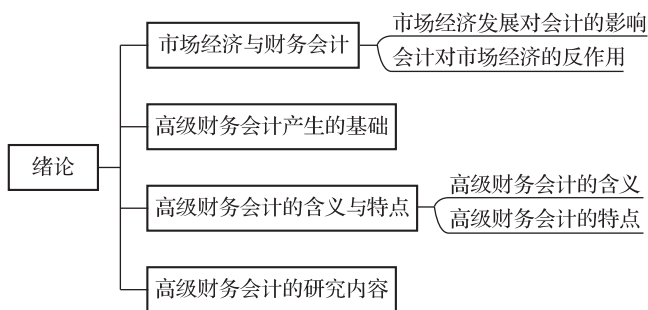


# 第一章

# 绪论

## 知识结构



## 学习目标

### 知识目标：

- 了解市场经济与财务会计的关系；
- 理解高级财务会计产生的基础；
- 掌握高级财务会计的含义与特点；
- 理解高级财务会计的研究内容。

### 能力目标：

通过本章的学习，学生能够理解高级财务会计的含义、作用与特点，以及高级财务会计的主要研究内容。

高级财务会计往往属于国际会计领域前沿性课题或国内经济生活中企业正在面临的难题,即对一些特殊业务、特殊事项的会计问题进行研究。

## 第一节 市场经济与财务会计

会计与经济总是紧密联系在一起。经济离不开会计,会计离不开经济,经济越发展,会计就越重要。一方面,经济的发展直接决定了会计的发展;另一方面,会计对经济有一定的反作用。会计总是依存于一定的社会经济环境而发展的,而社会经济环境的巨大变化必然对会计产生剧烈的冲击和挑战。

### 一、市场经济发展对会计的影响

经济全球化、知识经济快速发展是 21 世纪经济发展的主要特点。随着经济全球化的迅猛发展,世界各国经济越来越相互依赖、相互影响。而会计作为国际通用的商业语言,其准则标准、内容体系、报告方式、工作语言等方面必然要向国际化的方向发展。网络化、信息化、数字化、知识化成为当前经济环境的基本特征,会计的计量手段、会计信息的传播方式等也必然要向网络化和数字化的方向发展。

经济环境的变化对会计发展变化的影响则是最为直接的。不同的经济环境意味着不同的经济体制、市场监管体制等。随着我国社会主义市场经济的建立,对外贸易经济的不断发展,我国的会计体系也经历了由单一到多元再到统一的过程,逐步加深了我国会计体系的国际化协调程度,一方面适应了经济环境的变化,另一方面也更有效地反映了经济的现实情况,促进了经济发展。特别是日益发达的证券市场更加要求会计信息披露充分、及时,而且决定了会计服务对象主要是广大投资者和债权人。

### 二、会计对市场经济的反作用

会计采用专业方法,将各种物质量统一以价值量的形式予以科学的分类、汇总、计算,并采用公认的方式为使用者提出报告。国民经济的发展总量、资源的消耗量、利用率及其他各项经济指标的计算等都离不开会计人员的辛勤工作。

随着社会经济的发展和经济管理的现代化,会计的职能也会随之发生变化,一些新的职能会不断出现。一般认为,会计除了具有核算、监督两个基本职能之外,还有分析经济情况、预测经济前景、参与经济决策等各种职能。随着管理对会计要求的提高,会计核算不仅包括对经济活动的事后核算,还应包括对经济活动的事前核算和事中核算。事前核算的主要形式是进行经济预测与参与决策;事中核算的主要形式则是在计划执行过程中,通过核算和监督相结合的方法,对经济活动进行控制,使之按计划和预定的目标进行。

我国历来对会计工作都相当重视,要求企业经营管理人员除要学好必需的经济理论知识外,还需要具备一些财务会计方面的知识,通晓资金、费用、利润情况,会运用计划、统计的数据分析企业的内外部情况,以有效地从事组织决策工作。为此,会计人员除做好日常的业务工作外,还要为经营者和管理者提供经济参谋,让管理者 and 经营者能真正关心与支持会计

工作,这样才能使会计工作真正发挥其应有的核算、监督及参谋的作用。

## 第二节 高级财务会计产生的基础

高级财务会计产生于会计所处的客观经济环境的变化。高级财务会计是客观经济环境变化引起会计假设松动后,人们对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果。关于高级财务会计的理论基础,主要有以下几个观点:

(1) 阎达五等认为,高级会计学的理论基础有两个:一是客观经济环境的变化造成的会计假设松动,这是高级会计学形成的基础;二是会计原则的强化和延伸使新会计业务有了固定的处理方式,从而促使高级会计学单独成一学科。相应地,高级会计是随着社会经济的发展,人们对原有财务会计的内容进行补充、延伸和开拓的一种会计,即利用财务会计的固有方法对现有财务会计未包括的业务,或者需要深入进行论述的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行反映和监督的会计。

(2) 张文贤等认为,以财务会计目标、会计报表构成要素、会计信息质量特征、会计确认与计量、资本保全为核心的会计理论框架结构并没有完全否定会计四大假设,但至少动摇了会计四大假设。因此,超越会计四大假设的现实是高级财务会计产生的根本原因之一。张文贤等指出,高级财务会计的基本内容包括跨越单一会计主体的会计业务;在特定时期发生的会计业务,如企业解体、破产清算时发生的业务;企业存在的特殊会计业务,如期货、期汇、外币和租赁业务;与特种经营方式企业紧密相关的特有会计业务;某些特殊经营行业的会计业务;等等。

(3) 汤湘希认为,产生高级财务会计的原因有两个:一是社会经济的发展导致现代会计的裂变;二是裂变的会计难于应对技术革新导致的企业重组所形成的新的会计事项。其理论基础有会计主体假设的松动、持续经营假设的松动、会计分期假设的松动及货币计量假设的松动。汤湘希指出,确定高级财务会计研究范围的基本原则如下:理论层面以会计事项是否超越会计假设范围为基本标志;实务层面既体现已颁布的相关规范,又兼顾前瞻性要求;适当考虑与中级财务会计的有效分工和衔接;仅涵盖公司企业会计核算的内容。具体来说,高级财务会计的研究内容包括突破会计核算前提的业务、考虑学科分工与衔接的业务,以及新业务、新领域等。

由此可见,一般认为传统会计四大假设的松动是高级财务会计学的产生根源。我国于2006年2月15日以财政部令第33号部门规章的形式发布了《企业会计准则——基本准则》,并于2014年7月23日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》进行了修改;于2006年2月15日以财会〔2006〕3号部门规章的形式发布了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,于2006年10月30日以财会〔2006〕18号规范性文件的形式下发了《企业会计准则——应用指南》。其中,《企业会计准则第10号——企业年金基金》《企业会计准则第18号——所得税》《企业会计准则第19号——外币折算》《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第21号——租赁》《企业会计准则第22号——金

融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》《企业会计准则第 24 号——套期保值》《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》《企业会计准则第 35 号——分部报告》《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等 12 项具体准则是对涉及特殊会计事项或复杂经济业务的会计处理规定,体现了与《国际财务报告准则》的趋同。因此,传统财务会计理论的突破、修正、深化、完善、延伸与开拓是高级财务会计产生的理论基础。2014 年,财政部修订了《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》,并先后印发了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》《企业会计准则第 40 号——合营安排》《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》,并对相关准则进行了修订,如 2017 年,修订了《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》;印发了《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》。2018 年修订了《企业会计准则第 21 号——租赁》,2019 年修订了《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》,使之进一步与国际准则接轨。

### 第三节 高级财务会计的含义与特点

#### 一、高级财务会计的含义

关于高级财务会计的含义,主要代表性观点如下:

汤云为认为,高级财务会计是相对于中级财务会计而言的。中级财务会计仅限于论述财务会计的基本理论、方法和技术,即通用的课题,而高级财务会计则是针对上述各种专题,对有关问题进行更深层次的阐述。

石本仁认为,高级财务会计主要讲述中级财务会计所没有涉及的一些内容。这些内容的特点可以用三个字来概括:一是“难”,主要体现在会计业务的处理上,包括合并会计、外币业务与外币报表折算会计、物价变动会计,以及衍生工具会计等财务会计学科的四大学难题;二是“特”,包括特殊组织会计和特殊业务会计;三是“新”,体现在一些前沿领域,包括人力资源会计、绿色会计或环境会计及社会责任会计等。

余国杰认为,高级财务会计也称特殊业务会计,主要解决除一般财务会计问题以外的特殊财务会计问题,包括单个企业的特殊财务会计问题,以及企业集团的特殊财务会计问题。

根据以上观点,人们可以得出两点基本认识:一是从学科定位上来看,高级财务会计仍属于财务会计的范畴;二是从研究对象上来看,高级财务会计主要研究财务会计领域中的一些高难度、复杂性的课题,包括一般性行业的复杂财务会计业务及特殊性行业的财务会计业务等。

综上所述,高级财务会计是指在传统财务会计理论和方法的基础上,对于因客观社会经济环境变化而产生的各种背离和突破会计假设核心理论的特殊会计事项,以及某些复杂、疑难、非常规的经济业务和新的会计问题,以新的会计理论进行核算与监督的一种专业会计。

## 二、高级财务会计的特点

人们要想正确理解高级财务会计的含义,还应该正确理解高级财务会计与中级财务会计的联系和区别。这可以从高级财务会计的特点来加深理解。

(1) 从实务体系来看,高级财务会计是适应经济业务不断发展变化对传统财务会计提出的挑战而形成的,以研究会计领域中若干高难问题为主体,并面对学科发展变化而逐步扩大其研究范围和深度。由于传统会计方法对新的业务类型缺乏相应的规范,甚至在有些情况下,受既有观念的制约而无法进行规范,往往不能适应经济业务发展带来的挑战,由此导致会计学界对一系列较为复杂或特殊业务进行专题研究,并逐渐突破中级财务会计的理论基础而形成独立的高级财务会计学。从实务体系来看,高级财务会计具有以下几个特点:

① 高级财务会计多数内容独立于中级财务会计,主要针对中级财务会计未能研究或无法研究的实务问题。

② 高级财务会计主要针对独立的专题进行讨论,内容上并不具有明显的继承性和系统性,各个专题之间也不存在中级财务会计各章节之间的紧密联系和层次关系。

③ 由于高级财务会计基本上是随经济业务发展产生的财务会计新课题,所以在很多方面不能沿用原有的会计处理程序和方法。

(2) 从理论来看,高级财务会计是发展和突破了传统会计的理论框架才得以发展起来的。在这一过程中,高级财务会计既遵循了财务会计的一般原理,又发展和改变了财务会计的理论基础。在高级财务会计的研究中,很多中级财务会计的原则甚至假设都需要进一步完善甚至被超越。事实上,中级财务会计对实务的不适应主要体现在由于相对实务发展,会计理论研究的滞后导致对新业务的处理缺乏足够的理解依据和规范支持;而高级财务会计的独立成科也不仅仅是因为实务和方法的变化,还是通过观念的变革形成新的理论基础。

## 第四节 高级财务会计的研究内容

关于高级财务会计的研究内容,代表性观点主要有以下几个:

(1) 张文贤等认为,高级财务会计的主要研究内容有高级财务会计的伦理准则、合伙企业会计、总分部会计与联合会计报表、外币业务与外币报表折算、合并会计报表(权益联合法和购买法)、合并会计报表(联营法)、合并会计报表(企业内部集团交易损益的处理)、合并会计报表、合并会计报表中的特殊问题、政府会计、非营利组织会计、增值会计、所得税会计、租赁会计、中期报告与分部报告,以及公司清算、改组与重组。

