

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024 年中级/注会逐章刷题讲义（非货币性资产交换）

1. 非货币性资产交换的界定

当补价占整个交易额的比重 小于 25% 时，该交易应被定 性为非货币性交易。否则，应 被定性为货币性资产交换。	①收到补价方的判断标准： 补价额/收到补价方的换出资产的公允价 < 25%
	②支付补价方的判断标准： 补价额/（支付补价方的换出资产的公允价 + 支付的补价） < 25%
《非货币性资产交换》准则适 用范围	涉及金融资产的，换出方参照《金融资产转移》准则，换入方参 照《金融工具确认和计量》准则。
	涉及换出存货的，换出方参照《收入》准则
	其他情况参照《非货币性资产交换》准则

2. 公允价值计量模式下非货币性资产交换的会计处理原则

	通常情况	换入资产的公允价值更可靠时
换入资产入 账成本	= 换出资产公允价值 + 换出资产匹配的 销项税 + 支付的含税补价（或 - 收到的 含税补价） - 换入资产对应的进项税 +	= 换入资产公允价值 + 为换入资产支付 的相关税费



	为换入资产支付的相关税费	
交易损益	= 换出资产的公允价值 - 换出资产的账面价值 - 相关税费 (价内税, 如消费税)	= 换入资产公允价值 + 换入资产的进项税额 - 换出资产的销项税额 + 收到的补价 (或 - 支付的补价) - 换出资产账面价值 - 相关税费 (比如消费税)
多项资产的非货币性资产交换时	<p>①金融资产单独按公允价值 + 为换入该金融资产支付的相关税费确认;</p> <p>②余下非货币性资产, 按换入资产的公允价值所占比例 (如公允不可靠, 也可用账面价值所占比例) 瓜分如下价值: 换出资产的公允价值之和 + 销项税额 + 支付的补价 (或 - 收到的补价) - 换入的金融资产公允价值 - 进项税额</p> <p>③余下非货币性资产入账价值 = 瓜分价值 + 为换入资产支付的相关税费</p>	以各项换入资产公允价值 + 为换入资产支付的相关税费分别确认
	交易损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产的账面价值 - 相关税费 (价内税, 如消费税)	①按照各项换出资产的公允价值的相对比例 (如公允不可靠, 则用账面价值相对比例), 将换入资产的公允价值总额 (涉及补价的, 减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值) 分摊至各项换出资产, 分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差

	<p>额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益；</p> <p>②如果换出资产中有金融资产，则其损益单独计算。</p>
--	---

3. 账面价值计量模式下非货币性资产交换的会计处理原则

<p>换入资产的入账成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产匹配的销项税额 + 换出资产匹配的价内税 + 支付的补价（或 - 收到的补价） - 换入资产对应的进项税 + 应支付的相关税费；</p>
<p>不确认换出资产公允价值与账面价值的差额损益；</p>
<p>如果是多项资产的非货币性交易，则据上述原理推算出换入资产总的待分配价值后，首先选择按换入各项资产的公允价值占全部换入资产公允价值的比例来分配其入账成本，如果换入资产的公允价值不能可靠计量，再按其账面价值所占比例进行瓜分。</p>

【例题 1】 甲公司以其土地使用权自丙公司手中换入乙公司 100 万股，占乙公司股份比例 1%，甲公司将其界定为交易性金融资产，交易当天，乙公司股份的公允市价为每股 4.2 元，甲公司土地使用权的账面原价为 600 万元，累计摊销 200 万元，已提减值准备 40 万元，公允价值为 400 万元，增值税率为 9%，双方约定，由甲公司另行支付银行存款 10 万元。丙公司所持乙公司股份一直按其他权益工具投资核算，交易当天账面余额 350 万元，已经确认增加过其他综合收益 40 万元。假定不考虑相关交易费用。丙公司盈余公积提取比例为净利润的 10%。

【解析】

甲公司的会计处理	丙公司的会计处理
<p>①补价所占比例 = $10 \div (400 + 10) \times 100\% = 2.44\% < 25\%$，应界定为非货币性资产交换；</p> <p>②由于金融资产的公允价值更可靠，所以换入金融资</p>	<p>①补价所占比例 = $10 \div 420 \times 100\% = 2.38\% < 25\%$，应界定为非货币性资产交换；</p> <p>②换入土地使用权的入账成本 =</p>

