



考点2·外币交易的会计处理

教材例题

【15-13】甲公司系增值税一般纳税人，以人民币作为记账本位币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。甲公司在银行开设有欧元账户。

甲公司有关外币账户2020年5月31日的余额如下表所示。

项 目	外币账户余额 (欧元)	汇率	人民币账户余额 (人民币元)
银行存款	800 000	7.90	6 320 000
应收账款	400 000	7.90	3 160 000
应付账款	200 000	7.90	1 580 000



考点2·外币交易的会计处理

(1) 甲公司2020年6月份发生的有关外币交易或事项如下：

①6月5日，以人民币向银行买入200 000欧元。当日即期汇率为1欧元=8.05人民币元，当日银行卖出价为1欧元=8.11人民币元。

②6月12日，从国外购入一批原材料，总价款为400 000欧元。该原材料已验收入库，货款尚未支付。当日即期汇率为1欧元=8.00人民币元。另外，以银行存款支付该原材料的进口关税320 000人民币元，增值税457 600人民币元。



考点2·外币交易的会计处理

③6月16日，出口销售一批商品，销售价款为600 000欧元，货款尚未收到。当日即期汇率为1欧元=8.02人民币元。假设不考虑相关税费。

④6月25日，收到应收账款300 000欧元，款项已存入银行。当日即期汇率为1欧元=7.98人民币元。

⑤6月30日，即期汇率为1欧元=7.96人民币元。



考点2·外币交易的会计处理

甲公司相关账务处理为：

①借：银行存款——××银行（欧元） 1 610 000
(200 000×8.05)

财务费用——汇兑差额 12 000

贷：银行存款——××银行（人民币） 1 622 000
(200 000×8.11)

②借：原材料 (400 000×8.00+320 000) 3 520 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 457 600

贷：应付账款——××单位（欧元） 3 200 000
(400 000×8.00)

银行存款——××银行（人民币元） 777 600



考点2·外币交易的会计处理

③借：应收账款——××单位（欧元） 4 812 000
(600 000×8.02)

贷：主营业务收入——出口××商品 4 812 000

④借：银行存款——××银行（欧元） 2 394 000
(300 000×7.98)

贷：应收账款——××单位（欧元） 2 370 000
(300 000×7.90)

财务费用——汇兑差额 24 000



考点2·外币交易的会计处理

(2) 2020年6月30日, 计算期末产生的汇兑差额:

① 银行存款欧元户余额 = $800\ 000 + 200\ 000 + 300\ 000 = 1\ 300\ 000$ (欧元)

按当日即期汇率折算为人民币金额 = $1\ 300\ 000 \times 7.96 = 10\ 348\ 000$ (人民币元)

汇兑差额 = $10\ 348\ 000 - (6\ 320\ 000 + 1\ 610\ 000 + 2\ 394\ 000) = 24\ 000$ (人民币元) (汇兑收益)



考点2·外币交易的会计处理

②应收账款欧元户余额 = $400\ 000 + 600\ 000 - 300\ 000 = 700\ 000$ (欧元)

按当日即期汇率折算为人民币金额 = $700\ 000 \times 7.96 = 5\ 572\ 000$ (人民币元)

汇兑差额 = $5\ 572\ 000 - (3\ 160\ 000 + 4\ 812\ 000 - 2\ 370\ 000) = -30\ 000$ (人民币元) (汇兑损失)



考点2·外币交易的会计处理

③应付账款欧元户余额 = $200\ 000 + 400\ 000 = 600\ 000$
(欧元)

按当日即期汇率折算为人民币金额 = $600\ 000 \times 7.96 = 4\ 776\ 000$ (人民币元)

