

2009年中级会计职称会计实务知识点总结：第八章会计师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/548/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_548573.htm

第八章 非货币性资产交换 一、主要账务处理 非货币性资产交换首先的一个问题是是否具有商业实质，教材中说了很多玄乎的判断标准，什么未来现金流量的金额、风险、时间存在差异，这个没有学过财管的人肯定云山雾罩，不知所云。其实对于中级考生来说，这个标准还是要背会，理解呢其实很简单，说白了就是两个资产性质有差异，而且一般不是一点点的差异，至少在外表上会有。比方说拿固定资产换了长期股权投资，去的时候是用车拉着，回来的时候用口袋装着。意思就是说换出去的和换回来的压根不是一路人，一般这样的情况是具有商业实质的；如果是另外的情况，比如一水的奥迪换回来一水的奥拓，本身两者就是差不多的东西，性质没有什么差别，所以一般就没有商业实质了。当然这是很简单的理解了。不管是具有商业实质还是不具有商业实质，换回来的东西怎么入账？就是以实际付出的成本来计量的，因为对你来说，你实际上就是付出了那么多的成本，那么很自然的你觉得换进来的就是值那么多的钱，所以换入的资产一般是按照换出资产的公允价值或者是账面价值为基础来核算的，为什么按照换出呢？从下面的公式可以看出：
$$\text{换入资产入账价值} = \text{换出资产公允价值} / \text{账面价值} + \text{支付的相关税费} - \text{可以抵扣的进项} + \text{支付的补价} - \text{收到的补价}$$
之所以要以换出资产为基础，就是为了准确的核算公式后面的“相关税费”和“进项”等项目；另外就是出于交易公平的考虑，一手交钱，一手交货，既然交易达

成了，你肯定认为买进来的这个东西就是值这么多钱，所以以换出资产为基础很自然而然的。具有商业实质的情况下的分录：借：长期股权投资 贷：主营业务收入（换出产成品）其他业务收入（换出原材料、投资性房地产）固定资产清理 营业外收入 - 非货币性资产处置利得 应交税费 - 应交增值税（销项税额）（原材料和产成品视同销售）借：营业税金及附加 贷：应交税费 - 应交营业税 应交税费 - 应交消费税 在具有商业实质的情况下，一般情况下换入资产和换出资产，如果不涉及到增值税，那么公允价值是相等的，这个地球人都知道，谁都不会主动去和别人签订不平等条约。如果有了增值税怎么办，换出资产的增值税销项也应该在你的成本考虑之中，因为你如果把它销售给别人收现钱，这个增值税肯定是从下家收取的，那么非货币性资产交换也一样，既然公平交换，下家对这个增值税无非是用别的资产抵顶了而已，所以增值税应该考虑在自己的成本中，否则没有人会愿意做交换。虽然会计上会因为是否具有商业实质而存在是否确认损益的差别，但是税法上是不管你这套的，不管你是否具有商业实质，只要你交易了，交换了，那我就认为你视同销售，所以不管是流转税还是所得税都是跑不了的，很明显税务局不知道你们是非货币性资产交换，从“犯罪现场”的最终结果来看，税务局就认为你是先把自己东西卖出去了，然后从别人手里买回来一堆东西，税务局的老爷们才没有闲工夫听你说如何如何达成了非货币性资产交换。任你说的天花乱坠，唾沫星子乱溅，税务局就一句话：甭废话，交税！所以税法上对非货币性资产交换是看作销售和购买两个环节处理的，纳税肯定是跑不了的。不具有商业实质情况下的分录：借

：长期股权投资 贷：库存商品（换出产成品） 原材料（换出原材料、投资性房地产） 固定资产清理 应交税费 - 应交增值税（销项税额）（原材料和产成品视同销售） 应交税费 - 应交营业税 应交税费 - 应交消费税 通过比较具有商业实质和不具有商业实质两种情况的分录会发现区别，那就是价内税的处理。具有商业实质，说白了就是公允价值计量了，会计上确认损益了，言外之意就是说名义上承认是正常的销售了，那价内税地球人都知道是作为营业税金及附加核算的，这个不需要有什么怀疑；不具有商业实质的情况下，会计上压根就不确认收入，就像是一水的奥迪换回来一水的奥拓，本质上还是汽车，对企业来说没有实质性的变化，该卖车还是卖车，该卖不动还是卖不动，一个是太贵了没人买，一个是太贱了每人要。所以最终结果是一样的，不过正因为你这么一折腾，税务局可不会放过你，税款一份不能少，所以平白无故给自己多了一笔账，不是没事找事吗？收入都没有，价内税也不好意思计入到营业税金及附加，而是成了企业的一个实实在在的成成本了，所以还是计入到换入资产入账价值为好，好歹有个归宿了。在具有商业实质的情况下，换出资产要确认损益，这个损益确认其实没有什么特别的地方，因为既然会计上要确认损益，那么其实就和实际的销售是一样的，那么这些资产销售或者处置的时候确认什么损益在非货币性资产交换中就确认什么损益，所以非货币性资产交换并不是洪水猛兽，而是大家都已经很熟悉了的单项资产的处理集合，所以不需要单独记忆这些损益该怎么记。当然不具有商业实质的情况下，换出资产是按照账面价值结转的，那么也不存在损益确认问题，说白了就是把旧的账都给平了，换新的

账。另外所谓的多项资产换进来该怎么计价的问题，其实很简单，第一步就把换进来的不同的资产看作一个资产，计算出总的应该入账的价值，这个计算已经没有什么难度了；第二步就是如何分配的问题了。两个情况：具有商业实质的按照换入资产的公允价值为基础来分配；不具有商业实质的就按照换入资产的账面价值为基础来分配。这个分配标准很简单，具有商业实质你最关心的是公允价值，所以就是以公允价值为分配依据了；那么不具有商业实质就只有账面价值可以参考了。另外关于相关费用的处理，具有商业实质的情况下，一个原则就是“各回各家，各找各妈”，冤有头债有主，为谁发生的费用就和谁有关系，比方说，你换出存货发生运费了，这个运费就是你实际发生的销售费用，因为实际上和正常销售是一样的道理；固定资产清理的时候发生的费用，影响的是固定资产清理净损益；换入资产的运费，很自然都会联想到计入到换入资产入账价值，还应该计算增值税进项，这个账务处理比较顺手，乘势做下来没错的；不具有商业实质的情况下，准则上说的清清楚楚，不能记损益，而且不具有商业实质给企业本质上没有任何影响，所以既然交的税都是成本了，支付的费用也更是成本了，统统计入到换入资产入账价值吧。其实非货币性资产交换，具有商业实质的情况实际上和企业日常的业务处理是一样的，只不过是省去了销售收现和购买付现两个环节，但是业务处理一点都没有少；不具有商业实质其实才是最难的地方，和平常核算不一样，发生的税费都是成本，反正是白折腾了还支出了税费，所以都是交易成本，只能计入到换入资产入账价值。二、涉及的其他知识 非货币性资产交换涉及的知识其实并不是很多

，难点其实没有多少。具有商业实质的非货币性资产交换，知道这些资产销售的时候怎么处理就知道非货币性资产交换中怎么确认换出资产损益；分清楚了价内税和价外税就能确定换入资产入账价值。具有商业实质的情况记住价内税计入的是“营业税金及附加”就可以了，不具有商业实质的情况，发生的所有价内税和相关费用都计入到换入资产入账价值。增值税的处理比较特别的，人家从始至终一般不影响损益，会处理存货购销的增值税处理就能搞懂非货币性资产交换。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