

2008备考CPA辅导第九章非货币性资产第三节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/448/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_448388.htm

第三节 不具有商业实质的单项资产 [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：（1）正保公司用自己拥有的丙公司应收账款1000万与乙公司：一固定资产，该项固定资产账面原值为1000万，计提折旧100万，减值计提100万，公允价值为900万，乙公司支付补价100万。正保公司支付运回乙公司设备的运费5万。

（2）正保公司用自有的固定资产设备一台和乙公司的100量汽车：)。正保公司该项固定资产账面原值200万，累计折旧10万，计提减值10万，换出固定资产发生运费50万，换入乙公司汽车发生运费20万；乙公司汽车作为固定资产核算，账面原值为250万，累计折旧20万，减值30万，正保公司支付补价20万，该项交易不具有商业实质。（3）正保公司用自己的存货与乙公司的长期股权投资：)，该项存货账面原值100万，公允价值100万，存货跌价准备10万，增值税率17%，消费税率10%，换出存货发生运费5万，换入长期股权投资支付相关税费2万；乙公司该项长期股权投资账面原值150万，计提减值50万。假设该项交易不具有商业实质。要求作出上述业务的会计分录。 [例题答案] （1）该业务不属于非货币性资产：)

：固定资产入账价值 = $900 + 5 = 905$ 借：固定资产 905 银行存款 95 贷：应收账款 1000 （2）正保公司换入的汽车入账价值 = $(200 - 10 - 10) + 20 + 20 = 220$ 借：固定资产清理 230 累计折旧 10 固定资产减值准备 10 贷：固定资产 200 银行存款 50

借：固定资产 - 汽车 220 营业外支出 50 贷：固定资产清理
230 银行存款 40 (3) 长期股权投资入账价值 = (100 - 10)
+ 100 × (17% + 10%) + 2 = 119 借：长期股权投资 119 存货
跌价准备 10 贷：库存商品 100 应交税费 - 应交增值税 17 应交
税费 - 应交消费税 10 银行存款 2 借：销售费用 5 × 93% 应交
税费 - 应交增值税 (进项税额) 5 × 7% 贷：银行存款 5 [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。 [知识点理解与总结] 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额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