

# 注册会计师 会计 考点强化班

## 第二十二章 外币折算

### 【考点1】记账本位币的确定

#### （一）企业记账本位币的确定

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

1. **影响收入所使用的币种**。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. **影响支出所使用的币种**。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
3. 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项所使用的币种。

在有些情况下，企业根据收支情况难以确定记账本位币，需要在收支基础上结合融资活动获得的资金或保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，进行综合分析后做出判断。

（二）境外经营记账本位币的确定企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

1. 境外经营对其所从事的活动是否拥有**很强的自主性**；
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**。

#### （三）记账本位币的变更

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。

### 【考点2】外币交易日、资产负债表日及结算日的会计处理

#### （一）会计处理原则

1. 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。
2. 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。
3. 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等，**不产生**外币资本折算差额。
4. 资产负债表日及结算日

（1）货币性项目。资产负债表日及结算日，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初始入账时或前一资产负债表日即期汇率而产生的汇兑差额计入**当期损益**。

【提示】满足资本化条件的汇兑差额，计入相关资产成本中。

（2）非货币性项目。资产负债表日，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。但对于以**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。

【提示】①通常情况下，外币非货币性项目不需要计算汇兑差额，外币货币性项目才需要计算汇兑差额；②个别情况下，外币非货币性项目需要考虑汇率变动影响。

【注】下列项目属于外币货币性项目的有？

会计科目	外币货币性项目
预收账款	×
预付账款	×
债权投资	√
交易性金融资产	×

其他权益工具投资	×
其他债权投资	√
存货	×
应交税费	×
应付职工薪酬	√
长期应收款	√

【提示】外币货币性项目包括的内容有：货币资金、债权债务以及部分金融工具。

【考点 2】外币业务因汇率变动计入的会计科目：

- (1) 外币货币性项目：汇率变动计入**财务费用**或在**在建工程**；
- (2) 存货：汇率变动计入**资产减值损失**（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；
- (3) 交易性金融资产：汇率变动计入**公允价值变动损益**（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (4) 其他权益工具投资：汇率变动计入**其他综合收益**（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (5) 其他债权投资：汇率变动计入**财务费用**，公允价值变动计入**其他综合收益**；
- (6) 债权投资：汇率变动计入**财务费用**。

【考点 3】外币财务报表的折算

（一）境外经营财务报表的折算

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. 外币财务报表折算差额

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将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（**其他综合收益**）；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报表折算差额，自所有者权益项目转入处置**当期损益**，处置部分境外经营的，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。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 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报表折算差额**，并入**少数股东权益**列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

2. 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，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“**其他综合收益**”。

借：其他综合收益

贷：财务费用

（三）处置该境外经营

如果企业**处置**该境外经营，则这部分外币报表折算差额也要转出，计入**当期损益**。但如果是部分处置的情况下，应按**处置比例**对应的“其他综合收益”转入当期损益。

## 第二十三章 财务报告

【考点 1】资产和负债按流动性列报

一、资产的流动性划分资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

1. 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
2. 主要为交易目的而持有；
3. 预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现；
4. 自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

二、负债的流动性划分负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

1. 预计在一个正常营业周期中清偿；
2. 主要为交易目的而持有；
3. 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；
4. 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

【提示】对于根据企业会计准则划分为持有待售的非流动资产（比如固定资产、无形资产、长期股权投资等）、以及

被划分为持有待售处置组中的资产，应当归类为流动资产；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债，应当归类为流动负债；并且，持有待售资产和负债不应当相互抵销。

### 三、资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分

#### 1. 资产负债表日起一年内到期的负债

对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，从资产负债表日来看，此项负债仍应当归类为流动负债。

#### 2. 违约长期债务

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。这是因为，在这种情况下，债务清偿的主动权并不在企业，企业只能被动地无条件归还贷款，而且该事实在资产负债表日即已存在，所以该负债应当作为流动负债列报。

但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿时，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

