

233 网校中级会计师网址: [www.233.com/zhongji/](http://www.233.com/zhongji/)

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

## 2019 年《中级会计实务》学习笔记

### 第七章非货币性资产交换

#### 第一节 非货币性资产交换特征和认定

##### 一、非货币性资产交换的特征

非货币性资产交换, 是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。

其中, 货币性资产, 是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产, 包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等; 非货币性资产, 是指货币性资产以外的资产。

注意: 预付账款属于非货币性资产。

##### 二、非货币性资产交换的认定

一般认为, 不涉及货币性资产或只涉及少量货币性资产(即补价)的交换为非货币性资产交换, 通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25% 作为参考。若补价 ÷ 整个资产交换金额 < 25%, 则属于非货币性资产交换; 若补价 ÷ 整个资产交换金额 ≥ 25%, 则视为货币性资产交换。

也就是说, 支付的货币性资产占换入资产公允价值(或换出资产公允价值与支付的货币性资



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

产之和)的比例低于 25%(不含 25%)的, 或者收到的货币性资产占换出资产公允价值(或换入资产公允价值与收到的货币性资产之和)的比例低于 25%(不含 25%)的, 视为非货币性资产交换; 高于 25%(含 25%)的, 则视为货币性资产交换。整个资产交换金额即在整个非货币性资产交换中最大的公允价值。

## 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

### 一、非货币性资产交换的确认和计量原则

非货币性资产交换, 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益, 但有下列情形之一时, 应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 不确认换出资产的相关损益:

- (1)该项交换不具有商业实质;
- (2)换入资产和换出资产的公允价值都无法可靠计量。

注意: 1.应支付的相关税费是指企业直接为换入资产支付的应计入换入资产成本的税费, 而企业为换出资产支付的税费不应计入换入资产的成本。

2.在确定换入资产成本的计量基础和交换所产生损益的确认原则时, 需要判断该项交换是否具有商业实质, 以及换入资产或换出资产的公允价值能否可靠地计量。

### 二、商业实质的判断

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:

(一)换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。主要包括以下几种情形:



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

1. 未来现金流量的风险、金额相同, 时间显著不同;
2. 未来现金流量的时间、金额相同, 风险显著不同;
3. 未来现金流量的风险、时间相同, 金额显著不同。

(二)换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同, 且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

### 三、公允价值能否可靠计量的判断

属于以下三种情形之一的, 换入资产或换出资产的公允价值视为能够可靠计量:

(一)换入资产或换出资产存在活跃市场, 以市场价格为基础确定公允价值。

(二)换入资产或换出资产不存在活跃市场, 但同类或类似资产存在活跃市场, 以同类或类似资产市场价格为基础确定公允价值。

(三)换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易, 采用估值技术确定公允价值。

采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一, 视为能够可靠计量:

1. 采用该估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小;
2. 在公允价值估计数变动区间内, 各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。

### 四、非货币性资产交换的会计处理

第一, 该项交换具有商业实质。

第二, 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产的公允价值能够可靠计量的, 应当以换出资产的公允价值作为确定换入



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!

资产成本的基础, 一般来说, 取得资产的成本应当按照放弃资产的对价来确定, 在非货币性资产交换中, 换出资产的价值就是放弃的对价, 如果其公允价值能够可靠地确定, 应当优先考虑按照换出资产的公允价值确定换入资产成本的基础; 如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的, 应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本。

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, 就通常会涉及补价的确认, 因为非货币性资产交换损益通常由换出资产的公允价值与换出资产的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:

第一, 换出资产为固定资产、无形资产的, 应当视同固定资产、无形资产处置处理, 换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入资产处置损益。

第二, 换出资产为长期股权投资的, 应当视同长期股权投资处置处理, 换出资产公允价值与换入资产账面价值之间的差额计入投资收益。

非货币性资产交换涉及相关税费的, 如换出存货视同销售计算的增值税销项税额, 换入资产作为存货、固定资产应当确认的增值税进项税额, 以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的增值税等, 按照相关税收规定计算确定。

(一) 若换出资产公允价值与其账面价值有差额, 应当分不同情况进行处理:

(1) 换出资产为存货的, 应当作为销售处理, 按其公允价值确认收入, 同时结转相应的成本。

(2) 换出资产为固定资产、无形资产的, 换出资产公允价值与其账面价值的差额, 计入资产处置损益。



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

## (二) 公允价值下涉及补价的会计处理

收到补价, 借银行存款, 将补价从入账价值中减掉; 支付补价, 贷银行存款, 将补价计入资产入账价值中。

### (1) 支付补价方

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

计入当期损益的金额 = 换入资产成本 - (换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的税费)

= 换出资产的公允价值 - 换出资产的账面价值

### (2) 收到补价方

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 - 支付的补价 + 应支付的相关税费

计入当期损益的金额 = (换入资产成本 + 收到的补价) - (换出资产账面价值 + 应支付的税费) = 换出资产的公允价值 - 换出资产的账面价值

## (三) 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

### 1. 具有商业实质且公允价值能够可靠计量的会计处理

先确定换入的多项资产的入账价值总额然后再按照换入资产的公允价值比例来分配换入各个单项资产的入账价值。

### 2. 不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量的会计处理

以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费, 作为换入资产的入账价值总额。再按照换入各项资产的账面价值占换入资产总的账面价值的比例来分配确认各单项换入资产的入账价



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

值。



扫码下载 233 网校题库  
一刷就过, 千万人掌上题库!