



最新

企业会计准则

讲解与运用

本书编写组/编

1 · 2 · 3 · 4 · 5 · 6 · 7 · 8 · 9 · 0

ZUIXIN
QIYE KUAIJI ZHUNZE
JIANGJIE YU YUNYONG

立信会计出版社

最新企业会计准则讲解与运用

(下册)

本书编写组/编

立信会计出版社

目 录

第一章 新会计准则体系构建概述	1
一、我国会计准则建设历史演进	1
二、我国新会计准则体系框架构建	9
三、国际财务报告准则与我国会计准则比较	12
四、中国企业会计准则建设的可贵实践和崭新突破	15
五、新会计准则体系的主要特点及变化	18
第二章 企业会计准则——基本准则	37
一、修改背景及主要突破	37
二、新准则内容简介	39
三、新准则重点难点说明	44
四、新、旧差异	47
五、国际比较	50
第三章 企业会计准则第 1 号——存货	61
一、修订变化	61
二、新、旧差异及国际比较	61
三、新准则内容介绍	62
四、新准则难点重点说明	65
五、新准则运用举例	71
第四章 企业会计准则第 2 号——长期股权投资	74
一、新、旧准则差异	74
二、新准则的国际比较	76
三、新准则内容介绍	78
四、新准则重点难点说明	81
五、新准则运用举例	82
第五章 企业会计准则第 3 号——投资性房地产	86
一、新准则制订背景及主要突破	86
二、新准则内容介绍	88
三、新准则重点难点说明	90

四、新准则国际比较	94
第六章 企业会计准则第4号——固定资产	96
一、修改背景及突出变化	96
二、新准则与国际会计准则差异比较	97
三、新准则内容介绍	101
四、新准则重点难点说明	104
五、新准则运用举例	109
第七章 企业会计准则第5号——生物资产	113
一、准则制订背景与主要特点	113
二、新准则内容介绍	114
三、新准则重点难点说明	117
四、我国运用生物资产准则的思考	132
五、新、旧差异及国际比较	134
第八章 企业会计准则第6号——无形资产	137
一、新、旧准则差异比较	137
二、新准则国际比较	140
三、新准则内容介绍	142
四、新准则重点难点说明	144
五、准则运用举例	146
第九章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	148
一、修改背景及突出变化	148
二、新、旧变化比较及国际比较	149
三、新准则内容介绍	151
四、新准则重点难点说明	153
五、新准则运用举例	157
第十章 企业会计准则第8号——资产减值	164
一、新准则制订背景与主要突破	164
二、新准则内容介绍	167
三、新准则重点难点说明	173
四、新准则运用举例	194
第十一章 企业会计准则第9号——职工薪酬	200
一、新准则制定背景与主要突破	200
二、新准则内容介绍	202
三、新准则重点难点说明	204

四、新、旧差异及国际比较·····	209
五、新准则运用举例·····	211
第十二章 企业会计准则第 10 号——企业年金基金 ·····	217
一、新准则制定背景及主要突破·····	217
二、新准则内容介绍·····	218
三、新准则重点难点说明·····	222
四、新、旧差异及国际比较·····	232
第十三章 企业会计准则第 11 号——股份支付 ·····	243
一、新准则制定背景及主要突破·····	243
二、新准则内容介绍·····	244
三、新准则重点难点说明·····	246
第十四章 企业会计准则第 12 号——债务重组 ·····	253
一、修改背景及突出变化·····	253
二、新、旧差异及国际比较·····	254
三、新准则内容介绍·····	256
四、新准则重点难点说明·····	258
五、新准则运用举例·····	262
第十五章 企业会计准则第 13 号——或有事项 ·····	272
一、新、旧准则差异·····	272
二、新准则国际比较·····	273
三、新准则内容介绍·····	274
四、新准则重点难点说明·····	276
五、新准则运用举例·····	279
第十六章 企业会计准则第 14 号——收入 ·····	281
一、修改背景及突出变化·····	281
二、新准则内容介绍·····	282
三、新准则重点难点说明·····	284
四、新、旧差异及国际比较·····	290
五、新准则运用举例·····	292
第十七章 企业会计准则第 15 号——建造合同 ·····	300
一、新准则的突出变化·····	300
二、新、旧差异及国际比较·····	300
三、新准则内容介绍·····	304
四、新准则重点难点说明·····	307

