



应用型人才培养系列教材

高级财务会计

主编◎邓书杰 王 斌

电子科技大学出版社



应用型人才培养系列教材

高级财务会计

主编◎邓书杰 王 斌

电子科技大学出版社
University of Electronic Science and Technology of China Press

书名：高级财务会计（双色）

ISBN：978-7-5647-9022-6

作者：邓书杰 王 斌

出版社：电子科技大学出版社

定价：52.80元

前

言

经济越发展,会计越发展。全球经济一体化的趋势使得企业经济业务向着国际化、复杂化趋势发展,许多特殊行业或特殊经济业务接踵而至,我国的会计改革也紧跟我国和世界经济发展的步伐走上了与国际接轨的道路。为适应现阶段社会主义市场经济的需要,会计人才的培养也要适应经济与社会不断发展变化。因此,一本优秀的高级财务会计教材必须紧跟时代发展的节奏,把握好经济与会计发展的方向。

高级财务会计是会计专业人才培养目标中设置的一门核心专业技能课程之一。本教材立足于培养高素质、高技能、创新型、应用型人才的会计专业人才培养目标,结合当下最前沿的会计准则体系在对特殊业务和特别报告及特殊行业的会计核算方式和提供财务信息的内容上不断地探索和完善。同时对会计基本理论、基本方法、基本技能进行进一步深化,为会计专业的课程提供一定的参考意见,并对其他相关专业课程有一定的启示和借鉴作用。本教材在传统的教学模式下结合教师对现有教学模式的反思及学生对现有教学模式的反馈,以及社会和用人单位对会计专业学生素质的要求,围绕外币业务、租赁业务、所得税会计、企业合并、合并财务报表、股份支付、中期财务报告、分部报告和清算会计等相关内容展开。

本教材如有疏忽和不当之处,恳请广大教材使用者批评指正,并及时反馈,便于日后进一步修改和完善。

编者

第一章

外币业务

- ◎ 第一节 外币业务概述 1
- ◎ 第二节 外币交易的会计处理 5
- ◎ 第三节 外币财务报表折算 9
- ◎ 练习题 13

第二章

租赁业务

- ◎ 第一节 租赁业务概述 17
- ◎ 第二节 承租人的会计处理 26
- ◎ 第三节 出租人对融资租赁的会计处理 34
- ◎ 第四节 售后租回的会计处理 42
- ◎ 第五节 租赁的列报和披露 46
- ◎ 练习题 48

第三章

所得税会计

- ◎ 第一节 所得税会计概述 51
- ◎ 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异 53
- ◎ 第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量
..... 64
- ◎ 第四节 所得税费用的确认和计量 71
- ◎ 第五节 合并财报中因抵销未实现内部销售损益产生的
递延所得税 76
- ◎ 第六节 递延所得税在财务报表中的列报与披露 76
- ◎ 练习题 78

第四章

企业合并

- ◎ 第一节 企业合并概述 80
- ◎ 第二节 同一控制下企业合并 83
- ◎ 第三节 非同一控制下企业合并 89
- ◎ 第四节 企业合并披露 95

◎ 第五节	业务合并	96
◎ 练习题	.....	96

第五章

合并财务报表

◎ 第一节	合并财务报表概述	102
◎ 第二节	合并财务报表调整、抵销分录的编制	108
◎ 第三节	合并财务报表的编制	123
◎ 练习题	.....	131

第六章

股份支付

◎ 第一节	股份支付概述	135
◎ 第二节	股份支付的确认和计量原则	137
◎ 第三节	股份支付的应用举例	145
◎ 练习题	.....	148

第七章

中期财务报告

◎ 第一节	中期财务报告概述	151
◎ 第二节	中期财务报告会计确认与计量的原则	154
◎ 第三节	比较中期财务报告的编制及披露	159
◎ 练习题	.....	163

第八章

分部报告

◎ 第一节	分部报告概述	164
◎ 第二节	报告分部及其确定方法	165
◎ 第三节	分部信息的披露	172
◎ 练习题	.....	175

第九章

清算会计

◎ 第一节	企业清算概述	176
◎ 第二节	非破产清算的会计处理	184
◎ 第三节	破产清算的会计处理	188
◎ 练习题	.....	192

参考文献

.....	193
-------	-----

1

CHAPTER

第一章 外币业务

学习目标

- 了解外币业务的含义。
- 掌握记账本位币的确定方法。
- 掌握外币业务发生时的会计处理。

教学重点与难点

- 外币业务的会计处理。
- 外币报表的折算。

第一节 外币业务概述

一、外币业务相关概念

(一) 外币

外币通常是指外国货币，也指本国货币以外的其他国家或地区的货币。它常用于企业因贸易、投资等经济活动引起的对外结算业务。

会计中的“外币”是“记账本位币”的相对概念，即公司持有的记账本位币以外的其他货币。例如，假设我国某企业经常采用美元结算，若其选用美元作为记账本位币，则人民币就成为其会计处理中的外币。

