



国家级示范性高等院校精品规划教材

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

主编 / 李琳

副主编 / 高娟 刘芬芳 聂新田



0.00000000000000000019
0.00000000000000000001

天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

0.0001%

国家级示范性高等院校精品规划教材

高级财务会计

主 编 李 琳

副主编 高 娟 刘芬芳 聂新田

 天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书共十一章。第一章为非货币性资产交换,主要讲述非货币性资产交换的会计处理;第二章为债务重组,主要讲述债务重组的会计处理;第三章为或有事项,主要讲述或有事项的会计理论和方法;第四章为外币交易会计,主要讲述外币交易的会计处理和外币财务报表折算;第五章为借款费用,主要讲述借款费用资本化的条件和计量以及会计处理;第六章为租赁,主要讲述经营租赁和融资租赁的会计处理;第七章为所得税会计,主要讲述所得税会计的理论和方法;第八章为会计政策、会计估计变更和差错更正,主要讲述会计政策、会计估计变更和差错更正的概念和会计处理;第九章为资产负债表日后事项,主要讲述资产负债表日后事项的判断以及会计处理;第十章为企业合并,主要讲述企业合并的类型和会计处理方法;第十一章为合并财务报表,主要讲述合并财务报表的编制方法。

本书内容全面、新颖,重点突出,并配有适量习题,适合教师教学和学生自学。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/李琳主编. —天津:天津大学出版社, 2010.12

国家级示范性高等院校精品规划教材

ISBN 978-7-5618-3783-2

I. ①高… II. ①李… 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(2010)第234501号

出版发行 天津大学出版社

出版人 杨欢

地址 天津市卫津路92号天津大学内(邮编:300072)

电话 发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742

网址 www.tjup.com

印刷 昌黎太阳红彩色印刷有限责任公司

经销 全国各地新华书店

开本 185mm×260mm

印张 14.75

字数 368千

版次 2010年12月第1版

印次 2010年12月第1次

定价 27.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请向我社发行部联系调换

版权所有 侵权必究

前 言

本书按照最新会计准则和新税法的相关规定编写而成，反映了最新会计和相关经济法规的变化。在编写过程中，本书紧密结合课程教学需要，并充分考虑到学生全面理解和掌握该课程的要求，在内容编排上兼顾现实性与前瞻性，注重理论与实践相结合。本书分为十一章，介绍了非货币性资产交换，债务重组，或有事项，外币交易会计，借款费用，租赁，所得税会计，会计政策、会计估计变更和差错更正，资产负债表日后事项，企业合并以及合并财务报表。

本书在编写过程中，力求突出以下特点：第一，结构安排由浅到深，具备系统性与合理性，使内容能与中级财务会计自然衔接，让学生逐步掌握高级财务会计的重点与难点；第二，各章均安排“学习目标”、“本章小结”、“关键词汇”（中英文对照）和“思考题”，以便于学生在学习过程中把握重点和难点，提高专业实务能力和对复杂问题的分析判断能力；第三，内容编排结合我国现行的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核算和反映。

本书由武汉科技大学李琳老师担任主编，中南民族大学工商学院高娟老师、刘芬芳老师、聂新田老师担任副主编。各章分工如下：刘芬芳老师负责编写第一、二章，李琳老师负责编写第三、五、七、八、十章，聂新田老师负责编写第四、六章，高娟老师负责编写第九、十一章。最后由李琳老师、高娟老师对全书进行统筹、修改和定稿。

由于编者水平有限且时间仓促，书中内容难免存在错漏之处，诚请广大同行和读者批评指正，以便日后进一步修改、完善。

编 者

2010年11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 非货币性资产交换的会计处理.....	2
第二章 债务重组	17
第一节 债务重组的定义和方式.....	17
第二节 债务重组的会计处理.....	18
第三章 或有事项	32
第一节 或有事项概述.....	32
第二节 或有事项的确认和计量.....	34
第三节 或有事项的会计处理.....	36
第四节 或有事项的列报.....	40
第四章 外币交易会计	48
第一节 外币交易概述.....	48
第二节 外币交易的会计处理.....	50
第三节 外币财务报表折算.....	55
第五章 借款费用	64
第一节 借款费用概述.....	64
第二节 借款费用的确认.....	65
第三节 借款费用资本化金额的计算.....	67
第六章 租赁	80
第一节 租赁概述.....	80
第二节 经营租赁的会计处理.....	82
第三节 融资租赁的会计处理.....	83
第七章 所得税会计	100
第一节 所得税会计概述.....	100
第二节 资产负债的计税基础及暂时性差异.....	101
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认.....	106
第四节 所得税费用的确认和计量.....	109
第八章 会计政策、会计估计变更和差错更正	119
第一节 会计政策及其变更.....	119

