

高等学校教材

高级会计学

杨良 主编

GAOJI
KUAIJIXUE



化学工业出版社

高等学校教材

高级会计学

杨良主编



化学工业出版社

·北京·

内 容 提 要

高级会计学是以初级会计、中级财务会计为基础的会计学课程体系中的一门核心课程。本书共十章，主要内容有非货币性资产交换、债务重组、所得税会计、外币折算、租赁、企业合并、合并财务报表、中期报告与分部报告、衍生工具与套期保值、企业年金基金会会计。

本书具有中国特色与国际化相结合、理论与实践相结合、教学与科研相结合的特点。既可作为高等院校本科会计学及财务管理等专业学习高级会计学课程的教材，也可作为广大会计实务工作者的实务操作以及高等教育自学考试和参加各类职称考试中涉及会计部分的参考用书。

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计学/杨良主编. —北京: 化学工业出版社,
2013. 1

高等学校教材

ISBN 978-7-122-16039-3

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 303411 号

责任编辑: 程树珍

文字编辑: 谢蓉蓉

责任校对: 王素芹

装帧设计: 刘丽华

出版发行: 化学工业出版社 (北京市东城区青年湖南街 13 号 邮政编码 100011)

印 装: 北京云浩印刷有限责任公司

787mm×1092mm 1/16 印张 20 $\frac{1}{2}$ 字数 508 千字 2013 年 3 月北京第 1 版第 1 次印刷

购书咨询: 010-64518888 (传真: 010-64519686) 售后服务: 010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书, 如有缺损质量问题, 本社销售中心负责调换。

定 价: 48.00 元

版权所有 违者必究

《高级会计学》编写人员名单

主 编 杨 良

副 主 编 张 琪 史晓娟 赵厚才

编写人员 (按汉语拼音排序)

蔡 璐 韩 怡 史晓娟 王 君

杨 良 张 琪 赵厚才

前 言

经济越发展，会计就越重要，而且越需要改革。随着会计改革的不断深化，中国的会计改革取得了突破性的进展。21世纪是知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，本书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进行编写。在选材时，尽可能考虑进一步与新企业会计准则体系进行对比与分析；同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务发展的潮流。为了更好地适应学生参加注册会计师考试和各类职称考试的需要，本书尽可能以我国的具体会计准则为主线安排内容，并根据高等院校培养实用性、应用型的复合型人才的要求而编写。

“高级会计学”是继“初级会计学”和“中级财务会计”之后开设的一门重要的专业课程。“中级财务会计”解决的是所有企业一般都会遇到的财务会计问题，即企业一般财务会计问题。而“高级会计学”解决的则是企业一般财务会计问题以外的特殊的财务会计问题。这些特殊的财务会计问题包括：非货币性资产交换、债务重组、所得税会计、外币折算、租赁、企业合并、合并财务报表、中期报告与分部报告、衍生工具与套期保值、企业年金基金会会计等。

本书是专门为高等院校本科会计学与财务管理等专业学生撰写的教材；同时，也可以作为广大会计实务工作者的实务操作以及高等教育自学考试和参加各类职称考试中涉及会计部分的参考学习用书。

本书的特点在于：（1）中国特色与国际化相结合。内容新，严格按照新企业会计准则编写。参考国际财务报告准则和美国财务会计准则，并与我国新企业会计准则体系进行对比与分析。同时尽可能与国际会计接轨，反映国际会计理论与实务发展的潮流。（2）理论与实践相结合。简明实用，突出应用，有较强的适用性和实用性。在理论分析的基础上，通过对大量案例的分析，提高学生的实务操作能力。（3）结构清晰，重点突出。力求深入浅出，“高级会计学”作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释，又要运用基本原理去解决实际问题，提高学生分析、解决问题的能力。（4）教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果，使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务，针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动，完善教材内容，提高教材质量。（5）不但有理论阐述，同时在每章后附有思考题、练习题、案例与分析（并附有电子版练习题参考答案，如需要请联系 yangliang70@hotmail.com），以方便教师的教学。

