



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

# Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

傅荣 编著



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

# Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

▶▶ 傅 荣 编著

中国人民大学出版社  
· 北京 ·

## 图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/傅荣编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 11  
教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列  
ISBN 978-7-300-16367-3

I. ①高… II. ①傅… III. ①财务会计-高等学校-教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 247215 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列

### 高级财务会计

傅 荣 编著

Gaoji Caiwu Kuaiji

---

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	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2012 年 11 月第 1 版
印 张	14.25 插页 1	印 次	2012 年 11 月第 1 次印刷
字 数	328 000	定 价	28.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

# 序

从教材体系的角度看,《基础会计》、《中级财务会计》和《高级财务会计》三者既相对独立又相互衔接,系统而完整地呈现了财务会计确认、计量与报告的理论与实务。

《基础会计》是财务会计知识体系的基础,它由浅入深地讲解会计学的基本知识,循序渐进地介绍财务会计确认、计量与报告的基本原理和基本方法。《基础会计》将引导学习者步入财务会计知识的殿堂。

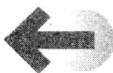
《中级财务会计》是财务会计知识体系的核心,它系统地介绍有关资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素的确认、计量与报告的理论与实务的相关内容,完整地阐述企业利用财务报告列报企业的财务状况、经营成果和现金流量信息的原理与方法。《中级财务会计》承前启后,是连接《基础会计》和《高级财务会计》的桥梁。

关于《高级财务会计》教材应涵盖的内容,目前并无统一规范。是侧重于已经遭到严峻挑战的四个会计前提的交易或事项有关的会计理论与实务,还是聚焦于有别于一般交易或事项的“特殊”会计专题,见仁见智。但有一点是毋庸置疑的,即《高级财务会计》是在《中级财务会计》的基础上,对财务会计教学内容的补充与延伸,并且随着不断变化的经济环境对财务会计教学理念与体系随时提出新的要求,其补充与延伸的内容也在日益更新与丰富。

如果说读者通过《基础会计》的学习,主要是了解会计确认、计量与报告的基本原理和基本方法,那么,通过《中级财务会计》的学习,应该掌握将企业的财务状况、经营成果和现金流量信息以财务报告的形式呈报给会计信息使用者的理论体系与方法体系;通过《高级财务会计》的学习,应能把握某些较为复杂的交易或事项的会计确认、计量与报告的理论与实务,从而进一步全面掌握财务会计知识体系的深层次内容。

基于以上思考,我们精心设计、编写了这组《基础会计》、《中级财务会计》和《高级财务会计》教材。本组教材既能够作为高等财经院校会计学专业、高等学历教育及其他经济类专业会计教学的必修课教材,也可以作为广大财会人员、企业管理人员及有志于从事或研究财务会计学的自学者的参考用书。

本组教材的编写以财务会计概念框架为理论基础,以《企业会计准则》及其讲解和应用指南等为主要依据,结合国际财务报告准则的最新动态,参照了我国财政部颁发的《企业会计准则解释第1号》至《企业会计准则解释第4号》,以及《企业会计准则解释第5



号》(征求意见稿)等最新规范;在框架设计和内容板块的取舍上,本着既系统又实用的原则,既考虑企业尤其是上市公司常见会计实务的处理要求,又兼顾三本书的协调与衔接。其中,《基础会计》包括11章,系统介绍财务会计的基本理论和基本方法;《中级财务会计》包括12章,系统介绍一般企业对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素的确认、计量与报告的基本理论、流程与方法;《高级财务会计》则主要按照非货币性资产交换、债务重组、股份支付、外币折算、租赁、所得税、企业合并以及合并财务报表等8个方面,紧密结合相关交易或事项的理论与方法进行专题介绍。

本组教材的编写除了在体系与板块安排上着力实现衔接与一贯,在内容组织上也特别注意做到由简到繁、由浅入深;在写作方法上,则既有对同类优秀教材的经验借鉴,又有作者本人多年从事财务会计教学的经验总结。《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》分别由东北财经大学的张捷教授、陈立军教授和傅荣教授编著。

