



高级财务会计

李荣梅 郭锦华 郝桂岩 / 编著

非
外
借



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图例(TTC)自能源奇书图

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

立信会计出版社

高级财务会计

李荣梅 郭锦华 郝桂岩 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 李荣梅, 郭锦华, 郝桂岩编著. —
上海: 立信会计出版社, 2018.7

ISBN 978 - 7 - 5429 - 5893 - 8

I. ①高… II. ①李… ②郭… ③郝… 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(2018)第 182514 号

策划编辑 黄成良
责任编辑 黄成良 孙 勇
封面设计 南房间

高级财务会计

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 上海肖华印务有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 15.5

字 数 341 千字

版 次 2018 年 7 月第 1 版

印 次 2018 年 7 月第 1 次

印 数 1—3100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 5893 - 8/F

定 价 34.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前言

20 世纪 90 年代以来,“高级财务会计”作为一门独立的课程在我国高等院校会计学专业开设已近 30 年,“高级财务会计”是继“中级财务会计”之后高等院校本科会计学专业开设的主干课程之一。“中级财务会计”解决的是所有企业都会面临的一般财务会计问题,而高级财务会计解决的是企业一般财务会计问题以外的特殊财务会计问题。

鉴于“高级财务会计”课程的特殊地位及其对课程教材的理论深度、专题务实性以及内容时效性的较高要求,我们根据我国财政部会计准则委员会和国际会计准则理事会截至 2018 年 3 月发布的最新会计准则及解释,以及财政部 2018 年 6 月 15 日发布的财会〔2018〕15 号“关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知”要求,参考中国注册会计师协会组织编写的 2018 年版注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》,并结合多年教学实践经验,编写了这本《高级财务会计》教材。本教材的特点是结构清晰、重点突出、内容紧凑,体现了前沿性、综合性和实用性。

本教材共十二章,第一章至第八章涉及非货币性资产交换、债务重组、租赁会计、政府补助、外币交易会计、分支机构会计、企业所得税和企业合并,第九章至第十二章涉及合并财务报表的内容与编制、合并财务报表的内部交易抵销、分部报告和每股收益。本教材是专门为高等院校本科会计学专业学生撰写的教材,同时,也可作为本科成人教育、高等教育自学考试的教材和参考书,并可供财务与会计从业人员业务学习使用。

本教材具体写作分工如下:郭锦华撰写第一章、第三章、第五章和第十章;李荣梅撰写第二章、第七章、第八章和第九章,郝桂岩撰写第四章、第六章、第十一章和第十二章,朱婉嘉、王克靖编写了第六章至第十二章的练习题。全书由李荣梅统撰和定稿。

本教材配有 ppt 和习题参考答案,仅供任课老师参考,可通过邮箱 pastwater11@163.com 联系索取。

在本教材的写作过程中,我们参考和汲取了国内外同行大量的研究成果,在此深表诚挚的谢意。

编者

2018 年 8 月

目 录

第一章 非货币性资产交换	1
第一节 非货币性资产交换的概念及特征	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	7
第四节 非货币性资产交换信息的披露	16
第二章 债务重组	18
第一节 债务重组的概念及方式	18
第二节 债务重组的会计处理	19
第三节 债务重组的信息披露	28
第三章 租赁会计	31
第一节 租赁的概念及分类	31
第二节 经营租赁会计	35
第三节 融资租赁会计	39
第四章 政府补助	53
第一节 政府补助的概念及分类	53
第二节 政府补助的会计处理	54
第三节 政府补助信息的披露	60
第五章 外币交易会计	63
第一节 记账本位币及其确定	63
第二节 外币交易的会计处理	65
第三节 外币财务报表折算	75
第六章 分支机构会计	83
第一节 分支机构的概念及其会计特点	83
第二节 分支机构会计的核算	84
第三节 联合财务报表的编制	92
第七章 企业所得税	100
第一节 企业所得税的概念及会计方法	100
第二节 资产负债表债务法	101
第三节 企业所得税会计信息的披露	118

第八章 企业合并	120
第一节 企业合并的概念与方式	120
第二节 企业合并的会计方法	123
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	125
第四节 同一控制下企业合并的会计处理	131
第五节 企业合并信息的披露	134
第九章 合并财务报表:内容与编制	138
第一节 合并财务报表的概念与构成	138
第二节 合并财务报表合并范围的确定	139
第三节 合并财务报表编制原则与程序	147
第四节 同一控制下企业合并合并财务报表的编制	151
第五节 非同一控制下企业合并合并财务报表的编制	169
第六节 合并现金流量表的编制	184
第十章 合并财务报表:内部交易抵销	187
第一节 集团内部交易抵销的内容	187
第二节 集团内部商品交易的抵销	188
第三节 集团内部债权债务的抵销	193
第四节 集团内部固定资产交易的抵销	200
第五节 集团内部无形资产交易的抵销	207
第十一章 分部报告	215
第一节 分部报告的概念及作用	215
第二节 报告分部的确定	216
第三节 分部信息的披露	221
第十二章 每股收益	224
第一节 每股收益的概念及作用	224
第二节 基本每股收益	225
第三节 稀释每股收益	227
第四节 每股收益的列报	234
参考文献	238

