

普通高等教育『十三五』规划教材◇会计系列

主编◇彭浪 黄海燕

高级会计学



立信会计出版社

普通高等教育『十三五』规划教材◇会计系列

主 编◇彭 浪 黄海燕

高级会计学

高级会计学

Caoli Kuaixue

立信会计

立信会计出版社

地址：上海市南京路1111号

电话：(021)64111111

网址：www.lixunpress.com

电子邮箱：lixunpress@163.com

邮政编码：200002

印刷：立信会计出版社

发行：立信会计出版社

字数：302千字

版次：2017年1月第1版

印次：2017年8月第1次

印数：1—3100

书号：ISBN 978-7-313-34432-4

定价：36.00元

如欲订书，请向本社联系

FOREWORD

I. ①高… II. ①黄… III. ①会计学—高级

号 0(1)第(8108)字斜竖第(CIP)第 608210 号



立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学 / 彭浪, 黄海燕主编. —上海: 立信会计出版社, 2017. 5

普通高等教育“十三五”规划教材. 会计系列

ISBN 978-7-5429-5495-4

I. ①高… II. ①彭… ②黄… 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(2018)第 008210 号

策划编辑 赵新民 蔡伟莉 余 榕
责任编辑 赵志梅
封面设计 南房间

高级会计学

Gaoji Kuaijixue

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		
印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	16		
字 数	392 千字		
版 次	2017 年 5 月第 1 版		
印 次	2017 年 5 月第 1 次		
印 数	1—3100		
书 号	ISBN 978-7-5429-5495-4/F		
定 价	36.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前言 FOREWORD

2006年《企业会计准则》颁布近10年来不断完善,普通高等教育的教材建设也应与时俱进,将《企业会计准则》与教学内容相结合,不断更新与完善,以适应经济社会的发展并满足高等院校的教学需要。鉴于此,本教材集思广益,博采众长,组织多年在教学一线的教师精心编写。

高级会计学主要是处理特殊会计事项。本教材的主要内容包括:第一章,非货币性资产交换;第二章,或有事项;第三章,债务重组;第四章,借款费用;第五章,外币折算;第六章,租赁;第七章,会计政策、会计估计变更和会计差错更正;第八章,资产负债表日后事项;第九章,企业合并;第十章,合并财务报表。本教材具有如下特色:

(1) 针对当前会计应用型本科生教育的特点,本教材结合《企业会计准则》的有关内容,注重实务性,采取将案例与理论知识相融合的方式,将深奥的会计理论形象化、通俗化,有利于读者学习领会。

(2) 充分考虑会计学生就业的需要,以理论够用为原则,以会计职业能力的培养为目标。专业知识的阐述力求精准、透彻且简明扼要。

(3) 每一章后配有大量的实务处理练习题,以帮助学习者及时理解和巩固关键知识点,提高会计实务的应用能力。

本书既可作为在校学生的教材使用,还可作为会计专业人员参加职业考试的参考用书。

本书的编写参考财政部发布的《企业会计准则》和其他专家学者的会计学教材及著作,本书的出版得到了立信会计出版社编辑的支持与协助,在此一并表示感谢!

由于编写时间仓促,作者业务水平所限,对有关问题的理解难免存在疏漏、不妥和错误之处,敬请专家学者和广大读者批评指正,帮助我们再版时加以修订与完善。

编 者

目录 CONTENTS

第一章 非货币性资产交换	1
第一节 非货币性资产交换的认定	1
第二节 非货币性资产交换的确认与计量	3
第三节 非货币性资产交换的会计处理	6
第二章 或有事项	23
第一节 或有事项概述	23
第二节 或有事项的确认和计量	26
第三节 或有事项的会计处理	30
第四节 或有事项的列报	36
第三章 债务重组	45
第一节 债务重组的定义和重组方式	45
第二节 债务重组的会计处理	46
第四章 借款费用	63
第一节 借款费用概述	63
第二节 借款费用的确认	65
第三节 借款费用的计量	67
第五章 外币折算	78
第一节 外币折算概述	78
第二节 外币交易的会计处理	80
第三节 外币财务报表的折算	85
第六章 租赁	92
第一节 租赁概述	92
第二节 承租人的会计处理	96
第三节 出租人的会计处理	102