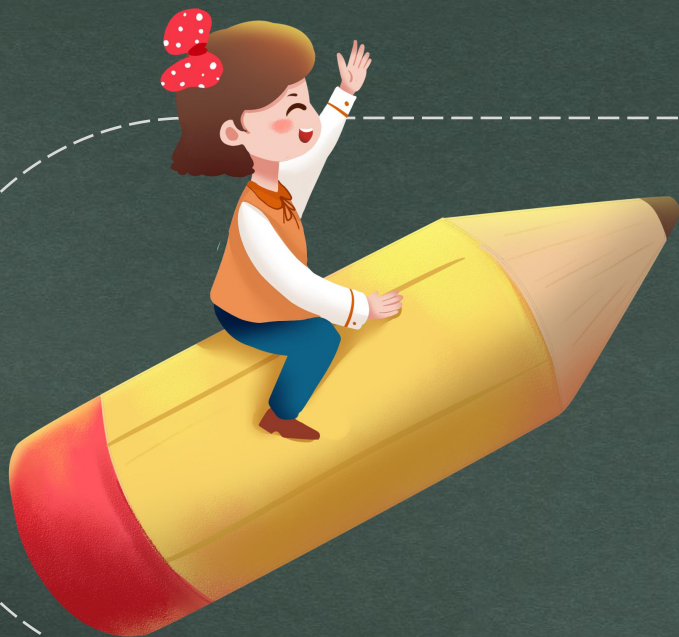
汇兑差额 = $4\ 776\ 000 - (1\ 580\ 000 + 3\ 200\ 000) = -4\ 000$ (人民币元) (汇兑收益)



考点2·外币交易的会计处理

④应计入当期损益的汇兑差额 = $-24\ 000 + 30\ 000 - 4\ 000 = 2\ 000$ (人民币元) (汇兑损失)

借：银行存款——××银行 (欧元)	24 000
应付账款——××单位 (欧元)	4 000
财务费用——汇兑差额	2 000
贷：应收账款——××单位 (欧元)	30 000



考点 3

外币财务报表的 折算



考点3. 外币报表折算

一、境外经营财务报表的折算

企业境外经营选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币反映的财务报表。

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：



考点3. 外币报表折算

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.按照上述规定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“**其他综合收益**”项目列示。



考点3. 外币报表折算

【总结】报表项目折算汇率总结：

项目		原则
资产负债表	资产和负债项目	资产负债表日的即期汇率折算
	所有者权益项目	“未分配利润”项目除外，其他项目采用发生时的即期汇率折算
利润表	收入和费用项目	交易发生日的即期汇率或近似的汇率折算
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“其他综合收益”项目列示	



考点3. 外币报表折算

4. 母公司承担的外币报表折算差额在所有者权益项目下“**其他综合收益**”项目列示；少数股东承担的外币报表折算差额在所有者权益项目下“**少数股东权益**”列示。

5. 当期计提的盈余公积采用当期平均汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公积按相应年度平均汇率折算后累计计算的金额。



考点3·外币报表折算

考法训练

【判断题】（2021年）企业对外币资产负债表进行折算时，债权投资项目应当采用取得时的即期汇率进行折算。（ ）



考点3·外币报表折算

【答案】×

【解析】企业对外币资产负债表进行折算时，债权投资项目应当采用资产负债表日即期汇率进行折算。





考点3·外币报表折算

考法训练

【单选题】（2020年）企业对境外经营财务报表折算时，下列各项中，应当采用资产负债表日即期汇率折算的有（ ）

- A. 固定资产
- B. 未分配利润
- C. 实收资本
- D. 应付票据及应付账款



考点3·外币报表折算

【答案】AB

【解析】对企业外币财务报表进行折算时，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，选择A和B正确，选项D错误；利润表中的收入项目，采用交易发生日的即期汇率折算，选项C错误。





考点3. 外币报表折算

二、包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 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，对于境外经营财务报表折算差额，需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊，其中归属于**母公司**应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下“**其他综合收益**”项目列示，属于子公司**少数股东**应分担的部分应并入“**少数股东权益**”项目列示。



考点3. 外币报表折算

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，应分别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。

借：其他综合收益

贷：财务费用（或相反分录）



考点3. 外币报表折算

(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”。

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原则编制相应的抵销分录。



考点3. 外币报表折算

三、境外经营的处置

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其他综合收益，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其他综合收益，转入处置当期损益。



