



国家级优秀教学成果奖

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材 · 第五版

高级会计学

主编 耿建新 戴德明



中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖

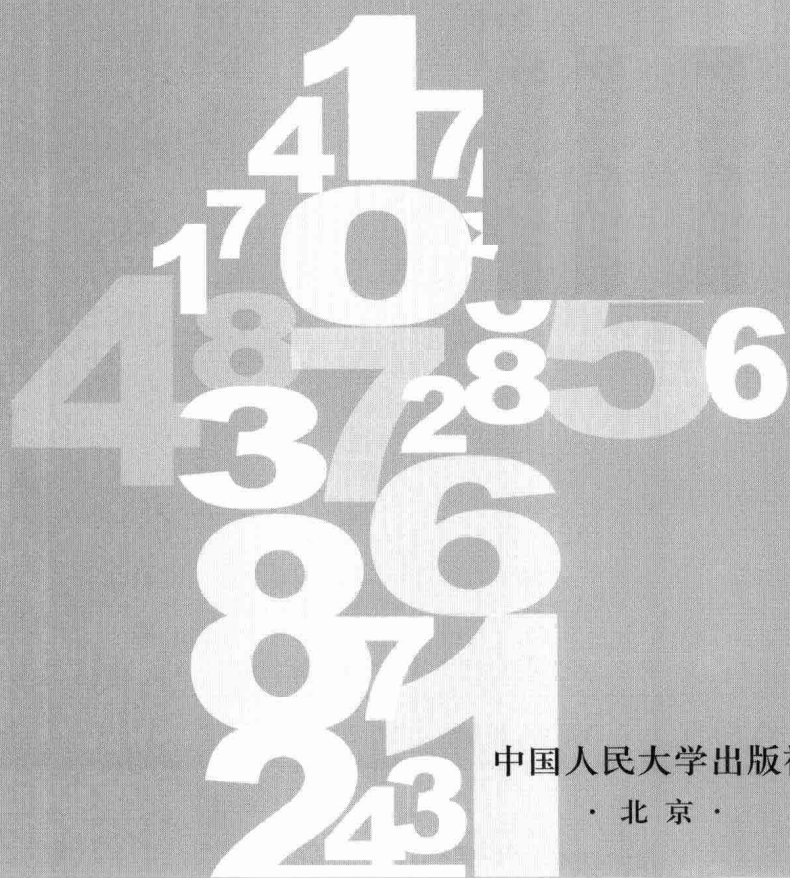
普通高等教育“十一五”国家级规划教材

教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材·第五版

高级会计学

主编 耿建新 戴德明



中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计学/耿建新, 戴德明主编. 5 版.
北京: 中国人民大学出版社, 2010
(中国人民大学会计系列教材)
ISBN 978-7-300-11244-2

- I. 高…
- II. ①耿…②戴…
- III. 会计学-高等学校-教材
- IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 010573 号

国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·第五版
高级会计学
主编 耿建新 戴德明
Gaoji Kuaijixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京易丰印刷有限责任公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	1998 年 2 月第 1 版 2010 年 1 月第 5 版
印 张	22.5 插页 1	印 次	2010 年 3 月第 2 次印刷
字 数	472 000	定 价	34.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

第五版总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已经有16个年头了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了很大的进步。回顾十几年的发展历史，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第五版，我们都在努力适应环境的变化，尽可能满足老师和同学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有者的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。在编写系列教材第一版时我们关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。1993年7月起开始陆续出版的系列教材第一版，共有9本，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。第二版的主要变化是根据各兄弟院校的课程设置情况，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了一些国内外财会理论界近年来所取得的新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

2006年7月开始出版的系列教材第四版，修改了原教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》更名为《会计信息系统》。

为了进一步满足读者的需求，我们对系列教材第五版做了较大的调整和修订，主要变化包括：

1. 增加了《会计学》（非专业用）、《财务报表分析》、《政府与非营利组织会计》三



本教材。

第一版至第四版的系列教材中有关财务分析的内容分散在《财务会计学》和《财务管理学》中，考虑到许多院校专门开设“财务分析”这门课程，第五版将《财务会计学》和《财务管理学》中与财务分析相关的内容单列出来，并加以扩充，形成独立的《财务报表分析》一书。