本书由杨良任主编，负责拟定全书编写大纲，组织编写以及对全书的初稿修改、补充和总纂。张琪、史晓娟、赵厚才任副主编。杨良编写第三、四、五、六、七、九章，赵厚才编写第一章，张琪编写第二章，史晓娟编写第八章，王君、蔡璐、韩怡编写第十章。

本书是在尊重、参考前人劳动成果的基础上编写的。在此，向那些为本书提供参考的一系列国内外教材的编者表示深深的敬意。本书在编写、出版过程中得到了化学工业出版社的大力支持，在此表示感谢。

由于时间仓促及作者水平有限等，书中难免存在不足之处，敬请广大读者批评指正，以便再版时及时修订。

编 者
2012年10月

目 录

第一章 非货币性资产交换	1
第一节 非货币性资产交换概述	1
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	1
第三节 非货币性资产交换的会计处理	6
第四节 非货币性资产交换的信息披露	15
【思考题】	15
【练习题】	15
【案例与分析】	18
第二章 债务重组	20
第一节 债务重组概述	20
第二节 债务重组的会计处理	21
第三节 债务重组的披露	31
【思考题】	32
【练习题】	32
【案例与分析】	35
第三章 所得税会计	37
第一节 所得税概述	37
第二节 资产、负债的计税基础和暂时性差异	40
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	49
第四节 所得税费用的确认和计量	54
第五节 所得税会计信息的披露	57
【思考题】	58
【练习题】	58
【案例与分析】	61
第四章 外币折算	62
第一节 外币折算概述	62
第二节 外币交易的会计处理	68
第三节 外币报表的折算	74
第四节 外币业务的信息披露	80
【思考题】	81
【练习题】	82

【案例与分析】	84
第五章 租赁	86
第一节 租赁概述	86
第二节 经营租赁的会计处理	90
第三节 融资租赁的会计处理	93
第四节 售后租回的会计处理	103
【思考题】	106
【练习题】	107
【案例与分析】	111
第六章 企业合并	113
第一节 企业合并概述	113
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	116
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	125
第四节 企业合并的信息披露	134
【思考题】	134
【练习题】	135
【案例与分析】	139
第七章 合并财务报表	142
第一节 合并财务报表概述	142
第二节 股权取得日合并财务报表的编制	151
第三节 股权取得日后合并财务报表的编制	166
第四节 企业集团内部交易事项的抵销	192
【思考题】	213
【练习题】	214
【案例与分析】	226
第八章 中期财务报告和分部报告	229
第一节 中期财务报告	229
第二节 分部报告	236
【思考题】	245
【练习题】	245
【案例与分析】	248
第九章 衍生工具与套期保值	250
第一节 衍生工具概述	250
第二节 衍生工具的会计处理	256
第三节 衍生工具的套期保值	266

第四节 套期保值的会计处理·····	273
【思考题】·····	283
【练习题】·····	283
【案例与分析】·····	286
第十章 企业年金基金会计 ·····	288
第一节 企业年金基金概述·····	288
第二节 企业年金基金缴费·····	291
第三节 企业年金基金投资运营·····	292
第四节 企业年金基金收入·····	296
第五节 企业年金基金费用·····	297
第六节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产·····	299
第七节 企业年金基金财务报表·····	301
【思考题】·····	306
【练习题】·····	306
【案例与分析】·····	312
练习题部分参考答案 ·····	314
参考文献 ·····	318

第一章 非货币性资产交换

【学习目标】

1. 理解货币性资产和非货币性资产的概念。
2. 掌握非货币性资产交换的概念、非货币性资产交换的确认与计量原则。
3. 掌握非货币性资产交换的会计处理方法。
4. 了解非货币性资产交换的信息披露。

