

专题四
非货币性资产交换、债务重组

教材架构

非货币性资产交换	概念	①货币性资产：现金（货币资金）、以摊余成本计量的应收账款和应收票据等 ②非货币性资产：存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产、预付账款等
	认定	补价占整个资产交换金额的比例 $<25\%$

教材架构

非货币性资产交换	公允价值计量	①换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产的销项税+支付的补价（-收到的补价）-换入资产的进项税 ②换出资产公允与账面的差额： a. 固定/无形→资产处置损益 b. 确认收入/结转成本
	账面价值计量	①换入存货成本=换出资产账面价值+换出资产的销项税+支付的补价（-收到的补价）-换入资产的进项税 ②换出资产公允与账面无差额
	多项资产	按照多项资产的公允价值/账面价值比例分摊

教材架构

债务重组	以资产清偿债务	①债务人：债务账面与资产公允差额计入营业外收入 ②债权人：债权账面与资产公允差额计入营业外支出
	将债务转资本	营业外收入/营业外支出
	修改其他债务条件	①营业外收入/营业外支出 ②如涉及或有应付金额，符合预计负债确认条件的，债务人计入预计负债。债权人或有应收金额实际发生时计入当期损益

【例题■单选题】下列各项中，甲公司应按非货币性资产交换进行会计处理的是（ ）。

- A. 以持有的应收账款换取乙公司的无形资产
- B. 以持有的投资性房地产换取乙公司的固定资产
- C. 以持有的应收票据换取乙公司的电子设备
- D. 以持有的准备持有至到期的债券投资换取乙公司的一项股权投资

【答案】B

【解析】选项 A、C 和 D，应收账款、应收票据与准备持有至到期的债券投资均为货币性资产，故不属于非货币性资产交换。

【例题■多选题】不考虑其他因素，甲公司发生的下列交易事项中，应当按照非货币性资产交换准则进行会计处理的有（ ）。

- A. 以对子公司股权投资换入一项投资性房地产
- B. 以本公司生产的产品换入生产用专利技术
- C. 以一项自用土地使用权换入管理用固定资产
- D. 定向发行本公司股票取得某被投资单位 40%股权

【答案】AC

【解析】选项 B，执行收入准则，不执行非货币性资产交换准则；选项 D，发行的本公司股票属于公司所有者权益，不属于资产，该交换不属于非货币性资产交换。

【提示】根据最新收入准则：

企业以存货换取存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产等，适用于收入准则。

【例题■多选题】不考虑其他因素，下列交易中属于非货币性资产交换的有（）。

- A. 以 800 万元应收债权换取生产用设备
- B. 以债权投资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 140 万元
- D. 以公允价值为 600 万元的专利技术换取其他权益工具投资，另支付补价 160 万元

【答案】CD

【解析】应收债权和债权投资均属于货币性资产，因此，选项 A、B 不属于非货币性资产交换；选项 C，补价的比例= $140/600 \times 100\% = 23.33\%$ ，小于 25%，属于非货币性资产交换；选项 D，补价的比例= $160/(160+600) \times 100\% = 21.05\%$ ，小于 25%，属于非货币性资产交换。

【例题■单选题】甲公司以一台生产设备和一项专利权与乙公司的一台机床进行非货币性资产交换。甲公司换出生产设备的账面原值为 1000 万元，累计折旧额为 250 万元，公允价值为 780 万元；换出专利权的账面原值为 120 万元，累计摊销额为 24 万元，公允价值为 100 万元；设备和专利权均未计提减值准备。乙公司换出机床的账面原值为 1500 万元，累计折旧额为 750 万元，已计提减值准备为 32 万元，公允价值为 700 万元。甲公司另向乙公司收取银行存款 180 万元作为补价。假定该非货币性资产交换不具有商业实质，不考虑增值税等其他因素，甲公司换入乙公司机床的入账价值为（）万元。

- A. 538
- B. 666
- C. 700
- D. 718

【答案】B

【解析】甲公司换入机床的入账价值= $(1000-250) + (120-24) - 180 = 666$ （万元）。

【例题■多选题】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为 16%。2019 年 2 月 9 日甲公司以一台固定资产交换乙公司对 A 公司 5% 的股权投资，乙公司将其作为其他权益工具投资核算。固定资产的原值为 4500 万元，已计提折旧 1500 万元，未计提减值准备，其公允价值为 3500 万元，增值税销项税额 560 万元，其他权益工具投资的账面价值为 2800 万元（其中成本为 2500 万元，公允价值变动 300 万元），公允价值为 4000 万元，乙公司向甲公司支付补价 60 万元。