第二节 会计估计及其变更	124
第三节 前期差错更正	127
第九章 资产负债表日后事项	137
第一节 资产负债表日后事项概述	137
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	139
第三节 资产负债表日后非调整事项的处理	145
第十章 企业合并	153
第一节 企业合并概述	153
第二节 同一控制下企业合并的处理	154
第三节 非同一控制下企业合并的处理	160
第十一章 合并财务报表	177
第一节 合并财务报表概述	177
第二节 合并调整分录与抵销分录的编制	182
第三节 合并财务报表的编制	208
参考文献	227

第一章 非货币性资产交换



学习目标 (Learning Objectives)

- (1) 了解非货币性资产交换的认定。
- (2) 了解商业实质的判断标准。
- (3) 掌握货币性资产和非货币性资产的概念。
- (4) 掌握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概念

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（补价）。

在理解这一定义时，应明确以下几个概念。

1. 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、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。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。

2. 补价的界定

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。

二、非货币性资产交换的计量基础

在非货币性资产交换的情况下，换入资产的成本有两种计量基础——公允价值与账面价值。

（一）公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，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

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质。

（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。

这种情形主要包括：未来现金流量的风险、金额相同，时间不同；未来现金流量的时间、金额相同，风险不同；未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。

（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巨大的。

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值（预计未来现金流量现值）与换出资产存在明显差异。

2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量

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。

（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的可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值。

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。

（二）账面价值

以上两个条件不能同时满足（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。

第二节 非货币性资产交换的会计处理

一、以公允价值计量的会计处理

（一）基本处理原则

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。

以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理，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，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。除增值税外的其他相关税费如果是为换出资产而发生的相关税费，则计入换出资产处置损益；如果是为换入资产而发生的相关税费，则计入换入资产的成本。

(二) 不涉及补价的会计处理

【例 1-1】2009 年 12 月 10 日，甲公司以库存商品换入乙公司一台设备，甲、乙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生产。甲、乙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 90 万元，已计提存货跌价准备 10 万元，公允价值为 100 万元。设备在交换日的账面原值为 95 万元，已计提折旧 10 万元，公允价值为 100 万元，计税价格等于市场价格。

假设乙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，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) 甲公司的账务处理如下。

换出库存商品的增值税销项税额 = $100 \times 17\% = 17$ (万元)

换入设备的增值税进项税额 = $100 \times 17\% = 17$ (万元)

换入设备入账价值 = 换出资产公允价值 + 应支付的相关税费 - 增值税进项税额
 $= 100 + 100 \times 17\% - 100 \times 17\% = 100$ (万元)

应确认的损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值 = $100 - (90 - 10) = 20$ (万元)

借：固定资产	1 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	170 000
贷：主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170 000
借：主营业务成本	800 000
存货跌价准备	100 000
贷：库存商品	900 000

(2) 乙公司的账务处理如下。

换入资产的增值税进项税额 = $100 \times 17\% = 17$ (万元)

换出设备的增值税销项税额=100×17%=17(万元)

换入资产入账价值=换出资产公允价值+应支付的相关税费-增值税进项税额
=100+100×17%-100×17%=100(万元)

应确认的损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值=100-(95-10)=15(万元)

借: 固定资产清理	850 000
累计折旧	100 000
贷: 固定资产	950 000
借: 固定资产	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	170 000
贷: 固定资产清理	850 000
营业外收入	150 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

(三) 涉及补价的会计处理

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 1-2】甲公司经协商以其拥有的一幢自用写字楼与乙公司持有的对丙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 6 000 000 元,已计提折旧 1 200 000 元,未计提减值准备,在交换日的公允价值为 6 750 000 元,税务机关核定甲公司因交换写字楼需要交纳营业税 337 500 元;乙公司持有的对丙公司长期股权投资账面价值为 4 500 000 元,没有计提减值准备,在交换日的公允价值为 6 000 000 元,乙公司支付 7 500 000 元给甲公司。乙公司换入写字楼后用于经营、出租,并拟采用成本计量模式。甲公司换入对丙公司投资仍然作为长期股权投资,并采用成本法核算。甲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:本例中,该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 750 000 元。对甲公司而言,收到的补价 750 000÷换出资产的公允价值 6 750 000 元(或换入长期股权投资公允价值 6 000 000 元+收到的补价 750 000 元)=11.11%<25%,属于非货币性资产交换。