第一版至第四版的系列教材只涉及企业组织的相关会计领域，考虑到各院校普遍开设“政府与非营利组织会计”这门课程，故第五版增加了《政府与非营利组织会计》一书。

第一版至第四版的系列教材主要针对会计学专业的本科学生，为了更好地满足非会计专业的本科学生学习会计课程的需要，第五版增加了《会计学》（非专业用）一书。

2. 调整了部分教材的框架结构。

系列教材第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大的调整，以更好地反映实际情况的变化，尽可能避免教材之间的重复，更好地满足广大读者的需要。

3. 陆续推出与系列教材配套的专业学习网站（www.rdjg.com.cn/kj），为教师教学和学生学习提供全方位服务，着力打造立体化教材。

专业学习网站主要包括各章的教学大纲与指导、教学PPT、教学案例、延伸阅读、相关链接、教材习题详细答案、题库等。

从第一版到第五版，我们一直倡导紧密结合中国经济与会计发展的现实，建设有中国特色的会计教材体系，着力培养现代化建设所需的会计专业人才。然而我们深知，仍然有许多问题值得我们研究，需要我们在今后的修订过程中加以改进与完善。例如，大学会计教育的目标应当如何更加准确地定位，课程体系、教材与教学应当如何更好地与目标相适应，等等。

当今社会，大学生的就业压力很大，就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业，一个显著的表现是，注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系，成为我们必须面对的一个比较突出的问题。我们认为，不能无视学生参加注册会计师考试的需要，更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面，在教材内容和知识点的安排上可以尽可能满足注册会计师考试的需要，特别是《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等教材的安排。如前所述，第五版已经在这方面做了较大的改进，例如，第五版《高级会计学》的各章基本上对应于相关的会计准则，在内容上尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面，我们在关注学生参加注册会计师考试的客观需要的同时，更加重视学生的长远发展，更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的，但我们的大学会计教育不能局限于现行法律、法规的介绍与解释，而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因，一是社会经济环境日趋复杂，对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展，很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代，会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培

养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则，也要求会计专业人士具有更强的专业判断能力。为了培养学生适应环境变化的能力，在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”，可能是一种有效的方法。它要求我们在教材和教学中更多地以提出问题、分析问题和解决问题的方式，引导学生思考，更好地将会计准则等规定的介绍和解释融入基本理论的阐释和解决问题的探索过程中。

以《高级会计学》中的“企业合并”为例。我们可以在描述和界定现实生活中客观存在的企业合并现象之后，引导学生思考企业合并给会计带来了什么特殊的问题；然后，与学生一起思考、寻找解决问题的可能方法；在讨论各种可能方法的基本原理的基础上，深入分析各种方法的优点和缺点，特别是各种可能方法的运用对财务报表的影响，进而对利益相关者的行为的可能影响；最后，指出我国现行会计准则的规定。如果时间允许，还可穿插介绍其他主要会计准则制定机构关于企业合并的会计规定，如国际会计准则（国际财务报告准则）的规定、美国财务会计准则委员会的规定。这样安排的可能好处包括：一是有助于培养学生的能力；二是有助于增强学生的学习兴趣。同时从长远看，打下坚实的专业基础也有利于学生参加注册会计师考试。总之，如何在教材的编写和使用中更好地体现对学生能力的培养，是我们的一项长期任务，需要教材编写者和广大使用教材的老师共同努力。当然，由于各个院校的定位不同，在侧重点的具体把握上也可以有所不同。

此外，我们在教材的编写和使用过程中，更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联，以更好地帮助同学们把握相关专业知识的系统性和整体性，努力避免局部知识之间相互隔离、割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生的，是在广大兄弟院校的老师 and 同学们的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望第五版能够继续得到老师和同学们的认可，也希望老师和同学们继续提出批评意见和改进建议，以便使系列教材进一步完善。

戴德明

第五版前言

《高级会计学》作为中国人民大学会计系列教材之一，自1997年首次出版之后，历经1999年第二版、2002年第三版和2006年第四版的出版发行，先后成为教育部推荐教材、普通高等教育国家级规划教材，并获得国家级优秀教学成果奖，较好地适应了高级会计的教学需要，取得了良好的社会效益。

一直以来，《高级会计学》得到全国众多高等院校的老师和同学以及其他读者的认可与厚爱，一些读者还对本教材的内容和体例等方面提出了许多宝贵的修改建议。我们谨向选用本教材和提出宝贵修改建议的广大读者朋友，表示衷心的感谢！

