

非货币性资产交换

【学习目标】

1. 理解非货币性资产交换的认定。
2. 掌握非货币性资产交换的确认与计量原则。
3. 了解以公允价值为基础计量的会计处理。
4. 了解以账面价值为基础计量的会计处理。



案例引导：中国电建资产
置换重组

第一节 非货币性资产交换的概念

一、非货币性资产交换的认定

（一）非货币性资产

企业资产按未来经济利益流入（表现为货币金额）是否固定或可确定，分为货币性资产和非货币性资产。

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资产，包括现金、银行存款、应收账款、应收票据等。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产，包括存货（原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等）、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。

非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是其在未来为企业带来的经济利益（即货币金额）是不固定的或不可确定的。如果资产在未来为企业带来的经济利益是固定的或可确定的，则该资产是货币性资产；反之，如果资产在未来为企业带来的经济利益是不固定的或不可确定的，则该资产是非货币性资产。例如，企业持有固定资产的主要目的是用于生产经营，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中，然后通过销售产品或提供服务获利，固定资产在未来为企业带来的经济利益是不固定的或不可确定的，因此固定资产属于非货币性资产。

（二）非货币性资产交换

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）。非货币性资产交换具有如下特征：

第一,非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产。企业通常用货币性资产(如现金、银行存款等)来交换非货币性资产(如存货、固定资产等),比如用现金购买存货、固定资产等;但是在有些情况下,企业为了满足各自生产经营的需要,同时减少使用货币性资产,而进行非货币性资产交换。比如A企业需要B企业闲置的生产设备,B企业需要A企业闲置的办公楼,在双方货币性资产短缺的情况下,可能会出现非货币性资产交换的交易行为。

第二,非货币性资产交换是非货币性资产的互惠转让行为。交换,通常是指一个企业和另一个企业之间的互惠转让,通过互惠转让,企业以让渡其他资产或劳务或者承担其他义务而取得资产或劳务(或偿还负债)。非互惠的非货币性资产转让不属于本章所述的非货币性资产交换,如企业捐赠非货币性资产等。

第三,非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,但有时也可能涉及少量的货币性资产(即补价)。《〈企业会计准则第7号——非货币性资产交换〉应用指南》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。从支付补价的企业来说,支付的货币性资产占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和(或换入资产公允价值)的比例低于25%的,视为非货币性资产交换;从收到补价的企业来说,收到的货币性资产占换出资产公允价值(或换入资产公允价值与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;如果该比例高于25%(含25%),则不视为非货币性资产交换。

通常情况下,交易双方对于某项交易是否为非货币性资产交换的判断标准是一致的。需要注意的是,企业应从自身的角度,根据交易的实质判断相关交易是否属于本章所定义的非货币性资产交换,不应基于交易双方的情况进行判断。例如,投资方以一项固定资产出资取得被投资方的权益性投资,对投资方来说,换出资产为固定资产,换入资产为长期股权投资,属于非货币性资产交换;对被投资方来说,则属于权益性投资,不属于非货币性资产交换。

二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

企业对于符合非货币性资产交换定义的交易,应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的要求进行会计处理,但下列各项交易或事项适用其他相关会计准则。

(1)企业以存货换取客户的非货币性资产(如固定资产、无形资产等)的,换出存货的企业相关会计处理适用《企业会计准则第14号——收入》。

(2)非货币性资产交换中涉及企业合并的,适用《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》。

(3)非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的,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》。

（4）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的，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》。

（5）非货币性资产交换构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定。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构成权益性交易。主要包括以下情形：①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；②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。例如，集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为，在股东或最终控制方的安排下，企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产，该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投资，应当适用权益性交易的有关会计处理规定。

（6）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（比如企业从政府无偿取得土地使用权等）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企业以发行股票方式取得非货币性资产的，相当于以权益工具结算买入非货币性资产，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

⑤企业用于非货币性资产交换的非货币性资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件，且作为资产列报于企业的资产负债表上。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。例如，甲企业从乙企业取得一项土地使用权，承诺未来 3 年内在该地块上建造写字楼，待写字楼建造完工后向乙企业交付一栋写字楼。在这种情形下，由于甲企业用于交换的建筑物尚不存在，因此无论对甲企业还是对乙企业而言，该交易均不属于本章所定义的非货币性资产交换。

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

一、非货币性资产交换的确认

（一）确认原则

企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认：①对于换入资产，企业应当在其符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；