第一章

非货币性资产交换



学习目标

1. 了解货币性资产和非货币性资产的范畴,掌握非货币性资产交换的概念。
2. 理解、掌握非货币性资产交换的相关确认与计量原则。
3. 掌握不涉及补价情况下非货币性资产交换的核算。
4. 掌握涉及补价情况下非货币性资产交换的核算。
5. 了解、熟悉涉及多项资产的非货币性资产交换的核算。

第一节 非货币性资产交换的概念及特征

一、货币性资产和非货币性资产

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。

非货币性资产,是指货币性资产以外的资产。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常有:存货(原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品等)、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。

从以上的概念中我们应该看出,非货币性资产区别于货币性资产的最基本特征是: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,账面价值同样是 20 000 元的应收票据和原材料,由于其将来能为企业带来的经济利益的不同,则应分别属于不同的资产类型。在正常的情况下,20 000 元的应收票据,将来收回的金额也应该是 20 000 元,因而属于货币性资产;而 20 000 元的原材料,将来能给企业带来的效益是不固定的,20 000 元仅代表着取得该原材料的历史成本,因而该原材料属于非货币性资产。

二、资产交换的类型

企业在生产经营过程中所进行的资产交换可分为四种类型:

- (1) 以货币性资产与另一主体的货币性资产相交换。例如,以人民币与某种外币进

行兑换。

(2) 以货币性资产与另一个主体的非货币资产相交换。例如,以银行存款购入原材料、固定资产、无形资产等。

(3) 以非货币性资产与另一主体的货币性资产相交换。例如,将本企业生产的产品销售给其他企业,收回货币资金。

(4) 以非货币性资产与另一主体的非货币性资产相交换,这类资产交换就是非货币性资产交换。

三、非货币性资产交换

1. 非货币性资产交换的概念

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为,是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)。在实务工作中,交易双方通过非货币性资产交换,一方面可以满足各自生产经营的需要,另一方面可以在一定程度上减少货币性资产的流出。如某企业需要另一个企业拥有的一项设备,另一个企业需要上述企业生产的产品作为原材料,双方就可能进行非货币性资产交换的交易行为。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称非货币性资产交换准则)规范了非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露。

2. 非货币性资产交换的特征

(1) 非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产。企业用货币性资产(如现金、银行存款)来交换非货币性资产(如存货、固定资产等)的交易最为普遍,如以现金购入固定资产、以现金偿还借款等;但是在有些情况下,企业为了满足各自生产经营的需要,同时减少货币性资产的流入和流出,而进行非货币性资产交换交易。

(2) 非货币性资产交换是以非货币性资产进行交换的行为。交换,通常是指一个企业和另一个企业之间的互惠转让,通过转让,企业以让渡其他资产或劳务或者承担其他义务而取得资产或劳务(或偿还负债)。非互惠的非货币性资产转让不属于本章所述的非货币性资产交换,如企业捐赠非货币性资产等。

(3) 非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,但有时也可能涉及少量的货币性资产。

3. 非货币性资产的补价

在实务中,可能发生在换入非货币性资产的同时,支付一定的货币性资产,在换出资产的同时收到一定数额的货币性资产的情况,此时支付或收到的货币性资产,就是补价。那么补价在整个交易中占多大的比例可以认定交换为非货币性资产交换呢?非货币性资产交换准则规定,认定涉及少量货币性资产的交换是否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是否低于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, 适用相关准则的规定。

四、非货币性资产交换不涉及以下交易和事项

1. 与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让

所谓非互惠转让, 是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他企业, 或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。非货币性资产交换准则所述的非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让, 即企业取得一项非货币性资产, 必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价。与所有者的非互惠转让, 如以非货币性资产作为股利发放给股东等, 属于资本性交易, 适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。企业与所有者以外方面发生的非互惠转让, 如政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产, 属于政府以非互惠方式提供非货币性资产, 适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》。

2. 在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产, 其成本确定分别适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》; 企业以发行股票形式取得的非货币性资产, 相当于以权益工具 (如发行股票方式) 换入非货币性资产, 其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

第二节 非货币性资产交换的确认与计量

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, 非货币性资产交换准则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、公允价值计量

1. 公允价值计量的条件

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。

由此可见, 交换是否具有商业实质和资产的公允价值能否可靠确定就成为非货币性资产交换计量的基础。

2. 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, 也是非货币性资产交换准则引入的重要概念。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的预计未来现金流量或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。