(二) 外币交易

外币交易是指企业以记账本位币以外的货币（即外币）计价或者结算的交易。外币交易主要包括下列几类。

(1) 买入或卖出以外币计价的商品或劳务。这里的商品，可以是具有实物形态的存货、固定资产等，也可以是不具有实物形态的无形资产等。

(2) 借入或借出外币资金。企业向银行或非银行金融机构借入以记账本位币以外的货币表示的资金，银行或非银行金融机构向人民银行、其他银行或非银行金融机构借贷以记账本位币以外的货币表示的资金，以及发行以记账本位币以外的货币计价或结算的债券等，都属于此类交易。

(3) 外币兑换，即企业将一种货币兑换为另一种货币的交易。

(4) 其他以外币计价或者结算的交易。例如，企业接受外币资本投资，接受外币现金捐赠。

（三）外币折算

外币折算是指将不同的外币金额换算成本国货币的等值（或特定的外币）的程序，它是会计上对原有外币金额的重新表述。外币折算主要包括对外币交易的折算和外币财务报表的折算。企业未来把外币交易反映在企业的财务报表里，需要将相关的外币金额折算成记账本位币金额，这就涉及对外币交易的折算。企业为了把境外经营反映在企业的财务报表里，需要将境外经营以外币表示的财务报表折算为以企业记账本位币表示的财务报表，这就涉及对外币财务报表的折算。

二、记账本位币的确定

（一）记账本位币

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境通常是指企业主要的赚取现金和支出现金的环境，使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易的经济结果。例如，我国非外向型企业赚取现金和支出现金的环境在国内，因此，一般以人民币作为记账本位币。

（二）记账本位币的确定

企业应当根据经营所处的主要经济环境选定记账本位币。在选定记账本位币时，应当考虑下列因素。

(1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该种货币进行商品和劳务的计价和结算。

(2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。

(3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

（三）记账本位币的变更

选择哪一种货币作为记账本位币，是企业的一项重要会计政策。企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

1. 记账本位币变更的条件

如果企业经营所处的主要经济环境发生了重大变化，企业可以变更记账本位币。企业经营所处的主要经济环境发生重大变化，通常是指企业主要收入和支出现金的环境发生了重大变化，使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易业务的经济结果。

2. 记账本位币变更的处理

企业确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。折算后的金额作为新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。同时，其比较财务报表也应当以可比当日的即期汇率折

算所有资产负债表和利润表项目。企业需要提供确凿的证据证明其所处的主要经济环境发生了重大变化，并应在报表附注中披露变更的理由。

三、汇率与汇率变动的影响

(一) 汇率

汇率是一国货币兑换成另一国货币的比率，也就是用一国货币所表示的另一国货币的价格，所以汇率又称为“汇价”“比价”“外汇牌价”。确定两种不同货币之间的汇率，按采用哪个国家的货币作为标准，可以分为直接标价法和间接标价法。汇率标价方法如表1-1所示。

表1-1 汇率标价方法

标价方法	概述	采用的国家
直接标价法	以一定单位的外国货币为标准，折算为本国货币来表示其汇率。采用直接标价法时，外汇汇率的升降与本国货币币值的升降呈反比变化	中国、德国等多数国家。如在我国，汇率的表述方式为1美元折合6.20元人民币等
间接标价法	以一定单位的本国货币为标准，折算为一定数额的外国货币来表示其汇率。用间接标价法时，外汇汇率的升降则与本国货币币值的升降呈正比变化	美国、英国等少数国家。如在美国，汇率的表述方式为1美元折合6.20元人民币等

(二) 汇率种类

汇率可分为五种，即固定汇率和浮动汇率，银行挂牌汇率和外汇市场汇率，即期汇率和远期汇率，现行汇率、历史汇率和平均汇率，记账汇率和账面汇率。各种汇率的含义如表1-2所示。

表1-2 汇率种类与含义

汇率种类	含义
固定汇率和浮动汇率	固定汇率是一国货币同另一国货币的汇率基本稳定，汇率的波动仅限制在一定幅度内。浮动汇率是一国货币当局对本国货币与外国货币的比价不加规定，完全由外汇市场的供求状况决定
银行挂牌汇率和外汇市场汇率	银行挂牌汇率是由银行挂牌进行外汇兑换的汇率，分为买入汇率、卖出汇率和中间价。外汇市场汇率是在外汇市场上挂牌的外汇买卖汇率，一般分为买入汇率、卖出汇率和中间价
即期汇率和远期汇率	即期汇率也称“现汇汇率”，是买卖双方成交的当天或两个营业日以内进行交割的汇率。远期汇率是外汇买卖双方事先签订合同，协议规定今后某一时日据以交割的汇率
现行汇率、历史汇率和平均汇率	现行汇率是现在某一时点的汇率。历史汇率是过去某一时点的汇率。平均汇率是对现行汇率或历史汇率的简单或加权平均数
记账汇率和账面汇率	记账汇率是对非记账本位币的现金银行存款、银行借款和各种应收应付款项的增加金额折合为记账本位币入账时所采用的汇率，即记账时采用的汇率。账面汇率是企业以往外币业务发生时，所采用的已经登记入账的汇率，即过去的记账汇率。会计账面上已入账的所有外币业务的汇率都是账面汇率

