



ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

国家特色专业

普通高等学校会计应用型规划教材

高级财务会计学

张兴亮 王筱萍 夏江华 徐攀 编著



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

国家特色专业

普通高等学校会计应用型规划教材

高级财务会计学

张兴亮 王筱萍 夏江华 徐攀 编著

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计学 / 张兴亮等编著. —大连 : 东北财经大学出版社, 2016.1
(普通高等学校会计应用型规划教材)
ISBN 978 - 7 - 5654 - 2165 - 5

I. 高… II. 张… III. 财务会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 288531 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连日升彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 286 千字 印张: 13 1/4 插页: 1

2016 年 1 月第 1 版

2016 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 王 莹 王天华

责任校对: 孙 萍 那 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

前言

随着经济的发展,企业的经营业务日趋多样化、复杂化,新的商业模式不断出现,这对会计学科来说,既是挑战,也是机遇。1991年起我国着手进行企业会计准则建设,2006年开始又进行了企业会计准则国际趋同的相关改革,至目前为止已出台了1项基本准则和41项具体准则。这些企业会计准则是目前各高校会计学专业、财务管理专业以及审计学专业开设的专业课程的主要内容。其中,在财务会计四大基本前提下,相关会计业务的内容划归为“中级财务会计学”课程,而将一些不符合财务会计四大基本前提的相关业务以及一些较为复杂的业务划归为“高级财务会计学”课程。

“高级财务会计学”课程在会计学等相关专业的人才培养过程中起着举足轻重的作用,它既是对“会计学原理”“中级财务会计学”课程的总结和升华,又是“会计理论”课程的铺垫性课程,是提高学生综合专业素质和综合能力的一门关键性课程。其重要性主要体现在以下几个特点上:一是前沿性。本课程涉及财务会计学最前沿的内容,通过对这些前沿性的、高难度的课程内容的学习,提高学生处理会计业务的能力。二是综合性。本课程的目的在于培养学生综合运用知识的能力,特别是培养学生解决生疏问题的能力,有助于学生在以后的工作中独立解决问题。三是思想性。本课程有助于培养学生学会灵活运用书面知识的能力,特别注重对会计学基本思想的传授,是一门提高学生专业素养的课程。

编写一本有特色的高级财务会计学教材是实现人才培养目标的保证。目前,国内有关高级财务会计学的教材很多,这些教材涵盖的内容也不尽相同,各有特点。我们认为,高级财务会计学教材不仅要符合会计学等相关专业的人才培养目标,也要符合各高校的定位。目前,地方应用型本科院校占本科院校的比例很大,这些高校目前正面临着向应用技术大学转型的问题,人才培养将更注重应用、实用的特色,因此,在本教材的编写过程中,我们没有过多地介绍与我国企业会计准则不一致的相关会计理论,而是更注重对具体会计业务的解释,对于一些目前还处于探索阶段的相关业务,如破产与清算、物价变动会计,本教材没有将其囊括进来。同时,为了保持交易或事项会计处理的权威性,本教材的相关内容与企业会计准则的内容一致。另外,“高级财务会计学”课程的内容还要注重与“中级财务会计学”课程的衔接问题。基于以上原则,我们将本教材的内容确定为

外币折算等八个章节,教学内容之间有非常紧密的联系。本教材的主要内容及其与“会计学原理”“中级财务会计学”等课程内容之间的联系如下:

第一章“外币折算”,主要内容为中国境内的企业在发生外币交易时如何处理。具体有两种方法:一是外币统账制;二是外币分账制。前者相当于两笔交易观,后者相当于一笔交易观。本章内容要用到“中级财务会计学”课程所学的资产处置会计处理原理以及资产后续计量的会计处理原理。本章的另一个内容是中国境内企业如何将境外子公司的报表折算成以人民币为记账本位反映的报表,与第七章相关内容有联系。

第二章“或有事项”,主要内容为或有事项的分类、预计负债的确认与计量。本章内容需要用到“会计学原理”课程所讲的资产和负债的定义,对于理解会计目标的含义有帮助;与“中级财务会计学”课程中的所得税会计有联系;同时也是本教材第四章和第六章相关内容的基础。