(2) 阎达五等指出,高级会计学的研究内容包括跨越单一会计主体的会计业务,如大型企业的分支机构会计、企业集团或跨国公司的合并会计报表、分部报告、内部转移价格、外币报表折算会计,以及国外非营利组织中的基金会会计等;仅在某类企业中存在的特殊业务会计,如期货、期汇、外币及租赁业务会计等;在某一特定时期发生的会计业务,包括企业解体与破产清算以及物价变动会计等;与特种经营方式企业紧密相关的特有业务,包括企业合伙或合资经营会计,以及上市公司的信息披露制度;一些特殊经营行业的会计业务,包括租赁

公司、期货公司及经纪人公司的会计等。

(3) 余国杰认为,高级财务会计的主要研究内容有企业合并、长期股权投资、合并财务报表、企业所得税、外币交易、外币报表折算、衍生工具、套期保值及租赁。

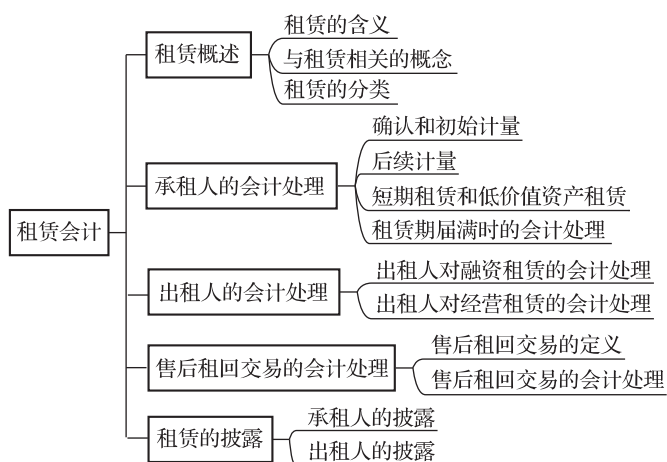
(4) 陈信元认为,高级财务会计的主要研究内容有企业合并、购并日的合并财务报表、购并后的合并财务报表、企业集团内部的存货业务、企业集团内部的长期资产业务、企业集团内部的债券业务、股权结构变动和复杂控股关系、期中合并和合并现金流量表及比例合并、合伙、分支机构会计、公开发行股票公司的信息披露、分部报告和中期财务报告、外币业务、外币财务报表折算、租赁、衍生金融工具、养老金会计,以及债务重组、企业重组与破产清算。

根据以上观点,编者认为,高级财务会计的核心研究内容主要有两个方面:一方面,一般性行业的复杂财务会计,包括企业合并及合并财务报表、所得税会计、租赁会计、物价变动会计、外币业务会计、分部报告与中期报告、债务重组和破产清算会计,以及上市公司的信息披露制度等;另一方面,特殊性行业的财务会计,包括合伙企业会计、分支机构会计、金融企业会计、房地产企业会计,以及政府与非营利组织会计等。

## 第二章

# 租赁会计

### 知识结构



### 学习目标

#### 知识目标：

理解租赁的相关概念和分类，特别是经营租赁和融资租赁的区别；

掌握承租人的会计处理；

掌握出租人经营租赁和融资租赁的会计处理；

了解售后租回交易的账务处理。

#### 能力目标：

通过本章的学习，学生能够灵活运用《企业会计准则第21号——租赁》解决工作中的具体问题，如能够正确设置并登记与租赁业务相关的会计账户，能够正确计算使用权资产、租赁负债等与租赁相关的数据，能够正确地在财务报告中披露与租赁相关的会计信息。

当前,租赁业已经成为一个充满生机和活力的产业。现代租赁就是在企业需要机器设备时,由租赁公司直接购入该项设备之后再转租给企业,以融物代替融资,为企业开辟了一条获取机器设备的新途径。其主要理念源于“只有通过资产的使用而不是拥有资产,才能形成利润”。为了适应社会主义市场经济发展需要,规范租赁的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,2018年12月财政部对《企业会计准则第21号——租赁》进行了修订。

## 第一节 租赁概述

租赁业务作为企业融资的重要形式,越来越多的企业通过租赁的形式获取相关资产的使用权。

### 一、租赁的含义

租赁是指一定期间内,出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。租赁的主要特征是在租赁期内转移资产的使用权,而不是转移资产的所有权。这种转移是有偿的,以支付租金为代价取得使用权。在某些情况下,企业签署的协议所包含的交易虽然未采取租赁的法律形式,但该交易或交易的组成部分就经济实质而言属于租赁业务。

确定一项协议是否属于或包含租赁业务,应重点考虑以下两个因素:

- (1) 履行该协议是否依赖某特定资产。
- (2) 协议是否转移了资产的使用权。

属于租赁业务的,按《企业会计准则第21号——租赁》进行会计处理;属于其他业务的,则按相关会计准则处理。

企业应当判断采取租赁的法律形式的一系列交易是否相关联,是否应当作为一项交易进行处理。企业在进行判断时,如果不把这一系列交易作为一个整体就无法理解其总体经济影响。

### 二、与租赁相关的概念

#### (一) 租赁期

租赁期,是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

承租人有续租选择权,即有权选择续租该资产,且合理确定将行使该选择权的,租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。

承租人有终止租赁选择权,即有权选择终止租赁该资产,但合理确定将不会行使该选择权的,租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

发生承租人可控范围内的重大事件或变化,且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的,承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

**【例 2-1】** (单项选择题)如果租赁合同规定承租人享有优惠购买选择权,而且在租赁开



始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权,则租赁期( )。

- A. 最长不得超过自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日的期间
- B. 最短不得少于自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日的期间
- C. 应该是自租赁开始日起至续租期之日的期间
- D. 不少于 10 年

**【解析】**如果承租人有购买租赁资产的选择权,因购买价格特别优惠,因此,租赁开始日就可以合理确定承租人必定会行使这种购买权,则租赁期最长不得超过自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日的期间。因此,正确答案为 A。

## (二) 租赁开始日

租赁开始日是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。在租赁开始日,出租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁,并确定在租赁期开始日应确认的金额。

**【例 2-2】** (单项选择题)租赁开始日是指( )。

- A. 承租人进行会计处理的日期
- B. 租赁各方就主要租赁条款做出承诺日
- C. 租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者
- D. 租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较晚者

**【解析】**根据租赁开始日定义,正确答案为 C。

## (三) 租赁期开始日

租赁期开始日是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期,表明租赁行为的开始。在租赁期开始日,承租人应当对使用权资产和租赁负债进行初始确认;出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值等进行初始确认。

出租人在租赁开始日不做会计处理,但是要确定租赁类型是经营租赁还是融资租赁,并确定租赁期开始日应确认的金额;而租赁期开始日就是开始计算租赁期的日子,表明租赁行为的开始,需要做会计处理。

## (四) 担保余值

担保余值,是指与出租人无关的一方向出租人提供担保,保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。为了促使承租人谨慎地使用租赁资产,尽量减少出租人自身的风险和损失,租赁协议有时要求承租人或其有关的第三方对租赁资产的余值进行担保,此时的担保余值是针对承租人而言的。除此以外,担保人还可能是独立于承租人和出租人的第三方,如担保公司,此时的担保余值是针对出租人而言的。

**【例 2-3】** 租赁公司将一台大型设备以融资租赁方式租赁给某企业。假定融资租出的设备的租赁到期后余值是 100 万元,分为担保余值和未担保余值。假定担保余值是 90 万元,承租人担保 40 万元,与承租人及其有关的第三方的担保余值是 30 万元,与承租人无关的第三方的担保余值(担保公司担保的余值)是 20 万元;未担保余值是 10 万元。

**【要求】**分别确认承租人和出租人的担保余值。

**【解析】**承租人担保余值 $=40+30=70$ (万元),出租人担保余值 $=70+20=90$ (万元)。

### (五) 未担保余值

未担保余值,是指租赁资产余值中,出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。对出租人而言,如果租赁资产余值中包含未担保余值,则表明这部分余值的风险和报酬并没有转移,其风险应由出租人承担。因此,未担保余值不能作为应收融资租赁款的一部分。

### (六) 可变租赁付款额

可变租赁付款额,是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利,向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化(而非时间推移)而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

### (七) 实质固定付款额

实质固定付款额,是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

### (八) 租赁付款额

租赁付款额,是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项,包括:

- (1) 固定付款额及实质固定付款额,存在租赁激励的,扣除租赁激励相关金额;
- (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额,该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定;
- (3) 购买选择权的行权价格,前提是承租人合理确定将行使该选择权;
- (4) 行使终止租赁选择权需支付的款项,前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权;
- (5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

**【例 2-4】** (单项选择题)某项租赁合同的租赁期为 8 年,承租人每年年末支付租金 200 万元,承租人担保的资产余值为 100 万元,与承租人有关的 A 公司担保余值为 40 万元。就承租人而言,租赁付款额为( )万元。

- A. 1 740                      B. 1 880                      C. 1 700                      D. 1 840

**【解析】** 租赁付款额 =  $200 \times 8 + 100 + 40 = 1\,740$ (万元)。因此,正确答案为 A。

### (九) 租赁收款额

租赁收款额是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项,包括:

- (1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额,存在租赁激励的,扣除租赁激励相关金额;
- (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额,该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定;
- (3) 购买选择权的行权价格,前提是合理确定承租人将行使该选择权;
- (4) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项,前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权;

(5) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

**【例 2-5】** 甲公司从乙公司租入设备一台。租赁合同的主要内容如下:该设备的租赁期为 5 年,每年年末支付租金 200 万元;甲公司即承租人担保的资产余值 8 万元;甲公司的母公司担保的资产余值为 12 万元;担保公司担保金额为 20 万元,未担保余值为 20 万元。

**【要求】** 确定甲公司的租赁付款额与乙公司的租赁收款额。

**【解析】** 甲公司租赁付款额 $=200\times 5+8+12=1\ 020$ (万元)

乙公司租赁收款额 $=1\ 020+20=1\ 040$ (万元)

### 三、租赁的分类

按照不同的划分标准,可以对租赁进行不同的分类。

#### (一) 租赁的基本分类

出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。满足下列标准之一的,即应认定为融资租赁。除融资租赁以外的租赁为经营租赁。

(1) 在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人。这种情况通常是指如果在租赁协议中已将资产的所有权转移给承租人,那么该项租赁应当认定为融资租赁。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使这种选择权。例如,出租人和承租人签订了一项租赁协议,租赁期限为 3 年,租赁期届满时承租人有权以 10 000 元的价格购买租赁资产,在签订租赁协议时估计该租赁资产租赁期届满时的公允价值为 40 000 元,由于购买价格仅为公允价值的 25%,远低于公允价值 40 000 元,如果没有特别的情况,承租人在租赁期届满时将会购买该项资产。在这种情况下,在租赁开始日即可判断该项租赁应当认定为融资租赁。

(3) 即使资产的所有权不转移,但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。这里的“大部分”掌握在租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的 75%以上(含 75%,下同)。需要说明的是,这里的量化标准只是指导性标准,企业在具体运用时,必须以准则规定的相关条件进行判断。这条标准强调的是租赁期占租赁资产使用寿命的比例,而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产,在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的 75%以上时,则这条判断标准不适用,不能使用这条标准确定租赁的分类。

