



高等学校 **应用型特色** 规划教材

经管系列

高级财务会计 理论与实务 (第二版)

Financial Accounting

陈玲娣 花爱梅 金颖 编著

赠送
电子课件

清华大学出版社





高等学校应用型特色规划教材 经管系列

高级财务会计理论与实务

(第二版)

“江苏高校品牌专业建设工程资助项目”

(项目编号: PPZY2015A073)

陈玲娣 花爱梅 金颖 编著

清华大学出版社

北京

内 容 简 介

本书编写在遵循我国 2006 年会计准则的基础上,充分地体现了 2014 年修订会计准则以及 2007 年—2015 年间解释性公告等的最新变化,同时对我国 2016 年全面实施的营业税改增值税政策涉及的会计处理进行了全面修订。本书共八章,主要包括以下内容:①背离会计基本假设的非标准会计核算和报告内容,如企业合并、合并财务报表、外币折算等;②中级财务会计中未涉及的、企业不经常出现的交易、不具有普遍性或处理难度较大的会计核算,如非货币性资产交换、债务重组、所得税会计、租赁、会计调整(包括会计政策变更、会计估计变更及会计差错更正、资产负债表日后事项)等内容。各章内容包括学习目标、关键词、案例讨论、思考题、自测题、练习题和综合题,书后还附了客观题的答案。内容讲解部分配备了大量的案例及图表,内容详尽,案例贴合实际,有助于读者的理解。

本书除了可用作高校应用型本科的会计学、财务管理、审计学等专业学习高级财务会计课程的主教材外,也可以用作广大的会计实务工作者的实务操作参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。
版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计理论与实务/陈玲娣,花爱梅,金颖编著. —2 版. —北京:清华大学出版社,2016
(高等学校应用型特色规划教材 经管系列)
ISBN 978-7-302-43885-4

I. ①高… II. ①陈… ②花… ③金… 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(2016)第 110282 号

责任编辑:温 洁

封面设计:杨玉兰

责任校对:周剑云

责任印制:杨 艳

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载:<http://www.tup.com.cn>, 010-62791865

印 装 者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm

印 张:25.5

字 数:555 千字

版 次:2011 年 9 月第 1 版 2016 年 8 月第 2 版

印 次:2016 年 8 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:49.00 元

产品编号:064256-01

出版说明

应用型人才是指能够将专业知识和技能应用于所从事的专业岗位的一种专门人才。应用型人才的本质特征是具有专业基本知识和基本技能，即具有明确的职业性、实用性、实践性和高层次性。加强应用型人才的培养，是“十一五”时期我国教育发展与改革的重要目标，也是协调高等教育规模速度与市场人才需求关系的重要途径。

教育部要求今后需要有相当数量的高校致力于培养应用型人才，以满足市场对应用型人才需求量的不断增加。为了培养高素质应用型人才，必须建立完善的教学计划和高水平的课程体系。在教育部有关精神的指导下，我们组织全国高校的专家教授，努力探求更为合理有效的应用型人才培养方案，并结合我国当前的实际情况，编写了这套《高等学校应用型人才特色规划教材 经管系列》丛书。

为使教材的编写真正切合应用型人才的培养目标，我社编辑在全国范围内走访了大量高等学校，拜访了众多院校主管教学的领导，以及教学一线的系主任和教师，掌握了各地区各学校所设专业的培养目标和办学特色，并广泛、深入地与用人单位进行交流，明确了用人单位的真正需求。这些工作为本套丛书的准确定位、合理选材、突出特色奠定了坚实的基础。

◇ 教材定位

- 以就业为导向。在应用型人才培养过程中，充分考虑市场需求，因此本套丛书充分体现“就业导向”的基本思路。
- 符合本学科的课程设置要求。以高等教育的培养目标为依据，注重教材的科学性、实用性和通用性。
- 定位明确。准确定位教材在人才培养过程中的地位和作用，正确处理教材的读者层次关系，面向就业，突出应用。
- 合理选材、编排得当。妥善处理传统内容与现代内容的关系，大力补充新知识、新技术、新工艺和新成果。根据本学科的教学基本要求和教学大纲的要求，制订编写大纲(编写原则、编写特色、编写内容、编写体例等)，突出重点、难点。
- 建设“立体化”的精品教材体系。提倡教材与电子教案、学习指导、习题解答、课程设计、毕业设计等辅助教学资料配套出版。