为了更好地满足读者的需要，我们对第四版进行了较大的修订，全书由18章减少为13章。现将所涉及的主要方面具体说明如下：

一、修订原则与思路

1. 进一步明确本科教材的定位

以前四个版本的《高级会计学》较多地兼顾了硕士研究生教学的需要，本次修订，我们强化本科教材的定位，内容的增减和结构的调整，都以更好地满足本科层次的教学需求为基本原则。

2. 进一步强化与新会计准则的一致和协调

本次修订后的《高级会计学》教材，以我国颁布和实施的新企业会计准则为基本依据，并适当参考国际财务报告准则和美国财务会计准则。在调整内容安排时，尽可能考虑进一步与新企业会计准则体系的对应与协调。为了更好地适应学生参加注册会计师考试的需要，第五版尽可能以我国的具体会计准则为主线安排全书的内容。

3. 更加重视学生能力的培养

虽然第五版内容框架的重构以我国企业会计准则为基本依据，但我们在重视与现行会计准则之间协调一致的同时，力图避免将教材写成准则的简单介绍与解释。在很多情况下，我们注重基本思路与框架的描述与勾画，并适当介绍了我国准则规定之外的其他可能方法。在很多章节，我们都努力尝试以问题为导向的编写思路，引导学生从解决问题的角度去学习、理解相关的理论与方法，希望能够有助于培养学生发现问题、分析问题

题和解决问题的能力。

二、第五版的主要变化

1. 增加的内容

(1) 增加了“资产减值”一章。在现行的企业会计准则体系中，资产减值是一项很重要的内容，虽然《财务会计学》教材中已经较多地涉及资产减值，但相关内容是分散在“货币资金与应收款项”、“存货”、“交易性金融资产与可供出售金融资产”、“持有至到期投资与长期股权投资”、“固定资产”以及“无形资产与其他长期资产”各章分别介绍的，缺乏系统性和完整性。为了帮助读者全面把握资产减值的基本原理与框架，第五版增加“资产减值”一章，这样安排也便于其基本内容与《企业会计准则第8号——资产减值》相对应。需要特别说明的是，我们试图在这一章勾画资产减值的基本框架，而不是局限于《企业会计准则第8号——资产减值》的内容。希望学生通过该章的学习能够对整个企业会计准则体系中所有与资产减值相关的内容有一个较为全面、综合的把握。

(2) 增加了“每股收益”一章。考虑到每股收益是上市公司财务报表的重要内容，而且我国有专门的会计准则《企业会计准则第34号——每股收益》对其进行规范，本教材增加了每股收益一章。

(3) 增加了外币交易的会计处理，与外币报表折算的内容合并，成为第3章“外币折算”，这样安排也便于与《企业会计准则第19号——外币折算》相对应。

2. 删除的内容

(1) 删除了第4版中的第一章“绪论”。考虑到《高级会计学》教材所包括内容的专题性质以及本科教材的定位，本次修订不再强调高级会计学作为一个学科分支的地位，而更多地从课程的角度考虑内容安排，故删除了绪论。

(2) 删除了第四版中的“分支机构会计”、“物价变动会计”、“股票上市公司的信息披露”和“企业清算、破产与重整”四章内容。考虑到这些内容没有专门的会计准则进行规范，并且受本科阶段课时的限制，本次修订予以删除。

3. 结构调整

除了新增两章、删除5章，还对全书的结构作了如下调整：

(1) 考虑到第四版中合并财务报表的内容所占章数较多，本次修订将原来的4章合并为两章。

(2) 将原第15章“外币报表折算”扩展为“外币折算”。

此外，对于第四版保留下来的内容还进行了适当的简化，有的内容按照会计规范的变化进行了适当的更新。

4. 信息化配套

陆续推出“人大版会计专业学习网站”，为教师教学和学生学习提供全方位服务，着力打造立体化教材。主要包括各章的教学大纲与指导，PPT，教学案例，延伸阅读，教材习题答案等栏目。

5. 第五版与第四版目录对比及说明

第五版目录	第四版目录	比较说明
	第1章 绪论	删除
第1章 非货币性资产交换	第2章 非货币性资产交换	简化
第2章 债务重组	第3章 债务重组	简化
第3章 外币折算	第15章 外币报表折算	增加外币交易、简化外币报表折算
第4章 租赁	第4章 租赁会计	简化
	第5章 物价变动会计	删除
第5章 所得税	第10章 所得税	简化
第6章 资产减值		新增
第7章 衍生工具会计(上)	第6章 衍生工具会计(上)	按照我国新企业会计准则简化
第8章 衍生工具会计(下)	第7章 衍生工具会计(下)	
	第8章 分支机构会计	删除
第9章 企业合并	第9章 企业合并	简化
第10章 合并财务报表(上)	第11章 控制权取得日的合并财务报表	合并和简化
第11章 合并财务报表(下)	第12章 控制权取得日后的合并财务报表	
	第13章 合并财务报表:集团内部往来业务的抵销	
	第14章 合并财务报表的特殊问题	
第12章 分部报告与中期财务报告	第16章 分部报告与中期财务报告	简化
	第17章 股票上市公司的信息披露	删除
第13章 每股收益		新增
	第18章 企业清算、破产与重整	删除

