



第 7 讲 非货币性资产交换+债务重组

考点一 非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换涉及到货币性资产时：		
判断标准	支付补价	支付的补价/换入资产公允价值 $\leq$ 25% 或者支付的补价/（换出资产公允价值+补价） $\leq$ 25%
	收到补价	收到的补价/换出资产公允价值 $\leq$ 25% 或者收到的补价/（换入资产公允价值+补价） $\leq$ 25%
【提示】计算上述比例时，分子和分母均不含增值税。		

【例题 1·单选题】不考虑其他因素，下列各项属于非货币性资产的有（ ）。

- A. 银行承兑汇票
- B. 预收账款
- C. 长期应付款
- D. 其他权益工具投资

【答案】D

【解析】本题中，银行承兑汇票属于货币性资产，选项 A 错误；预收账款和长期应付款属于负债，不属于资产，选项 BC 错误；其他权益工具投资属于非货币性资产，故本题选项 D 正确。

【例题 2·多选题】下列各项中，关于非货币性资产交换认定的说法正确的有（ ）。

- A. 仅包括企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让
- B. 政府无偿提供非货币性资产给企业不属于非货币性资产交换
- C. 以非货币性资产作为股利发放给企业股东属于非货币性资产交换
- D. 涉及补价的，补价比例不得超过 25%

【答案】ABD

【解析】选项 C，以非货币性资产作为股利发放给企业股东不属于非货币性资产交换。

【例题 3·单选题】对于甲公司而言，下列各项交易中，应按非货币性资产交换准则进行会计处理的是（ ）。

- A. 甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车
- B. 甲公司以所持联营企业丙公司 20% 股权交换乙公司一批原材料
- C. 甲公司以一项专利权交换乙公司一项非专利技术，并以银行存款收取补价，所收取补价占换出专利权公允价值的 30%
- D. 甲公司以应收丁公司的 2 200 万元银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房

【答案】B

【解析】甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车，属于以存货换取其他企业固定资产，甲公司应执行收入准则，不执行非货币性资产交换准则，选项 A 错误；甲公司持有的联营



企业丙公司 20%股权属于非货币性资产，乙公司原材料属于非货币性资产，以联营企业股权交换原材料，属于非货币性资产交换，执行非货币性资产交换准则，选项 B 正确；甲公司以专利权交换乙公司非专利技术的交易中，由于补价比例超过 25%，视为货币性资产交换，不执行非货币性资产交换准则，选项 C 错误；银行承兑汇票属于货币性资产，以银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房，不属于非货币性资产交换，不执行非货币性资产交换准则，选项 D 错误。故本题选项 B 正确。

考点二 非货币性资产交换的会计处理

(1) 公允价值计量模式下的会计处理

	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+换出资产的销项税额+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
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	①金融资产单独按公允价值确认 ②剩下非货币性资产，按其公允价值所占比例分配：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	以换入资产公允价值确认
多项资产的非货币性资产交换时	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）	按照各项换出资产的公允价值的相对比例，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额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益

(2) 账面价值计量模式下的会计处理

- ①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）；
- ②不确认换出资产公允价值与账面价值的差额 损益；
- ③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分配。



【例题 4·单选题】甲、乙和丙公司均为增值税一般纳税人，销售设备适用的增值税税率均为 13%。2021 年 1 月 1 日，甲公司一项固定资产（机器设备）从丙公司处取得乙公司 40%的股权，并在乙公司的董事会中派有代表，能够对乙公司施加重大影响。该项固定资产系甲公司 2019 年 12 月 31 日购入的，原值为 5000 万元，已计提折旧 2000 万元，未计提减值准备，当日的公允价值（等于计税价格）为 3500 万元。交换日乙公司可辨认净资产的公允价值为 10000 万元。交易过程中，甲公司为换入乙公司股权，另支付相关税费 10 万元。假定该项交易具有商业实质，不考虑其他因素，则甲公司对乙公司的长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