◇ 丛书特色

- 围绕应用讲理论，突出实践教学环节及特点，包含丰富的案例，并对案例作详细解析，强调实用性和可操作性。
- 涉及最新的理论成果和实务案例，充分反映岗位要求，真正体现以就业为导向的培养目标。
- 国际化与中国特色相结合，符合高等教育日趋国际化的发展趋势，部分教材采用双语形式。
- 在结构的布局、内容重点的选取、案例习题的设计等方面符合教改目标和教学大纲的要求，把教师的备课、授课、辅导答疑等教学环节有机地结合起来。

◇ 读者定位

本系列教材主要面向普通高等院校和高等职业技术学院，适合应用型人才培养的高等院校的教学需要。

◇ 关于作者

丛书编委特聘请执教多年且有较高学术造诣和实践经验的教授参与各册教材的编写，其中有相当一部分的教材主要执笔者是精品课程的负责人，本丛书凝聚了他们多年的教学经验和心血。

◇ 互动交流

本丛书的编写及出版过程，贯穿了清华大学出版社一贯严谨、务实、科学的作风。伴随我国教育的不断深入，要编写出满足新形势下教学需求的教材，还需要我们不断地努力、探索和实践。我们真诚希望使用本丛书的教师、学生和其他读者提出宝贵的意见和建议，使之更臻成熟。

清华大学出版社

前 言

从我国各院校会计学专业的课程设置体系来看,高级财务会计理论与实务是继会计学基础和中级财务会计之后开设的一门重要的专业课程。但是无论在国内还是国外,对于高级财务会计与中级财务会计的内容体系、界限都没有一个明确的划分标准,国内的绝大部分教材都是根据编者自身的理解作出内容的取舍。本书对于内容的组织主要考虑了以下几点:

(1) 内容侧重突破基本会计假设的特殊交易与事项

大多数会计学者都认为,是否遵循会计的基本假设是中级财务会计与高级财务会计内容划分的主要标志。遵循基本会计假设的常规交易或事项一般归属于中级财务会计的内容,而背离基本会计假设的交易或事项,如外币折算、企业合并、合并财务报表的编制等都是高级财务会计的内容。

(2) 与中级财务会计的内容相互衔接

随着经济的不断发展,会计核算事项越来越丰富,中级财务会计的内容也越来越多,对于一般的具有普遍的交易或事项通常包含在中级财务会计的内容中,但是对于不具有普遍性或处理难度较大的业务,一般在高级财务会计介绍,如非货币性资产交换、债务重组、所得税会计、租赁、会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正以及资产负债表日后事项等。

(3) 强调实际应用

会计是一门实务性很强的学科,课程内容应强调实际应用性。教材中列举了大量的案例来增加实务操作性。同时,对于实务中极少出现的(如背离基本会计假设的物价变动会计)内容,本书未作介绍。

(4) 紧跟最新财税政策的变化,体现全新内容

本书在遵循我国2006年会计准则的基础上,充分地体现了2014年修订会计准则以及2007年—2015年间解释性公告等的最新变化,对于2016年5月我国实施的营业税改增值税涉及的相关会计处理进行了全面修订。

本书各章内容安排包括学习目标、关键词、案例讨论、思考题、自测题、练习题和综合题,并在书后配备了习题的答案。本书除了可用作普通高校本科的会计学、财务管理、审计学等专业学习高级财务会计课程的主教材外,也可以用作广大的会计实务工作者的实务操作参考书。

