

普通高等教育“十三五”规划教材

高级财务会计

姚 瑶 王运启 王丽娟 主 编
李雪梅 周于岚 徐谈春雯 副主编



上海财经大学出版社

前言

随着社会经济快速发展,企业需要面对合并、跨国贸易等特殊业务事项,针对这些特殊业务,原有的财务会计处理方法已难以适应,因此,高级财务会计在原有的财务会计基础上应运而生。近几年,会计准则变化较大,对会计人员技能要求也越来越高,为此编者以培养应用型会计人才为目标,结合最新会计准则编写了本教材。本教材具有以下特色:

一、严格依据最新政策,内容与时俱进

自2018年以来,财政部陆续修订颁布一些新的会计准则和会计准则解释,包括《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》《企业会计准则第21号——租赁》等。在本教材编写过程中,编者严格按照最新会计准则和最新税法政策进行写作。

二、理论与实践相结合,注重学做合一

本教材主要面向高等院校应用型会计人才,借鉴了财政部发布的应用指南以及国内外最新的教材,融合了当前最新的相关理论知识。每章开篇通过“导读案例”,激发学生思考;通过“学习目标”,让学生明确学习的重难点。在阐述每章内容时,都有大量“例题讲解”模块,使得学生能够全面系统掌握所学知识。每章结尾通过“本章习题”,帮助学生自我测试学习效果。教材编排具有严密的知识结构体系,注重学生分析问题和实际操作能力的培养,让学生做到理实合一、学做合一。

三、范围适当合理,内容循序渐进

高级财务会计与中级财务会计没有统一的划分界限,中级财务会计主要研究企业一般经济业务事项的会计核算,而高级财务会计主要研究较为特殊业务的会计核算。全书共十

二章,主要包括外币折算会计,非货币性资产交换业务,或有事项业务,债务重组业务,借款费用业务,租赁会计业务,所得税会计业务,会计政策、会计估计变更和差错更正业务,资产负债表日后事项业务,企业合并,合并财务报表业务。内容范围合理,各章节顺序从易到难、循序渐进,便于学生对知识内容的学习与理解。

本教材由姚瑶、王运启、王丽娟担任主编,李雪梅、周于岚、徐谈春雯担任副主编。具体分工如下:姚瑶(第一、二、三、九、十章);王运启(第十一、十二章);李雪梅(第四、八章);周于岚(第五、六章);徐谈春雯(第七章)。

本教材在编写过程中得到了广西大学行健文理学院和上海财经大学出版社的大力帮助,属于广西大学行健文理学院 2020 年院级教育教学改革工程项目“翻转课堂模式下《高级财务会计》改革研究”(Y2020JGB07)阶段性研究成果。由于编者水平有限,加上会计准则不断变化,内容相对较为复杂,书中难免存在不足之处,恳请各位读者批评与指正。

编 者
2020 年 8 月

目 录

前言/1

第一章 总论/1

第一节 高级财务会计的产生和发展/2

第二节 高级财务会计的基本理论/5

第三节 高级财务会计的范围界定/8

第四节 高级财务会计的核算内容/10

本章习题/13

第二章 外币折算/16

第一节 外币折算概述/17

第二节 外币交易的会计处理/22

第三节 外币财务报表的折算/28

本章习题/32

第三章 非货币性资产交换/37

第一节 非货币性资产交换概述/38

第二节 非货币性资产交换的确认和计量/41

第三节 非货币性资产交换的会计处理——公允价值计量模式/43

第四节 非货币性资产交换的会计处理——账面价值计量模式/47

第五节 涉及多项非货币性资产交换的会计处理/49

本章习题/56

第四章 或有事项/61

第一节 或有事项概述/61

第二节 或有事项的确认和计量/62

第三节 或有事项的账务处理/65

第四节 或有事项的披露/68

本章习题/69

第五章 债务重组/74

第一节 债务重组概述/75

第二节 债务重组的会计处理/76

本章习题/86

第六章 借款费用/95

第一节 借款费用概述/96

第二节 借款费用的确认/98

第三节 借款费用的计量/101

本章习题/108

第七章 租赁会计/115

第一节 租赁会计概述/115

第二节 承租人的会计处理/122

第三节 出租人的会计处理/133

第四节 特殊租赁业务的会计处理/138

第五节 列报与披露/143

本章习题/145

第八章 所得税会计/148

第一节 所得税会计概述/148

第二节 资产和负债的计税基础/152

第三节 暂时性差异/156

第四节 递延所得税负债和递延所得税资产/157

第五节 所得税费用的确认和计量/163

本章习题/166

第九章 会计政策、会计估计变更与差错更正/170

第一节 会计政策及其变更/172

第二节 会计估计及其变更/179

第三节 前期差错及其更正/184

本章习题/188

第十章 资产负债表日后事项/192

第一节 资产负债表日后事项概述/194

第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理/197

第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理/207

本章习题/210

第十一章 企业合并/215

第一节 企业合并概述/216

第二节 同一控制下企业合并的会计处理/218

第三节 非同一控制下的企业合并/222

本章习题/227

第十二章 合并财务报表/230

第一节 合并财务报表概述/230

第二节 合并范围的确定/232

第三节 同一控制下的合并报表/234

第四节 非同一控制下的合并报表/238

第五节 内部交易的业务处理/245

第六节 合并现金流量表的编制/250

本章习题/253

参考文献/257

第一章

总 论



导读案例

在某大学“高级财务会计”理论课上,学生们对高级财务会计理论进行着激烈的争论。一位来自外资企业的学生撰写的论文吸引了众人关注。现摘录其论文要点如下:

关于会计目标问题。会计目标是企业制定会计制度所依据的最基础的概念,主要解决会计信息向哪些方面提供和起什么作用的问题。我国《企业会计准则——基本准则》第四条规定,企业应当编制财务会计报告。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。会计受制于会计环境,在特殊情况下高级财务会计目标应有别于一般会计环境中的目标,这并不仅仅是出于“稳健”态度的考虑。

关于会计假设问题。会计假设被会计界认为是自我证明的会计环境命题,在会计理论中通常被认为是会计原则赖以存在的基本假定前提条件。按照词典中的解释,“前提”是指在推理上可以推出另一个判断的判断,是事物发生或发展的先决条件。按照我国著名会计学家葛家澍教授的观点,会计前提是建立会计信息系统所依据的前提条件。多少年来,会计假设与会计环境基本一致,因而使得会计主体、持续经营、会计分期和货币计量成为传统会计理论的坚实基础。

关于会计概念问题。在会计理论中会计概念是指对会计要素所下的定义,其目的是解决会计要素的确认与计量和报告。在诸多会计概念中,收益是最为重要的一个,会计界常用净利润替代,被称为会计收益,以与经济学上的收益概念相区别,实际上涉及资本和收益的划分。人们认为只有在资本得以维护或回收以后,才应确认收益,因此采用什么样的资本概念直接影响收益的确认与计量。国际会计准则委员会在《关于编制和提供财务报表的框架》中认为,选择什么样的资本概念要以财务报表使用者的需要为基础。如果使用者主要关心名义上的投入资本或投入资本的购买力,采用的是资本的财务概念;如果关心的是企业营运能力,采用的是资本的实物概念;按照财务资本概念,在扣除本期的所有者分配和所有者出

资后,期末净资产的财务(或货币)金额,才算赚得利润,会计界称之为财务资本保全。按照实物资本概念,在扣除本期的所有者分配和所有者出资后,企业的期末实物生产能力(或营运能力)必须大于期初实物生产能力(或营运能力),才算赚得利润……

请思考:

1. 高级财务会计与中级财务会计目标是否有所不同?
2. 为什么会计基本假设的松动会导致高级财务会计的产生和发展?
3. 高级财务会计应包括哪些内容?



学习目标

1. 了解高级财务会计的产生和发展。
2. 掌握高级财务会计的含义和特征。
3. 明确高级财务会计核算的范围。

第一节 高级财务会计的产生和发展

一、高级财务会计的产生

在多个版本的教材中,高级财务会计有许多不同的称谓,诸如高级会计学、高等会计学、企业特殊业务会计、特殊行业会计等。在教材中,大多没有对其进行明确和严格的定义。那么,高级财务会计包含哪些内容,它是何时产生的,何时被纳入现今会计课程的教材体系的呢?

如同会计学领域许多其他名词以及课程的开设一样,高级财务会计是从国外引入的。早期的高级财务会计教材,在内容、体例编排上,基本都遵照西方“Advanced Financial Accounting”的内容和结构来安排。国外涉及高级管理会计的教材有专门的“Advanced Management Accounting”(高级管理会计),因此,“Advanced Financial Accounting”就只讲述高级财务会计的内容,无论其内涵还是外延,都秉承了对外报告会计的核心思想。虽然国内有些教材的名称叫“高级会计学”,但教材包含的内容仍然归属财务会计体系。

大部分会计学原理教材中,达成共识的是,会计的产生及其每个阶段的发展都是经济发展的产物。高级财务会计也不例外,高级财务会计是客观经济环境发生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成果。

(一)企业规模的不断扩张

企业自由竞争促进企业规模不断扩大,公司间相互渗透形成了庞大的企业集团,母子公司成为一种普遍的社会现象。企业集团内部母公司与子公司、子公司和子公司之间同样存在广泛的业务往来。母公司所有者除了关心母公司本身的财务状况和经营成果以外,还关心整个企业集团的财务情况,进而导致合并报表的广泛应用,从而产生了一些重要思想,如经济实体的概念、合并商誉等。对于跨国性的集团公司,当所属国外子公司财务报表中使用的货币种类与母公司不同时,则需首先进行外币报表折算,然后再编制合并报表。

（二）通货膨胀的普遍加剧

1973 年发生的第一次石油危机,原油价格从每桶不到 3 美元涨到超过 13 美元;随后 1978 年发生的第二次石油危机,导致原油价格从 1979 年开始暴涨,从每桶 13 美元猛增到 1981 年的 34 美元。除此之外,初级产品、工资的上涨也导致了消费品价格猛涨。通货膨胀的存在和发展,必然严重地冲击财务会计的币值稳定假设,如果不采取一定的措施对物价变动影响进行剔除,必然影响会计信息质量和会计信息价值的实现。

（三）贸易投资自由化、跨国经营普遍化

从内部来说,竞争的加剧使得很多企业开始寻求将生产基地迁移到一些原材料和人工成本更低廉的国家和地区,以降低产品成本;从外部来说,随着 20 世纪 40 年代世界银行和国际货币基金组织相继成立,1961 年世界经济合作组织成立,都给当时的跨国经营、国际贸易带来更多的机会。经营形式的多元化、多角化和多样化,催生了企业合并、合并财务报表、外币交易与折算等新的会计事项与业务。

（四）企业并购破产潮流席卷全球

各国企业为了增强竞争实力,占有市场的更大份额,都在积极寻求合作伙伴,建立联盟,对资产进行重组合并。企业的兼并与合并、清算与破产,严重地冲击了会计主体假设与持续经营假设,企业的兼并与合并不仅需要进行相应的账务处理,也可能需要编制合并报表;企业的清算与破产,宣告原有的企业不复存在,这必然与企业持续经营假设相矛盾,如何进行清算破产会计的核算,也是会计领域的一个新问题。

（五）金融发展国际化

由于国际资本市场的快速发展,各种衍生金融工具应运而生,并得到快速发展。国际资金的流速加快、流量增多,期货交易、融资租赁等行业蓬勃发展,使各国家之间交易投资的规模扩大、频率增高,国际间的依赖性增大。国际金融市场的形成,各种衍生金融工具的创新,期货市场和租赁业务的发展,必然出现风险及逃避风险,远期汇率与即期汇率,租赁契约、残值担保等一系列特殊问题。

面对会计领域诸多的新问题,原有的财务会计框架难以容纳,必须在原有财务会计学的基础上,建立一门新的学科来解决这些会计领域的新问题,于是高级财务会计应运而生。

二、高级财务会计的发展

（一）萌芽期

现代会计从其一开始就孕育了高级财务会计的胚芽。西方国家工业革命和产业革命的成功,有力地推动了社会生产力的发展,于是出现了第一次企业兼并、合并的浪潮,企业的兼并、合并必然产生母、子公司,因而也就会在会计上必然要编制合并报表,以完整地反映企业集团的财务状况与营运能力。

第一次世界大战后,美国的经济得到了快速发展,又产生了第二次企业兼并高潮,“把一部门的各个生产环节兼并在一个企业,各种工序相互结合,连续作业,形成一个统一运行的联合体”;第二次企业兼并浪潮使股份公司得到进一步的发展与完善,导致了合并报表的广泛使用,从而产生了一些重要思想,包括实体经济的概念,合并所产生的商誉问题,等等。在这一时期,西方主要工业国家出现了持续通货膨胀的局面,通货膨胀必然影响到财务信息的准确性,引起人们的关注,美国早期会计学家亨利·W. 斯威尼(Henry Whitcomb Sweeney)

在 1936 年就出版了《稳定币值会计》(*Stabilized Accounting*)一书,提出了对通货膨胀进行会计处理的方法,被会计界誉为英文文献中物价变动会计的首创模式,通货膨胀会计思想的出现,标志着高级财务会计进入了萌芽期。

(二)发展期

第二次世界大战之后,西方主要工业国家因战争而兴盛的军事工业逐步向民用工业转变,这就需要更新设备和扩大投资。而传统的信贷方式已无法满足由此产生旺盛的资金需求。在银行和企业的共同参与下,在 20 世纪 50 年代就产生了融资租赁业务,以解决各国资金不足的问题,融资租赁业务一出现就促使了租赁会计的产生。1953 年,美国会计程序委员会(Committee on Accounting Procedure, CAP)发表了《会计研究公告第 43 号》,提出融资租赁会计处理方法的若干意见。

20 世纪 60 年代末,世界经济出现了迅猛发展的局面,科学技术的突破,新兴工业部门如计算机、激光、宇航、核能、海洋开发、合成材料等新兴产业相继兴起,必然产生拥有巨额资金的强大垄断企业,因而出现了第三次企业兼并浪潮,“本次企业兼并是以混合兼并占主导地位,把互无关联的各类企业,通过兼并,凑合成一个混合体,这个混合体在一个企业主统一指挥、统一管理、统一经营下进行运转”。美国会计程序委员会(CAP)针对企业兼并浪潮,于 1959 年分别发表了会计研究公告第 51 号《合并财务报表》,对合并报表的编制提出了若干指导意见。

20 世纪 60 年代,西方国家发生了持续的通货膨胀,对会计信息的真实性和有用性产生了较大的冲击,会计理论界和实务界开始对此关注,并进行了研究,逐步形成了不同的学术观点和学术流派,如古典学派、新古典学派和激进学派等。这些不同的学派,构成了物价变动会计的雏形。针对物价变动对财务会计的影响,美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)于 1963 年发表了其第 6 号会计研究论文集:“呈报物价水准变动的财务影响”。美国会计原则委员会(Accounting Principle Board, APB)于 1960 年发表了第 3 号公告:“重编一般物价水准变动的财务报表”,以指导会计处理物价变动对财务信息质量的影响。在这一时期,美国为了加强对企业所得税的征管,允许应税收益与会计收益有一定的区别,如何重新计算应税收益将直接影响企业交纳所得税的多少,影响企业的净收益,因此所得税会计也应运而生。

20 世纪 50—60 年代是高级财务会计发展时期,其主要内容已基本形成,并已具有一定的会计处理规则,在西方国家的高校已出现了高级财务会计教程,并进入了西方国家的大学课堂,但高级财务会计的内容尚不完善,有待于进一步发展。

(三)成熟期

进入 20 世纪 70 年代,出现了庞大的跨国集团公司。跨国集团公司的出现,必然引起会计计量单位的多元化,即外币和本位币的双重计量单位,于是就产生了大量的外币业务和汇兑业务。跨国集团公司编制合并报表还涉及外币折算问题等,这些都是传统财务会计无法解决的问题。为了指导处理这些新的会计事项,美国财务会计准则委员会(FASB)于 1973 年颁发了第 1 号财务会计准则公告《外币业务的揭示》,于 1975 年颁布了第 8 号财务会计准则公告《外币交易和外币财务报表换算的会计处理》。在这一时期,西方国家已健全了期货交易市场,尤其是金融期货交易和期权交易得到了较大的发展,大批的期货交易必然引起大量的期货交易的会计事项,为了指导这些期货交易事项的会计处理,美国财务会计准则委员

会于1984年颁布了第80号财务会计准则公告《期货合同的会计处理》,形成了期货会计。

与此同时,西方国家通货膨胀逐步加剧,形成了许多物价变动会计理论与模式。国际会计准则委员会(IASC)于1977年颁布了第8号准则公告《会计对物价变动的反映》、1981年颁布了第15号准则公告《反映物价变动影响的资料》、1989年颁布了第29号准则公告《恶性通货膨胀经济中的财务报告》,形成了系统的一般物价水平会计的理论与方法。美国证券交易委员会(SEC)于1978年颁布第190号财务会计准则公告《会计文告集》,要求证券上市交易的各大公司必须编报现行重置成本报表,美国财务会计准则委员会要求各大公司不仅编报一般物价水平会计补充报表,而且还同时要求编制现行成本会计补充报表。

自20世纪80年代以来,西方发达国家掀起了第四次企业兼并、合并浪潮。国际上相互投资、母子公司的投资,为了逃避各种税收,利用各国的税法和有关法律进行内部价格转移和财产转移等,对原有的所得税会计处理形成了较大的冲击,美国财务会计准则委员会于1987年颁布了第96号财务会计准则公告《所得税会计》,尔后分别于1988年和1991年相继颁布了第100号和第109号财务会计准则公告《所得税会计——FASB第96号公告生效日期的推迟》。

自20世纪80年代以来,随着会计环境的变化,高级财务会计的基本内容、处理指导思想和方法基本形成,并得到了会计职业界的广泛认可与接受,这标志着高级财务会计学的成熟,它开始以一门独立于中级财务会计和管理会计之外的新学科形象出现在会计学科体系之中。

第二节 高级财务会计的基本理论

一、高级财务会计的含义

为适应和促进社会经济的不断发展,核算和监督在新的社会经济条件下出现的“特殊经济业务”,向企业的投资者、债权人和政府有关主管部门提供更为真实有用的相关会计信息,就必然会促使一批会计学者和实际工作者去研究原有的财务会计理论和方法以及所应创建的新的会计理论和方法。这种研究、应用和修正原有的财务会计理论和方法以及创建新的会计理论和方法,用以核算和监督在新的社会经济条件下出现的“特殊经济业务”,向外部与企业有利害关系者提供更为真实有用和相关经济信息的会计学科,我们称之为“高级财务会计”。

根据我国当前会计工作的实际情况,并考虑到今后的发展,我们将高级财务会计的概念定义为:高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和拓展的一种会计,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核算和监督的会计。高级财务会计包括特殊业务会计和特殊行业会计两部分。特殊业务会计主要是针对一些特殊的、比较深奥的会计课题展开探讨,如合并财务报表、所得税会计、套期会计、资产减值会计等;特殊行业会计是指有着鲜明行业特点的企业、事业单位的会计问题,如房地产会计、石油天然气会计、原保险会计、再保险会计等。

二、高级财务会计的特征

高级财务会计是在初级、中级财务会计理论与方法的基础上,对企业出现的特殊交易或事项进行会计处理的理论与方法的总称,它具有如下特征:

(一)高级财务会计属于财务会计

财务会计是与管理会计相对应的一门学科,由基础会计学(或称初级财务会计)、中级财务会计和高级财务会计构成一个完整体系。基础会计学主要阐述会计确认、计量、记录和报告的一般原理,属于入门课程;中级财务会计着重阐述企业一般会计事项,如货币资金、应收款项、存货、流动负债及长期负债、投资、固定资产、损益、所有者权益等事项的会计处理,是财务会计一般理论与方法的运用;高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理。

与初级财务会计和中级财务会计相同,高级财务会计解决的问题仍然是经济事项的对外报告问题。也就是说,高级财务会计与中级财务会计的目标是一致的,都是向企业外部投资者、债权人以及其他与企业有利害关系的人提供有关企业财务状况、经营情况和经营成果的信息,以满足他们做出决策时对财务会计信息的需求。

因此,高级财务会计着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理,它与基础会计学、中级财务会计互为补充、相得益彰,共同构成了财务会计学的完整体系。

(二)高级财务会计研究对象具有特殊性

中级财务会计的对象是企业发生的一般事项,属于企业经营过程中的经常性事项,如收入、固定资产、存货、应收款项、应付款项等。高级财务会计的对象是特殊事项,侧重于对特殊会计业务进行论述,包括特殊行业会计问题等,如企业合并、合并报表、外币折算、通货膨胀折算、破产清算等。高级财务会计运用传统的财务会计理论与方法,以及在新的社会经济条件下发展的财务会计理论与方法,对在新的社会经济条件下出现的传统财务会计中不予包括或不经常发生的企业特殊业务进行核算和监督,向与企业有经济利害的关系者提供决策有用的会计信息和经济管理活动。