- A.3510
- B.4010
- C.3955
- D.3965

【答案】D

【解析】甲公司换入长期股权投资的初始投资成本=换出固定资产的公允价值+换出资产增值税销项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费=3500+3500×13%+10=3965（万元）。

【例题 5·单选题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，购买及销售设备适用的增值税税率均为 13%。2022 年 3 月 9 日，甲公司一台作为固定资产核算的机器设备交换乙公司持有 A 公司 5%的股权投资。甲公司固定资产的原值为 1200 万元，已提折旧 400 万元，未计提减值准备，其公允价值为 1000 万元，乙公司将其持有的 A 公司 5%股权投资作为交易性金融资产核算，其账面价值为 1100 万元（其中成本为 1000 万元，公允价值变动 100 万元），公允价值为 1110 万元。乙公司向甲公司支付补价 20 万元，假定该项交换具有商业实质。则乙公司应确认的交换损益为（ ）万元。

- A.200
- B.100
- C.110
- D.10

【答案】D

【解析】乙公司应确认的交换损益=换出的交易性金融资产公允价值 1110-换出的交易性金融资产账面价值 1100=10（万元）。

【例题 6·单选题】甲公司一项长期股权投资作为对价交换乙公司的一项无形资产和一栋厂房。交换日，甲公司该项长期股权投资的账面余额为 2000 万元，能够控制被投资单位的生产经营活动。乙公司无形资产的原值为 1000 万元，累计摊销 200 万元；厂房的原值为 1500 万元，已计提折旧 300 万元。用于交换的各项资产的公允价值均无法可靠取得，且均未计提减值准备，双方换入资产后均不改变使用用途。不考虑相关税费等其他因素，则甲公司的下列处理中不正确的是（ ）。

- A.甲公司换入厂房的入账价值为 1200 万元
- B.甲公司换入无形资产的入账价值为 800 万元
- C.该项非货币性资产交换应当采用账面价值进行计量
- D.该项非货币性资产交换应当采用公允价值进行计量

【答案】D



【解析】由于该项交换中用于交换的各项资产的公允价值均无法可靠取得，因此该项非货币性资产交换应当采用账面价值进行计量。甲公司换入资产的总成本=换出资产账面价值=2000（万元），换入厂房的入账价值=（1500-300）/〔（1500-300）+（1000-200）〕×2000=1200（万元），换入无形资产的入账价值=（1000-200）/〔（1500-300）+（1000-200）〕×2000=800（万元），因此选项 A、B 和 C 正确，选项 D 不正确。

【例题 7·多选题】关于以账面价值计量涉及多项资产的非货币性资产交换的说法中，正确的有（ ）。

- A. 无论是否有补价均不确认交换损益
- B. 换入资产总额应以换出资产的账面价值总额为基础确定
- C. 换入资产的入账金额应按换出资产各项账面价值占换入资产原账面价值的比例确定
- D. 换入资产的入账金额应按换入资产各项账面价值占换出资产原账面价值的比例确定

【答案】AB

【解析】以账面价值计量的非货币性资产交换，无论是否涉及补价，均不确认交换损益，选项 A 正确；换入资产总成本应以换出资产的账面价值为基础确定，选项 B 正确；换入资产的入账金额应按各项换入资产的公允价值或各项换入资产的原账面价值（公允价值不能可靠计量）占换入资产公允价值或原账面价值总额的比例确定，选项 CD 错误。

考点三 债务重组的会计处理

1. 以金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：交易性金融资产【公允价值】 其他债权投资/其他权益工具投资等 【公允价值+交易费用】 投资收益【债权账面价值与金融资产公允价值的差额】 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款 【提示】交易性金融资产初始取得时发生的交易费用，也要计入到投资收益。	借：应付账款等【账面余额】 贷：其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额】 借：其他综合收益 贷：投资收益/留存收益【或反向】

