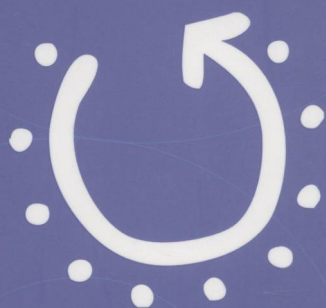




高职高专财务会计专业工学结合模式规划教材
高等职业教育十二五规划教材



企业重要事项核算

■ 史新浩 王瑜 主编

清华大学出版社

F275.2
201310

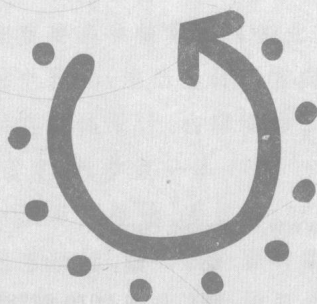
阅 览

高职高专财务会计专业工学结合模式规划教材



高等职业教育十二五规划教材

P1



企业重要事项核算

■ 史新浩 王瑜 主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书主要阐述了会计调整、特殊业务核算以及合并财务报表等内容。本着“项目导向、任务驱动”的理念编写,筛选设计了9大工作项目,每个项目下设计了若干学习性工作任务。每个项目的开篇包含“项目学习目标”(知识目标、能力目标)和“项目学习任务”;每个任务中设计了“情境认知”、“情境辨析”、“学中做”、“情境延伸”、“情境实战演练”等环节,项目后设有“情境链接”环节,将学生的理论知识学习与实践能力训练融为一体,同步进行。

本书适用于高职高专财务会计类专业课程教学,也适合经济管理类其他专业作为教材使用。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

企业重要事项核算/史新浩,王瑜编著. —北京:清华大学出版社,2012.8

(高职高专财务会计专业工学结合模式规划教材)

ISBN 978-7-302-28618-9

I. ①企… II. ①史… ②王 III. ①企业管理—经济核算—高等职业教育—教材 IV. ①F275

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第072651号

责任编辑:刘士平

封面设计:于晓丽

责任校对:李梅

责任印制:王静怡

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社总机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62795764

印装者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:14

字 数:322千字

版 次:2012年8月第1版

印 次:2012年8月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:29.00元

产品编号:045088-01

财政部颁布的包括 1 项基本准则和 38 项具体准则的新企业会计准则体系于 2007 年在上市公司开始实施。从 2008 年 1 月 1 日起,企业会计准则扩大了实施范围,包括:中央国有企业、城市商业银行等非上市银行业金融机构、非上市保险公司,以及部分地方国有企业等,2009 年至 2010 年,还将进一步扩大准则实施范围,在 3~5 年的时间内,所有大中型企业都要全面执行该套准则体系。作为肩负着为国家培养高素质应用型人才的高职院校教师,我们认为有责任推广新企业会计准则在企业的实施,而编写教材是推动新企业会计准则全面实施最有效的方式。为此,我们组织了一批从事会计专业教学并具有丰富实践教学经验的高职院校教师以及会计师事务所从业人员合作编写了本书,包括《企业重要事项核算》和《企业重要事项核算学习指南》两本书。本套教材也是山东省高职会计电算化(注册会计师方向)省级特色专业建设的系列教材之一。

本套教材在整体设计、内容编排、教学改革以及一体化教学等方面,突出了以下特色。

1. 知识适度、教学做一体

突破教材编写完整性、系统性、理论性的束缚,根据“知识+技能+证书”的高职应用型人才培养目标,在知识内容的编排上注意与会计从业资格、会计专业技术资格等考试要求相衔接,在简要阐述基本知识的基础上,注重对学生会计核算能力、职业分析能力和职业判断能力的培养,为学生未来职业能力的可持续发展奠定良好基础。根据高职教育教学改革的目标,本套教材在设计上充分体现了教、学、做一体化,便于一体化教学的实施,增强了该套教材的针对性和实用性。

2. 内容最新、与时俱进

鉴于执行新企业会计准则及其应用指南的企业不再执行原有准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答,因此,本套教材完全以新的企业会计准则及其应用指南和《企业会计准则讲解》(2010)为依据,在借鉴和吸收他人成果的基础上,结合我们近几年会计专业教学改革的研究成果和心得精心编写而成。需要特别指出的是,新的《增值税暂行条例》、《企业所得税法》及其《暂行条例》的主要变化在本套教材的相关内容中得到了体现和应用。

