

财政部规划教材

全国高等院校财经类教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

侯文哲 宋永和 杨明 主编



中国财政经济出版社

财 政 部 规 划 教 材
全 国 高 等 院 校 财 经 类 教 材

高级财务会计

侯文哲 宋永和 杨明 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/侯文哲, 宋永和, 杨明主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 5
财政部规划教材 全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5359 - 6

I. ①高… II. ①侯…②宋…③杨… 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 (2014) 第 079602 号

责任编辑: 刘瑞思 唐 堂 责任校对: 李 丽

封面设计: 陈 瑶

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 14.25 印张 334 000 字

2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 29.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5359 - 6/F · 4335

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前言

本书是根据《企业会计准则》和税法的相关规定，结合课程教学需要，并充分考虑了使学生全面理解和掌握本课程的要求编写完成的。编写过程中，注重理论与实践相结合，内容安排上兼顾现实性和前瞻性，突出实用性。本书共十一章，介绍了非货币性资产交换、债务重组、外币业务、租赁、或有事项、所得税、资产减值、借款费用、会计政策及会计估计变更与差错更正、资产负债表日后事项、每股收益等内容。

本书在编写过程中，力求突出以下特点：

1. 内容安排突出实用性，充分考虑普通院校会计学、财务管理和其他经济管理类专业对该门课程的教学需要，结合了使学生全面理解和掌握该课程的要求，使该书内容能与中级财务会计自然衔接。

2. 内容编排结合现行企业会计准则和国际会计发展的新动态，对新经济条件下出现的经济业务进行会计核算。

3. 结构安排由浅入深，强调系统性与合理性。各章均安排“学习目标”、“学习指导”、“思考与练习”等相关内容，便于学生在学习过程中把握重点和难点，提高其专业实务处理能力和对复杂问题的分析判断能力。

本书由哈尔滨商业大学侯文哲、宋永和，东北农业大学杨明担任主编；哈尔滨商业大学广厦学院孙振娟、黑龙江财经学院杨淑媛担任副主编。编写分工如下：侯文哲编写第一、二、三、四章；宋永和编写第七、九、十章；杨明编写第八章；孙振娟编写第五、六章；杨淑媛编写第十一章。最后由侯文哲和杨明总纂定稿。

由于编者水平和时间有限，书中内容难免存在错漏之处，敬请广大读者批评指正，以便进一步修订完善。

编者

2014年5月

目 录

第一章 非货币性资产交换	(1)
第一节 非货币性资产交换概述	(1)
第二节 换入资产基于公允价值计价的会计处理	(4)
第三节 换入资产基于换出资产账面价值计价的会计处理	(11)
第二章 债务重组	(22)
第一节 债务重组概述	(22)
第二节 债务重组的会计处理	(24)
第三节 债务重组的信息披露	(32)
第三章 外币业务	(39)
第一节 外币业务概述	(39)
第二节 外币交易的会计处理	(44)
第三节 外币财务报表折算	(49)
第四节 外币业务的信息披露	(53)
第四章 租赁	(60)
第一节 租赁概述	(60)
第二节 经营租赁的会计处理	(65)
第三节 融资租赁的会计处理	(68)
第四节 租赁的信息披露	(77)
第五章 或有事项	(83)
第一节 或有事项概述	(83)
第二节 或有事项的确认和计量	(87)
第三节 或有事项的会计处理	(90)
第四节 或有事项的信息披露	(96)
第六章 所得税	(104)
第一节 所得税会计概述	(104)

第二节	资产、负债的计税基础与暂时性差异	(107)
第三节	递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量	(114)
第四节	所得税费用的确认和计量	(117)
第五节	所得税会计信息的披露	(120)
第七章	资产减值	(127)
第一节	资产减值概述	(127)
第二节	金融资产减值	(130)
第三节	单项固定资产减值	(135)
第四节	资产组减值	(139)
第五节	商誉减值	(146)
第八章	借款费用	(156)
第一节	借款费用概述	(156)
第二节	借款费用的确认	(158)
第三节	借款费用的计量	(161)
第九章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(171)
第一节	会计政策及其变更	(171)
第二节	会计估计变更及其更正	(180)
第三节	前期差错更正	(183)
第十章	资产负债表日后事项	(192)
第一节	资产负债表日后事项概述	(192)
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	(194)
第三节	资产负债表日后非调整事项的会计处理	(200)
第十一章	每股收益	(207)
第一节	每股收益概述	(207)
第二节	基本每股收益	(209)
第三节	稀释每股收益	(210)
第四节	每股收益列报	(214)
参考资料		(219)

