



国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

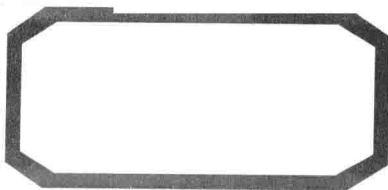
第七版

高级会计学 (第七版)

主编 耿建新 戴德明

Advanced Accounting

国家级优秀教学
普通高等教育“
教育部推荐教材



中国人民大学会计系列教材

第七版

高级会计学 (第七版)

主编 耿建新 戴德明

Advanced Accounting

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

高级会计学/耿建新, 戴德明主编. —7 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 7
中国人民大学会计系列教材
ISBN 978-7-300-23098-6

I. ①高… II. ①耿…②戴… 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 (2016) 第 160573 号

国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·第七版
高级会计学 (第七版)
主编 耿建新 戴德明
Gaoji Kuaijixue

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)		010-62511770 (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	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京易丰印捷科技股份有限公司	版 次	1998 年 2 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2016 年 7 月第 7 版
印 张	19.75 插页 1	印 次	2016 年 8 月第 2 次印刷
字 数	423 000	定 价	42.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

第七版总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已有20余年了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾二十几年的发展历程，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第七版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有者的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第一版包括9本教材，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

系列教材第四版从2006年7月起陆续出版。第四版进一步修订了教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第五版从2009年6月起陆续出版。第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整，同时，新增《会计学（非专业用）》一书。

系列教材第六版从2012年6月起陆续出版。针对教育部强化本科教育实务性、应用性的要求，第六版新增“简明”和“模拟实训”两个子系列，并为《初级会计学》和《成本会计学》配置实训资料，提供教学用PPT、学习指导书、教材习题解答、教辅阅读资料等丰富的教辅资源。

系列教材第七版从2014年4月起陆续出版。教材内容及时反映了《公司法》（2013年修正）的变动，深入阐释了财政部自2014年1月以来先后发布的财务报表列报（修订）、公允价值计量、职工薪酬（修订）、合并财务报表（修订）、合营安排、长期股权投资（修订）、在其他主体中权益的披露等7项新会计准则。此外，新增《财务报表分析》一书。教辅资源更加丰富、实用。

当今社会，大学生的就业压力很大，就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业，一个突出的表现是，注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系，成为必须面对的一个比较突出的问题。我们认为，不能无视学生参加注册会计师考试的需要，更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面，在教材内容和知识点的安排上尽可能满足注册会计师考试的需要，如《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面，我们在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时，更加重视学生的长远发展，更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的，但我们的大学会计教育不能局限于对现行法律、法规的介绍与解释，而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因，一是社会经济环境日趋复杂，对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展，很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代，会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则，这也要求会计专业人士具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力，在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”，可能是一种有效的方法。为此，系列教材修订更多地注重引导学生积极思考，更好地将对会计准则等法规的介绍和解释融入到对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

在教材编写和使用过程中，我们更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联，以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性，努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生，在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第七版能够继续得到大家的认可，也诚恳地希望大家多提改进建议，以便我们在今后的修订中不断完善。

前 言

中国人民大学会计系列教材的《高级会计学》第七版又与大家见面了。与第六版教材的内容相比，本教材较大地简化了第六版中一些理论程度较深、内容较为复杂的部分，将现在的教材按照在校本科生对高级会计学知识的需求分为非货币性资产交换，债务重组，股份支付，政府补助，所得税，外币折算，企业合并，合并财务报表（上），合并财务报表（下），租赁，套期保值，企业清算、破产与重整共 12 章内容。

本教材的修订，主要是根据我国《企业会计准则》的修订及本系列教材《财务会计学》的修订情况，着眼于大学本科教学所需，尤其是商学院会计学专业高年级学生的需要而进行的。不仅如此，本次修订也对会计学本科高年级学生对高级会计学理论与实务的了解和运用有一定的考虑，即针对会计学本科高年级学生的需要，我们主要强调在学生掌握了基本的理论要求之后，大力度地提高实际业务操作方面的能力。再就是，在我国的企业会计准则已经度过初步的试验阶段，转入正式运行并且有待于进一步调整、完善阶段之时，以《高级会计学》教材起到对本科阶段所学会计知识的巩固、提高的重要作用，也是我们想要达到的目的之一。在此基础上，我们将为提高会计学研究生（含会计专业硕士和会计学术硕士）的高级会计学教学水平而努力工作，以求取得分层次的会计学教学的理想效果。我们希望本教材第七版对教学内容的如此编排能够在会计学专业高年级本科生的专业教育方面较好地发挥作用。