**【例 2-6】** 某项租赁设备全新时的可使用年限为 10 年,已经使用了 2 年,从第 3 年开始租出,租赁期为 6 年。

**【要求】** 分析判断该项租赁是否应当归类为融资租赁。

**【解析】** 由于租赁开始时该设备使用寿命为 8 年,租赁期占使用寿命的 75%(6 年/8 年),符合第(3)条标准,因此,该项租赁应当归类为融资租赁。

(4) 在租赁开始日,租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公允价值。这里的“几乎相当于”通常掌握在 90%(含 90%)以上。需要说明的是,这里的量化标准只是指导性标准,企业在具体运用时,必须以准则规定的相关条件进行判断。

**【例 2-7】** 某出租人的租赁收款额的现值为 610 万元,租赁资产的公允价值为 600

万元。

**【要求】**分析判断该项租赁是否应当归类为融资租赁。

**【解析】**租赁收款额的现值为 610 万元 > 租赁资产公允价值的 90% 即 540 万元 (600 × 90%)，符合第(4)条判断标准，所以该项租赁应当认定为融资租赁。

(5) 租赁资产的性质特殊，如果不进行较大改造，那么只有承租人才能使用。这条标准是指租赁资产是由出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质。这些租赁资产如果不进行较大的重新改制，其他企业通常难以使用。在这种情况下，该项租赁也应当认定为融资租赁。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

- ① 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。
- ② 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。
- ③ 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

## (二) 租赁的其他分类

### 1. 按租赁资产的对象进行分类

按租赁资产的对象不同，租赁可以分为不动产租赁和动产租赁等。前者包括土地租赁、建筑租赁等；后者包括各种设备的租赁等。

### 2. 按租赁资产的投资来源进行分类

按租赁资产的投资来源不同，可以将租赁分为直接租赁、售后租回、杠杆租赁、转租赁等。

(1) 直接租赁是指出租人用自有资金或在资金市场上筹措到的资金购进设备，直接出租给承租人的租赁，即“购进租出”。

(2) 售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务，是指卖主(承租人)将一项自制或外购的资产出售后，又将该项资产从买主(出租人)租回，习惯上称之为“回租”。

(3) 杠杆租赁又被称为平衡租赁或减租租赁，即由贸易方政府向设备出租者提供减税及信贷刺激，而使租赁公司以较优惠条件进行设备出租的一种方式。它是目前较为广泛采用的一种国际租赁方式，是一种利用财务杠杆原理组成的租赁形式。

(4) 转租赁是指承租人在租赁期内将租入的资产出租给第三方的行为。

## 第二节 承租人的会计处理

### 一、确认和初始计量

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债(进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外)。

#### (一) 使用权资产的确认和初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产应当按照成

本进行初始计量,该成本包括:

(1) 租赁负债的初始计量金额。

(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额,存在租赁激励的,扣除已享受的租赁激励相关金额。租赁激励,是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠,包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

(3) 承租人发生的初始直接费用。初始直接费用,是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等,是为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁,则不会发生的成本。

(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。承租人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对此项成本进行确认和计量。

前述成本属于为生产存货而发生的,适用《企业会计准则第 1 号——存货》。

**【例 2-8】** 2016 年 12 月 28 日,甲公司与乙公司签订了一份租赁合同租一条生产线。合同主要内容如下:

- (1) 租赁期开始日:租赁物运抵甲公司生产车间之日(2017 年 1 月 1 日)。
- (2) 租赁期:从租赁期开始日算起 36 个月(2017 年 1 月 1 日~2019 年 12 月 31 日)。
- (3) 租金支付方式:自租赁期开始日起每年年末支付租金 2 000 000 元。
- (4) 该生产线在 2017 年 1 月 1 日乙公司的账面价值和公允价值都为 5 154 000 元。
- (5) 出租人的租赁内含利率为 8%(年利率)。
- (6) 该生产线为全新设备,估计使用年限为 5 年。已知 $(P/A, 8\%, 3) = 2.577$ 。

已知在租赁谈判和签订租赁合同过程中甲公司发生可归属于租赁项目的手续费、差旅费 20 000 元,用银行存款支付。 $(P/A, 8\%, 3) = 2.577$ 。

**【要求】**承租人的会计处理。

**【解析】**租赁负债 $= 2\,000\,000 \times (P/A, 8\%, 3) = 2\,000\,000 \times 2.577 = 5\,154\,000$ (元);使用权资产 $= 5\,154\,000 + 20\,000 = 5\,174\,000$ (元)。

借:使用权资产	5 174 000
贷:租赁负债	5 154 000
银行存款	20 000

## (二) 租赁负债的确认和初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

在计算租赁付款额的现值时,承租人应当采用租赁内含利率作为折现率;无法确定租赁内含利率的,应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

租赁内含利率,是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

承租人增量借款利率,是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产,在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

**【例 2-9】** 2017 年 12 月 30 日,甲公司与乙公司签订了一份租赁合同租一架飞机,租赁期 5 年,每年需付租金 8 000 000 元,共计 40 000 000 元。出租人的租赁内含利率未知,找到

承租人增量借款利率为 10%。已知  $(P/A, 10\%, 5) = 3.790$ 。

**【要求】**承租人的租赁负债为多少？

**【解析】**租赁负债 =  $8\,000\,000 \times (P/A, 10\%, 5) = 8\,000\,000 \times 3.790 = 30\,320\,000$  (元)

## 二、后续计量

在租赁期开始日后,承租人应当按照《企业会计准则 21 号——租赁》的规定,采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

(1) 承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定,对使用权资产计提折旧。承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的,应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的,应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。租赁资产的折旧方法一般包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。如果承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保,则应计折旧总额为租赁开始日使用权资产的入账价值扣除担保余值后的余额;如果承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保,则应计折旧总额为租赁开始日使用权资产的入账价值。

(2) 承租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定,确定使用权资产是否发生减值,并对已识别的减值损失进行会计处理。

(3) 承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用,并计入当期损益。按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

(4) 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

(5) 在租赁期开始日后,发生下列情形的,承租人应当重新确定租赁付款额,并按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债:

① 因依据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定,续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化,或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的,应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。

② 因依据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定,购买选择权的评估结果发生变化的,应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。

在计算变动后租赁付款额的现值时,承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率;无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的,应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

(6) 在租赁期开始日后,根据担保余值预计的应付金额发生变动,或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的,承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在这些情形下,承租人采用的折现率不变;但是,租赁付款额的变动源自浮动利率变动的,使用修订后的折现率。

(7) 承租人在根据《企业会计准则第 21 号——租赁》或因实质固定付款额变动重新计量租赁负债时,应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零,

但租赁负债仍需进一步调减的,承租人应当将剩余金额计入当期损益。

(8) 租赁发生变更且同时符合下列条件的,承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理:

- ① 该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围。
- ② 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

租赁变更,是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更,包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权,延长或缩短合同规定的租赁期等。

(9) 租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的,在租赁变更生效日,承租人应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定分摊变更后合同的对价,按照规定重新确定租赁期,并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

(10) 在计算变更后租赁付款额的现值时,承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率;无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的,应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。租赁变更生效日,是指双方就租赁变更达成一致的日期。

(11) 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的,承租人应当相应调减使用权资产的账面价值,并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的,承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

### 三、短期租赁和低价值资产租赁

短期租赁,是指在租赁期开始日,租赁期不超过 12 个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。低价值资产租赁,是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。低价值资产租赁的判定仅与资产的绝对价值有关,不受承租人规模、性质或其他情况影响。承租人转租或预期转租租赁资产的,原租赁不属于低价值资产租赁。

对于短期租赁和低价值资产租赁,承租人可以选择确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的,承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额,在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的,承租人应当采用该方法。

进行简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的,承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

**【例 2-10】** 2018 年 1 月 1 日,甲公司向乙公司租入办公设备一台,租期为 1 年。在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等共计 1 000 元。该设备的价值为 2 000 000 元,预计使用年限为 10 年。租赁合同规定,租赁开始日(2018 年 1 月 1 日)甲公司向乙公司一次性支付租金 1 200 000 元。租赁期届满后,乙公司收回设备。假设 2018 年甲公司实现销售收入 200 000 元。根据租赁合同规定,甲公司应按照销售收入的 5% 计算可变租赁付款额,这 1 年应支付给乙公司的租金为 10 000 元。

**【要求】** 做出承租人的会计处理。

**【解析】** 此项租赁期限未超过 1 年,应作为短期租赁处理。

甲公司的账务处理如下:

2018 年 1 月 1 日:

支付初始直接费用:

借:管理费用	1 000
贷:银行存款	1 000

支付租金:

借:预付账款	1 200 000
贷:银行存款	1 200 000

2018年1月31日—2018年12月31日,每月分摊租金:

借:管理费用	100 000
贷:预付账款	100 000

2018年12月31日,计算可变租赁付款额:

借:销售费用	10 000
贷:其他应付款——乙公司	10 000

#### 四、租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时,承租人对租赁资产的处理通常有三种情况:返还、优惠续租和留购。

##### 1. 返还租赁资产

租赁期届满,承租人在向出租人返还租赁资产时,通常借记“租赁负债”“累计折旧”账户,贷记“使用权资产”账户。

##### 2. 优惠续租租赁资产

如果承租人行使优惠续租选择权,则应视同该项租赁一直存在而进行相应的会计处理,如继续支付租金等。如果租赁期届满时承租人没有续租,承租人在向出租人返还租赁资产时,其会计处理同上述返还租赁资产的会计处理。承租人在按租赁协议规定向出租人支付违约金时,借记“营业外支出”账户,贷记“银行存款”等账户。

##### 3. 留购租赁资产

在享有优惠购买选择权的情况下,承租人在支付购买价款时,应借记“租赁负债”账户,贷记“银行存款”等账户。

### 第三节 出租人的会计处理

#### 一、出租人对融资租赁的会计处理

##### (一) 确认和初始计量

在租赁期开始日,出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款,并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时,应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。



租赁收款额,是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项,包括:

(1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额,存在租赁激励的,扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额,该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。

(3) 购买选择权的行权价格,前提是合理确定承租人将行使该选择权。

(4) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项,前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

(5) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

在转租的情况下,若转租的租赁内含利率无法确定,转租出租人可采用原租赁的折现率(根据与转租有关的初始直接费用进行调整)计量转租投资净额。

**【例 2-11】** 沿用【例 2-8】。2016 年 12 月 28 日,甲公司与乙公司签订了一份租赁合同租一条生产线。合同主要内容如下:

(1) 租赁期开始日:租赁物运抵甲公司生产车间之日(2017 年 1 月 1 日)。

(2) 租赁期:从租赁期开始日算起 36 个月(2017 年 1 月 1 日~2019 年 12 月 31 日)。

(3) 租金支付方式:自租赁期开始日起每年年末支付租金 2 000 000 元。

(4) 该生产线在 2017 年 1 月 1 日乙公司的账面价值和公允价值都为 5 154 000 元。

(5) 出租人的租赁内含利率为 8%(年利率)。

(6) 该生产线为全新设备,估计使用年限为 5 年。

(7) 2017 年和 2018 年,甲公司每年按该生产线所生产的 A 产品年销售收入的 1%向乙公司支付经营分享收入。

已知 2017 年、2018 年甲公司分别实现 A 产品销售收入 20 000 000 元和 30 000 000 元。根据合同规定,这两年应向甲公司取得的经营分享收入分别为 200 000 元和 300 000 元。 $(P/A, 8\%, 3) = 2.577$ 。

