**第十五章 非货币性资产交换**

考情分析

本章属于简单章节，各种情况下的交换注意按课上的逻辑理解，以掌握交换公式为主，重点需要关注相关账务处理，2025年预计分值6-8分左右。

**第一节 非货币性资产交换的定义及认定**

一、非货币性资产交换的定义

非货币性资产是相对于货币性资产而言的。

1、货币性资产的概念

货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。

包括：库存现金、银行存款、应收账款、应收票据等。

2、非货币性资产的概念

非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是其在将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是不固定的或不可确定的。

包括：存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、投资性房地产、在建工程、生产性生物资产等。

【例-多选题】下列各项资产中，属于货币性资产的有（ ）。

A.银行存款

B.预付款项

C.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

D.应收票据

答案：AD

解析：货币性资产指企业持有的货币资金或将以固定或可确定的金额收取的资产。选项B和C，属于非货币性资产。

二、非货币性资产交换的认定

1、非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产（即补价）。

2、认定涉及少量货币性资产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。

A.若补价÷整个资产交换金额＜25%，则属于非货币性资产交换；

B.若补价÷整个资产交换金额≥25%的，视为货币性资产交换，适用其他相关准则。

【例-单选题】对于甲公司而言，下列各项交易中，应当认定为非货币性资产交换进行会计处理的是（ ）。

A.甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车

B.甲公司以所持丙公司20%股权（具有重大影响）交换乙公司一批原材料

C.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

D.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%

答案：B

解析：选项A，企业以存货换取其他企业固定资产、无形资产等，换出存货的企业适用《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理；选项C，银行承兑汇票属于货币性资产；选项D，交换的资产均属于非货币性资产，但涉及到的补价比例超过25%。

【例-多选题】下列交易中属于非货币性资产交换的有（ ）。

A.以300万元应收账款换取生产用设备

B.以债权投资500万元换取一项长期股权投资

C.以公允价值为600万元的厂房换取投资性房地产，另收取补价30万元

D.以公允价值为500万元的专利技术换取其他权益工具投资，另支付补价100万元

答案：CD

解析：选项A中的应收账款和选项B中的债权投资属于货币性资产，因此，选项AB不属于非货币性资产交换；选项C：30/600×100%＝5%，小于25%，属于非货币性资产交换；选项D：100/（100+500）×100%＝16.67%，小于25%，属于非货币性资产交换。

**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

（一）确认原则

企业应当分别对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认；

对于换入资产，视为购买取得资产；

对于换出资产，视为销售或处置资产。

（二）非货币性资产交换的计量原则

在非货币性资产交换的情况下，非货币性资产交换准则规定了换入资产成本的计量基础和交换所产生损益的确认原则。

A.以公允价值为基础计量

B.以账面价值为基础计量

公允价值计量的条件

同时满足下列两个条件的，应当以公允价值计量：

（1）该项交换具有商业实质；

（2）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公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但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。

不具有商业实质或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能够可靠地计量以账面价值计量。

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：

1、换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

（长期股权投资换设备、投资性房地产换投资性房地产）

2、使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产所产生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。

（专利权换取长期股权投资）

三、非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换会计处理的基本思路

1、判断是否属于非货币性资产交换；

2、判断采用公允价值计量，还是账面价值计量；

3、确定换入资产入账价值；

4、换出资产损益的确定（公允价值计量基础）；

5、进行会计处理。

（一）以公允价值为基础计量的会计处理

（A）换入资产入账价值的确定

1、不涉及补价的情况

（1）若给出换入资产公允价值（若换入更可靠）

换入资产成本

＝换入资产公允价值＋支付的应计入换入资产成本的相关税费

（2）若未给出换入资产公允价值

换入资产成本＝换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费

2、涉及补价的情况

（1）支付补价

换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的补价

（2）收到补价

换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费-收到的补价

（注：这种情况下，补价影响换入资产价值）

（B）公允价值与账面价值差额影响当期损益的计算

1、以换出资产公允价值确定换入资产成本：

将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益

2、以换入资产公允价值确定换入资产成本：

将换入资产的公允价值减去支付补价（或加上收到补价）的金额，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益