（三）汇率变动的影响

汇率变动的影响是指对同样数量的外币金额采用不同的汇率进行折算而产生的折合为记账本位币的差额，它反映了汇率变动给企业带来的利得或损失。所以，汇率变动的影响也称为汇兑差额、汇兑损益。

汇兑损益主要与外币交易的折算有关。一方面，随着汇率的变动，同样一笔外币金额采用不同时点（交易发生日、结算日、资产负债表日）的汇率进行折算，折合成的记账本位币金额就会出现差额；另一方面，在货币兑换业务中，由于两种货币所采用的汇率不同，也会导致折合成的记账本位币出现差额。

汇兑损益还可能与外币财务报表折算有关。在对外币财务报表进行折算时，由于对不同的项目采用不同的折算汇率而导致的折算为记账本位币的差额，通常称为外币财务报表折算差额。

【例1-1】 甲企业以人民币作为记账本位币。20×8年12月9日，甲企业向乙企业赊销价格为10 000美元的原材料，当日的即期汇率为1美元=7.00元人民币；20×8年12月31日的汇率为1美元=7.06元人民币；20×9年1月9日，收到乙企业货款日的即期汇率为1美元=7.10元人民币。

【分析】 根据上述资料，甲企业发生外币交易时按当时的汇率进行折算，其10 000美元应收账款记账本位币金额为70 000元人民币；20×8年12月31日，该笔外币应收账款的记账本位币金额为70 600元人民币，这就出现了600元人民币的未结算货款的未实现汇兑损益（利得）；20×9年1月9日收到的10 000美元按当日汇率折算，其记账本位币金额则为71 000元人民币，从而又产生了400元人民币的汇兑损益（利得），至此，已结算货款的全部已实现汇兑损益（利得）是1000元人民币。

（四）外币业务的内容概要

外币折算包括外币交易的折算和外币财务报表的折算两项内容：一是在交易发生日对外币交易进行初始确认与计量，二是在结算日或资产负债表日（会计期末）对外币项目进行后续计量，如图1-1所示。外币交易初始确认与计量的核心问题是如何将外币金额折算成记账本位币金额；会计期末后续计量的关键是如何确定外币项目的报告价值，而期末报告价值取决于外币余额与折算汇率。所以，确定外币项目期末报告价值的同时必然涉及对汇兑差额的确认与计量。

在外币财务报表的折算中，对同一张财务报表中不同项目如何进行折算，对不同的财务报表分别如何进行折算，出现的折算差额应该如何反映，这些问题都值得关注。

综上所述，外币折算会计要解决的问题主要包括：

- ①对外币交易的初始确认和后续计量应该如何选择折算汇率；
- ②外币交易的汇兑损益应如何确认与计量；
- ③对外币财务报表进行折算时应如何选择折算汇率；

④ 外币财务报表折算差额应如何列报。

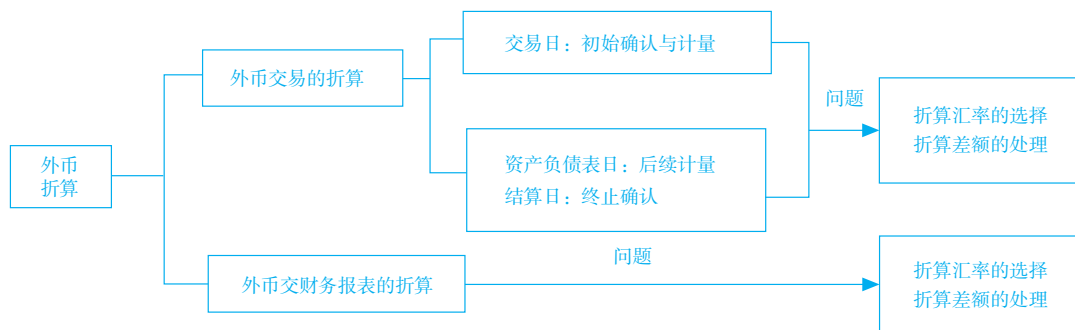


图1-1 外币业务的主要内容

第二节 外币交易的会计处理

《企业会计准则第19号——外币折算》所规定的是外币统账制下的会计处理。在外币交易发生时，企业应当将外币金额折算为记账本位币金额。通常应当采用交易发生日的即期汇率进行折算。即期汇率通常是指当日中国人民银行公布的人民币外汇牌价的中间价。如果汇率变动不大，也可以采用按照系统合理的方法确定的、即期汇率的近似汇率折算。即期汇率的近似汇率是指按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率，通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。

一、外币账户的设置

为了清晰反映外币交易的会计处理过程，反映记账本位币的折算过程以及汇率变动的影响，企业应当对外币交易涉及的项目设置相应的外币账户，而有必要设置外币账户的项目只能是外币货币性项目。