<p>产应按其公允价值入账，而非推算认定；</p> <p>③会计分录如下：</p> <p>借：交易性金融资产 420</p> <p> 累计摊销 200</p> <p> 无形资产减值准备 40</p> <p> 贷：无形资产 600</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额） 36</p> <p> 银行存款 10</p> <p> 资产处置损益 14[(420-10-36) - (600-200-40)]</p>	<p>420-10-400×9% = 374（万元）；</p> <p>③会计分录如下：</p> <p>借：无形资产 374</p> <p> 应交税费——应交增值税（进项税额） 36</p> <p> 银行存款 10</p> <p> 贷：其他权益工具投资 350</p> <p> 盈余公积 7</p> <p> 利润分配——未分配利润 63</p> <p>借：其他综合收益 40</p> <p> 贷：盈余公积 4</p> <p> 利润分配——未分配利润 36</p>
<p>【拓展】 账面价值计量模式下双方换入资产的入账成本</p>	
<p>换入交易性金融资产入账成本= (600-200-40)</p> <p>+10+36</p> <p>=406（万元）</p>	<p>换入无形资产入账成本=350-10-36</p> <p>=304（万元）</p>

【例题 2】 甲公司以一一批库存商品交换乙公司的专利权，库存商品的成本为 60 万元，已提减值准备 2 万元，公允价值为 100 万元，增值税税率为 13%，消费税率为 3%。专利权的原价为 200 万元，累计摊销 80 万元，已提减值准备 40 万元，公允价值为 110 万元，税法规定该专利权免交增值税。经双方协议，由乙公司支付补价 5 万元。双方均保持资产的原始使用状态，该交易具有商业实质。

【解析】

甲公司的会计处理	乙公司的会计处理
①首先界定补价是否超标：	①首先界定补价是否超标：

<p>收到的补价占整个交易额的比重 = $5/100 \times 100\% = 5\% < 25\%$, 所以该交易应界定为非货币性资产交换。</p> <p>②作为换出存货方, 应参照《收入》准则中非现金对价的处理原则, 优先选择换入非现金的公允价值, 即换入专利权的入账成本 = 110 (万元)。</p> <p>③账务处理如下:</p> <p>借: 无形资产 110</p> <p> 银行存款 5</p> <p> 贷: 主营业务收入 102 (110+5-13)</p> <p> 应交税费——应交增值税 (销项税额) 13</p> <p> 借: 主营业务成本 58</p> <p> 存货跌价准备 2</p> <p> 贷: 库存商品 60</p> <p> 借: 税金及附加 3</p> <p> 贷: 应交税费——应交消费税 3</p>	<p>支付的补价占整个交易额的比重 = $5 / (110 + 5) \times 100\% \approx 4.35\% < 25\%$, 所以该交易应界定为非货币性资产交换。</p> <p>②换入库存商品的入账成本 = $110 + 5 - 100 \times 13\% = 102$ (万元)</p> <p>③会计分录如下:</p> <p>借: 库存商品 102</p> <p> 应交税费——应交增值税 (进项税额) 13</p> <p> 累计摊销 80</p> <p> 无形资产减值准备 40</p> <p> 贷: 无形资产 200</p> <p> 银行存款 5</p> <p> 资产处置损益 30 [110 - (200 - 80 - 40)]</p>
<p>【拓展】 账面价值计量模式下双方换入资产的入账成本</p>	
<p>换入无形资产入账成本 = $(60-2) + 13+3-5=69$ (万元)</p>	<p>换入库存商品入账成本 = $200-80-40+5-13=72$ (万元)</p>

【例题 3】 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。甲公司和乙公司于 2024 年 1 月 25 日签订资产交换合同,