五、新准则运用举例	313
第十八章 企业会计准则第 16 号——政府补助	321
一、新准则制订背景及主要突破	321
二、新准则内容介绍	322
三、新准则重点难点说明	323
四、新、旧差异及国际比较	325
第十九章 企业会计准则第 17 号——借款费用	331
一、新、旧准则差异	331
二、新准则的国际比较	332
三、新准则内容介绍	334
四、新准则重点难点说明	336
五、新准则运用举例	341
第二十章 企业会计准则第 18 号——所得税	343
一、新准则制订背景与主要突破	343
二、新准则内容介绍	346
三、新准则重点难点说明	348
四、新、旧差异及国际比较	364
五、执行新准则需要注意的问题	365
六、新准则运用举例	367
第二十一章 企业会计准则第 19 号——外币折算	377
一、新准则制订背景及主要突破	377
二、新准则内容介绍	377
三、新准则重点难点说明	380
四、新、旧差异及国际比较	384
五、新准则运用举例	385
第二十二章 企业会计准则第 20 号——企业合并	395
一、新准则制订背景与主要突破	395
二、新准则内容介绍	396
三、新准则重点难点说明	400
四、新、旧准则差异及国际比较	417
五、我国企业合并会计规范的沿革	419
六、国际上有关企业合并的争论	424
第二十三章 企业会计准则第 21 号——租赁	429
一、修改背景及突出变化	429

二、新、旧准则差异及国际比较	429
三、新准则内容介绍	432
四、新准则重点难点说明	436
五、新准则运用举例	441
第二十四章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	447
一、新准则制订背景及主要突破	447
二、新准则内容介绍	449
三、与国际准则的比较	460
四、新准则重点难点说明	461
五、新准则运用举例	476
第二十五章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移	478
一、新准则制订背景及主要突破	478
二、新准则内容介绍	479
三、新准则重点难点说明	484
四、新准则国际比较	489
第二十六章 企业会计准则第 24 号——套期保值	491
一、新准则制订背景及主要突破	491
二、新准则内容介绍	493
三、新准则重点难点说明	498
四、新准则国际比较	505
第二十七章 企业会计准则第 25 号——原保险合同	506
一、新准则制订背景及突破	506
二、新准则内容介绍	507
三、新准则重点难点说明	511
四、新准则运用举例	522
第二十八章 企业会计准则第 26 号——再保险合同	535
一、制订背景及主要突破	535
二、新准则内容介绍	536
三、新准则重点难点说明	539
四、新、旧准则差异及国际比较	546
第二十九章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	548
一、新准则制订背景及主要突破	548
二、新准则内容介绍	550
三、新准则重点难点说明	553

四、新、旧准则差异及国际比较·····	559
第三十章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正 ·····	564
一、新、旧准则差异·····	564
二、新准则国际比较·····	569
三、新准则内容介绍·····	571
四、新准则重点难点说明·····	573
五、新准则运用举例·····	575
第三十一章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项 ·····	578
一、修改背景及主要变化·····	578
二、新、旧准则差异及国际比较·····	579
三、新准则内容介绍·····	580
四、新准则重点难点说明·····	582
五、新准则运用举例·····	584
第三十二章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 ·····	588
一、新准则制订背景与主要特点·····	588
二、新准则内容介绍·····	589
三、新准则重点难点说明·····	593
四、新、旧准则差异与国际比较·····	601
第三十三章 企业会计准则第 31 号——现金流量表 ·····	610
一、新、旧准则差异·····	610
二、新准则国际比较·····	611
三、新准则内容介绍·····	613
四、新准则重点难点说明·····	618
五、新准则运用举例·····	626
第三十四章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 ·····	630
一、新准则的主要变化·····	630
二、与国际会计准则比较及差异·····	630
三、新准则内容介绍·····	631
四、新准则重点难点说明·····	634
五、新准则运用举例·····	639
第三十五章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 ·····	648
一、新准则制订背景及突破·····	648
二、新准则内容介绍·····	649
三、新准则重点难点说明·····	654