根据非货币性资产交换准则的规定,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。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。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,假定两者产生的未来现金流量的风险和总额均相同,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。例如,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,两幢公寓楼现金流量、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。例如,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,则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。

企业如按照上述第一项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质,再根据第二项条件,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。非货币性资产交换准则所指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,即国际财务报告准则所称的“主体特定价值”。

从市场参与者的角度分析,换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似,但是就企业自身而言,鉴于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,能够比换出资产产生更大的作用,使换入企业受该换入资产影响的经营活动部分产生的现金流量与换出资产明显不同,即换入资产对换入企业的使用价值与换出资产对该企业的使用价值明显不同,使换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产的预计未来现金流量现值产生明显差异,因而表明该两项资产的交换具有商业实质。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、时间和金额亦相同,但是对于换入企业来讲,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;对换入专利权的企业来说,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与换出的长期股权投资的预计未来现金流量现值有明显差异,因而该两项资产的交换具有商业实质。

3. 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,还可以从资产是否属于同一类别的角度进行分析,一般来说因为不同类别的非货币性资产,因其产生经济利益的方式不同,其产生的未来现金流量的风险、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,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。例如,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,属于不同类非货币性资产交换,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。

同类非货币性资产交换是否具有商业实质,通常较难判断。同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的同一大类的非货币性资产,如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间发生的交换等。例如,某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,该两项资产的交换可视为具有商业实质。

通常情况下,商品用于交换具有类似性质和相等价值的商品的非货币性资产交换不产生损益,这种情况通常发生在某些特定商品上,如石油或牛奶,供应商为满足特定地区对这类商品的即时需要,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具有商业实质,因此不能确认损益。

4. 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。

5. 公允价值的可靠计量

根据准则规定,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。对于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,应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(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。对于同类或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,应当以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(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。

采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一,方可视为能够可靠计量。

① 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,则可以认为资产的公允价值能够可靠计量。

② 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,换出资产就是放弃的对价,如果其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下,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、账面价值计量

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。

第三节 非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换有两种计量模式，采用公允价值计量必须符合两个条件，即非货币性资产交换具有商业实质、交换资产存在公允价值，不符合上述条件的则采用账面价值进行计量，不同的计量模式下非货币性资产交换的会计处理也不同。

一、以公允价值计量的会计处理

在采用以公允价值计量的情况下，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相同，就一定会涉及损益的确认，因为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。

非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别。

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。

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资产处置损益。

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。

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计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的增值税等，按照相关税收规定计算确定。

1. 不涉及补价的情况

【例 1-1】 20×9 年 8 月，甲公司以其生产经营过程中使用的一台设备交换乙家具公司生产的一批办公家具，换入的办公家具作为固定资产管理。甲乙均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 16%。设备的账面原价为 1 000 000 元，在交换日的累计折旧为 150 000 元，公允价值为 1 000 000 元。办公家具的账面价值为 800 000 元，在交换日的市场价格为 1 000 000 元，计税价格等于市场价格。乙公司换入的甲公司设备是生产家具过程中需要使用的设备。

假设甲公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付清理费 1 500 元外没有发生其他相关税费。假设乙公司此前也没有为库存商品计提存货跌价准备，其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。本例是固定资产与存货相交换,对甲公司来讲,换入的办公家具是经营过程必需的资产,对乙公司来讲,换入的设备是生产家具过程中所必须使用的机器,两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同,两项资产的交换具有商业实质;同时,两项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的两个条件,因此,甲公司和乙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。

(1) 甲公司的账务处理如下。

甲公司换入资产的增值税进项税额 = $1\,000\,000 \times 16\% = 160\,000$ (元)

换出设备的增值税销项税额 = $1\,000\,000 \times 16\% = 160\,000$ (元)

借:固定资产清理	850 000
累计折旧	150 000
贷:固定资产——设备	1 000 000
借:固定资产清理	1 500
贷:银行存款	1 500
借:固定资产——办公家具	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	160 000
贷:固定资产清理	851 500
应交税费——应交增值税(销项税额)	160 000
资产处置损益	148 500

(2) 乙公司的账务处理如下。

根据增值税的有关规定,企业以库存商品换入其他资产,视同销售行为发生,应计算增值税销项税额,缴纳增值税。

换出办公家具的增值税销项税额 = $1\,000\,000 \times 16\% = 160\,000$ (元)

换入设备的增值税进项税额 = $1\,000\,000 \times 16\% = 160\,000$ (元)

借:固定资产——设备	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	160 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	160 000
借:主营业务成本	800 000
贷:库存商品——办公家具	800 000