本教材适合选作高等院校会计学专业高年级本科生、高职生的教材,也可作为会计学方向相关专业硕士教育,以及工商企业、银行、证券和保险业等相关职业工作者学习的参考书。

本次修订由中国人民大学耿建新教授、戴德明教授执笔完成,各章的修订分工为:第1、2、5、6、9、10、11章由戴德明执笔;第3、4、7、8、12、13章由耿建新执笔,并由二位作者最后讨论定稿。

由于本次修订幅度较大,加之编者的水平和时间有限,本教材难免还有不足之处,恭请广大师生及其他读者给予批评指正。

编者

目 录

第 1 章 非货币性资产交换	1
1.1 非货币性资产交换的界定	1
1.2 确认和计量原则	2
1.3 换入资产基于公允价值计价的会计处理	5
1.4 换入资产基于换出资产账面价值计价的会计处理.....	12
1.5 非货币性资产交换的信息披露.....	15
第 2 章 债务重组	17
2.1 债务重组的性质与方式.....	17
2.2 债务重组的会计处理.....	19
2.3 债务重组的信息披露.....	28
第 3 章 外币折算	31
3.1 外币折算及其会计准则.....	31
3.2 外币交易的会计处理.....	38
3.3 外币财务报表折算.....	47
3.4 外币业务的信息披露.....	53
第 4 章 租赁	58
4.1 租赁的性质与分类.....	58
4.2 租赁业务的相关概念.....	61
4.3 经营租赁.....	63
4.4 融资租赁.....	66
4.5 售后租回交易.....	80
第 5 章 所得税	86
5.1 会计准则与税收法规的差异分析.....	86
5.2 所得税会计的一般分析.....	90



5.3	资产负债表债务法的基本原理	94
5.4	资产负债表债务法运用的特殊问题	101
5.5	所得税会计信息的披露	109
第6章	资产减值	111
6.1	资产减值会计概述	111
6.2	金融资产减值	117
6.3	单项固定资产减值	124
6.4	资产组减值	131
6.5	商誉减值	139
第7章	衍生工具会计（上）	144
7.1	衍生金融工具及其分类	144
7.2	衍生金融工具会计的特征与内容	149
7.3	期货合同会计	151
7.4	远期合同会计	165
第8章	衍生工具会计（下）	177
8.1	互换会计	178
8.2	期权会计	183
8.3	衍生金融工具的信息披露	190
8.4	衍生金融工具及其会计处理的相互比较	196
第9章	企业合并	204
9.1	企业合并概述	204
9.2	企业合并的会计处理方法	208
9.3	同一控制下企业合并的会计处理	214
9.4	非同一控制下企业合并的会计处理	218
9.5	企业合并信息的披露	223
第10章	合并财务报表（上）	226
10.1	合并财务报表的意义	226
10.2	合并财务报表的合并理论	228
10.3	合并财务报表的合并范围	229
10.4	合并财务报表的编制程序	231
10.5	购买法下合并财务报表的编制原理	235
10.6	权益结合法下合并财务报表的编制原理	245
第11章	合并财务报表（下）	256



11.1	集团内部往来业务的分类与抵销方法	256
11.2	集团内部的存货交易	259
11.3	集团内部的其他交易	265
11.4	集团内部交易相关资产减值准备的抵销	274
11.5	母公司分步实现控股合并	280
11.6	复杂持股结构下合并财务报表的编制	287
11.7	合并现金流量表	290
11.8	合并股东权益变动表	295
第 12 章	分部报告与中期财务报告	300
12.1	分部报告	300
12.2	中期财务报告	310
第 13 章	每股收益	320
13.1	每股收益及其重要意义	320
13.2	基本每股收益	322
13.3	稀释每股收益	325
13.4	每股收益的列报	335