甲公司取得 A 公司 5% 股权与原对 A 公司 6% 股权合并后对 A 公司具有重大影响，甲公司原对 A 公司 6% 股权投资作为交易性金融资产核算，其账面价值为 4000 万元（其中成本为 3500 万元，公允价值变动 500 万元），公允价值为 4800 万元。甲公司另支付过户费用合计 10 万元。假定该交易具有商业实质，甲、乙公司均按 10% 计提盈余公积，不考虑其他因素，则下列说法中正确的有（）。

- A. 长期股权投资的入账金额为 8810 万元
- B. 甲公司此项交换对当期损益的影响金额为 800 万元
- C. 乙公司此项交换不会产生交换损益
- D. 甲公司支付的相关税费应计入管理费用

【答案】AC

【解析】补价比例= $500/4000 \times 100\% = 12.5\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

甲公司应编制的会计分录：

借：固定资产清理 3000

累计折旧 1500
贷：固定资产 4500
借：长期股权投资 8810 (4800+4000+10)
银行存款 60
贷：固定资产清理 3500
 应交税费—应交增值税（销项税额）560 (3500×16%)
 银行存款 10
 交易性金融资产 4000
 投资收益 800 (4800-4000)
借：固定资产清理 500
 贷：资产处置损益 500

交换对当期损益的影响金额=800+500=1300（万元）

乙公司应编制的会计分录：

借：固定资产 3500
 应交税费—应交增值税（进项税额）560
 贷：其他权益工具投资 2800
 银行存款 60
 盈余公积 120
 利润分配—未分配利润 1080
借：其他综合收益 300
 贷：盈余公积 30
 利润分配—未分配利润 270

【例题■多选题】非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，会计处理正确的有（ ）。

- A. 换出资产为无形资产的，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
- B. 换出资产为存货的，应当视同销售处理，按其公允价值确认收入，同时结转相应的成本
- C. 换出资产为投资性房地产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益
- D. 换出资产为其他债权投资的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益

【答案】ABD

【解析】选项C，应按换出资产公允价值确认其他业务收入，并按账面价值结转其他业务成本。

【例题■计算题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，固定资产（不动产）、投资性房地产适用的增值税税率均为10%，无形资产（商标权）适用的增值税税率为6%，存货适用的增值税税率为16%。甲公司为了适应经营业务发展的需要，经与乙公司协商进行资产交换，其相关资料如下：

资料一：甲公司换出：

- ①固定资产（不动产）原值为1500万元，已提折旧额为500万元，不含税公允价值为2000万元，开出增值税专用发票，增值税销项税额为200万元。
- ②库存商品的成本为1800万元，已计提存货跌价准备为100万元，不含税公允价值2000万元，开出增值税专用发票，增值税销项税额为320万元。

资料二：乙公司换出：

- ①无形资产（商标权）的账面原值为1800万元，累计摊销额为800万元，不含税公允价值为1100万元，开出增值税专用发票，增值税销项税额为66万元。
- ②投资性房地产的账面价值为2000万元（成本为3000万元，公允价值变动为贷方余额1000

万元,自用房地产转为投资性房地产产生其他综合收益为 100 万元),不含税公允价值为 2500 万元,开出增值税专用发票,增值税销项税额为 250 万元。

③原材料成本为 900 万元,未计提存货跌价准备,不含税公允价值 1000 万元,开出增值税专用发票,增值税销项税额为 160 万元。

资料三:甲公司另向乙公司支付银行存款 556 万元。假定该交易具有商业实质且公允价值均能够可靠计量,交换双方换入的资产均不改变其用途。固定资产(不动产)涉及增值税进项税额可一次抵扣。

要求:(答案的金额单位以万元表示)

(1) 计算甲公司应分配的换入资产价值总额、换入各项资产的入账价值;计算甲公司换出固定资产的处置损益及因资产交换而影响税前利润的金额;编制甲公司资产交换的会计分录。