第四节	售后租回交易的会计处理	107
第七章	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	115
第一节	会计政策及其变更	115
第二节	会计估计及其变更	122
第三节	前期差错及其更正	124
第八章	资产负债表日后事项	132
第一节	资产负债表日后事项概述	132
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	136
第三节	资产负债表日后非调整事项的会计处理	142
第九章	企业合并	154
第一节	企业合并概述	154
第二节	同一控制下企业合并的会计处理	158
第三节	非同一控制下企业合并的会计处理	165
第十章	合并财务报表	187
第一节	合并财务报表概述	187
第二节	合并财务报表的编制程序	193
第三节	合并资产负债表	194
第四节	合并利润表	217
第五节	合并现金流量表	224
第六节	合并所有者权益变动表	232

第一章 非货币性资产交换

学习目标与要求

- 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会计处理。
- 掌握涉及补价情况下的非货币性资产交换的会计处理。
- 掌握涉及多项资产的非货币性资产交换的会计处理。

重点

非货币性资产交换的会计处理。

难点

非货币性资产交换具有商业实质的条件；非货币性资产交换的会计处理。

导读

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。非货币性资产交换可以分为具有商业实质的交换和不具有商业实质的交换，分别按不同的方法进行会计处理。

第一节 非货币性资产交换的认定

一、非货币性资产交换概述

(一) 货币性资产和非货币性资产的概念

1. 货币性资产

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。

货币性资产包括两部分，货币资金和将以固定的或者是可确定的金额的货币收取的资产。比如，应收账款 10 万元，收取的金额是固定的，属于货币性资产；而存货收取的金额就不是固定的，如果库存商品的成本为 10 万元，变现时可能收 11 万元，也可能收 8 万元，故存

货不属于货币性资产。

2. 非货币性资产

非货币性资产是指货币性资产以外的资产,包括交易性金融资产、预付账款、可供出售金融资产、存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、投资性房地产。

特别要注意的是,收取的金额是可确定的资产也属于货币性资产,比如,准备持有至到期的债券,到期值连本带息是能准确计算的,但是,如果中途变现,则可收回金额是难以确定的,持有时间越长,变现价值越高,不知道什么时候变现,也就不知道变现的价值则为非货币性资产。

由此可见,货币性资产和非货币性资产的主要依据是资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是否是固定的或可确定的。如果资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是固定的或可确定的,那么该项资产就是货币性资产;反之,资产为企业带来的未来经济利益——现金流入金额是不固定的或不可确定的,那么该项资产就是非货币性资产。

(二) 非货币性资产交换的概念

1. 非货币性资产交换的定义

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(低于25%)的货币性资产(即补价)。

在一般情况下,企业日常所发生的各项交易活动都是货币性交易,即涉及的是货币性资产或负债的交易,如以现金支付购料款、支付设备款等。货币性资产交换的特点是:放弃货币性资产以换入货币性或非货币性资产。例如,以现金10万元购入原材料,在这笔交易中,企业放弃的是货币性资产10万元,获得了10万元的非货币性资产——原材料。

随着市场经济的深入发展,企业也会发生一些非货币性交易,不涉及或只涉及少量货币性资产,即非货币性资产交换。例如,企业以库存商品换入所需设备、换入所需原材料、换入无形资产等。非货币性资产交换的特点是:放弃某项非货币性资产,以换入另一项非货币性资产,其间不涉及或只涉及少量货币性资产。例如,以10万元库存商品换入一台所需的设备,在这笔交易中,企业放弃的是一项非货币性资产——库存商品,换入的是另一项非货币性资产——设备,未涉及货币性资产。

下列交易和事项不属于非货币性资产交换,如所有者或所有者以外的非货币性资产非互惠转让,以及在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产等。

2. 非货币性资产交换中的补价

在非货币性资产交换中可能涉及部分补价,按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,补价应控制在整个资产交换金额的25%及以内。

$$\text{补价所占比重} = \text{补价} \div \text{整个资产交换金额}$$

整个资产交换金额即在整个非货币性资产交换中最大的公允价值。

整个资产交换金额,在收到补价的企业为换出资产的公允价值;在支付补价的企业为支付的补价加上换出资产的公允价值。

【例1-1】 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18万元,公允价值为13万元;小汽车的账面价值为22万元,公允价值为16万元。甲公司支付

