

非货币性资产交换损益处理会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/534/2021\\_2022\\_\\_E9\\_9D\\_9E\\_E8\\_B4\\_A7\\_E5\\_B8\\_81\\_E6\\_c42\\_534312.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/534/2021_2022__E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c42_534312.htm)

非货币性资产交换的实质是以物换物，交换时双方本着互惠的原则，以公允价值相等的商品进行互换，同时对换出资产账面价值与公允价值的差额确认为资产处置损益。但有时相互交换的资产公允价值不一定恰好完全一致，虽可通过补价进行调整，但仍可能出现一方为了使交换成功，愿意接受不利的交换条件，从而导致交换过程中产生特殊交换损益的情况。

### 一、准则对交换损益的会计处理

对非货币性资产交换过程中出现的特殊损益，现行会计处理分两种情况：一种是在单项资产交换的情况下，记入资产处置损益，不单独确认由于资产交换产生的损益；另一种是在涉及多项资产交换的时候，由于交换而产生的损益被分摊计入各换入资产的成本。下面举例进行说明（不考虑相关税费）：

例：甲、乙公司协商，甲公司以其拥有的用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司公寓楼的账面原价为9000万元，已提折旧1500万元，在交换日的公允价值为8000万元。乙公司股票投资账面价值为6000万元，采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为7500万元。由于甲公司急于处理该幢公寓楼，乙公司仅支付了450万元给甲公司，导致甲公司在此次交换中出现交换损失50万元。该资产交换具有商业实质，同时股票和公寓楼的公允价值均能可靠计量，甲、乙公司本应以换出资产公允价值为基础确定换入资产的成本，但由于有确凿证据证明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加

可靠，因此采用换入资产的公允价值作入账成本，并确认损益。甲公司的账务处理如下：借：其他业务成本7500 投资性房地产累计折旧1500 贷：投资性房地产9000 借：交易性金融资产7500 银行存款450 贷：其他业务成本7500 其他业务收入450 乙公司的账务处理如下：借：投资性房地产8000 贷：交易性金融资产6000 银行存款450 投资收益1550 上述会计处理，对甲公司而言，其公寓楼的账面价值7500万元和公允价值8000万元的差额是500万元，之所以只确认450万元的其他业务收入，是因为在交换过程中产生了50万元的非货币性资产交换损失。同样道理，乙公司确认的投资收益金额也不合适，对乙公司而言，其投资收益应是该股票投资的账面价值和公允价值的差额1500万元，而多出来的50万元是由于非货币性资产交换产生的。上述处理，就是将非货币性资产交换产生的交换损益记入相关资产的处置损益，而当交换涉及多项资产时，如果出现交换损益，则是将该损益分摊记入资产价值。例：甲、乙公司适用的增值税税率均为17%，2009年8月经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的厂房及库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的办公楼、汽车。甲公司：厂房：账面原价2100万元，累计折旧780万元，公允价值1100万元；库存商品：账面余额300万元，公允价值350万元，公允价值等于计税价格。合计：账面价值1620万元，公允价值1450万元 乙公司：办公楼：账面原价2000万元，累计折旧1000万元，公允价值1100万元；汽车：账面原价600万元，累计折旧370万元，公允价值250万元；乙公司另外向甲公司支付银行存款100万元。合计：账面价值：1330万元，公允价值1450万元 假定整个交易过程中没有发生除增值税以外的其

他税费，甲公司开具增值税专用发票给乙公司，金额为 $350 \times 17\% = 59.5$ 万元。实际上，本题主要是处理用于交换的库存商品产生的增值税，因为对甲乙双方来说，用于交换的资产的公允价值都是1450万元，但对甲企业来说，开出了增值税专用发票，却没有从对方手中得到相应价值的资产，导致企业承受了59.5万元的损失，这59.5万元的损失由换入的两项资产办公楼、汽车（不包括银行存款）分担，增加两项资产的入账价值。对换入方乙来说，收到增值税专用发票，有59.5万元可用于抵扣，相当于得到了59.5万元的好处，因此，这59.5万元的好处同样由换入资产厂房、原材料负担，降低换入资产入账价值。所以按照现行方法，甲公司换入资产成本计算如下（乙公司计算略）：