3. 项目导向、任务驱动

该套教材本着“项目导向、任务驱动”的理念编写,筛选设计了9个工作项目,每个工作项目下设计了若干学习性工作任务。主教材中,每个项目的开篇包含了“项目学习目标”(知识目标、能力目标)和“项目学习任务”;每个任务中设计了“情境认知”、“情境辨析”、“学中做”、“情境延伸”、“情境实战演练”等环节,将学生的理论知识学习与实践能力训练融为一体,同步进行。与主教材配套的《企业重要事项核算学习指南》中,框架设计包括了“本项目框架结构”、“本项目学习指导”、“本项目任务图解”、“本项目训练闯关”、“本项目训练闯关参考答案”、“本项目做中学”、“本项目做中学参考答案”等环节。

4. 形式灵活、结构合理

《企业重要事项核算》中设计的“项目学习目标”和“项目学习任务”,有利于提高学生学习的针对性;“情境实战演练”与教材内容和“学中做”相辅相成,有利于培养和提高学生分析问题和解决问题的能力;每个项目的后面安排了“情境链接”,意在给学生提供一种新的学习方法,培养和锻炼学生分析问题、比较问题、总结问题的能力以及查阅、检索资料的能力。《企业重要事项核算学习指南》中设计的“本项目框架结构”和“本项目任务图解”对理论知识进行了梳理与概括;学生通过“本项目训练闯关”进行自我训练,强化对所学知识的理解,检测对专业知识的掌握情况;“本项目做中学”突出了对实务的应用和训练,着重检测对职业技能的掌握程度。

本书由史新浩、王瑜任主编,周志红、彭新媛、李梅、朱云萍任副主编。各项目分工如下:项目1、项目3由李梅编写,项目2由朱云萍、史新浩编写,项目4和项目5由彭新媛编写,项目6和项目8由周志红编写,项目7由王瑜编写,项目9由史新浩编写。各项目编写人员负责初稿的撰写和初审。主编负责制订编写大纲、整体架构设计,对全书内容进行修改、校正,最后总纂定稿。

本套教材是高等职业教育会计专业教材从学科教育到职业教育、从学科体系到能力体系进行转变的有益探索和尝试,也是史新浩副教授主持的山东省高等学校教学改革立项项目《“任务驱动”模式下高职会计专业实践教学改革研究》(编号:2009482)的成果之一。

本套教材在编写过程中参阅了不少专著和教材,得到了清华大学出版社的大力支持,在此一并表示诚挚的谢意!本套教材难免存在不足之处,请各位专家、老师和广大读者不吝指正,希望本套教材的出版能为我国高职会计教育事业的发展和应用型会计人才的培养作出积极贡献。

编者

2012年6月

目 录

Contents

项目 1 非货币性资产交换	1
【项目学习目标】	1
【项目学习任务】	1
任务 1 非货币性资产交换认知	2
任务 2 非货币性资产交换的会计处理	6
情境链接	18
项目 2 或有事项	20
【项目学习目标】	20
【项目学习任务】	20
任务 1 或有事项认知	21
任务 2 或有事项的确认和计量	24
任务 3 或有事项会计的具体应用	29
情境链接	38
项目 3 债务重组	40
【项目学习目标】	40
【项目学习任务】	40
任务 1 债务重组认知	41
任务 2 债务重组的会计处理	43
情境链接	59
项目 4 借款费用	60
【项目学习目标】	60
【项目学习任务】	60
任务 1 借款费用的确认	60
任务 2 借款费用的计量	66
情境链接	73
项目 5 所得税	74
【项目学习目标】	74

【项目学习任务】	75
任务 1 所得税会计认知	75
任务 2 资产、负债的计税基础和暂时性差异	77
任务 3 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	89
任务 4 所得税费用的确认和计量	98
情境链接	102
项目 6 外币折算	104
【项目学习目标】	104
【项目学习任务】	104
任务 1 外币交易的会计处理	105
任务 2 外币财务报表的折算	112
情境链接	116
项目 7 会计政策、会计估计变更和差错更正	117
【项目学习目标】	117
【项目学习任务】	117
任务 1 会计政策、会计估计和前期差错认知	118
任务 2 会计政策变更	125
任务 3 会计估计变更	134
任务 4 前期差错更正	137
情境链接	144
项目 8 资产负债表日后事项	146
【项目学习目标】	146
【项目学习任务】	146
任务 1 资产负债表日后事项概述	147
任务 2 资产负债表日后调整事项	152
任务 3 资产负债表日后非调整事项	159
情境链接	163
项目 9 合并财务报表	164
【项目学习目标】	164
【项目学习任务】	165
任务 1 合并财务报表认知	165
任务 2 合并资产负债表	172
任务 3 合并利润表	188
任务 4 合并现金流量表	192
任务 5 合并所有者权益变动表	198
情境链接	199
参考文献	218