对乙公司而言,支付的补价 7 500 000÷换入资产的公允价值 6 750 000 元(或换出长期股权投资公允价值 6 000 000 元+支付的补价 750 000 元)=11.11%<25%,属于非货币性资产交换。

本例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,甲、乙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) 甲公司的账务处理如下。

借：固定资产清理	4 800 000
累计折旧	1 200 000
贷：固定资产——办公楼	6 000 000
借：固定资产清理	337 500
贷：应交税费——应交营业税	337 500
借：长期股权投资——丙公司	6 000 000
银行存款	750 000
贷：固定资产清理	6 750 000
借：固定资产清理	1 612 500
贷：营业外收入	1 612 500

其中，营业外收入金额为甲公司换出固定资产的公允价值 6 750 000 元与账面价值 4 800 000 元之间的差额，减去处置时发生的营业税 337 500 元，即 1 612 500 元。

(2) 乙公司的账务处理如下。

借：固定资产	6 750 000
贷：长期股权投资——丙公司	4 500 000
银行存款	750 000
投资收益	1 500 000

其中，投资收益金额为乙公司换出长期股权投资的公允价值 6 000 000 元与账面价值 4 500 000 元之间的差额，即 1 500 000 元。

二、以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加上相关税费来确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

【例 1-3】甲公司拥有一项专利技术，账面原值 1 800 万元，已摊销 900 万元，乙公司拥有一项长期股权投资，账面价值 880 万元，两项资产均未计提减值准备。甲公司决定以其专利技术交换乙公司的长期股权投资。专利技术和长期股权投资的公允价值均不能可靠计量。经双方商定，乙公司支付了 50 万元补价。甲公司将换入的投资仍作为长期股权投资，并采用成本法核算。假定交易不考虑相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 50 万元。对甲公司而言，收到的补价 50 万元÷换出资产账面价值 900 万元=5.6%<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均不能可靠计量，因此，对于该项资产交换，换入资产的成本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。

甲公司换入资产入账价值=换出资产账面价值-收到的补价=(1 800-900)-50=850 (万元)	
借：长期股权投资	8 500 000

银行存款	500 000
累计摊销	9 000 000
贷：无形资产	18 000 000
(2) 乙公司的账务处理如下。	
乙公司换入资产入账价值=换出资产账面价值+收到的补价=880+50=930 (万元)	
借：无形资产——专利技术	9 300 000
贷：长期股权投资	8 800 000
银行存款	500 000

三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项资产的非货币性资产交换的计量，企业也应当首先判断是否符合以公允价值计量的两个条件，再分别确定各项换入资产的成本。

(一) 以公允价值计量的情况

非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的，应当以公允价值为基础确定换入资产的成本。在确定各项换入资产成本时有以下几种情况。

(1) 资产交换具有商业实质，且各项换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据证明换入资产的公允价值总额更可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

(2) 资产交换具有商业实质，换入资产的公允价值能够可靠计量，且换出资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

(3) 资产交换具有商业实质，换出资产的公允价值能够可靠计量，但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

【例 1-4】2010 年 6 月 30 日，为适应业务发展的需要，经与乙公司协商，甲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乙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。

甲公司办公楼的账面原价为 2 250 000 元，在交换日的累计折旧为 450 000 元，公允价值为 1 600 000 元；机器设备系由甲公司于 2007 年购入，账面原价为 1 800 000 元，在交换日的累计折旧为 900 000 元，公允价值为 1 200 000 元；库存商品的账面余额为 4 500 000 元，市场价格为 5 250 000 元。

乙公司的货运车、轿车和客运汽车均系 2008 年初购入，货运车的账面原价为 2 250 000

元,在交换日的累计折旧为 750 000 元,公允价值为 2 250 000 元;轿车的账面原价为 3 000 000 元,在交换日的累计折旧为 1 350 000 元,公允价值为 2 500 000 元;客运汽车的账面原价为 4 500 000 元,在交换日的累计折旧为 1 200 000 元,公允价值为 3 600 000 元。

乙公司另外收取甲公司以前以银行存款支付的 623 000 元,其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价 300 000 元,以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 323 000 元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备;甲公司换入乙公司的货运车、轿车、客运汽车均作为生产经营固定资产使用和管理;乙公司换入甲公司的办公楼、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。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 17%。甲公司、乙公司均开具了增值税专用发票。甲公司交换办公楼需要按照 5% 交纳营业税,计税价格等于相关资产的公允价值或市场价格。