第三章“会计政策、会计估计变更和前期差错更正”,主要内容为会计政策、会计估计变更的判断及两者的区别,会计政策变更和重要前期差错的追溯重述法。学习本章内容,需要理解其中重要的概念——累积影响数。本章重点内容是调整分录的编制,这一内容的基本原理是“会计学原理”课程的错账更正。本章内容也是本教材第六章及第七章相关内容的基础。

第四章“资产负债表日后事项”,主要内容为调整事项与非调整事项的区别、调整事项的会计处理方法,以及报告期财务报表如何调整。本章内容所用的会计处理原理与第三章基本一致,学习本章内容有助于进一步理解会计目标。

第五章“租赁”,主要内容为融资租赁的判断标准,以及融资租赁中承租人与出租人的会计处理。本章内容涉及一个重要的会计处理方法——用实际利率法对未确认融资费用和未实现融资收益进行分摊,这一方法是对“中级财务会计学”课程中相关内容的延伸。本章内容也与“财务管理”课程中的相关内容有紧密联系,学习本章内容对于理解“中级财务会计”与“财务管理”课程之间的关系有重要帮助。

第六章“企业合并”,主要内容为同一控制下控股合并和吸收合并的会计处理、非同一控制下控股合并与吸收合并的会计处理,这两种情况下的会计处理方法分别称为权益结合法和购买法。本章内容与“中级财务会计学”课程中的长期股权投资有十分紧密的联系,也是本教材第七章和第八章相关内容的基础。

第七章“合并财务报表:控制权取得日后的合并财务报表”,主要内容为同一控制下和非同一控制下企业合并合并日及合并日后的合并财务报表如何编制。学习本章内容,要重点理解合并财务报表的编制程序。本章内容与“中级财务会计学”课程中的长期股权投资有紧密联系,也与本教材第六章相关内容紧密联系。

第八章“合并财务报表:公司间交易的抵销”,主要内容为编制合并财务报表过程中企业集团内部商品交易的抵销,包括母子公司以及子公司之间内部交易的抵销。本章所需要编制的调整分录与抵销分录与本教材第三章、第四章中相关调整分录的编写原理一致。

嘉兴学院会计学专业是具有百年办学历史的嘉兴学院(前身是浙江经济高等专科学校

校)的传统优势专业,2007年被确立为浙江省重点建设专业,2010年被立项为国家特色专业建设点,2012年被立项为浙江省“十二五”优势专业。嘉兴学院对于会计学专业教材的编写十分支持,并将本教材立项为重点建设教材。

本教材由嘉兴学院会计学教研室张兴亮、王筱萍、夏江华和徐攀编著。各章节的具体分工如下:第一章和第二章由徐攀编著,第三章和第四章由王筱萍编著,第五章和第六章由张兴亮编著,第七章和第八章由夏江华编著。

由于作者水平有限,并且高级财务会计学涉及的相关内容也在发展变化之中,因此书中难免出现错误、疏漏和不当之处,敬请读者批评指正!

作者

2015年9月

目 录

第一章 外币折算/1

- 第一节 记账本位币的确定/1
- 第二节 外币交易的会计处理/3
- 第三节 外币财务报表折算/7
- 【章末练习】/10

第二章 或有事项/13

- 第一节 或有事项概述/13
- 第二节 或有事项的确认和计量/15
- 第三节 或有事项会计的具体应用/20
- 第四节 或有事项的列报/24
- 【章末练习】/25

第三章 会计政策、会计估计变更和前期差错更正/27

- 第一节 会计政策及其变更/27
- 第二节 会计估计及其变更/37
- 第三节 前期差错及其更正/41
- 【章末练习】/44

第四章 资产负债表日后事项/46

- 第一节 资产负债表日后事项概述/46
- 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理/50
- 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理/56
- 【章末练习】/57

第五章 租 赁/59

- 第一节 租赁概述/59

- 第二节 经营租赁的会计处理/62
- 第三节 融资租赁的会计处理/64
- 第四节 售后租回交易的会计处理/80
- 【章末练习】/87

第六章 企业合并/89

- 第一节 企业合并概述/89
- 第二节 同一控制下企业合并的处理/92
- 第三节 非同一控制下企业合并的处理/104
- 第四节 企业合并中特殊问题的处理/111
- 【章末练习】/120