货币性项目是指企业持有的货币资金和将以固定金额或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债，包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据等货币性资产项目和短期借款、长期借款、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付股利等货币性负债项目。货币性项目的货币支付功能，决定了货币性项目应按现时价值报告，从而决定了外币货币性项目应承受汇率变动的影响。

对于外币货币性项目，企业应当采用资产负债表日的即期汇率折算，因汇率波动而产生的汇兑差额作为财务费用，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额；需要计提减值准备的，应当按资产负债表日的即期汇率折算后，再计提减值准备。

非货币性项目是货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、固定资无形资产等。外币非货币性项目在初始确认时已经根据当时的外币金额以及即期汇率折算的记账本位币金额作为这些项目的历史成本，并在后续计量过程中按该历史成本进行折旧、摊销、

结转销售成本以及计提资产减值等。在这种情况下，如果再按资产负债表日的即期汇率折算，就会导致这些项目的价值不断变动，并导致对相关转移价值的不断调整，这不仅与这些项目的实际价值变动情况不符，而且会徒增会计处理的工作量。所以，实际工作中不需要对外币非货币性项目设置外币账户。

企业应在各货币性项目的总账下面，按记账本位币和外币分别设置二级账，其中，外币账户的“借”“贷”“余”三栏都分别下设“外币金额”“折算汇率”“记账本位币金额”栏目。

二、外币交易的人账处理

（一）外币购销交易

【例1-2】 20×9年6月10日，中国A公司从美国B公司进口一批商品，计价10 000美元，当日的市场汇率为1美元=6.40元人民币，进口关税税率为10%，进口增值税税率为13%，货款尚未支付，进口关税和增值税由银行存款支付。

A公司的账务处理为

$$\text{关税} = 10000 \times 6.40 \times 10\% = 6400 \text{ (元)}$$

$$\text{增值税} = 10000 \times 6.40 \times 13\% = 8320 \text{ (元)}$$

$$\text{用银行存款缴税} = 6400 + 8320 = 14720 \text{ (元)}$$

$$\text{商品价款} = 10000 \times 6.4 + 6400 = 70400 \text{ (元)}$$

借：库存商品	70400
应交税费——应交增值税税（进项税额）	8320
贷：应付账款——B公司（美元户）（10000×6.40）	64000
银行存款——人民币户	14720

【例1-3】 沿用【例1-2】资料，20×9年6月30日，A公司尚未支付B公司的商品款。当日的即期汇率为1美元=6.55元人民币。应付B公司货款按期末即期汇率折算为65500（10000×6.55）元人民币，与该货款原记账本位币之差1500元人民币计入当期损益。相关会计分录如下：

借：财务费用——汇兑差额	1500
贷：应付账款——B公司（美元户）	1500

（二）外币借款交易

【例1-4】 20×9年1月10日，中国A企业向中国银行借款300 000美元，约定两个月后还本付息，年利率为6%，借款当日汇率为1美元=6.20元人民币，20×9年3月10日汇率为1美元=6.30元人民币。A企业以人民币为记账本位币，以外币交易发生日的即期汇率为记账汇率。

A企业的账务处理为：

(1) 20×9年1月10日,借入时

借: 银行存款——美元户 (300000×6.20)	1860000
贷: 短期借款——美元户	1860000

应该注意的是,银行存款、短期借款均属于货币性项目,资产负债表日均需按照该日市场汇率进行账面调整,确认汇兑损益。

(2) 20×9年3月10日,到期还本付息时

利息=300000×6%×2/12×6.30=18900(元)

借: 短期借款——美元户 (300000×6.30)	1890000
财务费用——利息支出	18900
贷: 银行存款——美元户	1908900

(三) 外币兑换交易

1. 以人民币兑换美元 (企业购汇、银行售汇)

【例1-5】 A公司因高管境外出差所需,从经营外汇业务的银行分别购入1000美元现钞和现汇。当日中国人民银行的外汇牌价为1美元=6.11元人民币,银行的现钞买入价为6.0492,现钞卖出价为6.1222;现汇买入价为6.0978,现汇卖出价为6.1222。

A公司对不同情况的会计处理为:

(1) 购买现钞时:

借: 库存现金——美元户 (1000×6.11)	6110
财务费用——汇兑损益	12.2
贷: 银行存款——人民币户	6122.2

(2) 购买现汇时

借: 银行存款——美元户 (1000×6.11)	6110.00
财务费用——汇兑损益	12.2
贷: 银行存款——人民币户	6122.2

2. 以美元兑换人民币 (企业售汇、银行购汇)

【例1-6】 假设A公司向经营外汇业务的银行分别卖出1000美元现钞和现汇,卖出当日中国人民银行的汇率为1美元=6.11元人民币,银行的现钞买入价为6.0492,现钞卖出价为6.1222;现汇买入价为6.0978,现汇卖出价为6.1222。

该公司对不同情况的会计处理为:

(1) 卖出现钞时 (相当于银行买入现钞)