2. 以非金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：库存商品/固定资产/无形资产等【放弃债权的公允价值-增值税进项税额+直接相关税费】 应交税费—应交增值税（进项税额） 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额】 坏账准备	借：应付账款等【账面余额】 累计摊销 存货跌价准备/无形资产减值准备 贷：库存商品/固定资产清理/无形资产等 应交税费—应交增值税（销项税额） 其他收益—债务重组收益 【提示】固定资产账面价值结转至固定资产清



贷：应收账款等 银行存款等【支付的直接相关税费】	理的分录略。
-----------------------------	--------

3. 将债务转为权益工具

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：长期股权投资【对联营、合营企业投资：放弃债权的公允价值+直接相关税费；非同一控制下控股合并：放弃债权的公允价值】 交易性金融资产【交易性金融资产公允价值】 其他权益工具投资【权益工具公允价值+交易费用】 投资收益【倒挤差额】 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款等【支付的交易费用】	借：应付账款等【账面余额】 贷：股本/实收资本【面值】 资本公积—股本溢价/资本溢价 投资收益【倒挤差额】 发行权益工具支付的相关税费，依次冲减资本公积和留存收益。 借：资本公积—股本溢价等 贷：银行存款 【提示】权益工具的公允价值不能可靠计量的，按照所清偿债务的公允价值计量。

4. 以上三种方式的组合方式

债权人的会计处理	债务人的会计处理
①债权人应当按照修改后的条款，以公允价值确认和计量受让的金融资产和重组债权，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产和重组债权当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。 ②放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。	①以组合方式进行债务重组的，债务人应当按照前述的规定确认和计量权益工具和重组债务； ②所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具时）科目。

【例题 8 • 单选题】下列各项关于债务重组中债务人以资产清偿债务的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 以存货进行清偿无须确认收入
- B. 以无形资产进行清偿，应将无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入资产处置损益
- C. 以固定资产进行清偿所发生的清理费用构成债务重组收益的冲减项目
- D. 以其他债权投资进行清偿，原计入其他综合收益的金额应结转至投资收益

【答案】B

【解析】以存货进行清偿债务的，应将清偿债务的账面价值与存货账面价值的差额确认为其他收益，无须确认收入和结转成本，选项 A 表述正确，不当选；以无形资产进行清偿，应将



无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入其他收益，选项 B 表述错误，当选；以固定资产清偿债务的，支付的清理费用计入固定资产清理，构成固定资产账面价值，固定资产账面价值与清偿债务账面价值的差额计入其他收益，选项 C 表述正确，不当选；以其他债权投资清偿债务的，应将原计入其他综合收益的金额转入投资收益，选项 D 表述正确，不当选。

【例题 9·多选题】不考虑相关税费，下列各项关于债务人以非金融资产抵债，债权人会计处理的说法中，正确的有（ ）。

- A. 债务人以存货抵偿债务的，债权人应当以放弃债权的公允价值为基础作为存货的入账成本
- B. 债务人以固定资产抵偿债务的，债权人应当以固定资产的公允价值为基础作为固定资产的入账成本
- C. 债务人以无形资产抵偿债务的，债权人应当以无形资产的账面价值为基础作为无形资产的入账成本
- D. 债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值的差额计入当期损益

【答案】AD

【解析】债务人以非金融资产抵偿债务的，债权人取得非金融资产入账金额应以放弃债权的公允价值为基础确认，选项 A 正确，选项 BC 错误；债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额计入投资收益，选项 D 正确。故本题选项 AD 正确。

【例题 10·单选题】2022 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司进行债务重组，重组日 A 公司应收 B 公司账款账面余额为 2000 万元，已提坏账准备 200 万元，其公允价值为 1800 万元，B 公司以一批存货和一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产抵偿上述账款，存货公允价值为 1000 万元，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值为 1000 万元。假定不考虑其他因素。A 公司债务重组取得存货的入账价值为（ ）万元。