本次修订由中国人民大学耿建新教授和戴德明教授共同策划并编写完成。本书经两位教授进行了多次的商讨和斟酌后成文，并由两位教授共同定稿。其中戴德明教授撰写了第 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 章；耿建新教授撰写第 3, 6, 10, 11, 12 章。在本书的撰写过程中，武汉理工大学管理学院会计系的王怡老师，广东海洋大学寸金学院的周志勇老师，南京航空航天大学金城学院的孙海燕老师，长安大学经济与管理学院会计系的俸芳老师，对本教材第七版的修订提出了许多宝贵的意见，我们在此表示真诚的感谢。

欢迎广大读者对本书可能存在的不足之处给予批评指正。

编 者

目 录

第 1 章 非货币性资产交换	1
1.1 非货币性资产交换的界定	1
1.2 确认和计量原则	2
1.3 换入资产基于公允价值计价的会计处理	5
1.4 换入资产基于换出资产账面价值计价的会计处理.....	12
1.5 非货币性资产交换的信息披露.....	15
第 2 章 债务重组	17
2.1 债务重组的性质与方式.....	17
2.2 债务重组的会计处理.....	19
2.3 债务重组的信息披露.....	28
第 3 章 股份支付	31
3.1 股份支付概述.....	31
3.2 以权益结算的股份支付.....	34
3.3 以现金结算的股份支付.....	38
3.4 股份支付的信息披露要求.....	41
第 4 章 政府补助	45
4.1 政府补助的性质与形式.....	45
4.2 政府补助的分类与会计处理.....	47
第 5 章 所得税	53
5.1 会计准则与税收法规的差异分析.....	53
5.2 所得税会计的一般分析.....	62
5.3 资产负债表债务法的基本原理.....	66
5.4 资产负债表债务法运用的特殊问题.....	74
5.5 所得税会计信息的披露.....	82

第 6 章 外币折算	85
6.1 外币折算及其会计准则	85
6.2 外币交易的会计处理	92
6.3 外币财务报表折算	101
6.4 外币业务的信息披露	107
第 7 章 企业合并	110
7.1 企业合并概述	110
7.2 企业合并的会计处理方法	113
7.3 同一控制下的企业合并的会计处理	121
7.4 非同一控制下的企业合并的会计处理	125
7.5 企业合并信息的披露	130
第 8 章 合并财务报表（上）	133
8.1 合并财务报表的意义	133
8.2 合并财务报表的合并理论	135
8.3 合并财务报表的合并范围	137
8.4 合并财务报表的编制程序	146
8.5 同一控制下的控股合并条件下合并财务报表的编制	150
8.6 非同一控制下的控股合并条件下合并财务报表的编制	160
第 9 章 合并财务报表（下）	174
9.1 集团内部往来业务的相关问题	174
9.2 集团内部的存货交易	177
9.3 集团内部的其他交易	180
9.4 集团内部交易相关资产减值准备的抵销	181
9.5 母公司分步实现控股合并	196
9.6 复杂持股结构下合并财务报表的编制	200
9.7 合并现金流量表与合并股东权益变动表	210
第 10 章 租 赁	220
10.1 租赁的性质与分类	220
10.2 租赁的相关概念及会计处理要求	223
10.3 经营租赁	227
10.4 融资租赁	230
10.5 售后租回交易	243
第 11 章 套期保值	250
11.1 套期保值基础	251

11.2	套期保值的实现过程及其会计准则要求·····	254
11.3	公允价值套期会计·····	259
11.4	现金流量套期会计·····	267
11.5	境外经营净投资套期会计·····	274
11.6	套期会计的信息披露·····	276
第 12 章	企业清算、破产与重整 ·····	280
12.1	清算、破产、重整及其相互关系·····	280
12.2	企业解散清算·····	285
12.3	企业破产清算·····	292
12.4	企业重整与和解·····	300

