



主讲老师：姜凯文

税务师 财务与会计 深度精讲

第十五章

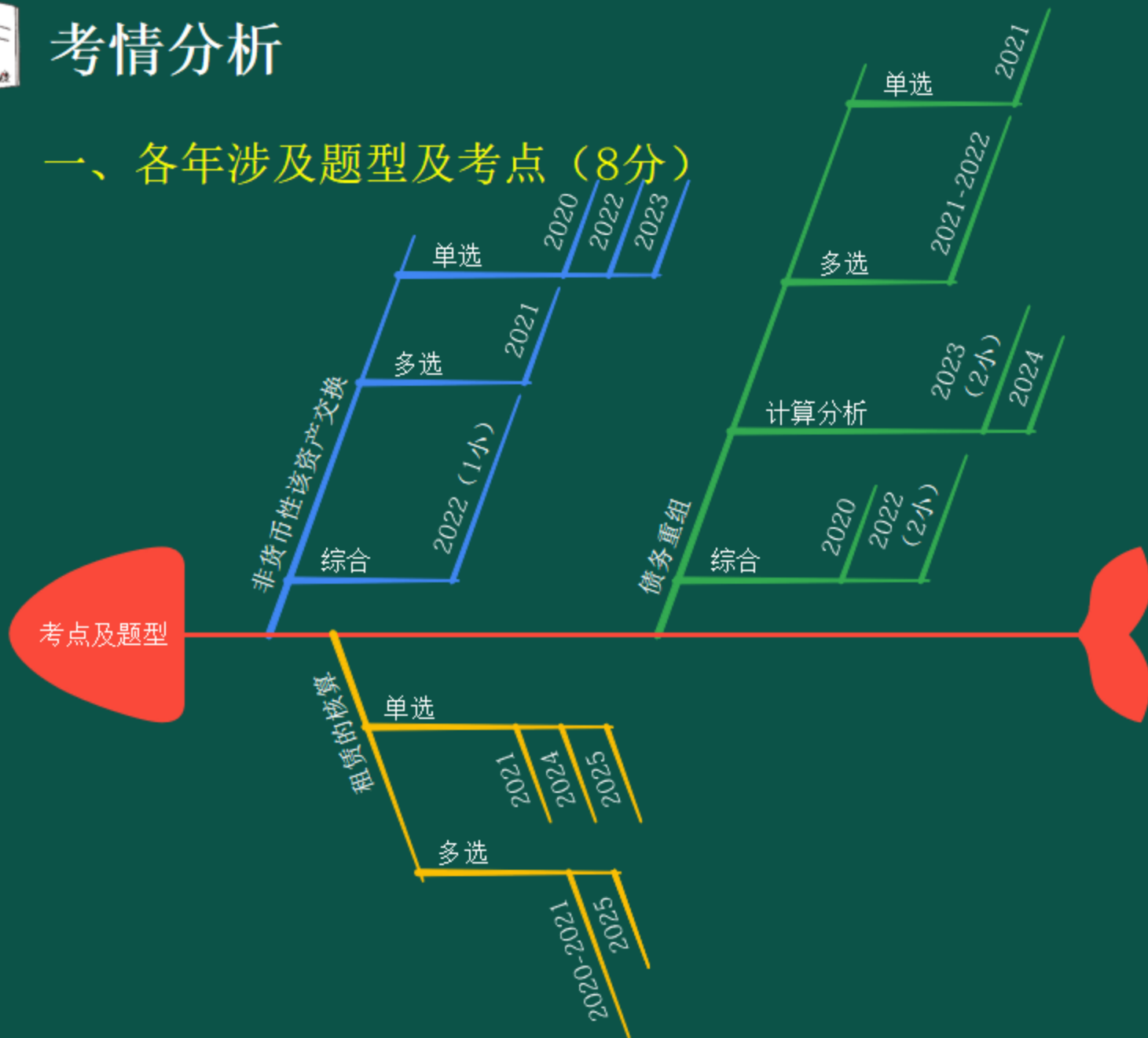


非货币性资产交换、租赁和债务重组



考情分析

一、各年涉及题型及考点（8分）





考情分析

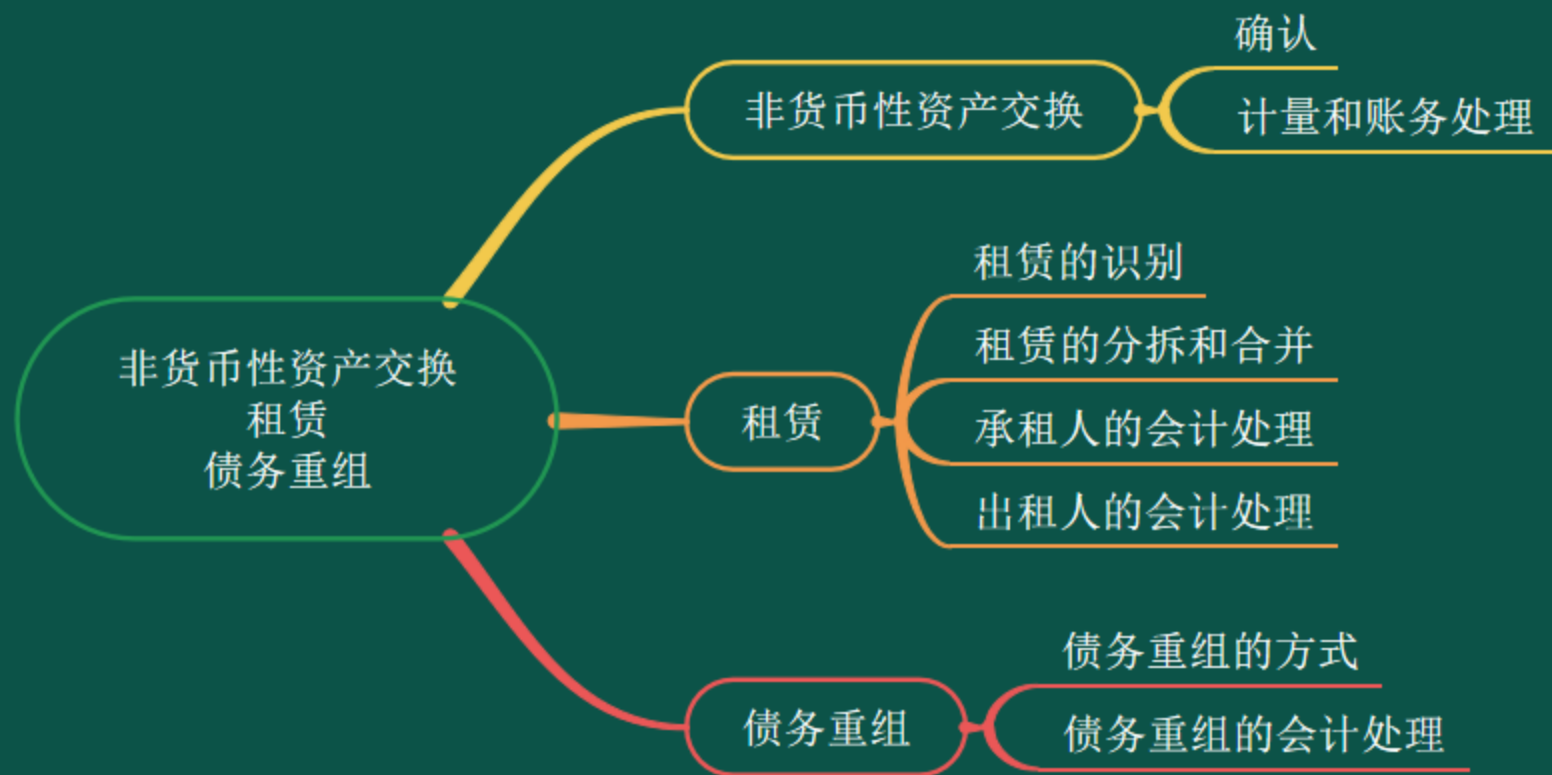
二、教材主要变化

新增章节。



考情分析

三、章节框架





第一节

非货币性资产交换



目录

PART1 概念

PART2 账务处理



第一节 非货币性资产交换

一、概念

非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。

该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

解释：

货币性资产，是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。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。



第一节 非货币性资产交换

提示：

非货币性资产交换准则规定，认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于25%作为参考比例。（补价/总价值）

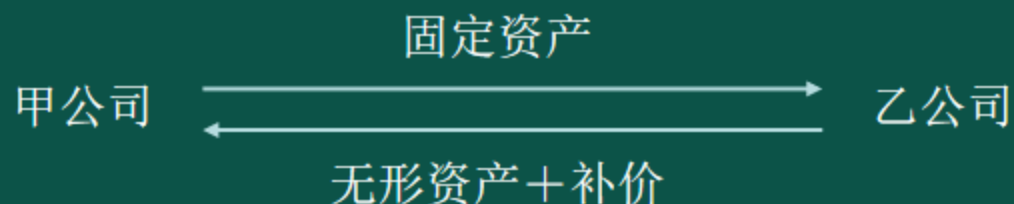


第一节 非货币性资产交换

1.从收到补价的企业来看，收到的补价的公允价值占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；

2.从支付补价的企业来看，支付的货币性资产占换出资产公允价值与支付的补价的公允价值之和（或占换入资产公允价值）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换。

