



会计人员继续教育培训教材

特殊 业务中会计政策的 职业判断与选择

会计人员继续教育培训教材编委会 / 编



经济科学出版社
Economic Science Press

会计人员继续教育培训教材

特殊业务中会计政策的 职业判断与选择

会计人员继续教育培训教材编委会 编
主 编 李一建

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

特殊业务中会计政策的职业判断与选择 / 李一建主编.
北京: 经济科学出版社, 2008. 12
会计人员继续教育培训教材
ISBN 978 - 7 - 5058 - 7710 - 8

I. 特… II. 李… III. 会计 - 经济政策 - 终身教育 -
教材 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 180885 号

责任编辑: 谭志军
责任校对: 杨晓莹
版式设计: 代小卫
技术编辑: 潘泽新

特殊业务中会计政策的职业判断与选择

会计人员继续教育培训教材编委会 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
总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540
网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)
电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)
北京天宇星印刷厂印刷
华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 10.75 印张 290000 字
2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷
ISBN 978 - 7 - 5058 - 7710 - 8/F · 6961 定价: 20.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

财政部于2006年2月推出38个企业会计具体准则，标志着我国新的会计准则体系的诞生。这是我国会计领域中的一件大事。这一系列准则的出台，标志着我国企业财务会计进入了一个与国际会计惯例趋同的新时期，对企业经营管理者 and 会计人员的职业素质提出了更高的要求。准则的颁布不是目的，这些具有极强实用性的具体准则，必须得到广大会计人员充分理解和正确运用，才能产生提高财务信息质量应有的效应。时逢会计理论和实践变更的新时期，加强会计人员在特殊业务中会计职业判断能力，合理选择会计政策显得尤为重要。

本书是以新准则为指导，从现代会计理论出发，结合企业实际经济活动，着重分析企业特殊业务中会计政策的制定与选择的问题。在对每一项具体业务的阐述中，避免一味地解释准则，而是在遵循会计业务处理程序的基础上，循序渐进、深入浅出地进行具体业务讲解。在对每一项特殊业务阐述过程中，我们首先分析该项业务的会计确认的标准、会计计量的属性和原则，重点分析企业会计人员的会计记录，在保证严格执行准则的前提下，再根据本单位的实际情况对业务性质做出准确的职业判断，选择正确的核算原则和方法。为了使分析简洁易懂，我们在书中大量采用了实例和图解的方法进行各种差异的比较，最后对各项业务中会计政策和税务政策的差异进行了对比分析，以便使广大读者能够更快、更好地理解 and 运用新准则，并使会计人员清楚地认识到每一笔业务的会计处理将会对企业财务信息产生的影响。

本书编写人员及分工如下：由李一建拟定编写大纲，第一章由王银凤执笔，第二章由陈洁执笔，第三章由李一建执笔，第四章、第七章由智瑾执笔，第五章由卢富昌执笔，第六章由刘峰梅执笔，第八章由刘霞执笔，第九章由王俊霞执笔。李一建和陈洁对全书进行修改、总纂定稿。

本书在编写过程中得到有关专家、教授和实务界人士的关心和指导，借鉴了国内外重要的研究成果，并得到经济科学出版社谭志军同志真诚的帮助和有力的支持，在此一并感谢。

编者

2008年12月

目 录

第一章 非货币性资产交换会计政策	(1)
第一节 非货币性资产交换会计政策概述	(1)
第二节 不具有商业实质的非货币性资产交换 会计政策的制定与选择	(8)
第三节 具有商业实质的非货币性资产交换 会计政策的制定与选择	(24)
第四节 非货币性资产交换会计政策评价	(43)
本章小结	(47)
本章练习题	(48)
第二章 职工薪酬会计政策	(59)
第一节 职工薪酬概述	(59)
第二节 职工薪酬确认会计政策的制定与选择	(65)
第三节 职工薪酬计量会计政策的制定与选择	(71)
第四节 职工薪酬会计政策评价	(92)
本章小结	(104)
本章练习题	(104)
第三章 股份支付会计政策	(112)
第一节 股份支付会计政策概述	(112)