1. 换出库存商品的增值税销项税额： $350 \times 17\% = 59.5$ 万元
2. 计算换入、换出资产公允价值总额：  
换出资产公允价值总额 =  $1100 + 350 = 1450$ 万元  
换入资产公允价值总额 =  $1100 + 250 = 1350$ 万元
3. 计算换入资产总成本：换入资产总成本 = 换出资产公允价值 - 补价 + 应支付的相关税费 =  $1450 - 100 + 350 \times 17\% = 1409.5$ 万元
4. 计算换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例：  
办公楼公允价值所占比例 =  $1100 \div 1350 = 81.5\%$   
汽车公允价值所占比例 =  $250 \div 1350 = 18.5\%$
5. 计算换入各项资产的成本：  
办公楼的成本： $1409.5 \times 81.5\% = 1148.74$ 万元  
汽车的成本： $1409.5 \times 18.5\% = 260.76$ 万元

从上述核算可以看出，当交换涉及多项资产时，如果出现交换损益，目前的处理是将该损益分配给换入资产价值。实际上上述计算完全可以简化为：办公楼入账成本 = 本身的公允价值 1100 + 按公允价值比例分摊的损失  $1100/1350 \times 59.5 = 1148.74$ 万元  
汽车入账成本 = 本身的公允价值 250 + 按

公允价值比例分摊的损失 $250/1350 \times 59.5 = 260.76$ 万元

二、现行处理的缺陷 非货币性资产交换处理方法有其独特之处，但也存在一些缺陷，不仅计算繁琐，而且导致换入资产的入账价值不符合资产的实际价值，得到好处的一方低估资产入账价值，发生损失的一方高估资产入账价值。同时多项资产交换和单项资产交换中产生的交换损益的处理不一致，违背可比性原则。

三、非货币性资产交换损益处理 为防范上述情况的出现，能否对非货币性资产交换中产生的交换损益换一种处理方式，设立“营业外支出资产交换损失”和“资本公积资产交换利得”。即将非货币性资产交换中的损益区分两类：一是资产处置损益，二是非货币性资产交换损益。对换出资产账面价值和公允价值的差额，作为资产处置损益，记入相应科目；对换出资产公允价值和换入资产公允价值的差额，如果是损失，记入“营业外支出资产交换损失”，如果是收益就记入“资本公积资产交换利得”，换入资产的入账价值则均以公允价值为基础。采用此种处理方法有以下优点：

（一）企业损益更加真实 交换资产的账面价值与公允价值的差额作为资产处置损益，记入相关的损益科目，以反映资产真实的升值、贬值损益。交换产生的损失记入营业外支出，收益作为资本公积，使提供的会计信息既能更真实反映企业的实际损益，同时也起到防范会计利润造假的作用。百考试题助你成功

（二）资产的入账价值更加符合实际 因为在多项资产交换过程中产生的交换损益，是由换入资产分担的，会使资产的入账价值虚增或虚减，导致资产的入账价值既不是公允价值，也不符合历史成本定义，即不符合五种价值计量模式中的任一种。采用上述两种损益观后，资产的入账价值

以公允价值为基础，更加符合资产价值实际。（三）会计处理更加一致单项资产交换产生的损益记入资产处置损益，多项资产交换产生的损益分摊记入换入资产价值，导致会计处理不一致，而将单、多项资产交换损益统一处理后，能有效地避免上述情况的发生，使会计处理符合一致性原则。（四）会计核算更加简化在不违背真实反映的前提下，会计核算应该是越简单越好，将非货币性资产交换损益划分为两类，不必将资产交换过程中产生的交换损益分配给换入资产，能极大地简化会计核算，尤其在多项资产交换时简化作用更加明显。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](http://www.100test.com)