C 第 1 章

Chapter 1 非货币性资产交换

学 习 目 标

1. 理解货币性资产、非货币性资产和非货币性资产交换的概念。
2. 掌握非货币性资产交换的相关确认和计量原则。
3. 掌握非货币性资产交换的会计处理方法。

1.1 非货币性资产交换的界定

1.1.1 货币性资产与非货币性资产的区分

企业的资产可以分为货币性资产与非货币性资产两大类。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。例如，库存现金和银行存款作为货币资金，属于货币性资产。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，虽然有可能发生坏账损失，但企业可以根据以往与购货方交易的经验等，估计出发生坏账的可能性以及坏账金额，因而企业的应收账款是将以固定或可确定的金额收取的资产，属于货币性资产。准备持有至到期的债券投资，由于企业准备持有至到期，因而企业将来收取的金额是固定的或可确定的，也属于货币性资产。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。显然，与货币性资产相比，非货币性资产的根本特征是，其在将来为企业带来的经济利益是不固定的，甚至是不可确定的。例如，对于企业在生产中使用的设备来说，企业持有的主要目的是用于生产经营，设备的价值在使用过程中逐渐磨损，并通过折旧等方式转移到所生产的产品成本中去，设备为企业带来的经济利益要通过所生产产品的销售才能实现，其货币金额是不固定的，甚至是不可确定的，因此，生产用设备属于非货币性资产。企业的非货币性资产主要有：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。

基于货币性资产与非货币性资产的分类，我们可以将一个企业在日常经营过

程中与另一个企业之间的资产交换分为以下四类：

一是以货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换。例如，以人民币从银行兑换美元。

二是以货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换。例如，以银行存款从另一家公司购入设备。

三是以非货币性资产与另一个主体的货币性资产相交换。例如，出售本公司的商品给另一家公司，并收到货款存入银行。

四是以非货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换。我们将此类资产交换称为非货币性资产交换。

《财务会计学》（中国人民大学会计系列教材·第七版，中国人民大学出版社，2014）中大量介绍了前三类资产交换交易的会计确认、计量与披露问题，但没有涉及非货币性资产交换。本章专门讨论非货币性资产交换的会计确认、计量与披露问题。

在前三种情况下，通常是基于货币性资产或以货币性资产为主导进行资产计价的，包括对所取得的非货币性资产计价。问题在于，第四种情况下，即当企业用自己的非货币性资产去交换另一个主体的非货币性资产的情况下，我们面临新的问题：（1）所取得的非货币性资产应该如何计价。具体来说，面临两种选择：是基于换入资产的公允价值还是基于换出资产的账面价值或公允价值。（2）与此相应的第二个问题是，换出资产是否应确认损益。

1.1.2 非货币性资产交换的认定

讨论非货币性资产交换的会计问题，首先需要明确界定非货币性资产交换。相关会计准则通常规定，只涉及少量的货币性资产（即补价）的资产交换也属于非货币性资产交换。例如，我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，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。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

非货币性资产交换包括只涉及少量货币性资产的情形，还需要解决定量问题。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。具体来说，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，不能视为非货币性资产交换。

1.2 确认和计量原则

非货币性资产交换涉及两个相互联系的根本性问题：一是换入资产如何计

价；二是应否确认交换损益。解决这两个问题可供选择的方法主要有两种：（1）换入资产基于公允价值（换入或换出资产的公允价值）计价，确认交换损益；（2）换入资产基于换出资产的账面价值计价，不确认交换损益。会计准则要对这两种方法做出选择，特别是在规定这两种方法分别适用于不同条件的情况下，要使所定条件合理、明确，且具有可操作性。我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，上述两种方法适用于不同类型的非货币性资产交换。而方法的适用条件强调：交换是否具有商业实质以及换入或换出资产的公允价值是否能够可靠地计量。

1.2.1 换入资产基于公允价值计价，并确认交换损益

1. 基本条件

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产交换同时满足以下两个条件的，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）换入或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

为了讨论方便，我们将同时满足上述两个条件的非货币性资产交换简称为非货币性资产交换Ⅰ，将不能同时满足上述两个条件的非货币性资产交换简称为非货币性资产交换Ⅱ。

由此可见，非货币性资产交换的会计确认与计量的难点在于，对交换是否具有商业实质的判断，及资产公允价值的可靠计量。

2. 商业实质的判断

判断一项非货币性资产交换是否具有商业实质，应当遵循实质重于形式的原则，根据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产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，表明该两项资产的交换具有商业实质。

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：

- （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。

对于特定的非货币性资产交换来说，换入资产与换出资产之间在未来现金流量的风险、时间和金额三个方面的显著不同，既可以是三个方面都显著不同，也可以只是其中两个方面甚至一个方面显著不同。以下举例说明换入资产与换出资产之间在未来现金流量的风险、时间和金额三个方面至少有一个方面显著不同的几种情况。

- 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可能总额相同，获得这些现金流量的风险也相同，但现金流量流