第二节	股份支付确认与计量会计政策的制定与选择	(117)
第三节	股份支付会计政策	(124)
第四节	股份支付会计政策评价	(134)
本章小结		(138)
本章练习题		(138)
第四章	借款费用会计政策	(146)
第一节	借款费用会计政策概述	(146)
第二节	借款费用会计政策的制定与选择	(154)
第三节	借款费用会计政策评价	(166)
本章小结		(171)
本章练习题		(172)
第五章	债务重组会计政策	(177)
第一节	债务重组会计政策概述	(177)
第二节	债务重组会计政策的制定与选择	(180)
第三节	债务重组会计政策评价	(195)
本章小结		(199)
本章练习题		(200)
第六章	或有事项会计政策	(205)
第一节	或有事项会计政策概述	(205)
第二节	或有事项会计政策的确认与计量	(209)
第三节	预计负债会计政策的制定与选择	(216)
第四节	或有事项会计政策评价	(227)
本章小结		(235)
本章练习题		(235)

第七章 政府补助会计政策	(239)
第一节 政府补助会计政策概述	(239)
第二节 政府补助会计政策的制定与选择	(244)
第三节 政府补助会计政策评价	(251)
本章小结	(253)
本章练习题	(254)
第八章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(258)
第一节 会计政策、会计估计和前期差错概述	(258)
第二节 会计政策变更的会计处理	(265)
第三节 会计估计变更的会计处理	(279)
第四节 前期差错更正的会计处理	(283)
第五节 相关会计政策评价	(287)
本章小结	(288)
本章练习题	(289)
第九章 资产负债表日后事项会计政策	(297)
第一节 资产负债表日后事项会计政策概述	(297)
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	(307)
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	(319)
第四节 资产负债表日后事项会计政策评价	(323)
本章小结	(325)
本章练习题	(326)
涉及的主要法规	(334)
参考书目	(335)

第一章 非货币性资产 交换会计政策

学习目标：

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。通过本章的学习，学生应掌握非货币性资产交换的概念和处理原则，掌握交换双方对非货币性资产交换的会计处理，了解新旧非货币性资产交换准则的比较，理解非货币性资产交换会计政策对所得税的影响。

第一节 非货币性资产交换会计政策概述

在正常的生产经营过程中，企业发生的交易通常是以货币性资产来交换非货币性资产，如用货币资金购买原材料、固定资产、无形资产、长期股权投资等，这种交易属于货币性交易。这种交换有现金的流入或流出，或者能在预定的期间内流入或流出现金，这种交易有确定的金额。但是，企业发生的非货币性交换却不同，非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产，在这种交换中不涉及或只涉及少量的货币性资产，如企业以生产的产品换入原材料等。

一、非货币性资产交换的概念

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》所规范的非货币性资产交换，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）。

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债券投资等。其基本特征是：这些资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额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，虽然在收回货款过程中有可能发生坏账损失，但是，企业可以根据以往与购货方交往的经验，估计出发生坏账的可能性以及坏账金额。所以，应收账款在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，是固定的或可确定的，符合货币性资产的定义。因此，应收账款属于货币性资产。再如准备持有至到期的债券投资，因为企业准备持有至到期，所以在将来为企业带来的经济利益，即货币资金，是固定的或可确定的，符合货币性资产的定义。因此，准备持有至到期的债券投资属于货币性资产。一般来说，资产负债表所列示的项目中属于货币性资产的项目有：货币资金、准备持有至到期的债券投资、应收票据、应收账款、应收股利、应收利息、应收补贴款、其他应收款等。

非货币性资产，指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。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过程，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中，然后通过该产品销售获利，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。再如企业不准备持有至到期的债券投资，因为企业不准备持有至到期，企业随时可能处置该债券投资；同时，债券投资的市场价格受多种因素的影响，所以不准备持有至到期的债券投资在将来为企业带来的经济利益，即货币