本书为【基金】“江苏高校品牌专业建设工程资助项目”(项目编号: PPZY2015A073)。

本书由陈玲娣、花爱梅、金颖共同编写,最后由陈玲娣总纂定稿。具体分工如下:花爱梅编写第1、2章,金颖编写第3、4、5章,陈玲娣编写第6、7、8章。

本书在编写、出版过程中得到了清华大学出版社策划编辑温洁老师的大力支持,在此表示感谢。

书中不足之处,敬请读者批评指正。

编者

目 录

第一章 非货币性资产交换1	三、修改其他债务条件.....37
第一节 非货币性资产交换概述.....1	四、混合重组方式.....41
一、货币性资产和非货币性资产.....1	第三节 债务重组的披露.....43
二、非货币性资产交换.....2	一、债务人应当披露的信息.....44
三、补价.....2	二、债权人应当披露的信息.....44
四、非货币性资产交换不涉及的 交易和事项.....3	案例讨论.....45
五、非货币性资产交换的确认和 计量.....4	思考题.....46
第二节 非货币性资产交换的会计处理.....7	自测题.....46
一、以公允价值计量的会计处理.....7	练习题.....50
二、以换出资产账面价值计量的 会计处理.....11	综合题.....51
三、涉及多项非货币性资产交换的 会计处理.....13	第三章 所得税会计53
第三节 非货币性资产交换的披露.....18	第一节 所得税会计概述.....53
案例讨论.....18	一、所得税会计的概念.....53
思考题.....20	二、所得税会计的特点.....53
自测题.....20	三、所得税会计核算的一般程序.....54
练习题.....24	第二节 资产的计税基础和暂时性差异.....55
综合题.....25	一、资产的计税基础.....55
第二章 债务重组27	二、负债的计税基础.....60
第一节 债务重组概述.....27	三、暂时性差异.....63
一、债务重组的概念.....27	四、特殊项目产生的暂时性差异.....65
二、债务重组日.....28	第三节 递延所得税资产及递延所得税 负债.....67
三、债务重组方式.....29	一、科目设置.....67
第二节 债务重组的账务处理.....29	二、递延所得税资产的确认和计量.....68
一、以资产清偿债务.....30	三、递延所得税负债的确认和计量.....71
二、将债务转为资本.....35	第四节 所得税费用的确认和计量.....77
	一、当期所得税.....77
	二、递延所得税.....78
	三、所得税费用.....78
	四、亏损弥补的所得税会计处理.....80

第五节 所得税会计信息的披露.....81	思考题.....122
一、递延所得税在财务报表中的 列报与披露概述.....81	自测题.....123
二、我国所得税的列报与披露.....82	练习题.....126
案例讨论.....82	综合题.....127
思考题.....83	第五章 租赁128
自测题.....83	第一节 租赁概述.....128
练习题.....87	一、与租赁相关的概念.....128
综合题.....87	二、租赁的特点.....131
第四章 外币折算89	三、租赁的分类.....132
第一节 外币折算概述.....89	第二节 经营租赁.....137
一、外币和外币.....89	一、承租人对经营租赁的 会计处理.....137
二、记账本位币.....90	二、出租人对经营租赁的 会计处理.....139
三、外币交易.....92	第三节 融资租赁.....140
四、汇率.....93	一、承租人对融资租赁的 会计处理.....140
五、汇兑损益及其确认.....94	二、出租人对融资租赁的 会计处理.....148
六、我国外币业务的相关概念.....95	第四节 售后租回交易.....154
第二节 外币交易会计处理.....96	一、售后租回交易的概念.....154
一、外币记账方法.....96	二、售后租回交易的会计处理.....154
二、外币交易会计处理的两种观点.....99	三、售后租回交易的披露.....159
三、我国外币交易的会计处理.....101	案例讨论.....159
第三节 外币财务报表的折算.....109	思考题.....160
一、外币财务报表折算的含义.....109	自测题.....160
二、外币财务报表折算的主要 会计问题.....110	练习题.....164
三、外币财务报表折算方法.....111	综合题.....166
四、外币财务报表折算损益的处理.....114	第六章 会计调整167
五、我国外币报表折算.....116	第一节 会计政策及其变更.....167
第四节 外币业务的信息披露.....119	一、会计政策概述.....167
一、会计准则对于信息披露的 要求.....119	二、会计政策变更.....169
二、外币业务信息披露的实际 业务说明.....120	三、会计政策变更的会计处理.....171
案例讨论.....121	