项目 1

非货币性资产交换



【项目学习目标】

知识目标

- 掌握非货币性资产交换的认定标准。
- 掌握以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理。
- 掌握以换出资产账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理。
- 熟悉涉及多项非货币性资产交换的会计处理。
- 理解非货币性资产交换的确认和计量原则。
- 了解非货币性资产交换具有商业实质的判断。

能力目标

随着我国市场经济的发展与经营风险的产生,非货币性资产交换作为特殊业务事项,已经越来越多地存在于企业的经营活动中,并对企业的财务状况和经营成果产生不可忽视的影响。结合本项目内容的学习,作为一名企业会计人员,应当学习掌握下列专业技能。

- 能够正确认定非货币性资产交换业务。
- 能够准确判断非货币性资产交换是否具有商业实质。
- 能够合理选择非货币性资产交换的计量原则。
- 能够把非货币性资产交换的会计处理原则应用于具体非货币性资产交换业务处理中。



【项目学习任务】

任务1: 非货币性资产交换认知

任务2: 非货币性资产交换的会计处理

任务1 非货币性资产交换认知

【情境认知】

浙江海利士电器有限公司通过“易物”降低成本

2009年春节前,浙江海利士电器有限公司的员工高高兴兴地把公司发的福利搬回家,除了水果,还有几箱汇源果汁。这些作为福利的果汁,公司不仅没有花一分钱,还让公司的业绩增长了不少。一年前,海利士电器有限公司的袁经理与汇源果汁谈业务时,对方提出用果汁“换购”冰柜。双方一合计,觉得这个主意简直是“两全其美”:海利士电器可以用果汁作为促销礼品、还可以发给员工当福利,而汇源果汁用海利士冰柜奖励经销商、当做展示柜。这样,既节约了现金支出也扩大了销售额。去年下半年以来,金融危机对双方企业的冲击都不小,愈发显示出“以物换物”的好处。袁经理算了一笔账:去年海利士电器有限公司与汇源果汁共交换了四次,每次交易额大约在500万元左右,给双方各扩大了2000万元左右的销售额。如果以占销售额30%的广告促销与采购成本计算,双方各自节约了600多万元现金支出。除了看得见的好处,双方企业更加深了彼此间的合作与信任。“有钱一起赚,有事一起扛,一起渡难关嘛。”袁经理说,“易物”还易到了宝贵的感情。

吃到甜头的汇源果汁甚至把“鼓励员工开拓易物渠道”写进了内部管理规章。汇源果汁的唐经理亲自办理过不少“易物”交易,成功用果汁与汽车、广告、电器甚至物流服务进行“交换”。一年的交易金额至少在1亿元以上,公司上下以及经销商都对此很满意。

资料来源:钱江晚报,2009-01-31.

一、非货币性资产交换的认定

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。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,包括存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常包括存货、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。

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,或只涉及少量的货币性资产即补价。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,适用《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定。

【学中做 1-1】

1. 工作任务要求

(1) 根据情境案例中的描述,利用相关数据,计算交易补价占整个资产交换金额的比例;

(2) 根据非货币性资产交换的认定标准,判断是否应将该项交易认定为非货币性资产交换。

2. 情境案例描述

甲公司以一台闲置的机器换取乙公司一辆小汽车。该机器的账面价值为20万元,公允价值为13万元;小汽车的账面价值为21万元,公允价值为16万元。甲公司支付了补价3万元。

3. 任务实施过程

(1) 补价所占比重计算如下。

$$\begin{aligned}\text{甲公司支付的补价所占比例} &= \text{补价} \div (\text{换出资产的公允价值} + \text{支付的补价}) \\ &= 3 \div (13 + 3) = 18.75\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙公司收到的补价所占比例} &= \text{补价} \div \text{换出资产的公允价值} \\ &= 3 \div 16 = 18.75\%\end{aligned}$$

(2) 根据计算结果,依据准则相关规定,甲、乙双方都应当将该项以物易物交易认定为非货币性资产交换。

【情境辨析 1-1】

1. 情境辨析目的

理解非货币性资产的含义、特征,能够正确识别非货币性资产。

2. 情境案例设计

下列资产中,属于非货币性资产的有()。

- A. 存货
- B. 固定资产
- C. 可供出售金融资产
- D. 准备持有至到期的债券投资

3. 情境辨析过程

正确选项是A、B、C。货币性资产指持有的货币资金和将以固定或可确定金额的货币收取的资产,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。货币性资产以外的资产属于非货币性资产。选项A、B、C都属于非货币性资产。