(三)高级财务会计理论的修正性

会计所处的客观经济环境的变化突破了原有的会计假设,出现了特殊的经济业务与会计事项,因而严格遵循四项会计假设的传统财务会计无法适应,并因此形成了高级财务会计,如当原会计实体无法持续其经营活动时,破产清算会计理论与方法则应运而生;当物价波动冲击着货币计量假设中隐含的币值稳定假设时,人们必须要寻求新的会计模式来替代“历史成本/名义货币”会计模式。

三、高级财务会计的理论基础

传统会计假设是指我国财政部于1992年11月30日颁布的《企业会计准则》第一章中的四项基本前提,即会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。它是将变化不定的社会经济环境设为不变,并据此选定会计处理方法,确定会计要素的确认、计量和报告等有关业务。但在现行经济环境条件下,出现了基本假设相矛盾的多种情况。

(一)会计主体假设的放宽

会计主体假设主要是设定会计为之服务的对象,即限定会计核算的空间范围。但是,现

代经济的发展和由此出现的会计业务已向这项假设提出了挑战。例如,已构成母、子公司关系的企业集团出现后,会计为之服务的主体已具有了双重性,会计核算的空间范围已处于一种模糊状态;如果企业集团的母公司本身也是一家大企业,下设若干个表现为独立会计主体的分支机构,若干个负责不同地区、不同行业的事业部和子公司时,其会计核算的空间范围就更加难以掌握;还有,近年来出现并快速发展的以基金为主体的单位和以各种基金为主体的会计(如基金单位会计、非营利组织会计、投资性主体)也很难用传统的会计主体理论予以清楚地说明,尤其是特殊目的实体(Special Purpose Entity, SPE)的出现。在此种情况下,只是一般地阐明会计主体与企业法人主体不是同一概念、会计主体会随情况的变化而有不同的层次是难以令人信服的。

在当前情况下,会计主体假设已随客观经济环境的变化而有了新的更丰富的内容,实践促使会计这一假设有了松动,在此基础上产生了超越该假设前提条件的分支机构会计、合并会计报表、分部报告、基金会计等新的会计业务。我们应将这样的会计业务归为高级财务会计的内容。

(二)持续经营假设的松动

持续经营假设设定了企业在未来的一定时期内不会进行解体清算的前提条件,企业要在此基础上组织会计核算。但是,企业在未来的时期内能否持续经营取决于多种因素。换言之,现代经济中的很多不确定性因素可能随时导致企业解散、重组或者破产。显而易见,企业因各种原因而形成的解体、清算、重组乃至破产,都是对持续经营假设的否定。

宣告破产清算或改组的企业,意味着其正常生产经营活动即行停止,从而持续经营假设不再存在,原有的会计核算方法也不能继续使用。取而代之的是,法院在宣告公司破产之日起 15 日内成立清算小组来接管企业。清算小组以可变现净值确认清算期间取得的资产和负债,以历史成本计量清算前形成的资产和负债,从而确认清算损益。对于改组企业,原企业被新公司所取代,其资产将以市价入账,原留存利润被消除,某些债权人可能成为新股东,公司章程也会被加以修改等。

(三)会计分期假设的突破

会计分期假设将企业持续不断的经营活动人为地划分为等距的会计期间,为分期确定企业经营损益设定了前提条件。无论从哪个角度来看,会计分期都是非常重要的,它是权责发生制的基础,也是会计确认、计量的依据。但是,随着客观经济环境变化而出现的新的经济业务也波及了这一假设,从而形成了依赖这一假设不能解决的一些会计事项。例如,由于企业有一些特殊的跨期分摊事项,由此形成了所得税费用的跨期摊配;由于只以会计年度为对外报告的期间而提供的会计信息不能满足报表使用者的需要,由此有了中期会计报告事项和以企业清算期为特殊报告期的特有报告事项;另外,期货业务、衍生金融工具的出现与发展,已使现行的定期财务报告制度难以及时提供有效的信息,这些业务事项都要求依据各类专门事项而确定出独特的损益确认期限,因此也就有了对期货、期汇等业务进行核算和报告的专门规定等。

由此可知,超越常规,亦即等距期间前提条件的松动,也形成了一些中级财务会计难以容纳的会计业务,它们也是高级财务会计的内容。

(四)货币计量假设的松动

众所周知,货币计量假设已在现实的经济活动中受到了巨大撼动。会计要以货币为共

同计量单位的含义已由同一企业拥有不同货币而转化为“记账本位币假设”；货币的币值不变含义也由持续的物价变动而否定，陆续出现了物价变动会计的几种模式。在这种情况下，记账本位币制度下的一种货币被另一种货币所计量的事实，已很难再用货币计量假设说明；而物价变动对社会经济带来的影响又强烈地冲击着建立在货币计量假设基础之上的历史成本原则，使会计界在痛定思痛之时不得不寻求新的会计计量方式。很明显，货币计量假设的松动，使外币业务会计和物价变动会计成了现实的会计业务并由高级财务会计处理，而建立在原有货币计量假设基础之上的会计业务只能是中级财务会计学阐述的内容。

除此之外，20 世纪 90 年代后逐渐兴起虚拟公司（virtual corporation），即“两个或两个以上具有资源互补优势的企业，为达到某些共同的战略目标，通过各种协议、契约结成的利益风险共享的松散型联合体，是一种企业间的暂时联盟形式”（艾柯卡研究小组，1991）。其公司经营在空间上无形、时间上预期有限、以信息网络为支持和媒介，对传统的四项基本会计假设都带来了极大冲击：从会计主体假设来说，虚拟公司作为一种暂时的动态联盟，不具有法人实体，更不具备实在的经营场所和设备，因为其通过网络通信技术来实现资源的高效配置，导致虚拟公司的边界都难以界定；从持续经营假设来说，由于虚拟公司的组建仅仅为了快速捕捉市场机遇，一旦机遇消失或项目完成，虚拟公司也就随之解体，因此，传统的持续经营假设基础上来划分资本性支出和收益性支出的做法在虚拟公司将不再适用；从会计分期假设来说，具有临时性和动态性的虚拟公司，并不需要人为地从会计期间划分上来定期报告，基于发达信息网络通信技术基础上的实时报告将取而代之；从货币计量假设来说，记账本位币唯一、币值稳定是其隐含假设，虚拟公司的主要资源是知识产权和人力资本，而这种资源却使得货币计量变得极为困难。

第三节 高级财务会计的范围界定

一、确定研究范围的基本原则

（一）理论层面

应以会计事项是否超越会计假设的范围作为基本标志。既然客观经济环境的变化所造成的会计假设松动是高级财务会计产生的基础，划分中、高级财务会计内容的主要依据理所当然就是会计假设。据此，限定在会计假设时空范围内的为中级财务会计；超出了会计假设时空范围的为高级财务会计。可见，以超出会计假设范围为基本标志是确定高级财务会计的客观依据，是否属于高级财务会计的内容首先应符合这一基本要求。

（二）实务层面

既体现已颁布的相关规范，同时兼顾前瞻性要求，高级财务会计研究的问题不应完全偏重于已颁布的会计准则和会计制度的有关规定，无论是涉及的范围，还是提出的观点，应具有一定的前瞻性。有人认为，高级财务会计就是讲解会计准则的，这应该是不正确的观点。随着会计环境的变化，正确的做法应该是既要考虑已经颁布实施的规范，同时将会计实务中出现的一些高难度问题以及新问题融入其中。

在实务中，我们要适当考虑高级财务会计与中级财务会计内容之间如何有效分工和衔

接。一般的会计事项经过长期实践后,表现出比较成熟的常规内容。而高级财务会计,就是在一般常规内容上的延伸,不管是方法上还是理论上都暂时未趋于统一,从而不具有固定性。但是,由于两者之间的密切联系是毋庸置疑的,常规内容和超常规内容的成熟与否也是相对的,就在所难免地使得一些完整的业务类型会交织在两部分内容之中,客观上存在学科体系中各门类的分工、协调和衔接问题。因此,有些内容原本一般财务会计中已经涉及,只是遇到新情况后需要部分调整的,不妨仍然保留在中级财务会计中作进一步深化处理;而有些内容已从整体上(或主体部分)超出了常规范围,即使有次要部分仍属常规内容,也应将其完整内容交由高级财务会计来研究。

二、确定研究范围的内容

高级财务会计研究的内容,除了前文涉及的会计基本假设松动所引起的业务,还包括如下业务:

(一)对会计原则强化和延伸的业务

传统的财务会计原则对复杂经济业务的会计处理仍起作用,但在应用中得到了进一步强化和延伸。

通过融物最终达到融资目的的租赁业务是现代企业的一项重要经济活动,以资本租赁为例,尽管在财产所有权上的风险和报酬的大部分均由承租人负担,但其所有权仍归出租人所有,所以客观上在整个租赁期内形成所有权与经营权分离。租金总额由设备买价、租期内价款的利息和租赁费用三部分组成,因此租金总额必定高于设备买价。在租约到期时,一般涉及余值问题(余值是否担保)。上述诸问题的会计处理都需要对传统意义上的资产取得的确认、计价、价值补偿等方面的理论进一步强化和延伸。

所得税会计问题的产生,拓展了配比原则的含义,使其不再局限于收入与费用的配比,还包括利润与费用的配比。基于以国家利益为中心这一大原则,所得税的会计核算在借鉴传统财务会计理论的基础上更富于弹性,表现在:

1. 收入、费用确认的口径、时间上体现政府意图;
2. 在收入确认方面,权责发生制的税务会计由于在一定程度上被现金流动原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法;
3. 在费用扣除问题上,税务会计尽可能避免财务会计上采用的审慎原则,即倾向较早报告收入或较迟报告费用。

(二)仅在某类企业中存在的特殊业务

相对于传统的现货交易而言,为了解决现货交易中因供需变化而产生的价格波动等矛盾,出现了与现货交易相对应的远期交易。在远期交易方式下,交易双方在交易合同中订明交易商品的数量、品种规格、价格、付款方式、交货时间等,在合同规定的时间内履行交付商品或支付货款的义务即所谓期货业务。与常规的现货交易相比,其会计处理也相对特殊,包括投资、缴纳期货保证金、平仓了结合约、实物交割以及在会计报表上列示等方面内容。

有些企业常在外地设立分店以图经营的发展,谋取更多的利润。作为所有者权益统一而组织形式特殊的总分店经营方式,企业除了进行本身的对外业务核算外,总店和分店之间的往来核算也占了比较大的比重。总店向分店发送商品的计价、联合会计报表的编制等方面都与传统的会计核算原则存在较大差异;总店在奖金和商品购销上对分店的控制程度不

同,分店的制度也各不相同;商品的计价和传统的计价方法存在较大差异,从而形成了总分店会计。

随着现代经济活动的国际化,国际经营业务和流动日益增多,使得很多企业在其经营活动中会发生诸多涉及外国货币的经济业务,但各国会计的计量单位一般都是本国货币。由于不同国家的货币币值不尽相同,并经常处于波动之中,因而产生了与外国企业进行以外币标价的交易;为了避免可能发生外汇风险而签订的远期外汇合同套期保值业务,把公司国外经营的财务报表折算成以公司记账本位币反映的财务报表等诸多外币业务,以及由此而产生的汇兑损益等处理都是高级财务会计有待解决的难题。

(三)特殊经营方式紧密相关的业务

通常意义上现代企业组织形式是属于公司的形式,但是还有两种广泛采用的企业组织形式——独资与合伙,它们与公司组织形式的主要差别是其负有无限责任。基于此,独资企业和合伙企业的所有者权益并不仅仅反映其原始投资和追加投资数额,同时还应反映业主企业现金和资产的情况,业主本人受惠而支用企业的资金,收回企业的应收账款而业主自己留用的资金;独资企业不作为一个独立存在的纳税人,而是独资企业的业主将其所有来自企业和其他一切来源的应纳税所得或损失填到其个人的纳税申报表中。

合伙企业的合伙关系是根据契约而产生的,尽管从会计的观点出发把合伙企业当作一个独立营业个体来处理,但在法律上并不具备法人资格;按照有关的法律规章的规定,在合伙活动范围内所发生的事情,每个合伙人都是其余各个合伙人的代理人。在权益转让和利益分配上均区别于公司形式。合伙企业同样是非纳税主体,而将每一合伙人应享的收益份额纳入其本人的纳税申报中,从而导致其会计核算的特殊性。

第四节 高级财务会计的核算内容

汇总诸多版本教材,对高级财务会计核算内容的介绍有如下这些:物价变动会计、总支机构会计、破产清算会计、非货币性资产交换、分部报告、企业合并、合并财务报表、租赁业务、所得税会计、会计变更和差错更正、资产负债表日后事项、借款费用、或有事项、外币折算、股份支付、债务重组等。本教材内容的编排,理论上遵循前人的研究成果,但更注重理论与实务的结合,兼具时效性和实践指导功能,具体内容如下:

一、外币折算业务

《企业会计准则第19号——外币折算》中规定,外币交易是指以外币计价或者结算的交易。记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。随着我国经济全球化的逐步深入发展,企业生产经营范围已经突破了国界,由此产生了以外币计价和结算的生产经营活动,如进口原材料、引进设备、对外提供商品和劳务、国际技术转让、国际金融借贷、境外投资、境外筹资等外币业务活动。

在我国,企业通常应选择人民币作为记账本位币;业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但编制的财务报表应当折算为人民币。

二、非货币性资产交换的业务

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,该交换一般不涉及货币性资产,或只涉及少量货币性资产(即补价)。

非货币性资产交换准则所述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进行的互惠转让,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,而不是单向的非互惠转让。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》着重解决了以非货币性资产交换方式换入资产的成本确定和资产交换产生损益的确认问题。

三、或有事项的业务

或有事项是指由过去的交易或事项形成的潜在业务,其存在需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或过去的交易或事项形成的现时义务,履行该义务不太可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。或有事项作为一种潜在因素直接影响着企业的持续经营和发展,它的不确定性也影响了投资者对企业的财务质量、财务状况以及企业会计信息可靠性的正确判断。当前,绝大部分上市公司在或有事项相关信息的处理、披露上是不明确、不完整的。上市公司必须分清引起或有事项的业务类别,加强或有事项的管理,严格控制可能带来损失的或有事项的发生,降低企业财务风险和经营风险,并根据会计准则,对或有事项应予以充分的披露和揭示。

四、债务重组的业务

在市场经济条件下,竞争日趋激烈,企业为此需要不断地根据环境的变化调整经营策略,防范和控制经营及财务风险。但有时,由于各种因素(包括内部和外部)的影响,企业可能出现一些暂时性或严重的财务困难,致使资金周转不灵,难以按期偿还债务。在此情况下,作为债权人,一种方式是可以适用法律程序要求债务人破产,以清偿债务;另一种方式是可以债务重组的方式,根据《企业会计准则第12号——债务重组》规定,不改变交易对手方的情况下,经与债务人协定或法院裁定,就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议。

五、借款费用的业务

借款费用是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定,企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或生产的,应当予以资本化。计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期费用。

六、租赁的会计业务

租赁业务本是一项存在已久的经营业务,但长期以来也只是进行着一种对不动产的传统租赁,业务形式比较单一。可是自20世纪50年代以来,由于第二次世界大战结束,西方

工业处于由军用品生产转为民用品生产的阶段,设备亟待更新,急需大量资金。由于传统的信贷方式无法满足旺盛的投资需求,因而在银行和企业的共同参与下,现代租赁业务应运而生,开始出现专营租赁业务的公司,大量开展新形式的融资租赁业务,并在之后的一段时期获得迅速发展。以融资租赁业务为代表的现代租赁业务与传统租赁业务有着很大的差别,因此也就必然产生了不同于传统租赁会计的有关现代租赁的特殊会计。

租赁是出租人与承租人之间以合同形式规定双方的权利和义务,由承租人向出租人租用可在特定时间内使用的特定资产,并支付租金的行为。传统租赁通常只涉及出租人、承租人两方当事者,主要表现为融物。现代意义上的租赁则是涉及多方当事人的一种新的信贷活动,通过融物达到融资的目的。租赁可按多种标准分类,各国通用的做法是按其性质分类。按与租赁资产所有权有关的全部风险是否转移为标志,可将租赁业务分为融资租赁与经营租赁;按照租赁资产的资金来源,将租赁分为直接融资租赁、售后回租、杠杆租赁。一般来说,经营租赁的会计处理比较简单,而融资租赁的会计处理则较复杂,这也是本教材研究的内容。

七、企业所得税的会计业务

企业所得税会计是研究处理会计收益和应税收益差异的会计理论和方法,是税务会计的一个分支,是反映企业所得税的确认、计量和报告的一整套会计原理、程序和方法。在具体计算时需要将会计所得额按税法规定进行特殊计算调整和账务处理,由此产生递延所得税资产和递延所得税负债。这也是当前新的社会经济条件下任何企业都会发生的特殊会计业务。

八、会计政策、会计估计变更和差错更正的业务

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。前期差错是指由于没有运用或错误运用信息,而对前期财务报表造成省略或错报。任何企业在符合上述条件时,均可能产生会计政策、会计估计和差错更正等的会计业务,按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,会计政策的变更采用追溯调整法,会计估计的变更采用未来适用法。这对于进一步规范企业会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的会计核算和相关信息的披露,提高会计信息的相关性和可靠性,推动市场经济的发展,有着非常重要的意义。

九、资产负债表日后事项的业务

资产负债表日后事项是指自年度资产负债表日至财务会计报告批准报告日之间发生的需要调整或说明的事项。资产负债表日后事项是指自资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项,包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。对于其中的调整事项,应按本准则对调整事项的要求,进行相关的账务处理,并调整资产负债表日已编制的财务会计报表;对于其中的非调整事项,应按本准则对非调整事项的要求,在财务会计报表附注中披露。所有上市公司均要按照《企业会计准则》的规定对资产负债表日后事项进行相关账务处理和披露。

2. 下列资产中,属于企业资产范围的是()。
 - A. 盘亏的固定资产
 - B. 筹建期间发生的开办费
 - C. 经营租赁方式租入的设备
 - D. 融资租赁方式租入的设备
3. 下列经济业务中,会引起公司股东权益总额发生变化的是()。
 - A. 用资本公积转增股本
 - B. 向投资者分配股票股利
 - C. 向投资分配现金股利
 - D. 用盈余公积弥补亏损
4. 下列项目中,能同时引起资产和所有者权益发生变化的是()。
 - A. 接受投资者投入专利
 - B. 预收客户款项
 - C. 收回应收账款
 - D. 应收票据背书购买存货
5. 下列关于负债和所有者权益的表述中,错误的是()。
 - A. 负债和所有者权益都是权益人对企业资产提出的要求权
 - B. 债权人承担的风险大于所有者权益投资人
 - C. 所有者权益的金额取决于资产和负债的计量结果
 - D. 在企业清算时,负债通常优先于所有者权益进行清偿
6. 下列选项中,不符合历史成本计量属性的是()。
 - A. 发出存货计价所使用的先进先出法
 - B. 无形资产摊销
 - C. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末计价
 - D. 长期股权投资权益法核算

二、多项选择题

1. 下列各项中,体现实质重于形式这一会计信息质量要求的有()。
 - A. 符合条件的或有事项确认为预计负债
 - B. 将融资租入的生产设备确认为本企业的资产
 - C. 对应收账款计提坏账准备
 - D. 母公司编制财务报表
2. 下列做法中,违背会计信息质量可比性要求的有()。
 - A. 投资性房地产的后续计量由公允价值模式改为成本模式
 - B. 因预计发生年度亏损,将以前年度计提的坏账准备全部予以转回
 - C. 因减少投资,使原投资比例由 20%降低为 10%,而对被投资单位不再具有重大影响,将长期股权投资由权益法改为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算
 - D. 因追加投资,使原投资比例由 30%增加到 80%,而对被投资单位由具有重大影响变为具有控制权,将长期股权投资由权益法改为成本法核算
3. 下列各项中,属于会计要素计量属性的有()。
 - A. 现值
 - B. 公允价值
 - C. 重置价值
 - D. 可变现价值
4. 按照我国会计准则的规定,会计核算的基本假设包括()。
 - A. 会计主体
 - B. 持续经营
 - C. 复式记账
 - D. 会计分期
 - E. 货币计量