第二节 会计估计及其变更.....178	五、同一控制下企业合并的 信息披露.....236
一、会计估计概述.....178	第三节 非同一控制下的企业合并—— 购买法.....236
二、会计估计变更.....180	一、购买法的原理.....237
三、会计政策变更与会计估计 变更的划分.....181	二、非同一控制下企业合并的 会计处理原则.....237
四、会计估计变更的会计处理.....182	三、非同一控制下的控股合并.....241
第三节 前期差错及其更正.....184	四、非同一控制下的吸收合并.....244
一、前期差错的概念及重要性 判断.....184	五、非同一控制下企业合并的 信息披露.....246
二、前期差错更正的会计处理.....186	第四节 权益结合法和购买法的比较.....246
第四节 资产负债表日后事项.....188	一、核算方法的比较.....246
一、资产负债表日后事项概述.....188	二、两种方法的优缺点.....247
二、资产负债表日后调整事项的 会计处理.....192	三、对财务报表影响的比较.....247
三、资产负债表日后非调整事项的 会计处理.....198	案例讨论.....248
案例讨论.....200	思考题.....251
思考题.....201	自测题.....251
自测题.....201	练习题.....257
练习题.....206	综合题.....258
综合题.....208	
第七章 企业合并.....210	第八章 合并财务报表.....261
第一节 企业合并概述.....210	第一节 合并财务报表概述.....261
一、企业合并的概念.....210	一、合并财务报表的概念及特点.....261
二、企业合并的分类.....212	二、合并财务报表的构成.....263
三、企业合并的程序.....215	三、合并财务报表的合并理论.....264
四、企业合并中的会计问题.....216	四、编制合并财务报表的前提及 程序.....267
第二节 同一控制下的企业合并—— 权益结合法.....217	五、抵消分录的特点及运用的 科目.....271
一、权益结合法的原理.....217	第二节 合并范围的确定.....273
二、同一控制下企业合并的会计 处理原则.....218	一、控制的定义和判断.....273
三、同一控制下的控股合并.....222	二、纳入合并范围的特殊情况——对被 投资方可分割部分的控制.....282
四、同一控制下的吸收合并.....233	

三、合并范围的豁免——投资性 主体.....	283	五、合并财务报表的格式.....	315
四、控制的持续评估.....	284	第四节 集团内部交易事项的抵消.....	322
五、母公司与子公司.....	284	一、集团内部交易事项概述.....	322
第三节 控制权取得日后的合并财务 报表的编制.....	285	二、集团内部存货交易的抵消.....	323
一、同一控制下企业合并控制权 取得日后首期合并财务报表的 编制.....	285	三、集团内部固定资产交易的 抵消.....	329
二、同一控制下企业合并控制权 取得日后连续合并财务报表的 编制.....	296	四、集团内部债权、债务交易的 抵消.....	338
三、非同一控制下企业合并控制权 取得日后首期合并财务报表的 编制.....	300	五、合并现金流量表的编制.....	342
四、非同一控制下企业合并控制权 取得日后连续合并财务报表的 编制.....	311	案例讨论.....	348
		思考题.....	349
		自测题.....	349
		练习题.....	355
		综合题.....	357
		习题答案.....	361
		参考文献.....	398



第一章

非货币性资产交换

学习目标：了解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概念、非货币性资产交换的确认与计量原则；掌握非货币性资产交换的会计处理；了解非货币性资产交换的信息披露内容。

关键词：非货币性资产 非货币性资产交换 补价 商业实质 公允价值 账面价值

第一节 非货币性资产交换概述

从 20 世纪 80 年代开始，我国实行“对内搞活、对外开放”政策，国家陆续开放了一些边境市、县，赋予了这些边境市、县与周边国家和地区进行易货贸易的经营权。边境地区与周边国家和地区的易货贸易得到了迅速发展，有经营权的企业日益增多，企业的业务量也不断扩大。但是，由于我国的易货贸易业务起步较晚，其经营方式和管理模式尚未形成和规范，一直没有制定统一的会计核算制度。进入 20 世纪 90 年代以后，随着我国证券市场的迅速发展以及企业经营方式的不断变化，包括资产置换、股权交换在内的非货币性资产交换也越来越多。这些业务一方面为企业生产经营、加速资金周转提供了新的途径，同时也产生了一些负面影响，有时甚至成为企业操纵利润的手段。因此，我国财政部专门对此发布了《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》，规范了非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露。