分析:本例中,交换涉及收付货币性资产,应当计算甲公司支付的货币性资产占甲公司换出资产公允价值与支付的货币性资产之和比例,即

$$623\,000 \div (1\,600\,000 + 1\,200\,000 + 5\,250\,000 + 300\,000) = 7.46\% < 25\%$$

可以认定这一涉及多项资产的交换行为属于非货币性资产交换。对于甲公司而言,为了拓展运输业务,需要客运汽车、轿车、货运汽车等,乙公司为了满足生产,需要办公楼、机器设备、原材料等,换入资产对换入企业均能发生更大的作用,因此,该项涉及多项资产的非货币性资产交换具有商业实质;同时,各单项换入资产和换出资产的公允价值均能可靠计量,因此,甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的总成本,确认产生的相关损益。同时,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) 甲公司的账务处理如下。

1) 计算换入资产、换出资产的各项税额。

$$\text{换出办公楼的营业税税额} = 1\,600\,000 \times 5\% = 80\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{换出设备的增值税销项税额} = 1\,200\,000 \times 17\% = 204\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{换出库存商品的增值税销项税额} = 5\,250\,000 \times 17\% = 892\,500 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额} &= (2\,250\,000 + 2\,500\,000 + 3\,600\,000) \times 17\% \\ &= 1\,419\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额。

$$\text{换出资产公允价值总额} = 1\,600\,000 + 1\,200\,000 + 5\,250\,000 = 8\,050\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{换入资产公允价值总额} = 2\,250\,000 + 2\,500\,000 + 3\,600\,000 = 8\,350\,000 \text{ (元)}$$

3) 计算换入资产总成本。

$$\begin{aligned} \text{换入资产总成本} &= \text{换出资产公允价值} + \text{支付的补价} + \text{应支付的相关税费} \\ &= 8\,050\,000 + 300\,000 + 0 = 8\,350\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

4) 计算确定换入各项资产的成本。

$$\text{货运车的成本} = 8\,350\,000 \times (2\,250\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 2\,250\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{轿车的成本} = 8\,350\,000 \times (2\,500\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 2\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{客运汽车的成本} = 8\,350\,000 \times (3\,600\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 3\,600\,000 \text{ (元)}$$

5) 编制会计分录。

借: 固定资产清理	2 700 000
累计折旧	1 350 000
贷: 固定资产——办公楼	2 250 000
——机器设备	1 800 000
借: 固定资产清理	80 000
贷: 应交税费——应交营业税	80 000
借: 固定资产——货运车	2 250 000
——轿车	2 500 000
——客运汽车	3 600 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 419 500
贷: 固定资产清理	2 780 000
主营业务收入	5 250 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 096 500
银行存款	623 000
营业外收入	20 000
借: 主营业务成本	4 500 000
贷: 库存商品	4 500 000

其中, 营业外收入的金额等于甲公司换出办公楼和设备的公允价值 2 800 000 元(1 600 000+1 200 000) 超过其账面价值 2 700 000 元[(2 250 000-450 000)+(1 800 000-900 000)] 的金额, 再减去支付的营业税金额 80 000 元, 即 20 000 元。

(2) 乙公司的账务处理如下。

1) 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=1 200 000×17%=204 000 (元)

换入原材料的增值税进项税额=5 250 000×17%=892 500 (元)

2) 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=2 250 000+2 500 000+3 600 000=8 350 000 (元)

换入资产公允价值总额=1 600 000+1 200 000+5 250 000=8 050 000 (元)

3) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本=换出资产公允价值-收取的补价+应支付的相关税费
=8 350 000-300 000+0=8 050 000 (元)

4) 计算确定换入各项资产的成本。

办公楼的成本=8 050 000×(1 600 000÷8 050 000×100%)=1 600 000 (元)

机器设备的成本=8 050 000×(1 200 000÷8 050 000×100%)=1 200 000 (元)

原材料的成本=8 050 000×(5 250 000÷8 050 000×100%)=5 250 000 (元)

5) 编制会计分录。

借: 固定资产清理	6 450 000
累计折旧	3 300 000

贷：固定资产——货运车	2 250 000
——轿车	3 000 000
——客运汽车	4 500 000
借：固定资产——办公楼	1 600 000
——机器设备	1 200 000
原材料	5 250 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 096 500
银行存款	623 000
贷：固定资产清理	8 350 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 419 500
借：固定资产清理	1 900 000
贷：营业外收入	1 900 000