资金是不固定的或是不可确定的,不符合货币性资产的定义。因此,不准备持有至到期的债券投资属于非货币性资产。一般来说,资产负债表所列示的项目中属于非货币性资产的项目有:股权投资、预付账款、存货(在途物资、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、分期收款发出商品,生产成本)、不准备持有至到期的债券投资、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等。

非货币性资产交换不涉及或只能涉及少量的货币性资产(即补价)。所谓补价是指在非货币性交易中,由于交易的非货币性资产不等值,由交易一方支付另一方一定金额的现金,这部分现金称为补价。如果补价涉及的金额不大,该项交易属于非货币性交换;如果补价金额较大,则不属于非货币性交换。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。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,适用本准则;高于25%(含25%)的,视为以货币性资产取得非货币性资产,适用其他相关准则。计算公式如下:

$$\text{支付补价百分比} = \frac{\text{支付补价}}{\text{支付补价} + \text{换出资产公允价值}}$$

$$\text{收取补价百分比} = \frac{\text{收取补价}}{\text{换出资产公允价值}}$$

【思考判断】下列项目中,属于非货币性资产交换的有()。

- A. 以公允价值50万元的原材料换取一项专利权
- B. 以公允价值500万元的长期股权投资换取一批原材料
- C. 以公允价值100万元的A车床换取B车床,同时收到12万元的补价

D. 以公允价值 30 万元的电子设备换取一辆小汽车, 同时支付 15 万元的补价

E. 以公允价值 100 万元的原材料换取一项专利权, 同时支付补价 10 万元

【答案】ABCE

【解析】A 和 B 不涉及货币性资金, 属于非货币性资产交换; C、D、E 涉及补价, 要考虑补价在整个交易所占的比重是否小于 25%: 选项 C 补价所占比重 $= 12 \div 100 = 12\%$ 小于 25%, 属于非货币性资产交换; 选项 D 补价所占比重 $= 15 \div (30 + 15) = 33.33\%$ 大于 25%, 不属于非货币性资产交换; 选项 E 补价所占比重 $= 10 \div (100 + 10) = 9.09\%$ 小于 25%, 属于非货币性资产交换。

二、非货币性资产交换会计政策的制定与选择

非货币性资产的确认和计量与非货币资产交换是否具有商业实质密切相关。

(一) 商业实质的判断

是否具有“商业实质”的提法是借鉴国际会计准则提出的。在国际会计准则中, 这个说法也是 2003 年才首次出现, 国际会计准则理事会在改进后的《国际会计准则 16 号——不动产、厂场和设备》中提供了判断交易是否具有“商业实质”的参考标准, 主要是考虑由于该项交易的发生预期使企业未来现金流量变动的程度。

企业应当遵循实质重于形式的原则, 判断非货币性资产交换是否具有商业实质。符合下列条件之一的非货币性资产交换, 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

也就是说,判断非货币性资产交换是否具有商业实质,首先要考虑交易的发生使企业未来现金流量产生的变动程度。主要看换入资产与换出资产的未来现金流量在时间上、金额上、风险上是否存在明显的不同。如果其中有一项或几项存在明显差异,则这项交换就很可能具有商业实质。

(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,上述存货与固定资产产生的未来现金流量时间显著不同。

(2) 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存在差异。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,但取得国库券利息通常风险很小,而房屋租金的取得则取决于承租人的财务及信用情况等,上述国库券与房屋的未来现金流量风险或不确定性程度存在明显差异。

(3) 未来现金流量的风险、时间相同,金额不同。换入资产和换出资产的现金流量总额相同,预计为企业带来现金流量的时间跨度相同,但各年产生的现金流量金额存在明显差异。例如,某企业以其商标权换入另一企业一项专利技术,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,预计在使用该技术初期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。

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

如果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。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。

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和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量, 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其进行折现后的金额加以确定。如果两者的预计未来现金流量现值不同且两者的差额与两者的公允价值相比, 存在重大差异, 则也可以认定该项交易具有商业实质。