了补价 3 万元。则补价所占比重计算如下:

收到补价的企业补价所占比重 = $\text{补价} \div \text{整个资产交换金额} \times 100\% = 3 \div 16 \times 100\% = 18.75\%$

支付补价的企业补价所占比重 = $\text{补价} \div \text{整个资产交换金额} \times 100\% = 3 \div (13 + 3) \times 100\% = 18.75\%$

计算结果表明,此笔业务为非货币性资产交换。

3. 货币性资产交换与非货币性资产交换的主要区别

(1) 货币性资产交换会引起确定金额的现金的流入或流出,或在预定期间内引起确定金额的现金流入或流出。非货币性资产交换不会引起现金的流入或流出,或只会涉及少量现金(即补价)的流入或流出。

(2) 货币性资产交换所换入资产的成本的计量,是以换出的货币性资产的金额为基础的;换出非货币性资产的收益或损失的计量,是以换入的货币性资产的金额为基础的。例如,企业购入一批原材料,支付价款 100 万元,则这批原材料的实际成本就是所支付的价款(货币性资产)的金额 100 万元。又如,企业出售商品一批,售价 200 万元,而该批商品的销售成本为 150 万元,那么,出售该批商品所获得的毛利为 50 万元(200 - 150)。而非货币性资产交换换入的资产的成本计量和换出资产的损益或损失的计量,对“具有商业实质”的非货币性交换,一般以换出资产公允价值为基础确认换入资产的入账价值,并确认换出资产的转让损益;对“不具有商业实质”的非货币性资产交换,一般以换出资产的账面价值为基础确认换入资产的入账价值,不确认换出资产的转让损益。

二、非货币性资产交换的分类

非货币性资产交换可以分为具有商业实质的交换和不具有商业实质的交换,分别按不同的方法进行会计处理。

第二节 非货币性资产交换的确认与计量

一、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,无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,《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》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:

第一,该项交换具有商业实质。

第二,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。公允价值是否能够可靠计量,应该具备以下三种情形之一:

(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,采用估值技术确定其公允价值,但是,采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一:

一是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计量。

二是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,换出资产的公允价值就是放弃的对价。

值得注意的是,如果换入资产的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

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。

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的重要条件之一,也是《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》引入的重要概念。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) 判断条件

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,符合下列条件之一的,视为

具有商业实质：

第一，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。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。比如，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。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，因而这两项资产的交换具有商业实质。

第二，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，再根据第二个条件，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的现值，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进行折现后的金额加以确定。需要注意的是，《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》所指资产的预计现金流量现值，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，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，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、时间和金额亦相同，但对换入企业而言，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，从而对换入企业的特定价值即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，从而对换入企业的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。又如，企业甲与企业乙分别有位于市区和郊区的两栋大楼，建造时间及成本均相同。一般情况下，位于市区的大楼（地理位置较优越）预计将来能产生的现金流量将大于位于郊区的大楼，如果两者交换，一般企业乙要支付部分补价给企业甲，企业甲才愿意交换。所以，如果不涉及补价的这两栋大楼等额交换，是不符合商业实质的。

(二) 非货币性资产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,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。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,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,也可能显著不同,它们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。比如,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。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一般不产生损益,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。在我国目前的经济环境下,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、以换出资产公允价值计量的处理

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,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,如果有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠,

应该以换入资产的公允价值计量。在以公允价值计量的情况下,不论是否涉及补价,都要确定非货币性资产交换损益。

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。在进行非货币性资产交换的会计处理时,应注意以下问题:

一是支付补价的,应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(或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。

二是收到补价的,应当以换出资产的公允价值减去补价(或换入资产的公允价值)加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本。

三是换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当分别不同情况处理:

(1) 换出资产为存货的,应当作为销售处理,按其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。

(2) 换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,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的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。

(4) 非货币性资产交换同时换入多项资产的,在非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量时,应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。

(一) 不涉及补价的情况

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,如果有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠,应该以换入资产的公允价值计量。换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额,计入当期损益。

