

21世纪高等院校经济管理类专业核心课程规划教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting
(第2版)

高天宏 苏 强 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

013060152

F234.4-43

131-2

21 世纪高等院校经济管理类专业核心课程规划教材

高级财务会计

(第2版)

高天宏 苏 强/主编



F234.4-43

131-2

经济科学出版社



北航

C1667470

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/高天宏, 苏强主编. —2 版.

—北京: 经济科学出版社, 2013. 8

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3693 - 7

I. ①高… II. ①高…②苏… III. ①财务会计

IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 185088 号

责任编辑: 杜 鹏

责任校对: 徐领柱

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

高级财务会计

(第 2 版)

高天宏 苏 强/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 22.75 印张 450000 字

2013 年 8 月第 2 版 2013 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3693 - 7 定价: 37.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

《高级财务会计》是高等院校财会类专业的一门专业主干（核心）课程。《高级财务会计》中“高级”两字的含义，既表明了这门课程的层次和难度，也说明了这门课程所涵盖的内容。就财务会计课程体系而言，可以划分为三个层次：初级财务会计（会计学原理）、中级财务会计和高级财务会计。初级财务会计主要介绍会计的基本概念、基本原理和基本方法等基础知识；中级财务会计主要介绍企业发生的日常交易和事项的会计处理；高级财务会计主要介绍企业特殊交易和事项的会计处理，要求读者掌握企业特殊经济交易和事项的会计核算技能。从课程衔接的角度来看，高级财务会计应该是中级财务会计内容的延伸；从课程内容侧重的角度来看，高级财务会计与中级财务会计应是特殊与一般的关系。因此，编者将本教材内容定位为“特殊交易、特殊事项、特殊列报”的会计理论与实务。

近年来，随着新修订的企业会计准则体系的建立和新税法的颁布实施，《高级财务会计》课程的教学内容也发生了深刻变化，为适应新形势下《高级财务会计》课程教学改革的需要，顺应企业会计准则和新税法的变化，方便广大读者更快、更好地学习和掌握企业会计准则及其应用指南，为读者今后参加各类会计资格考试打好坚实的专业基础，我们编写了《高级财务会计》这本教材。

本教材既可作为高等院校会计学、财务管理、审计学以及相关经济管理类专业学生学习高级财务会计的教材，也可作为会计职称考试、注册会计师考试和自学考试的参考书，还可以作为广大会计实务工作者自学高级财务会计的参考书。

本教材在2010年出版后，经过三年多的教学实践检验，受到广大师生的好评。为适应企业会计准则、企业财务通则和税法的变化，我们进行了修订。

修订后本教材的特色是:

(1) 内容新颖。依据最新颁布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》、《企业会计准则解释公告》、《企业会计准则讲解》和新《企业所得税法》、新流转税法编写,注重准确领会企业会计准则及应用指南、准则讲解和税法的最新精神。

(2) 归纳总结。本教材侧重于对会计核算的归纳和总结,将高级财务会计中涉及的重要会计处理程序,有针对性地编写了统一、标准的“账务处理模板”,便于读者熟悉和掌握各种经济业务的账务处理方法,具有很强的实务操作性。

(3) 强调应用。强调培养读者对企业特殊事项、特殊业务、特殊列报进行会计处理的能力和参加各种会计资格考试的应试能力,力求言简意赅、突出应用,强调重点,确保理论与实务相结合,体现应用型人才的培养目标。

(4) 强化练习。为巩固高级财务会计理论知识,提高会计核算技能,本教材各章均附大量练习题,以方便广大读者更快、更好地学习和掌握高级财务会计理论与实务。

本教材由高天宏、苏强主编,具体分工如下:高天宏编写第一至第四章,苏强编写第五至第十章,夏建雄编写第十一至十三章。在编写过程中,主要参阅了全国会计职称考试、注册会计师考试指定用书等教材和其他同类教材、教案及相关文献资料,对此向上述资料的作者表示诚挚的感谢。感谢参与书稿校对的李倩同志。

尽管我们对教材进行了系统的修订,但由于编写和修订时间仓促,加之作者水平有限,教材中仍难免存在错漏和不妥之处,敬请读者批评指正,以便日后补正修订。

编 者

2013年7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	3
第三节 非货币性资产交换的会计处理	7
练习题	22
第二章 债务重组	28
第一节 债务重组概述	28
第二节 债务重组的会计处理	30
练习题	46
第三章 资产减值	52
第一节 资产减值概述	52
第二节 资产可收回金额的计量	54
第三节 资产减值损失的确认与计量	62
第四节 资产组的认定及减值处理	64
练习题	72
第四章 或有事项	78
第一节 或有事项概述	78
第二节 或有事项的确认和计量	81
第三节 或有事项会计的具体应用	86
第四节 或有事项的列报	92
练习题	93
第五章 外币折算	99
第一节 外币折算概述	99