②对于换出资产，企业应当在其满足资产终止确认条件时终止确认。

按照上述原则，对于非货币性资产交换，企业将换入的资产视为购买取得资产，并按照相关会计准则的规定进行初始确认；将换出的资产视为销售或处置资产，并按照相关会计准则的规定进行终止确认。例如，某企业在非货币性资产交换中的换入资产和换出资产均为固定资产，按照《企业会计准则第4号——固定资产》和《企业会计准则第14号——收入》的规定，换入的固定资产应当在与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，且成本能够可靠地计量时确认；换出的固定资产应当以换入企业取得该固定资产控制权时点作为处置时点终止确认。又如，在非货币性资产交换交易中，如果换入资产为对联营企业的长期股权投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，企业应当在能够对被投资单位实施重大影响时确认该换入的长期股权投资；如果换出资产为对联营企业的长期股权投资，企业应当在处置长期股权投资时点区分处置是否使企业丧失对被投资单位的重大影响，分别按照《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2号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

（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情形

非货币性资产交换中的资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件，且作为资产列报于企业的资产负债表上。通常情况下，换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点应当相同或相近，也就是说，作为非货币性资产交换的一方，企业取得换入资产的时点与其销售或处置换出资产的时点应当相同或相近。

在实务中，由于资产控制权转移所必需的运输或转移程序等方面的影响（如资产运输至对方地点所需的合理运输时间、办理股权或房产过户手续等），可能导致换入资产满足确认条件的时点与换出资产满足终止确认条件的时点存在短暂不一致，企业可以按照重要性原则，在换入资产满足确认条件和换出资产满足终止确认条件孰晚的时点进行会计处理。在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情形下，在资产负债表日，企业应当按照下列原则进行会计处理：①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的，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（其他应付款）；②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的，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（其他应收款）。

二、非货币性资产交换的计量

对于非货币性资产交换，不论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换入多项资产，换入资产的成本都有两种计量基础。

（一）以公允价值为基础计量

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值为基础计量：①该项交换具有商业实质；②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

资产存在活跃的交易市场，是资产公允价值能够可靠计量的明显证据，但不是唯一要求。属于以下三种情形之一的，公允价值视为能够可靠计量：

（1）换入资产或换出资产存在活跃交易市场。

（2）换入资产或换出资产不存在活跃交易市场，但同类或类似资产存在活跃交易市场。

（3）换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，可采用估值技术确定其公允价值。采用估值技术确定的公允价值符合以下条件之一的，视为能够可靠计量：

①采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据，但是介于一个变动范围很小的区间内。在这种情况下可以认为资产的公允价值能够可靠计量。

②在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内，区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定，企业可以采用类似《企业会计准则第 13 号——或有事项》计算最佳估计数的方法，确定资产的公允价值，在这种情况下视为公允价值能够可靠计量。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值确定换入资产的成本，换出资产的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在非货币性资产交换中，换出资产就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠计量的，应当优先考虑按照换出资产的公允价值确定换入资产成本；如果换出资产的公允价值不能可靠计量或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本，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。

（二）以账面价值为基础计量

不具有商业实质或者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，应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产成本，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。其中，收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价作为换入资产的成本。

三、商业实质的判断

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存在显著不同。②换入资产与换出资产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。

在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当重点考虑发生该项资产交换后企业预计未来现金流量发生变动的程度。只有当换入资产的未来现金流量与换出资产的未来现金流量相比发生较大变化，或使用换入资产进行经营与继续使用换出资产进行经营

所产生的预计未来现金流量现值之间的差额较大时，才表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换才具有商业实质。

（一）判断条件

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存在显著不同

企业应当对比考虑换入资产与换出资产的未来现金流量在风险、时间分布和金额三个方面的情况，以对非货币性资产交换是否具有商业实质进行综合判断。通常情况下，只要换入资产与换出资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额中的某个方面存在显著不同，即表明满足商业实质的判断条件。

例如，企业以一批生产用的设备换入一批存货，设备作为固定资产能在较长的时间内为企业带来现金流量，而存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量。两者产生现金流量的时间相差较大，即使假定两者产生未来现金流量的风险和总额均相同，也可以认为上述固定资产与存货的未来现金流量显著不同，因而交换具有商业实质。

又如，甲企业以其用于经营出租的一幢公寓楼，与乙企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是甲企业的公寓楼是租给一家财务及信用状况良好的知名上市公司作为职工宿舍，乙企业的公寓楼则是租给多个个人租户。相比较而言，甲企业无法取得租金的风险较小，乙企业取得租金依赖于所有个人租户的财务和信用状况，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，可以认为两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，因而交换具有商业实质。