### 【考点2】计算营业利润、利润总额和净利润

利润表 编制单位： 年 月 单位：元

项目	本期金额
一、营业收入	主营业务收入+其他业务收入
减：营业成本	主营业务成本+其他业务成本
税金及附加	
销售费用	
管理费用	
研发费用	反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销
财务费用	
其中：利息费用	根据“财务费用”科目所属的相关明细科目的发生额分析填列
利息收入	反映企业按照相关会计准则确认的应冲减财务费用的利息收入，该项目作为“财务费用”项目的其中项，以正数填列
加：其他收益	“政府补助”“债务重组” 【提示1】企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费，作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列 【提示2】以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额在该项目中填列
投资收益(损失以“-”号填列)	“长期股权投资与合营安排”“金融工具”
公允价值变动收益(损失以“-”号填列)	“投资性房地产”“股份支付”“金融工具”等
资产减值损失	--
信用减值损失	--
资产处置收益(损失以“-”号填列)	(1)企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组(子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失 (2)处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失 (3)非货币性资产交换中换出非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)产生的利得或损失等

二、营业利润（亏损以“-”号填列）	
加：营业外收入	反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等
减：营业外支出	反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	
减：所得税费用	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	

**【考点 3】其他综合收益项目列报**

- 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：重新计量设定受益计划变动额、权益法下不能转损益的其他综合收益、其他权益工具投资公允价值变动、企业自身信用风险公允价值变动等。
- 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：权益法下可转损益的其他综合收益、其他债权投资公允价值变动、金融资产重分类计入其他综合收益的金额、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期储备、外币财务报表折算差额等。

**【考点 4】现金流量表**

现金流量表                      编制单位                      年 月                      单位：元

项目	填列说明
一、经营活动产生的现金流量：	
销售商品、提供劳务收到的现金	本期销售商品、提供劳务本期收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金和本期预收的商品款和劳务款等，减去本期销售本期退回的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映
收到的税费返还	收到的增值税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等
收到其他与经营活动有关的现金	收到的其他与经营活动有关的现金，如①罚款收入、②经营租赁固定资产收到的现金、③投资性房地产收到的租金收入、④流动资产损失中由个人赔偿的现金收入，⑤除税费返还外的其他政府补助收入等
经营活动现金流入小计	
购买商品、接受劳务支付的现金	本期购买商品、接受劳务支付的现金，以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金
支付给职工以及为职工支付的现金	根据职工的工作性质和服务对象，分别在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”和“支付给职工以及为职工支付的现金”项目中反映【提示】该项目不包括支付给离退休人员的工资，支付给离退休人员的工资计入“支付其他与经营活动有关的现金”项目
支付的各项税费	包括本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金【提示】不包括计入固定资产价值实际支付的耕地占用税，也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税等，在“收到的税费返还”项目中反映。
支付其他与经营活动有关的现金	支付的其他与经营活动有关的现金，如罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、经营租赁支付的现金等
经营活动现金流出小计	
经营活动产生的现金流量净额	

二、投资活动产生的现金流量：	
收回投资收到的现金	包括企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的金融资产、长期股权投资等而收到的现金。 <b>【提示 1】</b> 债权性投资收回的本金，在本项目反映；债权性投资收回的利息，不在本项目中反映，而在“取得投资收益所收到的现金”项目中反映。 <b>【提示 2】</b> 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额单设项目反映。
取得投资收益收到的现金	企业因股权性投资而分得的现金股利，因债权性投资而取得的利息收入 <b>【提示 1】</b> 股票股利由于不产生现金流量，不在本项目中反映。 <b>【提示 2】</b> 包括在现金等价物范围内的债权性投资，其利息收入在本项目反映。 <b>【提示 3】</b> 企业收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，在投资活动的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	企业出售固定资产、无形资产和其他长期资产（如投资性房地产）所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额 <b>【提示 1】</b> 由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入，在本项目中反映。 <b>【提示 2】</b> 处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，应作为投资活动产生的现金流量，在“支付的其他与投资活动有关的现金”项目中反映。
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。 <b>【提示】</b> 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，应将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。
收到其他与投资活动有关的现金	
投资活动现金流入小计	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	包括购买机器设备所支付的现金、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出 <b>【提示 1】</b> 为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映。 <b>【提示 2】</b> 企业支付的研究开发费用中予以资本化的部分，应在本项目中反映；不予资本化而应当计入当期损益的研究开发费用支付的现金，应作为经营活动产生的现金流量，在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映。
投资支付的现金	企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。 <b>【提示 1】</b> 企业购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映。 <b>【提示 2】</b> 收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“收到的其他与投资活动有关的现金”项目中反映
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	以购买出价中以现金支付的部分减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映， <b>【提示】</b> 如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映
支付其他与投资活动有关的现金	
投资活动现金流出小计	
投资活动产生的现金流量净额	
三、筹资活动产生的现金流量：	
吸收投资收到的现金	企业以发行股票等方式筹集资金实际收到的款项净额（发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额） <b>【提示】</b> 以发行股票等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映
取得借款收到的现金	企业举借各种短期、长期借款而收到的现金，以及发行债券实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额）
收到其他与筹资活动有关的现金	