第七章 合并财务报表：控制权取得日后的合并财务报表/123

- 第一节 合并财务报表概述/123
- 第二节 合并范围的确定/125
- 第三节 合并财务报表编制的原则、前期准备事项及其程序/131
- 第四节 同一控制下企业合并合并日后合并财务报表的编制/135
- 第五节 非同一控制下企业合并购买日后合并财务报表的编制/148
- 第六节 合并现金流量表的编制/156
- 第七节 本期增加子公司和减少子公司的合并处理/158
- 【章末练习】/159

第八章 合并财务报表：公司间交易的抵销/161

- 第一节 内部商品交易的抵销/161
- 第二节 内部债权债务的抵销处理/165
- 第三节 内部固定资产、无形资产交易的抵销处理/168
- 【章末练习】/173

附录一 章末练习参考答案/175

附录二 模拟试卷及参考答案/189

主要参考文献/206

本章全面论述了记账本位币的确定、外币交易的会计处理和外币财务报表的折算。在学习和理解本章内容时，应当关注：

(1) 记账本位币的确定。记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币，企业应当综合多种因素确定记账本位币。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。

(2) 外币交易的会计处理。外币交易应当在初始确认时采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额；期末，应分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

(3) 外币财务报表折算。境外经营财务报表折算时所产生的外币财务报表折算差额应当在资产负债表中其他综合收益项目内列示。

学习本章内容时应当认真阅读《企业会计准则第19号——外币折算》及相关指南和解释。

第一节

记账本位币的确定

一、记账本位币的定义

记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境，通常是指企业主要产生和支出现金的环境，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，我国大多数企业主要产生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、企业记账本位币的确定

《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）规定，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。企业记账本位币的选定，应当考虑下列因素：

1. 从日常活动收入的角度看，所选择的货币能够对企业商品和劳务销售价格起主要作用，通常以该货币进行商品和劳务销售价格的计价和结算。

2. 从日常活动支出的角度看，所选择的货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其他费用产生主要影响，通常以该货币进行这些费用的计价和结算。

3. 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币, 即视融资活动获得的资金在其生产经营活动中的重要性, 或者企业通常留存销售收入的货币而定。

【例 1-1】国内 A 外商投资企业 (本题简称 “A 企业”) 超过 80% 的营业收入来自向各国的出口, 其商品销售价格一般以美元结算, 主要受美元的影响, 因此, 从影响商品和劳务销售价格的角度看, A 企业应选择美元作为记账本位币。

如果 A 企业除厂房设施、25% 的人工成本在国内以人民币采购, 生产所需原材料、机器设备及 75% 以上的人工成本都来自于美国投资者以美元在国际市场的采购, 则可进一步确定 A 企业的记账本位币是美元。

如果 A 企业的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等 95% 以上在国内采购并以人民币计价, 则难以确定 A 企业的记账本位币, 需要考虑第三项因素。如果 A 企业取得的美元营业收入在汇回国内时可随时换成人民币存款, 且 A 企业对所有以美元结算的资金往来的外币风险都进行了套期保值, 则 A 企业应当选定人民币为其记账本位币。

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, 需要企业管理当局根据实际情况进行判断。一般情况下, 综合考虑前两项即可确定企业的记账本位币, 第三项为参考因素, 视其对企业收支现金的影响程度而定。在综合考虑前两项因素仍不能确定企业记账本位币的情况下, 第三项因素对企业记账本位币的确定起重要作用。

需要强调的是, 企业管理当局根据实际情况确定的记账本位币只有一种, 该货币一经确定, 不得改变, 除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

三、境外经营记账本位币的确定

(一) 境外经营的含义

境外经营通常是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业或者分支机构。当企业在境内的子公司、合营企业、联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。

区分某实体是否为该企业的境外经营的关键有两项: 一是该实体与企业的关系, 是否为企业的子公司、合营企业、联营企业或分支机构; 二是该实体的记账本位币是否与企业记账本位币相同。而不是以该实体是否在企业所在地的境外作为标准。

(二) 境外经营记账本位币的确定

境外经营也是一个企业, 在确定其记账本位币时也应考虑企业选择确定记账本位币需要考虑的上述因素。同时, 由于境外经营是企业的子公司、合营企业、联营企业或者分支机构, 因此, 境外经营记账本位币的选择还应当考虑该境外经营与企业的关系。