2. 换入资产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

企业如果按照上述第一个判断条件难以判断非货币性资产交换是否具有商业实质，可以按照第二个判断条件，分别计算使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值和继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值，并通过二者比较来进行判断。

企业在计算预计未来现金流量现值时，应当按照资产在企业自身持续使用过程中和最终处置时产生的预计税后未来现金流量（使用企业自身的所得税税率），根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定，以体现资产对企业自身的特定价值。

从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面可能相同或相似。但是对于企业自身而言，鉴于换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，能够比换出资产发挥更大的作用，使换入企业受该换入资产影响的经营活动产生的现金流量与换出资产明显不同，使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值存在重大差异，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，则表明交换具有商业实质。

例如，甲企业以持有的某非上市公司 A 企业 10% 的股权换入乙企业拥有的一项专利权。

假定从市场参与者的角度来看，该股权与该项专利权的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间分布和金额亦相似。通过第一个判断条件难以得出交换是否具有商业实质的结论。根据第二个判断条件，对换入专利权的甲企业来说，该项专利权能够解决其生产中的技术难题，使其未来的生产产量成倍增长，从而产生的预计未来现金流量现值与换出的股权投资有较大差异，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，因而认为该交换具有商业实质。对换入股权的乙企业来说，其取得甲公司换出的 A 企业 10% 的股权后，对 A 企业的投资关系由重大影响变为控制，从而产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比也是重大的，因而可认为该交换具有商业实质。

（二）判断商业实质时对资产类别的考虑

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，通常还可以从资产是否属于同一类别的角度来进行分析。同类别的资产是指在资产负债表中列示为同一报表项目的资产，不同类别的资产是指在资产负债表中列示为不同报表项目的资产，例如存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。一般来说，不同类别的非货币性资产产生经济利益的方式不同，其产生的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面也很可能不相同。不同类别非货币性资产之间的交换（如存货和固定资产之间的交换、固定资产和长期股权投资之间的交换等）是否具有商业实质，通常较易判断；而同类别非货币性资产之间的交换（如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间的交换等）是否具有商业实质，则通常较难判断，需要根据上述两个条件综合判断。

例如，企业将一项用于出租的投资性房地产，与另一企业的厂房进行交换，换入的厂房作为自用固定资产，这一交换属于不同类别的非货币性资产之间的交换。在该交换交易下，换出的投资性房地产的未来现金流量为每期的租金，换入的固定资产的未来现金流量为该厂房独立产生或包括该厂房的资产组协同产生的现金流量。通常情况下，定期租金带来的现金流量与用于生产经营的固定资产产生的现金流量在风险、时间分布或金额方面显著不同，因而两项资产的交换具有商业实质。

再如，企业将其拥有的一幢建筑物，与另一企业拥有的在同一地点的另一幢建筑物进行交换，两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同，这一交换属于同类别的非货币性资产之间的交换。在该交换交易下，两幢建筑物未来现金流量的风险、时间分布和金额可能相同，也可能不相同。如果其中一幢建筑物可以立即出售，企业管理层也打算将其立即出售，而另一幢建筑物难以出售或只能在一段较长的时间内出售，则可以表明两项资产所产生的未来现金流量的风险、时间分布或金额显著不同，因而这两项资产的交换具有商业实质。

此外，需要说明的是，从事相同经营业务的企业之间相互交换具有类似性质和相等价值的商品，以便在不同地区销售时，这种同类别的非货币性资产之间的交换不具有商业实质。在实务中，这种交换通常发生在某些特定商品上，常见的如石油或牛奶等。

第三节 非货币性资产交换的会计处理

一、以公允价值为基础计量的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，企业应当以公允价值为基础计量。在实务中，企业在进行非货币性资产交换时，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。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的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，应当以换入资产的公允价值为基础计量。

对于非货币性资产交换中换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情形，企业在判断是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时，应当考虑确定公允价值所使用的输入值层次。企业可以参考以下情况：第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据，第二层次直接或间接可观察的输入值比第三层次不可观察输入值为公允价值提供更确凿的证据。对于换入资产和换出资产的公允价值所使用的输入值层次相同的，企业应当以换出资产的公允价值为基础计量。实务中，在考虑了补价因素的调整后，正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定，以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，换入资产与换出资产的计量分别按下列原则进行会计处理：

（1）对于换入资产，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进行初始计量。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比换出资产的公允价值更加可靠的，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。