3.补价不应当考虑交换双方支付的增值税差额（分子、分母不考虑增值税）。





第一节 非货币性资产交换

二、账务处理

（一）以公允价值为基础计量

1. 前提条件

非货币性资产交换同时满足下列两项条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益；（视同销售和购买）

- （1）该项交易具有商业实质；
- （2）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。



第一节 非货币性资产交换

提示：商业实质的判断条件

企业发生的非货币性资产交换，满足下列条件之一的，视为具有商业实质：

（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所产生的预计未来现金流量现值不同，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。



第一节 非货币性资产交换

2.处理原则（情形一：单项资产交换、不涉及补价）

（1）换入资产成本确定

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本（以出定入），除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠。

其中，计入换入资产的应支付的相关税费应当符合相关会计准则对资产初始计量成本的规定。



第一节 非货币性资产交换

(2) 损益确认（视同出售）

企业应当在换出资产终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。（换出公允－换出账面）

换出资产的公允价值不能够可靠计量，或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。【换入公允（替代数据）－换出账面】



第一节 非货币性资产交换

2.处理原则（情形二：单项资产交换、涉及补价）

（1）支付补价方

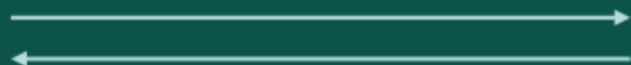
以换出资产的公允价值为基础计量的，应当以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。即，

换入资产成本=换出公允+支付补价（分税差和价差）+相关税费+销项-进项

换出资产损益=换出公允-换出账面

固定资产

甲公司



乙公司

无形资产+补价



第一节 非货币性资产交换

提示：因存在税差补价，所以进销项并不影响换入资产成本和换出资产损益。



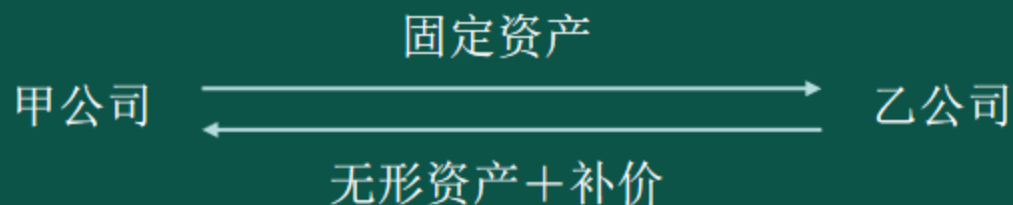
第一节 非货币性资产交换

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，即以换入资产的公允价值为基础计量的，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

即，

换入资产成本 = 换入公允 + 相关税费

换出资产损益 = 换入公允 - 支付补价 - 换出账面





第一节 非货币性资产交换

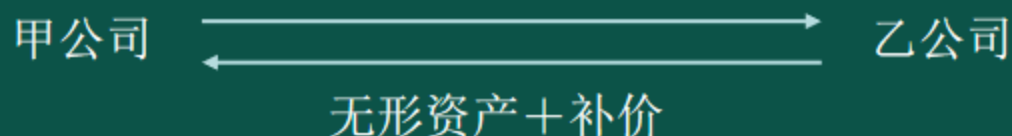
(2) 收到补价方

以换出资产的公允价值为基础计量的，应当以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

即，

换入资产成本 = 换出公允 - 收到补价（分税差和价差） + 相关税费 + 销项 - 进项

换出资产损益 = 换出公允 - 换出账面
固定资产





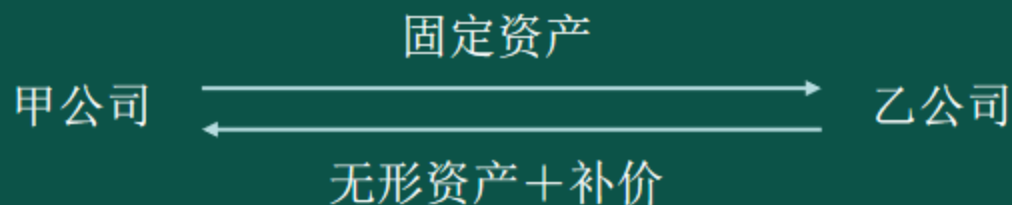
第一节 非货币性资产交换

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，即以换入资产的公允价值为基础计量的，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