本组教材从编写立项、结构安排到具体写作的每一个环节,都得到了中国人民大学出版社陈永凤编辑的热情鼓励与支持。在此,我们表示衷心的感谢。

对于本组教材中可能存在的不足甚至错误,恳请老师、学生及各界读者不吝指正。

编者

# 前 言

《高级财务会计》教材应该涵盖哪些内容？是侧重于企业合并、企业清算、物价变动会计等挑战了会计假设的交易或事项的会计专题，还是聚焦于合并财务报表、衍生金融工具会计等难点问题；是关注合伙与分支机构会计、非营利组织会计等有别于企业会计的领域，还是囊括外币折算会计等特殊业务会计、保险会计等特殊行业会计、中期报告和分部报告等特殊呈报会计？纵观中外相关教材，可谓异彩纷呈、见仁见智。但是有一点是毋庸置疑的，那就是：《高级财务会计》是在《中级财务会计》的基础上，对财务会计教学内容的补充与延伸；而且，随着不断变化的经济环境对财务会计教学理念与体系不断提出新的要求，这个补充与延伸的具体内容也在不断更新与丰富。这就是我们对《高级财务会计》教材内容的定位。

根据上述我们对《高级财务会计》教材内容的定位，本书的专题设计、体例安排都力求与本组教材中的《中级财务会计》相互衔接。因此，本书将本组教材中的《中级财务会计》中没有专门研究的、相对而言比较特殊的会计问题，如非货币性资产交换、债务重组、股份支付、外币折算、租赁、所得税会计、企业合并以及合并财务报表等采用专题形式，分别设置十章，详细阐述相关专题会计确认、计量与报告的原理与方法。

本书的专题选择，既服从于与《中级财务会计》教材相互补充和衔接的需要，又体现对特殊领域及难点会计问题的关注。本书的内容设计，既追求由简到繁、由浅入深的安排，又强化对重要知识要点的梳理和系统归纳。

本书的适用对象为会计学专业和其他相关专业的本科生以及有兴趣致力于财务会计领域的学习、研究与工作的读者。考虑到各方面因素，本书目前尚未包含衍生金融工具会计、保险会计等专题。以后我们将根据读者的需要对专题进行调整。

本书由东北财经大学的傅荣教授编著。在本书的整个写作过程中，得益于本套教材编写团队中其他两位同仁张捷教授和陈立军教授的无私帮助，得益于同类优秀教材的思路启发，得益于中国人民大学出版社的有利平台和相关编辑人员的尽职尽责，也得益于作者多年从事财务会计教学与研究的心得体会。

对于本书中可能存在的不足甚至错误，恳请老师、同学及各界读者不吝指正。

# 目 录

<b>第 1 章</b>	<b>非货币性资产交换会计</b> .....	1
	1.1 非货币性资产交换会计概述 .....	1
	1.2 非货币性资产交换的会计处理 .....	3
<b>第 2 章</b>	<b>债务重组会计</b> .....	15
	2.1 债务重组会计概述 .....	15
	2.2 债务重组的会计处理 .....	17
<b>第 3 章</b>	<b>股份支付会计</b> .....	29
	3.1 股份支付会计概述 .....	29
	3.2 股份支付的会计处理 .....	34
<b>第 4 章</b>	<b>外币折算会计</b> .....	47
	4.1 外币折算会计概述 .....	47
	4.2 外币交易的会计处理 .....	51
	4.3 外币财务报表的折算 .....	59
<b>第 5 章</b>	<b>租赁会计</b> .....	66
	5.1 租赁会计概述 .....	66
	5.2 经营租赁的会计处理 .....	70
	5.3 融资租赁的会计处理 .....	74
	5.4 售后租回交易的会计处理 .....	89
<b>第 6 章</b>	<b>所得税会计</b> .....	96
	6.1 所得税会计概述 .....	96
	6.2 计税基础与暂时性差异 .....	102
	6.3 所得税的会计处理 .....	107



