- D. 甲公司一批产成品交换乙公司一栋办公用房

答案：ABD

解析：选项 A、B，银行承兑汇票和应收账款均属于货币性资产，这两项交易不属于非货币性资产交换，不适用非货币性资产交换准则；选项 D，换出存货适用收入准则，不适用非货币性资产交换准则。

## 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

知识点：非货币性资产交换的确认原则

### （一）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）换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的会计处理

交易事项	资产负债表日会计处理原则
换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件	在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债，如其他应付款
换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件	在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产，如其他应收款

知识点：非货币性资产的计量原则

计量基础	资产负债表日会计处理原则	说明
以公允价值为基础计量	同时满足下列两个条件： (1) 交换具有商业实质； (2) 换入资产或换出资产的公	换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，对于换入资产应当以换出资产的

	允价值能够可靠地计量；	公允价值为基础计量,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外
以账面价值为基础计量	不同时满足下列两个条件	对于换入资产,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;不确认损益

知识点：商业实质的判断

企业应当遵循**实质重于形式**的原则，判断非货币性资产交换是否具有商业实质。

（一）判断条件

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）交换涉及的资产类别与商业实质的关系

1. 不同类别非货币性资产交换：具有商业实质
2. 相同类别非货币性资产交换：要做具体分析

**【提示】**

同类资产产生的未来现金流量可能相同，也可能显著不同，所以其交换可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。

如两幢相同建造成本等的建筑物交换，若其中一幢可立即出售且企业有此打算，而另一幢难以出售或需较长时间出售，表明两项资产未来现金流量的风险、时间分布或金额显著不同，交换具有商业实质；若未来现金流量各方面相同，则交换不具有商业实质。