第一章

非货币性资产交换

学习目标

- ☐ 明确货币性资产和非货币性资产的概念
- ☐ 掌握非货币性资产交换的认定和计量原则
- ☐ 熟练掌握商业实质的判断标准
- ☐ 掌握非货币性资产交换业务的会计处理
- ☐ 了解非货币性资产交换信息披露的内容

学习指导

本章主要阐述非货币性资产交换的会计确认、计量、账务处理和信息披露等问题。通过本章学习，学生应理解我国现行会计准则对于非货币性资产交换的认定以及对于换入资产入账金额的确定；掌握非货币性资产交换是否具有商业实质的判断、非货币性资产交换业务的会计处理方法，特别是对于收到或支付的补价、支付的相关税费的会计处理。

学习重点

非货币性资产交换的认定；非货币性资产交换的计量原则；非货币性资产交换是否具有商业实质的认定原则；单项和多项非货币性资产交换的会计处理。

学习难点

非货币性资产交换是否具有商业实质的认定原则；换入资产入账成本的确定方法；多项非货币性资产交换的会计处理。

第一节 非货币性资产交换概述

一、非货币性资产交换的认定

（一）非货币性资产与货币性资产

资产按未来经济利益流入（表现形式是货币资金）是否固定或可确定，分为非货币性资产与货币性资产。

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，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、无形资产，以及不准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产与货币性资产之间的本质差别在于：非货币性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。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往的经验等，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，也属于货币性资产。而对于企业在生产中使用的设备来说，企业持有非货币性资产的主要目的是用于生产经营，它们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。

（二）非货币性资产交换的概念

基于货币性资产与非货币性资产的分类，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，如以人民币从银行兑换其他货币；二是以货币性资产与另一个主体的非货币性资产相交换，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，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。前三种情况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，第四种情况则基于双方的非货币性资产。

企业在生产经营过程中所发生的各项交易，按交易对象的属性可分为货币性交易和非货币性交易。

货币性资产交换是指以让渡货币性资产的方式取得另一个企业的货币性或非货币性资产。涉及货币性资产、负债的交易属于货币性交易。

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。非货币性资产交换仅包括企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让。即企业若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为代价。本着实质重于形式的原则，当交易中涉及少量的货币资产（即补价）时，也将其归为非货币性资产交换。

（三）补价的界定

在认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换时，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 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，则视为货币性资产交换。

二、非货币性资产交换的计量原则

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。相应地，解决这两个问题的可供选择的方法主要有两种：一是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；二是换入资产基于换出资产的账面价值计价，不确认交换损益。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,而方法的适用性取决于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计量。

(一) 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计量。

2. 商业实质的判断。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。这种情况主要包括:

①未来现金流量的风险、金额相同,时间不同。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。

②未来现金流量的时间、金额相同,风险不同。如企业将其拥有的一幢用于出租的写字楼换入一幢酒店,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。但是,写字楼主要是租给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,入住状况与租金水平等更易受市场环境因素的影响,未来现金流量具有较大的不确定性。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,从而认定这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。如企业以一项特许使用权换入一项专利技术,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,从而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。对换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值的确定,企业可根据自身的评价,选择恰当的折现率对预计产生的税后现金流量进行折现。

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加以判断。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。属于以下三种情形之一的,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。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。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) 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，其公允价值采用估值技术确定。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。

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。

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。

(二) 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，则以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。即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。

三、非货币性资产交换的信息披露

企业至少应该在报表附注中披露如下有关非货币性资产交换的信息：换入资产与换出资产的类别、换入资产成本的确定方式、换入资产与换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值、非货币性资产交换确认的损益。

第二节 换入资产基于公允价值计价的会计处理

一、基本处理原则

(一) 换入资产成本的确定

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，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。

(二) 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,应视换出资产的类别不同而有所区别。

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(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。

2. 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,以及换出固定资产、无形资产视同转让时应缴纳的营业税等,按照相关税收法规的规定计算确定。

二、不涉及补价情况的会计处理

在不涉及补价的情况下,若以公允价值计价,以换出(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,换出(或换入)资产的公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益,即:

换入资产的成本 = 换出(或换入)资产的公允价值 + 应支付的相关税费

应确认的损益 = 换出(或换入)资产的公允价值 - 换出资产的账面价值

【例 1-1】盛恒公司以库存商品换入鑫润公司一台设备,两公司均将换入资产作为固定资产管理,用于增值税应税项目。两公司均为一般纳税人,适用的增值税税率为 17%,库存商品在交换日的账面余额为 180 万元,已计提存货跌价准备 20 万元,公允价值为 200 万元。设备在交换日的账面原值为 190 万元,已计提折旧 20 万元,公允价值为 200 万元,计税价格等于市场价格。鑫润公司未对设备计提减值准备,且整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