考点3·外币报表折算

考法训练

【判断题】（2018 年）

企业将境外经营全部处置时，应将原计入所有者权益的外币财务报表折算差额全额转入当期损益。（ ）



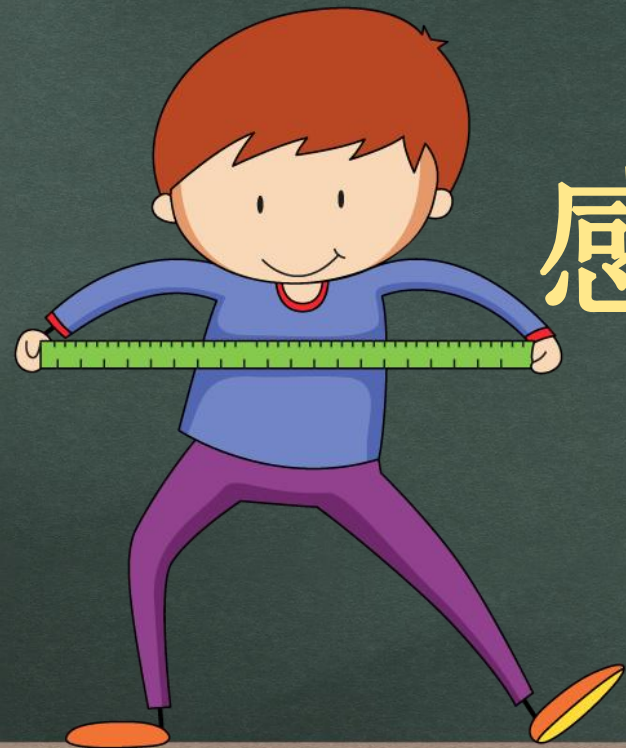
考点3·外币报表折算

【答案】√





感谢您的观看





第十六章 租赁

主讲老师：橙子老师





学前须知

2022年教材变动：

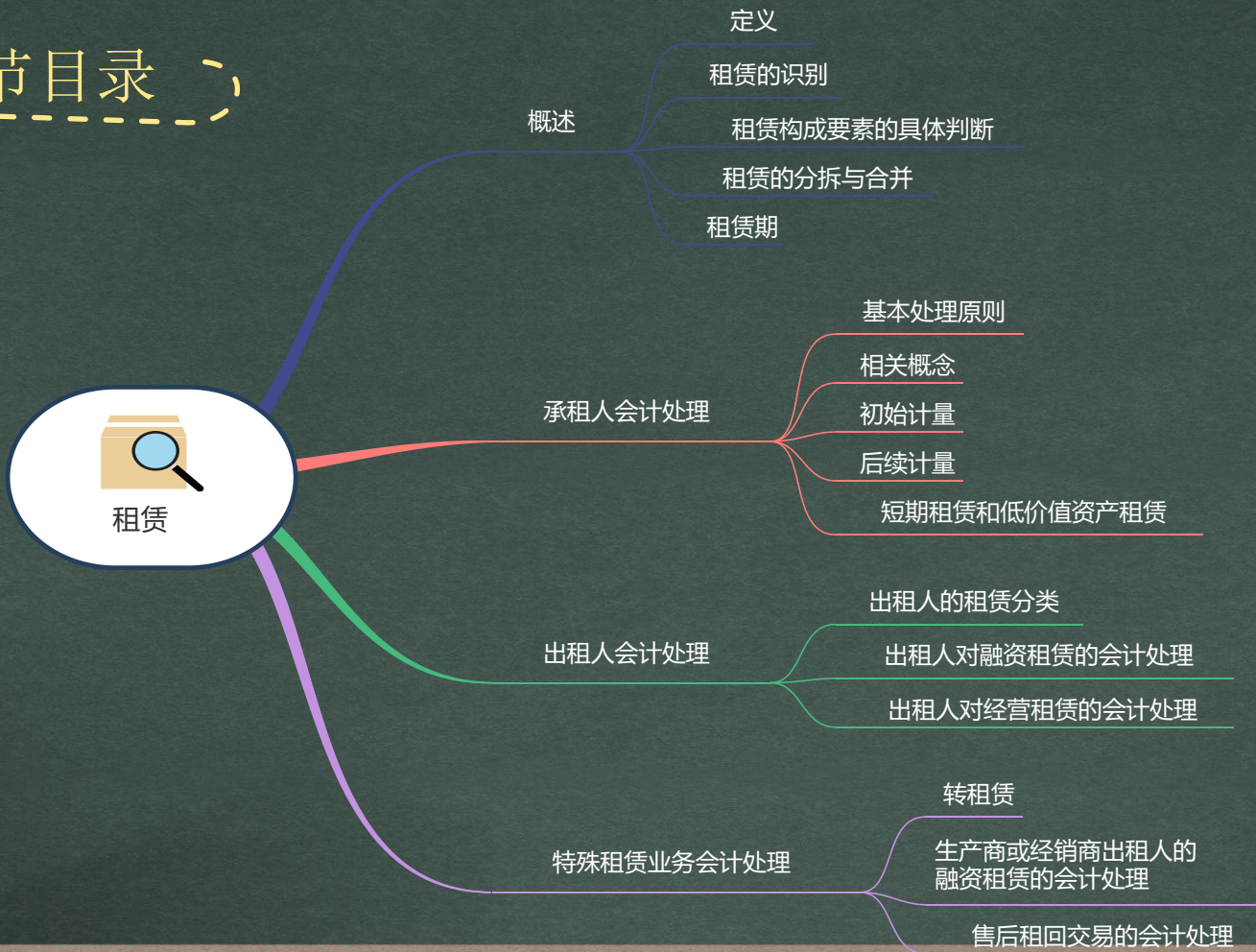
本章为新增章节。

本章考情分析：

本章是今年新增章节，主要介绍承租人的会计处理和出租人的会计处理，涉及的知识点较多，难度较大，学习时注意相关概念的理解和掌握。



章节目录





考点 I

租赁概述



考点1·概述

一、租赁的定义

租赁，指在**一定期间**内，出租人将资产的**使用权**让与承租人以获取对价的合同。

如果合同一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。



考点1 • 概述

二、租赁的识别

准确识别合同是否为租赁合同，或是合同中包含租赁非常重要，如果识别合同属于租赁或包含租赁的，应按租赁准则的相关规定进行会计处理。一项合同要被分类为租赁，必须要满足**三要素**：