第一节 非货币性资产交换概述

财政部于1999年6月发布了《企业会计准则——非货币性交易》，并于2000年1月1日起在所有企业施行。然而该准则仅施行了一年左右，就出现部分上市公司利用非货币性交易业务来操纵企业利润的现象。因此财政部又于2001年1月对其进行了修订，并于2001年1月1日起施行。2006年2月，财政部再次发布《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》替代了原有准则，并于2007年1月1日起正式施行。在短短的几年内，财政部对非货币性资产交换业务准则进行了三次大的调整，充分体现了我国会计准则体系建立完善的渐进过程。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（以下简称“非货币性资产交换准则”）规范了非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露。

非货币性资产交换准则不涉及如下交易和事项：一是与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让。所谓非互惠转让是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他企业，或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。非货币性资产交换准则所述的非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式的互惠转让，即企业取得一项非货币性资产，必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价。与所有者的非互惠转让，如以非货币性资产作为股利发放给股东等，属于资本性交易，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。企业与所有者以外方面发生的非互惠转让，如政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产，属于政府以非互惠方式提供非货币性资产，适用《企业会计准则第16号——政府补助》。二是在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产。在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产，其成本确定分别适用《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则第12号——债务重组》；企业以发行股票形式取得的非货币性资产，相当于以权益工具（如发行股票方式）换入非货币性资产，其成本确定适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

一、货币性资产与非货币性资产的区分

企业的资产可分为货币性资产与非货币性资产两大类，非货币性资产是相对于货币性资

产而言。二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是否是固定的或可确定的。

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。这些资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，基本上就是该资产的账面价值，也就是固定的或可确定的。

例如，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，因而企业将来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。如账面价值为 50 000 元的应收账款，在正常情况下能为企业带来的经济效益就是 50 000 元。

又如，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。该类资产在将来为企业带来的经济利益，是不固定的或不可确定的。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的通常有：存货（原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品等）、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。这些资产在将来只有通过销售、消耗、使用、转让才能为企业带来经济利益，其销售或转让价格是不确定的，且通过耗用所带来的经济效益也是不确定的，即货币金额是不固定的或不可确定的。

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，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。

又如，账面价值为 50 000 元的原材料，在正常情况下能为企业带来的经济效益是不确定的，与 50 000 元没有内在的必然联系，50 000 元仅代表企业取得该资产的历史成本。

二、非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为，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。在实务中，交易双方通过非货币性资产交换一方面可以满足各自生产经营的需要，另一方面可在一定程度上减少货币性资产的流出。如甲企业需要乙企业拥有的一项设备，乙企业需要甲企业生产的产品作为原材料，双方可能就会出现非货币性资产交换的交易行为。非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产（即补价）。

如上所述，企业发生非货币性资产交换，并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中，可能发生在换出非货币性资产的同时，支付一定金额的货币性资产；也有可能是在换入非货币性资产的同时，收到一定金额的货币性资产。此时收到或支付的货币性资产，称为补价。

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%（不含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，只能视为货币性资产交换，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定。

例如，20×9年6月30日，甲乙公司双方经协商，甲公司决定用一辆货运卡车交换乙公司的一辆小轿车。在交换日，货运卡车的账面原值为200 000元，累计折旧为50 000元，公允价值为155 000元；小轿车的账面原值为180 000元，累计折旧为18 000元，公允价值为160 000元。甲公司另支付银行存款5 000元给乙公司。

在这项交易中，甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例 = $5\,000 \div 160\,000 = 3.125\%$ ，低于25%。所以，可判定这项交易为非货币性资产交换。

如果上例中，货运卡车的公允价值为100 000元，小轿车的公允价值为160 000元，在其他条件不变的情况下，甲公司需另支付银行存款60 000元给乙公司。

在这项交易中，甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例 = $60\,000 \div 160\,000 = 37.5\%$ ，高于25%。所以，可判定这项交易为货币性资产交换。