分析:库存商品和设备均为非货币性资产,且交换资产公允价值能够可靠计量;两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同。此交换具有商业实质,符合公允价值计量的两个条件,因此属于按照公允价值计量的非货币性资产交换。

(1) 盛恒公司的账务处理如下:

换出库存商品的增值税销项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元)

换入设备的增值税进项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元)

换入设备成本 = $200 + 200 \times 17\% - 200 \times 17\% = 200$ (万元)

应确认的损益 = $200 - (180 - 20) = 40$ (万元)

借: 固定资产	2 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	340 000
贷: 主营业务收入	2 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	340 000
借: 主营业务成本	1 600 000
存货跌价准备	200 000

贷：库存商品 1 800 000

(2) 鑫润公司的账务处理如下：

换入资产的增值税进项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元)

换出设备的增值税销项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元)

换入资产成本 = $200 + 200 \times 17\% - 200 \times 17\% = 200$ (万元)

应确认的损益 = $200 - (190 - 20) = 30$ (万元)

借：固定资产清理 1 700 000

累计折旧 200 000

贷：固定资产 1 900 000

借：固定资产 2 000 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 340 000

贷：固定资产清理 1 700 000

营业外收入 300 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 340 000

【例 1-2】盛恒公司以其拥有的一项专利权与鑫润公司拥有的对远大公司的长期股权投资进行交换。交换后盛恒公司对远大公司由重大影响变为控制关系，鑫润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 108 万元，公允价值为 128 万元。长期股权投资的账面价值为 160 万元，公允价值为 128 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：盛恒公司以一项专利权换入鑫润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。但对盛恒公司而言，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，从而在换入企业的特定价值（即预计未来现金流量现值）与换出的专利权方面有较大差异。鑫润公司换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而在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方面存在明显差异，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。

(1) 盛恒公司的账务处理如下：

换入资产成本 = $128 + 0 = 128$ (万元)

应确认的损益 = $128 - 108 = 20$ (万元)

借：长期股权投资——远大公司 1 280 000

贷：无形资产——专利技术 1 080 000

营业外收入 200 000

(2) 鑫润公司的账务处理如下：

换入资产成本 = $128 + 0 = 128$ (万元)

应确认的损益 = $128 - 160 = -32$ (万元)

借：无形资产——专利技术 1 280 000

投资收益 320 000

贷：长期股权投资——远大公司 1 600 000

三、涉及补价情况的会计处理

在以公允价值确定换入资产入账金额的情况下，发生补价时，支付补价方和收到补价方应当分别处理。

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（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；换入资产入账金额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，即：

换入资产成本 = 换出资产公允价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

应确认的损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

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；换入资产入账金额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，即：

换入资产成本 = 换出资产公允价值 - 收到的补价 + 应支付的相关税费

应确认的损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

【例 1-3】盛恒公司经协商以其拥有的一幢自用写字楼与鑫润公司持有的对远大公司长期股权投资交换。在交换日，该幢写字楼的账面原价为 1 200 万元，已计提折旧 240 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为 1 350 万元；税务机关核定盛恒公司因交换写字楼需要缴纳营业税 67.5 万元。鑫润公司持有的对远大公司长期股权投资账面价值为 900 万元，没有计提减值准备，在交换日的公允价值为 1 200 万元。鑫润公司支付 150 万元给盛恒公司。鑫润公司换入写字楼后用于经营、出租，并拟采用成本计量模式。盛恒公司换入对远大公司的投资后仍然将其作为长期股权投资，并采用成本法核算。盛恒公司转让写字楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，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 150 万元。对盛恒公司而言，收到的补价 150 万元 ÷ 换出资产的公允价值 1 350 万元（或换入长期股权投资公允价值 1 200 万元 + 收到的补价 150 万元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

对鑫润公司而言，支付的补价 150 万元 ÷ 换入资产的公允价值 1 350 万元（或换出长期股权投资公允价值 1 200 万元 + 支付的补价 150 万元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

该笔业务属于以固定资产交换长期股权投资。由于两项资产的交换具有商业实质，且长期股权投资和固定资产的公允价值均能够可靠计量，因此，两公司均应当以公允价值为基础确认换入资产的成本，并确认产生的损益。