例如, 某企业以一项非专利技术换入另一企业拥有的长期股权投资, 该项非专利技术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、时间和金额亦相同, 但对换入企业而言, 换入该项长期股权投资使其对被投资方由重大影响变为控制关系, 从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的非专利技术有较大差异; 对方换入的非专利技术能够解决生产中的技术难题, 从而对其特定价值即预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资存在明显差异, 因而两项资产的交换具有商业实质。

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。

(二) 非货币性资产交换确认和计量的会计政策

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基础：公允价值和账面价值。

1. 以公允价值为计量基础

根据企业会计准则的规定，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。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。

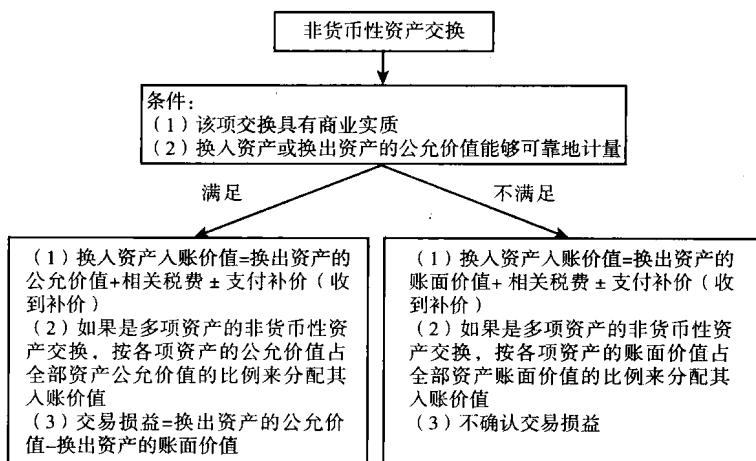


图 1-1 非货币性资产交换的处理原则

符合以下三种情况之一的，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，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较小，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。

2. 以账面价值为计量基础

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。

第二节 不具有商业实质的非货币性资产交换 会计政策的制定与选择

根据企业会计准则的规定，不具有商业实质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。发生补价的，应分情况进行处理：

支付补价的，应当以换出资产的账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益。计算公式为：

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产账面价值} + \text{支付的相关税费} + \text{支付补价}$$

收到补价的，应当以换出资产的账面价值，减去收到的补价并加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，不确认损益。计算公式为：

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产账面价值} + \text{支付的相关税费} - \text{收到补价}$$

企业发生的不具有商业实质的非货币性资产交换涉及的非货币性资产不同，其会计处理也有所不同。

一、以存货换入其他资产的会计政策

（一）不涉及补价的会计政策

企业以存货换入其他资产且不涉及补价的，应当以换出存货的账面价值加应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益。借记有关科目，按换出存货计提的跌价准备，借记“存货跌价准备”科目，按换出存货的账面余额，贷记“库存商品”、“原材料”等科目，按换出存货的增值税销项税额贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按应支付的其他相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

【例 1-1】20×8 年 2 月 1 日，甲公司决定以一批库存商品换入乙企业持有的股票作为长期股权投资。该库存商品的账面余额为 200 000 元，已计提存货跌价准备 10 000 元，不含税计税价格为 220 000 元，增值税税率为 17%；乙公司长期股权投资的账面成本为 210 000 元，已计提减值准备 5 000 元，乙公司换入商品作为原材料使用，不考虑其他因素。假设甲、乙双方为关联方，该项交换不具有商业实质。

第一步：判断交易性质

（1）交易双方是以非货币性资产进行的交换，因此，属于不涉及补价的非货币资产交换。

（2）由于甲、乙双方为关联方，所以该项交换不具有商业实质，所以，换入资产的入账价值应当按照换出资产的账面价值为基础确定。

（3）甲公司换出库存商品要视为销售计算增值税销项税额，乙公司换入库存商品的进项税额可以抵扣。

第二步：甲、乙公司的会计处理（见表 1-1）