三、非货币性资产交换的确认和计量原则

在非货币性资产交换的情况下，不论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换入多项资产，非货币性资产交换准则都规定了确定换入资产成本的两种计量基础和交换所产生损益的确认原则。

（一）公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，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. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。属于以下三种情形之一的，公允价值视为能够可靠计量。

（1）换入资产或换出资产存在活跃市场；

（2）换入资产或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场；

（3）换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一，才可视为能够可靠计量。

① 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据，但是介乎一个变动范围很小的区间内，可视为资产的公允价值能够可靠计量。

② 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。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内，区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定，企业可以采用类似《企业会计准则第13号——或有事项》计算最佳估计数的方法确定资产的公允价值，这种情况视为公允价值能够可靠计量。

换入资产和换出资产的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。一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在非货币性资产交换中，换出资产就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠确定，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；如果有确凿证据表明换入资产

的公允价值更加可靠，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本，这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价时，因为存在补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等，一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

（二）账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠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，无论是否支付补价，均不确认损益；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素，其中，收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价加上应支付的相关税费作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

四、非货币性资产商业实质的判断

非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产能够采用公允价值计量的重要条件之一，也是非货币性资产交换准则引入的重要概念。企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使企业未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，以确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

（一）判断条件

根据非货币性资产交换准则的规定，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。

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，通常包括但不限于以下几种情况。

（1）未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。例如，某企业以一批存货换入一项设备，因存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，设备作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量，假定两者产生的未来现金流量风险和总额均相同，但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大，则可以判断上述存货与固定资产的未来，现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

（2）未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。例如，A企业以其用于经营出租的一幢公寓楼，与B企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是A企业是租给一家财务及信用状况良好的企业（该企业租用该公寓是给其单身职工居住），B企业的客户则都是单个租户。相比较而言，A企业取得租金的风险较小，B企业由于是租给散户，租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况。因此，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，进而可判断该两项资产的交换具有商业实质。

（3）未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。例如，某企业以一项商标权换入另一企业的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量明显小于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，两者各年产生的现金流量金额差异明显，则上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同，因而该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。

企业如按照上述第一项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，可再根据第二项条件，通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现值进行比较后判断。资产预计未来现金流量现值，应当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折现后的金额加以确定。非货币性资产交换准则所指资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时预计产生的税后未来现金流量，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定，即国际财务报告准则所称的“主体特定价值”。

从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似，但是就企业自身而言，考虑到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，能够比换出资产产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响的经营活动部分产生的现金流量与换出资产明显不同，即换入资产对换入企业的使用价值与换出资产对该企业的使用价值明显不同，使换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产产生明显差异，因而表明该两项资产的交换具有商业实质。例如，某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者来看，该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间和金额也相同，但是对换入企业来讲，换入该项长期股权投资使该企业对被投资方由重大影响变为控制关系，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异；另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异，因而该两项资产的交换具有商业实质。

（二）交换涉及的资产类别与商业实质的关系

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，还可以从资产是否属于同一类别进行分析，因为不同类非货币性资产因其产生经济利益方式的不同而不同。一般来说，其产生的未来现金流量风险、时间和金额也不相同，因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质，通常较易判断。不同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产，如存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产等都是不同类别的资产。同类非货币性资产交换是否具有商业实质，通常较难判断。同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的同一大类的非货币性资产，如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间发生的交换等。

例如，企业以一项用于出租的投资性房地产交换一项固定资产自用，属于不同类非货币性资产交换。在这种情况下，企业就将未来现金流量由每期产生的租金流转化为该项资产独立产生或包括该项资产的资产组协同产生的现金流。通常情况下，由定期租金带来的现金流量及用于生产经营用的固定资产产生的现金流量在风险、时间和金额方面有所差异。因此，该两项资产的交换当视为具有商业实质。