【例 1-2】 20×9 年 6 月,为了提高产品质量,甲冰箱制造公司以其持有的对丙公司的长期股权投资交换乙公司拥有的一项专利权。在交换日,甲公司持有的长期股权投资账面余额为 670 万元,已计提的长期股权投资减值准备为 40 万元,在交换日的公允价值为 650 万元;乙公司专利权的账面原价为 800 万元,累计已摊销金额为 120 万元,在交换日的公允价值为 650 万元,乙公司没有为该项专利权计提减值准备。乙公司原已持有对丙公司的长期股权投资,从甲公司换入对丙公司的长期股权投资后,使丙公司成为乙公司

的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

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,换入专利权能够大幅度改善产品质量,相对于丙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;对乙公司来讲,换入对丙公司的长期股权投资,使其对丙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,因而可通过参与丙公司的财务和经营政策等方式,对其施加重大影响,增加了借此从丙公司活动中获取经济利益的权力,与专利权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,符合非货币性资产交换准则规定以公允价值计量的条件。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。

(1) 甲公司的账务处理如下。

借:无形资产——专利权	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

(2) 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
资产处置损益	300 000
贷:无形资产——专利权	8 000 000

2. 涉及补价的情况

非货币性资产交换准则规定,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。

【例 1-3】 甲公司与乙公司经协商,甲公司以其持有的一项专利权与乙公司拥有的一台机器设备交换。交换后两公司对于换入资产仍供经营使用。在交换日,甲公司的专利权的账面原价为 900 万元,已累计摊销 150 万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为 800 万元;乙公司拥有的机器设备的账面原价为 1 000 万元,已提折旧 300 万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为 755 万元,乙公司另支付了 45 万元给甲公司。假定两公司均为增值税一般纳税人,销售固定资产和无形资产适用的增值税税率分别为 16%

和6%，上述交易过程中涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到认证；不考虑其他相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价45万元。

对甲公司而言，45万元（收到的补价）÷800万元（换出资产的公允价值），换入机器设备公允价值755万元+收到的补价45万元）×100%=5.6%<25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，45万元（支付的补价）÷800万元（换入资产的公允价值）×100%=5.6%<25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以无形资产交换机器设备。专利权这项无形资产和机器设备这项固定资产的未来现金流量在时间、风险、金额方面有显著不同，因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时，专利权和机器设备的公允价值均能够可靠地计量，因此，甲、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。

（1）甲公司的账务处理如下。

借：固定资产	7 550 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 208 000
银行存款	450 000
累计摊销	1 500 000
贷：无形资产	9 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	480 000
资产处置损益	1 228 000

（2）乙公司的账务处理如下。

借：固定资产清理	7 000 000
累计折旧	3 000 000
贷：固定资产	10 000 000
借：无形资产	8 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	480 000
资产处置损益	178 000
贷：固定资产清理	7 000 000
银行存款	450 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 208 000

二、以账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换准则规定，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。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量时，该项非货币性资产交换通常不具有商业实质，因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量

在时间、风险和金额方面的差异,很难判断两项资产交换后对企业经济状况改变所起的不同效用,因而此类资产交换通常不具有商业实质。

在不具有商业实质的非货币性资产交换中,或者虽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,企业换入资产应以换出资产的账面价值为基础,无论是否支付补价,均不确认交换损益。

【例 1-4】 甲公司拥有一幢特殊用途的仓库,该仓库账面原价 300 万元,已计提折旧 220 万元,乙公司拥有一幢古建筑,账面价值 200 万元,已提折旧 130 万元,两项资产均未计提减值准备。甲公司决定以其特殊用途的仓库交换乙公司该幢古建筑,拟改造为办公室使用,该特殊仓库是储存乙公司产品的必要资产。由于该特殊仓库系当时专门修建、性质特殊,其公允价值不能可靠计量;乙公司拥有的古建筑因建筑年代久远,性质比较特殊,其公允价值也不能可靠计量。双方商定,乙公司以两项资产账面价值的差额为基础,支付甲公司 10 万元补价。假定交易中没有涉及相关税费。

分析:该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 10 万元。对甲公司而言,10 万元(收到的补价)÷80 万元(换出资产账面价值)×100%=12.5%<25%,因此,该项交换属于非货币性资产交换,乙公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量,因此,甲、乙公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

(1) 甲公司的账务处理如下。

借:固定资产清理	800 000
累计折旧	2 200 000
贷:固定资产——仓库	3 000 000
借:固定资产——建筑物	700 000
银行存款	100 000
贷:固定资产清理	800 000

(2) 乙公司的账务处理如下。

借:固定资产清理	700 000
累计折旧	1 300 000
贷:固定资产——建筑物	2 000 000
借:固定资产——仓库	800 000
贷:固定资产清理	700 000
银行存款	100 000

三、涉及多项非货币性资产交换的处理

企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产,或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产,或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产,也可能涉及补价。在涉及多项非货币性资产的交换中,企业无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样,涉及多项非货币性资产交换的计量,企业也应当首先判断是否符合非货币性资产交换准则的规定,