一、货币性资产和非货币性资产

货币性资产是相对于非货币性资产而言的。二者区分的主要依据是资产在将来为企业带来的经济利益(即货币金额)，是否固定的或可确定的。

所谓货币性资产，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。这些资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，基本上就是该资产的账面价值，也就是固定的或可确定的。例如，账面价值为 10 000 元的应收账款，在正常情况下能给企业带来的经济效益就是 10 000 元。

所谓非货币性资产，是指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。与货币性资产相比，该类资产在将来为企业带来的经济利益，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，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中，然后通过产品销售获利，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。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、无形资产等。在将来这些资产是通过销售、消耗、使用、转让才能给企业带来经济利益，其销售或转让价格是不确定的，其通过耗用所带来的经济效益也是不确定的，即货币金额是不固定的或不可确定的。

二、非货币性资产交换

企业在生产经营过程中所进行的各种交易，按照交易对象的属性可分为货币性资产交换和非货币性资产交换。企业正常发生大量的交易是以取得或付出货币性资产来进行的，属于货币性资产交换。我们所学的企业之间的绝大多数经济事项都是货币性资产交换。例如，企业赊销，取得在未来收回一定金额货币的权力——应收账款或应收票据；再如，企业赊购，取得存货的同时，承担了一项将来会导致企业付出一定金额货币资金的义务——应付账款；又如，企业支付的大量的费用都会导致企业货币资金的减少。货币性资产交换导致了企业资产价值的最终实现，所交换的货币性资产的金额，是计量企业收到的非货币性资产成本的基础，也是计量企业转出非货币性资产的收益或损失的基础。因此，我们应当按照收入和费用确认的原则来合理确定货币性资产交换的损益。

而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。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，同时可在一定程度上减少货币性资产的流出。例如，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，双方就可能会出现非货币性资产交换的交易行为。非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产即补价。

三、补价

如上所述，企业发生非货币性资产交换，并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中，可能发生在换出非货币性资产的同时，支付一定金额的货币性资产；也有可能是在换入非货币性资产的同时，收到一定金额的货币性资产。此时收到或支付的货币性资产，称为补价。

补价占整个交易金额的比例通常是判定该类交易属于货币性资产交换还是非货币性资产交换的标准。我国的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，补价占整个交易金额的比例以25%为界来判定交易类型。也就是说，如果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%(不含25%)，则视为非货币性资产交换；如果这一比例高于25%(含25%)，则视为货币性资产交换，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定。

例如，为适应公司不同经营活动的需要，2015年6月30日，经协商，甲公司决定用一辆货运卡车交换乙公司的一辆小轿车。在交换日，货运卡车的账面原值为200 000元，累计折旧为50 000元，公允价值为155 000元；小轿车的账面原值为180 000元，累计折旧为18 000元，公允价值为160 000元。甲公司另支付银行存款5 000元给乙公司。

在这项交易中，甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例 $=5\ 000 \div 160\ 000=3.125\%$ ，低于25%，所以，可以判定这项交易为非货币性资产交换。

如果上例中，货运卡车的公允价值为100 000元，小轿车的公允价值为160 000元，在其他条件不变的情况下，甲公司需另支付银行存款60 000元给乙公司。

在这项交易中，甲公司支付的货币性资产占换入小轿车公允价值的比例 $=60\ 000 \div 160\ 000=37.5\%$ ，高于25%，所以，可以判定这项交易为货币性资产交换。

四、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

本章所指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。本章所指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，而不是单方面的非互惠转让。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》。

五、非货币性资产交换的确认和计量

1. 确认和计量原则

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。

1) 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。

(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。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。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。

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，则采用估值技术确定的公允价值。

采用估值技术确定的公允价值符合以下条件之一的，视为能够可靠计量：第一，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。第二，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，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。

2) 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。

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。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。

1) 判断条件

企业发生的非货币性资产交换，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，通常包括但不仅限于以下几种情况。

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，两者产生现金流量的时间相差较大，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,即可以根据第二个条件,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,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,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;另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题,从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异,因而该两项资产的交换具有商业实质。

2) 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进行分析。因为一般来说不同类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。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,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。