总结：无论是公允价值计量还是账面价值计量，均可以方程形式列示交换过程，左列换出，右列换入，填入对应数额。

方程中明确增值税、补价、资产，逐项填入即可

【例】甲公司换出：厂房账面价值为2 000万元，公允价值2 400万元不可靠；甲公司支付补价200万元。乙公司换出：无形资产账面价值为2 000万元，公允价值为2 800万元。

甲公司换入资产的初始计量金额

＝换入资产的公允价值2 800＋应支付的相关税费0

＝2 800（万元）

甲公司换出厂房的处置损益

＝（2 800-200）－2 000＝600（万元）

**第二节 非货币性资产交换的确认和计量**

【例-单选题】甲公司以M设备换入乙公司N设备，另向乙公司支付补价5万元，该项交易具有商业实质。交换日，M设备账面原价为66万元，已计提折旧9万元，已计提减值准备8万元（账面价值49万），公允价值无法合理确定；N设备公允价值为72万元。假定不考虑其他因素，该项交换对甲公司当期损益的影响金额为（ ）万元。

A.0 B.6 C.11 D.18

（【分析】72-5-49=18万，72-5=67，67-49=18万）

答案：D

解析：甲公司换出资产的公允价值=72-5=67（万元），账面价值=66-9-8=49（万元），该项交换对甲公司当期损益的影响金额=67-49=18（万元）。

【例：没有补价】2024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。（固定资产—固定资产；存货—固定资产）A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。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90万元（105，-15资产处置损益）。打印机的账面价值为110万元，在交换日的市场价格为90万元，计税价格等于市场价格。B公司换入A公司设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

（90收入，110成本）

假设A公司此前没有为该设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂费（换出资产）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除增值税以外的其他税费。

（【分析】-15-1.5=-16.5万资产处置损益）

【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：（固定资产——固定资产）

A公司换入资产的增值税进项税额

=900 000×13%=117 000（元）

换出设备的增值税销项税额

=900 000×13%=117 000（元）

借：固定资产清理　　 1 050 000

累计折旧　 450 000

贷：固定资产—设备　　 1 500 000

借：固定资产清理　　　 15 000

贷：银行存款　　 15 000

借：固定资产—打印机　 900 000

应交税费—应交增值税（进项税额）117 000 90万

资产处置损益　 　　　　　　　 165 000

贷：固定资产清理　　 　　　　　 1 065 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 117 000

B公司的账务处理如下：（库存商品—固定资产）

换出打印机的增值税销项税额

=900 000×13%=117 000（元）

换入设备的增值税进项税额

=900 000×13%=117 000（元）

借：固定资产—设备　 　　　　　　 900 000

应交税费——应交增值税（进项税额）117 000

贷：主营业务收入　　 　　　 　 　900 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 117 000

借：主营业务成本　　 　 1 100 000

贷：库存商品——打印机　　 1 100 000

【例-单选题】经与乙公司商议，甲公司以一台设备换入乙公司的一项专利技术，交换日，甲公司换出设备的账面价值为560万元，公允价值为700万元（等于计税价格），甲公司将设备运抵乙公司并向乙公司开具了增值税专用发票，当日双方办妥了专利技术所有权转让手续。经评估确认，该专项技术的公允价值为900万元，甲公司另以银行存款支付乙公司109万元，甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%，不考虑专利的增值税金额，不考虑其他因素，甲公司换入专利技术的入账价值是（ ）。

A.641万元 B.900万元 C.781万元 D.819万元

【分析】900，700×1.13+109=900

换出损益=700-560

答案：B

解析：甲公司换入专利技术的入账价值为换入资产的公允价值900万元。

或入账价值=换出产品公允价值+增值税销项税额+支付的补价=700+700×13%+109=900（万元）。

（二）以账面价值为基础计量

1、换入资产入账价值的确定

换入资产成本

=换出资产账面价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的补价-收到的补价

2、不确认换出资产的损益

【例】丙公司拥有一台专有设备，该设备账面原价450万元，已计提折旧330万元（120万）。丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值90万元，两项资产均未计提减值准备。丙公司决定以其专有设备交换丁公司的长期股权投资，该专有设备是生产某种产品必须的设备。由于专有设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；丁公司拥有的长期股权投资在活跃市场中没有报价，其公允价值也不能可靠计量。经双方商定，丁支付了20万元补价。假定交易中没有涉及相关税费。（丙：120-20=100，丁：90+20=110）