【例 1-2】 20×8 年 9 月, A 公司以生产经营过程中使用的一台数控机床交换 B 公司生产的一批打印机,换入的打印机作为固定资产管理。数控机床的账面原价为 1 500 000 元,在交换日的累计折旧为 450 000 元,公允价值为 900 000 元。打印机的账面价值为 1 100 000 元,在交换日的公允价值为 900 000 元,计税价格等于公允价值。B 公司换入 A 公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 公司此前没有为该数控机床计提资产减值准备,整个交易过程中,除支付运杂费 15 000 元外,没有发生其他相关税费。假设 B 公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备,增值税税率为 17%,在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

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 A 公司来讲,换入的打印机是经营过程中必需的资产;对 B 公司来讲,换入的设备是生产打印机过程中必须使用的机器,两项资产交换后对换入企业的特定价值都显著不同,两项资产的交换具有商业实质。同时,两项资产的公允价值能够可靠地计量,符合以公允价值计量的两个条件,因此, A 公司和 B 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。

A 公司的账务处理如下:

借: 固定资产清理	1 050 000
累计折旧	450 000
贷: 固定资产——数控机床	1 500 000
借: 固定资产清理	15 000
贷: 银行存款	15 000
借: 固定资产——打印机	900 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	153 000
营业外支出	165 000
贷: 固定资产清理	1 065 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	153 000

B 公司的账务处理如下:

借: 固定资产——数控机床	900 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	153 000
贷: 主营业务收入	900 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	153 000
借: 主营业务成本	1 100 000
贷: 库存商品	1 100 000

【例 1-3】 20××年 10 月,乙公司为提高产品质量,甲公司以其持有的对乙公司的长期股权投资交换丙公司拥有的一项液晶电视机专利技术。在交换日,甲公司持有的长期股权投资账面余额为 800 万元,已计提长期股权投资减值准备余额为 60 万元,在交换日的公允价值为 600 万元;丙公司专利技术的账面原价为 800 万元,累计已摊销金额为 160 万元,已计提减值准备为 30 万元,在交换日的公允价值为 600 万元。丙公司原已持有对乙公司的长期股权投资,从甲公司换入对乙公司的长期股权投资后,乙公司成为丙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费,不考虑增值税。

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,换入液晶电视机专利技术能够大幅度改善产品质量,相对于对乙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;对丙公司来讲,换入对乙公司的长期股权投资,使其对乙公司的关系由既无控制、共同控制或重大影响,改变为具有重大影响,因而可通过参与乙公司的财务和经营政策等方式对其施加重大影响,增加了借此从乙公司经营活动中获取经济利益的权力,与专利技术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地计量,符合以公允价值计量的条件。甲公司和丙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	6 000 000
长期股权投资减值准备	600 000
投资收益	1 400 000
贷: 长期股权投资	8 000 000

丙公司的账务处理如下:

借: 长期股权投资	6 000 000
累计摊销	1 600 000
无形资产减值准备	300 000
营业外支出	100 000
贷: 无形资产——专利权	8 000 000

【例 1-4】 甲公司以库存商品换入乙公司的材料。换出的库存商品的账面余额为 120 万元,已提存货跌价准备 20 万元,公允价值 110 万元;换入材料的账面成本为 140 万元,已提存货跌价准备 30 万元,公允价值 110 万元。甲公司另支付运费 1 万元(取得普通发票)。假设甲、乙公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为 17%,该交换具有商业实质,公允价值能可靠计量。则甲公司的账务处理如下:

借: 原材料(1 100 000+10 000)	1 110 000
应交税费——应交增值税(进项税额)(1 100 000×17%)	187 000
贷: 主营业务收入	1 100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)(1 100 000×17%)	187 000
银行存款	10 000
借: 主营业务成本	1 000 000
存货跌价准备	200 000
贷: 库存商品	1 200 000

(二) 涉及补价的情况

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,在发生补价的情况下,应当分别下列情况处理:

(1) 支付补价的,应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(或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。

(2) 收到补价的,应当以换出资产的公允价值减去补价(或换入资产的公允价值)加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本。