5. 下列各项中,符合谨慎性会计信息质量要求的有()。

- A. 因企业实现利润超过预期,对厂房大幅计提减值准备
- B. 计提商誉减值准备
- C. 将长期借款利息全部资本化
- D. 债务重组日不确认或有应收金额

三、判断题

- 1. 管理会计和财务会计是会计的两大分支。 ()
- 2. 企业发生亏损,其所有者权益必定减少。 ()
- 3. 中级财务会计依赖大量的估计,因此从某种程度上是不精确的。 ()
- 4. 法律主体必定是会计主体,会计主体也必定是法律主体。 ()
- 5. 某一会计事项是否具有重要性,在很大程度上取决于会计人员的职业判断。对于同一会计事项,在某一企业具有重要性,在另一企业不一定具有重要性。 ()

第二章

外币折算



导读案例

中国铁建股份有限公司 2019 年半年报中披露的有关外币业务的部分信息

中国铁建股份有限公司,由中国铁道建筑总公司(改制后更名为中国铁道建筑集团有限公司)独家发起设立,于 2007 年 11 月 5 日在北京成立,为国资委管理的特大型建筑企业。2008 年 3 月 10 日和 3 月 13 日,公司人民币内资股(A 股)和境外上市外资股(H 股)分别在上海证券交易所和香港联交所上市。

公司业务涵盖工程承包、勘察、设计咨询、工业制造、房地产开发、物流与物资贸易等,具有科研、规划、勘察、设计、施工、监理、维护、运营和投融资等完善的行业产业链。在高原铁路、高速铁路、高速公路、桥梁、隧道和城市轨道交通工程设计及建设领域,确立了行业领导地位。目前,公司经营业务遍及包括我国台湾在内的全国 32 个省、自治区、直辖市和我国香港、澳门特别行政区,以及世界 121 个国家。

中国铁建 2019 年半年报中报表附注中披露的与外币货币性项目有关的部分信息如表 2—1 所示。

表 2—1

外币货币性项目的部分信息

单位:千元

项 目		2019 年 6 月 30 日		
		外币余额	折算汇率	人民币余额
货币资金	美元	2 686 654	6.874 7	18 469 940
	欧元	83 402	7.817 0	651 954
	其他			306 814
应收账款	美元	88 250	6.874 7	606 691
	阿尔及利亚第纳尔	12 734 030	0.057 4	731 533
	其他			136 451

续表

项 目		2019 年 6 月 30 日		
		外币余额	折算汇率	人民币余额
短期借款	美元	34 700	6.874 7	238 552
	欧元	51 009	7.817 0	398 740
	其他			225 247
∴				∴

2. 外币报表折算差额的信息

中国铁建 2018 年、2019 年半年报资产负债表上“股东权益”下“其他综合收益”项目披露的部分信息如表 2—2 所示。

表 2—2 “其他综合收益”项目的部分信息 单位:千元

项 目	2019 年 1—6 月	2018 年 1—6 月
将重分类进损益的其他综合收益(损失)		
权益法下可转损益的其他综合收益(损失)	144 985	(7 664)
其他债权投资的公允价值变动	(183)	—
外币财务报表折算差额	(72 342)	(228 908)

请思考:

- 1. 什么是外币货币性项目? 什么是折算汇率? 如何选择折算汇率?
- 2. 什么是外币报表折算差额? 外币报表折算差额如何计算?



学习目标

- 1. 了解外币折算业务的含义和内容。
- 2. 掌握记账本位币的确定方法,掌握外币交易会计确认与计量。
- 3. 掌握我国现行外币财务报表的折算方法。

第一节 外币折算概述

随着经济全球化的逐步深入和发展,企业生产经营范围已经突破了国界,延伸和发展到其他国家和地区,因而产生了以外币计价和结算的生产经营活动,如进口原材料、引进设备、对外提供商品和劳务、国际技术转让、国际金融借贷、境外投资、境外筹资等外币业务活动。因此,企业在会计核算中不可避免地要涉及外币业务,在会计计量中也必然要导入外币单位。此外,随着世界经济全球化的发展,一些企业在国外设立了相应的经营管理机构,以适应其跨国经营和直接投资的需要,如在境外设立分公司负责某一国家和地区的销售业务;设

立子公司负责某一国家和地区的生产经营业务。无论是分公司还是子公司,由于是在其所在国或地区进行生产经营活动,其绝大部分活动是以所在国或地区的货币计量和编制报表的。2006年,财政部发布的《企业会计准则第19号——外币折算》规定,会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,也可以选定某种外币作为记账本位币,但编制的财务报表应当折算为人民币反映。境外企业向我国有关部门编报财务报表,应当折算为人民币反映。也就是说,我国企业正式编制财务报表的货币只能是人民币,而记账本位币是可以选择的。

因此,总公司在汇总各境外分公司等分支机构以外币表示的财务报表或母公司将其境外子公司纳入合并报表范围编制财务报表时,都有必要将境外分支机构或境外子公司的财务报表折算为以总公司或母公司记账本位币表示的财务报表。

一、记账本位币的确定

(一)记账本位币的含义

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币,这里的“主要经济环境”通常是企业主要收入和支出现金的经济环境。提出记账本位币概念的本质要求是:企业对外币交易进行确认与计量时,需将外币金额折算成记账本位币金额。从这个意义来讲,理解记账本位币的概念是学习外币折算会计的起点。

理解记账本位币的概念时,应注意两个问题:

第一,我国《企业会计准则第19号——外币折算》中界定的“记账本位币”与《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》中使用的“功能货币”(functional currency),两者的含义相同,都是指企业经营所处主要经济环境中的货币。

第二,“记账本位币”与《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》中使用的“列报货币”(presentation currency),两者的侧重点不同,前者是企业记账时作为基本计量尺度的货币,后者则是列报财务报表所使用的货币。同一企业的记账本位币和列报货币可能相同,也可能不同。我国《企业会计准则第19号——外币折算》中规定,企业通常应选择人民币作为记账本位币;业务收支以人民币以外的货币为主的企业,也可以选择其中一种货币作为记账本位币,但是编制的财务报表应当折算为人民币,也就是说,列报货币为人民币。本章以下内容如不作特别说明,都假定记账本位币与列报货币相同。

(二)企业记账本位币的确定

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销售价格的计价和结算。如国内甲公司为从事贸易的企业,90%以上的销售收入以人民币计价和结算,人民币就是影响甲公司商品和劳务销售价格的主要货币。

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。如国内乙公司为工业企业,所需机器设备、厂房、人工以及原材料等都是在国内采购,以人民币计价和结算,人民币就是影响乙公司商品和劳务所需人工、材料和其他费用的主要货币。

3. 融资活动获得的货币以及从经营活动中收取的款项所使用的货币。

需要说明的是,在确定企业的记账本位币时,上述因素的重要程度因企业具体情况不同而不同,需要企业管理者根据实际情况进行判断。但是,这并不意味着企业管理者可以根据需要随意选择记账本位币。该货币一经确定,不得随意改变,除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经营环境发生重大变化。

(三)境外经营记账本位币的确定

境外经营是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构选定的记账本位币不同于企业的记账本位币时,也应当视同境外经营。会计准则中所说的境外经营是一个广义的概念,子公司、合营企业、联营企业、分支机构是否属于境外经营,不是以位置是否在境外为判定标准,而是要看其选定的记账本位币是否与企业相同。

企业选定境外经营的记账本位币,除考虑前面所讲的因素外,还应考虑下列因素:

1. 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。如果境外经营所从事的活动是企业经营活动的延伸,该境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币,如果境外经营所从事的活动拥有极大的自主性,则不能选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币。
2. 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高,境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币;反之,应选择其他货币。
3. 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。如果境外经营活动产生的现金流量直接影响企业的现金流量,并可随时汇回,境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币;反之,应选择其他货币。
4. 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。如果境外经营活动产生的现金流量在企业不提供资金的情况下,难以偿还其现有债务和正常情况下可预期的债务,境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币;反之,应选择其他货币。

【例 2—1】 国内甲公司以人民币作为记账本位币,该公司在欧盟国家设有一家子公司乙公司,乙公司在欧洲的经营活动拥有完全的自主权,可以自主决定其经营政策、销售方式和进货来源等。甲公司与乙公司除投资与被投资关系外,基本不发生业务往来,乙公司的产品主要在欧洲市场销售,其一切费用开支等均由乙公司在当地自行解决。由于乙公司主要收支的经济环境在欧洲,且乙公司对其自身经营活动拥有很强的自主性,乙公司与甲公司除了投资和被投资关系外,基本无其他业务。因此,乙公司应当选择欧元作为其记账本位币。

(四)记账本位币的变更

记账本位币一经选定,不得随意变更。企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化,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。一般应在新的会计年度开始时变更,并在变更年度的会计报告中做出必要说明。具体变更有以下两种情况:

1. 由于当初对企业经营特点缺乏正确的判断而错选了记账本位币,予以更正。此情况应视为一种会计差错更正,以新的记账本位币重述原来所编制的会计报表。
2. 企业根据当时经营的特点正确选择了记账本位币,但当前企业的经营特点和经营环

境发生了重大变化,这些变化明确表明原有的记账本位币不再适用。这种情况导致的记账本位币变更,属于会计变更的一种特殊类型,它是因为发生的交易或事项与以前发生的交易或事项有实质的不同而采用新的会计原则,这种变更不属于会计政策变更,故采用未来适用法进行处理,而不用重述以前年度编制的财务报表。

二、汇率与汇率变动的影响

(一) 汇率

汇率是一个国家(或地区)的货币换算成另一个国家(或地区)的货币的比率,或者说是两个国家(或地区)的不同货币之间的比价。

按汇率的表示方式不同,汇率有直接汇率和间接汇率两种。直接汇率是一定数量的外币折算为本国货币的金额。其特点是:本国货币的数额随着汇率的变化而变化,本国货币币值的大小与汇率的高低成反比。目前,包括我国在内的大多数国家都采用直接汇率。间接汇率是一定数量的本国货币折算为外币的金额。其特点是:外币的数额随着汇率的变化而变化,本国货币币值的大小与汇率的高低成正比。

按照外汇交易的交割期限不同,汇率分为即期汇率和远期汇率。即期汇率是指立即交付的汇率;远期汇率是在未来某一日交付时的汇率。汇率还可分为现行汇率和历史汇率、记账汇率和账面汇率等。现行汇率是指资产负债表日的汇率,历史汇率是指当取得外币资产或承担外币债务时的汇率;记账汇率是目前对外币交易进行确认时采用的折算汇率,账面汇率是对外币交易进行确认时曾经采用的折算汇率。记账汇率通常采用即期汇率;而过去的记账汇率就是今天的账面汇率,从这个意义上来说,账面汇率往往是历史汇率。

(二) 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折算金额就会出现差额。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,通常称为外币报表折算差额。广义的汇兑损益应该包含外币报表折算差额。

汇兑损益的类别如图 2-1 所示:

【例 2-2】 甲企业以人民币作为记账本位币。2×19 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=7.040 5 元人民币;12 月 31 日的汇率为 1 美元=6.980 4 元人民币;2×20 年 1 月 9 日收到企业支付货款日的即期汇率为 1 美元=6.926 7 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 美元的应收账款记账本位币为 70 405 元人民币;2×19 年 12 月 31 日,该笔外币应收账款的记账本位币

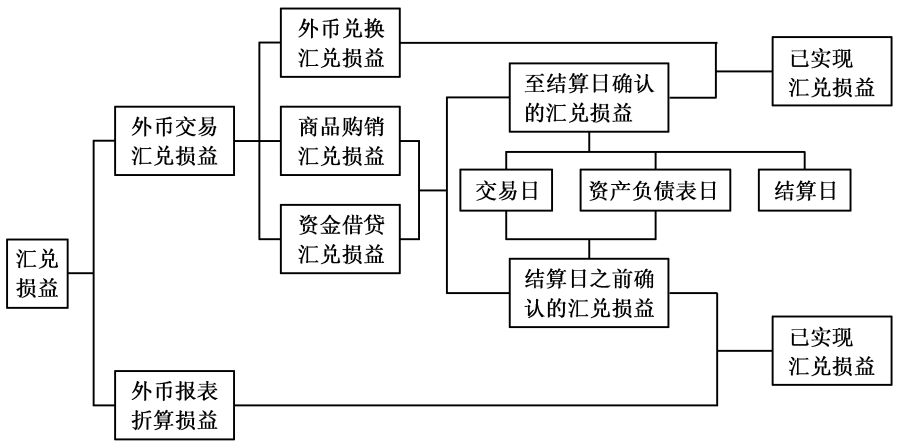


图 2-1 汇兑损益的类别

金额为 69 804 元人民币,这就出现了 601 元人民币未结算贷款的未实现汇兑损失;2×20 年 1 月 9 日收到 10 000 美元按当日汇率折算,其记账本位币金额为 69 267 元人民币,从而产生 537 元人民币的汇兑损失。至此,已结算货款的全部已实现汇兑损失 1 138 元人民币。

三、外币折算会计的内容

正如前述,外币折算包括外币交易的折算和外币报表的折算两项内容。

外币交易的折算实际上包括两大环节: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。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值,而期末报告价值取决于外币金额与折算汇率。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,对不同的财务报表如何分别进行折算,出现的折算差额应该如何反映,是我们接下来要学习的内容。

图 2-2 是对上述内容的简要描述:

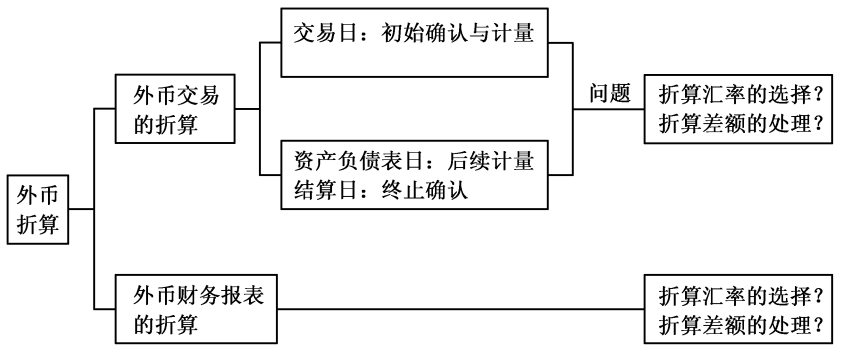


图 2-2 外币折算会计问题的主要内容

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与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. 外币报表折算差额如何列报?

第二节 外币交易的会计处理

一、外币交易的记账方法

外币交易的记账方法有外币统账制和外币分账制。外币统账制是指企业在发生外币交易时,即折算为记账本位币入账。外币分账制是指企业在日常核算时分别币种记账,资产负债表日分别货币性项目和非货币性项目调整。货币性项目按资产负债表日即期汇率折算,产生的汇兑差额计入当期损益。非货币性项目按交易日即期汇率折算。

货币性项目是企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债,货币性资产包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及持有至到期投资等;货币性负债包括应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款等。

从我国目前的情况看,绝大多数企业采用外币统账制,只有银行等少数金融企业由于外币交易频繁,涉及外币币种较多,可以采用分账制方法进行日常核算。无论是采用分账制记账方法,还是采用统账制记账方法,只是账务处理的程序不同,而产生的结果应当相同,即计算出的汇兑差额相同;相应的会计处理也相同,即均计入当期损益。

本教材主要介绍外币统账制下的账户设置及其会计核算的基本程序。

二、外币交易的账户设置

外币统账制方法下,对外币货币性项目采用复币式记账,即记录外币、汇率、记账本位币金额。不单独设置一级科目,只需在相应货币性项目的一级科目下设置二级科目。例如,在银行存款、应收账款等科目下设置一级科目“美元户”,反映这些一级科目中以美元计价的交易金额。折算后的记账本位币金额与其他明细科目的记账本位币金额均在一级科目反映。

对外币交易金额因汇率变动而产生的差额,在“财务费用”科目下设置二级科目“汇兑损益”反映。该科目借方反映因汇率变动而产生的汇兑损失,贷方反映因汇率变动而产生的汇兑收益。期末余额结转到“本年利润”科目后,一般无余额。

三、外币交易的确认与计量

(一)初始确认时折算汇率的选择

根据现行会计准则,企业对外币交易进行初始确认时,应采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额;也可以按照系统合理的方法确定的、与交易日即期汇率近似的汇率折算,近似汇率通常为当期平均汇率或加权平均汇率等。但是,对于收到的投资者

以外币投入的资本,只能采用交易日即期汇率折算。

1. 外币兑换业务

外币兑换业务是指企业从银行等金融机构买入外汇或将外汇卖给银行等金融机构,以及将一种外币兑换为另一种外币的经济业务。

(1) 企业向银行出售外汇

企业把持有的外汇出售给银行,银行按买入价将人民币兑付给企业。企业按实际得到的人民币金额借记“银行存款(人民币)”科目,按实际兑出的外币额与按企业选定的折算汇率折算的人民币金额贷记“银行存款(外币户)”科目,因银行买入价与折算汇率不一致而产生的汇兑损益,计入“财务费用”科目。

【例 2—3】 甲企业本期到银行将 50 000 美元兑换为人民币,银行当日的美元买入价为 1 美元=6.221 7 元人民币,卖出价为 1 美元=6.299 3 元人民币。

有关会计处理如下:

借:银行存款——人民币户 (USD50 000×6.221 7)	311 085
财务费用——汇兑损益	3 880
贷:银行存款——美元户 (USD50 000×6.299 3)	314 965

(2) 企业向银行购入外汇

企业因业务需要从银行买入外汇时,一方面按银行的卖出价计算应支付的记账本位币金额并登记入账,另一方面按从银行取得的外汇金额和折算汇率折合为记账本位币登记外币存款账户,差额产生的汇兑损益,计入“财务费用”科目。

【例 2—4】 乙企业因外币支付需要,从银行购入 10 000 美元,银行当日的美元卖出价为 1 美元=6.299 3 元人民币,当日买入价为 1 美元=6.273 2 元人民币。

有关的会计处理如下:

借:银行存款——美元户 (USD10 000×6.273 2)	62 732
财务费用——汇兑损益	261
贷:银行存款——美元户 (USD10 000×6.299 3)	62 993

2. 外币购销业务

企业发生买入或卖出以外币计价的商品或劳务时,应按企业选定的折算汇率将外币金额折算为记账本位币入账。期末(月末、季末、年末),对所有外币账户余额按期末市场汇率进行调整,调整后差额计入“财务费用”科目。

【例 2—5】 甲公司记账本位币为人民币,外币交易采用交易日即期汇率折算。2×19 年 5 月 10 日,向法国某公司出售一批商品,货款 10 000 欧元。当日的即期汇率为 1 欧元=7.336 3 元人民币。截至 2×19 年 5 月 31 日货款尚未收到,当日的即期汇率为 1 欧元=7.421 6 元人民币。2×19 年 6 月 8 日收回货款,当日即期汇率为 1 欧元=7.565 5 元人民币。

甲公司账务处理如下:

2×19 年 5 月 10 日,销售商品时:

借:应收账款——欧元户 (EUR10 000×7.336 3)	73 363
贷:主营业务收入	73 363

2×19 年 5 月 31 日,按期末即期汇率折算:

借:应收账款——欧元户[EUR10 000×(7.421 6—7.336 3)]	853
贷:财务费用——汇兑差额	853
2×19年6月8日,收回货款:	
借:银行存款——人民币户(EUR10 000×7.565 5)	75 655
贷:应收账款——欧元户	74 216
财务费用——汇兑差额	1 439

【例2—6】 甲公司属于增值税一般纳税人,记账本位币为人民币,其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×19年10月8日,甲公司从国外乙公司购入某原材料30 000美元,当日的即期汇率为1美元=7.129 6元人民币,按照规定应缴纳的进口关税为21 388.8元人民币,支付进口增值税税27 805.44元人民币,货款尚未支付,进口关税及增值税已有银行存款支付。2×19年10月31日,甲公司尚未支付所欠货款,当日的即期汇率为1美元=7.046 4元人民币。2×19年11月10日,甲公司支付上述所欠货款,当日即期汇率为1美元=6.995 4元人民币。

甲公司账务处理如下:

2×19年10月8日,购买原材料:

借:原材料——××材料(USD30 000×7.129 6+21 388.8)	235 276.8
应交税费——应交增值税(进项税)	27 805.44
贷:应付账款——乙公司(美元户)	213 888
银行存款(21 388.8+27 805.44)	49 194.24

2×19年10月31日,按期末即期汇率折算:

借:应付账款——乙公司(美元户)[30 000×(7.1296—7.0464)]	2 496
贷:财务费用——汇兑差额	2 496

2×19年11月10日,支付货款:

借:应付账款——乙公司(美元户)(30 000×7.046 4)	211 392
贷:银行存款——甲公司(人民币户)(30 000×6.995 4)	209 862
财务费用——汇兑损益	1 530

