

非货币性资产会计处理与税务处理的差异注册税务师考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/546/2021_2022__E9_9D_9E_

[E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c46_546997.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/546/2021_2022__E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_B8_81_E6_c46_546997.htm) 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）。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。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。支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例，或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换，适用非货币性资产交换准则；高于25%（含25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产，适用其他相关会计准则。以公允价值计量的非货币性资产交换的确认原则 在会计处理上，非货币性资产交换同时满足下列条件的，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：该项交换具有商业实质；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作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。 满足下列条件之一的

非货币性资产交换具有商业实质：一是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。二是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。在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。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。在税务处理上，根据《实施条例》第五十八条第（五）项、第六十二条第（二）项规定，通过非货币性资产交换方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；第六十二条第（二）项规定，通过非货币性资产交换方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；第六十六条第（三）项规定，通过非货币性资产交换方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；第七十一条第（二）项规定，通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本；第七十二条第（二）项规定，通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本。企业所得税法没有要求非货币性资产交换要具有商业实质，或换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量等条件作为是否以公允价值计量的条件；同时，企业所得税不是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，而是以换入资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础或成本。关于关联方业务往来和交换是否具有商业实质，根据《企业所得税法》第四十一条规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关

关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。第四十七条规定，企业实施其他不具有合理商业目的的安排，而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。根据《实施条例》第一百二十条规定，企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。可见，企业所得税处理对关联方业务往来和交换是否具有商业实质，主要是看其是否会减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额，或者以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的进行税收筹划与避税。

以换出资产的账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理与税务处理 在会计处理上，交换不具有商业实质，或换入资产、换出资产的公允价值能够可靠地计量的非货币性资产交换，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，不确认损益。企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，发生补价的，应当分别下列情况处理：支付补价的，应当以换出资产的账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益；收到补价的，应当以换出资产的账面价值，减去收到的补价并加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益。在税务处理上，非货币性资产交换一般要求在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。特殊情况下，也有允许交易各方暂不确认有关资产转让所得或损失的情况。例如，符合规定条件的企业整体资产交换一般可特殊处理。企业整体资产交换，是指一家企业在规定的期限内，以其经营活动的全部或几乎全部资产，

与另一家企业经营活动的全部或几乎全部资产进行整体交换，资产交换双方企业都不解散。企业整体资产交换原则上应在交易发生时，将其分解为按公允价值销售全部资产和按公允价值购买另一方全部资产的经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。如果整体资产交换交易中，作为资产交换交易补价（双方全部资产公允价值的差额）的货币性资产占换入总资产公允价值不高于一定比例的，经税务机关审核确认，资产交换双方企业可暂不确认资产转让的所得或损失。在此情况下，交易双方换入资产的成本应以换出资产原账面净值确定计税基础。具体方法是按换入各项资产的公允价值占换入全部资产公允价值总额的比例，对换出资产的原账面净值总额进行分配，据以确定各项换入资产的计税基础。企业整体资产交换交易中支付补价的一方，应以换出资产原账面净值与支付的补价之和，确定换入资产的计税基础。企业整体资产交换交易中收到补价的一方，应以换出资产的账面净值扣除补价，作为换入资产的计税基础。

涉及多项非货币性资产交换的处理 在会计处理上，涉及多项非货币性资产交换的情况包括企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产，也可能涉及补价。在涉及多项非货币性资产的交换中，企业无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项非货币性资产交换的计量，企业也应当首先判断是否符合非货币性资产交换准则以公允价值计量的两个条件，再分别情况确定各项换入资产的成本。百考试

题与你同行 涉及多项非货币性资产的交换一般可以分为以下几种情况：1．资产交换具有商业实质且各项换出资产和各项换入资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据证明换入资产的公允价值总额更可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。2．资产交换具有商业实质且换入资产的公允价值能够可靠计量，换出资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。3．资产交换具有商业实质、换出资产的公允价值能够可靠计量，但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。4．资产交换不具有商业实质，或换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产原账面价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。百考试题祝你成功 在税务处理上

，对上述第1、2、3种情况，换入资产总成本都是按照公允价值计量，但各单项换入资产成本的确定，视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量而分别情况进行会计处理，企业所得税对其以公允价值计量的非货币性资产交换的处理原则进行税务处理即可。根据《实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，应当视同销售货物、转让财产。换出资产为存货的，应当视同销售货物处理，按照公允价值确认销售货物收入，计入收入总额；同时结转销售成本，按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本及相关税费之间的差额，计入应纳税所得额。换出资产为固定资产、生物资产、无形资产、长期股权投资、可供出售金融资产的，应当视同转让财产处理，按照公允价值确认转让财产收入，计入收入总额；同时结转转让成本，按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本及相关税费之间的差额，计入应纳税所得额。对第4种情况，属于不符合会计处理公允价值计量的条件，换入资产总成本按照换出资产账面价值总额确定，各单项换入资产成本按照各单项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例确定，企业所得税对其以换出资产的账面价值计量的非货币性资产交换的处理原则进行税务处理。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com