

2008备考CPA辅导第九章非货币性资产第四节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/339/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_339233.htm 第四节 非货币性多项资产 [例题

考点提示] 不具有商业实质的非货币性换入单项资产的会计处理。 [经典例题] 正保公司06年初与乙公司发生下列产:)业务

：正保公司用自己拥有的存货、固定资产和长期股权投资与对方的存货、无形资产和股权相:)。正保公司存货账面原值为1000万，计提了跌价准备100万，公允价值为1200万，增值税率17%，消费税率10%，运出存货发生运费10万；正保公司固定资产账面原值1000万，累计折旧100万，减值准备100万，公允价值为1000万，换出固定资产发生运费200万；正保公司长期股权投资账面余额500万，公允价值500万，计提减值100万，换出长期股权投资支付相关费用10万；乙公司存货账面价值800万，公允价值1000万，增值税率17%；乙公司无形资产账面原值1000万，公允价值900万；乙公司股权公允价值为900万，账面价值700万。正保公司另支付补价100万，支付换入存货运费200万，支付换入的长期股权投资相关费用10万。要求作出上述业务的会计分录，分别区分具有商业实质和不具有商业实质两种情况处理。 [例题答案] 1、具有商业实质的非货币性资产 换入资产入账价值 = 换出资产公允价值

$(1200 + 1000 + 500) + \text{支付的相关税费} (1200 \times 17\% + 200 \times 93\% + 10) + \text{支付的补价} 100 - \text{可以抵扣的进项} 1000 \times 17\% = 3030$ 换入的存货的入账价值 $= 3030 \times 1000 / (1000 + 900 + 900) = 1082.14$ ，换入无形资产的入账价值 $= 3030 \times 900 / (1000 + 900 + 900) = 973.93$ ，换入的长期股权投资的入账价

值 = 973.93 正保公司非货币性资产:) 的会计分录. (1) 借: 固定资产清理 1000 固定资产减值准备 100 累计折旧 100 贷: 固定资产 1000 银行存款 200 (2) 借: 库存商品 1082.14 应交税费 - 应交增值税 (进项税额) 117 无形资产 973.93 长期股权投资 973.93 长期股权投资减值准备 100 营业外支出 - 非货币性资产:) 损益 53 贷: 固定资产清理 1000 主营业务收入 1200 应交税费 - 应交增值税 (销项税额) 204 长期股权投资 500 投资收益 90 银行存款 306 (3) 借: 销售费用 9.3 应交税费 - 应交增值税 (进项税额) 0.7 贷: 银行存款 10 借: 应交税费 - 应交增值税 (进项税额) $200 \times 7\% = 14$ 贷: 银行存款 14 借: 营业税金及附加 120 贷: 应交税费 - 应交消费税 120 (4) 借: 主营业务成本 900 存货跌价准备 100 贷: 库存商品 1000 2、不具有商业实质的非货币性资产:) 换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 $(1000 - 100 + 1000 - 100 - 100 + 500 - 100)$ + 支付的相关税费 $(1200 \times 17\% + 1200 \times 10\% + 200 \times 93\% + 10)$ + 支付的补价 $100 -$ 可以抵扣的进项 $1000 \times 17\% = 2550$ 乙公司存货账面价值 = 800万, 无形资产账面价值 = 1000万, 长期股权投资账面价值 = 700万 换入的存货的入账价值 = $2550 \times 800 / (800 + 1000 + 700) = 816$, 换入无形资产入账价值 = $2550 \times 1000 / (800 + 1000 + 700) = 1020$, 换入的长期股权投资的入账价值 = $2550 \times 700 / (800 + 1000 + 700) = 714$ 正保公司非货币性资产:) 的会计分录. (1) 借: 固定资产清理 1000 固定资产减值准备 100 累计折旧 100 贷: 固定资产 1000 银行存款 200 (2) 借: 库存商品 816 应交税费 - 应交增值税 (进项税额) 117 无形资产 1020 长期股权投资 714 长期股权投资减值准备 100 存货跌价准备 100 营业外支出 157 贷: 固定资产清理