企业应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况，同类资产产生的未来现金流量既可能相同，也可能明显不同，因而它们之间的交换可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。例如，某企业将自己拥有的一幢建筑物，与另一企业拥有的在同一地点的另一幢建筑物相交换，两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同，但两者未来现金流量的风险、时间和金额可能不同。比如，其中一项资产立即可供出售且企业管理层也打算将其立即

出售，另一项则难以出售或只能在一段较长的时间内出售，从而至少表明两项资产未来现金流量流入的时间明显不同。在这种情况下，这两项资产的交换视为具有商业实质。

通常情况下，商品用于交换具有类似性质和相等价值的商品，这种非货币性资产交换不产生损益，通常发生在某些特定商品上，如石油或牛奶，供应商为满足特定地区对这类商品的即时需要，在不同的地区交换各自的商品（存货）。例如，A石油销售公司有部分客户在B石油销售公司的所在地，B公司有部分客户在A公司所在地，为了满足两地客户的即时需求，A公司将其相同型号、容量和价值的石油供应给B公司在A公司所在地的客户，同样B公司也将相同型号、容量和价值的石油供应给A公司在B公司所在地的客户，这样的非货币性资产交换不具有商业实质，因此不能确认损益。

（三）关联方之间交换资产与商业实质的关系

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。

第三节 非货币性资产交换的会计处理

一、以公允价值计量的会计处理

非货币性资产交换准则规定，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，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，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。

在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就一定会涉及损益的确认。因为非货币性资产交换损益通常是换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，通过非货币性资产交换予以实现。

非货币性资产交换的会计处理，视换出资产类别的不同而有所区别。

（1）换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第14号——收入》按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额，即换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

（2）换出资产为固定资产、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营业外收入或营业外支出。

（3）换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入投资收益。

换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。

1. 不涉及补价情况下的会计处理。

【例 1-1】 20×9年6月，甲公司以生产经营过程中使用的一台设备交换乙家具公司生产的一批办公家具，换入的办公家具作为固定资产管理。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。设备的账面原价为100万元，在交换日的累计折旧为35万元，公允价值为80万元。办公家具的账面价值为85万元，在交换日的公允价值为80万

元, 计税价格等于公允价值。假设乙公司换入甲公司的设备是生产家具过程中需要使用的设备。

假设甲公司此前没有为该项设备计提资产减值准备, 其在整个交易过程中除支付清理费 15 000 元外没有发生其他相关税费。假设乙公司此前也没有为库存商品计提存货跌价准备, 其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。根据税法的规定, 甲公司换入固定资产支付的增值税不能抵扣。

分析: 整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产, 因此, 该项交换属于非货币性资产交换。本例是以存货换入固定资产, 对甲公司来讲, 换入的办公家具是经营过程中必需的资产, 对乙公司来讲, 换入的设备是生产家具过程中所必须使用的机器, 两项资产交换后对换入企业的特定价值明显不同, 两项资产的交换具有商业实质; 同时, 两项资产的公允价值都能够可靠计量, 符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的两个条件。因此, 甲公司和乙公司均应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本, 并确认产生的损益。

(1) 甲公司的账务处理如下。

① 换出设备转入清理

借: 固定资产清理	650 000
累计折旧	350 000
贷: 固定资产——设备	1 000 000

② 支付相关费用

借: 固定资产清理	15 000
贷: 银行存款	15 000

③ 换入办公家具

借: 固定资产——办公家具	(800 000+15 000) = 815 000
贷: 固定资产清理	815 000

④ 确认收益

借: 固定资产清理	(800 000+650 000) = 150 000
贷: 营业外收入	150 000

(2) 乙公司的账务处理如下。

第一步, 计算换出办公家具的增值税销项税额。

根据增值税的有关规定, 企业以库存商品换入其他资产, 视同销售行为发生, 应计算增值税销项税额, 缴纳增值税。换出资产办公家具的增值税销项税额为 $800\,000 \times 17\% = 136\,000$ (元)。