（1）盛恒公司的账务处理如下：

换入资产成本 = 1 350 - 150 + 0 = 1 200（万元）

应确认的损益 = 1 350 - （1 200 - 240） - 67.5 = 322.5（万元）

借：固定资产清理	9 600 000
累计折旧	2 400 000
贷：固定资产——写字楼	12 000 000
借：固定资产清理	675 000
贷：应交税费——应交营业税	675 000

借：长期股权投资——远大公司	12 000 000
银行存款	1 500 000
贷：固定资产清理	13 500 000
借：固定资产清理	3 225 000
贷：营业外收入	3 225 000

(2) 鑫润公司的账务处理如下：

换入资产成本 = $1\,200 + 150 + 0 = 1\,350$ (万元)

应确认的损益 = $1\,200 - 900 = 300$ (万元)

借：投资性房地产——房屋	13 500 000
贷：长期股权投资——远大公司	9 000 000
银行存款	1 500 000
投资收益	3 000 000

【例 1-4】盛恒公司以其不准备持有至到期的国库券换入鑫润公司的一幢房屋以备出租。盛恒公司持有的国库券是作为交易性金融资产的，而鑫润公司的房屋作为企业的固定资产进行管理。国库券的账面价值为 110 万元，公允价值为 100 万元。房屋的原值为 160 万元，在交换日的累计折旧为 90 万元，公允价值为 80 万元。鑫润公司向盛恒公司另外支付银行存款 20 万元。假设整个交易过程没有发生相关税费。

分析：盛恒公司以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租，该公司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。但是，国库券利息通常风险很小，租金的取得需要依赖于承租人的财务及信用情况等，两者现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，上述国库券与房屋的未来现金流量显著不同。假设国库券和房屋的公允价值均能够可靠计量。

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 = $20 \div 100 = 20\% < 25\%$ ，属于涉及补价的非货币性资产交换。

(1) 盛恒公司的账务处理如下：

换入资产成本 = $100 - 20 + 0 = 80$ (万元)

应确认的损益 = $100 - 110 = -10$ (万元)

借：投资性房地产——房屋	800 000
银行存款	200 000
投资收益	100 000
贷：交易性金融资产——国库券	1 100 000

(2) 鑫润公司的账务处理如下：

换入资产成本 = $80 + 20 + 0 = 100$ (万元)

应确认的损益 = $80 - (160 - 90) = 10$ (万元)

借：固定资产清理	700 000
累计折旧	900 000
贷：固定资产——房屋	1 600 000
借：交易性金融资产——国库券	1 000 000
贷：固定资产清理	700 000

银行存款	200 000
营业外收入	100 000

四、同时换入多项资产时的会计处理

企业发生的非货币性资产交换，有时可能会同时涉及多项资产，即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。其基本处理方法与单项非货币性资产交换的处理方法相同。非货币性资产交换同时换入多项资产的，可先视为换入单项资产，首先确定换入资产成本的计量基础，再确定换入各项资产的成本总额，然后分摊确定各项换入资产的成本。

在以公允价值确定换入资产成本的情况下，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。

每项换入资产成本

$\text{= 该项资产的公允价值} \div \text{换入资产公允价值总额} \times \text{换入资产的成本总额}$

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

【例 1-5】为适应业务发展的需要，经与鑫润公司协商，盛恒公司决定以生产经营过程中使用的办公楼、机器设备和库存商品换入鑫润公司生产经营过程中使用的 10 辆货运车、5 辆轿车和 15 辆客运汽车。

盛恒公司办公楼的账面原价为 450 万元，在交换日的累计折旧为 90 万元，公允价值为 320 万元。机器设备是盛恒公司 20×1 年购入的，账面原价为 360 万元，在交换日的累计折旧为 180 万元，公允价值为 240 万元。库存商品的账面余额为 900 万元，市场价格为 1 050 万元。

鑫润公司的货运车、轿车和客运汽车均为 20×2 年年初购入，货运车的账面原价为 450 万元，在交换日的累计折旧为 150 万元，公允价值为 450 万元；轿车的账面原价为 600 万元，在交换日的累计折旧为 270 万元，公允价值为 500 万元；客运汽车的账面原价为 900 万元，在交换日的累计折旧为 240 万元，公允价值为 720 万元。

鑫润公司另外收取盛恒公司以银行存款支付的 124.6 万元，其中包括由于换出和换入资产的公允价值不同而支付的补价 60 万元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 64.6 万元。