<b>第 7 章</b>	<b>企业合并会计</b> .....	121
	7.1 企业合并会计概述 .....	121
	7.2 企业合并的会计处理 .....	130
<b>第 8 章</b>	<b>合并财务报表基础</b> .....	143
	8.1 合并财务报表概述 .....	143
	8.2 合并财务报表编制程序 .....	150
	8.3 调整与抵销的基本原理 .....	152
<b>第 9 章</b>	<b>合并财务报表的编制</b> .....	157
	9.1 与内部股权投资有关的调整与抵销 .....	157
	9.2 与内部债权、债务有关的调整与抵销 .....	176
	9.3 与内部资产交易有关的调整与抵销 .....	180
	9.4 与外币报表折算差额有关的调整与抵销 .....	192
	9.5 与内部现金流动有关的调整与抵销 .....	194
<b>第 10 章</b>	<b>合并财务报表的特殊问题</b> .....	202
	10.1 报告期内增加或减少子公司 .....	202
	10.2 分步实现企业合并 .....	203
	10.3 保留控制权下增加或减少对子公司股权 .....	207
	10.4 反向购买日的合并资产负债表 .....	210



# 非货币性资产交换会计

### 学 习 目 标

通过本章的学习，了解非货币性资产交换的含义；明确非货币性资产交换的界定依据；掌握非货币性资产交换会计确认与计量的原则及其应用。

## 1.1 非货币性资产交换会计概述

### 1.1.1 非货币性资产的含义

非货币性资产是货币性资产以外的资产。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金额收取的资产，主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据和准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产作为与货币性资产相对而言的资产形态，主要包括存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资和无形资产等。

非货币性资产的基本特征是：其为企业带来未来经济利益的金额是不固定的或不可确定的。这一特征导致了非货币性资产交换在取得资产的入账价值的确定、交换损益的确定等方面，可能有别于通常意义上的资产交易。

### 1.1.2 非货币性资产交换的界定

非货币性资产交换是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等非货币性资产进行的交换。非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为。企业间经常性的、常规的资产交易，是一方的货币性资产与另一方的非货币性资产交换；而企业间进行的非货币性资产交换，则是不涉及货币性资产或只涉及少量货币性资产的交易。进行非货币性资产交换的企业可能是出于各种考虑，但在一定程度上减少了货币性资产的流动则是显而易见的。



### 特别提示

在非货币性资产交换中，不涉及货币资金，或只涉及少量的货币资金。这个“少量”的界限，成为判断相关交易是否属于非货币性资产交换的依据之一。

实务中在界定一项交易是否属于非货币性资产交换从而适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》时，至少应注意三点：

第一，非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，但有时可能涉及少量货币性资产，亦即“补价”。这个补价应低于换入资产公允价值的25%（对支付补价方而言），或者应低于换出资产公允价值的25%（对收取补价方而言）。换言之，如果支付的补价高于（或等于）换入资产公允价值的25%，或者收取的补价高于（或等于）换出资产公允价值的25%，则相关交易应被界定为货币性资产交换，从而应遵循《企业会计准则第14号——收入》的规范。

第二，非货币性资产交换是企业间非货币性资产形式的互惠转让，不包括企业与其所有者或所有者以外其他方进行的非货币性资产非互惠转让。比如，企业用非货币性资产作为股利发放给股东、企业收到政府无偿提供的非货币性资产等，不属于非货币性资产交换，应分别遵循《企业会计准则第37号——金融工具列报》和《企业会计准则第16号——政府补助》的规范。

第三，企业合并中取得的非货币性资产、债务重组中取得的非货币性资产以及以发行股票形式作为对价而取得的非货币性资产，均不适用非货币性资产交换准则的规范，而应分别遵循《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规范。