3. 外币借贷业务

外币借款是企业外币筹资的重要方式。企业应将借入的外币按当日或当期期初的市场汇率折算为记账本位币入账。

【例2—7】 甲公司2×18年7月1日从中国银行借入10 000美元,期限为1年。假定美元贷款利率为5%。借入时的市场汇率为1美元=6.617 1元人民币。2×18年12月31日的即期汇率为1美元=6.875 5元人民币。2×19年6月30日偿还贷款本金和利息,还款日即期汇率为1美元=6.711 2元人民币。

甲公司账务处理如下:

2×18年7月1日从中国银行取得借款时:

借:银行存款——美元户(10 000×6.617 1)	66 171
贷:短期借款——美元户(10 000×6.617 1)	66 171

6个月后,2×18年12月31日甲公司计提利息:

应付利息=10 000×5%×6÷12×6.875 5=1 718.875(元)

借:财务费用——利息支出	1 718.875
贷:应付利息	1 718.875
计算“短期借款——美元户”账户的年末调整损益:	
$10\,000 \times (6.875\,5 - 6.617\,1) = 2\,584(\text{元})$	
借:财务费用——汇兑损益	2 584
贷:短期借款——美元户	2 584
2×19年6月30日计提利息:	
应付利息 = $10\,000 \times 5\% \times 6 \div 12 \times 6.711\,2 = 1\,677.8(\text{元})$	
借:财务费用——利息支出	1 677.8
贷:应付利息	1 677.8
计算2×19年6月30日“应付利息”的汇兑损益:	
$10\,000 \times 5\% \times 6 \div 12 \times (6.875\,5 - 6.711\,2) = 41.075(\text{元})$	
计算2×19年6月30日“短期借款”的汇兑损益:	
$10\,000 \times (6.875\,5 - 6.711\,2) = 1\,643(\text{元})$	
借:应付利息——美元	41.075
短期借款——美元	1 643
贷:财务费用——汇兑损益	1 684.075
2×19年6月30日,还本付息:	
借:应付利息——美元 ($10\,000 \times 5\% \times 6.711\,2$)	3 355.6
短期借款——美元 ($10\,000 \times 6.711\,2$)	6 711.2
贷:银行存款——美元	70 467.6

4. 接受外币资本投资

企业收到投资者以外币投入的资本,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,而是采用交易日即期汇率折算。这样,外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相同,不产生外币资本折算差额。

【例 2—8】 甲公司的记账本位币为人民币,2×19年8月31日,与某外商签订投资合同,当日收到外商投资资本 10 000 英镑,当日汇率为 1 英镑=8.696 1 元人民币(假定投资合同约定的汇率为 1 英镑=8.369 5 元人民币)。

甲公司账务处理如下:

借:银行存款——英镑户 ($\text{GBP}10\,000 \times 8.696\,1$)	86 961
贷:实收资本	86 961

(二)外币项目期末报告价值及汇兑损益的确定

企业在报告期末,应当采用下列方法确定外币项目的报告价值及汇兑损益:

1. 外币货币性项目

按外币余额和报告期末的即期汇率折算的记账本位币余额作为报告价值。这就意味着期末要根据汇率的变动将汇兑差额调整外币货币性项目的记账本位币余额,这是货币性项目应按现时价值报告这一计量特性所要求的。

对于外币货币性项目,通常情况下的汇兑损益,计入当期损益(“财务费用”科目);属于符合资本化条件的借款费用组成部分的汇兑损益,计入有关资产成本;属于清算期间的汇兑

损益,计入清算费用。

【例 2—9】 甲公司对外币交易采用交易日即期汇率作为折算汇率。2×19 年 10 月有关外币应收账款的资料如下:

(1)月初“应收账款——美元户”的余额是:美元余额 20 000 美元,折合记账本位币余额为 140 000 元;

(2)10 月 10 日收回月初外币应收账款余额中的 4 000 美元;

(3)10 月 12 日销售商品一批,货款 30 000 美元,货款的 40%于 28 日收到;

(4)10 月 10 日的汇率为 1 美元=7.119 8 元人民币,10 月 12 日的汇率为 1 美元=7.086 8 元人民币,10 月 28 日的汇率为 1 美元=7.058 3 元人民币,10 月 31 日的汇率为 1 美元=7.054 1 元人民币。

甲公司有关外币交易的会计处理如下:

(1)10 月 10 日收回应收账款 4 000 美元:

借:银行存款——美元户 (4 000×7.119 8) 28 479.2
贷:应收账款——美元户 28 479.2

(2)10 月 12 日销售商品:

借:应收账款——美元户 (30 000×7.086 8) 212 604
贷:主营业务收入 212 604

(3)10 月 28 日收到 12 000 美元:

借:银行存款——美元户 (12 000×7.058 3) 84 699.6
贷:应收账款——美元户 84 699.6

(4)10 月 31 日调整外币应收账款账户余额并确认汇兑损益。有关计算见表 2—3:

表 2—3 “应收账款——美元户”账户余额调整计算表

项 目		计算过程
期末外币余额(美元)		20 000—4 000+30 000—12 000=34 000
期末即期汇率		7.054 1
调整后期末记账本位币余额(元)		34 000×7.054 1=239 839.4
调整前期末记账本位币余额(元)		140 000—28 479.2+212 604—84 699.6=239 425.2
调整金额 (元)	汇兑损益	239 839.4—239 425.2=414.2
	其中:已实现汇兑损益	4 000×(7.119 8—7)+12 000×(7.058 3—7.086 8)=137.2
	未实现汇兑损益	16 000×(7.054 1—7)+18 000×(7.054 1—7.086 8)=277

根据表 2—3,报告期末调整外币账户余额的账务处理为:

借:应收账款——美元户 414.2
贷:财务费用——汇兑损益 414.2

2. 外币非货币性项目

(1)以公允价值计量的外币非货币性项目,按外币公允价值余额和公允价值确定当日的即期汇率折算的记账本位币余额作为报告价值。这意味着期末计量公允价值变动损益时要考虑汇率的变动,这是公允价值计量所要求的。

【例 2—10】 甲股份有限公司的记账本位币为人民币。2×19 年 12 月 8 日,甲股份有限公司以每股 1.5 美元的价格购入乙公司股票 10 000 股作为交易性金融资产,当日汇率为 1 美元=7.034 8 元人民币,款项已付。2×19 年 12 月 31 日,由于市价变动,当月购入的乙公司股票的市价变为每股 1 美元,当日汇率为 1 美元=6.980 4 元人民币。2×20 年 1 月 20 日,甲公司将该股票按当日市价每股 1.2 美元全部售出,所得价款 12 000 美元,当日即期汇率为 1 美元=6.858 9 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

甲公司账务处理如下:

2×19 年 12 月 8 日,甲股份有限公司购入股票时:

借:交易性金融资产——成本(10 000×1.5×7.034 8)	105 522
贷:银行存款——美元	105 522

2×19 年 12 月 31 日,确认该交易性金融资产的报告价值并确认汇率变动损益(公允价值变动损益):

借:公允价值变动损益(105 522—10 000×1×6.980 4)	35 718
贷:交易性金融资产——公允价值变动损益	35 718

该损益 35 718 元人民币既包含甲公司所购乙公司股票公允价值变动的影响,又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

2×20 年 1 月 20 日,售出该股票:

借:银行存款——美元户(10 000×1.2×6.858 9)	82 306.8
贷:交易性金融资产(10 000×1×6.980 4)	69 804
投资收益(69 804—82 306.8)	12 502.8

同时:

借:投资收益	35 718
贷:公允价值变动损益	35 718

(2)采用成本与可变现净值孰低法进行后续计量且期末采用了以外币反映的可变现净值计量的外币非货币性项目,按外币表示的可变现净值与期末的即期汇率折算的记账本位币余额作为报告价值。这意味着,期末确认资产减值损失时要考虑汇率的变动,符合可变现净值计量的要求。

【例 2—11】 甲公司人民币为记账本位币。2×19 年 11 月 20 日,甲公司以每台 2 000 英镑的价格从英国某供应商中购入商品 10 台,并于当日支付了相关货款。2×19 年 12 月 31 日,已售出设备 2 台,国内市场仍无该设备供应,但该商品在国际市场上的价格已下跌到每台 1 950 英镑。已知,11 月 20 日的即期汇率为 1 英镑=9.076 25 元人民币,12 月 31 日的即期汇率为 1 英镑=9.163 4 元人民币。

甲公司账务处理如下:

11 月 20 日,购入设备时:

借:库存商品(2 000×10×9.076 25)	181 525
贷:银行存款——英镑	181 525

12 月 31 日,由于库存 8 台商品的市场价格下跌,表明其可变现净值低于成本,应计提存货跌价准备:

计提的存货跌价准备=2 000×8×9.076 25—1 950×8×9.163 4=2 271(元)

借:资产减值损失

2 271

贷:存货跌价准备

2 271

(3)以历史成本计量的外币非货币性项目,按外币余额和交易发生日的即期汇率折算的记账本位币余额作为报告价值。这意味着,不必根据汇率变动带来的汇兑差额调整这些外币非货币性项目的记账本位币余额。

对于外币非货币性项目,即使按照公允价值或可变现净值计量,其汇率变动的影响也不需要单独计量并确认为汇兑损益。与以公允价值计量的外币非货币性项目有关的汇率变动的影响,计入公允价值变动损益;与以可变现净值计量的外币非货币性项目有关的汇率变动的影响,计入资产减值损失。

(三)信息披露

企业应当在财务报表附注中披露以下与外币交易折算相关的信息:

1. 企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因,记账本位币发生变更的,说明变更理由;
2. 采用近似汇率的,说明近似汇率的确定方法;
3. 计入当期损益的汇兑差额。

第三节 外币财务报表的折算

一、外币财务报表折算的原因

外币财务报表折算是指将以外币表述的财务报表折算为以记账本位币表述的财务报表。之所以要进行外币报表折算,主要出于以下三方面原因:

第一,编制合并财务报表的需要。跨国公司的母公司及所有子公司,虽在经营上彼此相对独立,子公司还是独立的法律主体。但是,作为一个整体,跨国公司又必须将母公司与所有子公司的财务报表加以合并,以揭示整体的财务状况、经营成果和现金流量等情况。所以,当子公司编制的财务报表所使用的货币单位不同于母公司所使用的货币单位时,应先将外币折算成以母公司编制货币表示的财务报表。

第二,报告和评价国外分支机构和子公司经营业绩的需要。母公司对国外分支机构和子公司经营业绩的评价,有赖于财务报表。由于国外分支机构和子公司编制财务报表所使用的货币单位可能各不相同,这就给母公司相互比较和评价各分支机构和子公司业绩带来了困难,只有将它们的财务报表统一折算成用母公司编报币种表述的报表,才便于比较和评价。

第三,传播会计信息的需要。现代企业尤其是跨国公司的股东跨越国界已不足为奇,这就要求会计信息能够在国际上广为传播,能够为国外股东所理解。为此,也要求进行财务报表折算。

从上述分析可见,外币财务报表折算的实质不过是将不同货币单位表述的财务报表改按另一种选定的货币单位进行重新表述,从而使财务报表以统一的计量单位综合反映企业整体的财务状况或经营成果,或满足财务报表特殊使用者的特定需要。

续表

项 目	本年累计数(美元)	汇率	折算为人民币金额
加:营业外收入	5 000	6.2	31 000
减:营业外支出	4 000	6.2	24 800
三、利润总额	20 000		124 000
减:所得税费用(税率 25%)	5 000	6.2	31 000
四、净利润	15 000		93 000
五、每股收益	—		—

表 2—5

甲公司 2×19 年 12 月资产负债表

单位:元

资 产	期末数 (美元)	汇率	折算为人民 币金额	负债和所有者权益	期末数 (美元)	汇率	折算为人民 币金额
流动资产				流动负债			
货币资金	20 000	6	120 000	短期借款	10 000	6	60 000
交易性金融资产	10 000	6	60 000	应付票据	2 000	6	12 000
应收票据	8 000	6	48 000	应付账款	15 000	6	90 000
应收账款	22 000	6	132 000	应付职工薪酬	12 000	6	72 000
存货	40 000	6	240 000	应交税费	3 000	6	18 000
流动资产合计	100 000		600 000	流动负债合计	42 000		252 000
				非流动负债			
				长期借款	17 000	6	102 000
				长期应付款	20 000	6	120 000
				非流动负债合计	37 000	6	222 000
				所有者权益			
				实收资本	125 000	6.3	787 500
				盈余公积	17 000		105 400
固定资产	120 000	6	720 000	未分配利润	29 000		179 800
无形资产	30 000	6	180 000	报表折算差额	0		-46 700
非流动资产合计	150 000		900 000	所有者权益合计	171 000		1 026 000
资产合计	250 000		1 500 000	负债和所有者权益合计	250 000		1 500 000

表 2—6

甲公司 2×19 年 12 月所有者权益变动表

单位:元

项 目	实收资本			盈余公积			未分配利润		外币报表 折算差额	所有者 权益合计
	美元	折算 汇率	人民币	美元	折算 汇率	人民币	美元	人民币		人民币
一、本年初余额	125 000	6.3	787 500	11 000		68 200	15 000	93 000		948 700

续表

项 目	实收资本			盈余公积			未分配利润		外币报表折算差额	所有者权益合计
	美元	折算汇率	人民币	美元	折算汇率	人民币	美元	人民币		人民币
二、本年增减变动额										
(一)净利润							20 000	124 000		124 000
(二)直接计入所有者权益的利得和损失										
其中:外币报表折算差额									-46 700	-46 700
(三)利润分配										
1. 提取盈余公积				6 000	6.2	37 200	-6 000	-37 200		
三、本年末余额	125 000	6.3	787 500	17 000		105 400	29 000	179 800	-46 700	1 026 000

(二)特殊项目的处理

1. 少数股东应分担的外币报表折算差额

在企业境外经营为其子公司的情况下,企业在编制合并财务报表时,应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币财务报表折算差额,并计入少数股东权益列示于合并资产负债表,不再单独反映少数股东权益对应的外币折算差额。

2. 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理

母公司含有实质上构成对子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目的情况下,在编制合并财务报表时,应根据以下两种情况编制抵销分录。

(1)实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映,则应在抵销长期应收应付项目的同时,将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目即,借记或贷记“财务费用——汇兑差额”科目,贷记或借记“其他综合收益”。

(2)实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映,则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销,差额转入“其他综合收益”项目。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目,在编制合并财务报表时应比照上述编制相应的抵销分录。

三、恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表的折算

(一)恶性通货膨胀经济的判定

当一个国家经济环境显示出(但不限于)以下特征时,应当判定该国处于恶性通货膨胀经济中:

1. 3 年累计通货膨胀率接近或超过 100%。
2. 利率、工资和物价与物价指数挂钩;物价指数是物价变动趋势和幅度的相对数。
3. 一般公众不是以当地货币,而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础。
4. 公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富,持有的当地货币立即用于投资以保持购买力。

5. 即使信用期限很短,赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

(二)处于恶性通货膨胀经济中的境外经营财务报表的折算

企业在通过合并或权益法核算将处于恶性通货膨胀经济中境外经营的财务报表纳入本企业财务报表时,需要先对其财务报表进行重述。对恶性通货膨胀经济情况下外币财务报表的折算,应先对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述,对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述,再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。即采取先消除恶性通货膨胀的影响,再进行折算的办法。

1. 资产负债表项目的重述

第一,对于现金、应收账款、其他应收款等货币性项目,其已经以资产负债表日的计量单位表述,因此不需要进行重述。

第二,对于已按可变现净值列报的存货,因其已按资产负债表日的计量单位表述,所以也不需要进行重述。

第三,对于以按公允价值计量的金融资产、投资性房地产等非货币性项目,因其已按资产负债表日的公允价值列示,所以也不需要进行重述。

第四,对于其他非货币性项目,应自购置日起根据购置日至资产负债表日期间的一般物价指数变动,对各项目的历史成本和累计折旧(累计摊销)等进行重述。

2. 利润表的项目的重述

对利润表所有项目的金额都需要自其初始确认之日起,以一般物价指数变动予以重述,以使利润表所有项目都以资产负债表日的计量单位表示。重述过程产生的差额计入净利润。

(三)境外经营的处置

企业可以通过出售、清算、返还股东或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的利益。

企业应在处置境外经营的当期,将已列入合并财务报表所有者权益的外币财务报表折算差额中与境外经营有关的部分,自所有者权益项目转入处置当期损益。如果是部分处置境外经营的,则按照处置比例计算处置部分的外币报表折算差额,转入处置当期的损益。

四、外币财务报表折算信息的披露

按照我国《企业会计准则第19号——外币折算》的规定,企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息:

1. 企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因,记账本位币发生变更的,说明变更理由。
2. 计入当期损益的汇兑差额。
3. 处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。



本章习题

一、单项选择题

1. 下列有关记账本位币的说法中,正确的是()。
- A. 记账本位币一经选定,不得变更

- B. 如果变更记账本位币,有可能产生汇兑差额
 C. 企业的主要经济环境发生变化时可变更记账本位币
 D. 如果变更记账本位币,企业应当在附注中披露变更理由
2. 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()。
- A. 变更当期的期初汇率
 B. 变更当期的期末汇率
 C. 变更当日的即期汇率
 D. 资产负债表日的即期汇率
3. 甲公司拥有其子公司乙公司 80% 的股权,因其采用的记账本位币与母公司不一致而确定的外币报表折算差额为 90 000 元。甲公司编制的合并报表中“外币报表折算差额”体现的金额是()元。
- A. 90 000
 B. 72 000
 C. 18 000
 D. 0
4. 某企业对外币业务采用发生日的即期汇率进行折算,按月计算汇兑损益。6 月 10 日销售价款为 50 万美元产品一批,货款尚未收到,当日的即期汇率为 1 美元=7.25 元人民币。6 月 30 日的即期汇率为 1 美元=7.28 元人民币。7 月 20 日销售价款为 40 万美元产品一批,货款尚未收到,当日的即期汇率为 1 美元=7.24 元人民币。7 月 31 日即期汇率为 1 美元=7.23 元人民币,货款于 8 月 22 日收回。该外币应收账款 7 月份发生的汇兑收益为()万元。
- A. 2.9
 B. 1.9
 C. -2.9
 D. -1.9
5. N 外商投资企业采用交易发生日的即期汇率折算外币业务,期初即期汇率为 1 美元=7.23 元人民币。本期收到外商作为投资而投入的设备一台,投资各方确认的价值为 45 万美元,交易发生日的即期汇率为 1 美元=7.25 元人民币,另发生运费 4.5 万元人民币,进口关税 11.25 万元人民币,安装调试费 6.75 万元人民币,该设备的入账价值为()万元人民币。
- A. 347.85
 B. 348.75
 C. 346
 D. 347.5
6. 丙公司以人民币为记账本位币。2×19 年 11 月 20 日以每台 2 000 美元的价格从美国某供应商手中购入国际最新型号 H 商品 10 台,并于当日支付了相应货款(假定丙公司有美元存款)。2×19 年 12 月 31 日,已售出 H 商品 2 台,国内市场仍无 H 商品供应,但 H 商品在国际市场价格已降至每台 1 950 美元。11 月 20 日的即期汇率是 1 美元=7.8 元人民币,12 月 31 日的汇率是 1 美元=7.9 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费,丙公司 20×6 年 12 月 31 日应计提的存货跌价准备为()元人民币。
- A. 3 120
 B. 1 560
 C. 0
 D. 3 160
7. 国内甲公司的记账本位币为人民币。20×6 年 12 月 5 日以每股 7 港元的价格购入乙公司的 H 股 20 000 股作为交易性金融资产,当日汇率为 1 港元=1 元人民币,款项已支付。20×6 年 12 月 31 日,当月购入的乙公司 H 股的市价变为每股 8 港元,当日汇率为 1 港元=0.9 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。甲公司 20×6 年 12 月 31 日应确认的公允价值变动损益为()元人民币。
- A. 1 800
 B. 2 000
 C. -4 000
 D. 4 000
8. 现行汇率法下,外币报表的折算差额应列示于()。
- A. 利润表
 B. 利润分配表

C. 合并报表

D. 资产负债表的所有者权益项目下

9. 甲公司记账本位币为人民币,其一境外子公司记账本位币为美元,期初汇率为1美元=6.1元人民币,期末汇率为1美元=6.2元人民币。假定该子公司利润表采用中间汇率折算,该子公司资产负债表中盈余公积期初数为50万美元,折合人民币310万元人民币,本期提取盈余公积70万美元,则该子公司本期资产负债表盈余公积的期末余额为()万元人民币。