假设两公司都没有为换出资产计提减值准备；盛恒公司换入的货运车、轿车、客运汽车均作为生产经营固定资产使用和管理；鑫润公司换入的办公楼、机器设备作为固定资产使用和管理，换入的库存商品作为原材料使用和管理。两公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。盛恒公司交换办公楼需要按照 5% 缴纳营业税，计税价格等于相关资产的公允价值或市场价格。

分析：两公司交换资产的未来现金流量显著不同，公允价值均能够可靠计量。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 $= 124.6 \div (320 + 240 + 1\,050 + 60) = 7.46\% < 25\%$ 。因此，该交换属于涉及补价的多项非货币性资产交换，两公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的总成本，确认产生的相关损益，并按照各单项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，确定各单项投入

资产的成本。

(1) 盛恒公司的账务处理如下:

- 计算换入资产、换出资产的各项税额:

换出办公楼的营业税税额 = $320 \times 5\% = 16$ (万元)

换出设备的增值税销项税额 = $240 \times 17\% = 40.8$ (万元)

换出库存商品的增值税销项税额 = $1\,050 \times 17\% = 178.5$ (万元)

换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额 = $(450 + 500 + 720) \times 17\% = 283.9$ (万元)

- 计算换入资产、换出资产公允价值总额:

换出资产公允价值总额 = $320 + 240 + 1\,050 = 1\,610$ (万元)

换入资产公允价值总额 = $450 + 500 + 720 = 1\,670$ (万元)

- 计算换入资产总成本:

换入资产总成本 = $1\,610 + 60 + 0 = 1\,670$ (万元)

- 计算确定换入各项资产的成本:

货运车成本 = $1\,670 \times (450 \div 1\,670 \times 100\%) = 450$ (万元)

轿车成本 = $1\,670 \times (500 \div 1\,670 \times 100\%) = 500$ (万元)

客运汽车成本 = $1\,670 \times (720 \div 1\,670 \times 100\%) = 720$ (万元)

应确认的损益

= $(320 + 240 + 1\,050) - [(450 - 90) + (360 - 180) + 900] - 16 = 154$ (万元)

借: 固定资产清理	5 400 000
累计折旧	2 700 000
贷: 固定资产——办公楼	4 500 000
——机器设备	3 600 000
借: 固定资产清理	160 000
贷: 应交税费——应交营业税	160 000
借: 固定资产——货运车	4 500 000
——轿车	5 000 000
——客运汽车	7 200 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	2 839 000
贷: 固定资产清理	5 560 000
主营业务收入	10 500 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	2 193 000
银行存款	1 246 000
营业外收入	40 000
借: 主营业务成本	9 000 000
贷: 库存商品	9 000 000

(2) 鑫润公司的账务处理如下:

- 计算换入设备、换入原材料的增值税进项税额:

换入设备的增值税进项税额 = $240 \times 17\% = 40.8$ (万元)

换入原材料的增值税进项税额 = $1\,050 \times 17\% = 178.5$ (万元)

- 计算换入资产、换出资产公允价值总额:

换出资产公允价值总额 = $450 + 500 + 720 = 16\,700$ (万元)

换入资产公允价值总额 = $320 + 240 + 1\,050 = 1\,610$ (万元)

- 确定换入资产总成本:

换入资产总成本 = $1\,670 - 60 + 0 = 1\,610$ (万元)

- 计算确定换入各项资产的成本:

办公楼成本 = $1\,610 \times (320 \div 1\,610 \times 100\%) = 320$ (万元)

机器设备成本 = $1\,610 \times (240 \div 1\,610 \times 100\%) = 240$ (万元)

原材料成本 = $1\,610 \times (1\,050 \div 1\,610 \times 100\%) = 1\,050$ (万元)

应确认的损益

= $(450 + 500 + 720) - [(450 - 150) + (600 - 270) + (900 - 240)] = 380$ (万元)

借: 固定资产清理	12 900 000
累计折旧	6 600 000
贷: 固定资产——货运车	4 500 000
——轿车	6 000 000
——客运汽车	9 000 000
借: 固定资产——办公楼	3 200 000
——机器设备	2 400 000
原材料	10 500 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	2 193 000
银行存款	1 246 000
贷: 固定资产清理	16 700 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	2 839 000
借: 固定资产清理	3 800 000
贷: 营业外收入	3 800 000

■ 第三节 换入资产基于换出资产 账面价值计价的会计处理

一、基本处理原则

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加上相关税费来确定换入资产的成本,无论是否支付补价,均不确认损益。

一般来讲,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、