其中，计入换入资产的应支付的相关税费应符合相关会计准则对资产初始计量成本的规定。例如，换入资产为存货的，初始计量成本包括相关税费、使该资产达到目前场所和状态所发生的运输费、装卸费、保险费以及可归属于该资产的其他成本；换入资产为长期股权投资的，初始计量成本包括与取得该资产直接相关的费用、税金和其他必要支出；换入资产为投资性房地产的，初始计量成本包括相关税费和可直接归属于该资产的其他支出；换入资产为固定资产的，初始计量成本包括相关税费、使该资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等；换入资产为生产性生物资产的，初始计量成本包括相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于该资产的其他支出；换入资产为无形资产的，初始计量成本包括相关税费以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的其他支出。上述税费均不包括准予从增值税销项税额中抵扣的进项税额。

(2) 对于换出资产, 应当在终止确认时, 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。

其中, 计入当期损益的会计处理视换出资产类别的不同而有所区别:

①换出资产为固定资产、在建工程、生产性生物资产和无形资产的, 换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额, 计入“资产处置损益”。

②换出资产为投资性房地产的, 按换出资产(或换入资产)的公允价值确认“其他业务收入”, 按换出资产账面价值结转“其他业务成本”, 二者之间的差额计入当期损益。

③换出资产为长期股权投资的, 换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额, 计入“投资收益”。

(一) 不涉及补价的情况

【例 1-1】 2020 年 9 月, A 公司以生产经营过程中使用的一台设备交换 B 公司生产的一批打印机, 换入的打印机作为固定资产管理。A、B 公司均为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 13%。设备的账面原价为 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。B 公司换入的 A 公司设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 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 15 000 元外, 没有发生其他相关税费。假设 B 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相关税费。

分析: 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。本例中, 对 A 公司来讲, 换入的打印机是经营过程中必需资产, 对 B 公司来讲, 换入的设备是生产打印机过程中必须使用的设备, 两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同, 因而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, 符合以公允价值为基础计量的两个条件, 因此, A 公司和 B 公司均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。

A 公司的账务处理如下。

A 公司换入资产的增值税进项税额 = $900\,000 \times 13\% = 117\,000$ (元)

换出设备的增值税销项税额 = $900\,000 \times 13\% = 117\,000$ (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

B 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 = $900\,000 \times 13\% = 117\,000$ （元）

换入设备的增值税进项税额 = $900\,000 \times 13\% = 117\,000$ （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

【例 1-2】 2020 年 6 月 15 日，甲公司为了提高产品质量，需要乙公司的一项专利权。经协商，甲公司与乙公司签订合同，甲公司以其持有的其联营企业丙公司 20% 的股权作为对价购买乙公司的专利权。合同开始日，甲公司长期股权投资和乙公司专利权的公允价值均为 650 万元。专利权的过户手续于 2020 年 6 月 28 日完成，正式转移至甲公司。乙公司取得丙公司 20% 的股权后，向丙公司派遣 1 名董事替代原甲公司派遣的董事，能够对丙公司实施重大影响，丙公司成为乙公司的联营企业。丙公司的股权过户、董事更换、相关董事会决议和章程修订于 2020 年 6 月 30 日完成并生效。2020 年 6 月 30 日，甲公司的长期股权投资的账面价值为 630 万元（其中投资成本为 670 万元，损益调整为 -40 万元）；乙公司专利权的账面价值为 680 万元（其中账面原价为 800 万元，累计摊销额为 120 万元）。假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。丙公司自成立以来未发生其他综合收益变动。整个交易过程中未发生其他相关税费。

分析：本例中，整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，交换的资产为长期股权投资和无形资产，属于非货币性资产交换。

对甲公司来说，换入的专利权能够大幅提高产品质量，通过生产高质量的产品并对外销售而产生现金流量，与通过换出的对丙公司的长期股权投资获得股利产生的现金流量相比，其预计未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同，因而交换具有商业实质；对乙公司来说，换入的对丙公司的长期股权投资，使丙公司成为其联营企业，可通过参与丙公司的财务管理和经营政策制定等方式，对其实施重大影响，由此从丙公司活动中获取现金流量，与换出的专利权预计产生的未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同，因而交换具有商业实质。同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值为基础计量的条件。假设均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，按照《企业会

计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定，甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认换出资产产生的损益。