当日生效。合同约定，甲公司用于交换的资产包括：商务楼一栋，一直采用成本模式核算，账面原价为 200 万元，已计提折旧 30 万元，公允价值为 100 万元，增值税率为 9%；一项商标权，账面原价为 300 万元，累计摊销 120 万元，公允价值为 200 万元，增值税率为 6%；一项对 P 公司的债券投资，甲公司将该投资作为其他债权投资核算。该债券投资在 2024 年 1 月 25 日的公允价值为 100 万元，账面价值为 60 万元，已经确认过其他综合收益增加 5 万元。乙公司用于交换的资产包括：一块土地使用权，原价 220 万元，累计摊销额为 10 万元，公允价值为 190 万元，增值税率 9%；设备一台，账面原价为 400 万元，已计提折旧 50 万元，公允价值为 190 万元，增值税率为 13%。乙公司以银行存款向甲公司支付补价 10 万元，双方于 2024 年 1 月 25 日当天即完成了资产交换手续。交易过程中，甲公司以银行存款支付了土地使用权的过户费用 5 万元，乙公司以银行存款分别支付了商务楼过户费用 3 万元及商标权的相关税费 5 万元。假定双方换入非货币性资产后维持原使用状态。

【解析】

甲 公 司 的 会 计 处 理	①补价所占比例 = $10 \div (100 + 200 + 100) \times 100\% = 2.5\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换；
	换入资产入账成本的计算： ①换入资产总的待分配价值 = $(100 + 200 + 100) + (9 + 12) - 10 - (17.1 + 24.7) = 369.2$ (万元)； ②换入土地使用权的入账成本 = $369.2 \times [190 / (190 + 190)] + 5 = 189.6$ (万元)； ③换入设备的入账成本 = $369.2 \times [190 / (190 + 190)] = 184.6$ (万元)；
	甲公司的账务处理如下： ①借：无形资产 189.6 固定资产 184.6 应交税费——应交增值税（进项税额） 41.8 (17.1 + 24.7) 累计摊销 120 银行存款 5 贷：无形资产 300 其他业务收入 100 应交税费——应交增值税（销项税额） 21 (9 + 12) 资产处置损益 20 其他债权投资 60 投资收益 40 ②借：其他综合收益 5 贷：投资收益 5 ③借：其他业务成本 170 投资性房地产累计折旧 30



	贷：投资性房地产 200
乙	补价所占比例 = $10 \div (190 + 190 + 10) \times 100\% \approx 2.56\% < 25\%$ ，应界定为非货币性资产交换；
公	换入资产入账成本的计算：
司	①首先确定换入其他债券投资的入账成本为 100 万元；
的	②余下换入资产总的待分配价值 = $(190 + 190) + (17.1 + 24.7) + 10 - (9 + 12) - 100 = 310.8$ (万元)；
会	③换入商务楼的入账成本 = $310.8 \times [100 / (100 + 200)] + 3 = 106.6$ (万元)；
计	④换入商标权的入账成本 = $310.8 \times [200 / (100 + 200)] + 5 = 212.2$ (万元)；
处	乙公司账务处理如下：
理	①借：固定资产清理 350 累计折旧 50 贷：固定资产 400
	②借：无形资产 212.2 投资性房地产 106.6 其他债权投资 100 应交税费——应交增值税（进项税额） 21 (9 + 12) 累计摊销 10 资产处置损益 20 贷：固定资产清理 190 无形资产 220 应交税费——应交增值税（销项税额） 41.8 (17.1 + 24.7) 银行存款 18 (10 + 3 + 5)
	③借：资产处置损益 160 贷：固定资产清理 160

【拓展】按账面价值计量模式计算双方换入资产的入账成本（假定分拆用账面价值所占比例）。

甲公司分拆换	①待拆价值 = $(200 - 30) + (300 - 120) + 60 + 21 - 10 - 41.8 = 379.2$ (万元)
入资产的入账	②换入无形资产入账成本 = $379.2 \times 350 / [(400 - 50) + (220 - 10)] = 237$ (万元)
成本	③换入固定资产入账成本 = $379.2 \times 210 / [(400 - 50) + (220 - 10)] = 142.2$ (万元)
乙公司分拆换	①待拆价值 = $(400 - 50) + (220 - 10) - 21 + 10 + 41.8 = 590.8$ (万元)；
入资产的入账	②换入无形资产入账成本 = $590.8 \times 180 / [(200 - 30) + (300 - 120) + 60] = 259.38$
成本	(万元)； ③换入投资性房地产入账成本 = $590.8 \times 170 / [(200 - 30) + (300 - 120) + 60] = 244.97$



(万元) ;

④换入其他债权投资的入账成本=590.8*60/【(200-30) + (300-120) +60】=86.45

(万元)