入企业的时间不同。比如，企业以一批商品存货换入一台生产用设备。因商品存货的流动性强，能够而且只能在较短的时间内产生现金流量，而生产用设备将在较长的时间内陆续独立地或与其他资产一起为企业带来现金流量，在这种情况下，即使两者产生的未来现金流量的风险和总额都相同，但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大，也可以判断上述商品存货与生产用设备的未来现金流量显著不同，因而可以认定这两项资产的交换具有商业实质。而实际上，在本例中，商品存货与生产用设备的未来现金流量的风险和总额也可能显著不同。

2) 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。这种情况是指换入资产和换出资产的预计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，而且风险与不确定性程度也相同，但预计未来现金流量总金额在各年的分布存在明显差异。比如，A公司以一项特许使用权换入B公司的一项专利技术，预计这两项资产的使用寿命相同，预计在使用寿命内为企业带来的现金流量总额也相同，但是由于换入的专利技术是新开发的，预计在使用的初期产生的现金流量明显少于后期，而特许使用权每年产生的现金流量比较均衡，因而可以认为这两项资产每年产生的现金流量在金额上存在明显差异，可以认定这两项资产的交换具有商业实质。

3) 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的差异。比如，甲公司将其拥有的一幢用于出租的写字楼与乙公司的一座酒店交换，两幢楼房的使用年限相同，预计未来现金流量的总金额与时间分布也基本相同，但风险不同。写字楼主要是租给两家信用状况良好的大公司作为办公用房，租金收入比较有保障，而酒店的租住客人主要是散客，因而入住状况与租金水平等更容易受市场环境因素的影响，未来现金流量具有较大的风险或不确定性。由于写字楼和酒店现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，因此可以认为两者的未来现金流量显著不同，可以认定这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。

一般来说，按照上述第一项条件就可以判定某项非货币性资产交换是否具有商业实质。但如果企业按照上述第一项条件难以判定某项非货币性资产交换是否具有商业实质，就可以根据第二项条件，通过计算和比较换入资产与换出资产的预计未来现金流量的现值加以判断。资产的预计未来现金流量的现值，要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。这里的预计未来现金流量应该是税后未来现金流量，而且在计算现值时，应当依据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价。

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。



3. 公允价值的可靠计量

换入资产或换出资产的公允价值能够可靠确定的，非货币性资产交换才能以公允价值计量，确认产生的损益。

(1) 换入或换出资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。对于存在活跃市场的交易性证券、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(2) 换入或换出资产本身不存在活跃市场，但类似资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。对于类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以调整后的类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(3) 对于不存在同类或类似资产可比市场交易的长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等，采用估值技术确定其公允价值。采用估值技术确定的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。

1.2.2 换入资产基于换出资产的账面价值计价，不确认交换损益

对于非货币性资产交换Ⅱ，即不具有商业实质或交换涉及的资产公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，要以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入账金额，不确认交换损益。如果涉及补价，则收到或支付的补价作为确定换入资产入账金额的调整因素。

综上所述，对于非货币性资产交换，是否确认损益与所采用的计量方式直接相关，在以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本时，不论是否收到补价，交易各方均不确认交换损益。

1.3 换入资产基于公允价值计价的会计处理

1.3.1 相关问题讨论

对于非货币性资产交换Ⅰ，即交换具有商业实质且换入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，要基于公允价值计价，但具体处理还涉及一些细节问题。例如，换入资产入账金额应该基于换出资产的公允价值还是换入资产的公允价值？如果涉及补价应该如何处理？应支付的相关税费如何处理？交换损益如何确定，如何归类？

1. 换入资产入账金额的确定

在换入资产基于公允价值计价的情况下，换入资产的入账金额原则上应基于换出资产的公允价值予以确定，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，则

(1) 不涉及补价的情况下。

1) 如果没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，则

换入资产的入账金额 = 换出资产的公允价值 + 应支付的相关税费

式中，“应支付的相关税费”是指按照会计准则的规定应当计入换入资产取得成本的各项税金和费用，如需由换入企业负担的换入固定资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。需要特别强调的是，与换入资产相关的增值税是否应当包括在换入资产的入账金额中，要根据具体情况而定：按税法规定能够确认为可抵扣销项税的进项税额，不应计入换入资产的入账金额，否则应当计入。以下各个公式中的“应支付的相关税费”，其意义相同，不再一一说明。

2) 如果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，则

换入资产的入账金额 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费

(2) 涉及补价的情况下。

支付补价方：

1) 如果没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，则

$$\text{换入资产的入账金额} = \frac{\text{换出资产的}}{\text{公允价值}} + \frac{\text{支付的}}{\text{补价}} + \frac{\text{应支付的}}{\text{相关税费}}$$