### 1.1.3 非货币性资产交换会计的主要内容

非货币性资产交换的核心会计问题是换入资产如何计量、交换损益是否确认以及如何计量。

通常情况下，货币性资产交换中，购买方可以根据支付的购买价款确定购入资产的入账价值，销售方则可根据取得的资产售价与售出资产的账面价值之差为基础计量损益。而非货币性资产交换则不然。非货币性资产交换中，参与交换的任一方均涉及换入资产的入账和换出资产的转出处理，从而引发需要特别关注的会计问题。

非货币性资产交换会计确认与计量的主要内容有：

(1) 换入资产按照换出资产的账面价值还是公允价值，抑或按照换入资产的公允价值入账？

(2) 是否需要确认交换损益？

(3) 资产交换中的相关税费是否影响换入资产入账价值或交换损益的确定？

(4) 如果涉及补价，如何确定换入资产的入账价值？是否涉及交换损益的确定？

(5) 如果换入、换出多项资产，如何确定每项换入资产的入账价值？是否涉及交换损益的确定？

下面，我们将对上述问题进行阐述。



## 1.2 非货币性资产交换的会计处理

### 1.2.1 确认与计量的原则

#### 1. 换入资产入账价值的确定

换入资产的入账价值（或成本）的确定亦即换入资产的初始计量，是非货币性资产交换会计确认与计量要解决的首要问题。下面分别从三个方面梳理换入资产初始计量的原则与思路。

（1）公允价值与账面价值的选择。非货币性资产交换如果同时满足下列两个条件，应当以公允价值作为换入资产初始计量的基础：

- 1) 该项交易具有商业实质；
- 2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

非货币性资产交换如果没有同时具备上述两个条件，则以换出资产的账面价值作为换入资产初始计量的基础。

下面要注意三个问题：

第一，如何判断一项非货币性资产交换是否具有商业实质？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

条件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。

条件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。

第二，如何判断公允价值能否可靠计量？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，换入资产或换出资产属于下列情形之一的，公允价值视为能够可靠计量：

情形1：换入或换出资产存在活跃市场。

情形2：换入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。

情形3：换入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符合以下条件之一：a. 采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小；b. 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。

第三，如何选择公允价值？

根据非货币性资产交换会计准则的规定，换入资产和换出资产公允价值均能可靠计量的，应以换出资产的公允价值作为换入资产初始计量的基础；如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应以换入资产的公允价值作为换入资产初始计量的基础（这种情况往往发生在涉及补价的场合）。

（2）相关税费。企业在非货币性资产交换过程中确认的应支付或支付的相关税费，可从以下几个方面分析：

1) 与换入资产直接相关的税费，原则上应计入换入资产的初始计量金额，成为换入资产入账价值的构成内容之一。

2) 与换出资产直接相关的税费，在非货币性资产交换确认交换损益的情况下（具

有商业实质且换入资产按公允价值计量), 就像一般的资产处置业务中相关费用会影响处置损益一样, 应该计入交换损益。反之, 在非货币性资产交换不确认交换损益的情况下(换入资产按账面价值计量), 应该计入换入资产价值。

3) 换出资产确认的增值税(销项税额)应构成换入资产的入账价值, 而与损益无关; 换入资产应当确认的可抵扣增值税进项税额应单独予以确认。

(3) 支付或收取的补价。就参与非货币性资产交换的任一方而言, 补价的支付或收取表明换入资产的公允价值与换出资产的公允价值存在差异。也就是说, 补价的发生是因为: 支付补价方的换入资产公允价值大于换出资产公允价值, 收取补价方的换入资产公允价值小于换出资产公允价值。

无论换入资产采用公允价值计量基础还是采用账面价值计量基础, 补价对换入资产的成本确定的影响如下:

1) 换入资产以公允价值作为初始计量基础的, 如果以换出资产公允价值作为换入资产入账价值的基础, 则支付补价方支付的补价增加换入资产成本, 收取补价方收取的补价抵减换入资产成本。也就是说, 支付补价和收取补价的双方均以换入资产的公允价值与支付的相关税费之和作为换入资产的成本。