**【要求】** 对出租方的相关业务进行账务处理。

**【解析】** 根据题意,针对乙公司的账务处理,进行如下分析:

(1) 判断租赁类型。本例中,租赁期(3 年)占租赁资产尚可使用年限(5 年)的 60%,小于 75%,没有满足融资租赁的第(3)条标准;但是,租赁收款额的现值 5 154 000 元( $2\,000\,000 \times 2.577$ )大于租赁资产公允价值的 90%,即 4 680 000 元( $5\,200\,000 \times 90\%$ ),满足租赁资产的第(4)条标准,因此,出租方应当将该项租赁认定为融资租赁。

(2) 计算租赁开始日租赁收款额及其现值。

租赁收款额 =  $[(2\,000\,000 \times 3 + 0) + 0] + 0 = 6\,000\,000$ (元)

租赁收款额的现值 =  $2\,000\,000 \times (P/A, 8\%, 3) = 5\,154\,000$ (元)

(3) 账务处理如下:

借:长期应收款——应收融资租赁款	5 154 000
贷:融资租赁资产	5 154 000

## (二) 后续计量

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。该周期性利率,是按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定所采用的折现率或者修订后的折现率。

出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定,对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。

出租人将应收融资租赁款或其所在的处置组划分为持有待售类别的,应当按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》进行会计处理。

出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。

**【例 2-12】** 沿用【例 2-11】。

**【要求】** 对出租方的可变租赁付款额进行账务处理。

**【解析】** 2017 年 12 月 31 日,根据合同规定应向甲公司收取经营分享收入 200 000 元。

借:应收账款——甲公司	200 000	
贷:租赁收入		200 000

2018 年 12 月 31 日,根据合同规定,应向甲公司收取经营分享收入 300 000 元。

借:应收账款——甲公司	300 000	
贷:租赁收入		300 000

## (三) 融资租赁变更

1. 租赁发生变更且同时符合下列条件的,出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理

- (1) 增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围。
- (2) 与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

2. 租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理的,出租人应当分别下列情形对变更后的租赁进行处理

(1) 在租赁开始日生效,该租赁会被分类为经营租赁的,出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理,并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。

(2) 更在租赁开始日生效,该租赁会被分类为融资租赁的,出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。

## (四) 租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时,出租人应区别以下情况进行会计处理:

(1) 收回租赁资产。通常,出租人收回租赁资产有可能出现以下两种情况:

① 存在担保余值或未担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时,借记“融资租赁资产”账户,贷记“长期应收款——应收融资租赁款”账户。

② 担保余值和未担保余值均不存在。此时,出租人无需进行会计处理,只需进行相应的备查登记。

(2) 优惠续租租赁资产。优惠购买选择权是指在租赁期满时,出租人以优惠的价格将

出租的资产卖给承租人,而承租人可以选择购买也可以选择不购买。在租赁开始时,承租企业的会计在做账时对于将来企业是否会选择购买要预先判断并确定,不然算不出整个租赁合同承租人的支出。如果所订立的购价预计远低于行使选择权时的公允价值,那就判定企业是会选择购买的。

所订立的购价预计远低于行使选择权时的公允价值是指承租人购买租赁资产的价格远低于该项资产在购买当时的公允价值。其中,公允价值就是这个资产在当时市场上的正常公平交易的价格。如果承租人行使优惠续租选择权,则出租人应视同该项租赁一直存在而进行相应的会计处理。比如,可能继续分配未实现融资收益等。如果租赁期届满时承租人没有续租,承租人向出租人返还租赁资产时,其会计处理同上述收回租赁资产的会计处理。

(3) 留购租赁资产。租赁期届满时,承租人行使了优惠购买选择权。出租人按收到的承租人支付的购买资产的价款,借记“银行存款”等账户,贷记“长期应收款——应收融资租赁款”账户。

**【例 2-13】** 沿用【例 2-11】。

**【要求】** 出租方租赁期届满时的账务处理。

**【解析】** 2019 年 12 月 31 日,根据合同规定乙公司收回生产线,该租赁不存在担保余值和未担保余值,所以将该生产线从甲公司收回,作备查登记。

## 二、出租人对经营租赁的会计处理

在租赁期内各个期间,出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法,将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的,出租人应当采用该方法。

出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化,在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊,分期计入当期损益。

对于经营租赁资产中的固定资产,出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧;对于其他经营租赁资产,应当根据该资产适用的企业会计准则,采用系统合理的方法进行摊销。

出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定,确定经营租赁资产是否发生减值,并进行相应会计处理。

出租人取得的与经营租赁有关的未计入租赁收款额的可变租赁付款额,应当在实际发生时计入当期损益。

经营租赁发生变更的,出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理,与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。

### (一) 对租金的会计处理

对租金的会计处理为:在确认各期租金收入时,借记“应收账款”“其他应收款”“预收账款”等账户,贷记“租赁收入”等账户;在实际收到租金时,借记“银行存款”等账户,贷记“应收账款”或“其他应收款”等账户。

**【例 2-14】** 沿用【例 2-10】资料。

**【要求】** 编制出租人的相关会计分录。

**【解析】**出租人应将其作为经营租赁处理。在确认租金收入时,按照直线法确认为各期的收入,此项租赁每月应确认的租金收入为 100 000 元。

乙公司的账务处理如下:

2018 年 1 月 1 日,收到租金:

借:银行存款	1 200 000
贷:预收账款	1 200 000

2018 年 1 月 31 日—2018 年 12 月 31 日,每月分摊租金:·:

借:预收账款	100 000
贷:租赁收入	100 000

### (二) 对初始直接费用的会计处理

经营租赁中出租人发生的初始直接费用,应当计入当期损益。金额较大的应当资本化,在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益。对于经营租赁资产中的固定资产,应当采用出租人对类似应计提折旧资产通常所采用的折旧政策计提折旧。

### (三) 对可变租赁付款额的会计处理

出租人收到的可变租赁付款额时应当在实际发生时计入当期损益,借记“银行存款”账户,贷记“租赁收入”账户。

**【例 2-15】** 沿用【例 2-10】资料。

**【要求】** 编制乙公司的会计分录。

**【解析】** 相应的会计分录如下:

2018 年 12 月 31 日:

借:银行存款	10 000
贷:租赁收入	10 000

## 第四节 售后租回交易的会计处理

### 一、售后租回交易的定义

售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务,是指卖主(承租人)将一项自制或外购的资产出售后,又将该项资产从买主(出租人)租回。在售后租回交易方式下,卖主同时是承租人,买主同时是出租人。通过售后租回交易,资产的原所有者(承租人)在保留对资产的占有权、使用权和控制权的前提下,将固定资产转化为货币资本,在出售时可取得全部价款的现金,而租金则是分期支付的,从而获得了所需的资金;而资产的新所有者(出租人)通过售后租回交易,找了一个风险小、回报有保障的投资机会。

由于在售后租回交易中资产的售价和租金是相互关联的,是以一揽子方式谈判的,是一并计算的,因此资产的出售和租回实质上是同一笔业务。

## 二、售后租回交易的会计处理

承租人和出租人应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定,评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

### (一) 售后租回交易中的资产转让属于销售

售后租回交易中的资产转让属于销售的,承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分,计量售后租回所形成的使用权资产,并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失;出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理,并根据本准则对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同,或者出租人未按市场价格收取租金,则企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理,将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理;同时,承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失,出租人按市场价格调整租金收入。

在进行上述调整时,企业应当基于以下两者中更易于确定的项目:销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

### (二) 售后租回交易中的资产转让不属于销售

售后租回交易中的资产转让不属于销售的,承租人应当继续确认被转让资产,同时确认一项与转让收入等额的金融负债,并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理;出租人不确认被转让资产,但应当确认一项与转让收入等额的金融资产,并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。

## 第五节 租赁的披露

### 一、承租人的披露

承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中,租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示。

在利润表中,承租人应当分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。

在现金流量表中,偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出,支付的按《企业会计准则第 21 号——租赁》简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。

#### (一) 披露与租赁有关的信息

承租人应当在附注中披露与租赁有关的下列信息:

- (1) 各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额。
- (2) 租赁负债的利息费用。
- (3) 计入当期损益的按《企业会计准则第 21 号——租赁》简化处理的短期租赁费用和低价值资产租赁费用。
- (4) 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额。
- (5) 转租使用权资产取得的收入。
- (6) 与租赁相关的总现金流出。
- (7) 售后租回交易产生的相关损益。
- (8) 其他按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应当披露的有关租赁负债的信息。

承租人应用《企业会计准则第 21 号——租赁》对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的,应当披露这一事实。

## (二) 披露的其他定性和定量信息

承租人应当根据理解财务报表的需要,披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括:

- (1) 租赁活动的性质,如对租赁活动基本情况的描述。
- (2) 未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出。
- (3) 租赁导致的限制或承诺。
- (4) 其他相关信息。

## 二、出租人的披露

出租人应当根据资产的性质,在资产负债表中列示经营租赁资产。

### (一) 披露与融资租赁有关的信息

出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息:

- (1) 销售损益、租赁投资净额的融资收益以及与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入。
- (2) 资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额,以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额。
- (3) 未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。

### (二) 披露与经营租赁有关的信息

出租人应当在附注中披露与经营租赁有关的下列信息:

- (1) 租赁收入,并单独披露与未计入租赁收款额的可变租赁付款额相关的收入。
- (2) 将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开,并按经营租赁固定资产的类别提供《企业会计准则第 4 号——固定资产》要求披露的信息。
- (3) 资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额,以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额。

### (三) 披露的其他定性和定量信息

出租人应当根据理解财务报表的需要,披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括:

- (1) 租赁活动的性质,如对租赁活动基本情况的描述。
- (2) 对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况。
- (3) 其他相关信息。



### 案例分析 >>>>

甲企业于2017年12月31日将一台公允价值为283.41万元的大型专用设备以融资租赁方式租赁给乙企业(乙企业资产总额为800万元)。双方签订合同,从2017年1月1日起乙企业租赁该设备3年,每年年末支付租金80万元,乙企业的母公司担保的资产余值为50万元,另外担保公司担保金额为30万元,租赁开始日估计资产余值为90万元,租赁合同规定的租赁内含利率为7%,则乙企业在租赁开始日应计入使用权资产的金额是多少?已知: $(P/A, 7\%, 3) = 2.624$ ,  $(P/F, 7\%, 3) = 0.816$ 。



### 实战演练 >>>>

#### 一、单项选择题

1. 租赁开始日是指( )。
  - A. 承租人进行会计处理的日期
  - B. 租赁各方就主要租赁条款做出承诺日
  - C. 租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者
  - D. 租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较晚者
2. 如果租赁合同规定承租人享有优惠购买选择权,而且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权,则租赁期( )。
  - A. 最长不得超过自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日的期间
  - B. 最短不得少于自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日的期间
  - C. 应该是自租赁开始日起至续租期之日的期间
  - D. 不少于10年
3. 就承租人而言,担保余值是指( )。
  - A. 租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值
  - B. 租赁资产的最终残值
  - C. 由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值
  - D. 由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值加上与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值
4. 承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用,如印花税、佣金、律师费、差旅费等,应当( )。
  - A. 确认为当期费用
  - B. 计入租入资产价值