即，

换入资产成本 = 换入公允 + 相关税费

换出资产损益 = 换入公允 + 收到补价 - 换出账面





第一节 非货币性资产交换

【计算分析】 甲公司和乙家具制造公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%。经协商，甲公司与乙公司于2024年1月30日签订资产交换合同，当日生效。合同约定，甲公司以生产经营过程中使用的一台设备与乙公司生产的一批办公家具进行交换，甲公司用于交换的设备的公允价值为7.5万元。乙公司用于交换的办公家具的公允价值为9万元，甲公司以银行存款向乙公司支付补价1.5万元。



第一节 非货币性资产交换

合同签订日即交换日，甲公司设备的账面价值为7.4万元（其中账面原价为10万元，已计提折旧2.6万元）；乙公司办公家具的账面价值为7万元。甲公司将换入的办公家具作为固定资产使用和管理；乙公司将换入的设备作为固定资产使用和管理。

甲公司开具的增值税专用发票注明的计税价格7.5万元，增值税额9 750元；乙公司开具的增值税专用发票注明的计税价格9万元，增值税额1.17万元；甲公司用银行存款向乙公司支付增值税差额1 950元。

交易过程中，甲公司以银行存款支付设备清理费用1 500元。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。

整个交易过程中未发生除增值税以外的其他税费。



第一节 非货币性资产交换

解析：

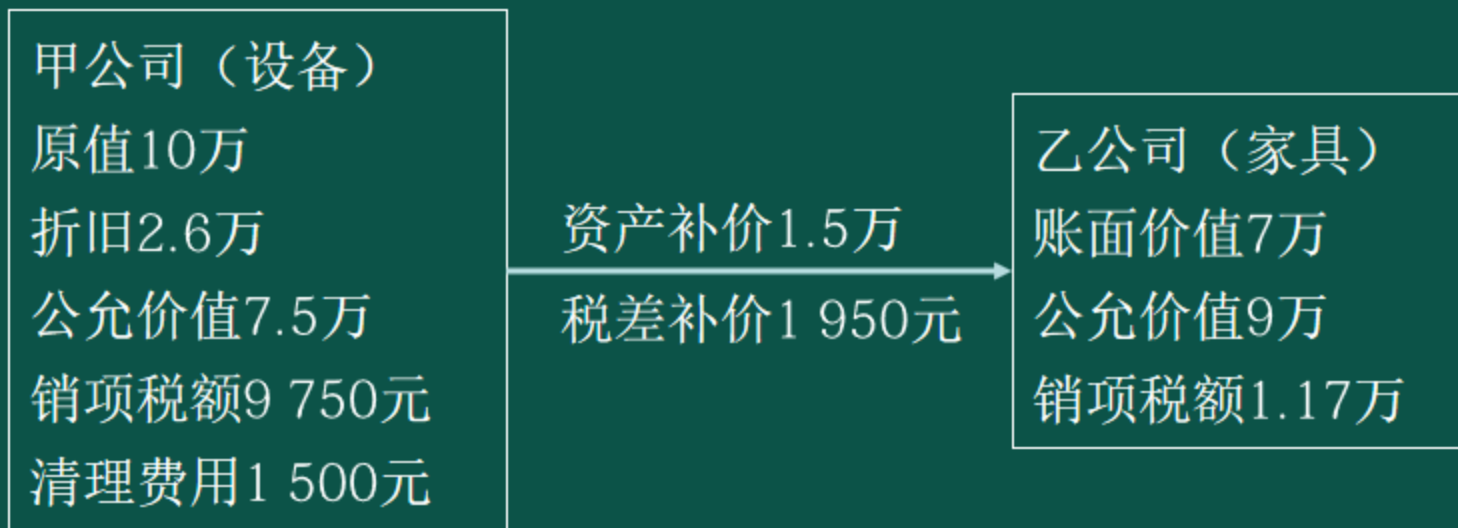
本例中，涉及收付货币性资产，应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。

对于甲公司，支付的货币性资产1.5万元占换入资产公允价值9万元（或换出资产公允价值7.5万元和支付的货币性资产1.5万元之和）的比例为 $16.67\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。



第一节 非货币性资产交换

图示：





第一节 非货币性资产交换

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	75 500
累计折旧	26 000
贷：固定资产——设备	100 000
银行存款	1 500
借：固定资产——办公家具	90 000
(7.5万+1.5万+0.975万+0.195万-1.17万)	
应交税费——应交增值税（进项税额）	11 700
资产处置损益	500
贷：固定资产清理	75 500
银行存款	16 950
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 750



第一节 非货币性资产交换

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——设备	75 000
(9万－1.5万＋1.17万－0.195万－0.975万)	
应交税费——应交增值税（进项税额）	9 750
银行存款	16 950
贷：主营业务收入	90 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	11 700
借：主营业务成本	70 000
贷：库存商品	70 000