A. 744

B. 737

C. 380

D. 740.5

10. 甲公司人民币为记账本位币,发生外币交易时采用交易日的即期汇率折算。甲公司12月20日进口一批原材料并验收入库,货款尚未支付;该批原材料成本为100万美元,当日的即期汇率为1美元=6.8元人民币。至12月31日,甲公司仍未支付上述货款,甲公司银行存款美元账户余额为1000万美元,按年末即期汇率调整前的人民币账面余额为7020万元,当日即期汇率为1美元=6.5元人民币。不考虑增值税等其他因素影响,上述交易或事项对甲公司12月份营业利润的影响金额为()万元人民币。

A. 30

B. -496

C. -490

D. -520

二、多项选择题

1. 企业在选定记账本位币时,通常应综合考虑几项因素。下列各项中属于这些因素的是()。

A. 该货币主要影响商品或劳务所需人工费用、材料费用

B. 保存从经营活动中收取款项时所使用的货币

C. 该货币主要影响商品和劳务销售价格

D. 融资活动获得的资金所使用的货币

2. 外币折算准则规范的外币交易包括()。

A. 买入或卖出以外币计价的商品或劳务

B. 借入或借出外币资金

C. 其他以外币计价或结算的交易

D. 外币报表折算

3. 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是()。

A. 营业成本

B. 营业收入

C. 未分配利润

D. 持有至到期投资

4. 企业发生各类外币业务形成的折算差额,根据不同业务可能计入的账户有()。

A. 公允价值变动损益

B. 财务费用

C. 在建工程

D. 其他综合收益

E. 制造费用

5. 下列情况中,企业应确定人民币作为记账本位币的有()。

A. 甲公司系国内外贸自营出口企业,超过80%的营业收入来自向美国的出口,其商品销售价格主要受美元的影响,以美元计价

B. 乙企业除厂房设施、30%的人工成本在国内以人民币计价,生产所需原材料、机器设备及70%以上的人工成本以美元在美国采购

- C. 丙企业的人工成本、原材料以及相应的厂房设施、机器设备等 95% 以上在国内采购并以人民币计价,丙企业取得美元营业收入在汇回国内时直接兑换成了人民币存款,且丙企业对美元波动产生的外币风险进行了套期保值
- D. 丁企业对外融资的 90% 以人民币计价并存入银行,企业超过 80% 的营业收入以人民币计价,其商品销售价格主要受人民币的影响,以人民币计价
- E. 戊企业 80% 的经营收入都以人民币计价并结算
6. 下列关于记账本位币的选择和变更的表述中,正确的有()。
- A. 我国企业选择人民币以外的货币作为记账本位币的,在编制财务报表时应折算为人民币
- B. 记账本位币的选择应根据企业经营所处的主要经济环境的改变而改变
- C. 只有当企业所处的主要经济环境发生重大变化时,企业才可以变更记账本位币
- D. 企业经批准变更记账本位币的,应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
7. 甲公司人民币为记账本位币,其外币业务仅为美元业务,对外币业务采用交易发生日的即期汇率为折算汇率,按月计算汇兑损益。2×19 年 6 月,应收账款外币项目期初余额为 400 万美元,全部为上月销售产品产生,5 月末汇率为 1 美元=6.81 元人民币。当月甲公司发生的外币交易如下:
- (1)2 日,以美元购入原材料,支付价款 300 万美元,当日即期汇率为 1 美元=6.8 元人民币;
- (2)15 日,收回上月因销售业务产生的应收账款 400 万美元,当日即期汇率为 1 美元=6.85 元人民币,期末即期汇率为 1 美元=6.82 元人民币。
- 期末原材料尚未领用,可变现净值为 290 万美元。假定不考虑其他因素,则甲公司的下列处理中正确的有()。
- A. 存货项目期末应计提的存货跌价准备为 62.2 万元
- B. 应收账款期末汇兑差额为 16 万元
- C. 存货项目期末列报金额为 2 040 万元
- D. 本月因上述业务影响损益的金额为-46.2 万元

三、判断题

1. 企业对于外币交易涉及的所有会计要素都应设置外币账户予以反映。 ()
2. 即期汇率的近似汇率通常是指当期期初汇率。 ()
3. 即使企业对日常外币交易采用即期汇率的近似汇率折算,但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。 ()
4. 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前,要先消除通货膨胀对该财务报表项目的影响。 ()
5. 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。 ()

四、计算及账务处理题

1. 某企业以人民币作为记账本位币。2×19 年 11 月 1 日该企业从银行借入年利率为 6%

的1 000万美元的一年期借款,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。其他业务略。

要求:根据上述资料,进行如下会计处理:

- (1)计算2×19年年末“短期借款——美元”的记账本位币余额;
- (2)计算2×19年计入“财务费用”的金额;
- (3)编制2×19年与该业务有关的会计分录;
- (4)指出该业务对企业2×19年税前利润的影响数。

2. 某企业以人民币作为记账本位币。2×19年11月1日该企业销售商品,货款1 000万美元,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2×19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2×19年年末确认的与应收账款有关的汇兑差额;
- (3)编制2×19年与该业务有关的会计分录。

五、综合题

甲公司以人民币为记账本位币,对外币业务采用交易日即期汇率折算,属于增值税一般纳税人企业。

(1)2×19年1月20日,以人民币银行存款偿还2×18年11月应付账款100万美元,银行当日卖出价为1美元=7.14元人民币,银行当日买入价为1美元=7.10元人民币,交易发生日的即期汇率为1美元=7.12元人民币。2×18年12月31日,即期汇率为1美元=7.15元人民币。

(2)2×19年2月20日,收到某公司偿还应收账款500万美元,并兑换为人民币。银行当日卖出价为1美元=7.16元人民币,银行当日买入价为1美元=7.14元人民币,交易发生日的即期汇率为1美元=7.15元人民币。

(3)2×19年10月20日,当日即期汇率是1美元=7.3元人民币,以0.2万美元每台的价格从美国购入国际最新型号的健身器材500台(该健身器材在国内市场尚无供应),并于当日支付货款。按照规定计算应缴纳的进口关税为5万元人民币,支付的进口增值税为117.6万元人民币。

(4)2×19年10月25日,以每股6.5港元的价格购入乙公司的H股500万股作为交易性金融资产,另支付交易费用10万港元,当日汇率为1港元=1.1元人民币,款项已用港元支付。

(5)2×19年12月31日,健身器材库存尚有100台,国内市场仍无该型号健身器材供应,其在国际市场的价格已降至0.18万美元/台。12月31日的即期汇率是1美元=7.2元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。

(6)2×19年12月31日,乙公司H股的市价为每股6港元,当日汇率为1港元=1.2元人民币。

要求:编制2×19年上述各月的会计分录(单位以万元人民币表示)。

第三章

非货币性资产交换



导读案例

成都前锋电子股份有限公司重大资产置换报告书

股票代码:600733 股票简称:S*ST 前锋

前锋股份以截至 2017 年 10 月 31 日拥有的全部资产和负债作为置出资产,与北汽集团截至 2017 年 10 月 31 日持有的北汽新能源股份中的等值部分进行置换,前锋股份置出的全部资产、负债、业务由北汽集团指定四川新泰克承接。

根据天健兴业出具的经北京市国资委核准的《置出资产评估报告》(天兴评报字[2017]第 1529 号),本次置出资产采用资产基础法评估,并以资产基础法的结果作为定价依据。截至 2017 年 10 月 31 日,拟置出资产净资产账面价值为 7 307.68 万元,评估价值为 18 708.61 万元,增值额为 11 400.93 万元,增值率为 156.01%。经上市公司与北汽集团协商,置出资产的交易作价确定为 18 708.61 万元。根据天健兴业出具的经北京市国资委核准的《置入资产评估报告》(天兴评报字[2017]第 1028 号),本次交易标的北汽新能源 100% 股权采用资产基础法和市场法评估,并以市场法的结果作为定价依据。截至 2017 年 10 月 31 日,北汽新能源 100% 股权评估值为 2 884 955.47 万元,相较经审计的账面净资产 1 646 278.55 万元,评估增值 1 238 676.92 万元,增值率为 75.24%。经上市公司与交易对方协商,置入资产的交易作价确定为 2 884 955.47 万元。

本次交易完成后,公司的总资产、净资产规模将大幅增加,公司的营业收入、净利润都将实现较大提高,并进一步提升上市公司业绩水平,增强公司竞争实力。根据致同会计师事务所出具的《前锋股份电子股份有限公司 2016 年度及 2017 年 1—10 月备考合并财务报表审阅报告》(致同审字[2018]第 110ZA0880 号),本次交易前后,公司的主要财务指标如表 3—1 所示:

表 3—1

成都前锋交易前后主要财务指标

单位:万元

指标名称	本次交易前(2016 年度)	本次交易后(2016 年度)
资产总额	37 126.18	1 635 980.37

续表

指标名称	本次交易前(2016 年度)	本次交易后(2016 年度)
股东权益	22 963.32	495 218.17
归属母公司的股东权益	18 484.27	494 480.5
营业收入	536.76	937 153.01
利润总额	-3 080.37	9 871.89
净利润	-4 331.51	10 841.81
归属母公司股东的净利润	-3 340.21	12 820.33

请思考：

1. 四川前锋与四川新泰克的上述资产置换是否属于非货币性资产交换？
2. 四川前锋对此项非货币性资产交换应如何作会计处理？
3. 为什么资产置换后四川前锋的营业收入、净利润会有较大提高？

**学习目标**

1. 理解非货币性资产交换的概念及界定。
2. 熟练掌握非货币性资产交换——公允价值计量的会计处理。
3. 熟练掌握非货币性资产交换——账面价值计量的会计处理。

第一节 非货币性资产交换概述

一、货币性资产与非货币性资产的含义

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，主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据和准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产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交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补加），主要包括存货（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。

非货币性资产的基本特征是：其为企业带来未来经济利益的金额是不固定的或不可确定的。这一特征导致非货币性资产交换在取得资产的入账价值的确定、交换损益的确定等方面，可能有别于通常意义上的资产交易。

二、非货币性资产交换的界定

非货币性资产交换中，不涉及货币资金，或只涉及少量的货币资金，这个“少量”的界限，成为判断相关交易是否属于非货币性资产交换的依据之一。

实务中,在界定一项交易是否属于非货币性资产交换,从而适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》时,至少应注意三点:

第一,非货币性资产交换一般不涉及货币性资产,但有时可能涉及少量货币性资产,亦即“补价”。这个补价应低于换入资产公允价值的25%(对支付补价而言),或者应低于换出资产公允价值的25%(对收取补价而言)。换言之,如果支付的补价高于(或等于)换入资产公允价值的25%,或者收取的补价高于(或等于)换出资产公允价值的25%,则相关交易应被界定为货币性资产交换,从而应遵循《企业会计准则第14号——收入》的规定。

第二,非货币性资产交换是企业间非货币性资产形式的互惠转让,不包括企业与其所有者或所有者以外其他方进行的非货币性资产非互惠转让。比如,企业用非货币性资产作为股利发放给股东、企业收到政府无偿提供的非货币性资产等,不属于非货币性资产交换,应分别遵循《企业会计准则第37号——金融工具列报》和《企业会计准则第16号——政府补助》的规定。

第三,企业合并中取得的非货币性资产、债务重组中取得的非货币性资产以及以发行股票形式作为对价而取得的非货币性资产,均不适用非货币性资产交换准则的规范,而应分别遵循《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定。

【例3-1】 2016年11月7日,云南煤业能源股份有限公司(股票代码:600792,简称云煤能源)与昆明钢铁控股有限公司(简称昆钢控股)签订资产置换协议,云煤能源以持有的昆明焦化制气有限公司(简称昆焦制气)100%股权与昆钢控股持有的云南昆钢重型装备制造集团有限公司(简称昆钢重装)100%股权的等值部分进行置换,拟置出资产的交易价格为56 002.24万元,拟置入资产的交易价格为52 614.07万元,本次资产置换的差额为3 388.17万元,由昆钢控股于拟置入资产交割日后5个工作日内以现金向云煤能源补足。

要求:

请判断该项资产置换交易是否属于非货币性资产交换,并给出判断依据。

分析思路:

要判断该项资产置换是否属于非货币性资产交换,首先,要看双方交换的资产是否为非货币性资产;其次,如果涉及补价,则需计算补价占整个资产交换全额的比例,看其是否低于25%,当这两个条件同时满足时,则表明该项资产置换是非货币性资产交换。本案例中,云煤能源与昆钢控股采取的是以股换股的方式,即以长期股权投资换长期股权投资,长期股权投资属于非货币性资产,因此第一个条件满足。然后来看补价是否符合少量补价的界定,此项资产置换中,补价为3 388.17万元,置换的资产中金额较高者为56 002.24万元,由于 $3\,388.17/56\,002.24 \times 100\% = 6.05\% < 25\%$,由此少量补价的条件满足。

基于以上分析,可以判定本案例中的资产置换属于非货币性资产交换。

【例3-2】 山西安泰集团股份有限公司(股票代码:600408,简称安泰集团)于2015年9月30日召开临时股东大会,审议通过了与山西新泰钢铁有限公司(简称新泰钢铁)的重大资产置换议案。

安泰集团以其持有的安泰冶炼51%股权与新泰钢铁持有的安泰型钢100%股权进行置换,安泰冶炼51%股权的交易价格为38 881.38万元,安泰型钢100%股权的交易价格为139 980.48万元。差额部分以安泰集团对交易对方的其他应收款作为对价支付。

安泰集团与新泰钢铁于 2015 年 11 月 3 日签署置入资产交割确认函和置出资产交割确认函,确认 2015 年 12 月 9 日为置入标的资产交割日,2015 年 10 月 27 日为置出标的资产交割日,交割完成后,安泰集团已合法持有安泰型钢 100% 股权,安泰型钢成为安泰集团全资子公司;新泰钢铁已合法持有安泰冶炼 51% 股权,安泰冶炼成为新泰钢铁子公司,假定该非货币性资产交换具有商业实质。

要求:

请判断该项资产置换交易是否属于非货币性资产交换,并给出判断依据。

分析思路:

本案例与【例 3-1】类似,仍然是以股换股的形式,这也是上市公司使用频率最高的资产置换方式。唯一不同的是,本案例所涉及的货币性资产(补价)不是现金,而是其他应收款。根据货币性资产的定义,其他应收款是属于货币性资产。接下来就是判定该补价是否符合少量补价的界定。安泰集团换出的长期股权投资(安泰冶炼股权)金额为 38 881.38 万元,换入的长期股权投资(安泰型钢)为 139 980.48 万元,两者的差额为 101 099.1 万元,用差额除以置换资产中金额较高者 139980.48 万元,即 $(101\,099.1/139\,980.48) \times 100\% = 72.22\% > 25\%$ 。

从计算结果可以看出,尽管双方置换的资产为非货币性资产,但补价远远高于少量补价的标准 25%,因此可以判定该项资产置换不属于非货币性资产交换。本案例中还需注意的是,补价并不一定都是现金,也有可能是其他符合货币性资产定义资产,如应收账款、应收票据、其他应收款等。

三、非货币性资产交换的主要内容

非货币性资产交换的核心会计问题是换入资产如何计量、交换损益是否确认以及如何计量。

通常情况下,货币性资产交换中,购买方可以根据支付的购买价款确定购入资产的入账价值,销售方则可根据取得的资产售价与售出资产的账面价值之差为基础计量损益。而非货币性资产交换则不然,非货币性资产交换中,参与交换的任意一方均涉及换入资产的入账和换出资产转出处理,从而引发需要特别关注的会计问题。

非货币性资产交换会计确认与计量的主要内容有:

第一,换入资产是按照换出资产的账面价值还是公允价值入账,或者按照换入资产的公允价值入账?

第二,是否需要确认交换损益?

第三,资产交换中的相关税费是否影响换入资产入账价值或交换损益的确定?

第四,如果涉及补价,如何确定换入资产的入账价值?是否涉及交换损益的确定?

第五,如果换入、换出多项资产,如何确定每项资产的入账价值?是否涉及交换损益的确定?

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

一、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,还是多项资产换入一项资产、多项资产换入多项资产,换入资产的成本都有两种计量基础。

(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,符合下列三种情形之一的,公允价值视为能够可靠地计量。

(1)换入资产或换出资产存在活跃市场。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,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。对于同类或类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(3)换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值满足一定的条件。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一,视为能够可靠计量:①采用估值技术确定公允价值估计数的变动区间很小;②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。

以上三种资产存在活跃市场的情形中,公允价值的可靠性依次递减,第(1)种情形下的公允价值计量最可靠,第(2)种情形次之,第(3)种情形可靠性较弱。当采用估值技术确定公允价值时,由于估值方法具有非唯一性且涉及人为的主观判断因素,不同估值方法下公允价值可能存在较大差异,很有可能成为企业操纵会计信息的工具。

(二)账面价值

非货币性资产交换不具有商业实质或换入、换出资产的公允价值均不能可靠计量的,应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,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。

二、商业实质的判断

(一)判断标准

判断一项非货币性资产交换是否具有商业实质,主要看交换双方是否基于平等自愿、公平互利的原则进行交易。当换入的非货币性资产比换出的非货币性资产对企业能产生更大的效用,或者换句话说,换入的非货币性资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大

的效用,使换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同时,则表明该项非货币性资产交换具有商业实质。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,符合下列条件之一的,视为具有商业实质。

1. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同

(1)未来现金流量的风险、金额相同,时间不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,获得这些现金流量的风险相同,但现金流入企业的时间明显不同。如某企业以一批存货换入一项设备,假设在两者风险、金额相同情况下,因存货流动性强,相对于设备这一固定资产,能在较短时间内产生现金流。

(2)未来现金流量的时间、金额相同,风险不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同,但企业获得现金流量的不确定性存在明显差异。如某企业以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租,该企业预计未来每年收到的国库券的利息与房屋租金在金额和流入时间上相同,但是国库券利息通常风险很小,而租金的取得需要依赖承租人的财务及信用情况,两者现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异。

(3)未来现金流量的风险、时间相同,金额不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同,预计为企业带来现金流量的时间跨度相同,风险也相同,但各年产生的现金流量金额存在明显的差异。如某企业以其商标权换入另一企业新开发的专利技术,预计二者的使用寿命相同,在使用寿命内为企业带来的现金流量也相同,但是新开发的专利技术现金流量在开始阶段明显少于后期,而另一商标权每年产生的现金流量较均衡,因此二者在每年现金流量上有显著差异。

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

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在明显差异。准则所指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中和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量,根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

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,该项专利技术与该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、时间和金额也相同,但对换入企业而言,换入该项长期股权投资使该企业对被投资方由重大影响变为控制关系,从而使得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,从而使得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存在明显差异,因而两项资产的交换具有商业实质。

(二)关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联关系。关联关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质,但并不是说一定不具有商业实质。

第三节 非货币性资产交换的会计处理 ——公允价值计量模式

一、换入资产入账价值的确定

在换入资产基于公允价值计价的情况下,换入资产的入账金额原则上应基于换出资产的公允价值予以确定,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。这也意味着,换出资产的公允价值具有优先权,只有当换出资产的公允价值不能可靠计量时,才会退而求其次采用换入资产的公允价值作为换入资产入账价值的计价基础。

(一)不涉及补价的情况

换入资产的成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费

(二)涉及补价的情况

换入资产的成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的补价(-收到的补价)

二、换出资产公允价值与其账面价值差额的处理

换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当按照不同情况处理:

第一,换出资产为存货的,应当作为销售处理,按其公允价值确认收入,同时结转相应的成本,如【例 3-3】。

第二,换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入“资产处置损益”,如【例 3-4】。

第三,换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产和交易性金融资产等投资性资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额计入投资收益,并将投资性资产持有期间计入“其他综合收益”的公允价值变动额转入“投资收益”,如【例 3-5】。

需要说明的是,上述三类换出资产中,存货类的会计处理较为特殊,其换出资产交换损益是间接计量的,即按公允价值确认营业收入,按账面价值结转营业成本,交换损益体现为两者的差额;而其他两类换出资产的交换损益是直接计量的,即按账面价值贷记“换出资产”,公允价值与账面价值的差额直接计入“资产处置损益”或“投资收益”,差额是借方还是贷方,取决于公允价值是小于账面价值还是大于账面价值,如【例 3-6】。

【例 3-3】 甲企业 2×19 年 11 月 1 日用一批自产的库存商品(应税消费品)与乙企业交换一幢用于经营性出租的厂房。甲企业该批商品的账面价值为 400 万元,交换日的公允价值为 500 万元;乙企业该幢投资性房地产按成本模式进行后续计量,其账面价值为 480 万元(原始价值 600 万元,累计折旧 120 万元),交换日的公允价值为 500 万元,甲企业该商品适用的消费税税率为 10%,甲、乙企业适用的增值税税率为 13%。甲企业对换入的经营性出租厂房按公允价值模式计量,乙企业将换入的资产作为原材料使用。双方经判断,此项交换具有商业实质。其他相关税费略。