借: 银行存款——人民币户	6049.2
财务费用——汇兑损益	60.8
贷: 库存现金——美元户 (1000×6.11)	6110

(2) 卖出现汇时 (相当于银行买入现汇)

借: 银行存款——人民币户	6097.8
---------------	--------

财务费用——汇兑损益	12.2
贷：银行存款——美元户（1000×6.11）	6110

（四）接受外币投资

外币投入资本属于外币非货币性项目，企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日即期汇率折算，不再采用合同约定汇率折算。这时，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

【例1-7】 A公司接受国外某公司的股权投资。投资合同约定，外方的投资分两期投入。第一期为30万美元，在该合资企业实际收到外方汇来的美元时，美元对人民币的汇率是1:6.10；第二期为40万美元，在该合资企业实际收到外方汇来的美元时，美元对人民币的汇率是1:6.20。

该合资企业在收到投入资本时进行的会计处理为：

(1) 借：银行存款——美元户（300000×6.10）	1830000
贷：实收资本（或将高于注册资本的数额计入资本公积）	1830000
(2) 借：银行存款——美元户（400000×6.20）	2480000
贷：实收资本（或将高于注册资本的数额计入资本公积）	2480000

三、外币货币性项目的期末折算

外币货币性项目采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

发生汇兑损失时，借记“财务费用——汇兑差额”科目，贷记“应收账款”“应付账款”等科目；发生汇兑收益时，借记“应收账款”“应付账款”等科目，贷记“财务费用——汇兑差额”科目。

【例1-8】 某企业20×9年6月1日有关外币账户情况如表1-3所示。

表1-3 某企业货币性项目期初余额

项目	外币期初数额/美元	期初汇率	折合人民币数额/元
银行存款/美元	3000	1美元=7.2元人民币	21600
应收账款 A公司/美元	5000	1美元=7.2元人民币	36000
应付账款 B公司/美元	2000	1美元=7.2元人民币	14400

6月份发生如下业务：

(1) 6月1日从B公司进口原材料，价值7000美元，当日美元对人民币的汇率为1:7.30。

(2) 6月5日向A公司出口产品，价值3000美元，当日美元对人民币的汇率为1:7.25。

(3) 6月18日用人民币44000元换6000美元，并于当日全部用于归还对B公司的部分欠款，当日美元对人民币的汇率为1:7.30。

(4) 6月24日收到A公司归还的欠款4000美元，当日美元对人民币的汇率为1:7.25。

该企业采用当日汇率记账，月末汇率为1美元兑换7元人民币。

【要求】 做出各笔业务的会计分录，并计算汇兑损益。

本题的解析过程可分四个步骤。

第一步，做出会计分录。

(1) 借：原材料	51100
贷：应付账款——B公司 (7000×7.30)	51100
(2) 借：应收账款——A公司 (3000×7.25)	21750
贷：主营业务收入	21750
(3) 借：银行存款——美元户 (6000×7.30)	43800
财务费用——汇兑损失	200
贷：银行存款——人民币户	44000
借：应付账款——B公司 (6000×7.30)	43800
贷：银行存款——美元户 (6000×7.30)	43800
(4) 借：银行存款——美元户 (4000×7.25)	29000
贷：应收账款——A公司 (4000×7.25)	29000

第二步，计算期末各账户的调整数。

“银行存款——美元户”的美元余额为7000，调整数为：

$$(3000+4000) \times 7 - (21600+43800-43800+29000) = -1600 \text{ (元)}$$

“应收账款——A公司”的美元余额为4000，调整数为：

$$(5000+3000-4000) \times 7 - (36000+21750-29000) = -750 \text{ (元)}$$

“应付账款——B公司”的美元余额为3000，调整数为：

$$(2000+7000-6000) \times 7 - (14400+51100-43800) = -700 \text{ (元)}$$

第三步，调整账户余额，计算各货币性项目汇兑损益。

借：应付账款——B公司	700
财务费用——汇兑损益	1650
贷：银行存款——美元户	1600
应收账款——A公司	750

第四步，计算全部汇兑损益。

汇兑损失 = 1650 + 200 = 1850 (元)

其中，6月18日产生的汇兑损益为200元。

该企业期末货币性项目外币账户调整表如表1-4所示。

表1-4 某企业期末货币性项目外币账户调整表

项目	期末外币 账户数额 /美元	期末的 即期汇率 (市场汇率)	按期末汇率 计算的折合额 (市场价值) /元人民币	账面折合为 人民币数额 (账面价值) /元人民币	汇率变动形成 的差异调整 (汇兑损益) /元人民币
银行存款	7000	1 美元 = 7 元人民币	49000	21600 + 43800 - 43800 + 29000 = 50600	- 1600
应收账款	4000	1 美元 = 7 元人民币	28000	36000 + 21750 - 29000 = 28750	- 750
应付账款	3000	1 美元 = 7 元人民币	21000	14400 + 51100 - 43800 = 21700	- 700