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视同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, 应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。

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, 应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。

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, 应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。

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, 应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。

四、记账本位币变更的会计处理

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, 折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。由于采用同一即期汇率进行折算, 因此, 不会产生汇兑差额。当然, 企业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经济环境确实发生了重大变化, 并应当在附注中披露变更的理由。

企业记账本位币发生变更的, 其比较财务报表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。

第二节

外币交易的会计处理

一、外币交易的核算程序

外币交易的记账方法有外币统账制和外币分账制两种。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进行调整: 货币性项目按资产负债表日即期汇率折算, 非货币性项目按交易日即期汇率折算; 产生的汇兑差额计入当期损益。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, 可以采用分账制记账方法进行日常核算。无论是采用分账制记账方法, 还是采用统账制记账方法, 只是账务处理程序不同, 但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。

本节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。

(一) 账户设置

外币统账制方法下, 对外币交易的核算不单独设置科目, 对外币交易金额因汇率变动而产生的差额可在“财务费用”科目下设置二级科目“汇兑差额”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。期末余额结转入“本年利润”科目后一般无余额。

（二）会计核算的基本程序

企业发生外币交易时，其会计核算的基本程序为：

1. 将外币金额按照交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户；在登记有关记账本位币账户的同时，按照外币金额登记相应的外币账户。

2. 期末，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。

3. 结算外币货币性项目时，将其外币结算金额按照当日即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。

二、即期汇率和即期汇率的近似汇率

（一）即期汇率的选择

汇率是指两种货币相兑换的比率，是一种货币单位用另一种货币单位所表示的价格。我们通常在银行见到的汇率有三种表示方式：买入价、卖出价和中间价。买入价指银行买入其他货币的价格，卖出价指银行出售其他货币的价格，中间价是银行买入价与卖出价的平均价，银行的卖出价一般高于买入价，以获取其中的差价。

无论买入价还是卖出价均是立即交付的结算价格，都是即期汇率。即期汇率是相对于远期汇率而言的。远期汇率是在未来某一日交付时的结算价格。为方便核算，企业会计准则中企业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价。但是，在企业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易时，仅用中间价不能反映货币买卖的损失，需要使用买入价或卖出价折算。

企业发生的外币交易只涉及人民币与美元、欧元、日元、港元等之间折算的，可直接采用中国人民银行每日公布的人民币汇率的中间价作为即期汇率进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币与其他货币之间折算的，应按照国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率采用套算的方法进行折算，发生的外币交易涉及人民币以外的货币之间折算的，可直接采用国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率进行折算。

（二）即期汇率的近似汇率

当汇率变动不大时，为简化核算，企业在外币交易日或外币报表的某些项目进行折算时，也可以选择即期汇率的近似汇率折算。即期汇率的近似汇率是“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”，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。加权平均汇率需要采用外币交易的外币金额作为权重进行计算。

确定即期汇率的近似汇率的方法应在前后各期保持一致。如果汇率波动使得采用即期汇率的近似汇率折算不适当时，应当采用交易发生日的即期汇率折算。至于何时不适当，需要企业根据汇率变动情况及计算近似汇率的方法等进行判断。

三、外币交易的会计处理

外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易是指企业发生以外币计价或者结算的交易。包括：

(1) 买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务。例如,以人民币为记账本位币的国内A公司向国外B公司销售商品,货款以美元结算;A公司购买S公司发行的H股股票,A公司从境外以美元购买固定资产或生产用原材料等。

(2) 借入或者借出外币资金。例如,以人民币为记账本位币的甲公司从中国银行借入欧元,经批准向海外发行美元债券等。

(3) 其他以外币计价或者结算的交易。指除了上述(1)、(2)外,以记账本位币以外的货币计价或结算的其他交易。例如,接受外币现金捐赠等。

(一) 初始确认

企业发生外币交易的,应在初始确认时采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。这里的即期汇率可以是外汇牌价的买入价或卖出价,也可以是中间价,在与银行不进行货币兑换的情况下,一般以中间价作为即期汇率。