【分析】该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价20万元。

对丙公司而言，收到的补价20万元÷换出资产账面价值120万元=16.7%＜25%，因此，该项交换属于非货币性资产交换，丁公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，对于该项资产交换，换入资产的成本应当按照换出资产的账面价值确定。

丙公司的账务处理如下：（固定资产—长期股权投资）

借：固定资产清理　　　　 1 200 000

累计折旧　　　　　　 3 300 000

贷：固定资产—专有设备　 4 500 000

借：长期股权投资　　　 1 000 000

银行存款　　　　　　 200 000

贷：固定资产清理　　 1 200 000

丁公司的账务处理如下：（长期股权投资—固定资产）

借：固定资产—专有设备　 1 100 000

贷：长期股权投资　　　　 900 000

银行存款　　　　　　　 200 000

【例-单选题】A公司用一栋厂房换入B公司的一项专利权。厂房的账面原值为2 000万元，已提折旧400万元，已提减值准备200万元（账面价值1 400万）。A公司另向B公司支付补价200万元。假定该项资产交换不具有商业实质，且不考虑相关税费，A公司换入专利权的入账价值为（ ）万元。

A.1 200 B.1 400

C.1 600 D.2 000

【分析】1 400+200=1 600（万元）

答案：C

解析：A公司换入专利权的入账价值

=（2 000-400-200）+200=1 600（万元）

**第二节 非货币性资产交换的确认和计量**

三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

（一）以公允价价值为基础计量的情况

1、以换出资产的公允价值为基础计量的

（1）对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。（先总后分）

（2）对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其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、以换入资产的公允价值为基础计量的

（1）对于同时换入的多项资产，按照以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

（2）对于同时换出的多项资产，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。

【例】甲公司为适应经营业务发展的需要，经与乙公司协商，进行资产置换，对于甲公司而言，该项交换具有商业实质，且有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

资料如下：

（1）甲公司换出：

①厂房：账面价值为2 400万元，公允价值2 600万元；

②设备：账面价值为1 000万元，公允价值1 400万元；

公允价值合计4 000万元不可靠，甲公司收到补价200万元。

（2）乙公司换出：

①办公楼：公允价值为2 000万元；

②无形资产：公允价值为1 900万元。

公允价值合计为3 900万元，乙公司支付补价200万元。

甲公司换入资产的初始计量金额＝换入资产的公允价值

3 900＋应支付的相关税费0＝3 900万元

甲公司换出资产的公允价值金额

＝换入资产的公允价值3 900-支付补价的公允价值0+收到补价的公允价值200+应支付的相关税费0＝4 100（万元）

厂房公允价值＝4 100×2 600/（2 600+1 400）＝2 665（万元）

设备公允价值＝4 100×1 400/（2 600+1 400）＝1 435（万元）

厂房的处置损益＝2 665-2 400＝265（万元）

设备的处置损益＝1 435-1 000＝435（万元）

（二）以账面价值为基础计量的情况

以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（1）对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。

（2）换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

（3）对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

【例-单选题】2025年3月2日，甲公司以账面价值为350万元的厂房和150万元的专利权，换入乙公司账面价值为300万元的在建房屋和100万元的长期股权投资，不涉及补价。上述资产的公允价值均无法获得。不考虑其他因素，甲公司换入在建房屋的入账价值为（ ）万元。

A.280 B.300

C.350 D.375

【分析】（350+150）×300/（300+100）=375万元

答案：D

解析：甲公司换入在建房屋的入账价值

=（350+150）×300/（300+100）=375（万元）。

【例】2024年5月，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产其产品的专有设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。