①甲公司换入资产入账价值总额。

换入资产成本=换出资产公允价值 4000+销项税额 520+支付的含税补价 556-进项税额 (66+250+160)=4600 (万元)。

②甲公司换入各项资产的入账价值。

换入无形资产成本=4600×(1100/4600)=1100 (万元)。

换入投资性房地产成本=4600×(2500/4600)=2500 (万元)。

换入原材料成本=4600×(1000/4600)=1000 (万元)。

③甲公司换出固定资产的处置损益=2000-(1500-500)=1000 (万元)。

甲公司因资产交换而影响税前利润的金额=1000+[2000-(1800-100)]=1300 (万元)。

④会计分录为:

借: 固定资产清理 1000

 累计折旧 500

 贷: 固定资产 1500

借: 无形资产 1100

 投资性房地产 2500

 原材料 1000

 应交税费—应交增值税(进项税额) 476 (66+250+160)

 贷: 固定资产清理 1000

 资产处置损益 1000

 主营业务收入 2000

 应交税费—应交增值税(销项税额) 520 (200+320)

 银行存款 556

借: 主营业务成本 1700

 存货跌价准备 100

 贷: 库存商品 1800

(2) 计算乙公司换出无形资产和投资性房地产的处置损益及因资产交换而影响税前利润的金额;编制乙公司资产交换的会计分录。

①乙公司换出无形资产的处置损益=1100-(1800-800)=100 (万元)。

换出投资性房地产的处置损益=2500-2000+100=600 (万元)。

因资产交换而影响税前利润的金额=100+600+(1000-900)=800 (万元)。

②会计分录为:

借: 固定资产 2000

 库存商品 2000

应交税费—应交增值税（进项税额） 520

银行存款 556

累计摊销 800

贷：无形资产 1800

资产处置损益 100

其他业务收入 3500

应交税费—应交增值税（销项税额） 476

借：其他业务成本 2000

投资性房地产—公允价值变动 1000

贷：投资性房地产—成本 3000

借：其他业务成本 1000

贷：公允价值变动损益 1000

借：其他综合收益 100

贷：其他业务成本 100

借：其他业务成本 900

贷：原材料 900

【例题▪多选题】2019年7月1日，A公司应收B公司的一笔货款500万元到期，由于B公司发生财务困难，该笔货款预计短期内无法收回。A公司已为该项债权计提坏账准备100万元。当日，A公司就该债权与B公司进行协商。下列协商方案中，不属于债务重组的有（）。

- A. 减免100万元债务，其余部分立即以现金偿还
- B. 减免50万元债务，其余部分延期两年偿还
- C. 以公允价值为500万元的固定资产偿还
- D. 以现金100万元和公允价值为400万元的无形资产偿还