第二节 外币交易的会计处理	102
第三节 外币财务报表折算	110
练习题	114
第六章 所得税会计	119
第一节 所得税会计概述	119
第二节 资产和负债的计税基础及暂时性差异	121
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认	133
第四节 所得税费用的确认和计量	140
练习题	145
第七章 借款费用	152
第一节 借款费用概述	152
第二节 借款费用的确认	154
第三节 借款费用的计量	159
练习题	167
第八章 资产负债表日后事项	173
第一节 资产负债表日后事项概述	173
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	177
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	184
练习题	186
第九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	193
第一节 会计政策及其变更	193
第二节 会计估计及其变更	203
第三节 前期差错及其更正	207
练习题	211
第十章 租赁	218
第一节 租赁概述	218
第二节 承租人的会计处理	221
第三节 出租人的会计处理	228
第四节 售后租回交易的会计处理	235
练习题	242

第十一章 股份支付	248
第一节 股份支付概述	248
第二节 股份支付的确认和计量	250
练习题	260
第十二章 企业合并	266
第一节 企业合并概述	266
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	268
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	274
练习题	286
第十三章 合并财务报表	293
第一节 合并财务报表概述	293
第二节 合并资产负债表	300
第三节 合并利润表	327
第四节 合并现金流量表	335
第五节 合并所有者权益变动表	342
第六节 合并财务报表附注	347
练习题	350
主要参考文献	354

第一章 非货币性资产交换

【学习指南】 本章是关于非货币性资产交换的会计处理介绍。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为对象进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。本章的主要内容包括：一是非货币性资产交换的认定；二是具有商业实质且换入资产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的会计处理；三是不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换的会计处理。通过本章学习，要求读者掌握非货币性资产交换的认定；掌握非货币性资产交换具有商业实质的条件；掌握不涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算；掌握非货币性资产交换中相关税费的处理；掌握涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算；熟悉涉及多项资产的非货币性资产交换的核算。

第一节 非货币性资产交换概述

一、非货币性资产交换的概念

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为，是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为对象进行交换的行为。非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产。非货币性资产交换一般不涉及或只涉及少量货币性资产（即补价）。在会计实务中，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，减少企业现金流出量。

二、非货币性资产交换的认定

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。非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是，其在将来为企业带来的经济利益即货币金额是不固定的或不可确定的。例如，企业持有固定资产的主要目的是用于生产经营，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中，然后通过产品销售获利，固定资产在将来为企业

带来的经济利益即货币金额是不固定的或不可确定的,因此,固定资产属于非货币性资产。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常有存货(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。

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。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,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是否低于25%作为参考比例。也就是说,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,视为货币性资产交换,应按照《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定处理。判断补价比例时,分子分母均不含增值税。

非货币性资产交换的认定条件可以用下列公式表示:

$$\frac{\text{支付的货币性资产}}{\text{换入资产公允价值 (或换出资产公允价值 + 支付的货币性资产)}} < 25\%$$

或者

$$\frac{\text{收到的货币性资产}}{\text{换出资产公允价值 (或换入资产公允价值 + 收到的货币性资产)}} < 25\%$$

【例1-1】下列项目中,属于货币性资产的是(B)。

- A. 作为交易性金融资产的股票投资 B. 准备持有至到期的债券投资
C. 可转换公司债券 D. 作为可供出售金融资产的权益工具

【例1-2】下列交易中,属于非货币性资产交换的是(B、E)。

- A. 以100万元应收债权换取生产用设备
B. 以持有的一项土地使用权换取一栋生产用厂房
C. 以持有至到期的公司债券换取一项长期股权投资
D. 以一批存货换取一台公允价值为100万元的设备并支付50万元补价
E. 以公允价值为200万元的房产换取一台运输设备并收取24万元补价

[解析] 应收账款和持有至到期债券投资属于货币性资产,所以A、C选项不对; $50/100 = 50\% > 25\%$, 所以D选项不对。 $24/200 = 12\% < 25\%$, 所以E选项正确。

三、非货币性资产交换不涉及以下交易和事项

(一) 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。

本章所述的非货币性资产交换是指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，而不是单方向的非互惠转让。会计实务中，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）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、非货币性资产交换的确认和计量模式

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，换入资产的成本都有两种计量模式。

（一）公允价值计量模式

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。资产存在活跃市场，是资产公允价值能够可靠计量的明显证据，但不是唯一要求。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的可比市场交易，采用估值技术确定的公允价值满足一定的条件。

采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一，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公允价值不是一个单一的数据,但是介于一个变动范围很小的区间内,可以认为资产的公允价值能够可靠地计量。

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公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产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的,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的情况,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) 账面价值计量模式

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的成本,无论是否支付补价,均不确认损益;收到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作为换入资产的成本。

二、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模式的重要条件之一。在确定资产交换是否具有商业实质时,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,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) 判定条件

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质。

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，能够在较短时间内产生现金流量，设备作为固定资产在较长的时间内为企业带来现金流量，两者产生现金流量的时间相差较大，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，某企业以其持有至到期的国债投资换入一幢房屋以备出租，该企业预计未来每年收到的国债利息与房屋租金在金额和流入时间上相同，但是，国债利息通常风险很小，租金的取得需要依赖于承租人的财务及信用情况等，两者现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，则上述持有至到期的国债投资与房屋的未来现金流量的风险显著不同，因而可以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少于后期，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金额显著不同，因而可以判断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个条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，即可根据第二个条件，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预计产生的税后未来现金流量现值，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“主题特定价值”。