2) 换入资产以账面价值作为初始计量基础的, 支付补价方支付的补价增加换入资产的入账价值, 收取补价方收取的补价抵减换入资产的入账价值。也就是说, 支付和收取补价的双方均将补价作为换入资产成本的调整因素。

综上所述, 非货币性资产交换中换入资产入账价值的确定思路见表 1—1。

表 1—1 换入资产入账价值的构成

	基于公允价值的计量	基于账面价值的计量
不涉及补价	换入资产的入账价值 = 换出资产的公允价值 + 支付的相关税费*	换入资产的入账价值 = 换出资产的账面价值 + 支付的相关税费
涉及补价	换入资产的入账价值 = 换入资产的公允价值 + 支付的相关税费* 或 = 换出资产的公允价值 + 支付的补价 + 支付的相关税费* = 换出资产的公允价值 - 收取的补价 + 支付的相关税费*	换入资产的入账价值 = 换出资产的账面价值 + 支付的补价 + 支付的相关税费 = 换出资产的账面价值 - 收取的补价 + 支付的相关税费

\* 为换入资产发生的相关税费。

## 2. 交换损益的确认与计量


非货币性资产交换中交换损益的确认与计量包括两个方面的问题: 是否确认交换损益? 如果需要确认, 如何计量交换损益?

(1) 换入资产以公允价值作为计量基础的, 需要确认交换损益, 并按照换出资产的公允价值与账面价值之差作为交换损益的计量基础。

(2) 换入资产以账面价值作为计量基础的, 不确认交换损益。

(3) 由于支付或收取的补价与换入资产的计量相关, 从而与交换损益的计量无关。

(4) 支付的相关税费只在换入资产以公允价值为计量基础, 且能够确定属于换出资产的相关税费时, 该相关税费计入交换损益。



### 特别提示

(1) 非货币性资产交换中所指的“交换损益”，实际上是针对换出资产而言的，相当于换出资产的“处置损益”。

(2) 非货币性资产交换中，通常换入资产按换出资产公允价值作为初始计量的基础，所以，交换损益等于换出资产的公允价值与账面价值之差；如果换入资产按换入资产的公允价值作为初始计量的基础，由于换入资产与换出资产的公允价值的差额往往需由补价弥补，因此，交换损益还是等于换出资产的公允价值与账面价值之差。

(3) 如果考虑到相关税费，也只有当其直接与换出资产相关，且换入资产以公允价值为计量基础时，相关税费才计入交换损益。否则，大多数情况下，相关税费是计入换入资产入账价值的。

综上所述，以无形资产交换固定资产为例，有关确认与计量的参考思路见表1—2（会计分录中分别用A、B、C、D、E代表“[ ]”内相应项目金额，下同）。

表1—2 非货币性资产交换确认与计量参考思路简示  
(以无形资产换入固定资产为例)

基于公允价值的计量	
不涉及补价	借：固定资产 [换入资产入账价值] C=A+B 贷：无形资产 [换出资产的账面价值] } [换出资产公允价值] A 营业外收入 [交换损益*] } 应交税费、银行存款等 [支付的相关税费**] B
涉及补价	借：固定资产 [换入资产入账价值] E=A+B+C, 或 E=A+B-D 银行存款等 [收取方收取的补价] D 贷：无形资产 [换出资产的账面价值] } [换出资产公允价值] A 营业外收入 [交换损益*] } 应交税费、银行存款等 [支付的相关税费] B 银行存款等 [支付方支付的补价] C
基于账面价值的计量	
不涉及补价	借：固定资产 [换入资产入账价值] C=A+B 贷：无形资产 [换出资产的账面价值] A 应交税费、银行存款等 [支付的相关税费] B
涉及补价	借：固定资产 [换入资产入账价值] E=A+B+C, 或 E=A+B-D 银行存款等 [收取方收取的补价] D 贷：无形资产 [换出资产的账面价值] A 应交税费、银行存款等 [支付的相关税费] B 银行存款等 [支付方支付的补价] C