C. 部分计入当期费用,部分计入租赁成本 D. 计入其他应收款

5. 2019年1月1日,甲企业租入一台设备。租赁资产的原账面价值为35万元,合同规定每年年末支付10万元租金,租赁期为4年,承租人无优惠购买选择权,租赁开始日估计资产余值为4万元,承租人提供资产余值的担保金额为2万元,另外担保公司提供资产余值的担保金额为1万元。在租赁开始日为安装设备支付工程承包商设备安装费15万元。按照合同约定从租赁期的第二年起,再按本项目营业收入的3%收取租金(假定2019年度本项目的营业收入为1000万元),则租赁付款额为( )万元。

A. 42                      B. 43                      C. 44                      D. 45

6. 某项租赁的租赁期为7年,每年年末支付租金100万元,承租人担保的资产余值为50万元,与承租人有关的A公司担保余值为10万元,租赁期间,可变租赁付款额20万元。独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值为30万元,未担保余值为10万元。就出租人而言,租赁收款额为( )万元。

A. 770                      B. 2 090                      C. 790                      D. 340

7. 2018年1月1日,甲企业从丁公司租入办公设备一套,租赁合同规定:租赁期为5年,第一年免租金,第二年和第三年各付租金15万元,第四年和第五年各付租金25万元,租金总额共计80万元。甲公司在租赁期的第一年和第二年应确认的租金费用分别为( )万元。

A. 0,15                      B. 0,20                      C. 15,15                      D. 16,16

8. 甲公司于2019年1月1日采用租赁方式从乙公司租入机器设备一台,租期为4年,设备价值为200万元,预计使用年限为12年。租赁合同规定:第一年免租金;第二年至第四年的租金分别为36万元、34万元、26万元;第二年至第四年的租金于每年年初支付。另外,乙公司还承担了甲公司的费用2万元,则2019年甲公司应就此项租赁确认的租金费用为( )万元。

A. 31.3                      B. 24                      C. 32                      D. 23.5

## 二、多项选择题

1. 在租赁业务中,与资产所有权有关的风险是指( )。

- A. 由于经营情况变化造成相关收益的减少
- B. 由于资产增值而实现的收益
- C. 由于资产闲置造成的损失
- D. 未实现或有租金
- E. 由于技术陈旧等造成的损失

2. 如果承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购价预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,则租赁付款额应包括( )。

- A. 购买价格
- B. 承租人应支付或可能被要求支付的各种款项
- C. 未担保余值
- D. 或有租金
- E. 担保余值



3. 在租赁合同中没有规定优惠购买选择权的情况下,构成出租人的租赁收款额的有( )。
- 租赁期内,承租人支付的租金之和
  - 租赁期届满时,由承租人担保的资产余值
  - 租赁期届满时,与承租人有关的第三方担保的资产余值
  - 租赁期届满时,由承租人和出租人均无关的第三方担保的资产余值
  - 承租人行使优惠购买选择权而支付的任何款项
4. 对于出租人,判断融资租赁的标准,下列表述中正确的有( )。
- 在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人,判断为融资租赁
  - 承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购价预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,判断为融资租赁
  - 当在开始此次租赁前其已使用年限除以该资产全新时可使用年限的值不小于75%,且租赁期除以租赁开始日租赁资产尚可使用年限的值不小于75%时,判断为融资租赁
  - 当在开始此次租赁前其已使用年限除以该资产全新时可使用年限的值小于75%,且租赁期除以租赁开始日租赁资产尚可使用年限的值不小于75%时,判断为融资租赁
  - 在开始此次租赁前其已使用年限没有超过资产全新时可使用年限的75%,最低租赁付款额现值或最低租赁收款额现值占租赁资产原账面价值的90%以上(含90%),则应被认定为融资租赁
5. 下列项目中,影响租入固定资产入账价值的有( )。
- 租赁付款额
  - 租入固定资产支付的租赁合同印花税
  - 出租人内含利率
  - 租赁资产的公允价值
  - 租入固定资产的预计使用年限
6. 根据《企业会计准则》,下列对租赁资产计提折旧的说法,正确的有( )。
- 在承租人对租赁资产余值提供担保时,应提的折旧总额为租入固定资产的入账价值减去担保余值
  - 在承租人未对租赁资产余值提供担保时,应提的折旧总额为租赁开始日租入固定资产的入账价值
  - 在能够合理确定租赁期届满时承租人将会取得租赁资产所有权时,应以租赁开始日租赁资产尚可使用年限作为折旧期间
  - 在无法合理确定租赁期届满时承租人能够取得租赁资产的所有权时,应以租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较长者作为折旧期间
  - 在计提租赁资产折旧时,不能采用与自有应折旧资产相同的折旧政策
7. 承租人应在财务会计报告中披露与租赁有关的事项包括( )。
- 各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额
  - 租赁负债的利息费用
  - 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额
  - 与租赁相关的总现金流出
  - 售后租回交易产生的相关损益

### 三、会计处理题

1. 甲股份有限公司(以下简称甲公司)于2019年1月1日从乙租赁公司(以下简称乙公司)租入一台全新设备,用于行政管理。租赁合同的主要条款如下:

(1) 租赁起租日:2019年1月1日。

(2) 租赁期限:2019年1月1日至2020年12月31日。甲公司应在租赁期满后将设备归还给乙公司。

(3) 租金总额:240万元。

(4) 租金支付方式:在起租日预付租金160万元,2019年年末支付租金40万元,租赁期满时支付租金40万元。起租日,该设备在乙公司的账面价值为1000万元,公允价值为1000万元。该设备预计使用年限为10年。甲公司在2019年1月1日的资产总额为2400万元。甲公司按期支付租金,并在每年年末确认与租金有关的费用。乙公司在每年年末确认与租金有关的收入。同期银行增量借款年利率为6%。假定不考虑在租赁过程中发生的其他相关税费。

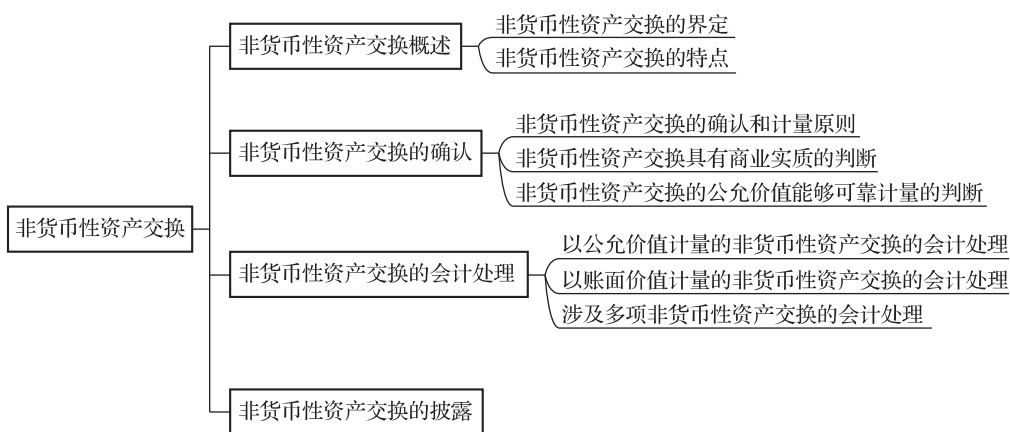
**【要求】**(1) 判断此项租赁的类型,并简要说明理由。

(2) 编制乙公司与租金收取有关的会计分录。

## 第三章

# 非货币性资产交换

### 知识结构



### 学习目标

#### 知识目标：

- 掌握非货币性资产交换的计量方法与会计处理；
- 理解货币性资产和非货币性资产的区别；
- 了解非货币性资产交换具有商业实质的判断方法。

#### 能力目标：

通过本章的学习,学生能够运用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》解决实际工作中的具体问题,能够正确核定换入资产的价值,以及对换出资产做出正确的会计处理。

非货币性资产交换是一种不以货币为媒介、非经常性的特殊交易业务。非货币性资产交换为满足企业生产经营需要、减少货币性资产流出、加快资金周转提供了新的途径。2006年财政部颁布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》明确了非货币性资产在交换时确认和计量的基本原则和处理办法,重新引入了公允价值计量模式。本章重点介绍非货币性资产交换的确认、计量和报告。

为了与新修订的新收入准则、新金融工具准则及新租赁准则进行协调,同时对于原非货币性资产交换准则实施过程中的实务问题进行明确,以提高会计信息质量,财政部于2019年5月发布了修订后的《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”)。修订后的准则自2019年6月10日起施行。

## 第一节 非货币性资产交换概述

### 一、非货币性资产交换的界定

非货币性资产交换是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地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)。其中,货币性资产是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利,包括现金、银行存款、应收账款、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。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》适用于所有非货币性资产交换,但下列各项适用其他相关会计准则:

- (1) 企业以存货换取客户的非货币性资产的,适用《企业会计准则第14号——收入》。
- (2) 非货币性资产交换中涉及企业合并的,适用《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。
- (3) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的,金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》。
- (4) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第21号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款等的,相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第21号——租赁》。
- (5) 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的,或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制,且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的,适用权益性交易的有关会计处理规定。

## 二、非货币性资产交换的特点

### 1. 非货币性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

在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。

### 2. 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

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)的比例低于25%的,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《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定。

**【例 3-1】** (多项选择题)甲股份有限公司发生的下列非关联交易中,属于非货币性资产交换的有( )。

A. 以公允价值为 260 万元的固定资产换入乙公司账面价值为 320 万元的无形资产,并支付补价 80 万元

B. 以账面价值为 280 万元的固定资产换入丙公司公允价值为 200 万元的一项专利权,并收到补价 30 万元

C. 以公允价值为 320 万元的长期股权投资换入丁公司账面价值为 460 万元的长期股权投资,并支付补价 140 万元

D. 以账面价值为 420 万元、准备持有至到期的长期债券投资换入戊公司公允价值为 390 万元的一台设备,并收到补价 30 万元

**【解析】** A: 支付的补价 $\div$ (换出资产的公允价值+支付的补价) $\times 100\% = 80 \div (260 + 80) \times 100\% = 23.53\% < 25\%$

B: 收到的补价 $\div$ (换入资产的公允价值+收到的补价) $\times 100\% = 30 \div (200 + 30) \times 100\% = 13.04\% < 25\%$

C: 支付的补价 $\div$ (换出资产的公允价值+支付的补价) $\times 100\% = 140 \div (320 + 140) \times 100\% = 30.43\% > 25\%$

D: 收到的补价 $\div$ (换入资产的公允价值+收到的补价) $\times 100\% = 30 \div (390 + 30) \times 100\% = 7.14\% < 25\%$

因此,正确答案为 ABD。

## 第二节 非货币性资产交换的确认

### 一、非货币性资产交换的确认和计量原则

#### (一) 非货币性资产交换的确认原则

企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认,对换出资产终止确认:

(1) 对于换入资产,企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认。

(2) 对于换出资产,企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的,企业在资产负债表日应当按照下列原则进行处理:

① 换入资产满足资产确认条件,换出资产尚未满足终止确认条件的,在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债。

② 换入资产尚未满足资产确认条件,换出资产满足终止确认条件的,在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

#### (二) 非货币性资产交换的计量原则

在非货币性资产交换中,换入资产的入账成本有公允价值和账面价值两种计量方法。非货币性资产交换同时满足下列两个条件的,应当以公允价值计量。

(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。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值为基础计量,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、非货币性资产交换具有商业实质的判断