二、非货币性资产交换的确认和计量原则

非货币性资产交换准则规定了换入资产成本的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。

符合下列情形之一的,表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量: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,应当采用估值技术确定其公允价值。该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。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当优先考虑以换出资产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下。

(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。

三、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。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

企业发生的非货币性资产交换,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。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,获得这些现金流量的风险相同,但现金流量流入企业的时间明显不同。比如,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。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同,但企业获得现金流量的不确定性程度存在明显差异。例如,某企业以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租,该企业预计未来每年收到的国库券利息与房屋租金在金额和流入时间上相同,但是国库券利息通常风

险很小,而房屋租金的取得则需要依赖于承租人的财务及信用情况等,两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异,则上述国库券与房屋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。此种情形是指换入资产和换出资产产生的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,风险也相同,但各年产生的现金流量金额存在明显差异。比如,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

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在明显差异。本章所指的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和最终处置时预计产生的税后未来现金流量现值,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。

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) 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。

【情境辨析 1-2】

1. 情境辨析目的

理解商业实质的判定标准,能够正确判断非货币性资产交换是否具有商业实质。

2. 情境案例设计

非货币性资产交换符合下列()条件之一的,视为具有商业实质。

- A. 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
- B. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值相同
- C. 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
- D. 换入资产的未来现金流量现值在风险、时间和金额方面与换出资产相同

3. 情境辨析过程

正确选项是 A、C。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；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。

任务 2 非货币性资产交换的会计处理

【情境认知】

华鲁恒升 2009 年半年度报告(节选)

(二) 主要财务数据和指标

2. 非经常性损益项目和金额

单位：元

币种：人民币

非经常性损益项目	金额
非货币性资产交换损益	50 628.89

.....

财务报表附注

四) 重要会计政策、会计估计和合并财务报表的编制方法

20. 非货币性资产交换

公司发生的非货币性资产交换同时满足下列条件的，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。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，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。

.....

32. 营业外收入

项目	2009 年 1~6 月	2008 年 1~6 月
非流动资产处置利得合计	126 689.06	
其中：处置固定资产利得	126 689.06	
债务重组利得	1 081.70	
非货币性资产交换利得	50 628.89	75 846.80
罚没利得	5 800.00	7 900.00
赔偿收入及其他	160 810.20	2 369 042.25
合计	217 239.09	2 580 559.81

.....

山东华鲁恒升化工股份有限公司

2009 年 8 月 10 日

一、以公允价值计量的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量的,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。公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。

换出资产的公允价值与其账面价值的差额,应当区别不同情况处理。

(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。

(一) 不涉及补价的会计处理

【学中做 1-2】

1. 工作任务要求

- (1) 根据情境案例中的设计,编制甲公司与该资产置换相关的会计分录;
- (2) 根据情境案例中的设计,编制乙公司与该资产置换相关的会计分录。

2. 情境案例描述

2012年5月1日,甲公司以前购入的生产经营用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A设备继续用于生产钢材。甲公司A设备的账面原价为1 500 000元,在交换目的累计折旧为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。

3. 任务实施过程

(1) 甲公司的账务处理如下。

换出A设备的增值税销项税额为 $1\,404\,000 \times 17\% = 238\,680$ (元)

借: 固定资产清理	975 000
累计折旧	525 000
贷: 固定资产——A设备	1 500 000
借: 固定资产清理	1 500

贷：银行存款	1 500
借：原材料——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	238 680
贷：固定资产清理	976 500
营业外收入	427 500
应交税费——应交增值税(销项税额)	238 680

其中,营业外收入的金额为换出设备的公允价值 1 404 000 元与其账面价值 975 000 元 (1 500 000—525 000)并扣除清理费用 1 500 元后的余额,即 427 500 元。

(2) 乙公司的账务处理如下。

企业以库存商品换入其他资产,应计算增值税销项税额,缴纳增值税。

换出钢材的增值税销项税额为 $1\,404\,000 \times 17\% = 238\,680$ (元)

换入 A 设备的增值税进项税额为 $1\,404\,000 \times 17\% = 238\,680$ (元)

借：固定资产——A 设备	1 404 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	238 680
贷：主营业务收入——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	238 680
借：主营业务成本——钢材	1 200 000
贷：库存商品——钢材	1 200 000

