

政府会计准则制度下固定资产 置换业务的会计核算

帅振威

摘要：政府会计准则制度对固定资产置换业务置换损益的确认和计量未作明确说明，导致部分会计人员对资产置换损益的计量和经济业务实质缺乏准确把握，影响执行效果。本文对固定资产置换业务中置换损益展开分析，厘清其与换出资产评估值、账面价值和补价三重因素的互动关系，提出更简便准确的计量方法并举例说明。

关键词：换出资产评估值；换出资产账面价值；补价；资产置换

中图分类号：F235.1；G475 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)09-0039-03

一、政府会计准则制度下固定资产置换业务分析

（一）换入固定资产成本的初始计量

置换取得的固定资产，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入固定资产发生的其他相关支出确定。这实际上是将换入资产的计量基础锚定在换出资产的公允价值基础上。补价的实质是由于置换双方资产的价值不相等，低价值一方对高价值一方做出的现金补偿。资产置换的双方互为换出换入方，己方的换出资产同为他方的换入资产，他方同样以其换出资产的评估值为锚确定换入资产的入账价值。补价金额的确定体现了双方等值交换的原则。

（二）资产置换形成损益的确认和计量

根据政府会计准则制度，固定资产置换形成的损益无论是否涉及补价，都是由会计分录借贷方差额“倒挤”形成，借方差额即“借差”形成置换损失，记入“资产处置费用”科目，贷方差额即“贷差”形成置换收益，记入“其他收入”科目。这种处理方式虽然能得出正确结论，但难以理解其

经济业务实质，成为该业务账务处理的关键点和难点。

二、政府会计准则制度下固定资产置换损益分析

政府会计资产置换损益的计量借鉴了企业会计准则的做法，但由于功能与目标不同，政府会计收到的补价不能确认为单位的收益，而应确认为负债记入“应缴财政款”科目，上缴国库。因此收到补价时，即使换出资产的评估值高于账面价值也有可能形成置换费用。

资产置换损益取决于换出资产评估值、换出资产账面价值和补价三重因素的互动关系。根据国有资产管理相关规定，行政事业单位国有资产处置收入属于国家所有，应按照政府非税收入管理的规定，实行“收支两条线”管理。因此，固定资产置换收到的补价应上缴财政，不能纳入单位预算管理，即收到的补价属于在置换业务中产生但不被单位支配的部分，因此不能计入置换损益。在资产置换损益的确认中，应该比较换出资产评估值扣除收到的补价后与换出资产账面价值孰高孰低，以其差值来确定损益。接下来，本文只考虑固定资产置换业务中的补价问题，不考

作者简介：帅振威，北京大学财务部管理办公室副主任，高级会计师。

虑其他相关支出,展开具体分析。

(一) 不涉及补价的情形

不涉及补价的情形下,置换双方形成等值交换,即双方资产评估值相等,置换损益取决于换出资产评估值和换出资产账面价值的差值。当换出资产评估值高于换出资产账面价值时,说明换出资产在持有期间实现了增值,如果继续持有该资产,根据谨慎性原则,其账面余额不作调整,仍按历史成本计量,但当发生资产置换时,该资产价值按照评估值进行计量,增值额本质上是处置换出资产时形成的收入,记入“其他收入”科目;同理,当换出资产评估值低于换出资产账面价值时,说明换出资产在持有期间发生了减值,由于政府会计未规定计提减值准备,如果继续持有该资产,其账面余额不作调整,仍按历史成本计量,但当发生资产置换时,按照评估值进行计量,减值额本质上是处置换出资产时形成的损失,记入“资产处置费用”科目。

(二) 支付补价的情形

支付补价的情形下,置换双方为不等值交换,换入资产的评估值高于换出资产的评估值。根据准则要求,支付的补价计入换入资产成本,对换出方而言,支付的补价实际上是资产形式的转换,由流动资产转换为固定资产,不影响置换损益。该情形下置换损益的产生取决于换出资产评估值和账面价值孰高孰低,当换出资产评估值高于账面价值时形成置换收益,当换出资产评估值低于账面价值时形成置换费用。置换损益的计量金额为换出资产评估值与账面价值的差额。

(三) 收到补价的情形

收到补价的情形下,置换双方同样为不等值交换,换出资产的评估值高于换入资产的评估值。根据上面的分析,置换损益(PL)=换出资产评估值(FV)-收到的补价(B)-换出资产账面价值(BV),当 $PL>0$ 时形成置换收益;当 $PL<0$ 时形成置换费用;当 $PL=0$ 时,不产生置换损益。

1. 形成置换收益的情形

$PL>0$,即 $FV - B - BV>0$,对公式进行形式转换,即 $FV - BV>B$, $FV - BV$ 为换出资产的增值额。由此,当换出资产的增值额大于收到的补价时,形成置换收益,金额为换出资产增值额与补价的差额,记入“其他收入”科目。

2. 形成置换费用的情形

$PL<0$,即 $FV - B - BV<0$,对公式进行形式转换,即 $FV - BV<B$ 。由此,当换出资产形成减值时,必然形成置换费用,金额为减值额与补价之和;当换出资产形成增值