\* 交换损益的确认方法因换出资产的类别不同而异：如果换出资产是存货、投资性房地产等，需要按其公允价值确认营业收入，从而通过营业利润确认交换损益；如果换出资产是长期股权投资等，需要通过确认投资收益来确认交换损益；如果换出资产是固定资产、无形资产等，则往往通过确认营业外收入或营业外支出等确认交换损益。

\*\* 基于公允价值的计量，这里不包括直接与换出资产相关的税费。

### 3. 涉及多项资产的交换

涉及多项资产交换的主要会计问题是如何确定各项换入资产的成本。

换入资产的总成本采用表 1—2 的方法确定以后,需将其在换入的多项资产之间进行分配,以便确定各项换入资产的入账价值。具体的确定方法归纳如下:

(1) 换入资产总成本以换出资产公允价值总额为计量基础。

1) 如果换入资产的总成本以换出资产公允价值总额作为计量基础,且换入资产公允价值也能可靠计量的,各单项换入资产的成本按其公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产入账价值总额进行分配之后予以确定。

2) 如果换入资产总成本以换出资产公允价值总额作为计量基础,但换入资产公允价值不能可靠计量的,各单项换入资产的成本按其原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产入账价值总额进行分配之后予以确定。

(2) 换入资产总成本以换入资产公允价值总额作为计量基础。在换入资产总成本以换入资产公允价值总额作为计量基础、换出资产公允价值不能可靠计量的情况下,各单项换入资产的成本按其公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产入账价值总额进行分配之后予以确定。

(3) 换入资产总成本以换出资产账面价值总额作为计量基础。在换入资产总成本以换出资产的账面价值总额作为计量基础的情况下,各单项换入资产的成本按其原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产入账价值总额进行分配之后予以确定。

## 1.2.2 确认与计量的举例

### 1. 换入、换出单项资产

(1) 换入资产以公允价值为基础进行计量——不涉及补价。

1) 涉及无形资产、固定资产的交换。

#### 例 1—1

甲企业 2011 年 9 月 1 日用一项专利权与乙企业交换一项生产用节能设备。甲企业该专利权的账面价值为 90 万元(原始成本 110 万元,累计摊销 20 万元)、公允价值为 100 万元;乙企业该项设备账面价值 108 万元(原始价值 158 万元,累计折旧 50 万元)、公允价值为 100 万元。甲企业按换出无形资产公允价值的 5% 计算应交营业税,乙企业用银行存款 1 万元支付运杂费等。双方经判断,此项交换具有商业实质。其他相关税费略。

根据上述资料,甲、乙企业的相关账务处理如下(金额单位为万元):

(1) 甲企业确认资产交换。

借: 固定资产 (110-20+5+5)	100
累计摊销	20
贷: 无形资产	110
营业外收入 (10-5)	5
应交税费——应交营业税	5

(2) 乙企业的账务处理。

1) 结转固定资产账面价值。

借：固定资产清理	108
累计折旧	50
贷：固定资产	158

2) 确认资产交换。

借：无形资产 (108+1-9)	100
营业外支出 (8+1)	9
贷：固定资产清理	108
银行存款	1

2) 涉及存货、投资性房地产的交换。

### 例 1—2

甲企业 2011 年 11 月 1 日用一批自产的库存商品（应税消费品）与乙企业交换一幢用于经营性出租的厂房。甲企业该批商品的账面价值为 400 万元、交换日的公允价值为 500 万元；乙企业该幢投资性房地产按成本模式进行后续计量，其账面价值 480 万元（原始价值 600 万元，累计折旧 120 万元）、交换日的公允价值为 500 万元。甲企业该商品适用的消费税税率为 10%，甲、乙企业适用的增值税税率为 17%，乙企业转让厂房应交的营业税为公允价值的 5%。甲企业拟对换入的经营性出租厂房按公允价值模式计量，乙企业将换入的资产作为原材料使用。双方经判断，此项交换具有商业实质。其他相关税费略。