【学中做 1-3】

1. 工作任务要求

根据情境案例中的设计,分别编制甲、乙公司与资产置换相关的会计分录。

2. 情境案例描述

2012 年 10 月,甲公司以其持有的对丙公司的长期股权投资交换乙公司的一项商标权。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 40 万元,在交换日的公允价值为 650 万元;乙公司商标权的账面原价为 800 万元,累计已摊销 120 万元,在交换日的公允价值为 650 万元,乙公司未对该商标权计提减值准备。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

3. 任务实施过程

甲公司的账务处理如下。

借：无形资产——商标权	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——商标权

8 000 000

【情境实战演练 1-1】

1. 情境案例设计

2012年5月21日,C、D公司签订资产置换协议。协议规定:C公司以丙产品与D公司的丁材料进行交换。C公司换出的丙产品账面成本为5 000元、公允价值为4 000元。D公司换出的丁材料账面成本为5 500元,公允价值为4 000元,C公司换入丁材料用于生产产品,D公司换入丙产品用于销售。D公司为丁材料计提了存货跌价准备800元,增值税税率均为17%。假设双方交换具有商业实质,且丙产品、丁材料的公允价值能够可靠计量。

2. 实战演练任务

现在你是甲公司会计人员,请完成下列任务要求。

- (1) 指出C公司在会计上确认该资产置换的日期。
- (2) 编制C公司与该资产置换相关的会计分录。
- (3) 编制D公司与该资产置换相关的会计分录。

3. 材料准备

学生自备记账凭证若干张,其他会计工具等。

(二) 涉及补价的会计处理

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别按照不同情况处理。

(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。

【学中做 1-4】

1. 工作任务要求

- (1) 根据情境案例中的设计,判断该项交易是否符合非货币性资产交换的标准;
- (2) 编制甲、乙公司与资产置换相关的会计分录。

2. 情境案例设计

甲公司经协商以其拥有的一幢自用写字楼与乙公司持有的对丙公司长期股权投资进行交换。在交换日,该幢写字楼的账面原价为6 000 000元,已提折旧1 200 000元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为6 750 000元,税务机关核定甲公司因交换写字楼需要缴纳营业税337 500元;乙公司持有的对丙公司长期股权投资账面价值为4 500 000元,没有计提减值准备,在交换日的公允价值为6 000 000元,乙公司另外向甲公司支付7 500 000元。乙公司换入写字楼后用于经营出租目的,并拟采用成本计量模式。甲公司换入对丙公司

投资仍然作为长期股权投资,并采用成本法核算。甲公司转让写字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。

3. 任务实施过程

(1) 本业务中资产交换涉及收付货币性资产,即补价 750 000 元。对甲公司而言,收到的补价 $750\,000 \div \text{换出资产的公允价值 } 6\,750\,000 \text{ 元 (或换入长期股权投资公允价值 } 6\,000\,000 \text{ 元} + \text{收到的补价 } 750\,000 \text{ 元)} = 11.11\% < 25\%$,属于非货币性资产交换。

对乙公司而言,支付的补价 $750\,000 \div \text{换入资产的公允价值 } 6\,750\,000 \text{ (或换出长期股权投资公允价值 } 6\,000\,000 \text{ 元} + \text{支付的补价 } 750\,000) = 11.11\% < 25\%$,属于非货币性资产交换。

(2) 本案例属于以固定资产交换长期股权投资。由于两项资产的交换具有商业实质,且长期股权投资和固定资产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认换入资产的成本,并确认产生的损益。

甲公司的财务处理如下。

借: 固定资产清理	4 800 000
累计折旧	1 200 000
贷: 固定资产——办公楼	6 000 000
借: 固定资产清理	337 500
贷: 应交税费——应交营业税	337 500
借: 长期股权投资——丙公司	6 000 000
银行存款	750 000
贷: 固定资产清理	6 750 000
借: 固定资产清理	1 612 500
贷: 营业外收入	1 612 500

其中,营业外收入金额为甲公司换出固定资产的公允价值 6 750 000 元与账面价 4 800 000 元之间的差额,送去处置时发生的营业税 337 500 元,即 1 612 500 元。

乙公司的账务处理如下。

借: 固定资产	6 750 000
贷: 长期股权投资——丙公司	4 500 000
银行存款	750 000
投资收益	1 500 000

其中,投资收益金额为乙公司换出长期股权投资的公允价值 6 000 000 元与账面价值 4 500 000 元之间的差额,即 1 500 000 元。

二、以换出资产账面价值计量的会计处理

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