【例1-2】乙股份有限公司的记账本位币为人民币,对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×4年3月3日,从境外丙公司购入不需要安装的设备一台,设备价款为250 000美元,购入该设备当日的即期汇率为1美元=7.60元人民币,适用的增值税税率为17%,款项尚未支付,增值税以银行存款支付。有关会计分录如下:

借: 固定资产——机器设备 (250 000×7.60)	1 900 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	323 000
贷: 应付账款——丙公司 (美元)	1 900 000
银行存款	323 000

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等,不产生外币资本折算差额。

【例1-3】乙股份有限公司以人民币为记账本位币,对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×4年6月1日,将50 000美元到银行兑换为人民币,银行当日的美元买入价为1美元=7.55元人民币,中间价为1美元=7.60元人民币。

本例中,企业与银行发生货币兑换,兑换所用汇率为银行的买入价或卖出价,而通常记账所用的即期汇率为中间价,由于汇率变动而产生的汇兑差额计入当期财务费用。有关会计分录如下:

借: 银行存款——人民币 (50 000×7.55)	377 500
财务费用——汇兑差额	2 500
贷: 银行存款——美元 (50 000×7.60)	380 000

(二) 期末调整或结算

期末,企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

1. 货币性项目

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、其他应收款、长期应收款等,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。

期末或结算货币性项目时,应以当日即期汇率折算外币货币性项目,该项目因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期期末即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益。

2. 非货币性项目

非货币性项目是货币性项目以外的项目,如预付账款、预收账款、存货、长期股权投资、交易性金融资产(股票、基金)、固定资产、无形资产等。

(1) 对于以历史成本计量的外币非货币性项目,已在交易发生日按当日即期汇率折算,资产负债表日不应改变其原记账本位币金额,不产生汇兑差额。

(2) 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货,如果其可变现净值以外币确定,则在确定存货的期末价值时,应先将可变现净值折算为记账本位币,再与以记账本位币反映的存货成本进行比较。

【例1-4】P上市公司以人民币为记账本位币。20×4年11月2日,从英国W公司采购国内市场尚无的A商品10 000件,每件价格为1 000英镑,当日即期汇率为1英镑=15.00元人民币。20×4年12月31日,尚有1 000件A商品未销售出去,国内市场仍无A商品供应,A商品在国际市场的价格降至900英镑。12月31日的即期汇率是1英镑=15.50元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。

本例中,由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量,因此,在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日获得可变现净值以外币反映时,计提存货跌价准备应当考虑汇率变动的影响。因此,该公司应作为会计分录如下:

11月2日,购入A商品:

借:库存商品——A (10 000×1 000×15.00)	150 000 000
贷:银行存款——英镑	150 000 000

12月31日,计提存货跌价准备:

借:资产减值损失	1 050 000
贷:存货跌价准备	1 050 000

$10\,000 \times 1\,000 \times 15.00 - 1\,000 \times 900 \times 15.50 = 1\,050\,000$ (元人民币)

(3) 对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目,如果期末的公允价值以外币反映,则应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额,再与原记账本位币金额进行比较,其差额作为公允价值变动损益,记入当期损益。

【例1-5】国内甲公司的记账本位币为人民币。20×4年12月10日以每股1.5美元的价格购入乙公司B股10 000股作为交易性金融资产,当日汇率为1美元=7.60元人民币,款项已付。20×4年12月31日,由于市价变动,当月购入的乙公司B股的市价变为每股1美元,当日汇率为1美元=7.65元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

20×4年12月10日,该公司应对上述交易应作以下处理:

借:交易性金融资产 (1.5×10 000×7.60)	114 000
-----------------------------	---------

贷：银行存款——美元

114 000

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，交易性金融资产以公允价值计量。由于该项交易性金融资产是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑美元市价的变动，还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响，上述交易性金融资产在资产负债表日的金额为76 500元人民币（ $1 \times 10\,000 \times 7.65$ ），与原账面价值114 000元人民币的差额为37 500元人民币，计入公允价值变动损益。相应的会计分录为：