因专利权和股权过户等导致换入资产和换出资产满足确认条件和终止确认条件的时点存在短暂不一致，甲公司和乙公司按照重要性原则在 2020 年 6 月 5 日进行会计处理。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权	6 500 000
长期股权投资——损益调整	400 000
贷：长期股权投资——投资成本	6 700 000
投资收益	200 000

乙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	6 500 000
资产处置损益	300 000
累计摊销	1 200 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000

（二）涉及补价的情形

对于以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，支付补价方和收到补价方应当根据不同情况分别进行处理：

1. 支付补价方

（1）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。

（2）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。

2. 收到补价方

（1）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。

（2）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。

【例 1-3】 沿用【例 1-1】，假设其他条件不变，合同约定 A 公司用于交换的设备的公允价值为 90 万元，B 公司用于交换的打印机的公允价值为 100 万元，A 公司以银行存款形式向 B 公司支付补价 10 万元。A 公司开具的增值税专用发票注明的计税价格为 90 万元，增值税额为 11.7 万元；B 公司开具的增值税专用发票注明的计税价格为 100 万元，增值税

额为 13 万元；A 公司以银行存款形式向 B 公司支付增值税差额 1.3 万元。

分析：本例中，涉及收付补价，应当计算补价占整个资产交换的比例。对于 A 公司来说，其支付的补价 10 万元占换出资产公允价值 90 万元和支付的补价 10 万元之和（或换入资产公允价值 100 万元）的比例为 10%，小于 25%，属于非货币性资产交换；对于 B 公司来说，收到的补价 10 万元占换出资产公允价值 100 万元（或换入资产公允价值 90 万元和收到的补价 10 万元之和）的比例为 10%，小于 25%，属于非货币性资产交换。

A 公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 065 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产——设备	1 500 000
银行存款	15 000
借：固定资产——打印机	1 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	130 000
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
银行存款	113 000

对于 B 公司来说，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的相关规定进行会计处理：

借：固定资产——设备	900 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	117 000
银行存款	113 000
贷：主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	130 000
借：主营业务成本	1 100 000
贷：库存商品——打印机	1 100 000

【例 1-4】沿用【例 1-2】，假设及其他条件不变，丙公司是上市公司，按照合同开始日的股票价格计算，丙公司 20% 股权的公允价值为 700 万元。乙公司专利权的公允价值为 650 万元，系第三方报价机构使用乙公司自身数据通过估值技术确定的。由于甲公司迫切需要该专利权来提高产品质量，同意乙公司以银行存款形式支付补价 40 万元。2020 年 6 月 30 日，丙公司可辨认净资产公允价值为 3 200 万元。

分析：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。补价 40 万元占整个资产交换金额的比例小于 25%，属于非货币性资产交换。

由于用于交换的两项资产的公允价值均能够可靠地计量，企业应当考虑是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。由于丙公司是上市公司，其 20% 的股权的公允价值是基于股票价格计算的，其公允价值输入值的层次为第一层次，即活跃市场上未经调整的

报价。乙公司专利权的公允价值是基于估值技术的评估值，其公允价值输入值的层次为第三层次。因此，对于甲公司来说，应当以换出资产丙公司 20% 股权的公允价值（700 万元）减去收到的补价（40 万元）作为换入资产专利权的成本（ $700 - 40 = 660$ 万元），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（ $700 - 630 = 70$ 万元）；对于乙公司来说，有确凿证据表明换入资产丙公司 20% 股权的公允价值更加可靠，应当以换入资产丙公司 20% 股权的公允价值（700 万元）作为其初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付的补价，与换出资产专利权账面价值之间的差额计入当期损益（ $700 - 40 - 680 = -20$ 万元）。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权	6 600 000
银行存款	400 000
长期股权投资——损益调整	400 000
贷：长期股权投资——投资成本	6 700 000
投资收益	700 000

乙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	7 000 000
资产处置损益	200 000
累计摊销	1 200 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000
银行存款	400 000

二、以换出资产账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

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。

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，根据下列情况分别进行处理：

（1）支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价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。

（2）收到补价的，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。

【例 1-5】 丙公司拥有一台专用设备，该设备账面原价为 450 万元，已计提折旧 330 万元，丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值为 90 万元，两项资产均未计提减值准备。丙公司决定以其专用设备交换丁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；丁公司拥有

的长期股权投资在活跃市场中没有报价，其公允价值也不能可靠计量。经双方商定，丁公司支付了 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。对丙公司而言，收到的补价 $20 \text{ 万元} \div \text{换出资产账面价值 } 120 \text{ 万元} = 16.7\%$ ，小于 25%。因此，该项交换属于非货币性资产交换，丁公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，丙、丁公司换入资产的成本均应当以换出资产的账面价值为基础确定。