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，鉴于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，使换入资产预计未来现金流量现值与换出资产发生明显差异，因而表明该两项资产的交换具有商业实质。

某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者的角度来看，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

现金流量的风险、时间和金额亦相同。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单位由重大影响变为控制关系,从而对该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,从而对该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的方式不同,一般来说,其产生的未来现金流量的风险、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,比如存货、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自用固定资产,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与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,该两项资产的交换应当视为具有商业实质。

再如,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显著不同,其之间的交换因而可能具有商业实质也可能不具有商业实质。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,该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,这种情况通常发生在某些特定商品上,比如石油或牛奶,供应商为满足特定地区对这类商品的及时需要,在不同的地区交换各自的商品(存货)。比如,A公司和B公司都是石油销售公司,A公司有部分客户在B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、公允价值计量模式的会计处理

（一）公允价值计量模式的会计处理原则

在公允价值计量模式下，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，视换出资产的类别不同而有所区别。

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，也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。

4. 换入资产与换出资产涉及相关税费的，例如，换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货、固定资产（机器、设备、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等）的应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产（房屋、建筑物等不动产）、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税法计算确定。

（二）不涉及补价的会计处理

具有商业实质且其换入或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,不涉及补价的,应当按照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,则以换入资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。换出资产账面价值与其公允价值之间的差额,计入当期损益。

具体账务处理程序如下。

换入资产成本 = 换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

1. 换出资产为存货的,应当作为销售处理,根据《企业会计准则第14号——收入》,按其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。

借: 原材料等 (换入资产的入账价值)

应交税费——应交增值税(进项税额)

(换入资产可以抵扣的进项税额)

贷: 主营业务收入 (换出资产的公允价值)

应交税费——应交增值税(销项税额)

(换出存货的公允价值 × 适用税率)

借: 主营业务成本 (换出存货相应的成本)

贷: 库存商品 (换出存货相应的成本)

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。

借: 固定资产清理 (换出固定资产的账面价值)

累计折旧 (换出固定资产已计提的累计折旧)

固定资产减值准备 (换出固定资产已计提的减值准备)

贷: 固定资产 (换出固定资产的原值)

借: 固定资产清理 (换出固定资产时支付的运杂费)

贷: 银行存款 (换出固定资产时支付的运杂费)

借: 固定资产清理 (换出固定资产时应交的营业税等税费)

贷: 应交税费——应交××税等

(换出固定资产时应交的营业税、增值税等税费)

借: 库存商品等 (换入资产的入账价值)

应交税费——应交增值税(进项税额)

(换入资产可以抵扣的进项税额)

营业外支出 (借方小于贷方的差额)

贷: 固定资产清理 (换出的固定资产清理余额)

营业外收入 (借方大于贷方的差额)

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, 计入投资损益, 并将长期股权投资和可供出售金融资产持有期间形成的“资本公积——其他资本公积”转入投资收益。

借: 库存商品等 (换入资产的入账价值)

应交税费——应交增值税(进项税额)

(换入资产可以抵扣的进项税额)

长期股权投资减值准备

(已提减值准备)

贷: 长期股权投资

(长期股权投资的账面余额)

投资收益

(借贷方差额, 或借记)

借: 资本公积——其他资本公积 (持有期间形成的其他资本公积)

贷: 投资收益

(持有期间形成的其他资本公积)

4. 换出资产为投资性房地产, 则投资性房地产公允价值与账面价值之间的差额计入其他业务收入或其他业务成本。

(三) 相关税费的处理

1. 与换出资产相关的税费, 与出售资产相关税费的会计处理相同。例如, 换出固定资产支付的清理费用、换出不动产应交的营业税计入固定资产清理、营业外收支; 换出投资性房地产应交的营业税计入营业税金及附加等。

2. 与换入资产相关的税费, 与购入资产相关税费的会计处理相同。例如, 换入资产的运费、保险费和相关税费计入换入资产的成本等。

【例 1-3】 2×11 年 5 月 1 日, 甲公司以 20×9 年 1 月购入的生产经营用 A 设备交换乙公司生产的一批钢材, 甲公司换入的钢材作为原材料用于生产, 乙公司换入的设备继续用于生产钢材。甲公司设备的账面原价为 1 500 000 元, 在交换日的累计折旧为 525 000 元, 公允价值为 1 404 000 元, 甲公司此前没有为该设备计提资产减值准备。此外, 甲公司以银行存款支付清理费 1 500 元。乙公司钢材的账面价值为 1 200 000 元, 在交换日的市场价格为 1 404 000 元, 计税价格等于市场价格, 乙公司此前也没有为该批钢材计提存货跌价准备。

甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。假设甲公司和乙公司在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费, 甲公司和乙公司均开具了增值税专用发票。

[分析] 本例中, 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。甲公司以固定资产换入存货, 换入的钢材是生产过程中的原材料, 乙公司换入的设备是生产用设备, 两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同, 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地计量, 符合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, 并确认产生的相关损益。