【答案】CD

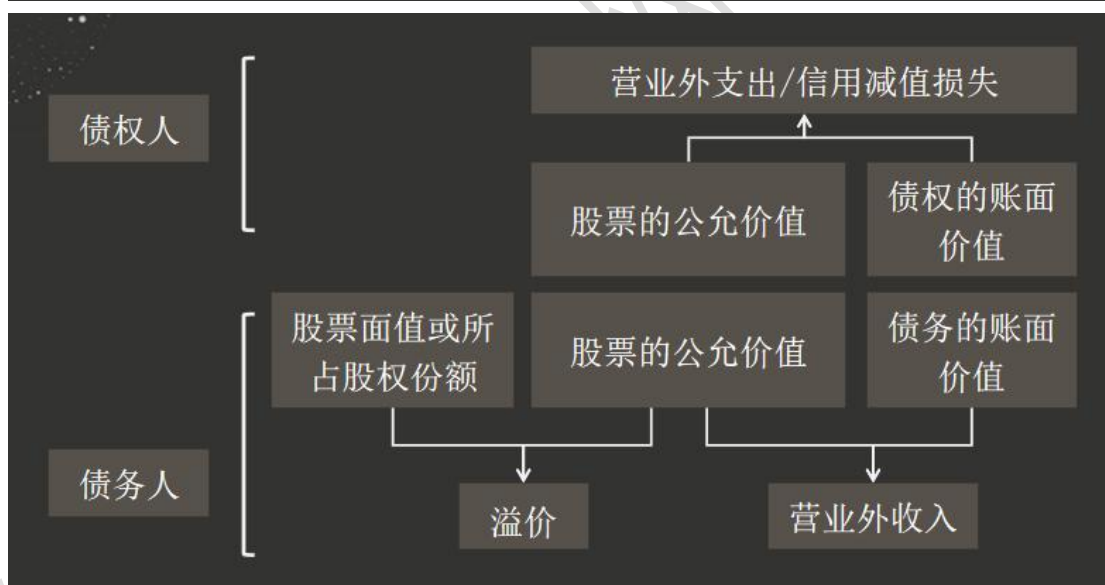
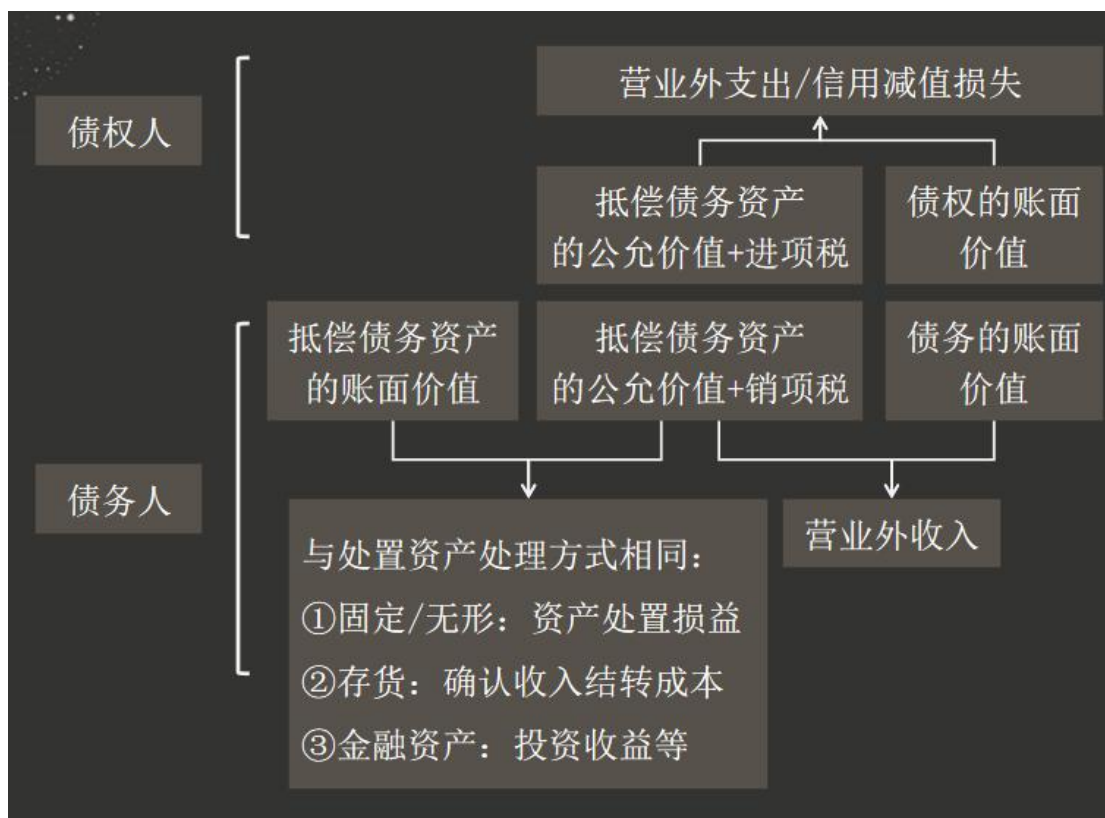
【解析】选项C、D，债权人均没有作出让步，所以不属于债务重组。

【例题▪多选题】下列各项中，关于债务人以非现金资产抵债（不考虑增值税）的说法中正确的有（）。

- A. 债务人以存货抵偿债务的，应将存货的公允价值与债务账面价值的差额确认为债务重组利得
- B. 债务人以固定资产抵偿债务的，应将固定资产的账面价值与其公允价值的差额确认为资产处置损益
- C. 债务人应将非现金资产的账面价值与抵偿债务账面价值的差额确认为债务重组利得
- D. 债务人在转让非现金资产过程中发生的评估费、运杂费等应冲减债务重组利得

【答案】AB

【解析】选项C，债务人应将非现金资产的公允价值与抵偿债务账面价值的差额确认为债务重组利得；选项D，债务人在转让非现金资产过程中发生的评估费、运杂费等应直接计入资产转让损益。