2) 如果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，则

换入资产的入账金额 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费

收取补价方：

1) 如果没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，则

$$\text{换入资产的入账金额} = \frac{\text{换出资产的}}{\text{公允价值}} - \frac{\text{收到的}}{\text{补价}} + \frac{\text{应支付的}}{\text{相关税费}}$$

2) 如果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，则

换入资产的入账金额 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费

2. 换出资产损益的确定

在换入资产基于公允价值计价的情况下，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同，就会涉及损益的确认问题。在进行损益的具体会计处理时，应当考虑换出资产的种类：

(1) 换出资产为存货的,应当视同销售处理,按照公允价值确认销售收入,同时按照存货的账面价值结转销售成本,二者之间的差额属于企业营业利润的构成内容。

(2) 换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与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,换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入投资收益。

换入资产与换出资产涉及相关税费的,如换出存货视同销售而计算的增值税销项税额,换入资产作为存货、固定资产应当确认的可抵扣增值税进项税额,按照相关税收法规的规定计算确定。

1.3.2 不涉及补价的非货币性资产交换

$$\text{换入资产的入账金额} = \text{换出资产的公允价值(或换入资产的公允价值)} + \text{应支付的相关税费}$$

$$\text{应确认的损益} = \text{换出资产的公允价值(或换入资产的公允价值)} - \text{换出资产的账面价值}$$



例 1—1

甲木器加工公司决定以账面价值为 90 000 元的产成品办公桌换入乙机械加工公司的账面价值为 85 000 元的库存商品机器设备。甲木器加工公司换入机器设备的主要目的是扩大生产规模,乙机械加工公司换入办公桌是作为办公设备。办公桌的公允价值是 150 000 元,机器设备的公允价值也是 150 000 元。甲木器加工公司销售办公桌的增值税税率为 17%,计税价格等于公允价值。乙机械加工公司销售机器设备的增值税税率为 17%,计税价格等于公允价值。假定资产交换过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费。

分析:甲木器加工公司持有的办公桌流动性强,能够在较短的时间内产生现金流量,换入的机器设备作为固定资产要在较长的时间内陆续为企业带来现金流量,两者产生现金流量的时间相差较大,因此上述办公桌与机器设备产生的未来现金流量显著不同,两者之间的交换具有商业实质,而且办公桌和机器设备的公允价值均能可靠计量。因此,该交换属于不涉及补价的非货币性资产交换 I。

(1) 甲木器加工公司的会计处理。

第一步,计算确定换入资产的入账金额。

$$\text{换入机器设备的入账金额} = \text{换出资产的公允价值} = 150\,000(\text{元})$$

第二步,计算确定非货币性资产交换产生的损益。换出资产办公桌的公允价值为 150 000 元,账面价值为 90 000 元,该项交易产生的收益为换出资产的公允价值超过其账面价值的差额 60 000 元,应予以确认。

第三步，编制会计分录。

借：固定资产——机器设备	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
主营业务成本	90 000
贷：主营业务收入	150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	25 500
库存商品	90 000

(2) 乙机械加工公司的会计处理。

借：固定资产——办公设备	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
主营业务成本	85 000
贷：主营业务收入	150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	25 500
库存商品	85 000



例 1—2

A 公司以其拥有的一项专利权与 B 公司拥有的对 C 公司的长期股权投资进行交换，交换后 A 公司对 C 公司由重大影响变为控制关系，B 公司换入的专利权能够解决生产中的技术难题。专利权的账面价值为 54 万元，公允价值为 64 万元。长期股权投资的账面价值为 80 万元，公允价值为 64 万元。两项资产未来现金流量的风险、时间和金额均相同。假设整个交易过程没有发生相关税费。

分析：A 公司以一项专利权换入 B 公司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 A 公司而言，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；B 公司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。因此，该交换属于不涉及补价的非货币性资产交换 I。

(1) A 公司的会计处理。

第一步，计算确定换入资产的入账金额。

$$\begin{aligned} \text{换入资产的入账金额} &= \text{换出资产的公允价值} + \text{应支付的相关税费} \\ &= 640\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

第二步，计算确定非货币性资产交换产生的损益。A 公司换出资产的公允价值为 640 000 元，账面价值为 540 000 元，因此

$$\begin{aligned} \text{该资产交换应确认损益} &= \text{换出资产的公允价值} - \text{换出资产的账面价值} \\ &= 640\,000 - 540\,000 = 100\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

第三步，编制会计分录。