根据上述资料，进行相关账务处理（金额单位为万元），并分析交换损益。

(1) 甲企业的相关账务处理如下。

1) 确认资产交换。

借：投资性房地产 (500+85)	585
贷：主营业务收入	500
应交税费——应交增值税（销项税额）	85

2) 确认营业成本、营业税金及附加。

借：主营业务成本	400
贷：库存商品	400
借：营业税金及附加	50
贷：应交税费——应交消费税	50

(2) 乙企业的相关账务处理如下。

1) 确认资产交换。

借：原材料 (500-85)	415
应交税费——应交增值税（进项税额）	85
贷：其他业务收入	500

2) 确认营业成本、营业税金及附加。

借：其他业务成本	480
投资性房地产累计折旧	120
贷：投资性房地产	600

借：营业税金及附加	25
贷：应交税费——应交营业税	25

(3) 交换损益分析如下。

甲企业实现交换收益 50 万元 (500-400-50)；

乙企业发生交换损失 5 万元 (500-480-25)。

(2) 换入资产以公允价值为基础进行计量——涉及补价。

### 例 1—3

沿用例 1—1 的资料。假定交换日甲企业换出专利权的公允价值为 93 万元，支付补价 7 万元，其他资料不变。

分析：甲企业支付的补价 7 万元占换入资产公允价值 100 万元的比例低于 25%，乙企业收取的补价 7 万元占换出资产公允价值 100 万元的比例低于 25%，属于非货币性资产交换。

甲、乙企业的相关账务处理如下（金额单位为万元）：

(1) 甲企业确认资产交换。

借：固定资产 (110-20+3+7)	100
累计摊销	20
营业外收入 [93-(110-20)-4.65]	1.65
贷：无形资产	110
应交税费——应交营业税	4.65
银行存款	7

(2) 乙企业的账务处理。

1) 结转固定资产账面价值。

借：固定资产清理	108
累计折旧	50
贷：固定资产	158

2) 确认资产交换。

借：无形资产 (108-8-7)	93
银行存款	6
营业外支出 (108-100+1)	9
贷：固定资产清理	108

(3) 换入资产以账面价值为基础进行计量——不涉及补价。

### 例 1—4

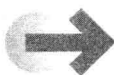
沿用例 1—1 的资料。假定交换双方认为此项交换不具有商业实质，其他资料不变。

甲、乙企业的相关账务处理如下（金额单位为万元）：

(1) 甲企业确认资产交换。

借：固定资产	115
贷：无形资产	110





应交税费——应交营业税	5
(2) 乙企业的账务处理。	
1) 结转固定资产账面价值。	
借：固定资产清理	108
累计折旧	50
贷：固定资产	158
2) 确认资产交换。	
借：无形资产 (108+1)	109
贷：固定资产清理	108
银行存款	1
(4) 换入资产以账面价值为基础进行计量——涉及补价。	

### 例 1—5

沿用例 1—3 的资料。假定交换双方认为此项交换不具有商业实质，其他资料不变。

甲、乙企业的相关账务处理如下（金额单位为万元）：

(1) 甲企业。

借：固定资产 (110-20+4.65+7)	101.65
累计摊销	20
贷：无形资产	110
应交税费——应交营业税	4.65
银行存款	7

(2) 乙企业。

1) 结转固定资产账面价值。

借：固定资产清理	108
累计折旧	50
贷：固定资产	158

2) 确认资产交换。

借：无形资产 (108+1-7)	102
银行存款	6
贷：固定资产清理	108

## 2. 换入、换出多项资产

(1) 换入资产总成本以换出资产的公允价值总额作为计量基础，且换入资产的公允价值能够可靠计量。

### 例 1—6

甲企业 2011 年 9 月 1 日用一项专利权、一笔对 A 企业的长期股权投资与乙企业交换一项生产用节能设备。甲企业换出资产的资料为：专利权的账面价值为 90 万元（原始成本 110 万元，累计摊销 20 万元）、公允价值为 100 万元；长期股权投资账面价值 210 万元，公允价值为 230 万元。乙企业换出设备的资料为：账面价值 328 万元