第一，存在**一定期间**，在合同中，“一定期间”也可以表述为已识别资产的使用量，例如，某项设备的产出量。

第二，存在**已识别资产**。

第三，资产供应方向客户**转移**对已识别资产**使用权**的控制。



考点1·概述

(一) 已识别资产 (3项判断原则)

1.对资产的指定

已识别资产通常由合同**明确指定**，也可以在资产可供客户使用时**隐性指定**。（如：专用车厢）



考点1 • 概述

2. 物理可区分

(1) 如果资产的部分产能在**物理上可区分**（例如，建筑物的一层），则该部分产能属于**已识别资产**。

(2) 如果资产的某部分产能与其他部分在**物理上不可区分**（例如，光缆的部分容量），则该部分**不属于已识别资产**，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益的权利。



考点1·概述

3.实质性替换权

(1) 即使合同已对资产进行指定，如果资产供应方在整个使用期间拥有对该资产的**实质性替换权**，则该资产**不属于**已识别资产。

(2) 同时符合下列条件时，表明资产供应方拥有资产的实质性替换权：

- ① 资产供应方拥有在整个使用期间**替换资产**的实际能力；
- ② 资产供应方通过行使替换资产的权利将**获得**经济利益。



考点1·概述

(二) 客户是否控制已识别资产使用权的判断 (两个方面)