- A. 1000
- B. 800
- C. 1800
- D. 2000

【答案】B

【解析】债权人受让多项资产进行债务重组，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配。并以此为基础按照以资产清偿债务方式进行债务重组债权人会计处理规定分别确定各项资产的成本。因此。A 公司债务重组取得存货的入账价值 = $1800 - 1000 = 800$ （万元）。

【例题 11·单选题】2021 年 1 月 1 日，长江公司与大海公司进行债务重组，重组日长江公司应收大海公司账款账面余额为 2000 万元，已提坏账准备 200 万元，其公允价值为 1880 万元，长江公司同意原应收账款的 40% 延长至 2022 年 12 月 31 日偿还，原应收账款的 40% 部分当日公允价值为 752 万元，剩余部分款项大海公司以一批存货抵偿，存货公允价值为 1200 万元。假定不考虑其他因素。长江公司因债务重组影响当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 80



- B. 200
C. 800
D. 1200

【答案】A

【解析】长江公司因债务重组影响当期损益的金额=1880-（2000-200）=80（万元）。相关会计分录

借：库存商品	1128	
坏账准备	200	
应收账款——债务重组		752
贷：应收账款	2000	
投资收益	80	

【例题 12·单选题】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。甲公司销售给乙公司一批商品，价款为 200 万元，增值税税额为 26 万元，款项尚未收到。甲公司与乙公司协商进行债务重组，乙公司分别用一批原材料和一台设备（固定资产）抵偿全部价款。该原材料的账面余额为 55 万元，已计提存货跌价准备 10 万元，公允价值为 50 万元，增值税税额为 6.5 万元；设备原价为 150 万元，已计提折旧 55 万元，未计提减值准备，公允价值为 100 万元，增值税税额为 13 万元。不考虑其他因素，乙公司应计入当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 56.5
B. 66.5
C. 140
D. 5

【答案】B

【解析】应付债务账面价值为 226 万元，抵债资产账面价值=（55-10）+（150-55）=140（万元），增值税销项税额=6.5+13=19.5（万元），乙公司应计入当期损益的金额=226-140-19.5=66.5（万元）。

【例题 13·单选题】2022 年 4 月 1 日，甲公司与乙公司进行债务重组，重组日甲公司应收乙公司账款账面余额为 20000 万元，已提坏账准备 4000 万元，其公允价值为 18000 万元，乙公司按每股 18 元的价格增发每股面值为 1 元的普通股股票 1000 万股，以此偿还甲公司债务，甲公司取得该股权后占乙公司发行在外股份的 60%，能够对乙公司实施控制，在此之前甲公司和乙公司不存在关联方关系，2022 年 4 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值为 30000 万元。假定不考虑其他因素。甲公司在债务重组日影响损益的金额为（ ）万元。

- A. 0
B. 2000
C. 4000
D. 6000

【答案】B

【解析】甲公司相关会计分录：

借：长期股权投资	18000
坏账准备	4000
贷：应收账款	20000



投资收益 2000

【例题 14·单选题】2×22 年 9 月 5 日，甲公司将所欠乙公司的 8 000 万元货款转为本公司 1 000 万股普通股股票（每股面值 1 元）。当日，甲公司普通股每股市价为 7.5 元，另支付券商佣金 100 万元。不考虑其他因素，下列说法中正确的是（ ）。

- A. 甲公司应确认投资收益 500 万元
- B. 甲公司应确认的资本公积（股本溢价）为 6 500 万元
- C. 甲公司支付的券商佣金计入管理费用
- D. 甲公司应增加股本 7 500 万元

【答案】A

【解析】债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入投资收益，甲公司债务重组收益=债务账面价值-发行股票的公允价值=8 000-1 000×7.5=500（万元），选项 A 正确；甲公司发行股票应确认的资本公积=(7.5-1)×1 000-100=6 400（万元），选项 B 错误；甲公司支付发行股票的佣金、手续费应冲减资本公积，选项 C 错误；发行股票应按面值增加股本，即 1 000 万股，选项 D 错误。故本题选项 A 正确。



请关注公众号、听更多免费直播