

非货币性资产交换以公允价值计量的会计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_ti2020/587/2021_2022__E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c42_587415.htm

(一) 不涉及补价的情况 非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠。在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就一定会涉及损益的确认，因为非货币性资产交换损益通常是换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，通过非货币性资产交换予以实现。非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别：1. 换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第14号收入》按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额，也即换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。2. 换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。3. 换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。(一) 不涉及补价

的情况【例】20×8年9月，A公司以生产经营过程中使用的一台设备交换B打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。设备的账面原价为150万元，在交换日的累计折旧为45万元，公允价值为105.3万元。打印机的账面价值为110万元，在交换日不含增值税的市场价格为90万元，计税价格等于市场价格，其包含增值税的公允价值为105.3万元。B公司换入A公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。假设A公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂费15 000元外，没有发生其他相关税费。假设B公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生出增值税以外的其他税费。

分析：整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，因此，该项交换属于非货币性资产交换。本例是以存货换入固定资产，对A公司来讲，换入的打印机是经营过程中必须的资产，对B公司来讲，换入的设备是生产打印机过程中必须使用的机器，两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值计量的两个条件，因此，A公司和B公司均应当以换出资产的公允价值为基础，确定换入资产的成本，并确认产生的损益。A公司的账务处理如下：

借：固定资产清理 1 050 000 累计折旧 450 000 贷：固定资产 1 500 000
借：固定资产清理 15 000 贷：银行存款 15 000
借：固定资产 1 053 000 营业外支出 12 000 贷：固定资产清理 1 065 000

B公司的账务处理如下：根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增

增值税销项税额，缴纳增值税。换出打印机的增值税销项税额为 $900\,000 \times 17\% = 153\,000$ （元）借：固定资产 1 053 000 贷：主营业务收入 900 000 应交税费应交增值税（销项税额） 153 000 借：主营业务成本 1 100 000 贷：库存商品 1 100 000 【例2】

20×9年10月，对乙公司为了提高产品质量，甲电视机公司以其持有的对乙公司的长期股权投资交换丙电视机公司拥有的一项液晶电视屏专利技术。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为800万元，已计提长期股权投资减值准备余额为60万元，在交换日的公允价值为600万元；丙公司专利技术的账面原价为800万元，累计已摊销金额为160万元，已计提减值准备为30万元，在交换日的公允价值为600万元。丙公司原已持有对乙公司的长期股权投资，从甲公司换入对乙公司的长期股权投资后，使乙公司成为丙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。分析：该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资换入无形资产。对甲公司来讲，换入液晶电视屏专利技术能够大幅度改善产品质量，相对于对乙公司的长期股权投资来讲，预计未来现金流量的时间、金额和风险均不相同；对丙公司来讲，换入对乙公司的长期股权投资，使其对乙公司的关系由既无控制、共同控制或重大影响，改变为具有重大影响，因而可通过参与乙公司的财务和经营政策等方式对其施加重大影响，增加了藉此从乙公司经营活动中获取经济利益的权力，与专利技术预计产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面都有所不同。因此，该两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值计量的条件。甲公司

和丙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。甲公司的账务处理如下：借：无形资产专利权 6 000 000 长期股权投资减值准备 600 000 投资收益 1 400 000 贷：长期股权投资 8 000 000 丙公司的账务处理如下：借：长期股权投资 6 000 000 累计摊销 1 600 000 无形资产减值准备 300 000 营业外支出 100 000 贷：无形资产专利权 8 000 000

（二）涉及补价的情况 在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：1. 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换入资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。2. 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额，应当计入当期损益。在涉及补价的情况下，对于支付补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分，对于收到补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

【例3】 甲公司与乙公司经协商，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。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义，但公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面价值为9 000万元，已提折旧1 500万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为8 000万元，营业税税率为5%；乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为6 000万元，

乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为7 500万元，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。乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后也仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定出营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价450万元。对甲公司而言，收到的补价450万元÷换入资产的公允价值7 950万元（换入股票投资公允价值7 500万元收到的补价450万元）=5.7% < 25%，属于非货币性资产交换。对乙公司而言，支付的补价450万元÷换入资产的公允价值8 000万元=5.6% < 25%，属于非货币性资产交换。本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对甲公司而言，换入交易目的的股票投资使得企业可以在希望变现时取得现金流量，但风险程度要比租金稍大，用于经营出租目的的公寓楼，可以获得稳定均衡的租金流，但是不能满足企业急需大量现金的需要，因此，交易性股票投资带来的未来现金流量在时间、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别，因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时，股票投资和公寓楼的公允价值均能够可靠地计量，因此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确定产生的损益。甲公司的账务处理如下：

借：其他业务成本	75 000 000	投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷：投资性房地产	90 000 000	借：营业税金及附加	(80 000 000 × 5%) 4 000 000
		贷：应交税费	应交营业税 4 000 000
借：交易性金融资产	75 000 000	银行存款	4 500 000
		贷：其	

他业务收入 79 500 000 乙公司的账务处理如下：借：投资性
房地产 80 000 000 贷：交易性金融资产 60 000 000 银行存款 4
500 000 投资收益 15 500 000|百考试题收集整理 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