丙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——专用设备	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

丁公司的账务处理如下：

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

从上例可以看出，尽管丁公司支付了 20 万元补价，但由于整个非货币性资产交换是以账面价值为基础计量的，支付补价方和收到补价方均不确认损益。对丙公司而言，换入资产是长期股权投资和银行存款 20 万元，换出资产专用设备的账面价值为 120 万元（ $450 - 330 = 120$ 万元），因此，长期股权投资的成本就是换出资产专用设备的账面价值减去货币性资产补价的差额，即 100 万元（ $120 - 20 = 100$ 万元）；对丁公司而言，换出资产是长期股权投资和银行存款 20 万元，换入资产专用设备的成本等于换出资产的账面价值，即 110 万元（ $90 + 20 = 110$ 万元）。由此可见，在以账面价值为基础计量的情况下，发生的补价是用来调整换入资产成本的，不涉及确认损益问题。

三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

在非货币性资产交换中，企业可以以一项非货币性资产换入另一企业的多项非货币性资产，或以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产换入另一企业的多项非货币性资产，这些交换也可能涉及补价。

对于涉及多项资产的非货币性资产交换，企业同样应当首先判断交换是否符合以公允价值为基础计量的两个条件，再分情况确定各项换入资产的初始计量金额，以及各项换出资产终止确认的相关损益。

（一）以公允价值为基础计量的情况

涉及多项资产的非货币性资产交换符合以公允价值为基础计量的，通常可以分为以下情形：

1. 以换出资产的公允价值为基础计量的

(1) 对于同时换入的多项资产, 由于通常无法将换入资产与换出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)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。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。

(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。

2. 以换入资产的公允价值为基础计量的

(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。

(2) 对于同时换出的多项资产, 由于通常无法将换入资产与换出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。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, 应当将终止确认的金融资产公允价值从换入资产公允价值总额中扣除。

【例 1-6】 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。经协商, 甲公司和乙公司于 2020 年 1 月 25 日签订资产交换合同, 当日生效。合同约定, 甲公司用于交换的资产包括: 一间生产用厂房, 公允价值为 110 万元; 一幢自购入时就全部用于经营出租的公寓楼, 公允价值为 390 万元。乙公司用于交换的资产包括: 一块土地的使用权, 公允价值为 240 万元; 经营过程中使用的 10 辆货车, 公允价值为 300 万元。甲公司以前以银行存款形式向乙公司支付补价 40 万元。双方于 2020 年 2 月 1 日完成了资产交换手续。交换当日, 甲公司厂房的账面价值为 120 万元(其中账面原价为 150 万元, 已计提折旧 30 万元), 作为采用成本模式计量的投资性房地产的公寓楼的账面价值为 360 万元(其中账面原价为 420 万元, 已计提折旧 60 万元), 乙公司的土地使用权的账面价值为 210 万元(其中成本为 220 万元, 累计摊销额为 10 万元), 10 辆货车的账面价值为 320 万元(其中账面原价为 400 万元, 已计提

折旧 80 万元)。甲公司开具两张增值税专用发票,分别注明厂房的计税价格为 110 万元,增值税额为 9.9 万元;公寓楼的计税价格为 390 万元,增值税额为 35.1 万元。乙公司开具两张增值税专用发票,分别注明土地使用权的计税价格为 240 万元,增值税额为 21.6 万元;10 辆货车的计税价格为 300 万元、增值税额为 39 万元。

甲公司用银行存款形式向乙公司支付增值税差额 15.6 万元。在交易过程中,甲公司用银行存款支付了土地使用权的契税及过户费用 5 万元,乙公司用银行存款分别支付了厂房和公寓楼的契税及过户费用 3 万元和 10 万元。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备,上述资产交换后的用途不发生改变。不考虑其他税费。

分析: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金额的比例。补价 40 万元占整个资产交换金额 540 万元的比例为 7.41%,小于 25%,属于非货币性资产交换。

本例中用于交换的厂房是通过在使用寿命内与其他资产协同生产产品并对外销售而产生现金流量,公寓楼是通过经营出租并定期收取租金而产生稳定均衡的现金流量,土地使用权是通过在其上建造房屋后与房屋共同产生现金流量,货车是通过使用或提供服务而产生独立的现金流量,各项资产的未来现金流量在风险、时间分布和金额方面均明显不同,因而交换具有商业实质。同时,各项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合以公允价值为基础计量的条件。假设均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本,并确认各项换出资产产生的损益。