【例题·多选题】下列有关债务重组会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 修改其他债务条件涉及或有应付金额且该或有应付金额符合有关预计负债确认条件的，债务人应将其确认为预计负债
- B. 修改其他债务条件涉及的或有应收金额，债权人应确认为应收项目
- C. 对于债务人而言，发生债务重组时，应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值的差额，确认为债务重组利得，计入资本公积
- D. 在债务重组的会计处理中，债务人以固定资产抵偿债务时，既要确认债务重组利得，又要确认处置非流动资产损益

【答案】AD

【解析】选项 B，债权人不应确认或有应收金额；选项 C，债务重组利得计入营业外收入。

【例题▪多选题】债务重组中，下列有关债权人的会计处理，表述正确的有（）。

- A. 重组债权没有计提坏账准备的情况下，应将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失计入营业外支出
- B. 重组债权已经计提了坏账准备的，应当先将重组债权的账面余额与受让资产公允价值之间的差额冲减坏账准备，冲减后如为借方余额，计入营业外支出，如为贷方余额，冲减信用减值损失
- C. 收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等抵债资产的，应当以其账面价值入账
- D. 对于或有应收金额不应予以确认

【答案】ABD

【解析】选项C，债权人收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等抵债资产的，应当以公允价值入账。

【例题▪多选题】甲公司销售商品产生应收乙公司货款1200万元，因乙公司资金周转困难，逾期已1年以上，尚未支付，甲公司就该债权计提了248万元坏账准备。2019年3月12日，双方经协商达成以下协议，乙公司以其生产的100件丙产品和一项应收银行承兑汇票偿还所欠甲公司货款，乙公司用以偿债的丙产品单位成本为5万元，市场价格（不含增值税）为8万元，银行承兑汇票票面金额为120万元。3月25日，甲公司收到乙公司的100件丙产品及银行承兑汇票，乙公司向甲公司开具了增值税专用发票，双方债权债务结清。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率均为16%，不考虑其他因素，下列各项关于甲公司的该项交易会计处理表述正确的有（）。

- A. 确认债务重组损失152万元
- B. 确认应收票据入账价值120万元
- C. 确认增值税进项税额80万元
- D. 确认丙产品入账价值800万元

【答案】BD

【解析】甲公司会计处理：

借：应收票据 120
 库存商品 800（100×8）
 应交税费—应交增值税（进项税额） 128（800×16%）
 坏账准备 248
 贷：应收账款 1200
 信用减值损失 96

【例题▪单选题】甲公司2019年2月9日将一批产品销售给乙公司，该批产品成本4500万元，售价5000万元（不含增值税），适用的增值税税率为16%。约定还款期限为5个月，至7月10日乙公司仍未还款。甲公司对该债权累计已计提坏账准备350万元。甲公司得知乙公司发生财务困难，款项很难收回。随即甲公司与乙公司达成债务重组协议，根据协议约定乙公司以交易性金融资产清偿所欠甲公司债务。交易性金融资产的账面价值为4000万元（其中成本3500万元，公允价值变动500万元），公允价值4800万元。则下列说法正确的是（）。

- A. 甲公司应确认债务重组损失1050万元
- B. 乙公司应确认债务重组利得1050万元
- C. 该重组事项对乙公司当期损益的影响金额为1850
- D. 甲公司交易性金融资产的入账金额为4800万元

【答案】D

【解析】选项A，甲公司应确认的债务重组损失=〔5000×（1+16%）-350〕-4800=650（万

元)；选项，乙公司应确认债务重组利得=5000×(1+16%)-4800=1000(万元)；选项C，该重组事项对乙公司当期损益的影响金额=1000+(4800-4000)=1800(万元)；相关会计分录为：

甲公司	乙公司
债务重组前应收账款=5800 坏账准备=350	债务重组前应付账款=5800
借：交易性金融资产—成本 4800 坏账准备 350 营业外支出 650 贷：应收账款 5800	借：应付账款 5800 贷：交易性金融资产—成本 3500 —公允价值变动 500 投资收益 800 营业外收入 1000

【例题■单选题】2019年8月5日甲公司将所欠乙公司的8000万元货款转为本公司1000万股普通股股票(每股面值1元)，甲公司普通股股票每股市价为7.5元，另支付券商佣金100万元。下列说法中正确的是()。

- A. 甲公司应确认债务重组利得500万元
- B. 甲公司应确认的资本公积(股本溢价)为6500万元
- 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7500万元