第二步, 会计处理。

① 换出存货确认收入

借: 固定资产——设备 (800 000+136 000)	936 000
贷: 主营业务收入	800 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	136 000

② 换出存货确认成本

借: 主营业务成本	850 000
贷: 库存商品——办公家具	850 000

【例 1-2】 20×9 年 6 月, 为了提高产品质量, 甲冰箱制造公司以其持有的对丙公司的

长期股权投资交换乙公司拥有的一项专利权。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为 670 万元，已计提长期股权投资减值准备余额为 40 万元，在交换日的公允价值为 650 万元；乙公司专利权的账面原价为 800 万元，累计已摊销金额为 120 万元，在交换日的公允价值为 650 万元，乙公司没有为该项专利权计提减值准备。乙公司原已持有对丙公司的长期股权投资，从甲公司换入对丙公司的长期股权投资后，使丙公司成为乙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

分析：该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资换入无形资产。对甲公司来讲，换入专利权能够大幅度改善产品质量，相对于对丙公司的长期股权投资来讲，预计未来现金流量的时间、金额和风险均不相同；对乙公司来讲，换入对丙公司的长期股权投资，使其对丙公司的关系由既无控制、共同控制又无重大影响，变为具有重大影响，因而可通过参与丙公司的财务和经营政策等方式，对其施加重大影响，加大了借此从丙公司活动中获取经济利益的权力，与专利权预计产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面都有所不同。因此，该两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠计量，符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的条件。甲公司和乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下。

借：无形资产——专利权	6 500 000
长期股权投资减值准备	400 000
贷：长期股权投资	6 700 000
投资收益	200 000

乙公司的账务处理如下。

借：长期股权投资	6 500 000
累计摊销	1 200 000
营业外支出	300 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000

2. 涉及补价情况下的会计处理。

在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分情况处理。

(1) 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换入资产的公允价值）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

(2) 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

在涉及补价的情况下，对于支付补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分；对于收到补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

【例 1-3】 甲公司与乙公司经协商，甲公司以其拥有的全部用于经营出租的一幢公寓楼与乙公司持有的用于交易的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义，公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面原价为 400 万元，已提折旧 80 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为 450 万元，营业税额为 22.5 万元；乙公司持有的

用于交易的股票投资账面价值为 300 万元，乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为 400 万元，乙公司支付了 50 万元给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后仍然用于交易。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 50 万元。

对甲公司而言，收到的补价 50 万元 ÷ 换入资产的公允价值 450 万元（换入股票投资公允价值 400 万元 + 收到的补价 50 万元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价 50 万元 ÷ 换入资产的公允价值 450 万元 = 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对甲公司而言，换入用于交易的股票投资使得企业可以在希望变现的时候取得现金流量，但风险程度要比租金稍大，用于经营出租的公寓楼，可以获得稳定均衡的租金流，但是不能满足企业急需大量现金的需要。因此，交易性股票投资带来的未来现金流量在时间、风险方面及用于出租的公寓楼带来的租金流有明显区别，因而可判断两项资产的交换具有商业实质；同时，股票投资和公寓楼的公允价值均能够可靠计量。因此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下。

借：其他业务成本	3 200 000
投资性房地产累计折旧	800 000
贷：投资性房地产	4 000 000
借：其他业务成本	225 000
贷：应交税费——应交营业税	225 000
借：交易性金融资产	4 000 000
银行存款	500 000
贷：其他业务收入	4 500 000

乙公司的账务处理如下。

借：投资性房地产	4 500 000
贷：交易性金融资产	3 000 000
银行存款	500 000
投资收益	1 000 000

二、以换出资产账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换准则规定，非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量，则该项非货币性资产交换通常不具有商业实质。因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面的差异，很难判断两项资产交换后对企业经济状况改变所产生的不同效用，因而此类资产交换通常不具有商业实质。

【例 1-4】 甲公司拥有一台专有设备，该设备账面原价 300 万元，已计提折旧 220 万元；