第三节 外币财务报表折算

一、外币财务报表折算的含义

外币财务报表折算是指为了特定目的，将以外币表示的财务报表折算为以记账本位币或规定的货币表示的财务报表的过程。实际上，这是财务报表的外币金额的重新表述问题，并不涉及不同货币之间的实际兑换。对外币会计报表进行折算的原因主要有：编制合并会计报表的需要；国际融资的需要，为信息使用者提供特种报表。

二、外币财务报表折算的方法

我国企业会计准则关于外币会计报表折算的规定基本上属于时态法外币会计报表折算，根据《企业会计准则第19号——外币折算》，企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当按照下列规定进行相关会计处理。

(1) 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(2) 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述(1)、(2)折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

(一) 资产负债表的折算方法

(1) 所有资产类账户和负债类账户均按照合并会计报表日的即期汇率折算为母公司记账本位币(实收资本除外)。

(2) 所有者权益类账户除“未分配利润”项目外,均按照发生时的即期汇率折算为母公司记账本位币。

(3) “未分配利润”项目以折算后的利润分配表中该项目的金额直接填列。

(4) 折算后资产类账户与负债类账户和所有者权益类账户合计数的差额,作为外币会计报表折算差额,在“其他综合收益”项目下单列项目反映。

(二) 利润表的折算方法

(1) 利润表所有项目和利润分配表有关反映发生额的项目应采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

但是,若采用合并报表决算日的汇率,则须在合并报表附注中说明。

(2) 利润分配表中“净利润”项目按折算后利润表中该项目的金额填列。

(3) 利润分配表中“年初未分配利润”项目,以上期折算后的会计报表“未分配利润”项目的期末数列示。

(4) 利润分配表中“未分配利润”项目根据折算后的利润分配表其他各项目金额计算确定。

(5) 上年实际数按照上年折算后利润表和利润分配表有关数字列示。

三、外币财务报表折算案例

【例1-9】 东方工贸股份公司的记账本位币为人民币,其在境外有一子公司珐琅酒业有限公司,珐琅酒业有限公司确定的记账本位币为美元。根据合同约定,东方工贸股份公司拥有珐琅酒业有限公司70%的股权,并能够对珐琅酒业有限公司的财务和经营政策施加重大影响。东方工贸股份公司采用交易发生日的即期汇率折算珐琅酒业有限公司利润表项目。珐琅酒业有限公司的有关资料如下:

20×7年12月31日的即期汇率为1美元=7.7元人民币,20×7年的交易发生日的即期汇率为1美元=7.6元人民币。股本、资本公积发生日的即期汇率为1美元=8元人民币,20×6年12月31日的股本为50000万美元,折算为人民币400000万元;累计盈余公积为5000万美元,折算为人民币40500万元;累计未分配利润为1200万美元,折算为人民币9720万元。东方工贸股份公司和珐琅酒业有限公司均在年底提取盈余公积。

报表折算如表1-5至表1-7所示,表中的美元和人民币数额均以万为单位。

表1-5 利润表

项目	期末数/美元	折算汇率	折算为人民币金额/元
一、营业收入	49000	7.6	372400
减：营业成本	35000	7.6	266000
税金及附加	1300	7.6	9880
管理费用	8000	7.6	60800
财务费用	550	7.6	4180
加：投资收益	4000	7.6	30400
二、营业利润	8150		61940
加：营业外收入	50	7.6	380
减：营业外支出	40	7.6	304
三、利润总额	8160		62016
减：所得税费用	1500	7.6	11400
四、净利润	6660		50616

表1-6 所有者权益变动表

项目	股本			盈余公积			未分配利润		其他综合收益	所有者 权益合计 人民币
	美元	折算 汇率	人民币	美元	折算 汇率	人民币	美元	人民币		
一、上年年末余额	50000	8	400000	5000		40500	1200	9720		450220
二、本年初余额	50000	8	400000	5000		40500	1200	9720		450220
三、本年增减变动金额										
(一) 综合收益总额							6660	50616	-17014	33602
其中：外币报表折算 差额									-17014	
(二) 所有者投入和减 少资本										
(三) 利润分配										
1.提取盈余公积				700	7.6	5320	-700	-5320		
2.对所有 者（或 股 东） 的分配							-2000	-15200		-15200
(四) 所有者权益内部 结转										
四、本年年末余额	50000	8	400000	5700		45820	5160	39816	-17014	468622

【说明】 当期计提的盈余公积采用交易发生日的即期汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公积按交易发生日的即期汇率折算后金额的累计，期初未分配利润记账本位币金额为以前年度未分配利润记账本位币金额的累计。