四、新、旧准则差异及国际比较·····	684
第三十六章 企业会计准则第 34 号——每股收益 ·····	687
一、新准则制订背景及主要突破 ·····	687
二、新准则内容介绍 ·····	688
三、新准则重点难点说明 ·····	690
四、新、旧准则差异及国际比较·····	700
五、新准则运用举例 ·····	704
第三十七章 企业会计准则第 35 号——分部报告 ·····	707
一、新准则制定背景及主要突破 ·····	707
二、新准则内容介绍 ·····	708
三、新准则重点难点说明 ·····	711
四、新、旧差异及国际比较·····	718
五、其他问题 ·····	721
六、新准则运用举例 ·····	722
附录一 分部定义决策树·····	729
附录二 分部披露示例·····	730
第三十八章 企业会计准则第 36 号——关联方披露 ·····	734
一、修改背景及突出变化 ·····	734
二、新、旧准则差异及国际比较·····	735
三、新准则内容介绍 ·····	739
四、新准则的重点难点说明 ·····	741
五、新准则运用举例 ·····	746
第三十九章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 ·····	748
一、新准则制订背景及突破 ·····	748
二、新准则内容介绍 ·····	749
三、新准则重点难点说明 ·····	756
四、新准则国际比较 ·····	767
五、新准则运用举例 ·····	767
第四十章 企业会计准则第 38 号——首次采用企业会计准则 ·····	781

第二十一章 企业会计准则第 19 号——外币折算

一、新准则制订背景及主要突破

随着全球经济一体化和资本国际化进程的加快,国际间投资业务不断扩大,中国公司在整个世界经济中所发挥的作用和所占的比例也越来越大。为了全面综合反映跨国公司整体的财务状况和经营成果,公司需要在会计期末将国外子公司的财务报表与母公司的财务报表进行合并,编制合并财务报表。由于国外子公司的财务报表是用其所在国的货币编报的,其编报货币与母公司的编报货币不同,在编制合并报表之前需要将以外币表示的子公司报表折算为以母公司编报货币表示的报表,然后再进行合并,以满足母公司的投资者及其他信息使用者的需要,这就使得作为跨国公司编制合并财务报表前提的外币报表折算显得越发重要。

我国 1995 年颁布的《合并会计报表暂行规定》中对外币会计报表的折算方法做出了规定。从理论角度来看我国原来的外币报表折算方法虽然有一些特点,但它却与目前通行的历史成本会计计量模式发生矛盾,且不能体现出各项目实际承受的汇率风险。同年,我国《企业会计准则——外币折算》(征求意见稿)中也做出了相应的规定,外币报表折算方法和美国等西方主要国家及国际会计准则所采用的方法是基本一致的。在我国已有研究的基础上,结合国际财务报告准则的最新发展,为了规范企业外币交易的处理以及外币财务报表的折算等,根据《企业会计准则——基本准则》,借鉴国际惯例制订了本准则。

二、新准则内容介绍

企业会计准则第 19 号——外币折算

第一章 总 则

第一条 为了规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制订本准则。

第二条 外币交易,是指以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易包括:

- (一) 买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务。
- (二) 借入或者借出外币资金。
- (三) 其他以外币计价或者结算的交易。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额,适用《企业会计准则第17号——借款费用》。

(二)外币项目的套期,适用《企业会计准则第24号——套期保值》。

(三)现金流量表中的外币折算,适用《企业会计准则第31号——现金流量表》。

第二章 记账本位币的确定

第四条 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,可以按照本准则第五条规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是,编报的财务报表应当折算为人民币。