1000 库存商品 1000 1200 应交税费 - 应交增值税（销项税额）
204 应交税费 - 应交消费税 120 长期股权投资 500 银行存款
253 （3）借：销售费用 9.3 应交税费 - 应交增值税（进项税额）
0.7 贷：银行存款 10 借：应交税费 - 应交增值税（进项税额）
 $200 \times 7\% = 14$ 贷：银行存款 14 [例题总结与延伸] 不具有商业实质的非货币性资产:)的会计处理和具有商业实质的区别在于：不具有商业实质的情况不确认损益：教材中有关于不具有商业实质的确认损益的情况，这种情况虽然一般考试会避免，但是从理解教材内容上来说，应该明确一下。另外对于非货币性资产:)中发生的相关税费的处理要著重注意价内税和费用的处理。价内税组成了资产的公允价值，但是不构成资产的账面价值，那么在“支付的相关税费”中就需要核算这部分价内税了；关于相关费用著重掌握一个原则：为换入资产发生的费用是要计入到换入资产的入账价值中的；如果是为了换出资产发生的费用是不影响换入资产入账价值的，具体情况按照下面给出的总结处理。税法上对于非货币性资产:)是要确认收入的，虽然不具有商业实质的不确认损益，税法上把非货币性资产:)分解为两个过程：出售和购买环节。但是这里形成的不是暂时性差异，是作为非暂时性差异处理的，直接调整当期的应纳税所得额，不确认递延所得税。 [知识理解与总结] 1、关于具有商业实质的非货币性资产:)：增值税并不影响非货币性资产:)损益的确认，价内税会影响到单项资产的损益问题，但不影响整体损益的确认问题。确认损益需要区分是整体损益还是单项资产损益，而损益的确认都是要求是具有商业实质的情况下，如果是不具有商业实质的情况，非货币性资产:)损益和单项资产损益都是不确认的

。对于整体损益来说主要就是看换出和换入资产的公允价值与补价的差额问题，这点一定要注意是和增值税和相关税费没有关系；如果是单项资产损益的确认的，是按照单项资产的公允价值和账面价值的差额确定的，如果发生了相关流转税等价内税的需要明白影响的是单项资产损益。比如换出固定资产的营业税是要作为固定资产清理核算的，换出无形资产的营业税直接冲减的是确认的无形资产营业外收入；换出应税消费品的一般消费税是作为营业税金及附加处理的。如果是换出投资性房地产的发生的营业税是作为营业税金及附加处理，因为这是属于企业的其他业务范畴。

2、关于换出资产和换入资产发生的费用处理。一般情况认为如果是换入资产直接发生的费用是作为换入资产入账价值核算的，也就是在“支付的相关税费”中核算；如果是为了换出资产发生的相关费用，影响的是单项资产的损益，不在“支付的相关税费”中核算，不影响换入资产的入账价值。所以从这个意义上说，具有商业实质的非货币性资产：)

中单项资产的损益不仅仅是按照资产的公允价值和账面价值的差额来确定的，还受到了发生的价内税和相关费用的影响，在观念上注意更新一下，不要太狭隘。

3、关于换出单项资产的损益的确认问题可以参照教材大致掌握一下：换出固定资产和无形资产的是要确认营业外收入的；换出金融资产的是要确认投资收益的；换出投资性房地产或者是原材料的是要确认其他业务收入的；换出产品的是要确认主营业务收入的。如果是换出自己发行的股票的，一般是作为定向发行股票处理，那么股票公允价值和面值的差额是要确认为资本公积 - 股本溢价的，发生的相关费用是冲减的是资本公积 - 股本溢价，和

整体的:)成本没有关系。上述的处理可以适用于非同一控制下的企业合并中。 [容易犯错的地方] 1、不具有商业实质的非货币性资产:)主要注意一下价内税的处理，和增值税的处理是类似的。 2、不具有商业实质的非货币性资产:)不确认整体:)损益和单项资产损益。 3、不具有商业实质的非货币性资产:)可以拓展到同一控制下的企业合并，以非货币性资产为合并对价的会计处理。 4、关联方交易并不一定都没有商业实质，一般情况按照不具有商业实质处理，但是要看题目条件。 [错题举例] 正保公司用自己生产的存货A产品和乙公司的固定资产车床进行:)，已知正保公司换出存货账面原值为1000万，计提了存货跌价准备200万，存货公允价值和计税价格都是1500万，该存货属于应税消费品，消费税率10%，增值税率17%，换出存货发生运费100万；换入的乙公司的固定资产账面原值2000万，已经计提折旧600万。计提减值200万，公允价值为1600万。分别给出具有商业实质和不具有商业实质情况下的换入车床的入账价值。 解析：具有商业实质情况下，换入车床入账价值 = 换出资产的公允价值1500 + 支付的相关税费 $1500 \times 17\% = 1755$ 万；整体损益 = 换入资产公允价值1600 - 换出资产公允价值1500 = 100 不具有商业实质情况下，换入车床入账价值 = 换出资产账面价值 $(1000 - 200) +$ 支付的相关税费 $1500 \times (17\% + 10\%) = 1205$ ，不确认单项资产损益和整体损益。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。 详细请访问 www.100test.com