表 1-7 资产负债表

资产	期末数 /美元	折算 汇率	折算为人 民币金额/元	负债和所有者权益	期末数 /美元	折算 汇率	折算为人 民币金额/元
流动资产：				流动负债：			
货币资金	900	7.7	6930	短期借款	10000	7.7	77000
应收票据及应收账款	3500	7.7	26950	应付票据及应付账款	30000	7.7	231000
存货	55000	7.7	423500	其他流动负债	18590	7.7	143143
其他流动资产	4500	7.7	34650	流动负债合计	58590		451143
流动资产合计	63900		492030	非流动负债：			
非流动资产：				长期借款	50000	7.7	385000
长期应收款	1000	7.7	7700	应付债券			
固定资产	95000	7.7	731500	其他非流动负债			
在建工程	5500	7.7	42350	非流动负债合计	50000		385000
无形资产	3500	7.7	26950	负债合计	108590		836143
其他非流动资产	550	7.7	4235	所有者权益：			
非流动资产合计	105550		812735	股本	50000	8	400000
				盈余公积	5700		45820
				未分配利润	5160		39816
				其他综合收益			-17014
				其中：外币报表折 算差额			-11909.8
				少数股东权益			-5104.2
				所有者权益合计	43846		468622
资产总计	169450		1304765	负债和所有者权益总计	169450		1288360

【说明】 外币报表折算差额为以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的股本、累计盈余公积及累计未分配利润后的余额。

$$= (1304765 - 836143 - 400000 - 45820 - 39816) \times 70\%$$

$$= -17014 \times 70\%$$

$$= -11909.8 \text{ (万元)}$$

$$\text{少数股东权益} = -17014 \times 30\% = -5104.2 \text{ (万元)}$$

四、处置境外经营时外币报表折算差额核算

《企业会计准则第 19 号——外币折算》规定，企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，并转入处置当期损益。



练习题

一、单项选择题

- 下列有关记账本位币的描述中，不正确的是（ ）。
 - 我国企业通常以人民币作为记账本位币
 - 《会计法》要求企业选择人民币作为记账本位币
 - 《会计法》允许企业选择非人民币作为记账本位币
 - 记账本位币是企业经营所处的主要经济环境中的货币
- 下列有关记账本位币的说法中，正确的是（ ）。
 - 记账本位币一经选定，不得变更
 - 如果变更记账本位币，有可能产生汇兑差额
 - 企业的主要经济环境发生变化时可变更记账本位币
 - 如果变更记账本位币，企业应在附注中披露变更理由
- A企业以人民币作为记账本位币。20×9年10月9日，A企业向B企业赊销价格为100 000美元的商品，当日的即期汇率为1美元=6.80元人民币；20×9年10月31日的汇率为1美元=6.85元人民币；20×9年11月9日，收到B企业支付的货款，当日的即期汇率为1美元=6.86元人民币。在单一交易观下，以下关于此项购销交易对销售方的影响的说法中，正确的是（ ）。
 - A企业确认的销售收入为680 000元
 - A企业确认的销售收入为685 000元
 - A企业确认的销售收入为686 000元
 - A企业确认的汇兑损益为6000元
- A企业以人民币作为记账本位币。20×9年10月9日，A企业向B企业赊销价格为100 000美元的商品，当日的即期汇率为1美元=6.80元人民币；20×9年10月31日的汇率为1美元=6.85元人民币；20×9年11月9日，收到B企业支付的货款，当日的即期汇率为1美元=6.86元人民币。在单一交易观下，以下关于此项购销交易对双方的影响的说法中，正确的是（ ）。
 - A企业销售货物当月确认的销售收入为680 000元
 - B企业购入存货的初始入账金额应为680 000元
 - A企业需在收到货款当期调整销售收入6000元
 - B企业需在支付货款当期调增购货成本6000元
- 如果企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化而变更记账本位币，应采用规定的折算汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，这里所说的规定折算汇率是指（ ）。
 - 变更当期的期初汇率
 - 变更当期的期末汇率

4. 现行企业会计准则规定, 企业对接受的投资者以外币投入的资本折算为记账本位币时 ()。

- A. 不可能采用合同约定汇率作为折算汇率
- B. 不能采用即期汇率的近似汇率进行折算
- C. 有可能产生外币资本折算差额
- D. 只能采用交易日即期汇率折算

5. A 企业以人民币作为记账本位币。20×9 年 10 月 9 日, A 企业向 B 企业赊销价格为 100 000 美元的商品, 当日的即期汇率为 1 美元=6.80 元人民币; 20×9 年 10 月 31 日的汇率为 1 美元=6.85 元人民币; 20×9 年 1 月 9 日, 收到 B 企业支付的货款, 当日的即期汇率为 1 美元=6.86 元人民币。在单一交易观下, 下列关于此项购销交易对购货方的影响的说法中, 正确的有 ()。

- A. B 企业确认的购入存货成本为 680 000 元
 - B. B 企业确认的购入存货成本为 685 000 元
 - C. B 企业确认的购入存货成本为 686 000 元
 - D. B 企业将支付货款前的汇兑差额计入购货成本
6. 外币折算准则规范的外币交易包括 ()。

- A. 买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务
- B. 借入或者借出外币资金
- C. 其他以外币计价或者结算的交易
- D. 外币报表折算

7. 某企业以人民币作为记账本位币。20×7 年 12 月 1 日, 该企业用 100 000 美元购买一批债券, 作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 当天即期汇率是 1 美元=6.5 元人民币; 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.8 元人民币; 12 月 31 日该批债券的公允价值为 120 000 美元。下列有关资产负债表日该金融资产数值的说法中, 正确的有 ()。