甲公司的账务处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额(见表 1-1)。

表 1-1 换入资产的初始计量金额(1)

单位:元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值+支付的补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
土地使用权	2 400 000	—	2 400 000	50 000	2 450 000
货 车	3 000 000	—	3 000 000	0	3 000 000
合 计	5 400 000	5 400 000	5 400 000	50 000	5 450 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益(见表 1-2)。

表 1-2 换出资产终止确认的相关损益(1)

单位:元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
厂 房	1 200 000	1 100 000	-100 000
公寓楼	3 600 000	3 900 000	300 000
合 计	4 800 000	5 000 000	200 000

(3) 甲公司的会计分录。

①终止确认换出的厂房，转入固定资产清理：

借：固定资产清理	1 200 000
累计折旧——厂房	300 000
贷：固定资产——厂房	1 500 000

②确认换入的土地使用权和货车，同时确认换出资产相关损益：

借：无形资产——土地使用权	2 400 000
固定资产——货车	3 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	606 000
资产处置损益	100 000
贷：固定资产清理	1 200 000
其他业务收入	3 900 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	450 000
银行存款	556 000

③确认换入的土地使用权的相关税费：

借：无形资产——土地使用权	50 000
贷：银行存款	50 000

④终止确认换出的投资性房地产，结转其他业务成本：

借：其他业务成本	3 600 000
投资性房地产累计折旧	600 000
贷：投资性房地产	4 200 000

乙公司的账务处理如下：

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额（见表 1-3）。

表 1-3 换入资产的初始计量金额（2）

单位：元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值－收到的补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
厂 房	1 100 000	—	1 100 000	30 000	1 130 000
公寓楼	3 900 000	—	3 900 000	100 000	4 000 000
合 计	5 000 000	5 000 000	5 000 000	130 000	5 130 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益（见表 1-4）。

表 1-4 换出资产终止确认的相关损益（2）

单位：元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
土地使用权	2 100 000	2 400 000	300 000
货 车	3 200 000	3 000 000	-200 000
合 计	5 300 000	5 400 000	100 000

(3) 乙公司的会计分录。

①终止确认换出的 10 辆货车, 转入固定资产清理:

借: 固定资产清理	3 200 000
累计折旧——货车	800 000
贷: 固定资产——货车	4 000 000

②确认换入的厂房和公寓楼, 同时确认换出资产相关损益:

借: 固定资产——厂房	1 100 000
投资性房地产——公寓楼	3 900 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	450 000
银行存款	556 000
累计摊销	100 000
贷: 无形资产——土地使用权	2 200 000
固定资产清理	3 200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	606 000
资产处置损益	100 000

③确认换入厂房和公寓楼的相关税费:

借: 固定资产——厂房	30 000
投资性房地产——公寓楼	100 000
贷: 银行存款	130 000

【例 1-7】沿用【例 1-6】, 假设其他条件不变, 合同约定甲公司用于交换的资产还包括一项对 P 公司的股票投资, 甲公司将该投资作为交易性金融资产核算。该股票投资在 2020 年 1 月 25 日的公允价值为 30 万元, 账面价值为 25 万元。由于该股票有较好的前景, 按合同约定甲公司向乙公司支付补价 8 万元。

分析: 本例中, 甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本, 并确认各项换出资产产生的损益。另外, 甲公司和乙公司用于交换的非货币性资产中包含交易性金融资产, 属于由《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。甲公司和乙公司应按照《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》的规定分别对换出和换入的交易性金融资产进行会计处理。

甲公司的账务处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额(见表 1-5)。

表 1-5 换入资产的初始计量金额(3)

单位: 元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值 + 支付的补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
土地使用权	2 400 000	—	2 391 100	50 000	2 441 100
货 车	3 000 000	—	2 988 900	0	2 988 900
合 计	5 400 000	5 380 000	5 380 000	50 000	5 430 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益 (见表 1-6)。

表 1-6 换出资产终止确认的相关损益 (3)

单位: 元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
股票投资	250 000	300 000	50 000
厂 房	1 200 000	1 100 000	-100 000
公寓楼	3 600 000	3 900 000	300 000
合 计	5 050 000	5 300 000	250 000

(3) 甲公司的会计分录: (略)

乙公司的账务处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额。

乙公司换入的多项资产中包含由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的交易性金融资产, 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。