1. 客户是否**有权获得**因使用资产所产生的**几乎全部经济利益**;
2. 客户是否**有权主导**资产的使用。

考点1 • 概述

存在下列情形之一的，**可视为**有权主导对已识别资产在整个试用期间的使用：

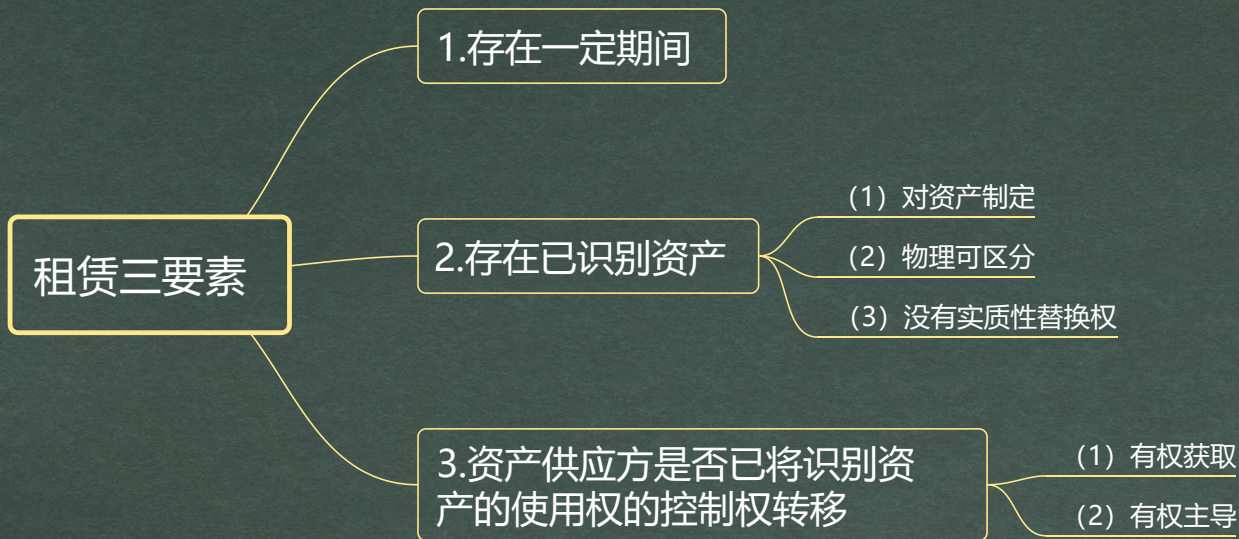
（1）客户有权在**整个使用期间**主导已识别资产的使用目的和使用方式；

（2）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期间前**已预先确定**，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产。

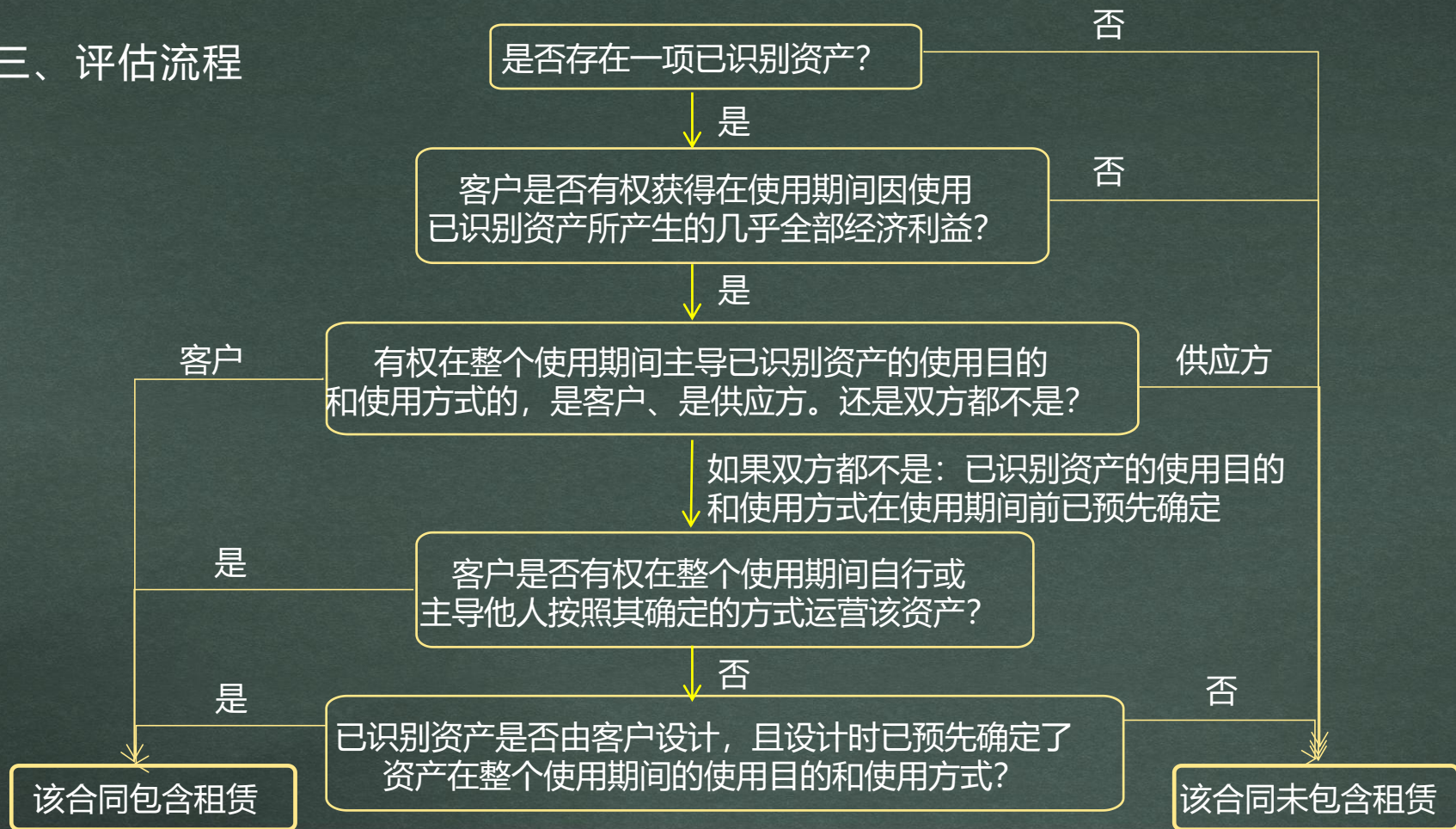
（3）客户设计了已识别资产（或资产的特定方面）并在设计时**已预先确定**了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。



