

第十四章 非货币性资产交换

一、非货币性资产交换的认定

(一) 非货币性资产交换概念

非货币性资产交换是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地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）**。

(二) 非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
(1) 换出资产为 存货 的非货币性资产交换	《企业会计准则第 14 号—— 收入 》
(2) 企业合并中取得的非货币性资产	《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
(3) 企业从政府无偿取得非货币性资产	适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》
(4) 企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利	适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》
(5) 企业以 发行股票 形式取得的非货币性资产	适用《企业会计准则第 37 号—— 金融工具列报 》
(6) 企业以使用权资产或应收融资租赁款取得非货币性资产	适用《企业会计准则第 21 号——租赁》准则
(7) 企业用于交换的资产目前尚未列报于资产负债表上，或不存在或尚不属于本企业的	适用其他相关会计准则

(三) 非货币性资产交换的认定

在涉及少量补价的情况下，以补价占整个资产交换金额的比例**低于 25%**（注意不含 25%）作为参考。如果高于 25%（含 25%），则视为以货币性资产取得非货币性资产，适用收入准则或其他一些准则。

1. 收到补价的企业

收到的补价 ÷ **换出资产公允价值** < 25%

2. 支付补价的企业

支付的补价 ÷ (**支付的补价 + 换出资产公允价值**) < 25%

二、非货币性资产交换的确认和计量原则

(一) 非货币性资产交换中换入资产的确认、换出资产的终止确认

(1) 对于换入资产，企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；

(2) 对于换出资产，企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

(二) 非货币性资产交换的计量原则

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

(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**。

不满足上述条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。

三、以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

(一) 单项资产交换

1. 换出资产的公允价值更加可靠

一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价为基础来确定，在非货币性资产交换中，换出资产的价值就是放弃的对价，如果能够可靠计量，应当**优先考虑**按照**换出资产的公允价值**作为确定换入资产成本的基础。

(1) 计算换入资产成本

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 (- 收取补价的公允价值)
+ 应支付的相关税费

(2) 计算换出资产处置损益

换出资产处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值

① 换出资产为固定资产、在建工程、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 **资产处置损益**。

② 换出资产为长期股权投资的, 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**。

③ 换出资产为投资性房地产的, 按换出资产公允价值确认 **其他业务收入**, 按换出资产账面价值结转 **其他业务成本**, 二者之间的差额即是处置损益。

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

对于非货币资产交换中换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情形, 企业在判断是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时, 应当考虑确定公允价值所使用的 **输入值层次**, 企业可以参考以下情况: 第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据, 第二层次直接或间接可观察的输入值比第三层次不可观察输入值为公允价值提供更确凿的证据。对于换入资产和换出资产的公允价值所使用的输入值层次相同的, 企业应当以换出资产的公允价值为基础计量。实务中, 在考虑了补价因素的调整后, 正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

(1) 计算换入资产成本

换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费 (不需要考虑补价因素)

(2) 计算换出资产的公允价值

换出资产的公允价值 = 换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值

(3) 计算换出资产的处置损益

换出资产的处置损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

(二) 多项资产交换

以公允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. 换出资产的公允价值更加可靠

(1) 计算换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出各项资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 - 收到补价的公允价值

(2) 计算各项换入资产的成本

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** 将换入资产总额 **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。

(3) 计算各项换出资产处置损益

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. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

步骤	内容
(1) 计算各项换入资产成本	换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费 (与补价无关且无需分摊)

(2) 计算各项换出资产的公允价值	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）按照各项换出资产的 公允价值的相对比例 （换出资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例），分摊至各项换出资产
(3) 换出资产的处置损益	换出资产的 公允价值 －换出资产 账面价值

四、以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换不满足以公允价值计量的条件，应当以账面价值为基础计量。

（一）不涉及补价的

换入资产的初始计量金额＝换出资产的账面价值＋应支付的相关税费

对于换出资产，终止确认时**不确认损益**。

（二）涉及补价的

换入资产的初始计量金额＝换出资产的账面价值＋**支付补价的账面价值**＋应支付的相关税费＝换出资产的账面价值－**收到补价的公允价值**＋应支付的相关税费

对于换出资产，终止确认时**不确认损益**。

（三）同时换入或换出多项资产的

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**（换入资产的公允价值不能可靠计量的，也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），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。

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。