C 第 1 章

Chapter 1 非货币性资产交换

学习目标

1. 理解货币性资产、非货币性资产和非货币性资产交换的概念。
2. 掌握非货币性资产交换的相关确认和计量原则。
3. 掌握非货币性资产交换的会计处理方法。

1.1 非货币性资产交换的界定

1.1.1 货币性资产与非货币性资产的区分

企业的资产可以分为货币性资产与非货币性资产两大类。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。例如，库存现金和银行存款作为货币资金，属于货币性资产。应收账款作为企业的债权，有相应的发票等原始凭证作为收款的依据，虽然有可能发生坏账损失，但企业可以根据以往与购货方交往的经验等，估计出发生坏账的可能性以及坏账金额，因而企业的应收账款是将以固定或可确定的金额收取的资产，属于货币性资产。准备持有至到期的债券投资，由于企业准备持有至到期，因而企业将来收取的金额是固定的或可确定的，也属于货币性资产。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。显然，与货币性资产相比，非货币性资产的根本特征是，其在将来为企业带来的经济利益是不固定的，甚至是不可确定的。例如，对于企业在生产中使用的设备来说，企业持有的主要目的是用于生产经营，设备的价值在使用过程中逐渐磨损，并通过折旧等方式转移到所生产的产品成本中去，设备为企业带来的经济利益要通过所生产产品的销售才能实现，其货币金额是不固定的，甚至是不可确定的，因此，生产用设备属于非货币性资产。企业的非货币性资产主要有：存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等。



基于货币性资产与非货币性资产的分类，我们可以将一个企业在日常经营过程中与另一个企业之间的资产交换分为以下四类：

一是以货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换。例如，以人民币从银行兑换美元。

二是以货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换。例如，以银行存款从另一家公司购入设备。

三是以非货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换。例如，出售本公司的商品给另一家公司，并收到货款存入银行。

四是以非货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换。我们将此类资产交换称为非货币性资产交换。

《财务会计学》中大量介绍了前三类资产交换交易的会计确认、计量与披露问题，但没有涉及非货币性资产交换。本章专门讨论非货币性资产交换的会计确认、计量与披露问题。

在前三种情况下，通常是基于货币性资产或以货币性资产为主导进行资产计价的，包括对所取得的非货币性资产计价。问题在于，第四种情况下，即当企业用自己的非货币性资产去交换另一个主体的非货币性资产的情况下，我们面临新的问题：（1）所取得的非货币性资产应该如何计价。具体来说，面临两种选择：是基于换入资产的公允价值还是基于换出资产的账面价值或公允价值。（2）与此相应的第二个问题是，换出资产是否应确认损益。

1.1.2 非货币性资产交换的认定

讨论非货币性资产交换的会计问题，首先需要明确界定非货币性资产交换。相关会计准则通常规定，只涉及少量的货币性资产（即补价）的资产交换也属于非货币性资产交换。例如，我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，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）。

非货币性资产交换包括只涉及少量货币性资产的情形，还需要解决定量问题。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。具体来说，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非货币性资产之和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，不能视为非货币性资产交换。

1.2 确认和计量原则

非货币性资产交换涉及两个相互联系的根本性问题：一是换入资产如何计

价；二是应否确认交换损益。解决这两个问题可供选择的方法主要有两种：（1）换入资产基于公允价值（换入或换出资产的公允价值）计价，确认交换损益；（2）换入资产基于换出资产的账面价值计价，不确认交换损益。会计准则要对这两种方法做出选择，特别是在规定这两种方法分别适用于不同条件的情况下，要使所定条件合理、明确，且具有可操作性。我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，上述两种方法适用于不同类型的非货币性资产交换。而方法的适用条件强调：交换是否具有商业实质以及换入或换出资产的公允价值是否能够可靠地计量。

1.2.1 换入资产基于公允价值计价，并确认交换损益

1. 基本条件

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产交换同时满足以下两个条件的，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：

- （1）该项交换具有商业实质。
- （2）换入或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

为了讨论方便，我们将同时满足上述两个条件的非货币性资产交换简称为非货币性资产交换Ⅰ，将不能同时满足上述两个条件的非货币性资产交换简称为非货币性资产交换Ⅱ。

由此可见，非货币性资产交换的会计确认与计量的难点在于，对交换是否具有商业实质的判断，及资产公允价值的可靠计量。

2. 商业实质的判断

判断一项非货币性资产交换是否具有商业实质，应当遵循实质重于形式的原则，根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，表明该两项资产的交换具有商业实质。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