乙公司在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时, 应当将该金融资产公允价值从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) 中扣除 (见表 1-7)。

表 1-7 换入资产的初始计量金额 (4)

单位: 元

换入资产	公允价值	用于分摊的金额	分摊额	相关税费	初始计量金额
厂 房	1 100 000	—	1 104 400	30 000	1 134 400
公寓楼	3 900 000	—	3 915 600	100 000	4 015 600
合 计	5 000 000	5 020 000	5 020 000	130 000	5 150 000
股票投资	300 000	—			300 000

注: 用于分摊的金额 = (换出资产公允价值总额 - 收到的补价) - 换入金融资产的公允价值

$$= (2\,400\,000 + 3\,000\,000 - 80\,000) - 300\,000$$

$$= 5\,020\,000$$

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益: (略)

(3) 乙公司的会计分录: (略)

(二) 以账面价值为基础计量的情况

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。

【例 1-8】 2020 年 5 月, 甲公司因经营战略发生较大转变, 产品结构发生较大调整, 原生产产品的专用设备、专利技术等已不符合生产新产品的需要, 经与乙公司协商, 将该专用设备及专利技术与乙公司一幢在建的建筑物及一项对丙公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专用设备的账面原价为 1 200 万元, 已提折旧 750 万元; 专利技术账面原价为 450 万元, 已摊销金额为 270 万元。乙公司在建工程截止到交换日的成本为 525 万元, 对丙公司的长期股权投资账面余额为 150 万元。由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见, 因此公允价值不能可靠计量。乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定, 其公允价值不能可靠计量, 由于丙公司不是上市公司, 乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备, 假定不考虑相关税费等因素。

分析: 本例中不涉及收付货币性资产, 属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量, 甲公司和乙公司均应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额, 换出资产不确认损益。对于同时换入的多项资产, 应当按照各项换入资产原账面价值的相对比例, 将换出资产账面价值总额分摊至各项换入资产, 作为各项换入资产的初始计量金额; 换出资产终止确认时按照账面价值转销, 不确认损益。

甲公司的账务处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额 (见表 1-8)。

表 1-8 各项换入资产的初始计量金额

单位: 元

换入资产	在换出方的原账面价值	换出资产账面价值	初始计量金额
在建工程	5 250 000	—	4 900 000
长期股权投资	1 500 000	—	1 400 000
合 计	6 750 000	6 300 000	6 300 000

(2) 对于同时换出的多项资产, 终止确认时按照账面价值转销, 不确认损益。

(3) 甲公司的会计分录:

借: 固定资产清理	4 500 000
累计折旧	7 500 000
贷: 固定资产——专用设备	12 000 000
借: 在建工程	4 900 000
长期股权投资	1 400 000
累计摊销	2 700 000
贷: 无形资产——专利技术	4 500 000
固定资产清理	4 500 000

乙公司的账务处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额 (见表 1-9)。

表 1-9 各项换入资产的初始计量金额

单位：元

换入资产	在换出方的原账面价值	换出资产账面价值	初始计量金额
专用设备	4 500 000	—	4 821 400
专利技术	1 800 000	—	1 928 600
合 计	6 300 000	6 750 000	6 750 000

(2) 对于同时换出的多项资产，终止确认时按照账面价值转销，不确认损益。

(3) 乙公司的会计分录：

借：固定资产——专用设备	4 821 400
无形资产——专利技术	1 928 600
贷：在建工程	5 250 000
长期股权投资	1 500 000

四、非货币性资产交换的信息披露

企业应当在财务报表附注中披露有关非货币性资产交换的下列信息：

1. 非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因；
2. 换入资产、换出资产的类别；
3. 换入资产初始计量金额的确定方式；
4. 换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值；
5. 非货币性资产交换确认的损益。



思考题

1. 什么是货币性资产？什么是非货币性资产？两者的主要区别是什么？
2. 什么是非货币性资产交换？非货币性资产交换有哪些特征？
3. 如何判断某项资产公允价值是否能够可靠计量？
4. 如何判断非货币性资产交换是否具有商业实质？
5. 在以公允价值为基础计量的模式中如何对换入换出资产进行会计处理。
6. 在以账面价值为基础计量的模式中如何对换入换出资产进行会计处理。
7. 非货币性资产交换中发生补价对换入资产成本有何影响？
8. 在多项资产换多项资产情形下各项换入资产成本如何确定？

拓展阅读



即测即练

自
学
自
测



扫
描
此
码