但增值额小于收到的补价时,同样形成置换费用,金额为换出资产增值额与补价的差额,置换费用记入“资产处置费用”科目。

3. 不产生置换损益的情形

$PL=0$,即 $FV - B - BV=0$,对公式进行形式转换,即 $FV - BV=B$,由此,当换出资产的增值额等于收到的补价时,不形成置换损益。

三、固定资产置换业务会计核算实务分析

(一) 不涉及补价的情形

例1:P高校用一台实验设备(A)置换Q高校的一台设备(B)用于科研活动,换出实验设备(A)账面余额120万元,已计提折旧20万元,评估值为100万元,该置换业务不产生补价。P高校的会计处理如下(单位:万元,下同):

借:固定资产——B	100
固定资产累计折旧——A	20
贷:固定资产——A	120

换出资产评估值等于其账面价值,不产生置换损益。

例2:例1中,如果换出的实验设备(A)的评估值为110万元,其他不变。会计处理如下:

借:固定资产——B	110
固定资产累计折旧——A	20
贷:固定资产——A	120
其他收入(110 - 100)	10

换出资产评估值高于其账面价值形成处置收益,金额为实验设备(A)的增值额。

例3:例1中,如果换出的实验设备(A)的评估值为90万元,其他不变。会计处理如下:

借:固定资产——B	90
固定资产累计折旧——A	20
资产处置费用(100 - 90)	10
贷:固定资产——A	120

换出资产评估值低于其账面价值形成处置费用,金额为实验设备(A)的减值额。

(二) 支付补价的情形

例4:P高校用一台实验设备(A)置换Q高校的一台设备(B)用于科研活动,换出实验设备(A)账面余额120万元,已计提折旧20万元,评估值为100万元,支付补价5万元。会计处理如下:

借:固定资产——B	105
-----------	-----

固定资产累计折旧——A	20
贷：固定资产——A	120
银行存款	5

换出资产评估值等于其账面价值，不产生置换损益。

例5：例4中，如果换出的实验设备(A)的评估值为110万元，其他不变。会计处理如下：

借：固定资产——B (110+5)	115
固定资产累计折旧——A	20
贷：固定资产——A	120
银行存款	5
其他收入 (110 - 100)	10

换出资产评估值高于其账面价值形成处置收益，金额为实验设备(A)的增值额。

例6：例4中，如果换出的实验设备(A)的评估值为90万元，其他不变。会计处理如下：

借：固定资产——B (100 - 5)	95
固定资产累计折旧——A	20
资产处置费用 (100 - 90)	10
贷：固定资产——A	120
银行存款	5

换出资产评估值低于其账面价值形成处置费用，金额为实验设备(A)的减值额。

(三) 收到补价的情形

1. 形成置换收益的情形

例7：P高校用一台实验设备(A)置换Q高校的一台设备(B)用于科研活动，换出实验设备(A)账面余额120万元，已计提折旧20万元，评估值为110万元，收到补价5万元。

实验设备(A)的账面价值为100万元(120 - 20)，增值额为10万元(110 - 100)，增值额大于收到的补价，故形成置换收益，金额为5万元(10 - 5)。会计处理如下：

借：固定资产——B (110 - 5)	105
固定资产累计折旧——A	20
银行存款	5
贷：固定资产——A	120
应缴财政款	5
其他收入 (110 - 100 - 5)	5

换出资产增值额大于收到的补价时，形成置换收益，金额为增值额与补价的差值。

2. 形成置换费用的情形

例8：例7中，如果换出的实验设备(A)的评估值为90万元，其他不变。

实验设备(A)的账面价值为100万元(120 - 20)，评估值低于其账面价值，出现减值，故形成置换费用，金额为15万元(10+5)。会计处理如下：

借：固定资产——B (90 - 5)	85
固定资产累计折旧——A	20
银行存款	5
资产处置费用 (10+5)	15
贷：固定资产——A	120
应缴财政款	5

当换出资产形成减值时，必然形成置换费用，金额为减值额与补价之和。

例9：例7中，如果换出的实验设备(A)的评估值为104万元，其他不变。

实验设备(A)的账面价值为100万元(120 - 20)，增值额为4万元(104 - 100)，增值额小于收到的补价，故形成置换费用，金额为1万元(5 - 4)。会计处理如下：

借：固定资产——B (104 - 5)	99
固定资产累计折旧——A	20
银行存款	5
资产处置费用 [5 - (104 - 100)]	1
贷：固定资产——A	120
应缴财政款	5

当换出资产的增值额小于收到的补价时，形成置换费用，金额为换出资产增值额与补价的差额。

3. 不产生置换损益的情形

例10：例7中，如果换出的实验设备(A)的评估值为105万元，其他不变。

实验设备(A)的账面价值为100万元(120 - 20)，增值额为5万元(105 - 100)，增值额等于收到的补价，故不产生置换损益。会计处理如下：

借：固定资产——B (105 - 5)	100
固定资产累计折旧——A	20
银行存款	5
贷：固定资产——A	120
应缴财政款	5

当换出资产的增值额等于收到的补价时，不形成置换损益。□

责任编辑 林荣森