【例 1-5】 2016 年 8 月 20 日,甲公司与乙公司经协商,甲公司以其在 2016 年 4 月 30 日之前取得拥有的用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义,公司采用成本模式计量。在交换日,该幢公寓楼的账面原价为 9 000 万元,已提折旧 1 500 万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值和计税价格均为 7 950 万元,假设不考虑增值税;乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为 6 000 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 7 500 万元,由于甲公司急于处理该幢公寓楼,乙公司仅支付了 450 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目的,并拟采用公允价值计量模式,甲公司换入股票投资后也仍然用于交易目的。转让公寓楼的增值税尚未支付,假定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 450 万元。

对甲公司而言,收到的补价 450 万元÷换出资产的公允价值 7 950 万元(换入股票投资

公允价值 7 500 万元+收到的补价 450 万元)=5.7%<25%,属于非货币性资产交换。

对乙公司而言,支付的补价 450 万元÷换入资产的公允价值 8 000 万元=5.6%<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,换入交易目的的股票投资使得企业可以在希望变现时取得现金流量,但风险程度要比租金稍大,用于经营出租目的的公寓楼,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、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别,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地计量,因此,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:其他业务成本	75 000 000
投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷:投资性房地产	90 000 000
借:交易性金融资产	75 000 000
银行存款	4 500 000
贷:其他业务收入	79 500 000

乙公司的账务处理如下:

借:投资性房地产	79 500 000
贷:交易性金融资产	60 000 000
银行存款	4 500 000
投资收益	15 000 000

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。

【例 1-6】 甲公司以库存商品换入乙公司的材料。换出的库存商品的账面余额为 50 万元,已提存货跌价准备 5 万元,公允价值 60 万元;换入材料的账面成本为 55 万元,未计提存货跌价准备,公允价值 60 万元。甲公司另支付运费 1 万元(取得普通发票)。假设甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为 17%,假设该交换不具有商业实质。

(1) 甲公司账务处理如下:

借:原材料	460 000
应交税费——应交增值税(进项税额)(600 000×17%)	102 000
存货跌价准备	50 000
贷:库存商品	500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)(600 000×17%)	102 000
银行存款(运费,无抵扣)	10 000

(2) 乙公司账务处理如下:

借: 库存商品	550 000
应交税费——应交增值税(进项税额)(600 000×17%)	102 000
贷: 原材料	550 000
应交税费——应交增值税(销项税额)(600 000×17%)	102 000

企业在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成本的情况下,发生补价的,应当分别下列情况处理:

(1) 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。

(2) 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。

【例 1-7】 甲公司一台设备换入乙公司的一辆汽车。换出设备的账面原值为 50 万元,已提折旧 10 万元,未取得公允价值;换入汽车的账面原值为 50 万元,已提折旧 5 万元,公允价值为 30 万元。在交换中甲公司补付乙公司货币资金 3 万元。假设不考虑相关税费,并假定该交换不具有商业实质。

甲公司(支付补价方)账务处理如下:

判断是否属于非货币性交易:

$$\text{补价所占比重} = \text{补价} \div \text{换入资产公允价值} \times 100\% = 3 \div 30 \times 100\% = 10\% < 25\%$$

该交易属于非货币性交易。

$$\begin{aligned} \text{换入资产的入账价值} &= \text{换出资产的账面价值} + \text{支付的补价} + \text{应支付的相关税费} \\ &= (50 - 10) + 3 + 0 = 43(\text{万元}) \end{aligned}$$

(1) 将固定资产净值转入固定资产清理:

借: 固定资产清理	400 000
累计折旧	100 000
贷: 固定资产——设备	500 000

(2) 换入汽车入账:

借: 固定资产——汽车	430 000
贷: 固定资产清理	400 000
银行存款	30 000

乙公司(收到补价方)账务处理如下:

判断是否属于非货币性交易:

$$\begin{aligned} \text{补价所占比重} &= \text{补价} \div (\text{换入资产公允价值} + \text{收到的补价}) \times 100\% \\ &= 3 \div (30 + 3) \times 100\% = 9\% < 25\% \end{aligned}$$

该交易属于非货币性交易。

$$\begin{aligned} \text{换入资产的入账价值} &= \text{换出资产的账面价值} - \text{收到的补价} + \text{应支付的相关税费} \\ &= (50 - 5) - 3 + 0 = 42(\text{万元}) \end{aligned}$$