

2008备考CPA辅导第九章非货币性资产第二节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/492/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c67_492770.htm

第二节 具有商业实质的单项资产 [例题考点提示] 具有商业实质的会计处理：换入资产的入帐价值=换出资产公允价值 支付的相关税费（不包括营业税、消费税、资源税等价内税）-可抵扣的进项税 支付的补价（-收到的补价），并确认相关损益 [经典例题] 正保公司以一台设备和一批存货换入乙公司的一辆汽车，该设备的帐面原值为80万，累计折旧为40万，计提减值20万，公允价值为40万，换出该设备发生运费5万；正保公司换出存货账面原值100万，计提存货跌价准备10万，公允价值和计税价格一致为100万，增值税率为17%，消费税率10%，换出存货发生运费5万；乙公司汽车的公允价值为145万，帐面原值为200万，累计折旧为40万，已提减值10万，正保公司支付补价5万，另支付换入汽车的运费2万，要求作出双方非货币性资产:)的会计分录。 [例题答案] 正保公司：（1）换出固定资产设备：借：固定资产清理 25 固定资产减值准备 20 累计折旧 40 贷：固定资产 80 银行存款 5 借：所得税费用 6.6 贷：递延所得税资产 6.6 （2）换入汽车入账价值 = $40 + 100 + 100 \times 17\% + 2 + 5 = 164$ 借：固定资产 - 汽车 164 贷：银行存款 5 固定资产清理 25 主营业务收入 100 应交税费 - 应交增值税 17 营业外收入 - 处置非流动资产损益 15 （3）结转成本和费用借：销售费用 $5 \times 93\%$ 应交税费 - 应交增值税（进项税额） $5 \times 7\%$ 贷：银行存款 5 借：主营业务成本 90 存货跌价准备 10 贷：库存商品 100 借：营业税金及附加 10 贷：应交税费 - 应交消费税 $100 \times 10\%$

= 10借：所得税费用 3.3 贷：递延所得税资产 3.3乙公司分录
 ：换入设备和存货的入账价值 = $145 - 5 - 100 \times 17\% = 123$ ，换入的设备的入账价值 = $123 \times 40 / (40 + 100) = 35.14$ ，换入存货的入账价值 = $123 \times 100 / (40 + 100) = 87.86$ 借：固定资产清理 150 固定资产减值准备 10 累计折旧 40 贷：固定资产 200 借：固定资产 35.14 库存商品 87.86 应交税费 - 应交增值税（进项税额） 17 营业外支出 - 处置非流动资产损益 5 贷：固定资产清理 150 [例题总结与延伸] 具有商业实质的非货币性资产:) 中，需要注意的就是相关税费的核算，价外税的核算不区分是否具有商业实质；价内税的核算需要区分是否具有商业实质。具有商业实质情况下：价内税因为已经在换出资产的公允价值中包含了，因此像营业税、消费税、资源税等税费不需要在“支付的相关税费”中核算，镇魂歌时候换入资产入账价值 = 换出资产公允价值 + 支付的相关税费（不包括价内税） - 可以抵扣的进项 + 支付的补价 / - 收到的补价；如果是不具有商业实质的非货币性资产:)的，支付的由于视同销售产生的价内税不在“换出资产的账面价值”中，所以需要在“支付的相关税费”中核算。具有商业实质的非货币性资产:)的会计处理和单项资产的损益确认问题的会计处理可以延伸到非同一控制下的企业合并中。如果非同一控制下企业合并是以非货币行资产作为合并对价的，那么会计处理基本上可以按照非货币性资产处理。 [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，这点一定要注意的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、换出资产发生的价内税的处理：需要区分是否具有商业实质，着重掌握的是价内税是在公允价值中包含的，掌握了这一点就可以了。影响的是单项资产损益的确认。 2、换出资产发生的价外税的处理：不需要区分是否具有商业实质。但是要区分是否换入资产的进项税费能够抵扣。不影响非货币性资产:)的损益的确认。 3、换出资产的整体损益的确认和单项资产损益的额确认问题，要记住几种常见的换出资产的损益的确认问题。另外注意相关费用的处理：需要区分是否为换入资产发生的费用。 [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 and 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