

第三节 非货币性资产交换的会计处理

知识点：以账面价值为基础计量的会计处理

1. 不涉及补价	$\text{换入资产成本} = \text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额} - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} + \text{支付的相关税费}$ （含换入和换出）	
2. 涉及补价	支付补价	$\text{换入资产成本} = \text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额} - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} + \text{支付的相关税费（含换入和换出）} + \text{支付的补价的账面价值}$
	收到补价	$\text{换入资产成本} = \text{换出资产账面价值} + \text{换出资产增值税销项税额} - \text{换入资产可抵扣的增值税进项税额} + \text{支付的相关税费（含换入和换出）} - \text{收到的补价的公允价值}$

经典例题

【例 20-2】甲公司拥有一台专用设备，该设备账面原值 450 万元，已计提折旧 330 万元，乙公司拥有一项长期股权投资，账面价值 90 万元，两项资产均未计提减值准备。甲公司决定以其专用设备交换乙公司的长期股权投资，该专用设备是生产某种产品必需的设备。由于专用设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；乙公司拥有的长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。经双方商定，乙公司支付了 20 万元补价。假定交易不考虑相关税费。

分析：

该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 20 万元。对甲公司而言，收到的补价 20 万元 ÷ 换出资产账面价值 120 万元 = 16.7% < 25%。因此，该项交换属于非货币性资产交换，乙公司的

情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，甲、乙公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 200 000
累计折旧	3 300 000
贷：固定资产	4 500 000
借：长期股权投资	1 000 000
银行存款	200 000
贷：固定资产清理	1 200 000

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产	1 100 000
贷：长期股权投资	900 000
银行存款	200 000

知识点：涉及多项非货币性资产交换的会计处理

（一）确定换入资产成本

第一步：确定换入资产总成本

视不同情况分别按照公允价值和账面价值模式进行处理。

第二步：对换入资产总成本进行分摊，以确定单项资产成本

分摊方法如下表所示：

以换出资产的公允价值为基础计量的	处理原则：换入资产中涉及金融资产的，金融资产一般按照公允价值入账，然后将换入资产总成本扣除该金融资产公允价值后的净额（待分摊金额），按恰当的比例进行分摊
	具体分摊：换入的某非金融资产成本=该项非金融资产的公允价值÷换入非金融资产公允价值总额×待分摊金额

	换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照换入各项非金融资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例分摊
--	--

以换入资产的公允价值为基础计量的	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（换入资产成本不涉及分摊问题）	
以账面价值为基础计量	换入资产的公允价值能够可靠计量	分摊：换入资产成本=该项资产的公允价值÷换入资产公允价值总额×换入资产的总成本
	换入资产的公允价值不能够可靠计量	分摊：换入资产成本=该项资产的原账面价值÷换入资产原账面价值总额×换入资产的总成本 如果其他分摊比例更合理，可以采用其他分摊比例

（二）相关税费的处理

1. 以公允价值为基础计量

与换入资产相关税费如果属于各换入资产共同承担的费用，则计入换入资产总成本，按比例分摊；如果只与某个单项资产有关，则不应计入换入资产总成本，分摊完毕之后将该费用直接加到该单项资产成本。

与换出资产相关的税费计入换出资产的损益。

2. 以账面价值为基础计量

与换入和换出资产相关的税费都计入换入资产成本，分摊方法同上。

（三）换出资产的处理

1. 以公允价值为基础计量

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。

提示：

实务中，企业在进行非货币性资产交换时，相关换入资产或换出资产的公允价值通常会在合同中约定；对于合同中没有约定的，应当按照合同开始日(合同生效日)的公允价值确定。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产公允价值的相对比例（公允价值不能可靠计量的按照账面价值比例），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；倒推出来换出资产的公允价值总额）分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金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（如涉及金融资产，单独算）。

2. 以账面价值为基础计量

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。

【单选题】当交易具有商业实质且换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量时，不考虑其他因素，下列关于企业发生的非货币性资产交换的会计处理中，正确的是（ ）。(2025年)

- A. 以持有的厂房换入一栋办公楼，将办公楼的公允价值与厂房的账面价值之间的差额计入当期损益
- B. 以持有的一批存货换入一台设备，以存货的公允价值作为换入设备成本
- C. 以持有的投资性房地产换入一条生产线，以换出投资性房地产的公允价值确认其他业务收入
- D. 以持有的交易性金融资产换入控股股东持有的构成业务的另一子公司股权并取得控制权，以交易性金融资产的公允价值确认长期股权投资的成本

答案：C

解析：选项 A，在具有商业实质且换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量的前提下，以持有的厂房换入一栋办公楼，应将厂房的公允价值和其自身账面价值的差额计入当期损益；

选项 B，在具有商业实质的前提下，以持有的一批存货换入一台设备，换出存货的一方适用收入准则，视同销售存货并取得非现金对价，应以所换入设备的公允价值为基础确定存货的交易价格和该设备的成本；选项 D，应在合并日按照取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额确认长期股权投资的成本。

本章小结