第五条 企业选定记账本位币,应当考虑下列因素：

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

(二)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。

(三)融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

第六条 企业选定境外经营的记账本位币,还应当考虑下列因素：

(一)境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。

(二)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。

(三)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。

(四)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。

第七条 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。

在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构,采用不同于企业记账本位币的,也视同境外经营。

第八条 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。

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。

第三章 外币交易的会计处理

第九条 企业对于发生的外币交易,应当将外币金额折算为记账本位币金额。

第十条 外币交易应当在初始确认时,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;也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

第十一条 企业在资产负债表日,应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:

(一)外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额,计入当期损益。

(二)以历史成本计量的外币非货币性项目,仍采用交易发生日的即期汇率折算,不改变其记账本位币金额。

货币性项目,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或者偿付的负债。

非货币性项目,是指货币性项目以外的项目。

第四章 外币财务报表的折算

第十二条 企业对境外经营的财务报表进行折算时,应当遵循下列规定:

(一)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。

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

按照上述(一)、(二)折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

第十三条 企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表,应当按照下列规定进行折算:

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。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时,应当停止重述,按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

第十四条 企业在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额,自所有者权益项目转入处置当期损益;部分处置境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益。

第十五条 企业选定的记账本位币不是人民币的,应当按照本准则第十二条规定将其财务报表折算为人民币财务报表。

第五章 披 露

第十六条 企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息:

(一)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。

- (二)采用近似汇率的,近似汇率的确定方法。
- (三)计入当期损益的汇兑差额。
- (四)处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

三、新准则重点难点说明

(一)准则的适用范围

为了规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制订本准则。

外币交易,是指以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易包括:

- (1)买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务。
- (2)借入或者借出外币资金。
- (3)其他以外币计价或者结算的交易。

但是,下列各项不适用本准则,应采用相关的准则:

外币项目的套期,适用《企业会计准则第 24 号——套期保值》。

与购建固定资产相关的外币借款产生的汇兑差额,适用《企业会计准则第 17 号——借款费用》。

现金流量表中的外币折算,适用《企业会计准则第 31 号——现金流量表》。

(二)记账本位币的确定

1. 记账本位币与报告货币。记账本位币,是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。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,可以按照本准则第五条规定选定其中一种货币作为记账本位币,但是,编报的财务报表应当折算为人民币。

报告货币,是指企业列报财务报表时所采用的货币。同一企业的记账本位币与报告货币可能一致,也可能不一致。从某种意义上来说,记账本位币是一国经济主权的象征。

2. 企业选定记账本位币的因素。

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

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

(3)融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

3. 企业选定境外经营的记账本位币的因素。如果企业在境外拥有多家子公司,作为一个会计实体的跨国公司,且记账本位币不一致,这样,在编制合并报表时就面临报表折算问题。在选择确定境外经营的记账本位币时,企业还应当考虑下列情况:

(1)境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。

(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。

(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。

(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。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。

在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构,采用不同于企业记账本位币的,也视同境外经营。

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变化。但是,因经营所处的主要经济环境、基础交易和事项改变等原因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。

(三)外币交易的会计处理

1. 外币交易概述。外币交易,是指企业以记账本位币以外的货币进行款项收付、往来结算等经济业务。主要包括企业购买和销售以外币计价的商品或劳务、企业借入或借出外币资金,以及其他以外币计价或者结算的交易,如企业承担或清偿以外币计价的债务等。外币业务会计处理的主要内容包括:一是企业外币业务发生时外币金额折算及其相关的账务处理;二是外币业务引起的外币债权债务因市场汇率变动所产生的外币折算差额的处理。

2. 外币业务的记账方法。外币业务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业务时,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按照外币原价记账,分币种核算损益和编制会计报表;在资产负债表日将外币会计报表折算为记账本位币表示的会计报表,并与记账本位币会计报表进行汇总,编制企业整体业务的会计报表。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采用外币分账制。