商业实质是指必须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,或者是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。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。

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、时间分布或金额方面与换出资产显著不同

(1) 未来现金流量的风险、金额相同,时间不同。比如,某企业以一批工程物资换入一项设备,因二者的流动性不同,产生现金流量的时间不同,所以上述工程物资与固定资产产生的未来现金流量显著不同。

(2) 未来现金流量的时间、金额相同,但风险不同。例如,某企业以其不准备持有至到

期的债券换入一栋办公楼以备出租,该企业预计未来每年收到的债券利息与办公楼租金在金额和流入时间上相同,但取得债券利息通常风险很小,而办公楼租金的取得则取决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,所以上述债券与办公楼产生的未来现金流量显著不同。

(3) 未来现金流量的风险、时间相同,但金额不同。例如,某企业以其商标权换入另一企业一项专利技术,预计两项无形资产的使用寿命相同,且风险相同,但是换入的专利技术是新开发的,预计该专利技术在使用初期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,两者产生的现金流量金额差异明显,所以上述商标权与专利技术产生的未来现金流量显著不同。

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重大的

例如,某企业以一项非专利技术换入另一企业拥有的长期股权投资,该项非专利技术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,但对换入企业而言,换入该项长期股权投资使其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非专利技术有较大差异;对方换入的非专利技术能够解决生产中的技术难题,从而对其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。

企业应该按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量,选择恰当的折现率对其进行折现以确定预计未来现金流量现值。

### 三、非货币性资产交换的公允价值能够可靠计量的判断

符合下列情形之一的,表明非货币性资产交换的公允价值能够可靠计量:

#### 1. 换入资产或换出资产存在活跃市场

活跃市场存在的公开标价是公允价值的最好证据。这是因为公允价值是公平交易中自愿的买方和自愿的卖方之间所达成的价格。如果易于而且稳定地从交易所、交易商、经纪人、行业集团、定价机构获得标价,而且标价代表了公平交易基础上实际并经常发生的市场交易,那么金融工具应被视为存在活跃市场。如果存在活跃市场的公开标价,那么可以用其计量金融资产或金融负债。

换入资产或换出资产存在活跃市场的公开标价,企业以其作为公允价值计量金融资产、金融负债时,还应注意以下事项:

(1) 对于已持有的金融资产或将发行的金融负债,以卖出价作为恰当的市场标价;对于将获得的资产或已经持有的负债,以买入价作为恰当的市场标价。这是因为金融资产将以转让的方式变现,金融负债则可以买入的方式清偿。

(2) 如果无法取得现行市价,只要交易日以后的经济情况没有发生变化,那么最近的交易价格可以作为当前公允价值的依据。例如,计量日恰逢交易所休市,如果交易日至计量日无重大变化发生,那么可以以最后交易日的市价作为公允价值来计量。

(3) 如果无法取得现行市价,而且交易日后经济情况发生重大变化,那么应通过参照类

似金融工具的现行价格确定。

(4) 如果能够取得证据证明最后的交易价格并不是公允价值,如反映了主体在强迫交易、强迫清算或者亏本抛售中收取或支付的金额,那么需要调整交易价格。

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,企业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

对于同类或者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,企业应当以同类或类似资产的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

这种情况应当采用估价技术确定资产的公允价值。估价技术包括使用熟悉情况的各方自愿进行的近期公平市场交易价格、参照本质相同的其他金融工具的现行公允价值、折现现金流量分析、期权定价模型。

为了保证估价技术确定公允价值的客观性,企业应该注意以下几点:

(1) 如果有一项估价技术被市场参与者普遍用于金融工具定价,并且已证实该技术能够提供对实际市场交易中所获得价格的可靠估计,那么主体应该使用该技术。也就是说,有公认有效的估价技术就应当使用这种技术。

(2) 估价技术所需要的参数应当最大限度地使用市场输入变量,最小限度地使用主体特定输入变量。

(3) 估价技术应当包括市场参与者定价时所考虑的所有因素,并且与金融工具定价时所采用的公认经济方法一致。

(4) 应当使用相同金融工具可观测的市场数据对估价技术进行定期校正和有效性验证。

## 第三节 非货币性资产交换的会计处理

### 一、以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

#### (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,应将换出资产的公允价值加上支付的补价(或减收到的补价)和应支付的相关税费作为换入资产的成本,将公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益,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。

#### 1. 不涉及补价的情况

在不涉及补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的公允价值} + \text{相关税费}$$



## 2. 涉及补价的情况

(1) 支付补价。在支付补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的公允价值} + \text{相关税费} + \text{支付的补价}$$

(2) 收到补价。在收到补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的公允价值} + \text{相关税费} - \text{收到的补价}$$

### (二) 换出资产的公允价值与其账面价值的差额的处理

换出资产的公允价值与其账面价值的差额,应当分以下几种情况进行处理:

(1) 换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产的公允价值和换出资产的账面价值的差额应计入资产处置损益。

(2) 换出资产为长期股权投资的,换出资产的公允价值和换出资产的账面价值的差额应计入投资收益。

### (三) 相关税费的处理

(1) 与换出资产有关的相关税费与出售资产相关税费的会计处理相同。

(2) 与换入资产有关的相关税费与购入资产相关税费的会计处理相同。

### (四) 具体会计处理示例

#### 1. 不涉及补价的会计处理

下面举例说明不涉及补价的会计处理。

**【例 3-2】** 甲、乙公司为增值税一般纳税人。2019 年 8 月,甲公司以生产经营过程中使用的一台机床交换乙公司生产的一批复印机,将换入的复印机作为固定资产管理。机床的账面原价为 150 万元,在交换日的累计折旧为 45 万元,公允价值为 100 万元。复印机的账面价值为 110 万元,在交换日的市场价格为 100 万元,计税价格等于市场价格。乙公司换入甲公司的机床是生产复印机过程中需要使用的机床。

假设甲公司此前没有为该机床计提资产减值准备,在整个交易过程中,除支付运杂费(换出资产)15 000 元外,没有发生其他相关税费。假设乙公司此前也没有为该批复印机计提存货跌价准备,其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。假定该项交换具有商业实质,并且换入和换出资产的公允价值都能够可靠计量。

**【要求】** 根据此项经济业务编制甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】** 该项交换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。资产的交换具有商业实质,并且公允价值能够可靠计量,符合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。

甲公司的账务处理如下:

借:固定资产清理	1 050 000
累计折旧	450 000
贷:固定资产——机床	1 500 000
借:固定资产清理	15 000
贷:银行存款	15 000

借:固定资产——复印机	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	130 000
资产处置损益	65 000(1 050 000—1 000 000+15 000)
贷:固定资产清理	1 065 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	130 000

乙公司的账务处理如下:

借:固定资产——机床	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	130 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	130 000
借:主营业务成本	1 100 000
贷:库存商品——复印机	1 100 000

## 2. 涉及补价的会计处理

下面举例说明涉及补价的会计处理。

**【例 3-3】** 甲、乙两公司经协商,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。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分别适用 13%和 6%的增值税税率,上述交易过程中涉及的增值税进项税额按照税法规定可以抵扣且已得到认证;不考虑其他相关税费。

**【要求】** 根据此项经济业务,编写甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】** 该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 45 元。对乙公司而言,支付补价÷(换出资产公允价值+支付补价)=45÷(755+45)=5.6%<25%,因此,该项交换属于非货币性资产交换。由于该项资产交换具有商业实质且换入和换出资产公允价值都能够可靠计量,换入资产的成本应当按照换出资产的公允价值确定。

甲公司的账务处理如下:

换入机器设备成本=换出资产的公允价值-收到的补价+应支付的相关税费=800-45+0=755(万元)

借:固定资产	7 550 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	981 500
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	1 001 500

乙公司的账务处理如下:

取得的专利权入账价值=换出资产的公允价值+支付的补价+应支付的相关税费=  
755+45+0=800(万元)

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
贷:固定资产清理	7 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	981 500
银行存款	450 000
资产处置损益	48 500

## 二、以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

### (一) 换入资产成本的确定

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,应当以换出资产的账面价值计量。

企业应将换出资产的账面价值、支付的补价(或减收到的补价)与应支付的相关税费之和作为换入资产的成本。企业无论是否支付补价,均不确认损益。

#### 1. 不涉及补价的情况

在不涉及补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的账面价值} + \text{相关税费}$$

#### 2. 涉及补价的情况

(1) 支付补价。在涉及支付补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的账面价值} + \text{相关税费} + \text{支付的补价}$$

(2) 收到补价。在涉及收到补价的情况下,换入资产成本的计算公式为

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产的账面价值} + \text{相关税费} - \text{收到的补价}$$

### (二) 相关税费的处理

(1) 与换出资产有关的相关税费与出售资产相关税费的会计处理相同。

(2) 与换入资产有关的相关税费与购入资产相关税费的会计处理相同。

### (三) 具体会计处理示例

#### 1. 不涉及补价的会计处理

下列举例说明不涉及补价的会计处理。

**【例 3-4】** 甲公司以其客车与乙公司的货车进行交换。甲公司换出客车的账面原价为 120 000 元,已计提折旧 20 000 元。为此,甲公司以银行存款支付了设备清理费 200 元。乙公司换出货车的账面原价为 140 000 元,已计提折旧 30 000 元。假定甲公司换入的货车作

为运输设备使用,并作为固定资产管理。甲公司未对换出设备计提减值准备。不考虑相关税费,该非货币性资产交换不具有商业实质。

**【要求】**根据此项经济业务编制甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】**该项资产交换不涉及收付货币性资产,属于非货币性资产交换,并且该交换不具有商业实质,所以换入资产的成本应当按照换出资产的账面价值确定。

甲公司的账务处理如下:

借:固定资产清理	100 000
累计折旧	20 000
贷:固定资产——客车	120 000
借:固定资产清理	200
贷:银行存款	200

甲公司 will 将换出设备的账面价值与支付的相关税费之和作为换入货车的入账价值。

换入货运汽车的入账价值=100 000+200=100 200(元)

借:固定资产——货车	100 200
贷:固定资产清理	100 200

乙公司的账务处理如下:

借:固定资产清理	110 000
累计折旧	30 000
贷:固定资产——货车	140 000

乙公司换入客车的入账价值为 110 000 元。

借:固定资产——客车	110 000
贷:固定资产清理	110 000

## 2. 涉及补价的会计处理

下面举例说明涉及补价的会计处理。

**【例 3-5】**甲公司以一台生产设备换入 B 公司一辆货车。换出设备的账面原值为 25 万元,已计提折旧 5 万元,未取得公允价值;换入货车的账面原值为 25 万元,已计提折旧 2.5 万元,公允价值为 15 万元。在交换过程中,甲公司补付乙公司货币资金 1.5 万元。不考虑相关税费,且假定该交换不具有商业实质。

**【要求】**根据此项经济业务编制甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】**该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 15 000 元。对乙公司而言,收到补价 $\div$ (换入资产的公允价值+收到补价) $\times 100\% = 1.5 \div (15 + 1.5) \times 100\% = 9.09\%$ ,小于 25%,因此,该项交换属于非货币性资产交换。由于该项资产交换不具有商业实质,所以换入资产的成本应当按照换出资产的账面价值确定。

甲公司的账务处理如下:

借:固定资产清理	200 000
累计折旧	50 000
贷:固定资产——设备	250 000

借:固定资产——货车	215 000
贷:固定资产清理	200 000
银行存款	15 000
乙公司的账务处理如下:	
借:固定资产清理	225 000
累计折旧	25 000
贷:固定资产——货车	250 000
借:固定资产——设备	210 000(225 000—15 000)
银行存款	15 000
贷:固定资产清理	225 000

### 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

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,均可能涉及补价。在涉及多项资产的非货币性资产交换时,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的交换一样,对于涉及多项资产的非货币性资产交换的计量,企业也应当先判断其是否符合以公允价值计量的两个条件,再分别按不同的情况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,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,以公允价值计量。以公允价值为基础计量的非货币性资产交换,同时换入或换出多项资产的,应当按照下列规定进行处理:

(1) 对于同时换入的多项资产,按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例,将换出资产公允价值总额(涉及补价的,加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊,以分摊至各项换入资产的金额,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的成本进行初始计量。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

(2) 对于同时换出的多项资产,将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,按照各项换出资产的公允价值的相对比例,将换入资产的公允价值总额(涉及补价的,减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)分摊至各项换出资产,分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

**【例 3-6】** 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 13%。2019 年 8 月,为适应业务发展的需要,经协商,甲公司决定以生产经营过程中使用的一台设备和一辆货车换入乙公司生产经营过程中使用的小汽车和客运汽车各一辆。

甲公司设备的账面原价为 600 万元,在交换日的累计折旧为 480 万元,公允价值为 200 万元;货车的账面原价为 500 万元,在交换日的累计折旧为 400 万元,公允价值为 120 万元。

乙公司小汽车的账面原价为 300 万元,在交换日的累计折旧为 190 万元,公允价值为 159.5 万元;客运汽车的账面原价为 300 万元,在交换日的累计折旧为 180 万元,公允价值为 150 万元。乙公司另外向甲公司支付银行存款 11.865 万元,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 10.5 万元,以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 1.365 万元。

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小汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理;乙公司换入甲公司的设备、货车作为固定资产使用和管理。该项交换具有商业实质。甲公司和乙公司上述交易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;不考虑相关税费。

**【要求】**根据此项经济业务,编写甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】**该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 10.5 万元。对甲公司而言,收到补价 $\div$ 出资产公允价值 $=10.5\div(200+120)=3.28\%<25\%$ ,因此,该项交换属于非货币性资产交换。

由于该项非货币性资产交换具有商业实质,且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,确定各单项换入资产的成本。

(1) 甲公司的账务处理如下:

① 根据税法的有关规定:

换出设备的销项税额 $=200\times 13\%=26$ (万元)

换出货车的销项税额 $=120\times 13\%=15.6$ (万元)

换入小汽车、客运汽车的增值税进项税额 $=(159.5+150)\times 13\%=40.235$ (万元)

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 $=200+120=320$ (万元)

换入资产公允价值总额 $=159.5+150=309.5$ (万元)

③ 计算换入资产总成本。

换入资产总成本 $=$ 换出资产公允价值 $-$ 补价 $=320-10.5=309.5$ (万元)

④ 计算确定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。

小汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例 $=159.5\div 309.5=51.53\%$

客运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例 $=150\div 309.5=48.47\%$

⑤ 计算确定换入各项资产的成本。

小汽车的成本 $=309.5\times 51.53\%=159.5$ (万元)

捌挤出客运汽车的成本 $=309.5-159.5=150$ (万元)

⑥ 会计分录:

借:固定资产清理

2 200 000

累计折旧	8 800 000
贷:固定资产——设备	6 000 000
——货车	5 000 000
借:固定资产——小汽车	1 595 000
——客运汽车	1 500 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	402 350
银行存款	118 650
贷:固定资产清理	2 200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	416 000
资产处置损益	1 000 000

(2) 乙公司的账务处理如下:

① 根据税法的有关规定:

换入设备的进项税额=200×13%=26(万元)

换入货车的进项税额=120×13%=15.6(万元)

换出小汽车、客运汽车的增值税销项税额=(159.5+150)×13%=40.235(万元)

② 计算换入资产、换出资产的公允价值总额。

换入资产的公允价值总额=200+120=320(万元)

换出资产的公允价值总额=159.5+150=309.5(万元)

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+支付的补价=309.5+10.5=320(万元)

④ 计算确定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。

设备公允价值占换入资产公允价值总额的比例=200÷320=62.5%

货车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=120÷320=37.5%

⑤ 计算确定换入各项资产的成本。

设备的成本=320×62.5%=200(万元)

货车的成本=320×37.5%=120(万元)

⑥ 会计分录。

借:固定资产清理	2 300 000
累计折旧	3 700 000
贷:固定资产——小汽车	3 000 000
——客运汽车	3 000 000
借:固定资产——设备	2 000 000
——货车	1 200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	416 000
贷:固定资产清理	2 300 000
银行存款	118 650
应交税费——应交增值税(进项税额)	402 350

资产处置损益

795 000

## (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,以账面价值计量。以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,同时换入或换出多项资产的,应当按照下列规定进行处理:

(1) 对于同时换入的多项资产,按照各项换入资产的公允价值的相对比例,将换出资产的账面价值总额(涉及补价的,加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值)分摊至各项换入资产,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的初始计量金额。换入资产的公允价值不能够可靠计量的,可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

相关计算公式为:

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

(2) 对于同时换出的多项资产,各项换出资产终止确认时均不确认损益。

**【例 3-7】** 2018 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,原生产该产品的专有设备及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。甲公司换出专有设备的账面原价为 1 200 万元,已计提折旧 750 万元;专利技术的账面原价为 450 万元,已摊销 270 万元。乙公司的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的账面余额为 150 万元。由于甲公司持有的专有设备和专利技术在市场上已不多见,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,所以其公允价值不能可靠计量。由于丙公司不是上市公司,所以乙公司对丙公司的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。假定不考虑相关税费。

**【要求】** 根据此项经济业务编制甲公司与乙公司的会计分录。

**【解析】** 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、换出资产的账面价值总额。

换入资产的账面价值总额=525+150=675(万元)

换出资产的账面价值总额=(1 200-750)+(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 计算各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例。

在建工程的账面价值占换入资产账面价值总额的比例=525÷675×100%=77.78%



长期股权投资的账面价值占换入资产账面价值总额的比例 =  $150 \div 675 \times 100\% = 22.22\%$

④ 确定各项换入资产的成本。

在建工程的成本 =  $630 \times 77.78\% = 490.014$ (万元)

长期股权投资的成本 =  $630 \times 22.22\% = 139.986$ (万元)

⑤ 会计分录如下：

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	4 900 140
长期股权投资	1 399 860
累计摊销	2 700 000
贷：固定资产清理	4 500 000
无形资产——专利技术	4 500 000

(2) 乙公司的账务处理如下：

① 计算换入资产、换出资产的账面价值总额。

换入资产的账面价值总额 =  $(1\ 200 - 750) + (450 - 270) = 630$ (万元)

换出资产的账面价值总额 =  $525 + 150 = 675$ (万元)

② 确定换入资产总成本。

换入资产总成本 = 换出资产的账面价值总额 = 675(万元)

③ 计算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。

专用设备的账面价值占换入资产账面价值总额的比例 =  $(1\ 200 - 750) \div 630 \times 100\% = 71.43\%$

专利技术的账面价值占换入资产账面价值总额的比例 =  $(450 - 270) \div 630 \times 100\% = 28.57\%$

④ 确定各项换入资产的成本。

专用设备的成本 =  $675 \times 71.43\% = 482.15$ (万元)

专利技术的成本 =  $675 \times 28.57\% = 192.85$ (万元)

⑤ 会计分录如下：

借：固定资产——专用设备	4 821 500
无形资产——专利技术	1 928 500
贷：在建工程	5 250 000
长期股权投资	1 500 000

#### 第四节 非货币性资产交换的披露

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第十四条规定：“企业应当在附注中披露

与非货币性资产交换有关的下列信息：

- (1) 非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。
- (2) 换入资产、换出资产的类别。
- (3) 换入资产初始计量金额的确定方式。
- (4) 换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。
- (5) 非货币性资产交换确认的损益。”

其中，“换入资产、换出资产的类别”是指企业在非货币性资产交换中用哪种资产交换哪种资产，如用存货交换固定资产，用生产用设备交换原材料等。“换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值”是指企业在非货币性资产交换中涉及的换入资产、换出资产的公允价值，以及换出资产的账面价值的具体金额是多少。“非货币性资产交换确认的损益”是指企业在非货币性资产交换中是否确认损益，如果确认损益，具体的资产处置损益是多少。非货币性资产交换是否确认损益与采用的计量模式直接相关。在以账面价值进行计量的情况下，不管是否发生补价都不确认损益；在以公允价值进行计量的情况下，不管是否发生补价都应确认损益。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，它是通过交换予以实现的。

**【例 3-8】** 百强百货是一家上市公司，其子公司大庆百货在 2019 年度发生一项非货币性资产交换业务，即用一栋面积为 6 123 平方米的办公楼和一个面积为 345 平方米的仓库换入金银来公司的一处面积为 5 432 平方米的房产。

**【要求】** 百强百货应该在附注中披露与非货币性资产交换有关的哪些信息？

**【解析】** 百强百货 2019 年年度财务报告附注相关内容列示如表 3-1 与表 3-2 所示。

表 3-1 报告期内公司财务情况说明

单位：元

利润项目	本期金额	上期金额	增减幅度	增减原因
资产处置收益	77 619 333.15	53 436 256.29	45.26%	子公司大庆百货与第三方进行资产置换取得的利得

表 3-2 非货币性资产交换资产价值说明

单位：元

项 目	金 额
公司换入资产的公允价值	31 823 700.00
公司换出资产的公允价值	29 182 899.90
公司换出资产的账面价值	3 026 534.16
非货币性资产交换确认的损益	26 156 365.74

其他重要事项：2019 年 7 月 1 日，子公司大庆百货与金银来公司签署资产置换协议，用一栋面积为 6 123 平方米的办公楼和一个面积为 345 平方米的仓库换入金银来公司的一处面积为 5 432 平方米的房产。由于该项交易具有商业实质且换出资产公允价值能够可靠计量，所以以换出资产公允价值作为换出资产入账价值的计量基础。



### 案例分析 >>>>

兴旺公司是一家省内知名的饮用水生产企业,王强是兴旺公司的会计人员。一众公司是一家省内知名客车生产企业。2019年,兴旺公司用不需用的设备换取一众公司自产的一辆客车作为固定资产使用。兴旺公司设备的账面价值为280万元,交换日市场价格为360万元(不含增值税);一众公司生产汽车的成本为200万元,交换日市场价格为300万元(不含增值税)。王强认为,换入的客车是企业自用的,换出的设备没有销售,因此,换入和换出资产均应按账面价值计量。

问题:

- (1) 兴旺公司应为该项交易支付多少元补价(不含增值税)?
- (2) 该项交易是非货币性资产交换吗?
- (3) 王强的做法是否正确?请说明理由。



### 实战演练 >>>>

#### 一、单项选择题

1. 下列项目中,属于货币性资产的是( )。
  - A. 准备持有至到期的债券投资
  - B. 长期股权投资
  - C. 不准备持有至到期的债券投资
  - D. 交易性金融资产
2. 企业对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,在换出库存商品且其公允价值包含增值税的情况下,正确的会计处理是( )。
  - A. 按库存商品不含税的公允价值确认营业收入
  - B. 按库存商品不含税的公允价值确认主营业务收入
  - C. 按库存商品的公允价值高于账面价值的差额确认资产处置损益
  - D. 按库存商品的公允价值低于账面价值的差额确认资产减值损失
3. 长安公司以一项交易性金融资产换入时代公司的一项固定资产。该项交易性金融资产的账面价值为35万元,公允价值为38万元。该项固定资产的账面原价为60万元,已计提折旧18万元,已计提减值准备7万元,公允价值为35万元。假设时代公司支付长安公司补价3万元,将换入的金融资产仍作为交易性金融资产核算。若两公司资产交换不具有商业实质,则时代公司换入交易性金融资产的入账价值为( )万元。
  - A. 38
  - B. 40
  - C. 35
  - D. 33
4. 甲公司将其持有的一项固定资产换入乙公司的一项专利技术,该项交易不涉及补价。假设该项交易具有商业实质。甲公司该项固定资产的账面价值为150万元,公允价值为200万元。乙公司该项专利技术的账面价值为160万元,公允价值为200万元。甲公司在此交易中为换入资产发生了20万元的税费。甲公司换入该项资产的入账价值为( )万元。

- A. 150  
C. 160
- B. 220  
D. 170

5. A公司和B公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为13%。2019年4月6日,A公司以一批库存商品和固定资产与B公司持有的长期股权投资进行交换。A公司该批库存商品的账面价值为80万元,不含增值税的公允价值为100万元;固定资产原价为300万元,已计提折旧190万元,未计提减值准备,公允价值为160万元。A公司在交换中发生固定资产清理费用10万元。B公司持有的长期股权投资的账面价值为260万元,公允价值为277万元。若该项非货币性资产交换具有商业实质,则A公司因该项交易计入损益的金额为( )万元。

- A. 20  
C. 60
- B. 40  
D. 100

6. 甲公司以生产经营用的客车和货车交换乙公司生产经营用的C设备和D设备。甲公司换出客车的原值为45万元,已计提折旧3万元,公允价值为45万元;货车的原值为37.5万元,已计提折旧10.5万元,公允价值为30万元。乙公司换出的C设备的原值为22.5万元,已计提折旧9万元,公允价值为15万元;D设备的原值为63万元,已计提折旧7.5万元,公允价值为60万元。假定该项交换具有商业实质,不考虑增值税等相关税费。甲公司取得的C设备的入账价值为( )万元。

- A. 15  
C. 60
- B. 63  
D. 55.2

7. 甲公司以以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和交易性金融资产交换乙公司生产经营用的C设备。有关资料如下:甲公司换出的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的账面价值为35万元(其中成本为40万元、公允价值变动贷方余额为5万元),公允价值为45万元;交易性金融资产的账面价值为20万元(其中成本为18万元、公允价值变动借方余额为2万元),公允价值为30万元,甲公司因换出金融资产而支付相关费用0.5万元。乙公司换出C设备的原值为22.5万元,已计提折旧9万元,公允价值为75万元。若该项交换具有商业实质,则甲公司因该资产交换而计入利润表“投资收益”项目的金额为( )万元。

- A. 20  
C. 17
- B. 25  
D. 16.5

8. 甲公司以生产经营用的客车和货车交换乙公司生产经营用的C设备和D设备。甲公司换出客车的原值为45万元,已计提折旧3万元;货车的原值为37.5万元,已计提折旧10.5万元。乙公司换出C设备的原值为22.5万元,已计提折旧9万元;D设备的原值为63万元,已计提折旧7.5万元。若该项交换不具有商业实质(不考虑增值税问题),则甲公司取得的C设备的入账价值为( )万元。

- A. 14.67  
C. 60
- B. 63  
D. 13.5

9. 下列项目中,属于非货币性资产交换的是( )。

- A. 以一项公允价值为200万元的无形资产交换一项准备持有至到期的债券投资,并且收

到补价 10 万元

B. 以一项账面价值为 100 万元的固定资产交换一项公允价值为 120 万元的交易性金融资产,并收到补价 20 万元

C. 以一批不含增值税的公允价值为 50 万元的存货换入一项无形资产,同时收到补价 20 万元

D. 以一项公允价值为 300 万元的投资性房地产交换一项账面价值为 200 万元的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,且收到补价 75 万元

10. 下列关于非货币性资产交换的说法,不正确的是( )。

A. 在同时换入多项资产、具有商业实质且换入资产的公允价值能够可靠计量的情况下,企业应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确认各项换入资产的成本

B. 企业持有的应收账款、应收票据及持有至到期投资均属于货币性资产

C. 在具有商业实质且其公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中,换出资产的公允价值与账面价值的差额应计入当期损益

D. 在不具有商业实质的情况下,交换双方不确认损益

## 二、多项选择题

1. 在非货币性资产交换中,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入账价值,应同时满足的条件有( )。

A. 该项交换具有商业实质

B. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量

C. 换入资产的公允价值大于换出资产的公允价值

D. 换入资产的公允价值小于换出资产的公允价值

2. 对于涉及多项资产、收到补价的非货币性资产交换(具有商业实质),企业在确定换入资产的入账价值时需要考虑的因素有( )。

A. 换入资产的进项税额

B. 换出资产的销项税额

C. 收到对方支付的补价

D. 换入资产的公允价值

3. 下列说法中,可以表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的有( )。

A. 换入资产或换出资产存在活跃市场

B. 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

C. 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估计数的变动区间很小,视为公允价值能够可靠计量

D. 不存在同类或类似资产的可比市场交易,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,视为公允价值能够可靠计量

4. 下列关于在具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中换出资产公允价值与其账面价值的差额的会计处理,错误的有( )。

A. 换出资产为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的,换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额应计入资本公积

B. 换出资产为投资性房地产的,换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额应计入投资收益

C. 换出资产为库存商品的,应当视同销售处理,按其公允价值确认商品销售收入,同时结转商品销售成本

D. 换出资产为无形资产的,换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额应计入营业外收入或营业外支出

5. 甲公司与 A 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 13%。甲公司以其一项交易性金融资产换入 A 公司所生产的一批 X 产品。该项交易性金融资产的账面价值为 115 万元(其中,成本为 105 万元,公允价值变动为 10 万元),当日的公允价值为 130 万元。A 公司用于交换的 X 产品的成本为 90 万元,不含税公允价值(等于计税基础)为 120 万元。A 公司为换入该项金融资产另支付手续费等 1.2 万元。甲公司另支付补价 9.2 万元。甲公司将换入的 X 产品作为库存商品核算。A 公司将换入的金融资产作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算。假定该项交易具有商业实质,不考虑其他因素。下列说法中不正确的有( )。

A. A 公司换入交易性金融资产的入账价值为 135.6 万元

B. 甲公司换入存货的入账价值为 109.6 万元

C. 甲公司应确认的投资收益为 15 万元

D. A 公司应确认的投资损益为 30 万元

6. 下列关于非货币性资产交换的说法,正确的有( )。

A. 如果换入资产与换出资产的预计未来现金流量的现值不同,且其差额与换入资产和换出资产公允价值相比是重大的,就说明该项交换具有商业实质

B. 企业持有的不准备持有至到期的债券投资属于货币性资产

C. 以银行本票购买固定资产不属于非货币性资产交换

D. 具有商业实质且其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,应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本。有确凿证据表明换入资产公允价值更加公允的,可以按照换入资产的公允价值为基础来确定换入资产的成本

7. 在不具有商业实质、涉及补价的非货币性资产交换中,影响换入资产入账价值的因素有( )。

A. 换出资产的账面价值

B. 换出资产计提的减值损失

C. 为换入资产支付的相关税费

D. 换出资产收到的补价

8. 非货币性资产交换同时换入多项资产的,在确定各项换入资产的成本时,下列说法不正确的有( )。

A. 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

B. 按各项换入资产的账面价值确定

C. 按各项换入资产的公允价值确定

D. 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

9. 下列交易中,属于非货币性资产交换的有( )。

A. 以市价 400 万元的股票和票面金额为 200 万元的应收票据换取公允价值为 750 万元的机床

B. 以账面价值为 560 万元、公允价值为 600 万元的厂房换取一套电子设备,另收取补价 140 万元

C. 以账面价值为 560 万元、公允价值为 600 万元的专利技术换取一套电子设备,另支付补价 160 万元

D. 以账面价值为 560 万元、公允价值为 600 万元的厂房换取一套电子设备,另收取补价 200 万元

### 三、会计处理题

1. 2019 年 12 月 1 日,恒通公司用一项交易性金融资产交换东大公司的固定资产和无形资产。该项交易性金融资产的成本为 1 300 万元,公允价值变动为 200 万元,公允价值为 1 600 万元。固定资产的账面余额为 800 万元,累计折旧额为 200 万元,已计提固定资产减值准备 100 万元,公允价值为 600 万元。无形资产的账面原价为 2 000 万元,已计提摊销 1 000 万元、减值准备 100 万元,公允价值为 1 000 万元。恒通公司将换入的固定资产和无形资产仍作为固定资产和无形资产予以核算,东大公司将换入的交易性金融资产仍作为交易性金融资产予以核算。假定该项交易不具有商业实质。

**【要求】**分别计算恒通公司与东大公司换入资产的入账价值,并进行账务处理。

2. 甲公司一项长期股权投资与乙公司交换一台设备和一项无形资产。甲公司的长期股权投资的账面余额为 250 万元,已计提减值准备 30 万元,公允价值为 190 万元。乙公司的设备原价为 80 万元,累计折旧为 40 万元,公允价值为 50 万元;无形资产的账面价值为 170 万元,公允价值为 150 万元。甲公司支付给乙公司补价 10 万元。乙公司发生固定资产清理费用 5 万元。假设该项交换具有商业实质且换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量,不考虑设备的增值税。

**【要求】**(1) 判断该交易是否属于非货币性资产交换。如是非货币性资产交换,请计算甲公司换入的各项资产的入账价值。

(2) 编制甲公司的相关会计分录。

(3) 假设上述交易不具有商业实质,请编制甲公司相关的会计分录。

3. 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 13%。2019 年 5 月 1 日,甲公司与乙公司进行资产交换。甲公司将其持有的库存商品、交易性金融资产、专利权与乙公司的原材料、固定资产进行交换。甲公司持有的库存商品的账面价值为 100 万元,不含增值税的公允价值为 150 万元;交易性金融资产的账面价值为 180 万元,公允价值为 200 万元;专利权的账面价值为 400 万元,已累计摊销 100 万元,已计提减值准备 20 万元,公允价值为 260 万元。乙公司持有的原材料的账面价值为 300 万元,不含增值税的

公允价值为 350 万元；固定资产的账面价值为 500 万元，已计提折旧 200 万元，公允价值为 230 万元。甲公司支付给乙公司的补价为 2 万元。甲公司将换入的原材料、固定资产仍作为原材料和固定资产进行核算，乙公司将换入的库存商品、交易性金融资产和专利权均作为库存商品、交易性金融资产和无形资产进行核算。

**【要求】**(1) 判断该项交易是否属于非货币性资产交换，并计算甲、乙公司换出资产的公允价值。

- (2) 计算甲公司与乙公司各自换入资产的总成本。
- (3) 计算甲公司与乙公司各项换入资产的入账价值。
- (4) 编制甲公司与乙公司相关的会计分录。