根据上述资料,进行相关账务处理:

(1)甲企业相关账务处理

①确认资产交换:

借:投资性房地产	5 650 000
贷:主营业务收入	5 000 000
应交税费——应交增值税(销项税)	650 000

②确认营业成本、税金及附加:

借:主营业务成本	4 000 000
贷:库存商品	4 000 000
借:税金及附加	500 000
贷:应交税费——应交消费税	500 000

(2)乙企业相关账务处理

①确认资产交换:

借:原材料	4 350 000
应交税费——应交增值税(进项税)	650 000
贷:其他业务收入	5 000 000

②确认营业成本、税金及附加:

借:其他业务成本	4 800 000
投资性房地产累计折旧	1 200 000
贷:投资性房地产	6 000 000

(3)交换损益分析:

甲企业实现的交换收益为:

主营业务收入—主营业务成本—税金及附加=5 000 000—4 000 000—500 000=500 000(元);

乙企业实现的交换收益为:

其他业务收入—其他业务成本=5 000 000—4 800 000=200 000(元)。

【例 3—4】 甲企业 2×19 年 10 月 1 日用一项专利权与乙企业交换一项生产用节能设备,甲企业该专利权的账面价值为 100 万元(原始成本 120 万元,累计摊销 20 万元),公允价值为 110 万元;乙企业该项设备的账面价值为 105 万元(原始价值 155 万元,累计折旧 50 万元),公允价值为 100 万元,乙企业用银行存款 1 万元支付运杂费等。双方经判断,此项交换具有商业实质。其他相关税费略。

根据上述资料,进行相关账务处理:

(1)甲企业确认资产交换:

借:固定资产	1 000 000
累计摊销	200 000
贷:无形资产	1 100 000
资产处置损益	100 000

上述账务处理增加了甲企业的税前利润 10 万元。

(2)乙企业的账务处理:

①结转固定资产账面价值:

借:固定资产清理	1 050 000
累计折旧	500 000
贷:固定资产	1 550 000

②确认资产交换:

借:无形资产	1 000 000
资产处置损益	60 000
贷:固定资产清理	1 050 000
银行存款	10 000

上述账务处理中乙企业确认交换损失 6 万元。

【例 3—5】 甲企业与乙企业经协商,甲企业以其拥有的用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙企业持有的交易目的的股票投资交换。甲企业的公寓楼符合投资性房地产定义,但甲企业未采用公允价值模式计量。在交换日,该幢公寓楼的账面原价为 9 000 万元,已提折旧 1 500 万元,未计提减值准备,在交换日的公允价值和计税价格均为 8 000 万元;乙企业持有的交易目的的股票投资账面价值为 6 000 万元,乙企业对该股票投资采用公允价值模式计量,在交换日的公允价值为 7 500 万元,由于甲企业急于处理该公寓楼,乙企业仅支付了 450 万元给甲企业。乙企业换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的,并拟采用公允价值计量模式,甲企业换入股票投资后也仍然用于交易目的。假定该项交易过程中不涉及相关税费。

【分析】

该项资产交换涉及收付货币性资产,即补价 450 万元。

对甲企业而言,收到的补价(450 万元)÷换出资产的公允价值(7 950 万元)(换入股票投资公允价值 7 500 万元+收到的补价 450 万元)=5.7%<25%,属于非货币性资产交换。

对乙企业而言,支付的补价(450 万元)÷换入资产的公允价值(8 000 万元)=5.6%<25%,属于非货币性资产交换。

本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对甲企业而言,换入交易目的的股票投资使得其可以在希望变现时取得现金流量,但风险程度要比租金稍大。用于经营出租目的的公寓楼,可以获得稳定均衡的租金流,但是不能满足企业急需大量现金的需要。因此,交易性股票投资带来的未来现金流量在时间、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别,因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时,股票投资和公寓楼的公允价值均能够可靠地计量,因此甲乙企业均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认产生的损益。

(1)甲企业账务处理如下:

①结转投资性房地产账面价值:

借:其他业务成本	75 000 000
投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷:投资性房地产	90 000 000

②确认资产交换:

借:交易性金融资产	75 500 000
-----------	------------

银行存款	4 500 000
贷:其他业务收入	80 000 000
(2)乙企业账务处理如下:	
①借:投资性房地产	79 500 000
贷:交易性金融资产——成本	60 000 000
——公允价值变动损益	15 000 000
银行存款	4 500 000
②借:公允价值变动损益	15 000 000
贷:投资收益	15 000 000

【例 3—6】 2×19 年 10 月,为了提高产品质量,甲电视机生产企业以其持有的对乙企业的长期股权投资交换丙电视机生产企业拥有的一项液晶电视屏专利技术。在交换日,甲企业持有的长期股权投资账面余额为 580 万元,已计提长期股权投资减值准备余额为 80 万元,在交换日的公允价值为 600 万元;丙企业专利技术的账面原价为 800 万元,累计摊销为 190 万元,在交换日的公允价值为 640 万元。甲企业支付银行存款 40 万元给丙企业。丙企业原持有对乙企业的长期股权投资,从甲企业换入对乙企业的长期股权投资后,使乙企业成为丙企业的联营企业。假设整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费,销售无形资产使用的增值税税率为 6%,上述交易过程中涉及的增值税进项税额按照税法规定可抵扣且已得到论证;不考虑其他相关税费。

【分析】

对甲企业而言,支付的补价 40 万元÷换入资产的公允价值 640 万元=6.25%<25%,属于非货币性资产交换。

对丙企业而言,收到的补价 40 万元÷换出资产的公允价值 640 万元(换入股票投资公允价值 600 万元+收到的补价 40 万元)=6.25%<25%,属于非货币性资产交换。

本例中,专利技术这项无形资产和长期股权投资的预计未来现金流量的现值不同,其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的,因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时两项资产的公允价值均能可靠地计量,因此,甲、乙企业均应以公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认产生的损益。

甲企业:

换入专利技术的增值税进项税额=6 400 000×6%=384 000(元)

换入资产的成本=换出资产的公允价值+应支付的相关税费+支付的补价
=6 000 000+400 000=640 000(元)

换出资产损益=6 000 000-(5 800 000-800 000)+384 000=1 384 000(元)

账务处理如下:

借:无形资产——专利权	6 400 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	384 000
长期股权投资减值准备	800 000
贷:长期股权投资	5 800 000
银行存款	400 000
投资收益	1 384 000

丙企业：

换出专利技术的增值税销项税额 = $6\,400\,000 \times 6\% = 384\,000$ (元)

换入资产的成本 = 换出资产的公允价值 + 应支付的相关税费 - 收到的补价

= $6\,400\,000 - 400\,000 = 6\,000\,000$ (元)

换出资产损益 = $6\,400\,000 - (8\,000\,000 - 1\,900\,000) - 384\,000 = -84\,000$ (元)

账务处理如下：

借：长期股权投资	6 000 000
银行存款	400 000
累计摊销	1 900 000
资产处置损益	84 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000
应交税费——应交增值税(销项税)	384 000

第四节 非货币性资产交换的会计处理 ——账面价值计量模式

一、换入资产入账价值的确定

对于不具有商业实质或交换涉及的换入、换出资产公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，要以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的入账金额，不确认换出资产的交换损益。如果涉及补价，则收到的补价或支付的补价作为确定换入资产入账金额的调整因素。

(一) 不涉及补价的情况

换入资产的成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

(二) 涉及补价的情况

换入资产的成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税税额 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费 + 支付的补价 (- 收到的补价)

二、换出资产公允价值与其账面价值差额的处理

当采用账面价值计量模式时，无论是哪种类型的资产，由于不存在换出资产账面价值与公允价值的差异，因而无须确认交换损益，直接按换出资产的账面价值贷记换出的资产。

需要注意的是，无论是采用公允价值计量模式还是账面价值计量模式，都应按账面价值贷记换出的资产，同时将与该项换出资产相关的备抵账户（坏账准备、累计折旧、存货跌价准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备，长期股权投资减值准备等）一并结转为零，以保证该项换出资产在账上被彻底冲销。

【例 3—7】 甲企业以一批商品换入乙企业一项专利权。商品成本 60 万元，公允价值 100 万元，增值税税率 13%，消费税税率 10%。乙企业专利权的公允价值 100 万元，账面原

价 110 万元,累计摊销 40 万元,支付给甲企业补价 11 万元。乙企业按 6% 缴纳增值税。假设该交换不具有商业实质。

甲企业的账务处理:

换入专利权的入账价值 = $600\,000 + 130\,000 + 100\,000 - 60\,000 - 110\,000 = 660\,000$ (元)

借:无形资产	660 000
银行存款	110 000
应交税费——应交增值税(进项税)	60 000
贷:库存商品	600 000
应交税费——应交增值税(销项)	130 000
应交税费——应交消费税	100 000

乙企业的账务处理:

换入库存商品的入账价值 = $(1\,100\,000 - 400\,000) + 60\,000 + 110\,000 - 130\,000 = 740\,000$ (元)

借:库存商品	740 000
应交税费——应交增值税(进项税)	130 000
累计摊销	400 000
贷:无形资产	1 100 000
应交税费——应交增值税(销项税)	60 000
银行存款	110 000

【例 3—8】 甲企业拥有一台专用设备,该设备账面原价 450 万元,已计提折旧 330 万元;乙企业拥有一项长期股权投资,账面价值 100 万元,两项资产均未计提减值准备。甲企业决定以其专用设备交换乙企业的长期股权投资,该专用设备是生产某种产品必需的设备。由于专用设备系当时专门制造、性质特殊,其公允价值不能可靠地计量;乙企业拥有的长期股权投资在活跃市场中没有报价,其公允价值也不能可靠计量。经双方商定,乙支付 20 万元补价给甲企业。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 20 万元。对甲企业而言,收到的补价 $20\text{ 万元} \div \text{换出资产账面价值 } 120\text{ 万元} = 16.7\% < 25\%$,因此,该项交换属于非货币性资产交换,乙企业的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量,因此,甲、乙企业换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

(1) 甲企业账务处理:

借:固定资产清理	1 200 000
累计折旧	3 300 000
贷:固定资产	4 500 000
借:长期股权投资	1 000 000
银行存款	200 000
贷:固定资产清理	1 200 000

(2) 乙企业账务处理:

借:固定资产——专用设备	1 200 000
--------------	-----------

借：长期股权投资	1 000 000
银行存款	200 000

从上例可以看出,尽管乙企业支付了 20 万元的补价,但由于整个非货币性资产交换是以账面价值为基础计量的,支付补价方和收到补价方均不确认损益。对甲企业而言,其换入资产是长期股权投资和银行存款 20 万元,换出资产专有设备的账面价值为 120(450—330)万元,因此,长期股权投资的成本就是换出设备的账面价值减去货币性补价的差额,即 100(120—20)万元;对于乙企业而言,其换出资产是长期股权投资和银行存款 20 万元,换入资产专有设备的成本等于换出资产的账面价值,即 120(100+20)万元。由此可见,在以账面价值计量的情况下,发生的补价是用来调整换入资产的成本,不涉及确认损益的问题。

第五节 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同时换入另一企业多项非货币性资产,也可能涉及补价。涉及多项资产的非货币性资产交换,企业无法将换出的某一项资产与换入的某一项特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样,多项资产的非货币性资产交换的计量,企业也应首先判断是否符合以公允价值计量的两个条件,再根据具体情况确定各项换入资产的成本。

涉及多项资产的非货币性资产交换一般可以分为以下几种情况。

(一)具有商业实质,双方公允价值均能可靠计量

换入资产的总成本=换出资产公允价值总额+相关税费+支出的补价(—收到的补价)

各项换入资产的成本=换入资产总成本×该项换入资产的公允价值÷换入资产公允价值总额

【例 3—9】 甲企业 2×19 年 11 月 1 日用一项专利权、一笔对某企业的长期股权投资与乙企业交换一台生产用设备。甲企业换出资产的资料为:专利权的账面价值 90 万元(原始成本 110 万元,累计摊销 20 万元),公允价值 100 万元;长期股权投资的账面价值 210 万元,公允价值 230 万元。乙企业换出设备的资料为:账面价值 320 万元(原始成本 400 万元,累计折旧 80 万元),公允价值 330 万元。双方经判断,此项交换具有商业实质。相关税费略。

(1)甲企业账务处理:

借：固定资产	3 300 000
累计摊销	200 000
贷：无形资产	1 100 000
资产处置损益	100 000
长期股权投资	2 100 000
投资收益	200 000

(2)乙企业账务处理:

①计算换入资产入账价值:

换入资产的总成本=换出资产的公允价值总额

$$=1\,000\,000+2\,300\,000=3\,300\,000(\text{元})$$

换入专利权的成本=换入资产总成本×该项换入资产的公允价值
÷换入资产公允价值总额

$$=3\,300\,000 \times 1\,000\,000 \div 3\,300\,000 = 1\,000\,000 (\text{元})$$

换入长期股权投资的成本=3 300 000×2 300 000÷3 300 000=2 300 000(元)

②结转固定资产账面价值:

借:固定资产清理	3 200 000
累计折旧	800 000
贷:固定资产	4 000 000

③确认资产交换:

借:无形资产	1 000 000
长期股权投资	2 300 000
贷:固定资产清理	3 200 000
资产处置损益	100 000

(二)具有商业实质,只换入方资产公允价值能够可靠计量

换入资产的总成本=换出资产公允价值总额+相关税费+支出的补价(一收到的补价)

各项换入资产的成本=换入资产总成本×该项换入资产的账面价值÷换入资产账面价值总额

【例 3—10】沿用【例 3—9】的资料,假定甲企业换出专利权和长期股权投资的公允价值不能够可靠计量,但换入乙企业固定资产的公允价值能可靠计量。

(1)甲企业账务处理:

借:固定资产	3 300 000
累计摊销	200 000
贷:无形资产	1 100 000
资产处置损益	90 000
长期股权投资	2 100 000
投资收益	210 000

(2)乙企业账务处理:

①计算换入资产入账价值:

换入资产的总成本=换入资产的公允价值总额=3 300 000(元)

换入专利权的成本=换入资产总成本×该项换入资产的账面价值
÷换入资产账面价值总额

$$=3\,300\,000 \times 900\,000 \div 3\,000\,000 = 990\,000 (\text{元})$$

换入长期股权投资的成本=3 300 000×2 100 000÷3 000 000
=2 310 000(元)

②结转固定资产账面价值:

借:固定资产清理	3 200 000
累计折旧	800 000
贷:固定资产	4 000 000

③确认资产交换:

借:无形资产	990 000
长期股权投资	2 310 000
贷:固定资产清理	3 200 000
资产处置损益	100 000

(三)具有商业实质,只换出方资产的公允价值能够可靠地计量

换入资产的总成本=换出资产公允价值总额+相关税费+支出的补价(-收到的补价)

各项换入资产的成本=换入资产总成本×该项换入资产的账面价值÷换入资产账面价值总额

【例 3—11】沿用【例 3—9】的资料,假定甲企业换出专利权和长期股权投资的公允价值能够可靠计量,但换入乙企业固定资产的公允价值不能可靠计量。

(1)甲企业账务处理:

借:固定资产	3 300 000
累计摊销	200 000
贷:无形资产	1 100 000
资产处置损益	100 000
长期股权投资	2 100 000
投资收益	200 000

(2)乙企业账务处理:

①计算换入资产入账价值:

换入资产的总成本=换出资产的公允价值总额=1 000 000+2 300 000=3 300 000(元)

换入专利权的成本=换入资产总成本×该项换入资产的公允价值÷换入资产公允价值总额

$$=3\,300\,000 \times 1\,000\,000 \div 3\,300\,000 = 1\,000\,000(\text{元})$$

换入长期股权投资的成本=3 300 000×2 300 000÷3 300 000=2 300 000(元)

②结转固定资产账面价值:

借:固定资产清理	3 200 000
累计折旧	800 000
贷:固定资产	4 000 000

③确认资产交换:

借:无形资产	1 000 000
长期股权投资	2 300 000
贷:固定资产清理	3 200 000
资产处置损益	100 000

(四)不具有商业实质,双方公允价值均不能够可靠计量

换入资产的总成本=换出资产账面价值总额+相关税费+支出的补价(-收到的补价)

各项换入资产的成本=换入资产总成本×该项换入资产的账面价值÷换入资产账面价值总额

【例 3—12】沿用【例 3—9】的资料,假定交换双方认为该项交换不具有商业实质,其他资料不变。

(1)甲企业账务处理:

甲企业换入固定资产的总成本

=换出资产的账面价值总额=900 000+2 100 000=3 000 000(元)

借:固定资产	3 000 000
累计摊销	200 000
贷:无形资产	1 100 000
长期股权投资	2 100 000

(2)乙企业账务处理:

①计算换入资产入账价值:

换入资产的总成本=换出资产的账面价值总额=3 200 000(元)

换入专利权的成本

=换入资产总成本×该项换入资产的账面价值÷换入资产账面价值总额

=3 200 000×900 000÷3 000 000=960 000(元)

换入长期股权投资的成本=3 200 000×2 100 000÷3 000 000=2 240 000(元)

②结转固定资产账面价值:

借:固定资产清理	3 200 000
累计折旧	800 000
贷:固定资产	4 000 000

③确认资产交换:

借:无形资产	960 000
长期股权投资	2 240 000
贷:固定资产清理	3 200 000

【例 3—13】 甲企业和乙企业均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为 13%。2×19 年 8 月,为适应业务发展的需要,经协商,甲企业决定以生产经营过程中使用的设备、专用货车以及库存商品换入乙企业生产经营过程中使用的小汽车、客运汽车。

甲企业设备的账面原价为 1 500 万元,在交换日的累计折旧为 300 万元,公允价值为 1 000 万元;货车的账面原价为 600 万元,在交换日的累计折旧为 480 万元,公允价值为 100 万元;库存商品的账面余额为 300 万元,交换日的市场价格为 350 万元,市场价格等于计税价格。

乙企业小汽车的账面原价为 1 300 万元,在交换日的累计折旧为 690 万元,公允价值为 709 万元;客运汽车的账面原价为 1 300 万元,在交换日的累计折旧为 680 万元,公允价值为 700 万元;乙企业另外向甲企业支付银行存款 46.33 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 41 万元,以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额 5.33 万元。

假定甲企业和乙企业都没有为换出资产计提减值准备;甲企业换入乙企业的小汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理;乙企业换入甲企业的设备、货车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。甲企业开具了增值税专用发票。

【分析】

本例涉及收付货币性资产,应当计算甲企业收到的货币性资产占甲企业换出资产公允

价值总额的比例(等于乙企业支付的货币性资产占乙企业换入资产公允价值与支付的补价之和的比例),即: $41 \div (100 + 100 + 350) = 2.83\% < 25\%$ 。

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。对于甲企业而言,为了拓展运输业务,需要小汽车、客运汽车等,乙企业为了扩大产品生产,需要设备、货车和原材料,换入资产对换入企业均能产生更大的作用。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能够可靠计量,因此,甲、乙企业均应当按照公允价值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,确定各项换入资产的成本。

(1)甲企业的账务处理:

①按照税法规定,相关计算如下:

换出设备的增值税销项税额 $=10\,000\,000 \times 13\% = 1\,300\,000$ (元)

换出货车的增值税销项税额 $=1\,000\,000 \times 13\% = 130\,000$ (元)

换出库存商品的增值税销项税额 $=3\,500\,000 \times 13\% = 455\,000$ (元)

换入小汽车、客车的增值税进项税额 $=(7\,090\,000 + 7\,000\,000) \times 13\% = 1\,831\,700$ (元)

②计算换入资产、换出资产的公允价值:

换出资产公允价值总额 $=10\,000\,000 + 1\,000\,000 + 3\,500\,000 = 14\,500\,000$ (元)

换入资产公允价值总额 $=7\,090\,000 + 7\,000\,000 = 14\,090\,000$ (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 $+$ 应支付的相关税费 $-$ 收到的补价
 $=14\,500\,000 + 0 - 410\,000 = 14\,090\,000$ (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

$=7\,090\,000 \div 14\,090\,000 \times 100\% = 50.32\%$

客运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例

$=7\,000\,000 \div 14\,090\,000 \times 100\% = 49.68\%$

⑤计算确定换入各项资产的成本:

小汽车的成本 $=14\,090\,000 \times 50.32\% \approx 7\,090\,000$ (元)

客运汽车的成本 $=14\,090\,000 \times 49.68\% \approx 7\,000\,000$ (元)

⑥会计分录如下:

借:固定资产清理	13 200 000
累计折旧	7 800 000
贷:固定资产——设备	15 000 000
——货车	6 000 000
借:固定资产——小汽车	7 090 000
——客运汽车	7 000 000
应交税费——应交增值税(进项税)	1 831 700
银行存款	463 300
资产处置损益	2 200 000
贷:固定资产清理	13 200 000

主营业务收入	3 500 000
应交税费——应交增值税(销项税)	1 885 000
借:主营业务成本	3 000 000
贷:库存商品	3 000 000

(2)乙企业的账务处理如下:

①按照税法规定,相关计算如下:

换入设备的增值税进项税额 $=10\,000\,000\times 13\%=1\,300\,000$ (元)

换入货车的增值税进项税额 $=1\,000\,000\times 13\%=130\,000$ (元)

换入原材料的增值税进项税额 $=3\,500\,000\times 13\%=455\,000$ (元)

换出小汽车、客车的增值税销项税额

$= (7\,090\,000 + 7\,000\,000) \times 13\% = 1\,831\,700$ (元)

②计算换入资产、换出资产的公允价值:

换入资产公允价值总额 $=10\,000\,000 + 1\,000\,000 + 3\,500\,000 = 14\,500\,000$ (元)

换出资产公允价值总额 $=7\,090\,000 + 7\,000\,000 = 14\,090\,000$ (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 $+$ 应支付的相关税费 $+$ 支付的补价

$=14\,090\,000 + 0 + 410\,000 = 14\,500\,000$ (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

$=10\,000\,000 \div 14\,500\,000 \times 100\% \approx 69\%$

货车公允价值占换入资产公允价值总额的比例

$=1\,000\,000 \div 14\,500\,000 \times 100\% = 6.9\%$

原材料公允价值占换入资产公允价值总额的比例

$=3\,500\,000 \div 14\,500\,000 \times 100\% \approx 24.1\%$

⑤计算确定换入各项资产的成本:

设备的成本 $=14\,500\,000 \times 69\% = 10\,005\,000$ (元)

货车的成本 $=14\,500\,000 \times 6.9\% = 1\,000\,500$ (元)

原材料的成本 $=14\,500\,000 \times 24.1\% = 3\,494\,500$ (元)

⑥会计分录如下:

借:固定资产清理	12 300 000
累计折旧	13 700 000
贷:固定资产——设备	13 000 000
——货车	13 000 000
借:固定资产——设备	10 005 000
——货车	1 000 500
原材料	3 494 500
应交税费——应交增值税(进项税)	1 885 000
贷:固定资产清理	12 300 000
应交税费——应缴增值税(销项税)	1 831 700

银行存款	463 300
资产处置损益	1 790 000

【例 3—14】 2×19 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,已提折旧 600 万元;专利技术账面原价为 450 万元,已摊销金额为 200 万元。乙公司在建工程截止到交换日的成本为 520 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,所以,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。同时,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。

【分析】

本例不涉及收入货币性资产,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照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进行分配。

(1)甲企业的账务处理:

①计算换入资产、换出资产的账面价值:

换出资产账面价值总额=6 000 000+2 500 000=8 500 000(元)

换入资产账面价值总额=5 200 000+1 500 000=6 700 000(元)

②计算换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产账面价值=8 500 000(元)

③计算确定换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例:

在建工程账面价值占换入资产账面价值总额的比例

$=5\,200\,000 \div 6\,700\,000 \times 100\% \approx 77.61\%$

长期股权投资账面价值占换入资产账面价值总额的比例

$=1\,500\,000 \div 6\,700\,000 \times 100\% \approx 22.39\%$

④计算确定换入各项资产的成本:

在建工程的成本=8 500 000×77.61%=6 596 850(元)

长期股权投资的成本=8 500 000×22.39%=1 903 150(元)

⑤会计分录如下:

借:固定资产清理	6 000 000
累计折旧	6 000 000
贷:固定资产——专用设备	12 000 000
借:在建工程	6 596 850
长期股权投资	1 903 150
累计摊销	2 000 000
贷:固定资产清理	6 000 000
无形资产——专利权	4 500 000

(2)乙企业的账务处理:

①计算换入资产、换出资产的账面价值:

换入资产账面价值总额=6 000 000+2 500 000=8 500 000(元)

换出资产账面价值总额=5 200 000+1 500 000=6 700 000(元)

②计算换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产账面价值=6 700 000(元)

③计算确定换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例:

在建工程账面价值占换入资产账面价值总额的比例

$=6\,000\,000 \div 8\,500\,000 \times 100\% \approx 70.59\%$

长期股权投资账面价值占换入资产账面价值总额的比例

$=2\,500\,000 \div 8\,500\,000 \times 100\% \approx 29.41\%$

④计算确定换入各项资产的成本:

专有设备的成本=6 700 000×70.59%=4 729 530(元)

专有技术的成本=6 700 000×29.41%=1 970 470(元)

⑤会计分录如下:

借:固定资产——专用设备	4 729 530
无形资产——专有技术	1 970 470
贷:在建工程	5 200 000
长期股权投资	1 500 000



本章习题

一、单项选择题

- 下列各项目中,不能归属于非货币性资产的是()。
 - 库存商品
 - 在途物资
 - 固定资产
 - 应收账款
- 下列有关非货币性资产交换的说法中,正确的是()。
 - 非货币性资产交换是企业经常发生的常规性交易之一
 - 非货币性资产交换交易中交换双方需要确认交换损益
 - 企业用库存商品交换固定资产属于非货币性资产交换
 - 企业将存货用于股权投资适用非货币性资产交换准则
- 非货币性资产交换交易中可能涉及少量的货币资金,这里的“少量”是指()。
 - 对支付方而言,其支付的货币资金低于或等于换入资产公允价值的 25%
 - 对收取方而言,其收到的货币资金低于或等于换入资产公允价值的 25%
 - 对支付方而言,其支付的货币资金低于换入资产公允价值的 25%
 - 对收取方而言,其收到的货币资金低于换入资产公允价值的 25%
- 非货币性资产交换中,支付“补价”的一方所支付的“补价”()。
 - 需贷记“银行存款”
 - 会增加交换损失
 - 会减少交换收益
 - 与交换损益无关
- 甲企业将两辆大型运输车辆与 A 企业的一台生产用设备进行交换,另支付补价 10

万元。在交换日,甲企业用于交换的两辆运输车辆账面原价为 140 万元,累计折旧为 25 万元,公允价值为 130 万元;A 企业用于交换的生产设备账面原价为 300 万元,累计折旧为 175 万元,公允价值为 140 万元。该非货币性资产交换具有商业实质。假定不考虑相关税费,甲企业对该非货币性资产交换应确认的收益为()万元。

- A. 0 B. 5 C. 10 D. 15

6. 甲企业以其持有的一项交易性金融资产换取乙公司一项无形资产,甲企业该项交易性金融资产账面价值为 100 万元,公允价值为 140 万元,乙公司该项无形资产的账面价值为 100 万元,公允价值为 160 万元,甲企业向乙公司支付补价 20 万元,此外甲企业为换入无形资产发生了 8 万元相关税费,假定该项交易具有商业实质,甲企业换入的该项无形资产的入账价值为()万元。

- A. 168 B. 160 C. 140 D. 148

7. 甲公司用 M 设备换入乙公司 N 设备,另向乙公司支付补价 5 万元,该项交换具有商业实质。交换日,M 设备账面原价为 66 万元,已计提折旧 9 万元,已提减值准备 8 万元,公允价值无法合理确定。N 设备公允价值为 72 万元,假定不考虑其他因素,该项交换对甲公司当期损益的影响金额为()万元。

- A. 0 B. 6 C. 11 D. 18

8. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,购买及销售商品适用的增值税税率均为 13%。甲、乙公司不存在任何关联关系。2×19 年 3 月,甲公司以其持有的 10 000 股丙公司股票交换乙公司生产的一台办公设备,并将换入的办公设备作为固定资产核算。甲公司所持有丙公司股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算,成本为 180 万元,累计确认公允价值变动收益为 10 万元,在交换日的公允价值为 200 万元。甲公司另向乙公司支付银行存款 34 万元。假定该项非货币性资产交换具有商业实质。甲公司换出以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产应确认的投资收益为()万元。

- A. 10 B. 20 C. 54 D. 44

9. 甲公司经与乙公司协商,以其拥有的用于经营出租的一幢公寓楼与乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行交换,甲公司的公寓楼符合投资性房地产的定义,甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。在交换日,该幢公寓楼的账面原价为 8 000 万元,已计提折旧 1 600 万元,未计提减值准备,公允价值为 9 000 万元,增值税销项税额 990 万元;乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值为 8 000 万元,乙公司另向甲公司支付补价 1 990 万元。假定该项交换具有商业实质,不考虑除增值税以外的其他相关税费的影响。甲公司换出资产时影响利润总额的金额为()万元。

- A. 2 600 B. 2 150 C. 3 150 D. 1 150

10. 企业对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非货币性资产进行交换,在换出库存商品且其公允价值不含增值税的情况下,下列会计处理中,正确的是()。

- A. 按库存商品的公允价值确认主营业务收入
B. 按库存商品的公允价值确认营业外收入
C. 按库存商品公允价值高于账面价值的差额确认营业外收入

D. 按库存商品公允价值低于账面价值的差额确认资产减值损失

二、多项选择题

1. 按照《企业会计准则》规定,下列各项中,属于非货币性资产交换的是()。

- A. 以应收票据换取土地使用权
- B. 以专利技术换取拥有控制权的股权投资
- C. 以长期股权投资换取以摊余成本计量的金融资产
- D. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产换取机器设备

2. 下列交易中,属于货币性资产交换的是()。

- A. 以固定资产换入交易性金融资产
- B. 以银行汇票购买原材料
- C. 以银行本票购买固定资产
- D. 以长期股权投资换入原材料
- E. 以商业票据换取存货

3. 不具有商业实质、不涉及补价的非货币性资产交换中,不考虑相关税费情况下,影响换入资产入账价值的因素是()。

- A. 换出资产的账面余额
- B. 换出资产的公允价值
- C. 换入资产的公允价值
- D. 换出资产已计提的减值准备

4. 下列非货币性资产交换中,具有商业实质的是()。

- A. 用一项投资性房地产换入一项固定资产
- B. 用一项长期股权投资换入一批存货
- C. 用一项专利换入一批存货
- D. 为满足客户的即时需求,交换双方将型号、容量和价值相同的石油互换

5. 非货币性资产交换中,以公允价值作为换入资产入账价值的条件有()。

- A. 换入的是非货币性资产
- B. 收到补价或支付补价
- C. 该项交换具有商业实质
- D. 换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量
- E. 补价占整个资产交换金额的比例低于 25%

6. 2×19 年 7 月 10 日,甲公司以其拥有的一辆作为固定资产核算的轿车换入乙公司一项非专利技术,并支付补价 5 万元,当日,甲公司该轿车原价为 80 万元,累计折旧为 16 万元,未计提减值准备,公允价值为 60 万元,乙公司该项非专利技术的公允价值为 65 万元,该项交换具有商业实质,不考虑相关税费及其他因素,甲公司进行的下列会计处理中,正确的有()。

- A. 按 5 万元确定营业外支出
- B. 按 65 万元确定换入非专利技术的成本
- C. 按 -4 万元确认资产处置损益
- D. 按 1 万元确认资产处置损益

7. 非货币性资产交换具有商业实质且换出资产的公允价值能够可靠计量,对于换出资产公允价值与其账面价值的差额,下列会计处理中,不正确的有()。

- A. 换出资产为在建工程的,其公允价值与账面价值的差额,计入营业外收支
- B. 换出资产为无形资产的,其公允价值与账面价值的差额,计入资产处置损益
- C. 换出资产为固定资产的,其公允价值与账面价值的差额,计入资产处置损益

- D. 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(债务工具)的,其公允价值与账面价值的差额,计入投资收益,但不将其持有期间形成的其他综合收益转入当前损益

8. 甲公司与丙公司签订了一项资产置换合同,甲公司以其持有的联营企业30%的股权作为对价,另以银行存款支付补价100万元,换取丙公司生产的一大型设备,该设备的总价款为3900万元,该联营企业30%股权的取得成本为2200万元;取得时该联营企业可辨认净资产公允价值为7500万元(可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等)。

甲公司取得该股权后至置换大型设备时,该联营企业累计实现净利润3500万元,分配现金股利40万元,其他综合收益增加650万元。交换日,甲公司持有该联营企业30%的股权价值为3800万元,不考虑税费及其他因素,下列各项对上述交易的会计处理中,正确的有()。

- A. 甲公司处置该联营企业股权确认投资收益620万元
- B. 丙公司确认换入该联营企业股权入账价值为3800万元
- C. 丙公司确认换出大型专用设备的营业收入为3900万元
- D. 甲公司确认换入大型专用设备的入账价值为3900万元

三、判断题

1. 在具有商业实质的情况下,以公允价值200万元的厂房换取一项股权投资,另支付补价30万元,该项交换不属于非货币性资产交换。 ()
2. 关联方的存在可能会导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。 ()
3. 非货币性资产交换以公允价值计量的情况下,只要换出资产的公允价值与账面价值有差异,就应确认为损益。 ()
4. 交易性金融资产是短期内将变现的资产,因此属于货币性资产。 ()
5. 在非货币性资产交换中,如果换出资产的公允价值小于其账面价值,应按照谨慎性要求,采用公允价值作为换入资产的入账价值。 ()

四、计算及账务处理题

1. 甲企业和乙企业均为房地产开发企业,甲企业因需要变更主营业务,与乙企业进行了资产置换。有关资料如下:

(1)2×19年3月12日,甲、乙企业签订资产置换协议。协议规定:甲企业将其建造的商业楼盘与乙企业持有的长期股权投资进行交换。甲企业换出的商业楼盘的账面价值为6000万元,公允价值为8000万元。乙企业换出的长期股权投资的账面价值为5000万元,公允价值为6500万元,乙企业另行以现金向甲企业支付1500万元作为补价。两家企业资产交换具有商业实质。假定甲、乙企业换出的资产均未计提减值准备。假定不考虑甲、乙企业置换资产所发生的相关税费。

(2)2×19年4月30日,乙企业通过银行转账向甲企业支付补价款1500万元,甲企业于当日确认。

(3)甲、乙企业各自换出资产的相关所有权划转手续于2×19年5月20日全部办理完毕。假定甲企业换入的长期股权投资按成本法核算;乙企业换入的经济适用房作为存货核

算。

要求(答案中的单位以万元表示):

- (1)指出甲企业在会计上确认该资产置换的日期。
- (2)编制甲企业与该资产置换相关的会计分录。
- (3)编制乙企业与该资产置换相关的会计分录。

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账面余额为 250 万元,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 40 万元,公允价值为 50 万元,无形资产账面价值为 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。发生固定资产清理费用 5 万元,假设非货币性资产交换具有商业实质,且换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量。

要求(答案中的单位以万元表示):

- (1)计算甲公司换入的各项资产的入账价值。
- (2)编制甲公司的有关会计分录。
- (3)假设上述交易不具有商业实质,编制甲公司相关的会计分录。

第四章

或有事项



导读案例

实达纸业股份有限公司 2018 年 12 月 31 日在编制年度会计报表时,有如下业务:

1. 该公司在一个涉及金额达 3 000 万元的诉讼案件中被追加为第二被告,法院已受理,但该案件在年末尚未审理,该公司的法律顾问认为,该诉讼案件与本公司无关,而且该案件被法院受理本身就没有法律依据。即使法院最后判决,本公司也不会牵涉到该案件中。

2. 该公司为其子公司(SD 公司)的一笔长期借款 500 万元担保,但 SD 公司于 11 月 30 日已宣告破产,但有一批商品存放于该公司用于反担保,该批商品的成本价为 600 万元。

3. 该公司 2018 年的所得税费用为 300 万元、应交所得税为 260 万元。该公司的会计将上诉三项业务均作为或有负债进行了处理,你认为他的处理是否正确?



学习目标

1. 理解或有资产、或有负债,或有事项的概念和特征。
2. 掌握预计负债的确认和账务处理。
3. 了解或有事项的列报要求。

第一节 或有事项概述

为了规范或有事项的确认、计量和相关信息的披露,国家根据《企业会计准则——基本准则》,制定了《企业会计准则第 13 号——或有事项》(2006 年)。职工薪酬、建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同等形成的或有事项,适用其他相关会计准则。

一、或有事项的概念和特征

(一)或有事项的概念

或有事项是指过去的交易或者事项形成的、其结果需由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

(二)或有事项的特征

1. 或有事项是由过去交易或事项形成的。这是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。比如,甲公司 2018 年 12 月 31 日有一项未决诉讼,是由于 2018 年 4 月发生的经济行为被其他单位起诉。

2. 或有事项具有不确定性。表现为两层含义;一是或有事项的结果是否发生具有不确定性;二是或有事项的结果预计将发生,但是发生的具体时间或者金额具有不确定性。

3. 或有事项的结果只能由未来发生的事项决定。这是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或者不发生才能决定。比如企业提供债务担保,只有在被担保方到期无力还款时,担保方企业才承担偿还债务的连带责任。

二、或有负债和或有资产

《企业会计准则第 13 号——或有事项》(2006 年)第十三条规定企业不应当确认或有负债和或有资产。

或有负债是指过去的交易或者事项形成的潜在义务,其存在需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实;或过去的交易或者事项形成的现时义务,履行该义务不太可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。比如,2019 年 4 月 15 日甲公司与乙公司签订了担保合同,承诺为乙公司的 500 万元中国银行贷款提供担保。该现时义务形成甲公司的或有负债。

企业应该按照相关规定在财务报表附注中披露或有负债的种类、形成原因、经济利益流出不确定性、预计产生财务影响等的情况说明。

或有资产是指过去的交易或者事项形成的潜在资产,其存在需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。或有资产作为一种潜在资产,其结果具有较大的不确定性。比如甲公司向法院起诉乙公司侵犯了该公司的商标权,甲公司很有可能胜诉。

企业通常不应当披露或有资产,但如果或有资产很有可能带来经济利益,则应该在财务报表附注中予以披露,对种类、形成原因、预计产生的财务影响等相关情况说明。

第二节 或有事项的确认和计量

一、预计负债的确认

《企业会计准则第 13 号——或有事项》(2006 年)第四条规定,与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:

(一)该义务是企业承担的现时义务

“该义务是企业承担的现时义务”是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已经承担的义务,企业只能履行该现时义务。特定事项是否已发生或这些事项是否已经产生了一项现时义务可能难以确定。

这里所指的义务包括法定义务和推定义务。法定义务是指因为合同、法规或其他司法解释等产生的义务,通常为企业在经济运行各项活动中,依照经济法律、法规的规定等必须履行的责任。推定义务是指因为企业的特定行为而产生的义务。企业的特定行为泛指企业以往的习惯做法、已经公开的承诺或已经公开宣布的经营政策等。由于以往的习惯做法,或通过这此承诺或公开的声明,企业向外界表明了它将承担特定的责任,从而使受影响的各方形成其将履行那些责任的合理预期。

(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业

“履行该义务很可能导致经济利益流出企业”是指履行与或有事项相关的现时义务时,导致经济利益流出企业的可能性超过 50%,但尚未达到基本确定的程度。履行与或有事项相关的现时义务存在导致经济利益流出企业的可能性,企业通常按照一定的概率区间加以判断。一般情况下,发生概率分为以下几个层次:基本确定、很可能、可能、极小可能,如表 4—1 所示。

表 4—1 发生的概率层次判断

项 目	发生的概率区间
基本确定	95%≤发生可能性<100%
很可能	50%≤发生可能性<95%
可能	5%≤发生可能性<50%
极小可能	0<发生可能性<5%

(三)该义务的金额能够可靠地计量

“该义务的金额能够可靠地计量”是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。要将或有事项确认为一项预计负债的条件之一是相关现时义务的金额应当能够可靠估计。只有在其金额能够可靠估计,并同时满足其他两个条件时,企业才能确认一项预计负债。

如果与或有事项有关的义务不同时符合以上三个条件,则将其称为或有负债,因此,或有负债不确认。

二、预计负债的计量

或有事项的计量包括初始计量和后续计量。或有事项的初始计量主要涉及两方面:最佳估计数的确定和预计可获得补偿的处理。

(一)初始计量

预计负债初始计量的原则,是按履行相关现时义务所需要支出的最佳估计数进行初始计量。

1. 最佳估计数的确定

《企业会计准则第13号——或有事项》(2006年)第五条、第六条规定,在确定最佳估计数时,企业要综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性因素、货币时间价值等。货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

(1)所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同的,最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