3. 外币业务的会计核算。在核算外币业务时,企业应当设置相应的外币账户。外币账户具体包括:外币现金、外币银行存款以及以外币结算的债权和债务账户。外币结算的债权账户包括应收账款、应收票据和预付账款等;外币结算的债务账户包括短期借款、长期借款、应付账款、应付票据、应付工资、预收账款等。不允许开立现汇账户的企业,可以设置外币现金和外币银行存款以外的其他外币账户。

4. 外币业务会计核算的基本程序。

企业发生外币业务时,其会计核算的基本程序为:

第一,根据折算汇率将外币金额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。将外币金额折算为记账本位币金额时,应采用外币业务发生时的市场汇率,也可以采用外币业务发生当期期初的市场汇率。

第二,期末(指月末、季末或年末,下同),对各种外币账户(包括外币现金、银行存款以及以外币结算的债权债务)的期末余额,按照期末市场汇率折合为记账本位币金额,并将外币账户

期末余额折合为记账本位币的金额与相对应的记账本位币账户的期末余额之间的差额;确认为汇兑损益;属于筹建期间的,计入长期待摊费用;属于与购建固定资产有关的外币专门借款产生的汇兑损益,按照借款费用资本化的原则进行处理。

企业发生外币交易,应当在初始确认时采用交易发生日的即期汇率将外币交易金额折算为记账本位币金额入账;也可以采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,但因汇率波动使得采用该汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。

5. 外币兑换业务的会计处理。外币兑换业务,是指企业从银行等金融机构购入外币(对于银行来说,则是卖出外币)或向银行等金融机构售出外币(对于银行来说,则是买入外币)。企业卖出外币时,一方面将实际收取的记账本位币(按照外币买入价折算的记账本位币金额)登记入账;另一方面将卖出的外币实际收到的记账本位币金额,与付出的外币按当日市场汇率(或当期期初市场汇率,下同。不包括外币资本折算)折算为记账本位币之间的差额,作为汇兑损益。

企业买入外币时,要按外币卖出价折算应向银行支付的记账本位币,并记录所支付的金额;另一方面按照当日的市场汇率将买入的外币折算为记账本位币,并登记入账;同时按照买入的外币金额登记相应的外币账户。实际付出的记账本位币金额与收取的外币按照当日市场汇率折算为记账本位币金额之间的差额,作为当期汇兑损益。

6. 外币购销业务的会计处理。企业从国外或境外购进原材料、商品或引进设备,按照当日的市场汇率将支付的外币或应支付的外币折算为人民币记账,以确定购入原材料等货物及债务的入账价值,同时按照外币的金额登记有关外币账户,如外币银行存款和外币应付账款账户等。

企业出口商品或产品时,按照当日的市场汇率将外币销售收入折算为人民币入账;对于出口销售取得的款项或发生的债权,按照折算为人民币的金额入账,同时按照外币金额登记有关外币账户,如外币银行存款账户和外币应收账款账户等。

7. 外币借款业务的会计处理。企业借入外币时,按照借入外币时的市场汇率折算为记账本位币入账,同时按照借入外币的金额登记相关的外币账户。

8. 接受外币投资的会计处理。新准则规定,企业收到的外币投入资本,合同约定汇率的,采用合同约定的汇率折算,其与相应资产项目采用收到外币资本当日的即期汇率折算金额之间的差额计入所有者权益项目;合同没有约定汇率的,采用收到外币资本当日的即期汇率折算。

9. 期末汇兑损益的计算及其账务处理。汇兑损益产生于以下两种情形:一是在外币兑换中由于所采用的外币买入价和卖出价与入账价值不同而产生的,其中入账价值往往采用当日的市场汇率;二是在持有外币货币性资产和负债期间,由于汇率变动而引起的外币货币性资产或负债价值变动所产生的损益。其中,外币货币性资产(如外币银行存款、应收账款等)在汇率上升时,产生汇兑收益;在汇率下降时,产生汇兑损失。外币货币性负债则完全相反,汇率上升时,产生汇兑损失;汇率下降时,产生汇兑收益。

企业在资产负债表日,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)外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额,计入当期损益。