考点1·概述



三、评估流程





考点1·概述

四、租赁的分拆与合并

(一) 租赁的分拆

1. 基本原则

准则规定，合同中同时包含**多项单独租赁**的，承租人和出租人应当将合同**予以分拆**，并分别**各项单独租赁**进行会计处理。合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆（适用简化处理的规定除外）。

考点1 · 概述

分拆时：

- (1) 各租赁部分应当分别按照新租赁准则进行会计处理；
- (2) 非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。

考点1 • 概述

2. 单独租赁的判断

同时符合下列条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一
项单独租赁：

- (1) 承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；
- (2) 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。



考点1·概述

3.账务处理原则

(1) 承租人

在分拆合同包含的**租赁和非租赁**部分时，承租人应当按照各项租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价。为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，按照租赁准则进行会计处理。但是，对于按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》

(2017) 应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

考点1 · 概述

(2) 出租人

出租人应当分拆租赁部分和非租赁部分，根据收入准则关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。



考点1·概述

(二) 租赁的合并

企业与**同一交易方**或**其关联方**在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应当**合并为一份合同**进行会计处理：

(1) 这两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的；

(2) 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况；

(3) 该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

考点1 · 概述

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中的租赁部分和非租赁部分。



考点1 • 概述

五、租赁期

(一) 相关概念

1. 租赁期

租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

承租人有续租选择权且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；承租人有终止租赁选择权但合理确定将不会行使该选择权的租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。



考点1·概述

2. 租赁期开始日

租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其**可供承租人使用**的起始日期。

如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日**之前**，**已获得**对租赁资产使用权的**控制**，则表明租赁期已经开始；租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，**并不影响**租赁期开始日的判断。

租赁期自租赁期开始日起计算。



考点1·概述

教材例题

【16-3】在某商铺的租赁安排中，出租人于2×21年1月1日将房屋钥匙交付承租人，承租人在收到钥匙后即可自主安排对商铺的装修布置及搬迁。合同约定有3个月的免租期，起租日为2×21年4月1日，承租人自起租日开始支付租金。

【答案】由于承租人自2×21年1月1日起就已拥有对商铺使用权的控制，因此租赁期开始日为2×21年1月1日，即租赁期包含出租人给予承租人的免租期。



考点1 • 概述

(二) 不可撤销期间

在确定**租赁期**和评估**不可撤销**租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定**可强制执行**合同的期间。

如果承租人和出租人**双方均有权**在未经另一方许可的情况下**终止**租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。如果**只有承租人**有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。如果**只有出租人**有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

考点1 · 概述

（三）续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。在评估时，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。

考点1 • 概述

需考虑的因素包括但不限于以下方面：

- (1) 与市价相比，选择权期间的合同条款和条件；
- (2) 在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益；
- (3) 与终止租赁相关的成本；
- (4) 租赁资产对承租人运营的重要程度；

考点1 • 概述

(5) 与行使选择权相关的条件及满足相关条件的**可能性**；

(6) 租赁的**不可撤销期间**的长短会影响对承租人是否合理确定将行使或不行使选择权的评估。通常，租赁的不可撤销期间越短，承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权的可能性就越大，原因在于不可撤销期间越短，获取替换资产的相对成本就越高；

(7) 承租人以往曾经使用过特定类型的租赁资产和自有资产，则可以参考承租人使用该类资产的通常期限及原因；

(8) 续租选择权或终止租赁选择权可能与**租赁的其他条款**相结合。



考点1·概述

（四）对租赁期和购买选择权的重新评估

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将形式相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估，并根据重新评估结果修改租赁期。