借：公允价值变动损益

37 500

贷：交易性金融资产

37 500

其中37 500元人民币既包含甲公司所购乙公司B股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。

20×5年1月10日，甲公司将其所购乙公司B股股票按当日市价每股1.2美元全部售出，所得价款为12 000美元，按当日汇率1美元 = 7.70元人民币折算为人民币金额为92 400元（ $1.2 \times 10\,000 \times 7.70$ ），与其原账面价值人民币金额76 500元的差额为15 900元人民币，对于汇率的变动和股票市价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出当日，甲公司应作会计分录为：

借：银行存款——美元（ $1.2 \times 10\,000 \times 7.70$ ）

92 400

贷：交易性金融资产（ $114\,000 - 37\,500$ ）

76 500

投资收益

15 900

第三节

外币财务报表折算

在将企业的境外经营通过合并、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，需要将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表，这一过程就是外币财务报表的折算。可见，境外经营及其记账本位币的确定是进行财务报表折算的关键。有关境外经营及其记账本位币的确定见本章第一节。

一、境外经营财务报表的折算

（一）折算方法

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后会计政策及会计期间编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，再按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

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或即期汇率的近似汇率折算。

3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并会计报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下单独作为“外币报表折算差额”项目列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

【例1-6】国内甲公司的记账本位币为人民币，该公司在境外有一子公司乙公司，乙公司确定的记账本位币为美元。根据合同约定，甲公司拥有乙公司70%的股权，并能够对乙公司的财务和经营政策施加重大影响。甲公司采用当期平均汇率折算乙公司利润表项目。乙公司的有关资料如下：

20×4年12月31日的汇率为1美元=7.70元人民币，20×4年的平均汇率为1美元=7.60元人民币，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为1美元=8.00元人民币，20×3年12月31日的股本为500万美元，折算为人民币为4 000万元；累计盈余公积为50万美元，折算为人民币为405万元，累计未分配利润为120万美元，折算为人民币为972万元，甲、乙公司均在年末提取盈余公积，乙公司当年提取的盈余公积为70万美元。

乙公司财务报表折算见表1-1、表1-2和表1-3。

表1-1

利润表

20×4年度

单位：万元

项目	期末数(美元)	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 000	7.6	15 200
减：营业成本	1 500	7.6	11 400
营业税金及附加	40	7.6	304
管理费用	100	7.6	760
财务费用	10	7.6	76
加：投资收益	30	7.6	228
二、营业利润	380	—	2 888
加：营业外收入	40	7.6	304
减：营业外支出	20	7.6	152
三、利润总额	400	—	3 040
减：所得税费用	120	7.6	912
四、净利润	280	—	2 128
五、每股收益			
六、其他综合收益			
七、综合收益总额			

表 1-2

所有者权益变动表

20×4 年度

单位：万元

	实收资本			盈余公积			未分配利润		其他 综合 收益	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、本年年年初余额	500	8	4 000	50		405	120	972		5 377
二、本年增减变动金额										
（一）净利润							280	2 128		2 128
（二）其他综合收益										-190
其中：外币报表折算差额									-190	-190
（三）利润分配										
提取盈余公积				70	7.6	532	-70	-532		0
三、本年年末余额	500	8	4 000	120		937	330	2 568	-190	7 315

表 1-3

资产负债表

20×4 年 12 月 31 日

单位：万元

资 产	期末数 (美元)	折算 汇率	折算为 人民币金额	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
流动资产：				流动负债：			
货币资金	190	7.7	1 463	短期借款	45	7.7	346.5
应收账款	190	7.7	1 463	应付账款	285	7.7	2 194.5
存货	240	7.7	1 848	其他流动负债	110	7.7	847
其他流动资产	200	7.7	1 540	流动负债合计	440	—	3 388
流动资产合计	670	—	6 314	非流动负债：			
非流动资产：				长期借款	140	7.7	1 078
长期应收款	120	7.7	924	应付债券	80	7.7	616
固定资产	550	7.7	4 235	其他非流动负债	90	7.7	693
在建工程	80	7.7	616	非流动负债合计	310	—	2 387
无形资产	100	7.7	770	负债合计	750		5 775
其他非流动资产	30	7.7	231	所有者权益			
非流动资产合计	830	—	6 776	实收资本	500	8	4 000
				盈余公积	120		937
				未分配利润	330		2 568
				外币报表折算差额			-190
				所有者权益合计	950		7 315
资产总计	1 700		13 090	负债和所有者权益总计	1 700		13 090