【答案】A

【解析】相关会计分录为：

甲公司	乙公司
借：应付账款 8000 贷：股本 1000 资本公积—股本溢价 6400 银行存款 100 营业外收入 500	借：交易性金融资产—成本 7500 营业外支出 500 贷：应收账款 8000

【例题■单选题】甲、乙公司均为增值税一般纳税人，存货及动产设备适用的增值税税率为16%。甲公司销售一批商品给乙公司，开出的增值税专用发票上注明销售价款为200万元，增值税税额为32万元。乙公司到期无力支付款项，2019年4月1日甲公司同意乙公司将其拥有的一台设备抵偿债务，乙公司设备的账面原值为200万元，已累计计提折旧80万元，不含税公允价值为160万元；甲公司为该项应收账款计提了20万元坏账准备。假设债务重组时，增值税不单独收付。不考虑其他因素，乙公司债务重组利得、处置非流动资产利得分别为()万元。

- A. 46.4、40
- B. 40、0
- C. 114、0
- D. 74、40

【答案】A

【解析】债务重组利得=(200+32)-160×(1+16%)=46.4(万元)，处置非流动资产利得=160-(200-80)=40(万元)。相关会计分录为：

甲公司	乙公司
借：固定资产 160	借：固定资产清理 120

坏账准备 20	累计折旧 80
应交税费—增（进） 25.6	贷：固定资产 200
营业外支出 26.4	借：应付账款 232
贷：应收账款 232	贷：固定资产清理 160
	应交税费—增（销） 25.6
	营业外收入 46.4
	借：固定资产清理 40
	贷：资产处置损益 40

【例题■ 计算题】甲公司、乙公司均按净利润的 10%计提盈余公积，不考虑所得税因素，债务重组资料如下：

资料一：2018 年 6 月 3 日，甲公司应收乙公司购货款 12000 万元，由于乙公司到期无法偿付应付账款，2018 年 6 月 30 日经双方协商同意，乙公司以其持有对 A 公司 15%的股权偿还债务，当日办理完毕相关手续。甲公司对应收账款已提取坏账准备 1000 万元。

资料二：甲公司债务重组前已经持有 A 公司 5%的股权并指定为其他权益工具投资，2018 年 6 月 30 日其他权益工具投资的账面价值为 2500 万元（其中成本 2000 万元，公允价值变动 500 万元），公允价值为 3300 万元。债务重组后甲公司累计持有 A 公司 20%的股权并具有重大影响，由原采用金融资产核算转换为长期股权投资核算。

资料三：乙公司债务重组前已经持有 A 公司 20%的股权并划分为长期股权投资，2018 年 6 月 30 日长期股权投资账面价值为 8000 万元（其中投资成本 6000 万元，损益调整借方余额 1000 万元，因 A 公司可重分类进损益的其他综合收益增加 900 万元，其他权益变动借方余额 100 万元），15%的长期股权投资公允价值为 9900 万元。债务重组后乙公司持有 A 公司 5%的股权并丧失重大影响，由原采用长期股权投资核算转换为其他权益工具投资核算。

要求：（答案中的金额单位用万元表示。）

（1）计算甲公司债务重组损失、因债务重组确认的留存收益，并编制相关会计分录。

甲公司债务重组损失=（12000-1000）-9900=1100（万元）。

甲公司确认的留存收益=3300-2000=1300（万元）。

借：长期股权投资 13200（3300+9900）

坏账准备 1000

营业外支出—债务重组损失 1100

贷：应收账款 12000

其他权益工具投资 2500

盈余公积 80 [（3300-2500）×10%]

利润分配—未分配利润 720

借：其他综合收益 500

贷：盈余公积 50（500×10%）

利润分配—未分配利润 450

（2）计算乙公司债务重组利得、因债务重组确认的投资收益，并编制相关会计分录。

乙公司债务重组利得=12000-9900=2100（万元）。

乙公司确认投资收益=（9900+3300）-8000+900+100=6200（万元）。

借：应付账款 12000

贷：长期股权投资 6000（8000×15%/20%）

投资收益 3900（9900-6000）

营业外收入—债务重组利得 2100

借：其他权益工具投资 3300

贷：长期股权投资 2000 ($8000 \times 5\% / 20\%$)

投资收益 1300

借：其他综合收益 900

资本公积 100

贷：投资收益 1000