【例4-1】 华泰公司售出产品发生的保修费用为销售额的1%~1.5%,在此范围内各种结果发生的可能性相同,则最佳估计数的比例为销售额的1.25%。

(2)在其他情况下,最佳估计数应当分别下列情况处理。

①或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生金额确定。涉及单个项目是指或有事项涉及的项目只有一个,如一项未决诉讼、一项未决仲裁或者一项债务担保等。

【例4-2】 华泰公司涉及一起诉讼,根据类似案件的经验以及公司所聘律师的意见判断,该公司在该起诉讼中胜诉的可能性有30%,败诉的可能性有70%,如果败诉将要赔偿50万元。在这种情况下,该公司应确认的预计负债金额为最可能发生金额50万元。

②或有事项涉及多个项目的,按照各种可能结果及相关概率计算确定。

【例4-3】 华泰公司本年销售产品8000万元,根据产品质量保证条款的规定:产品售出一年内,如发生正常质量问题,企业将免费修理;如果出现小质量问题,则发生修理费为销售额的2%;而出现较大质量问题,则发生的修理费为销售额的5%;根据预测,本年度售出产品中85%不会产生质量问题,有10%将发生较小的质量问题,有5%将发生较大的质量问题。据此,本年度末该公司应确认的预计负债金额为: $(8000 \times 2\%) \times 10\% + (8000 \times 5\%) \times 5\% = 36$ (万元)。

2. 预计可获得补偿的处理

预期可获得的补偿不能超过预计负债的账面价值。

【例4-4】 一桩经济案件只能在基本确定能够收到补偿金额时,才能作为资产(其他应收款)单独确认。此外,A公司很可能发生赔偿支出,赔偿金额在80万—100万元之间,A公司需承担诉讼费2万元。如果败诉,将获得保险公司赔偿50万元。

(1) 确认预计负债

借:营业外支出	900 000
管理费用	20 000
贷:预计负债	920 000

(2) 确认预期可获得的补偿

借:其他应收款	500 000
贷:营业外支出	500 000

(二) 后续计量

企业应当在资产负债表日对预计负债账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的,应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。对最佳估计数进行调整时,必须有客观的证据进行支持,比如律师和财务顾问的意见等。

第三节 或有事项的账务处理

在或有事项的账务处理上,对于因或有事项而确认的负债应在资产负债表中单独列示项目反映,并在会计报表附注中作相应披露;而与所确认负债相关的费用或支出应在扣除确认的补偿金额后,在利润表中反映。

一、未决诉讼或未决仲裁

未决诉讼或未决仲裁是指企业涉及尚未判决的诉讼案件、原告提出有赔偿要求的待决事项。如果企业胜诉,企业将不负有任何责任;如果企业败诉,企业则负有支付原告提出的赔偿要求的责任。当涉及未决诉讼或未决仲裁时,企业应根据不同情况进行分别处理,如表 4-2 所示:

表 4-2 未决诉讼或未决仲裁的相关预计负债及其会计处理

相关预计负债	相应的会计处理
前期已合理计提	直接计入或冲减当期营业外支出
前期未合理计提(金额重大)	按照重大会计差错更正方法处理
前期无法合理预计并计提	在该损失发生当期直接计入营业外支出
资产负债表日后事项	按照资产负债表日后事项相关规定处理

【例 4-5】 2×19 年 11 月 1 日,甲公司因合同违约而被乙公司起诉。2×19 年末法院尚未判决。乙公司预计,如无特殊情况很可能在诉讼中获胜,很可能获得赔偿金额 80 万元。甲公司认为最终的法律判决很可能对公司不利,估计将要支付的赔偿金额在 60 万—80 万元之间,且该区间内每个金额的概率基本相同,诉讼费为 2 万元。甲公司年末的账务处理如下:

借:营业外支出——诉讼赔偿700 000

管理费用——诉讼费20 000

贷:预计负债720 000

同时,甲公司对此预计负债应在 2×19 年 12 月 31 日的报表附注中进行相关内容披露。

二、债务担保

债务担保是指担保方和债权人约定,当债务人不履行债务时,担保方按照约定履行债务或者承担责任的行为。在企业中债务担保是较为普遍的现象,在被担保方无法履行合同的情况下,作为提供担保的一方常常承担连带义务。企业对外提供债务担保常常会涉及不同的诉讼情况,需要采取不同的处理方法。

【例 4-6】 2×17 年 10 月,长城科技有限责任公司从银行贷款 1 000 万元,期限为 2 年,由甲公司全额担保;2×19 年 12 月 31 日,长城科技有限责任公司贷款逾期未还,银行已起诉该公司和甲公司,甲公司因连带责任需要赔偿的金额尚无法确定。

该案例中,甲公司很可能要承担连带责任,但是损失金额无法预计,形成了或有负债,但不符合预计负债的确认条件,甲公司应该在 2×19 年末编制财务报表时在附注中进行相应的信息披露。

三、产品质量保证

产品质量保证是指在销售商品或提供劳务后,对客户提供质量保证的一种承诺。在约定的保修期内,在使用正常范围内,企业负有更换产品、免费或者只收成本价进行修理等责任。为此,企业应当在符合确认条件的情况下于销售成立时确认预计负债。

【例 4-7】 甲公司为 A 设备生产和销售公司。假定 2×17 年“预计负债——产品质量保证”账户年末余额为 12 万元。2×18 年四个季度分别销售 A 设备 200 台、300 台、400 台和 350 台,每台售价为 5 万元。根据以往的经验,发生保修费一般为销售额的 1%—1.5%。2×18 年四个季度实际发生维修费用分别为 2 万元、20 万元、18 万元和 35 万元,均用银行存款支付。

本例中,甲公司的产品质量担保事项满足了预计负债确认的三个条件,有关账务处理如下:

(1) 第一季度末发生修理费用

借:预计负债——产品质量担保	20 000
贷:银行存款	20 000

第一季度预计负债 = $200 \times 50\,000 \times 0.0125 = 125\,000$ (元)

借:销售费用——产品质量担保	125 000
贷:预计负债——产品质量担保	125 000

(2) 第二季度末发生修理费用

借:预计负债——产品质量担保	200 000
贷:银行存款	200 000

第二季度预计负债 = $300 \times 50\,000 \times 0.0125 = 187\,500$ (元)

借:销售费用——产品质量担保	187 500
贷:预计负债——产品质量担保	187 500

请思考:如何对第三季度、第四季度进行账务处理? 预计负债——产品质量担保在各个季度末的金额是多少?

四、亏损合同

亏损合同是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足《企业会计准则第 13 号——或有事项》第四条规定的,应当确认为预计负债。待执行合同是指合同各方尚未履行任何合同义务,或部分地履行了同等义务的合同。企业不应当就未来经营亏损确认预计负债。

亏损合同事项中,预计负债应当反映退出该合同的最低净成本,即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或者处罚两者之中的较低者。企业对亏损合同进行会计处理,需要考虑两点:其一,与亏损合同相关的义务是否可撤销,是否需要支付赔偿;其二,亏损合同存在标的资产的,应当对标的资产进行减值测试并按规定确定减值损失,如果预计亏损

超过该减值损失,应将超过部分确定为预计负债。

【例 4—8】 丙公司 2019 年 3 月与乙公司签订合同,约定在 2020 年 5 月份向乙公司销售商品 10 000 件,合同价格每件 1 000 元,单位成本为 1 100 元。

(1)如果 2019 年末丙公司 10 000 件商品已经存在,又由于合同为亏损合同,存在标的资产(商品),丙公司应确认减值损失 1 000 000 元。

借:资产减值损失	1 000 000
贷:存货跌价准备	1 000 000

(2)如果 2019 年末丙公司 10 000 件商品不存在,又由于合同为亏损合同,丙公司应确认预计负债 1 000 000 元。

借:营业外支出	1 000 000
贷:预计负债	1 000 000

在产品生产出来后,将预计负债冲减存货成本:

借:预计负债	1 000 000
贷:库存商品	1 000 000

五、重组义务

重组是指企业制定和控制的将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括:其一,出售或终止企业的部分业务;其二,对企业的组织结构进行较大的调整;其三,关闭企业的部分营业场所,或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

企业承担的重组义务满足确认条件的,应当确认预计负债。同时存在下列情况时,表明企业承担了重组义务:

第一,有详细、正式的重组计划,包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等。

第二,该重组计划已对外公告。

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

【例 4—9】 A 公司为一家儿童玩具生产企业。A 公司管理层于 2×18 年 11 月制订了一项业务重组计划,内容如下:自 2×19 年 1 月 1 日起关闭丙产品生产线,从事丙产品生产员工、主管及骨干等 50 人留用,其他 200 人将被辞退。上述重组计划已于 2×18 年 12 月 2 日经 A 公司董事会批准,并于 2×18 年 12 月 3 日对外公告。为了实施上述重组计划,A 公司预计发生以下支出:因辞退员工将支付补偿 1 600 万元;因撤销厂房租赁合同将要支付违约金 50 万元;固定资产转移将发生运费 6 万元;留用员工培训将发生支出 2 万元;推广新产品将发生广告费 5 000 万元;处置用于生产丙产品的固定资产将发生减值损失 300 万元;

本例中,因辞退员工将要支付的补偿款 1 600 万元和因撤销产房租赁合同将支付的违约金 50 万元属于与重组有关的直接支出。在计量与重组义务相关的预计负债时,不考虑处置相关资产可能形成的利得或损失。

借:管理费用	16 500 000
贷:预计负债——重组义务	16 500 000

六、弃置费用

弃置费用也叫弃置成本,或资产弃置义务,通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,如核电站核设施、石油开采设施等的弃置和恢复环境义务等。

企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。油气资产的弃置费用,应当按照《企业会计准则第27号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。不属于弃置义务的固定资产报废清理费,应当在发生时作为固定资产处置费用处理。在首次执行日,对于满足预计负债确认条件且该日之前尚未计入资产成本的弃置费用,应当增加该项资产成本,并确认相应的负债;同时,将应补提的折旧(折耗)调整留存收益。

【例4—10】 丁公司经政府审批建造一座核电站。2×19年1月1日,该核电站建造完成并交付使用,建造成本共19 000万元,预计使用寿命20年,预计使用期满时将发生弃置费用800万元。假定折现率为8%。

(1)2×19年1月1日

弃置费用现值=8 000 000×(P/F,8%,20)=1 716 400(元)

借:固定资产	191 716 400
贷:在建工程	190 000 000
预计负债——固定资产弃置义务	1 716 400

(2)2×19年12月31日

2×19年应负担的利息=1 716 400×8%=137 312(元)

借:财务费用	137 312
贷:预计负债——固定资产弃置义务	137 312

(3)2×20年12月31日

2×20年应负担的利息=(1 716 400+137 312)×8%=148 297(元)

借:财务费用	148 297
贷:预计负债——固定资产弃置义务	148 297

第四节 或有事项的披露

企业应当在附注中披露与或有事项有关的下列信息:

一、预计负债

1. 预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。
2. 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。
3. 与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

二、或有负债(不包括有极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)

1. 或有负债的种类及其形成原因,包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。
2. 经济利益流出不确定性的说明。
3. 或有负债预计产生的财务影响,以及获得补偿的可能性;无法预计的,应当说明原因。

三、企业通常不应当披露或有资产但或有资产很有可能会给企业带来经济利益的,应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等

在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下,按照准则要求披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的,企业无须披露这些信息,但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质,以及没有披露这些信息的事实和原因。



本章习题

一、单项选择题

1. 对于企业承担的、预计负债履行该义务很可能导致经济利益流出,并且该义务金额能够可靠计量的产品质量保证,应进行的会计处理是()。

- A. 借记“销售费用”,贷记“预计负债”
- B. 借记“销售费用”,贷记“其他应付款”
- C. 借记“销售费用”,贷记“专项应付款”
- D. 不进行会计处理,只在财务报表附注中披露

2. 2012年1月2日,甲公司与乙公司签订不可撤销的租赁合同,以经营租赁方式租入乙公司一台机器设备,专门用于生产M产品,租赁期为5年,年租金为120万元。因M产品在使用过程中产生严重的环境污染,甲公司自2014年1月1日起停止生产该产品,当日M产品库存为零,假定不考虑其他因素,该事项对甲公司2014年度利润总额的影响为()万元。

- A. 0
- B. 120
- C. 240
- D. 360

3. A公司于2000年10月受到B公司的起诉,B公司声称A公司侵犯了B公司的软件著作权,要求A公司予以赔偿,赔偿金额为30万元。在应诉过程中,A公司发现诉讼所涉及的软件主体部分是有偿委托C公司开发的。如果这套软件确有侵权问题,C公司应当承担连带责任,对A公司予以赔偿。A公司在年末编制会计报表时,根据法律诉讼的进展情况以及律师的意见,认为对B公司予以赔偿的可能性在50%以上,最有可能发生的赔偿金额为20万元;从C公司得到补偿基本上可以确定,最有可能获得的赔偿金额为22万元。在上述情况下,A公司在年末应确认的负债和资产分别是()。

- A. 20万元和20万元
- B. 20万元和22万元
- C. 30万元和22万元
- D. 30万元和20万元

4. 2000年,甲公司销售收入为1 000万元。甲公司的产品质量保证条款规定:产品售出

后一年内,如发生正常质量问题,甲公司将免费负责修理。根据以往的经验,如果出现较小的质量问题,则发生的修理费为销售收入的1%;而如果出现较大的质量问题,则发生的修理费为销售收入的2%。据预测,本年度已售产品中,有80%不会发生质量问题,有15%将发生较小质量问题,有5%将发生较大质量问题。2000年年末甲公司应确认的负债金额为()万元。

- A. 2 B. 2.5 C. 3 D. 2.2

5. 根据《企业会计准则——或有事项》的规定,下列表述中,正确的是()。

- A. 或有负债均应予以确认
B. 或有负债只有符合一定条件才能确认
C. 或有负债均应予以披露
D. 或有资产只有符合一定条件才予以披露

6. W公司到2008年8月15日欠中国银行本息1 000万元,逾期未归还,中国银行于2008年8月17日提起诉讼,W公司很有可能败诉,支付的罚息在80万元到100万元之间,至2008年12月31日,法院尚未判决,则W公司在2008年年末应确认的预计负债为()万元。

- A. 65 B. 90 C. 60 D. 85

7. 下列事项中,不属于或有事项的是()。

- A. 亏损合同 B. 产品质量保证
C. 未来可能发生的经营亏损 D. 未决诉讼

8. A公司因一桩诉讼案件,根据专家预测,基本确定可从乙公司获得赔偿10万元,至当期期末A公司未确认相关的负债。在这种情况下,A公司在资产负债表中应确认的资产为()万元。

- A. 5 B. 20 C. 10 D. 0

9. 下列说法中,不正确的是()。

- A. 待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的,一般应当确认为预计负债
B. 待执行合同均属于或有事项
C. 待执行合同变成亏损合同时,有合同标的资产的,应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失,如预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为预计负债
D. 待执行合同变成亏损合同时,无合同标的资产的,亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时,应当确认为预计负债

10. 2010年5月,A公司与B公司签订一份不可撤销合同,约定在2011年3月以每件2.5万元的价格向B公司销售400件X产品;B公司应预付定金150万元,若A公司违约,双倍返还定金。2010年12月31日,A公司的库存中没有X产品及生产该产品所需原材料,并且因原材料价格大幅上涨,A公司预计每件X产品的生产成本为3.3万元。假定不考虑其他因素,则下列说法正确的是()。

- A. 因上述合同不可撤销,A公司将收到的B公司定金确认为收入
B. A公司对该事项应确认预计负债320万元

- C. A 公司对该事项应确认预计负债 150 万元
- D. A 公司对该事项应确认存货跌价准备 150 万元

二、多项选择题

1. 要将或有事项相关的义务确认为一项负债,应同时符合的条件有()。
 - A. 该项义务为企业承担的现时义务
 - B. 该项义务为企业承担的潜在义务
 - C. 该义务的履行很可能导致经济利益流出企业
 - D. 该义务的金额能够可靠计量
2. 下列关于或有事项的说法,正确的有()。
 - A. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实
 - B. 对于待执行合同转为亏损合同的,以及企业拥有合同标的资产的,企业应对标的资产进行减值测试,并按规定计提减值准备
 - C. 如果与或有事项有关的义务的履行很可能导致经济利益流出企业,就应将其确认为一项负债
 - D. 企业不应确认或有资产和或有负债
3. 下列各项中,属于或有事项的有()。
 - A. 某公司为其子公司的贷款提供担保
 - B. 某单位为其他企业的贷款提供担保
 - C. 某企业以财产作为抵押向银行借款
 - D. 某公司被国外企业提起诉讼
 - E. 某公司因产品质量问题受到起诉
4. 下列关于或有事项的说法,正确的有()
 - A. 企业应在会计报表附注中披露将或有事项确认为预计负债的事项
 - B. 企业不应确认或有资产和或有负债
 - C. 有极小可能导致为其他单位提供债务担保产生的经济利益流出企业的或有负债也应在会计报表附注中予以披露
 - D. 当与或有事项有关的义务的履行很有可能导致经济利益流出企业时,企业应将其确认为一项预计负债
 - E. 当或有资产可能导致经济利益流入企业时,企业应在会计报表附注中对其进行披露
5. 下列关于或有事项的会计处理,符合现行会计准则规定的有()。
 - A. 或有事项的结果可能导致经济利益流入企业的,应对其予以披露。
 - B. 或有事项的结果很可能导致经济利益流入企业的,应对其予以披露
 - C. 或有事项的结果可能导致经济利益流出企业但不符合确认条件的,不需要对其进行披露
 - D. 或有事项的结果可能导致经济利益流出企业但无法可靠计量的,需要对其进行披露
6. 下列关于最佳估计数的说法,正确的有()
 - A. 企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的不确定性和货币时间价

值因素

- B. 企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险因素
- C. 企业在确定最佳估计数时,不应当综合考虑与或有事项有关的货币时间价值因素
- D. 货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数
- E. 所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同,最佳估计数应当按照该范围内的中间值予以确定

三、判断题

1. 或有事项是指过去的交易或事项形成的,其结果要由未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。 ()
2. 待执行合同变为亏损合同的,该亏损合同产生的义务应当确认为预计负债。 ()
3. 企业只要有详细、正式的重组计划就表明企业承担了重组义务。 ()
4. 企业不应当确认或有负债和或有资产。 ()
5. 企业在计算预计负债时,应考虑与履行该现时义务所需金额的相关未来事项。 ()
6. 企业的或有负债和或有资产在满足一定条件时可以转化为负债或资产。 ()
7. 企业清偿预计负债所需支付的全部或部分预期由第三方补偿的,不能作为资产单独确认。 ()
8. 或有事项的结果不确定,仅指或有事项的结果是否发生具有不确定性。 ()

四、计算及账务处理

1. 甲公司 2018 年或有事项相关的经济业务如下:

(1)2018 年销售收入 1 500 万元,产品质量保证条款规定,产品售出后,如果一年内发生正常质量问题,甲公司将负责免费维修。根据以往经验,如果发生较小质量问题,修理费用为销售收入的 1%,发生较大问题的修理费用为销售收入的 3%~5%,发生特大质量问题的修理费用为销售收入的 8%~10%。公司考虑各种因素,预测 2018 年所售商品中,有 10% 将发生较小质量问题,5% 将发生较大质量问题,2% 将发生特大质量问题。

(2)2018 年 10 月 10 日,甲公司由于经济合同纠纷,被乙公司提起诉讼。到 2018 年 12 月 31 日,该诉讼尚未审结。A 公司预计很可能败诉,估计履行赔偿责任支出的金额为 2 000~3 000 万元。假设税法规定,该损失在实际发生时可以税前扣除。

(3)2018 年 6 月 10 日,甲公司与丁公司签订了不可撤销的产品销售合同。合同约定:甲公司为丁公司生产 B 产品 1 万件,售价为每件 1 000 元,4 个月后交货。但 6 月下旬因原材料价格上涨,导致生产成本上升,甲公司预计 B 产品生产成本变为每件 1 100 元。至 6 月 30 日,甲公司无库存 B 产品所需原材料,公司计划 7 月上旬开始生产 B 产品。

假定不考虑所得税和其他相关税费。

要求:根据上述经济业务编制甲公司相应的会计分录。

2. 晴天科技有限公司为工业生产企业,公司为其产品提供“三包”服务的预计负债在 2019 年年初的账面余额为贷方 20 万元。该产品已于 2018 年 7 月 31 日停止生产,产品“三

包”截止日期为 2019 年 12 月 31 日。产品在 2018 年年底以前全部售出。2019 年第三、第四季度产品“三包”费用分别为 10 万元、5 万元(均为人工成本),第一、第二季度均未发生“三包”费用。

要求:(1)编制该公司预计负债相关的会计分录。

(2)计算 2019 年 12 月 31 日预计负债的账面价值,并注明借方或贷方。