

### 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)<br><br>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 | 换入资产成本 = 换入资产公  |

|  |    |   |
|--|----|---|
|  | 靠时 | <p>允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费</p> <p>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)</p> |
|--|----|---|

|      |                |  |
|------|----------------|--|
| 收到补价 | 一般情况           | <p>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)</p> <p>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)</p> |
|      | 换入资产的公允价值更加可靠时 | <p>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</p> <p>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-</p>  |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  |  | 换出资产增值税销项税额+收到的 <b>全部补价</b> 的公允价值)<br>-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 <b>处置</b> ，按其公允价值 <b>确认收入</b> ，同时结转相应的 <b>成本</b> |
| 固定资产<br>(无形资产) | 换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入 <b>资产处置损益</b>                        |
| 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 <b>投资收益或留存收益</b>   |

(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】**2×22 年 9 月，甲公司以生产经营过程中使用的一台设备交换乙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。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，假设适用的增值税税率均为 13%。设备的账面原值为 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。乙公司换入甲公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设甲公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付该项设备的运

杂费 15000 元外，没有发生其他相关税费。假设乙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。对甲公司来讲，换入的打印机是经营过程中必需的资产，对乙公司来讲，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，甲公司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；乙公司应当适用《企业会计准则第 14 号——收入》进行会计处理。

甲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%=117000（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 |
|-------------------|---------|

乙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 |