筹资活动现金流入小计	
偿还债务支付的现金	企业以现金偿还债务的本金，包括：归还金融企业的借款本金、偿付企业到期的债券本金等【提示】企业偿还的借款利息、债券利息，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目反映
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息。【提示】无论是资本化利息还是费用化利息都在本项目中反映，它们都属于筹资活动，均在本项目中反映
支付其他与筹资活动有关的现金	以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，融资租赁各期支付的现金、以分期付款方式构建固定资产、无形资产等各期支付的现金等【提示】企业减资、回购股份等支付的现金，属于筹资活动，列入本项目
筹资活动现金流出小计	
筹资活动产生的现金流量净额	
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	注：汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报
五、现金及现金等价物净增加额	注：现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目数额与现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额相等，应当核对相符
加：期初现金及现金等价物余额	
六、期末现金及现金等价物余额	

### 【考点 5】分部报告

#### （一）经营分部的认定

经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：

- （1）该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；
- （2）企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；
- （3）企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

企业存在相似经济特征的两个或多个经营分部，在同时满足下列条件时，可以合并为一个分部：

- （1）各单项产品或劳务的性质相同或相似；
- （2）生产过程的性质相同或相似，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等；
- （3）产品或劳务的客户类型相同或相似，包括大宗客户、零散客户等；
- （4）销售产品或提供劳务的方式相同或相似，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等；
- （5）生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响相同或相似，包括经营范围或交易定价机制等。

#### （二）报告分部的确定

企业以经营分部为基础确定报告分部时，应满足下列三个条件之一：

- （1）该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上；
- （2）该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上；
- （3）该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。

未满足这些条件，但企业认为披露该经营分部信息对财务报告使用者有用的，也可将其确定为报告分部。

报告分部的数量通常不超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个需要合并的，以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并。

报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重未达到 75% 的，将其他分部确定为报告分部（即使它们未满足规定的条件），直到该比重达到 75%。

### 【考点 6】关联方披露

#### （一）关联方关系的认定

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制的，构成关联方。关联方关系则指有关联的各方之间的关系。其中，控制是指有权决定一个企业的财务和经营决策，并能据以从

该企业的经营活动中获取利益。

#### （二）不构成关联方关系的情况

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。2. 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。4. 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

#### （三）关联方交易的类型

#### （四）关联方的披露

1. 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在直接控制关系的母公司和子公司有关的信息。2. 企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。3. 对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。

### 【考点 7】中期财务报告的编制要求

#### （一）中期财务报告编制应遵循重要性原则

（1）重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础。（2）重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。（3）重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。

#### （二）中期财务报告的确认与计量

##### 1. 中期财务报告的确认与计量的基本原则

（1）中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。（2）在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础。（3）企业在中期不得随意变更会计政策。

##### 2. 季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

对于季节性、周期性或者偶然性取得的收入，除了在会计年度末允许预计或者递延的之外，企业都应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延。

##### 3. 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

对于会计年度中不均匀发生的费用，除了在会计年度末允许预提或者待摊的之外，企业均应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预提或者待摊。