其中，营业外收入的金额为换出货运车、轿车和客运汽车的公允价值 8 350 000（2 250 000+2 500 000+3 600 000）元与账面价值 6 450 000〔（2 250 000-750 000）+（3 000 000-1 350 000）+（4 500 000-1 200 000）〕元的差额，即 1 900 000 元。

（二）以账面价值计量的情况

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，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=该项资产的原账面价值÷换入资产原账面价值总额×换入资产的成本总额

【例 1-5】2009 年 5 月，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产其产品的专用设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专用设备的账面原价为 1 200 万元，已计提折旧 750 万元；专利技术账面原价为 450 万元，已摊销金额为 270 万元。乙公司在建工程截止到交换日的成本为 525 万元，对丙公司的长期股权投资账面余额为 150 万元。由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见，因此，公允价值不能可靠计量；乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量；由于丙公司不是上市公司，乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备。假设不考虑交换过程中相关税费。

分析：本例不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲、乙公司均应当以换出资产账面价值总额作为换入资产的成本，各项换入资产的成本，应当按各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例分配后确定。

（1）甲公司的账务处理如下。

1）计算换入资产、换出资产账面价值总额。

换入资产账面价值总额=525+150=675（万元）

换出资产账面价值总额 = $(1200 - 750) + (450 - 270) = 630$ (万元)

2) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本 = 换出资产账面价值总额 = 630 (万元)

3) 计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例。

在建工程占换入资产账面价值总额的比例 = $525 \div 675 = 77.8\%$

长期股权投资占换入资产账面价值总额的比例 = $150 \div 675 = 22.2\%$

4) 确定各项换入资产成本。

在建工程成本 = $630 \times 77.8\% = 490.14$ (万元)

长期股权投资成本 = $630 \times 22.2\% = 139.86$ (万元)

5) 编制会计分录。

借：固定资产清理	4 500 000
累计折旧	7 500 000
贷：固定资产——专用设备	12 000 000
借：在建工程	4 901 400
长期股权投资	1 398 600
累计摊销	2 700 000
贷：固定资产清理	9 000 000

(2) 乙公司的账务处理如下。

1) 计算换入资产、换出资产账面价值总额。

换入资产账面价值总额 = $(1200 - 750) + (450 - 270) = 630$ (万元)

换出资产账面价值总额 = $525 + 150 = 675$ (万元)

2) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本 = 换出资产账面价值总额 = 675 (万元)

3) 计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例。

专用设备占换入资产账面价值总额的比例 = $450 \div 630 = 71.4\%$

专利技术占换入资产账面价值总额的比例 = $180 \div 630 = 28.6\%$

4) 确定各项换入资产成本。

专用设备成本 = $675 \times 71.4\% = 481.95$ (万元)

专利技术成本 = $675 \times 28.6\% = 193.05$ (万元)

5) 编制会计分录。

借：固定资产——专用设备	4 819 500
无形资产——专利技术	1 930 500
贷：在建工程	5 250 000
长期股权投资	1 500 000



本章小结 (Summary)

本章主要介绍了非货币性资产交换的认定和会计处理。

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(补价)。其中,非货币性资产是指货币性资产以外的资产,应当注意的是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;在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%作为参考比例。

在非货币性资产交换的情况下,换入资产的成本有两种计量基础——公允价值与账面价值。非货币性资产交换同时满足下列条件的,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计量。未同时满足以上条件的非货币性资产交换,应当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成本,不确认损益。在发生补价的情况下,确定换入资产成本时还需考虑收到或支付的补价。

涉及多项资产的非货币性资产交换的计量,企业也应当首先判断是否符合以公允价值计量的两个条件,再分别确定各项换入资产的成本。



关键术语 (Key Terms)

非货币性资产交换 (Non-monetary Assets Exchange)

非货币性资产 (Non-monetary Asset)

货币性资产 (Monetary Asset)

补价 (Boot)

商业实质 (Commercial Substance)

公允价值 (Fair Value)

账面价值 (Book Value)



思考题 (Questions)

一、单选题

- 下列项目中,属于货币性资产的是()。
 - 准备持有至到期的债券投资
 - 长期股权投资
 - 不准备持有至到期的债券投资
 - 交易性金融资产
- 关于商业实质的判断条件,下列说法不正确的是()。
 - 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的风险和金额与换出资产相同,但时间不同
 - 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