甲公司换出专有设备的账面原价为1 200万元，已计提折旧750万元（450万）；专利技术账面原价为450万元，已摊销金额为270万元（180万）。乙公司在建工程截止到交换日的成本为525万元，对丙公司的长期股权投资账面余额为150万元。由于甲公司持有的专有设备和专利技术市场上已不多见。因此，公允价值不能可靠计量。乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量，由于丙公司不是上市公司，乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备，假定不考虑相关税费等因素。（630，675）

【分析】本例不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲、乙公司均应当以换出资产账面价值总额作为换入资产的成本，各项换入资产的成本，应当按各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例分配后确定。

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 甲公司 | | | 乙公司 | | |
|  | 设备 | 专利 |  | 在建工程 | 长期股权投资 |
| 原值 | 1 200 | 450 | 原值 | 525 | 150 |
| 折旧或摊销 | 750 | 270 | 折旧或减值 |  |  |
| 账面价值 | 450 | 180 | 账面价值 | 525 | 150 |
| 换出账面  合计 | 450+180=630 | | 换出账面  合计 | 675 | |
| 换入资产价值 | 630=490.14+139.86 | | 换入资产价值 | 675=481.95+193.05 | |

甲公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额：

换入资产账面价值总额

=在建工程525+长期股权投资150=675（万元）

换出资产账面价值总额

=设备（1 200-750=450）+专利（450-270=180）

=630（万元）

（2）确定换入资产总成本：

换入资产总成本=630（万元）

（3）计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例：

在建工程占换入资产账面价值总额的比例

=525÷675=77.8%

长期股权投资占换入资产账面价值总额的比例

=150÷675=22.2%

（4）确定各项换入资产成本

在建工程成本=630×77.8%=490.14（万元）

长期股权投资成本=630×22.2%=139.86（万元）

（5）会计分录：

（固定资产、无形资产——在建工程、长期股权投资）

借：固定资产清理 4 500 000

累计折旧 7 500 000

贷：固定资产——专有设备 12 000 000

借：在建工程 4 901 400

长期股权投资 1 398 600

累计摊销 2 700 000 450+180=630。525.150

贷：无形资产——专利技术 4 500 000

固定资产清理 4 500 000

乙公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额：

换入资产账面价值总额

=设备（1 200-750）+专利（450-270）=630（万元）

换出资产账面价值总额

=在建工程525+长投150=675（万元）

（2）确定换入资产总成本：

换入资产总成本=675（万元）

（3）计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例：

专有设备占换入资产账面价值总额的比例

=450÷630=71.4%

专利技术占换入资产账面价值总额的比例

=180÷630=28.6%

（4）确定各项换入资产成本：

专有设备成本=675×71.4%=481.95（万元）

专利技术成本=675×28.6%=193.05（万元）

（5）会计分录：

借：固定资产——专有设备 4 819 500

无形资产——专利技术 1 930 500

贷：在建工程 5 250 000

长期股权投资 1 500 000

525+150=675

450，180

非货币性资产交换入账价值与交换损益对比

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 比较项目 | 以公允价值为基础 | | 以账面价值为基础 |
| 首选换出资产的公允  价值 | 换入资产的公允价值更可靠的，选换入资产的公允价值。 |
| 换入资产成本 | 换出资产的公允价值 | 换入资产的公允价值 | 换出资产的账面价值 |
| 加：支付的相关税费 | 加：支付的相关税费 | 加：支付的相关税费 |
| 加：支付的补价  减：收取的补价 |  | 加：支付的补价  减：收取的补价 |
| 换出资产损益 | 换出资产公允  -换出资产账面价值 | 换入资产公允+收取补价-支付的补价-换出资产账面 | 不确认换出资产损益 |
| 补价对换入资产  入账价值的影响 | 影响：+支付补价  -收取补价 | 不影响 | 影响：+支付补价  -收取补价 |
| 补价对交换  损益的影响 | 不影响 | 影响：+收到补价  -支付补价 | 不影响，不确认交换  损益 |