- （1）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。

对于特定的非货币性资产交换来说，换入资产与换出资产之间在未来现金流量的风险、时间和金额三个方面的显著不同，既可以是三个方面都显著不同，也可以只是其中两个方面甚至一个方面显著不同。以下举例说明换入资产与换出资产之间在未来现金流量的风险、时间和金额三个方面至少有一个方面显著不同的几种情况。

- 1) 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。换入资产和换出资产产生的未来现金流量可能总额相同，获得这些现金流量的风险也相同，但现金流量流入企业的时间不同。比如，企业以一批商品存货换入一台生产用设备。因商品存

货的流动性强，能够而且只能在较短的时间内产生现金流量，而生产用设备将在较长的时间内陆续独立地或与其他资产一起为企业带来现金流量，在这种情况下，即使两者产生的未来现金流量的风险和总额都相同，但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大，也可以判断上述商品存货与生产用设备的未来现金流量显著不同，因而可以认定这两项资产的交换具有商业实质。而实际上，在本例中，商品存货与生产用设备的未来现金流量的风险和总额也可能显著不同。

2) 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。这种情况是指换入资产和换出资产的预计未来现金流量总额相同，预计为企业带来现金流量的时间跨度相同，而且风险与不确定性程度也相同，但预计未来现金流量总金额在各年的分布存在明显差异。比如，A公司以一项特许使用权换入B公司的一项专利技术，预计这两项资产的使用寿命相同，预计在使用寿命内为企业带来的现金流量总额也相同，但是由于换入的专利技术是新开发的，预计在使用的初期产生的现金流量明显少于后期，而特许使用权每年产生的现金流量比较均衡，因而可以认为这两项资产每年产生的现金流量在金额上存在明显差异，可以认定这两项资产的交换具有商业实质。

3) 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。风险不同是指企业获得现金流量的不确定性程度的差异。比如，甲公司将其拥有的一幢用于出租的写字楼与乙公司的一幢酒店楼交换，两幢楼房的使用年限相同，预计未来现金流量的总金额与时间分布也基本相同，但风险不同。写字楼主要是租给两家信用状况良好的大公司作为办公用房，租金收入比较有保障，而酒店的租住客人主要是散客，因而入住状况与租金水平更容易受市场环境因素的影响，未来现金流量具有较大的风险或不确定性。由于写字楼和酒店现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，因此可以认为两者的未来现金流量显著不同，可以认定这两项资产的交换具有商业实质。

(2) 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。

一般来说，按照上述第一项条件就可以判定某项非货币性资产交换是否具有商业实质。但如果企业按照上述第一项条件难以判定某项非货币性资产交换是否具有商业实质，就可以根据第二项条件，通过计算和比较换入资产与换出资产的预计未来现金流量的现值加以判断。资产的预计未来现金流量的现值，要按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。这里的预计未来现金流量应该是税后未来现金流量，而且在计算现值时，应当依据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价。

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。

3. 公允价值的可靠计量

换入资产或换出资产的公允价值能够可靠确定的，非货币性资产交换才能以

公允价值计量，确认产生的损益。

(1) 换入或换出资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。对于存在活跃市场的交易性证券、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(2) 换入或换出资产本身不存在活跃市场，但类似资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。对于类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以调整后的类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(3) 对于不存在同类或类似资产可比市场交易的长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等，采用估值技术确定其公允价值。采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的，视为公允价值能够可靠计量。

1.2.2 换入资产基于换出资产的账面价值计价，不确认交换损益

对于非货币性资产交换Ⅱ，即不具有商业实质或交换涉及的资产公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，要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入账金额，不确认交换损益。如果涉及补价，则收到或支付的补价作为确定换入资产入账金额的调整因素。

综上所述，对于非货币性资产交换，是否确认损益与所采用的计量方式直接相关，在以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本时，不论是否收到补价，交易各方均不确认交换损益。

1.3 换入资产基于公允价值计价的会计处理

1.3.1 相关问题讨论

对于非货币性资产交换Ⅰ，即交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换，要基于公允价值计价，但具体处理还涉及一些细节问题。例如，换入资产入账金额应该基于换出资产的公允价值还是换入资产的公允价值？如果涉及补价应该如何处理？应支付的相关税费如何处理？交换损益如何确定，如何归类？

1. 换入资产入账金额的确定

在换入资产基于公允价值计价的情况下，换入资产的入账金额原则上应基于换出资产的公允价值予以确定，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠，则

(1) 不涉及补价的情况下。