(2)以历史成本计量的外币非货币性项目,采用交易发生日的即期汇率折算。

(3)以公允价值计量的外币非货币性项目,采用公允价值确定日的即期汇率折算。

货币性项目,是指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。非货币性项目是货币性项目以外的项目。

(四)外币财务报表的折算

企业将境外经营的财务报表并入本企业财务报表时,应当按照下列规定进行折算: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折算;也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。③按照上述 1、2 折算产生的外币财务报表折算差额,在并入后的资产负债表中所有者权益项目下单独列示,其中属于少数股东权益的部分,并入少数股东权益项目。

1. 资产负债表(含比较资产负债表)的折算。资产负债表(含比较资产负债表)中的资产、负债项目,应当采用相应资产负债表日的即期汇率折算,除“未分配利润”外,其他所有者权益项目采用相应项目入账时的即期汇率折算。

2. 利润表(含比较利润表)的折算。利润表(含比较利润表)中的损益项目应当采用交易发生日的即期汇率折算;也可以采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,但因汇率波动使得采用该汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。

折算产生的外币报表折算差额应当在并入后的资产负债表中作为所有者权益项目单独列示,其中属于少数股东权益的部分,应当并入少数股东权益项目。

由此可见,我国外币财务报表的折算实质上实行的是现行汇率法。除实收资本(或者股本)、资本公积等所有者权益项目以历史汇率进行折算外,外币会计报表中资产、负债、收入、费用各项目均以现行汇率进行折算。收入、费用项目也常常以交易发生日的即期汇率折算,或者采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,如当期平均汇率,但是,如果汇率波动很大,使得采用该汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。

企业在并入处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表时,应当按照下列规定进行折算:

首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;然后再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时,停止重述;按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

3. 处置境外经营企业的会计处理。企业在处置境外经营时,应当将已列入并入后的资产

负债表中所有者权益项目下的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额,自所有者权益项目转入处置当期损益;部分处置境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益。

如果企业选定的记账本位币不是人民币的,应当按照新准则第 12 条规定将其财务报表折算为人民币财务报表。

(五)披露

企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息:

1. 企业及其境外经营采用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。

在财务会计报告中披露企业采用的记账本位币。如果企业是以人民币以外的货币作为记账本位币的,还应当说明其原因。这样可以使信息使用者及时了解记账本位币的币值情况,尤其是该货币在汇率市场的变动情况,进而了解企业可能面临的财务风险状况,因此,披露这一信息有助于信息使用者的决策。

境外经营企业可以采用与母公司相同的记账本位币,也可以采用与母公司不同的记账本位币。如果重要的境外经营企业采用与母公司不同的记账本位币,应当披露境外经营的记账本位币的种类及选择该种货币作为记账本位币的原因。根据这一披露信息,信息使用者可以了解整个企业的财务状况和经营成果,并且有利于信息使用者比较分析母国企业同境外经营企业的经营业绩。

2. 采用近似汇率的,近似汇率的确定方法。

3. 当期损益中的汇兑差额。

4. 处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

四、新、旧差异及国际比较

(一)新、旧业务账务处理差异

本准则对资产负债表项目处理与原来的会计实务相同,即对资产和负债项目采用资产负债表日的汇率进行折算,而所有者权益项目除“未分配利润”外,按照发生时的汇率进行折算,“未分配利润”以折算后利润分配表中该项目的金额直接填列。

利润表及利润分配表的处理与会计实务不同,原会计实务要求采用会计期间的平均汇率进行折算,也可以采用报表决算日的市场汇率进行折算(但要在附注中披露)。本准则对此进行了更改,要求利润表中项目采用交易发生日的即期汇率折算;也可以采用与交易发生日汇率近似的汇率折算,但因汇率波动使得采用该汇率折算不适当时,应当采用交易发生日的即期汇率折算。

新准则与《企业会计制度》中相关内容的主要差异。

本准则是新制订准则,没有旧准则可以对比,但可与现行《企业会计制度》第九章第 117