- A. 该金融资产资产负债表日的报告价值为 816 000 元
- B. 该企业 12 月 31 日应确认公允价值变动利得 130 000 元
- C. 该企业 12 月 31 日应确认汇兑差额 (利得) 30 000 元
- D. 该企业 12 月 31 日应确认公允价值变动利得 166 000 元

8. 根据我国现行会计准则, 外币报表折算时, 下列项目中需要采用资产负债表日即期汇率进行折算的有 ()。

- A. 存货
- B. 应收账款
- C. 无形资产
- D. 短期借款

9. 假如某企业某期末在外币资产负债表中对“固定资产”项目进行折算时采用了期末即期汇率作为折算汇率。则该企业采用的外币报表折算方法不可能是 ()。

- A. 流动与非流动性项目法
- B. 货币与非货币性项目法
- C. 现行汇率法
- D. 时态法

10. 根据现行会计准则, 外币报表折算时, 下列项目中不能采用资产负债表日即期汇率进行折算的有 ()。

- A. 营业成本
B. 营业收入
C. 未分配利润
D. 长期股权投资

11. 某企业以人民币作为记账本位币。20×7年12月1日, 该企业用100 000美元购买一批股票, 指定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, 当天即期汇率是1美元=6.5元人民币, 12月31日的即期汇率为1美元=6.8元人民币, 12月31日该批股票的公允价值为120 000美元。下列有关资产负债表日该金融资产数值的说法中, 正确的有 ()。

- A. 该金融资产资产负债表日的报告价值为816 000元
B. 该企业12月31日应确认汇兑差额(利得)30 000
C. 该企业12月31日应确认公允价值变动利得36 000元
D. 该企业12月31日应将166 000元的汇兑差额计入其他综合收益

三、判断题

1. 企业对于外币交易涉及的所有会计要素都应该设置外币账户予以反映。 ()
2. 我国企业必须以人民币作为记账本位币。 ()
3. 我国企业大多采用外币分账制。 ()
4. 企业发生外币业务时, 需要以本期期初汇率作为折算汇率将外币金额折算为记账本位币金额。 ()
5. 企业选择的记账本位币一经确定, 任何情况下都不得变更。 ()
6. 即期汇率的近似汇率通常指当期期初汇率。 ()
7. 外币非货币性项目期末一律不用考虑汇率变动的影响。 ()
8. 企业货币兑换交易中产生的汇兑差额应于交易日计入当期损益。 ()
9. 企业期末确认的外币账户的汇兑差额必然是未实现汇兑损益。 ()
10. 企业收到投资者以外币投入的资本时, 无论是否有合同约定汇率, 均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算。 ()
11. 即使企业对日常外币交易采用即期汇率的近似汇率折算, 企业收到投资者以外币投入的资本也只能采用交易日的即期汇率进行折算。 ()
12. A公司的子公司B公司属于境外经营, 如果母公司不提供资金, B公司的现金流量不足以偿还其债务, 则B公司的记账本位币应该与A公司的记账本位币一致。 ()
13. 根据我国现行会计准则, 企业对境外经营的外币报表进行折算时, 要对资产负债表项目运用一般物价指数变动予以重述, 对利润表项目运用一般物价指数予以重述。 ()
14. 流动与非流动性项目法下, “应付债券”项目应该采用现行汇率进行折算。 ()
15. 根据我国现行会计准则, 企业的境外经营如果处于恶性通货膨胀环境, 企业对境外经营的外币报表进行折算之前, 要先消除通货膨胀对该报表项目的影响。 ()

四、业务题

1. 某企业以人民币作为记账本位币。20×7年11月1日, 该企业从银行借入一年期、

年利率为 6% 的 1000 万美元的借款，当日的即期汇率为 1 美元 = 7.4 元人民币，11 月 30 日的即期汇率为 1 美元 = 7.5 元人民币，12 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 7.8 元人民币。

【要求】 根据上述资料，进行如下会计处理：

- (1) 计算 20×7 年年末“短期借款——美元”的记账本位币余额。
- (2) 计算 20×7 年度记入“财务费用”的金额。
- (3) 编制 20×7 年度与该业务有关的会计分录。
- (4) 指出该业务对企业 20×7 年度税前利润的影响数。

2. 某企业以人民币作为记账本位币。20×7 年 11 月 1 日，该企业销售商品货款为 1000 万美元，当时尚未收款；根据合同规定，企业在 12 月 20 日收到 40% 的货款。销货当天的即期汇率为 1 美元 = 7.4 元人民币，12 月 20 日的即期汇率为 1 美元 = 7.5 元人民币，12 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 7.8 元人民币。相关税费和其他业务略。

【要求】 根据上述资料，进行如下会计处理：

- (1) 计算确定该企业 20×7 年年末“应收账款——美元”的记账本位币余额。
- (2) 计算确定该企业 20×7 年年末确认的与应收账款有关的汇兑差额。
- (3) 编制 20×7 年度与该业务有关的会计分录。